

TE Vwgh Erkenntnis 2023/6/28 Ro 2020/13/0011

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.06.2023

Index

000

001 Verwaltungsrecht allgemein

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

32/08 Sonstiges Steuerrecht

33 Bewertungsrecht

34 Monopole

Norm

AbgÄG 2010

AbgÄG 2012

BudgetbegleitG 2007

EStG 1988 §124b Z235

EStG 1988 §32 Abs2

EStG 1988 §6

EStG 1988 §8 Abs3

UmgrStG 1991 Art2

UmgrStG 1991 §9 Abs1 Z3 idF 2007/I/024

UmgrStG 1991 §9 Abs1 Z3 idF 2010/I/034

VwRallg

1. EStG 1988 § 124b heute
2. EStG 1988 § 124b gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 124b gültig von 01.07.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
4. EStG 1988 § 124b gültig von 19.02.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
5. EStG 1988 § 124b gültig von 24.12.2025 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
6. EStG 1988 § 124b gültig von 24.12.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
7. EStG 1988 § 124b gültig von 04.11.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/2025
8. EStG 1988 § 124b gültig von 04.11.2025 bis 03.11.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 78/2025
9. EStG 1988 § 124b gültig von 01.07.2025 bis 03.11.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
10. EStG 1988 § 124b gültig von 31.05.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
11. EStG 1988 § 124b gültig von 10.10.2024 bis 30.05.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
12. EStG 1988 § 124b gültig von 20.07.2024 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

13. EStG 1988 § 124b gültig von 20.07.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
14. EStG 1988 § 124b gültig von 19.04.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
15. EStG 1988 § 124b gültig von 28.03.2024 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2024
16. EStG 1988 § 124b gültig von 28.03.2024 bis 27.03.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 12/2024
17. EStG 1988 § 124b gültig von 01.01.2024 bis 27.03.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
18. EStG 1988 § 124b gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
19. EStG 1988 § 124b gültig von 23.12.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
20. EStG 1988 § 124b gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2023
21. EStG 1988 § 124b gültig von 22.07.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
22. EStG 1988 § 124b gültig von 21.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 31/2023
23. EStG 1988 § 124b gültig von 30.12.2022 bis 20.04.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 220/2022
24. EStG 1988 § 124b gültig von 07.12.2022 bis 29.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
25. EStG 1988 § 124b gültig von 01.11.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 174/2022
26. EStG 1988 § 124b gültig von 28.10.2022 bis 31.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
27. EStG 1988 § 124b gültig von 29.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2022
28. EStG 1988 § 124b gültig von 29.07.2022 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
29. EStG 1988 § 124b gültig von 20.07.2022 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
30. EStG 1988 § 124b gültig von 01.07.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 93/2022
31. EStG 1988 § 124b gültig von 14.05.2022 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 63/2022
32. EStG 1988 § 124b gültig von 15.02.2022 bis 13.05.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
33. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
34. EStG 1988 § 124b gültig von 01.07.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2021
35. EStG 1988 § 124b gültig von 14.04.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2021
36. EStG 1988 § 124b gültig von 26.03.2021 bis 13.04.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
37. EStG 1988 § 124b gültig von 29.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2021
38. EStG 1988 § 124b gültig von 08.01.2021 bis 28.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
39. EStG 1988 § 124b gültig von 08.01.2021 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
40. EStG 1988 § 124b gültig von 07.08.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
41. EStG 1988 § 124b gültig von 25.07.2020 bis 06.08.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
42. EStG 1988 § 124b gültig von 18.06.2020 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2020
43. EStG 1988 § 124b gültig von 18.06.2020 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2020
44. EStG 1988 § 124b gültig von 15.05.2020 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 44/2020
45. EStG 1988 § 124b gültig von 05.04.2020 bis 14.05.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 23/2020
46. EStG 1988 § 124b gültig von 30.10.2019 bis 04.04.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
47. EStG 1988 § 124b gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
48. EStG 1988 § 124b gültig von 23.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
49. EStG 1988 § 124b gültig von 23.12.2018 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2018
50. EStG 1988 § 124b gültig von 15.08.2018 bis 22.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
51. EStG 1988 § 124b gültig von 25.04.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 16/2018
52. EStG 1988 § 124b gültig von 27.07.2017 bis 24.04.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
53. EStG 1988 § 124b gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
54. EStG 1988 § 124b gültig von 15.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2017
55. EStG 1988 § 124b gültig von 19.01.2017 bis 14.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 30/2017
56. EStG 1988 § 124b gültig von 19.01.2017 bis 18.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
57. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2016 bis 18.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
58. EStG 1988 § 124b gültig von 02.08.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
59. EStG 1988 § 124b gültig von 09.07.2016 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2016
60. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2015 bis 08.07.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
61. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
62. EStG 1988 § 124b gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
63. EStG 1988 § 124b gültig von 14.08.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2015

64. EStG 1988 § 124b gültig von 21.02.2015 bis 13.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
65. EStG 1988 § 124b gültig von 14.01.2015 bis 20.02.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
66. EStG 1988 § 124b gültig von 30.12.2014 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
67. EStG 1988 § 124b gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
68. EStG 1988 § 124b gültig von 01.08.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 156/2013
69. EStG 1988 § 124b gültig von 30.07.2013 bis 31.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
70. EStG 1988 § 124b gültig von 21.03.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
71. EStG 1988 § 124b gültig von 15.12.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
72. EStG 1988 § 124b gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
73. EStG 1988 § 124b gültig von 28.12.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/2011
74. EStG 1988 § 124b gültig von 08.12.2011 bis 27.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
75. EStG 1988 § 124b gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2011
76. EStG 1988 § 124b gültig von 02.08.2011 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
77. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
78. EStG 1988 § 124b gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
79. EStG 1988 § 124b gültig von 19.08.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 81/2010
80. EStG 1988 § 124b gültig von 28.07.2010 bis 18.08.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
81. EStG 1988 § 124b gültig von 16.06.2010 bis 27.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
82. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
83. EStG 1988 § 124b gültig von 19.08.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/2009
84. EStG 1988 § 124b gültig von 18.06.2009 bis 18.08.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
85. EStG 1988 § 124b gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
86. EStG 1988 § 124b gültig von 01.01.2009 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 137/2008
87. EStG 1988 § 124b gültig von 01.01.2009 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
88. EStG 1988 § 124b gültig von 11.11.2008 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 137/2008
89. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2008 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
90. EStG 1988 § 124b gültig von 08.05.2008 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
91. EStG 1988 § 124b gültig von 27.02.2008 bis 07.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 44/2008
92. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2007 bis 26.02.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
93. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2007
94. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
95. EStG 1988 § 124b gültig von 10.07.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
96. EStG 1988 § 124b gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
97. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
98. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2006 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
99. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2006 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
100. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
101. EStG 1988 § 124b gültig von 28.10.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2005
102. EStG 1988 § 124b gültig von 20.08.2005 bis 27.10.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
103. EStG 1988 § 124b gültig von 10.06.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2005
104. EStG 1988 § 124b gültig von 10.06.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
105. EStG 1988 § 124b gültig von 10.06.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 35/2005
106. EStG 1988 § 124b gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
107. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
108. EStG 1988 § 124b gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
109. EStG 1988 § 124b gültig von 03.06.2004 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2004
110. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2003 bis 02.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
111. EStG 1988 § 124b gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
112. EStG 1988 § 124b gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
113. EStG 1988 § 124b gültig von 29.03.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
114. EStG 1988 § 124b gültig von 05.10.2002 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002

115. EStG 1988 § 124b gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
116. EStG 1988 § 124b gültig von 11.07.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
117. EStG 1988 § 124b gültig von 27.04.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
118. EStG 1988 § 124b gültig von 30.03.2002 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2002
119. EStG 1988 § 124b gültig von 05.01.2002 bis 29.03.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2002
120. EStG 1988 § 124b gültig von 19.12.2001 bis 04.01.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
121. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
122. EStG 1988 § 124b gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
123. EStG 1988 § 124b gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
124. EStG 1988 § 124b gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
125. EStG 1988 § 124b gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
126. EStG 1988 § 124b gültig von 15.08.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
127. EStG 1988 § 124b gültig von 19.06.1998 bis 14.08.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
128. EStG 1988 § 124b gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
129. EStG 1988 § 124b gültig von 29.11.1997 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 130/1997
130. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.1996 bis 28.11.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 798/1996
131. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
132. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
133. EStG 1988 § 124b gültig von 01.11.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 600/1996
134. EStG 1988 § 124b gültig von 21.08.1996 bis 31.10.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 411/1996
135. EStG 1988 § 124b gültig von 01.05.1996 bis 20.08.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

1. EStG 1988 § 32 heute

2. EStG 1988 § 32 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

3. EStG 1988 § 32 gültig von 22.07.2023 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

4. EStG 1988 § 32 gültig von 01.07.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

5. EStG 1988 § 32 gültig von 15.12.2012 bis 30.06.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

6. EStG 1988 § 32 gültig von 27.06.2008 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008

7. EStG 1988 § 32 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

8. EStG 1988 § 32 gültig von 27.08.1994 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994

9. EStG 1988 § 32 gültig von 01.09.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993

10. EStG 1988 § 32 gültig von 30.07.1988 bis 31.08.1993

1. EStG 1988 § 6 heute

2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022

5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015

13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011

17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010

18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010

19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007

20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007

21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 8 heute
2. EStG 1988 § 8 gültig ab 25.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
3. EStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. EStG 1988 § 8 gültig von 14.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
5. EStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2000 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
6. EStG 1988 § 8 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
7. EStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.04.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr. in Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der B GmbH & Co KG in W, vertreten durch die PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in 1220 Wien, Donau-City-Straße 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. April 2020, RV/7103543/2012, in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 13. Mai 2020, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 bis 2012, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr. in Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der B GmbH & Co KG in W, vertreten durch die PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in 1220 Wien, Donau-City-Straße 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. April 2020, RV/7103543/2012, in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom 13. Mai 2020, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO für die Jahre 2008 bis 2012, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1

Die Revisionswerberin ist eine inländische GmbH & Co KG, die im Jahr 2008 durch die (errichtende) Umwandlung unter Inanspruchnahme des Art. II UmgrStG - mit Umwandlungsvertrag vom 5. Juni 2008 auf Grundlage der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2007 - einer österreichischen GmbH entstanden ist. Unbeschränkt haftende Arbeitsgesellschafterin (keine Beteiligung am Vermögen, Gewinn oder Verlust) ist eine im Jahr 2008 errichtete inländische GmbH (Komplementärin), weitere Gesellschafterinnen waren zunächst zwei bereits an der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin beteiligte deutsche GmbHs, wobei eine dieser GmbHs die Beteiligung treuhändig für die andere GmbH hielt (Beteiligungsausmaß 99 % und

1 %). Die Revisionswerberin ist eine inländische GmbH & Co KG, die im Jahr 2008 durch die (errichtende) Umwandlung unter Inanspruchnahme des Artikel römisch zwei, UmgrStG - mit Umwandlungsvertrag vom 5. Juni 2008 auf Grundlage der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2007 - einer österreichischen GmbH entstanden ist. Unbeschränkt haftende Arbeitsgesellschafterin (keine Beteiligung am Vermögen, Gewinn oder Verlust) ist eine im Jahr 2008 errichtete inländische GmbH (Komplementärin), weitere Gesellschafterinnen waren zunächst zwei bereits an der Rechtsvorgängerin der Revisionswerberin beteiligte deutsche GmbHs, wobei eine dieser GmbHs die Beteiligung treuhändig für die andere GmbH hielt (Beteiligungsausmaß 99 % und 1 %).

2

Mit Vertrag vom 4. August 2008 wurde - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes - der Teilbetrieb „Beteiligung“ an der Revisionswerberin - unter Anwendung des Art. VI UmgrStG und auf Grundlage einer Abspaltungsbilanz zum 31. Dezember 2007 - auf eine neu errichtete deutsche GmbH (Kommanditistin) abgespalten. Mit Vertrag vom 4. August 2008 wurde - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes - der Teilbetrieb „Beteiligung“ an der Revisionswerberin - unter Anwendung des Artikel römisch sechs, UmgrStG und auf Grundlage einer Abspaltungsbilanz zum 31. Dezember 2007 - auf eine neu errichtete deutsche GmbH (Kommanditistin) abgespalten.

3

Im Zuge einer - das Jahr 2008 betreffenden - Außenprüfung bei der Revisionswerberin wurde u.a. festgestellt, dass die Kommanditistin in einer - neben der Übernahmebilanz, in der die steuerlichen Buchwerte fortgeführt worden seien, erstellten - Ergänzungsbilanz eine Aufwertung der Kommanditanteile auf den gemeinen Wert gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG vorgenommen und den durch diese Aufwertung entstandenen Differenzbetrag (zu den übernommenen Buchwerten) als Firmenwert auf 15 Jahre laufend steuerwirksam als Sonderbetriebsausgabe abgeschrieben habe. Diese Abschreibung sei allerdings unzulässig, weil die durch die Aufwertung bewirkte Entsteuerung der stillen Reserven nur im Fall der Veräußerung der Mitunternehmeranteile Wirkung entfalten könne. Im Zuge einer - das Jahr 2008 betreffenden - Außenprüfung bei der Revisionswerberin wurde u.a. festgestellt, dass die Kommanditistin in einer - neben der Übernahmebilanz, in der die steuerlichen Buchwerte fortgeführt worden seien, erstellten - Ergänzungsbilanz eine Aufwertung der Kommanditanteile auf den gemeinen Wert gemäß Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, letzter TS UmgrStG vorgenommen und den durch diese Aufwertung entstandenen Differenzbetrag (zu den übernommenen Buchwerten) als Firmenwert auf 15 Jahre laufend steuerwirksam als Sonderbetriebsausgabe abgeschrieben habe. Diese Abschreibung sei allerdings unzulässig, weil die durch die Aufwertung bewirkte Entsteuerung der stillen Reserven nur im Fall der Veräußerung der Mitunternehmeranteile Wirkung entfalten könne.

4

Das Finanzamt erließ in der Folge entsprechende Feststellungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2012 und erkannte darin u.a. die in diesen Jahren geltend gemachte Firmenwertabschreibung nicht an.

5

Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufungen bzw. Beschwerden, die - hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 nach Erlassung von Beschwerdeverordnungen - dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt wurden.

6

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 als unbegründet ab. Die Feststellungsbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 änderte das Bundesfinanzgericht - in nicht revisionsgegenständlichen Punkten - ab, wobei es die geltend gemachte Firmenwertabschreibung in diesen Jahren nicht berücksichtigte.

7

Das Bundesfinanzgericht führte nach Darstellung des Verfahrensgeschehens aus, alleiniger Streitpunkt sei die Frage der Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung. Die Frage der (Zulässigkeit der) Aufwertung bzw. die Höhe des ermittelten (gemeinen) Wertes seien nicht thematisiert worden.

8

Die Aufwertung des Kommanditanteils auf den gemeinen Wert beruhe auf der mit dem Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, eingefügten Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG. Nach dieser Bestimmung seien, soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entstehe, diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Die Aufwertung des Kommanditanteils auf den gemeinen Wert beruhe auf der mit dem Budgetbegleitgesetz 2007, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 24 aus 2007,, eingefügten Bestimmung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, letzter TS UmgrStG. Nach dieser Bestimmung seien, soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entstehe, diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

9

Ausgangspunkt der Überlegungen sei, dass bei der Umwandlung einer inländischen Körperschaft mit ausländischen Anteilsinhabern das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich des (steuerhängigen) Vermögens aufrecht bleibe, auf Ebene des (ausländischen) Anteilsinhabers hingegen die (grundsätzlich nicht in Österreich steuerhängige) Beteiligung an der umzuwandelnden inländischen Körperschaft weg falle und durch den steuerhängigen Mitunternehmeranteil ersetzt werde. Mit der Einfügung der Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG sei die bis dahin geübte Verwaltungspraxis (UmgrStR 2002 Rz 462) gesetzlich verankert und präzisiert worden. Die Bewertung des umwandlungsbedingt entstehenden Mitunternehmeranteils mit dem gemeinen Wert bei gleichzeitiger Buchwertübernahme des Vermögens der übertragenden Körperschaft sei mit der in Österreich geltenden Bilanzbündeltheorie und insbesondere mit der steuerlichen Spiegelbildtheorie in Einklang zu bringen. Die dem ausländischen Rechtsnachfolger zuzurechnenden anteiligen Buchwerte des Vermögens der übertragenden Körperschaft seien um eine Sonderbilanz des Mitunternehmers zu ergänzen, in der der Differenzbetrag zwischen dem anteiligen Buchwert der Wirtschaftsgüter und dem gemeinen Wert des umwandlungsbedingt entstehenden Mitunternehmeranteils zu vermerken sei. Ausgangspunkt der Überlegungen sei, dass bei der Umwandlung einer inländischen Körperschaft mit ausländischen Anteilsinhabern das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich des (steuerhängigen) Vermögens aufrecht bleibe, auf Ebene des (ausländischen) Anteilsinhabers hingegen die (grundsätzlich nicht in Österreich steuerhängige) Beteiligung an der umzuwandelnden inländischen Körperschaft weg falle und durch den steuerhängigen Mitunternehmeranteil ersetzt werde. Mit der Einfügung der Bestimmung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, letzter TS UmgrStG sei die bis dahin geübte Verwaltungspraxis (UmgrStR 2002 Rz 462) gesetzlich verankert und präzisiert worden. Die Bewertung des umwandlungsbedingt entstehenden Mitunternehmeranteils mit dem gemeinen Wert bei gleichzeitiger Buchwertübernahme des Vermögens der übertragenden Körperschaft sei mit der in Österreich geltenden Bilanzbündeltheorie und insbesondere mit der steuerlichen Spiegelbildtheorie in Einklang zu bringen. Die dem ausländischen Rechtsnachfolger zuzurechnenden anteiligen Buchwerte des Vermögens der übertragenden Körperschaft seien um eine Sonderbilanz des Mitunternehmers zu ergänzen, in der der Differenzbetrag zwischen dem anteiligen Buchwert der Wirtschaftsgüter und dem gemeinen Wert des umwandlungsbedingt entstehenden Mitunternehmeranteils zu vermerken sei.

10

Die Streitfrage, ob die stillen Reserven und ein als Differenzgröße aktivierter Firmenwert sofort steuerlich verteilt werden könnten, oder ob diese bis zur tatsächlichen Realisierung aufgespeichert blieben, sei nicht gesetzlich geregelt. Mangels einer gesetzlichen Regelung sei aber insbesondere auf den Sinn und Zweck der Regelung abzustellen. Dabei sei jener im Schrifttum vertretenen Rechtsansicht zu folgen, nach der die stillen Reserven erst im Falle der Veräußerung der den stillen Reserven zu Grunde liegenden Wirtschaftsgüter in den jeweiligen Perioden und mit dem in dieser Periode zur Anwendung kommenden Steuersatz versteuert würden.

11

Hinzu komme, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Begünstigungsvorschrift im Sinne eines steuerfreien „Step-up“ handle, die im Zweifel eng auszulegen sei.

12

Es sei auch nicht erkennbar, warum die Revisionswerberin im umwandlungsbedingt gemäß § 5 UmwG

entstandenen Mitunternehmeranteil einen „Anschaffungsvorgang“ im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG 1988 sehe, der zwingend auf 15 Jahre abzuschreiben sei. Vielmehr liege ein gesellschaftsrechtlich zulässiger Vorgang vor, der einen Mitunternehmeranteil entstehen lasse und dem es an der für eine Firmenwertabschreibung notwendigen Entgeltlichkeit mangle. Es sei auch nicht erkennbar, warum die Revisionswerberin im umwandlungsbedingt gemäß Paragraph 5, UmwG entstandenen Mitunternehmeranteil einen „Anschaffungsvorgang“ im Sinne des Paragraph 8, Absatz 3, EStG 1988 sehe, der zwingend auf 15 Jahre abzuschreiben sei. Vielmehr liege ein gesellschaftsrechtlich zulässiger Vorgang vor, der einen Mitunternehmeranteil entstehen lasse und dem es an der für eine Firmenwertabschreibung notwendigen Entgeltlichkeit mangle.

13

Zu beachten sei auch die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, erfolgte Änderung der Bestimmung, mit der klargestellt worden sei, dass der gemeine Wert bis zur Realisierung der Anteile fortzuführen sei. Auch unter Berücksichtigung dieser Änderung sei die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht als zutreffend anzusehen, werde doch damit die ursprüngliche Zielsetzung und Systematik der im Jahr 2007 eingefügten Bestimmung angesprochen. Zu beachten sei auch die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 34 aus 2010, „erfolgte Änderung der Bestimmung, mit der klargestellt worden sei, dass der gemeine Wert bis zur Realisierung der Anteile fortzuführen sei. Auch unter Berücksichtigung dieser Änderung sei die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht als zutreffend anzusehen, werde doch damit die ursprüngliche Zielsetzung und Systematik der im Jahr 2007 eingefügten Bestimmung angesprochen.

14

Zuletzt werde noch ausdrücklich darauf verwiesen, dass entgegen der Ansicht der Revisionswerberin die der Firmenwertabschreibung zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage nicht unstrittig sei. Dem diesbezüglichen Vorbringen des Finanzamtes, wonach der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen dem ermittelten gemeinen Wert und den Buchwerten pauschal als Firmenwert angesetzt worden sei, ohne eine Zuordnung zu den einzelnen Wirtschaftsgütern vorzunehmen, könne nicht entgegengetreten werden.

15

Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision für zulässig, weil zur (allein) strittigen Frage, ob bei einer errichtenden Umwandlung mit ausländischen Anteilsinhabern gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG idF des BBG 2007 eine Firmenwertabschreibung zulässig gewesen sei, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege. Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision für zulässig, weil zur (allein) strittigen Frage, ob bei einer errichtenden Umwandlung mit ausländischen Anteilsinhabern gemäß Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, letzter TS UmgrStG in der Fassung des BBG 2007 eine Firmenwertabschreibung zulässig gewesen sei, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

16

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, zu der keine Revisionsbeantwortung erstattet wurde.

17

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18

Die Revision erweist sich im Hinblick auf das Fehlen von Rechtsprechung zur aufgeworfenen Frage als zulässig, jedoch als nicht berechtigt.

19

Die Bestimmung des § 9 UmgrStG - die die steuerlichen Rechtsfolgen einer Umwandlung beim Rechtsnachfolger regelt - wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161, dahingehend geändert, dass Abs. 1 in Ziffern unterteilt und mit der neu eingefügten Z 2 um eine - dem § 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG entsprechende (vgl. ErlRV 1187 BlgNR 22. GP 15) - auf die Übernahme von Vermögen, für das die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, Bezug nehmende Regelung erweitert wurde. Die Bestimmung des Paragraph 9, UmgrStG - die die steuerlichen Rechtsfolgen einer Umwandlung beim Rechtsnachfolger regelt - wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005, Bundesgesetzblatt, I Nr. 161, dahingehend geändert, dass Absatz eins, in Ziffern unterteilt und mit der neu eingefügten Ziffer 2, um eine - dem

Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, UmgrStG entsprechende vergleiche , ErlRV 1187

BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 15,) - auf die Übernahme von Vermögen, für das die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, Bezug nehmende Regelung erweitert wurde.

20

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 (BBG 2007), BGBl. I Nr. 24, wurde § 9 Abs. 1 UmgrStG um eine neue Ziffer 2 erweitert, die vorsieht, dass soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft durch die Umwandlung eingeschränkt wird, dies als Tausch iSd § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 gilt. Nach den Gesetzesmaterialien sollte die „neue klarstellende Z 2“ auf die „mit der errichtenden Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft verbundene Einschränkung des Besteuerungsrechtes bei unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilsinhabern“ Bezug nehmen und für diese Fälle eine Regelung treffen (ErlRV 43 BlgNR 23. GP 26). Gleichzeitig wurde die bis dahin geltende Regelung des § 9 Abs. 1 Z 2 UmgrStG in eine neu eingefügte Z 3 überführt und um eine neue Bestimmung ergänzt (§ 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG). Diese sah vor, dass soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich „hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft“ entsteht, diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Nach den Gesetzesmaterialien sollte mit dieser Bestimmung „klargestellt“ werden, dass im „umgekehrten“ Fall, „in dem mit der errichtenden Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft verbundenen Entstehen des Besteuerungsrechtes an den Mitunternehmeranteilen ausländischer Gesellschafter eine steuerneutrale Aufwertung an dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag Platz greift“ (ErlRV 43 BlgNR 23. GP 26). Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 (BBG 2007), Bundesgesetzblatt , I Nr. 24, wurde Paragraph 9, Absatz eins, UmgrStG um eine neue Ziffer 2 erweitert, die vorsieht, dass soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der übertragenden Körperschaft durch die Umwandlung eingeschränkt wird, dies als Tausch iSd Paragraph 6, Ziffer 14, Litera a, EStG 1988 gilt. Nach den Gesetzesmaterialien sollte die „neue klarstellende Ziffer 2, auf die „mit der errichtenden Umwandlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft verbundene Einschränkung des Besteuerungsrechtes bei unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilsinhabern“ Bezug nehmen und für diese Fälle eine Regelung treffen (ErlRV 43 BlgNR 23. Gesetzgebungsperiode 26,). Gleichzeitig wurde die bis dahin geltende Regelung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 2, UmgrStG in eine neu eingefügte Ziffer 3, überführt und um eine neue Bestimmung ergänzt (Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG). Diese sah vor, dass soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich „hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft“ entsteht, diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Nach den Gesetzesmaterialien sollte mit dieser Bestimmung „klargestellt“ werden, dass im „umgekehrten“ Fall, „in dem mit der errichtenden Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft verbundenen Entstehen des Besteuerungsrechtes an den Mitunternehmeranteilen ausländischer Gesellschafter eine steuerneutrale Aufwertung an dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag Platz greift“ (ErlRV 43 BlgNR 23. Gesetzgebungsperiode 26,).

21

Im Schrifttum wurde angemerkt, mit dieser Änderung sollte die bis dahin geübte Verwaltungspraxis (UmgrStR 2002 Rz 462), die insbesondere die errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilsinhabern vor Augen gehabt habe, gesetzlich verankert werden (vgl. Zöchling, Doppelte Steuerhängigkeit bei Umwandlungen, SWK 2007, S 718; Baumann, Mergers & Acquisitions in Österreich, ÖStZ 2008, 461). Umwandlungsbedingt erlange die Republik Österreich „zusätzlich“ das Besteuerungsrecht an den Anteilen, es solle aber nur die im früheren Kapitalanteil vorhandene stille Reserve nach § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG versteuert werden (Wiesner/Mayr, UmgrStG: Aktuelles zur Umwandlung, RdW 2007, 495). Im Schrifttum wurde angemerkt, mit dieser Änderung sollte die bis dahin geübte Verwaltungspraxis (UmgrStR 2002 Rz 462), die insbesondere die errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen Anteilsinhabern vor Augen gehabt habe, gesetzlich verankert werden vergleiche , Zöchling, Doppelte Steuerhängigkeit bei Umwandlungen, SWK 2007, S 718; Baumann, Mergers & Acquisitions in Österreich, ÖStZ 2008, 461). Umwandlungsbedingt erlange die Republik Österreich „zusätzlich“ das Besteuerungsrecht an den Anteilen, es solle aber nur die im früheren Kapitalanteil vorhandene stille Reserve nach Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG versteuert werden

(Wiesner/Mayr, UmgrStG: Aktuelles zur Umwandlung, RdW 2007, 495).

22

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010 (AbgÄG 2010), BGBl. I Nr. 34, wurde § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG dahingehend ergänzt, dass die mit dem gemeinen Wert anzusetzenden Anteile - an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft - „mit diesem Wert bis zur späteren Realisierung der Anteile fortzuführen“ sind. Diese Ergänzung sollte „klarstellen, dass im Falle des Entstehens des Besteuerungsrechts durch eine errichtende Umwandlung ausschließlich die Anteile an der Gesellschaft und nicht das gesamte Vermögen der Gesellschaft aufzuwerten sind“; die aufgewerteten Anteile sollten bis „zur Realisierung (Veräußerung)“ mit dem gemeinen Wert fortgeführt werden, „weil es erst im Zeitpunkt der Realisierung (Veräußerung) zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt“ (ErlRV 662 BlgNR 24. GP 11). Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010 (AbgÄG 2010), Bundesgesetzblatt, I Nr. 34, wurde Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG dahingehend ergänzt, dass die mit dem gemeinen Wert anzusetzenden Anteile - an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft - „mit diesem Wert bis zur späteren Realisierung der Anteile fortzuführen“ sind. Diese Ergänzung sollte „klarstellen, dass im Falle des Entstehens des Besteuerungsrechts durch eine errichtende Umwandlung ausschließlich die Anteile an der Gesellschaft und nicht das gesamte Vermögen der Gesellschaft aufzuwerten sind“; die aufgewerteten Anteile sollten bis „zur Realisierung (Veräußerung)“ mit dem gemeinen Wert fortgeführt werden, „weil es erst im Zeitpunkt der Realisierung (Veräußerung) zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt“ (ErlRV 662 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 11,).

23

Die Parteien des Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die revisionsgegenständliche Umwandlung in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) fällt, weil sämtliche darin geregelten Voraussetzungen - somit auch jene des § 7 Abs. 2 UmgrStG, wonach das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird - erfüllt sind. Das übertragene Vermögen wurde daher bei der Revisionswerberin unter Fortführung der Buchwerte gemäß § 9 Abs. 1 Z 1 UmgrStG übernommen, wodurch es zu keiner Realisierung vorhandener stiller Reserven gekommen ist. Die Parteien des Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass die revisionsgegenständliche Umwandlung in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) fällt, weil sämtliche darin geregelten Voraussetzungen - somit auch jene des Paragraph 7, Absatz 2, UmgrStG, wonach das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird - erfüllt sind. Das übertragene Vermögen wurde daher bei der Revisionswerberin unter Fortführung der Buchwerte gemäß Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer eins, UmgrStG übernommen, wodurch es zu keiner Realisierung vorhandener stiller Reserven gekommen ist.

24

Übereinstimmung besteht weiters darüber, dass durch die Umwandlung ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der „Anteile“ an der dadurch entstandenen Personengesellschaft - der Revisionswerberin - entstanden sei. Strittig ist dabei lediglich, ob durch die Umwandlung - aufgrund der gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG idF des BBG 2007 vorgenommenen Bewertung - die Kommanditistin der Revisionswerberin berechtigt ist, eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen. Übereinstimmung besteht weiters darüber, dass durch die Umwandlung ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der „Anteile“ an der dadurch entstandenen Personengesellschaft - der Revisionswerberin - entstanden sei. Strittig ist dabei lediglich, ob durch die Umwandlung - aufgrund der gemäß Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, letzter TS UmgrStG in der Fassung des BBG 2007 vorgenommenen Bewertung - die Kommanditistin der Revisionswerberin berechtigt ist, eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen.

25

Vor dem Hintergrund des in § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG - in den im Revisionsfall anwendbaren Fassungen - verankerten Regelungskomplexes ist zunächst anzumerken, dass die Voraussetzung für die Anwendbarkeit der genannten Bestimmung - die Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich der „Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft“ - im Hinblick auf die Besteuerungssystematik bei Personengesellschaften unklar ist. Vor

dem Hintergrund des in Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG - in den im Revisionsfall anwendbaren Fassungen - verankerten Regelungskomplexes ist zunächst anzumerken, dass die Voraussetzung für die Anwendbarkeit der genannten Bestimmung - die Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich hinsichtlich der „Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft“ - im Hinblick auf die Besteuerungssystematik bei Personengesellschaften unklar ist.

26

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten Beteiligungen an betrieblich tätigen, aber auch an bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaften ertragsteuerlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl. VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021; 21.12.2016, Ra 2015/13/0023; 23.1.2019, Ra 2018/13/0052; 3.2.2022, Ra 2020/15/0036; 29.9.2022, Ra 2020/15/0020, jeweils mwN). Dieser Grundsatz ist auch im Anwendungsbereich des UmgrStG zu beachten (vgl. etwa VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0020, zu einer Umwandlung nach Art. II UmgrStG). Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012), BGBl. I Nr. 112/2012, eingeführte, auf diese Systematik Bezug nehmende Regelung des § 32 Abs. 2 EStG 1988 hat damit - unabhängig von der Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 235 EStG 1988 - keine Änderung an der ertragsteuerlichen Beurteilung von Beteiligungen an einer Personengesellschaft bewirkt und hat demnach nur klarstellende Bedeutung (vgl. erneut VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021; 3.2.2022, Ra 2020/15/0036; vgl. zum klarstellenden Charakter dieser Bestimmung auch ErlRV 1960 BlgNR 24. GP 30). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten Beteiligungen an betrieblich tätigen, aber auch an bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaften ertragsteuerlich nicht als eigene Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vergleiche, VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021; 21.12.2016, Ra 2015/13/0023; 23.1.2019, Ra 2018/13/0052; 3.2.2022, Ra 2020/15/0036; 29.9.2022, Ra 2020/15/0020, jeweils mwN). Dieser Grundsatz ist auch im Anwendungsbereich des UmgrStG zu beachten (vergleiche, etwa VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0020, zu einer Umwandlung nach Artikel römisch zwei, UmgrStG). Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 112 aus 2012, eingeführte, auf diese Systematik Bezug nehmende Regelung des Paragraph 32, Absatz 2, EStG 1988 hat damit - unabhängig von der Inkrafttretensbestimmung des Paragraph 124 b, Ziffer 235, EStG 1988 - keine Änderung an der ertragsteuerlichen Beurteilung von Beteiligungen an einer Personengesellschaft bewirkt und hat demnach nur klarstellende Bedeutung (vergleiche, erneut VwGH 24.9.2014, 2012/13/0021; 3.2.2022, Ra 2020/15/0036; vergleiche, zum klarstellenden Charakter dieser Bestimmung auch ErlRV 1960 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 30,).

27

Den Gesetzesmaterialien sind keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG (idF des BBG 2007) von dieser Systematik - isoliert für bestimmte im UmgrStG geregelte Fälle - hätte abgehen wollen. In diese Richtung weisende Ausführungen finden sich auch nicht im Schrifttum. Wird aber die Beteiligung an einer Personengesellschaft nicht als eigenes Wirtschaftsgut angesehen, ist nicht erkennbar, wie ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich „hinsichtlich der Anteile“ der umwandlungsbedingt entstandenen Personengesellschaft entstehen kann (vgl. dazu Stefaner in Kofler, UmgrStG [2012] § 9 Rz 56, wonach mit der Norm hätte verhindert werden sollen, dass stille Reserven in den - durch die Umwandlung untergehenden und davor nicht steuerhängigen - Anteilen an der übertragenden Kapitalgesellschaft durch die Umwandlung steuerhängig werden, wobei ein „derartiges Widerspiegeln des Kapitalanteils im Anteil an der Mitunternehmerschaft“ jedoch der Steuersystematik widerspreche, da der Mitunternehmeranteil keine zweite Besteuerungsebene darstelle; vgl. ebenso Beiser, Grenzüberschreitende Einbringungen und Umwandlungen nach dem AbgÄG 2010, ÖStZ 2010, 363: „Nach dem Durchgriffsprinzip existieren Mitunternehmeranteile nicht.“; Kirchmayr/Kofler, RuSt 2010: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2010, 669). Den Gesetzesmaterialien sind keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG in der Fassung, des BBG 2007) von dieser Systematik - isoliert für bestimmte im UmgrStG geregelte Fälle - hätte abgehen wollen. In diese Richtung weisende Ausführungen finden sich auch nicht im Schrifttum. Wird aber die Beteiligung an einer

Personengesellschaft nicht als eigenes Wirtschaftsgut angesehen, ist nicht erkennbar, wie ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich „hinsichtlich der Anteile“ der umwandlungsbedingt entstandenen Personengesellschaft entstehen kann vergleiche , dazu Stefaner in Kofler, UmgrStG [2012] Paragraph 9, Rz 56, wonach mit der Norm hätte verhindert werden sollen, dass stille Reserven in den - durch die Umwandlung untergehenden und davor nicht steuerhängigen - Anteilen an der übertragenden Kapitalgesellschaft durch die Umwandlung steuerhängig werden, wobei ein „derartiges Widerspiegeln des Kapitalanteils im Anteil an der Mitunternehmerschaft“ jedoch der Steuersystematik widerspreche, da der Mitunternehmeranteil keine zweite Besteuerungsebene darstelle; vergleiche , ebenso Beiser, Grenzüberschreitende Einbringungen und Umwandlungen nach dem AbgÄG 2010, ÖStZ 2010, 363: „Nach dem Durchgriffsprinzip existieren Mitunternehmeranteile nicht.“; Kirchmayr/Kofler, RuSt 2010: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2010, 669).

28

Dabei ist auszuschließen, dass der Gesetzgeber mit der Wortfolge „Anteile [...] an der Personengesellschaft“ das Vermögen - somit die einzelnen Wirtschaftsgüter - der übertragenden (untergehenden) Kapitalgesellschaft gemeint haben kann. Abgesehen davon, dass ein derartiges Verständnis schon im Wortlaut der Bestimmung keine Deckung findet, werden Fälle, in denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich bestimmter Wirtschaftsgüter entsteht, bereits von § 9 Abs. 1 Z 3 erster TS UmgrStG erfasst („das übernommene Vermögen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen“). Zudem führt eine errichtende Umwandlung - wie im vorliegenden Revisionsfall - grundsätzlich nicht dazu, dass es hinsichtlich der Wirtschaftsgüter im Vermögen der untergehenden Kapitalgesellschaft zu einer Entstehung der Besteuerungsrechte der Republik Österreich kommt. Dabei ist auszuschließen, dass der Gesetzgeber mit der Wortfolge „Anteile [...] an der Personengesellschaft“ das Vermögen - somit die einzelnen Wirtschaftsgüter - der übertragenden (untergehenden) Kapitalgesellschaft gemeint haben kann. Abgesehen davon, dass ein derartiges Verständnis schon im Wortlaut der Bestimmung keine Deckung findet, werden Fälle, in denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich bestimmter Wirtschaftsgüter entsteht, bereits von Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, erster TS UmgrStG erfasst („das übernommene Vermögen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen“). Zudem führt eine errichtende Umwandlung - wie im vorliegenden Revisionsfall - grundsätzlich nicht dazu, dass es hinsichtlich der Wirtschaftsgüter im Vermögen der untergehenden Kapitalgesellschaft zu einer Entstehung der Besteuerungsrechte der Republik Österreich kommt.

29

Auch die mit dem AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34, vorgenommene Ergänzung des § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG deutet darauf hin, dass bewusst zwischen den „Anteilen“ an der Gesellschaft und dem Vermögen der Gesellschaft unterschieden werden sollte (vgl. dazu ErlRV 662 BlgNR 24. GP 11). Ebenso wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass durch die Umwandlung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des Vermögens der inländischen (untergehenden) Körperschaft aufrecht bleibe, unabhängig davon aber der Anteil an der Personengesellschaft aufzuwerten sei (vgl. erneut Zöchling, SWK 2007, S 718). Das übernommene Vermögen sei daher mit den Buchwerten der übertragenden Körperschaft fortzuführen (vgl. Walter, Umgründungssteuerrecht8, Tz 225f). Auch die mit dem AbgÄG 2010, Bundesgesetzblatt , I Nr. 34, vorgenommene Ergänzung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG deutet darauf hin, dass bewusst zwischen den „Anteilen“ an der Gesellschaft und dem Vermögen der Gesellschaft unterschieden werden sollte vergleiche , dazu ErlRV 662 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 11,). Ebenso wird im Schrifttum davon ausgegangen, dass durch die Umwandlung das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des Vermögens der inländischen (untergehenden) Körperschaft aufrecht bleibe, unabhängig davon aber der Anteil an der Personengesellschaft aufzuwerten sei vergleiche , erneut Zöchling, SWK 2007, S 718). Das übernommene Vermögen sei daher mit den Buchwerten der übertragenden Körperschaft fortzuführen vergleiche , Walter, Umgründungssteuerrecht8, Tz 225f).

30

Die Frage, auf welche Fallgruppen die genannte Bestimmung tatsächlich anwendbar ist und insbesondere, ob im vorliegenden Revisionsfall durch die errichtende Umwandlung ein Besteuerungsrecht der Republik

Österreich „hinsichtlich der Anteile“ an der Revisionswerberin entstanden sei, kann allerdings dahingestellt bleiben, weil selbst im Fall der Bejahung der Anwendbarkeit des § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG - diesfalls verbunden mit dem Ansatz der „Anteile“ an der Revisionswerberin mit dem gemeinen Wert - die Vornahme einer laufenden Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist. Die Frage, auf welche Fallgruppen die genannte Bestimmung tatsächlich anwendbar ist und insbesondere, ob im vorliegenden Revisionsfall durch die errichtende Umwandlung ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich „hinsichtlich der Anteile“ an der Revisionswerberin entstanden sei, kann allerdings dahingestellt bleiben, weil selbst im Fall der Bejahung der Anwendbarkeit des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG - diesfalls verbunden mit dem Ansatz der „Anteile“ an der Revisionswerberin mit dem gemeinen Wert - die Vornahme einer laufenden Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist.

31

Der Firmenwert wird definiert als Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens(anteils) bewirkte Gegenleistung den (Teil-)Wert der (anderen) erworbenen Wirtschaftsgüter übersteigt (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2015/15/0080; 25.4.2013, 2010/15/0118; vgl. Mayr/Genslucker in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG23, § 6 Tz 397; Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21a, § 8 Tz 51 ff). Anders ausgedrückt: Beim Erwerb eines Betriebes kommt ein Firmenwert zum Ansatz, soweit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva des Betriebes übersteigt (vgl. VwGH 27.2.2008, 2004/13/0148). Steuerlich sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei Gewerbebetrieben gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen. Der Firmenwert wird definiert als Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens(anteils) bewirkte Gegenleistung den (Teil-)Wert der (anderen) erworbenen Wirtschaftsgüter übersteigt vergleiche , VwGH 18.12.2017, Ra 2015/15/0080; 25.4.2013, 2010/15/0118; vergleiche , Mayr/Genslucker in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG23, Paragraph 6, Tz 397; Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21a, Paragraph 8, Tz 51 ff). Anders ausgedrückt: Beim Erwerb eines Betriebes kommt ein Firmenwert zum Ansatz, soweit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva des Betriebes übersteigt vergleiche , VwGH 27.2.2008, 2004/13/0148). Steuerlich sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei Gewerbebetrieben gemäß Paragraph 8, Absatz 3, EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

32

Die Revisionswerberin stützt ihre Rechtsansicht, wonach eine Firmenwertabschreibung geltend zu machen sei, ausschließlich auf den - gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG vorgesehenen - Ansatz des gemeinen Wertes und damit Aufwertung der „Anteile“. Auf die Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes, wonach schon die Ermittlung des angenommenen „Firmenwertes“ - in Höhe des (gesamten) Unterschiedsbetrages zwischen dem gemeinen Wert der Kommandit-„Anteile“ und den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter - entgegen den dargelegten Grundsätzen erfolgt sei, nimmt sie dabei nicht Bezug. Die Revisionswerberin stützt ihre Rechtsansicht, wonach eine Firmenwertabschreibung geltend zu machen sei, ausschließlich auf den - gemäß Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG vorgesehenen - Ansatz des gemeinen Wertes und damit Aufwertung der „Anteile“. Auf die Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes, wonach schon die Ermittlung des angenommenen „Firmenwertes“ - in Höhe des (gesamten) Unterschiedsbetrages zwischen dem gemeinen Wert der Kommandit-„Anteile“ und den Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter - entgegen den dargelegten Grundsätzen erfolgt sei, nimmt sie dabei nicht Bezug.

33

Mit der Einführung des § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG sollten offenbar - wenn überwiegenden Teilen des Schrifttums gefolgt wird (vgl. etwa erneut Wiesner/Mayr, RdW 2007, 495 [496]; Payrer/Sylle, Umwandlung einer inländischen Gesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern - Konsequenzen des BBG 2012 für stille Reserven, ÖStZ 2012, 228 [229]) - die stillen Reserven in den Anteilen an der durch die errichtende Umwandlung untergehenden Kapitalgesellschaft entsteuert werden, wenn hinsichtlich dieser Anteile der Republik Österreich kein Besteuerungsrecht zugekommen war. Diese in den „Anteilen“ an der entstehenden Personengesellschaft „fortlebenden“ stillen Reserven sollten damit zukünftig keiner Besteuerung unterliegen (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG4, § 9 Rz 12). Bei dieser Sichtweise bezieht sich die in § 9

Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG vorgesehene Aufwertung somit nur auf die in den Anteilen an der untergehenden Kapitalgesellschaft gespeicherten - keiner laufenden Abschreibung zugänglichen - stillen Reserven, nicht aber auf einen allfälligen Firmenwert der Mitunternehmeranteile oder auf allfällige stille Reserven in den einzelnen Wirtschaftsgütern des übernommenen Vermögens. Mit der Einführung des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG sollten offenbar - wenn überwiegenden Teilen des Schrifttums gefolgt wird vergleiche , etwa erneut Wiesner/Mayr, RdW 2007, 495 [496]; Payrer/Sylle, Umwandlung einer inländischen Gesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern - Konsequenzen des BBG 2012 für stille Reserven, ÖStZ 2012, 228 [229]) - die stillen Reserven in den Anteilen an der durch die errichtende Umwandlung untergehenden Kapitalgesellschaft entsteuert werden, wenn hinsichtlich dieser Anteile der Republik Österreich kein Besteuerungsrecht zugekommen war. Diese in den „Anteilen“ an der entstehenden Personengesellschaft „fortlebenden“ stillen Reserven sollten damit zukünftig keiner Besteuerung unterliegen vergleiche , Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG4, Paragraph 9, Rz 12). Bei dieser Sichtweise bezieht sich die in Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG vorgesehene Aufwertung somit nur auf die in den Anteilen an der untergehenden Kapitalgesellschaft gespeicherten - keiner laufenden Abschreibung zugänglichen - stillen Reserven, nicht aber auf einen allfälligen Firmenwert der Mitunternehmeranteile oder auf allfällige stille Reserven in den einzelnen Wirtschaftsgütern des übernommenen Vermögens.

34

Vor diesem Hintergrund ist ausreichend erkennbar, dass der Gesetzgeber - ungeachtet der bereits erwähnten systematischen Fragestellungen, die mit dieser Bestimmung einhergehen (vgl. dazu auch Hofbauer-Steffel/Zeitlinger, § 9 Abs 1 Z 3 UmgrStG idF 2012 - ein unvollkommener Versuch, RdW 2012, 248) - auf die Veräußerung der Mitunternehmeranteile abstellen wollte, weil die Frage der Entsteuerung der „Anteile“ an der entstehenden Personengesellschaft erst im Zeitpunkt ihrer Veräußerung schlagend wird. Dies zeigt sich insbesondere auch durch die mit dem AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34, vorgenommene - insoweit daher lediglich klarstellende (vgl. ErlRV 662 BlgNR 24. GP 11) - Ergänzung der genannten Bestimmung, wonach der angesetzte gemeine Wert „bis zur späteren Realisierung der Anteile fortzuführen“ war. Ausgehend vom dargestellten Grundgedanken für diese Regelung ist nicht ersichtlich, dass die in § 9 Abs. 1 Z 3 dritter TS UmgrStG angeordnete Aufwertung der „Anteile“ an der Personengesellschaft - schon nach der mit dem BBG 2007 eingefügten (Stamm-)Fassung - eine Auswirkung auf deren laufende Gewinnermittlung hätte entfalten sollen (vgl. Wiesner/Mayr, RdW 2007, 495 [496], mit Hinweis auf den Sinn und Zweck der Regelung). Vor diesem Hintergrund ist ausreichend erkennbar, dass der Gesetzgeber - ungeachtet der bereits erwähnten systematischen Fragestellungen, die mit dieser Bestimmung einhergehen vergleiche , dazu auch Hofbauer-Steffel/Zeitlinger, Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, UmgrStG in der Fassung 2012, - ein unvollkommener Versuch, RdW 2012, 248) - auf die Veräußerung der Mitunternehmeranteile abstellen wollte, weil die Frage der Entsteuerung der „Anteile“ an der entstehenden Personengesellschaft erst im Zeitpunkt ihrer Veräußerung schlagend wird. Dies zeigt sich insbesondere auch durch die mit dem AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34, vorgenommene - insoweit daher lediglich klarstellende vergleiche , ErlRV 662 BlgNR 24. Gesetzgebungsperiode 11,) - Ergänzung der genannten Bestimmung, wonach der angesetzte gemeine Wert „bis zur späteren Realisierung der Anteile fortzuführen“ war. Ausgehend vom dargestellten Grundgedanken für diese Regelung ist nicht ersichtlich, dass die in Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, dritter TS UmgrStG angeordnete Aufwertung der „Anteile“ an der Personengesellschaft - schon nach der mit dem BBG 2007 eingefügten (Stamm-)Fassung - eine Auswirkung auf deren laufende Gewinnermittlung hätte entfalten sollen vergleiche , Wiesner/Mayr, RdW 2007, 495 [496], mit Hinweis auf den Sinn und Zweck der Regelung).

35

Ergänzend ist noch anzumerken, dass entgegen der - unter Hinweis auf im Schrifttum getätigten Aussagen dargelegten - Ansicht der Revisionswerberin eine Bewertung der „Anteile“ an der durch die errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft mit dem gemeinen Wert nicht zu einem „einer Anschaffung vergleichbaren Vorgang“ führt (in diesem Sinne, jedoch offen lassend Zöchling, SWK 2007, S 718 [S 724]; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG4, § 9 Rz 14). Der Ansatz des gemeinen Wertes - für die „Anteile“ an der Revisionswerberin - begründet für sich keinen Erwerb des vorhandenen Betriebes oder der vorhandenen

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der übertragenden Gesellschaft. Der Ansatz des gemeinen Wertes kann auch nicht als - den Teilwert der jeweiligen Wirtschaftsgüter übersteigende und damit zum Teil auf einen vorhandenen Firmenwert entfallende - Gegenleistung der Kommanditistin der Revisionswerberin für einen aufgrund der Umwandlung getätigten Erwerb des Vermögens der übertragenden Gesellschaft angesehen werden. Die Aufwertung betrifft nämlich die aufgrund der umwandlungsbedingten Vermögensübertragung gewährten Gegenleistungsanteile und gerade nicht das von der Revisionswerberin übernommene Vermögen. Auch aus diesem Grund würde eine Abschreibung eines Firmenwertes ausscheiden. Ergänzend ist noch anzumerken, dass entgegen der - unter Hinweis auf im Schrifttum getätigten Aussagen dargelegten - Ansicht der Revisionswerberin eine Bewertung der „Anteile“ an der durch die errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft mit dem gemeinen Wert nicht zu einem „einer Anschaffung vergleichbaren Vorgang“ führt (in diesem Sinne, jedoch offen lassend Zöchling, SWK 2007, S 718 [S 724]; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG4, Paragraph 9, Rz 14). Der Ansatz des gemeinen Wertes - für die „Anteile“ an der Revisionswerberin - begründet für sich keinen Erwerb des vorhandenen Betriebes oder der vorhandenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der übertragenden Gesellschaft. Der Ansatz des gemeinen Wertes kann auch nicht als - den Teilwert der jeweiligen Wirtschaftsgüter übersteigende und damit zum Teil auf einen vorhandenen Firmenwert entfallende - Gegenleistung der Kommanditistin der Revisionswerberin für einen aufgrund der Umwandlung getätigten Erwerb des Vermögens der übertragenden Gesellschaft angesehen werden. Die Aufwertung betrifft nämlich die aufgrund der umwandlungsbedingten Vermögensübertragung gewährten Gegenleistungsanteile und gerade nicht das von der Revisionswerberin übernommene Vermögen. Auch aus diesem Grund würde eine Abschreibung eines Firmenwertes ausscheiden.

36

Die Revision war daher aus den dargelegten Gründen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Revision war daher aus den dargelegten Gründen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. Juni 2023

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2023:RO2020130011.J00

Im RIS seit

28.07.2023

Zuletzt aktualisiert am

19.09.2023

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at