

TE Vwgh Erkenntnis 2016/12/20 Ro 2015/15/0023

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.12.2016

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §56;

BAO §188;

BAO §92 Abs1 litb;

KStG 1988 §24a;

1. AVG § 56 heute
2. AVG § 56 gültig ab 01.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 158/1998
3. AVG § 56 gültig von 01.02.1991 bis 31.12.1998

1. BAO § 188 heute
2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 92 heute
2. BAO § 92 gültig ab 01.01.1962

1. KStG 1988 § 24a heute
2. KStG 1988 § 24a gültig ab 01.01.2028 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 24a gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. KStG 1988 § 24a gültig von 08.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
5. KStG 1988 § 24a gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. KStG 1988 § 24a gültig von 02.08.2016 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
7. KStG 1988 § 24a gültig von 30.12.2014 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

8. KStG 1988 § 24a gültig von 16.06.2010 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
9. KStG 1988 § 24a gültig von 31.12.2005 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): Ro 2015/15/0024

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revisionen 1. der V-GmbH in L, vertreten durch die TreuDat Management- und Steuerberatung GmbH in 4202 Kirchschlag, Stadlerweg 24, und 2. des Finanzamts Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. Mai 2015, Zl. RV/5100968/2012, betreffend Feststellung des steuerlich maßgebenden Buchwertes, zu Recht erkannt:

Spruch

Den Revisionen wird Folge gegeben.

Das angefochtene Erkenntnis wird dahin abgeändert, dass es lautet:

Der Bescheid des Finanzamtes vom 25. November 2009 ("Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO betreffend: Steuerliche Anschaffungskosten der S.") wird ersatzlos aufgehoben. Der Bescheid des Finanzamtes vom 25. November 2009 ("Feststellungsbescheid gemäß Paragraph 92, Absatz eins, Litera b, BAO betreffend: Steuerliche Anschaffungskosten der S.") wird ersatzlos aufgehoben.

Der Bund hat der erstrevisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die erstrevisionswerbende GmbH (in der Folge nur: Revisionswerberin) war im Jahr 2006 - zum Teil als Treugeber - alleinige Gesellschafterin der S GmbH. Die S GmbH war wiederum zu 100% an der P GmbH und zu 51% an der B GmbH beteiligt.

2 Im Dezember 2006 schloss die S GmbH als Sacheinlegerin mit der Revisionswerberin als übernehmender Gesellschaft - im Zuge der Durchführung eines Beschlusses der Gesellschafter der Revisionswerberin über die Ausschüttung einer Sachdividende - einen Sacheinlagevertrag ab. Gegenstand der Sacheinlage war ein Geschäftsanteil an der P GmbH und ein Geschäftsanteil an der B GmbH.

3 Vor der Einbringung wies die Revisionswerberin den Geschäftsanteil an der S GmbH in der Handelsbilanz mit einem Buchwert von 56.898.356 EUR aus. Der steuerliche Buchwert betrug aufgrund von vorangegangenen Umgründungen unter Anwendung des UmgrStG -20.374.882,89 EUR. Der handelsrechtliche Buchwert des Geschäftsanteils entsprach dem Unternehmenswert der S GmbH, der sich zusammensetzte aus dem eigenen Betrieb der S GmbH (52.019.656 EUR) und den Geschäftsanteilen an der P GmbH (4.843.000 EUR) und der B GmbH (35.700 EUR). Die Summe der Verkehrswerte der eingebrachten Anteile (4.878.700 EUR) beträgt somit (ca.) 8,57% des gesamten Unternehmenswertes der S GmbH vor der Einbringung. Die Revisionswerberin ermittelte den steuerlichen Buchwert ihrer Beteiligung an der S GmbH nach der Einbringung in der Weise, dass sie den bisherigen steuerlichen Buchwert um diesen Anteil (8,57 %: 1.747.026,59 EUR) auf -18.627.856,30 EUR "verminderte" ("abstockte").

4 Mit Bescheid vom 25. November 2009 stellte das zweitrevisionswerbende Finanzamt (in der Folge nur: Finanzamt) die "steuerlichen Anschaffungskosten" der Revisionswerberin für ihre Beteiligung an der S GmbH mit - 22.121.909,48 EUR fest. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, gemäß § 20 Abs. 4 Z 2 UmgrStG sei der steuerlich maßgebende Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis zu vermindern, in dem sich der Wert der übertragenden Körperschaft durch die Einbringung vermindert habe. Es lägen negative "Anschaffungskosten" vor, die gemäß § 20 Abs. 4 Z 2 UmgrStG zu vermindern seien. Der Betrag von 1.747.026,59 EUR sei - entgegen den Darlegungen der Revisionswerberin - nicht zum bisherigen steuerlichen Buchwert zu addieren, sondern von diesem zu subtrahieren, die negativen Anschaffungskosten "werden negativer". Weiters führte das Finanzamt aus, gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO sei für die Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen die Möglichkeit der Erlassung eines Feststellungsbescheides vorgesehen. Feststellungsbescheide könnten

erlassen werden, wenn ein rechtliches Interesse an der Feststellung bestehe, es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handle oder wenn eine Feststellung im öffentlichen Interesse liege. 4 Mit Bescheid vom 25. November 2009 stellte das zweitrevisionswerbende Finanzamt (in der Folge nur: Finanzamt) die "steuerlichen Anschaffungskosten" der Revisionswerberin für ihre Beteiligung an der S GmbH mit -22.121.909,48 EUR fest. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, gemäß Paragraph 20, Absatz 4, Ziffer 2, UmgrStG sei der steuerlich maßgebende Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft in dem Verhältnis zu vermindern, in dem sich der Wert der übertragenden Körperschaft durch die Einbringung vermindert habe. Es lägen negative "Anschaffungskosten" vor, die gemäß Paragraph 20, Absatz 4, Ziffer 2, UmgrStG zu vermindern seien. Der Betrag von 1.747.026,59 EUR sei - entgegen den Darlegungen der Revisionswerberin - nicht zum bisherigen steuerlichen Buchwert zu addieren, sondern von diesem zu subtrahieren, die negativen Anschaffungskosten "werden negativer". Weiters führte das Finanzamt aus, gemäß Paragraph 92, Absatz eins, Litera b, BAO sei für die Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen die Möglichkeit der Erlassung eines Feststellungsbescheides vorgesehen. Feststellungsbescheide könnten erlassen werden, wenn ein rechtliches Interesse an der Feststellung bestehe, es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung handle oder wenn eine Feststellung im öffentlichen Interesse liege.

5 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Sie beantragte die Beibehaltung des von ihr ermittelten Buchwertes sowie die ersatzlose Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab und änderte den Feststellungsbescheid ab. Der steuerliche Buchwert der Revisionswerberin an der S GmbH zum 31. Dezember 2006 betrage - 20.374.882,89 EUR.

7 Das Bundesfinanzgericht sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig. 7 Das Bundesfinanzgericht sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig.

8 Das Bundesfinanzgericht führte aus, die Revisionswerberin weise einen negativen Beteiligungsbuchwert betreffend die S GmbH in Höhe von ca. -20,4 Mio EUR auf. Aufgrund eines Sacheinlagevertrages vom Dezember 2006 seien Geschäftsanteile im Wert von ca. 4,9 Mio EUR auf die Revisionswerberin übertragen worden. Die Berechnung der Höhe des "Abschlagsbetrages" (ca. 1,7 Mio EUR) sei nicht strittig. Das Bundesfinanzgericht schließe sich der Ansicht von Kofler (UmgrStG2, § 20 Rz 38) an, dass eine Erhöhung des Beteiligungsansatzes im Falle eines negativen Buchwertes zu einer zusätzlichen Vernichtung stiller Reserven führen würde. Das Bundesfinanzgericht gehe daher von der "Fortführung des negativen Beteiligungsansatzes" aus. Der steuerliche Buchwert der Revisionswerberin an der S GmbH betrage - wie vor der Einbringung - (ca.) -20,4 Mio EUR. Der Rechtsansicht des Finanzamtes sei nicht zu folgen, eine "Abstockung" könne im Rahmen eines negativen Buchwertes nicht zu einer Werterhöhung des negativen Buchwertes führen. 8 Das Bundesfinanzgericht führte aus, die Revisionswerberin weise einen negativen Beteiligungsbuchwert betreffend die S GmbH in Höhe von ca. -20,4 Mio EUR auf. Aufgrund eines Sacheinlagevertrages vom Dezember 2006 seien Geschäftsanteile im Wert von ca. 4,9 Mio EUR auf die Revisionswerberin übertragen worden. Die Berechnung der Höhe des "Abschlagsbetrages" (ca. 1,7 Mio EUR) sei nicht strittig. Das Bundesfinanzgericht schließe sich der Ansicht von Kofler (UmgrStG2, Paragraph 20, Rz 38) an, dass eine Erhöhung des Beteiligungsansatzes im Falle eines negativen Buchwertes zu einer zusätzlichen Vernichtung stiller Reserven führen würde. Das Bundesfinanzgericht gehe daher von der "Fortführung des negativen Beteiligungsansatzes" aus. Der steuerliche Buchwert der Revisionswerberin an der S GmbH betrage - wie vor der Einbringung - (ca.) -20,4 Mio EUR. Der Rechtsansicht des Finanzamtes sei nicht zu folgen, eine "Abstockung" könne im Rahmen eines negativen Buchwertes nicht zu einer Werterhöhung des negativen Buchwertes führen.

9 Die Revision sei zulässig, weil die Frage, ob im Falle eines negativen Beteiligungsbuchwertes bei "Up-Stream-Einbringungen" in derselben Weise "abzustocken" sei wie bei positiven Buchwerten, von den Höchstgerichten bisher nicht behandelt worden sei.

10 Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes richten sich die Revisionen des Finanzamtes und der Revisionswerberin. Revisionsbeantwortungen wurden nicht eingebracht.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Verfahren zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung - erwogen:

12 Das Finanzamt stützte den Feststellungsbescheid auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO. Die Revisionswerberin beantragte in der Berufung u.a. die ersatzlose Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes. 12 Das Finanzamt stützte den Feststellungsbescheid auf Paragraph 92, Absatz eins, Litera b, BAO. Die Revisionswerberin beantragte in der Berufung u.a. die ersatzlose Aufhebung des Bescheides des Finanzamtes.

13 Gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen. 13 Gemäß Paragraph 92, Absatz eins, Litera b, BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen.

14 Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Feststellungsbescheid ergehen kann, wenn eine Partei ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat und es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen. Ein im öffentlichen Interesse oder im rechtlichen Interesse einer Partei begründeter Anlass zur Erlassung eines Feststellungsbescheides liegt dann nicht vor, wenn die für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgezeichneten Verwaltungsverfahrens oder eines gerichtlichen Verfahrens zu entscheiden ist. Ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides infolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH vom 22. Oktober 2015, Ra 2015/16/0069; sowie Ritz, BAO5, § 92 Tz 15 f). 14 Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Feststellungsbescheid ergehen kann, wenn eine Partei ein rechtliches Interesse an der Feststellung hat und es sich um ein notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverfolgung handelt oder wenn die Feststellung im öffentlichen Interesse liegt; dies jeweils unter der Voraussetzung, dass die maßgeblichen Rechtsvorschriften eine Feststellung dieser Art nicht ausschließen. Ein im öffentlichen Interesse oder im rechtlichen Interesse einer Partei begründeter Anlass zur Erlassung eines Feststellungsbescheides liegt dann nicht vor, wenn die für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgezeichneten Verwaltungsverfahrens oder eines gerichtlichen Verfahrens zu entscheiden ist. Ist die Erlassung eines Abgabenbescheides möglich, so ist die Zulässigkeit eines Feststellungsbescheides infolge des Grundsatzes der Subsidiarität von Feststellungsbegehren und Feststellungsbescheiden überhaupt zu verneinen vergleiche , mit weiteren Hinweisen VwGH vom 22. Oktober 2015, Ra 2015/16/0069; sowie Ritz, BAO5, Paragraph 92, Tz 15 f).

15 Über die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird im Wege ihrer Gewinnauswirkung in Bescheiden über die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer oder in Feststellungsbescheiden iSd § 188 BAO oder iSd § 24a KStG 1988 abgesprochen. Damit ist aber im Hinblick auf die Subsidiarität eines Feststellungsbegehrens eine Feststellung des Buchwertes eines einzelnen Wirtschaftsgutes unzulässig. 15 Über die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird im Wege ihrer Gewinnauswirkung in Bescheiden über die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer oder in Feststellungsbescheiden iSd Paragraph 188, BAO oder iSd Paragraph 24 a, KStG 1988 abgesprochen. Damit ist aber im Hinblick auf die Subsidiarität eines Feststellungsbegehrens eine Feststellung des Buchwertes eines einzelnen Wirtschaftsgutes unzulässig.

16 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich schon aus diesem Grund als rechtswidrig und wäre wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Gemäß § 42 Abs. 4 VwGG konnte der Verwaltungsgerichtshof aber in der Sache selbst entscheiden und den Bescheid des Finanzamtes ersatzlos aufheben.

16 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich schon aus diesem Grund als rechtswidrig und wäre wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben. Gemäß Paragraph 42, Absatz 4, VwGG konnte der Verwaltungsgerichtshof aber in der Sache selbst entscheiden und den Bescheid des Finanzamtes ersatzlos aufheben.

17 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. 17 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

18 Der Ausspruch über den Aufwandsatz folgt aus den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. 18 Der Ausspruch über den Aufwandsatz folgt aus den Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 20. Dezember 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:RO2015150023.J00

Im RIS seit

23.01.2017

Zuletzt aktualisiert am

20.03.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at