

TE Vwgh Erkenntnis 2010/4/29 2006/15/0269

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.04.2010

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs4;

EStG 1988 §6;

1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009

28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 4. Juli 2006, Zlen. RV/1105-L/02, RV/0605-L/06, RV/1195-L/04, RV/1260-L/04, RV/385-L/05 und RV/0606-L/06, betreffend Körperschaftsteuer 1998 bis 2003 (mitbeteiligte Partei: E GmbH in S, vertreten durch die ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in 4030 Linz, Voest-Alpine Straße 7), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Die Mitbeteiligte, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Streitzeitraum nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31. März bilanzierte, wurde mit Wirkung zum 30. Juni 1995 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Das Grundkapital zum Zeitpunkt der Umwandlung betrug 10.000.000 S, war in 100.000 Stück Namensaktien zum Nennbetrag von je 100 S aufgeteilt, und wurde zur Gänze von Helmut G gehalten.

Mit Aktienkaufvertrag vom 20. Dezember 1995 erwarb die X GmbH von Helmut G 99.999 Aktien der Mitbeteiligten. Der Kaufpreis bestand aus einem gutachterlich ermittelten Substanzwert der Mitbeteiligten und einem - vom Unternehmenserfolg der Mitbeteiligten in den Jahren 1996 bis 2002 abhängigen - variablen Kaufpreisanteil, der zum Zeitpunkt des Erwerbes geschätzt und von der X GmbH einer Rückstellung zugeführt wurde.

Am 21. Dezember 1995 wurde die X GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Mitbeteiligten als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Der Verschmelzung lag die Verschmelzungsbilanz der X GmbH zum 20. Dezember 1995 (Verschmelzungsstichtag) zugrunde. Durch die Verschmelzung (down stream merger) kam es zu einem Buchverlust. Der Buchverlust wurde im Jahresabschluss der Mitbeteiligten zum 31. Dezember 1995 als "Geschäfts-(Firmen)Wert" aktiviert, soweit er auf den variablen Kaufpreisanteil entfiel, als Firmenwert im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Stammfassung (BGBl. Nr. 699/1991) angesehen und (jedenfalls) ab der Veranlagung 2001 - gemäß Art. 9 Z 3 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 - steuerwirksam abgeschrieben. Am 21. Dezember 1995 wurde die X GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Mitbeteiligten als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Der Verschmelzung lag die Verschmelzungsbilanz der X GmbH zum 20. Dezember 1995 (Verschmelzungsstichtag) zugrunde. Durch die Verschmelzung (down stream merger) kam es zu einem Buchverlust. Der Buchverlust wurde im Jahresabschluss der Mitbeteiligten zum 31. Dezember 1995 als "Geschäfts-(Firmen)Wert" aktiviert, soweit er auf den variablen Kaufpreisanteil entfiel, als Firmenwert im Sinne des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, UmgrStG in der Stammfassung Bundesgesetzblatt Nr. 699 aus 1991,) angesehen und (jedenfalls) ab der Veranlagung 2001 - gemäß Artikel 9, Ziffer 3, des Budgetbegleitgesetzes 2001, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 142 aus 2000, - steuerwirksam abgeschrieben.

Im Februar 2006 wurde die Mitbeteiligte wieder in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umgewandelt.

In den Jahren 1996 bis 2002 wurden von der Mitbeteiligten Gewinne erzielt, die als Grundlage für die Ermittlung des im Aktienkaufvertrag vereinbarten variablen Kaufpreisanteils dienten. Die daraus resultierenden jährlichen Zahlungen an Helmut G wurden gegen die von der Mitbeteiligten im Zuge der Verschmelzung übernommene Rückstellung für den variablen Kaufpreisanteil gebucht, die bereits 1998 zur Gänze aufgebraucht war. Die die Rückstellung übersteigenden Zahlungen wurden von der Mitbeteiligten unter der Bezeichnung "Aufwand Firmenwert" sofort als Betriebsausgabe abgesetzt.

Vom Finanzamt wurde der in den Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2003 (Anm: der auf den Zeitraum April 2002 bis Dezember 2002 entfallende Aufwand wurde bedingt durch das abweichende Wirtschaftsjahr erst in der Körperschaftsteuererklärung 2003 erfasst) geltend gemachte "Aufwand Firmenwert" nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Die X GmbH habe Anteile an der Mitbeteiligten gekauft. Als Kaufpreis sei einerseits ein Substanzwert und andererseits ein Ertragswert, der "mit 60% eines adaptierten EGTs der nächsten 7 Jahre nach dem Verkauf ermittelt werden sollte", vereinbart worden. Kurz darauf sei die X GmbH mit der Mitbeteiligten verschmolzen worden und der Beteiligungsansatz untergegangen. Dadurch sei ein Verschmelzungsverlust entstanden, der bei der Gewinnermittlung außer Ansatz geblieben sei. Aufgrund hoher Erträge habe die für künftige Ertragsanteile gebildete Rückstellung 1998 nicht mehr ausgereicht. Wären die Ertragsanteile richtig geschätzt worden, wäre es zu einem höheren, steuerlich unbeachtlichen Verschmelzungsverlust gekommen. Eine nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten könne nicht dazu führen, dass ursprünglich steuerneutrale Vorgänge zu steuerwirksamem Aufwand würden. Vom Finanzamt wurde der in den Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2003 Anmerkung, der auf den Zeitraum April 2002 bis Dezember 2002 entfallende Aufwand wurde bedingt durch das abweichende Wirtschaftsjahr erst in der Körperschaftsteuererklärung 2003 erfasst) geltend gemachte "Aufwand Firmenwert" nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Die X GmbH habe Anteile an der Mitbeteiligten gekauft. Als Kaufpreis sei einerseits ein Substanzwert und andererseits ein Ertragswert, der "mit 60% eines adaptierten EGTs der nächsten 7 Jahre nach dem Verkauf ermittelt werden sollte", vereinbart worden. Kurz darauf sei die X GmbH mit der Mitbeteiligten verschmolzen worden und der Beteiligungsansatz untergegangen. Dadurch sei ein Verschmelzungsverlust entstanden, der bei der Gewinnermittlung außer Ansatz geblieben sei. Aufgrund hoher Erträge habe die für künftige Ertragsanteile gebildete Rückstellung 1998 nicht mehr ausgereicht. Wären die Ertragsanteile richtig geschätzt worden, wäre es zu einem höheren, steuerlich unbeachtlichen Verschmelzungsverlust gekommen. Eine nachträgliche Änderung der Anschaffungskosten könne nicht dazu führen, dass ursprünglich steuerneutrale Vorgänge zu steuerwirksamem Aufwand würden.

Die Mitbeteiligte berief - mit (teils) gesonderten Schriftsätzen - gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1998 bis 2003 und führte aus, der Unternehmenskaufpreis sei zum Zeitpunkt der Veräußerung ordnungsgemäß berechnet worden. Die Ergebnisbeteiligung von Helmut G hätte nach den Verhältnissen zum Stichtag 20. Dezember 1995 (Datum des Kaufvertrages) anhand einer aktuellen Planungsrechnung für die Jahre 1996 bis 2002 berechnet und kapitalisiert werden müssen. Im Rahmen einer die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung sei die Kaufpreisermittlung anerkannt und bestätigt worden. Der Beteiligungsansatz und damit der kapitalisierte variable Kaufpreisanteil im Zeitpunkt der Verschmelzung sei daher in der Verschmelzungsbilanz richtig ausgewiesen. Die Ergebnisbeteiligungslast (der variable Kaufpreisanteil) sei in der zum Zeitpunkt des Erwerbes erkennbaren Höhe festzustellen und als Passivum auszuweisen gewesen. Der Ausweis sei durch die Rückstellung für die Ergebnisanteile erfolgt.

Nach Quantschnigg-Schuch (Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 98 und 101) seien auf die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen eine Umsatz- und Gewinnbeteiligung die Grundsätze zur Übertragung gegen Rentenvereinbarung sinngemäß anzuwenden, wenn aufgrund von Erfahrungswerten eine Kapitalisierung im Sinne einer Rentenschuld erfolgen könne. Dies sei gerechtfertigt, weil auch in einem solchen Fall der Veräußerungserlös nicht von vornherein feststehe. Der Wert der Rentenschuld sei auf die erworbenen Wirtschaftsgüter (im Streitfall) auf die erworbene Beteiligung zu verteilen. Davon unabhängig und rechtlich selbständig sei die Rentenschuld darzustellen. Gegen eine derart gebildete Passivpost müssten die laufenden Zahlungen, solange erfolgsneutral verrechnet werden, bis die Passivpost aufgebraucht sei. Ab dann stellten

die Zahlungen laufende Betriebsausgaben dar. Nach Quantschnigg-Schuch (Einkommensteuerhandbuch, Paragraph 24, Tz 98 und 101) seien auf die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen eine Umsatz- und Gewinnbeteiligung die Grundsätze zur Übertragung gegen Rentenvereinbarung sinngemäß anzuwenden, wenn aufgrund von Erfahrungswerten eine Kapitalisierung im Sinne einer Rentenschuld erfolgen könne. Dies sei gerechtfertigt, weil auch in einem solchen Fall der Veräußerungserlös nicht von vornherein feststehe. Der Wert der Rentenschuld sei auf die erworbenen Wirtschaftsgüter (im Streitfall) auf die erworbene Beteiligung zu verteilen. Davon unabhängig und rechtlich selbständig sei die Rentenschuld darzustellen. Gegen eine derart gebildete Passivpost müssten die laufenden Zahlungen, solange erfolgsneutral verrechnet werden, bis die Passivpost aufgebraucht sei. Ab dann stellten die Zahlungen laufende Betriebsausgaben dar.

Auch Wanke (ÖStZ 1990, 74ff) spreche sich in seinem Artikel "Betriebsveräußerung gegen Raten" dafür aus, die variablen Raten steuerlich gleich den Renten zu behandeln. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Veräußerer - ausschließlich oder zusätzlich zu feststehenden Kaufpreisen - eine Gewinn- oder Umsatzbeteiligung erhalte, seien nach den gleichen Grundsätzen wie bei einer Veräußerung auf Leibrentenbasis zu versteuern. Auch bei dieser Auffassung sei, wenn der Passivposten durch die Ergebnisanteile aufgebraucht sei, der übersteigende variable Kaufpreisanteil als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Selbst wenn eine grundsätzliche Gleichbehandlung mit Renten verneint werde, könne sich "aus Analogieüberlegungen eine ähnliche Behandlung der variablen Leistungsverpflichtung ergeben". Nach Stoll (Rentenbesteuerung, 3. Auflage, S 283) sei grundsätzlich davon auszugehen, dass auch eine in Form von schwankenden Bezügen vereinbarte (umsatz- oder gewinnabhängige) Rente vom Erwerber des Betriebes mit dem Barwert passiviert werden müsse. Dabei seien beide Arten von erfolgsabhängigen Bezügen gleich zu behandeln, selbst wenn sich die Umsatzbasis als eine sicherere Berechnungsgrundlage als der Gewinn darstelle. Somit sei nach Stoll ebenfalls der Kapitalwert der Leistung zu passivieren und Schulderrhöhungen, die durch höhere Erfolge als erwartet bedingt worden seien, als nachträglicher Aufwand und somit als Betriebsausgabe zu behandeln. Eine Erhöhung der Aktivseite komme nach Stoll nicht in Betracht.

In Literatur und Rechtsprechung werde eine nachträgliche Korrektur der Bilanzwerte, die auf einem ordnungsgemäß berechneten Unternehmenskaufpreis beruhten, abgelehnt. Eine Korrektur wäre nur möglich, wenn der Kaufpreis nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Veräußerung anders anzusetzen gewesen wäre. Sei dies nicht der Fall, wirkten sich die Korrektivposten, soweit sie auf in den Folgejahren eintretende Ereignisse entfielen, als Aufwand der jeweiligen Periode aus. Eine andere Vorgangsweise würde dem Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung widersprechen, weil dabei erfolgsrelevante Ereignisse in Perioden verlagert würden, in denen sie nicht eingetreten seien. Die vom Rechtsnachfolger in den der Veräußerung folgenden Wirtschaftsjahren erwirtschafteten Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit seien solche Ereignisse, auch wenn deren Maßgeblichkeit bereits im Veräußerungsjahr vertraglich festgelegt worden sei.

Das Umgründungssteuergesetz sei stichtagsbezogen gestaltet. Zum Verschmelzungstichtag sei die Verschmelzungsbilanz aufzustellen, in der die steuerlich maßgebenden Buchwerte und das sich ergebende Verschmelzungskapital darzustellen seien. Die Buchwerte seien von der übernehmenden Körperschaft unverändert weiterzuführen. Die Periode der Umgründung (Verschmelzung 1995) und damit die Wirkung des Umgründungssteuergesetzes sei beendet. Für eine nachträgliche Änderung der seinerzeit richtig ermittelten Aktiv- und Passivposten bleibe kein Raum.

Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben gemäß § 12 Abs. 2 KStG aufgrund einer Schachtelbeteiligung komme ebenfalls nicht mehr in Betracht, da die Aufwendungen für den Beteiligungserwerb nicht mehr mit der untergegangenen Beteiligung im Zusammenhang stünden. Gleiches müsse für andere nach der Umgründungsperiode anfallende Aufwendungen für eine Beteiligung, die durch die Verschmelzung weggefallen sei, gelten. Solche Aufwendungen seien nach allgemeinem Steuerrecht, nicht nach Umgründungssteuergesetz, zu beurteilen. Damit müsste der steuerpflichtigen Einnahme beim Veräußerer eine abzugsfähige Betriebsausgabe beim Erwerber oder dessen Rechtsnachfolger gegenüberstehen. Außerdem hätte eine höhere Bewertung zum Veräußerungszeitpunkt einen höheren Firmenwert ergeben, "der sich zumindest teilweise nicht steuerneutral, sondern als Firmenwertabschreibung steuermindernd

ausgewirkt hätte". Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben gemäß Paragraph 12, Absatz 2, KStG aufgrund einer Schachtelbeteiligung komme ebenfalls nicht mehr in Betracht, da die Aufwendungen für den Beteiligungserwerb nicht mehr mit der untergegangenen Beteiligung im Zusammenhang stünden. Gleiches müsse für andere nach der Umgründungsperiode anfallende Aufwendungen für eine Beteiligung, die durch die Verschmelzung weggefallen sei, gelten. Solche Aufwendungen seien nach allgemeinem Steuerrecht, nicht nach Umgründungssteuergesetz, zu beurteilen. Damit müsste der steuerpflichtigen Einnahme beim Veräußerer eine abzugsfähige Betriebsausgabe beim Erwerber oder dessen Rechtsnachfolger gegenüberstehen. Außerdem hätte eine höhere Bewertung zum Veräußerungszeitpunkt einen höheren Firmenwert ergeben, "der sich zumindest teilweise nicht steuerneutral, sondern als Firmenwertabschreibung steuermindernd ausgewirkt hätte".

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde den Berufungen in Bezug auf den dargelegten Streitpunkt stattgegeben.

Helmut G habe Aktien der Mitbeteiligten an die X GmbH verkauft. Zwischen der X GmbH und Helmut G sei neben einem fixen Kaufpreisanteil ein variabler Kaufpreisanteil vereinbart worden. Hinsichtlich des variablen Kaufpreisanteils liege keine Renten-, sondern eine Kaufpreistratenvereinbarung vor. Der variable Kaufpreisanteil sei anhand einer aktuellen Planungsrechnung für die Jahre 1996 bis 2002 berechnet und auf einen für den Beteiligungsansatz maßgeblichen Wert kapitalisiert worden. Anhaltspunkte dafür, "dass der variable Kaufpreisanteil nicht nach einer steuerrechtlich anerkannten Methode berechnet wurde", lägen nicht vor. Kurz nach dem Verkauf sei die X GmbH auf die Mitbeteiligte verschmolzen worden, wobei die Mitbeteiligte die für den variablen Kaufpreisanteil gebildete Rückstellung übernommen habe. Strittig sei, ob die die Rückstellung übersteigenden Zahlungen der Mitbeteiligten an Helmut G "als Betriebsausgaben in den Folgejahren zu berücksichtigen sind".

§ 6 Z 8 lit. b EStG 1988 bestimme ganz allgemein, dass bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen seien. Paragraph 6, Ziffer 8, Litera b, EStG 1988 bestimme ganz allgemein, dass bei einem entgeltlichen Erwerb eines Betriebes die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen seien.

Ebenso wie der entgeltliche Erwerb eines einzelnen Wirtschaftsgutes dazu führe, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Anschaffung, also bei Erlangung der Verfügungsmacht, als Aktivum mit seinen Anschaffungskosten auszuweisen sei, sei auch das Gesamtwirtschaftsgut "Betrieb" zufolge des immer wieder durchschlagenden Anschaffungskostenprinzips mit seinen Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Erwerbes des Betriebes zu bewerten (Hinweis auf Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, S 353). Eine in Form von schwankenden Bezügen vereinbarte (umsatz- oder gewinnabhängige) "Rente" müsse vom Erwerber des Betriebes mit dem Barwert passiviert werden.

Nach Quantschnigg-Schuch (Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 98, 99 und 101) seien auf die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen eine Umsatz- und Gewinnbeteiligung die Grundsätze zur Übertragung gegen Rentenvereinbarung anzuwenden, wenn aufgrund von Erfahrungswerten eine Kapitalisierung im Sinne einer Rentenschuld erfolgen könne. Dies sei gerechtfertigt, weil auch in einem solchen Fall der Veräußerungserlös nicht von vornherein feststehe. Der Wert der Rentenschuld sei auf die erworbenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Davon unabhängig und rechtlich selbständig sei die Rentenschuld zu passivieren. Nach Quantschnigg-Schuch (Einkommensteuerhandbuch, Paragraph 24, Tz 98, 99 und 101) seien auf die Übertragung betrieblicher Einheiten gegen eine Umsatz- und Gewinnbeteiligung die Grundsätze zur Übertragung gegen Rentenvereinbarung anzuwenden, wenn aufgrund von Erfahrungswerten eine Kapitalisierung im Sinne einer Rentenschuld erfolgen könne. Dies sei gerechtfertigt, weil auch in einem solchen Fall der Veräußerungserlös nicht von vornherein feststehe. Der Wert der Rentenschuld sei auf die erworbenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Davon unabhängig und rechtlich selbständig sei die Rentenschuld zu passivieren.

Quantschnigg/Schuch sprächen sich - unter Hinweis auf die Schwierigkeiten tatsächlicher und bewertungsrechtlicher Art - dafür aus, den anfänglich gebildeten Passivposten für die Umsatz- oder

Gewinnbeteiligung des Verkäufers des Betriebes nicht zu jedem Stichtag neu zu berechnen, sondern die laufenden Zahlungen des Verpflichteten so lange erfolgsneutral zu verrechnen, bis der Passivposten aufgebraucht sei. In der Folge wären die erfolgsabhängigen Zahlungen voll aufwandswirksam. Anders wäre nur vorzugehen, wenn die Änderung der vom Betriebsergebnis abhängigen Berechnungsgrundlage für die vom Erwerber zu erbringenden Leistungen auf Gründen beruhe, die bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Grundgeschäftes vorhanden, den Vertragsparteien jedoch nicht bekannt gewesen wären. In diesem Fall wäre die erfolgsabhängige Schuld von vornherein unrichtig angesetzt und zu berichtigen, "ein Vorgehen, das naturgemäß auch mit einer Neubewertung der übergegangenen betrieblichen Aktiva verbunden wäre". Ein solcher Fall liege gegenständlich nicht vor. Die laufenden Zahlungen an Helmut G seien daher mit der Rückstellung zu verrechnen und wenn diese aufgebraucht sei "voll aufwandswirksam und als Betriebsausgaben abzugsfähig". Daran ändere auch die nachträgliche Verschmelzung nichts.

Dagegen wendet sich die vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde. Dagegen wendet sich die vom Finanzamt gemäß Paragraph 292, BAO erhobene Beschwerde.

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie durch die Mitbeteiligte hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 6 EStG 1998 lautet auszugsweise: Paragraph 6, EStG 1998 lautet auszugsweise:

"§ 6 Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

1. Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbebetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. ... 1. Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den Paragraphen 7, und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbebetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. ...

2. a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger so kann dieser angesetzt werden. ..."

§ 3 Abs. 2 UmgrStG in der im Zeitpunkt der Verschmelzung anzuwendenden Stammfassung (BGBl. Nr. 699/1991) lautete: Paragraph 3, Absatz 2, UmgrStG in der im Zeitpunkt der Verschmelzung anzuwendenden Stammfassung Bundesgesetzblatt Nr. 699 aus 1991,) lautete:

"Für Buchgewinne und Buchverluste gilt folgendes:

1. Buchgewinne und -verluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, soweit nicht Z 2 anzuwenden ist. 1. Buchgewinne und -verluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, soweit nicht Ziffer 2, anzuwenden ist.

2. Ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, kann, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 beschrieben werden. Voraussetzung ist, dass 2. Ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, kann, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß Paragraph 8, Absatz 3, des Einkommensteuergesetzes 1988 beschrieben werden. Voraussetzung ist, dass

- -Strichaufzählung
die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungstichtag erfolgt ist,
- -Strichaufzählung

das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird und

- -Strichaufzählung

die Körperschaft, deren Anteile erworben worden sind, bis zum Verschmelzungstichtag einen Betrieb führt.

Der Firmenwert darf insoweit nicht angesetzt werden, als für die erworbenen Anteile der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist."

Mit der Neufassung des § 3 Abs. 2 und 3 UmgrStG durch das StruktAnpG 1996, BGBl. 201/1996, entfiel die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb. Die Neufassung ist gemäß Z 4 lit. d des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 erstmalig auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird. Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung aus früher vorgenommenen Umgründungen ordnet hingegen Z 4 lit. a des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 folgendes an: Mit der Neufassung des Paragraph 3, Absatz 2 und 3 UmgrStG durch das StruktAnpG 1996, Bundesgesetzblatt 201 aus 1996,, entfiel die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb. Die Neufassung ist gemäß Ziffer 4, Litera d, des 3. Teiles des UmgrStG in der Fassung Bundesgesetzblatt 201 aus 1996, erstmalig auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird. Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung aus früher vorgenommenen Umgründungen ordnet hingegen Ziffer 4, Litera a, des 3. Teiles des UmgrStG in der Fassung Bundesgesetzblatt 201 aus 1996, folgendes an:

"Die Abschreibung eines nach § 3 Abs. 2 Z 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gemäß § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 kann letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden." "Die Abschreibung eines nach Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 699 aus 1991, ermittelten Firmenwertes gemäß Paragraph 8, Absatz 3, des Einkommensteuergesetzes 1988 kann letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden."

Der Verfassungsgerichtshof hob die lit. a der Ziffer 4 des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996, mit Erkenntnis vom 3. März 2000, G 172/99, mit Ablauf des 31. Dezember 2000 als verfassungswidrig auf (BGBl I 22/2000). Er begründete dies damit, dass durch die vollständige Beseitigung der Firmenwertabschreibung der § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG ohne Einschleif- oder Übergangsregelung für jene Fälle, in denen der Unternehmenserwerb durch Verschmelzung bereits abgeschlossen war ("Altfälle"), das berechnete Vertrauen der Steuerpflichtigen in die gegebene Rechtslage in einem Maße beeinträchtigt worden sei, dass eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorliege. Die steuerliche Situation spiele eine wesentliche Rolle bei der Bestimmung der Kaufpreise für Beteiligungskäufe. Ihr Wegfall sei daher geeignet, die Finanzierung dieser Kaufpreise oder aber die Abwicklung anderer Investitionsvorhaben zu gefährden. Auch bei einer Absetzungsdauer von 15 Jahren sei der Barwert der erzielbaren Steuerersparnis so hoch, dass er bei einer rationalen Bestimmung von Kaufpreisen für Beteiligungserwerbe ins Gewicht fallen müsse. Der Verfassungsgerichtshof hob die Litera a, der Ziffer 4 des 3. Teiles des UmgrStG in der Fassung Bundesgesetzblatt 201 aus 1996,, mit Erkenntnis vom 3. März 2000, G 172/99, mit Ablauf des 31. Dezember 2000 als verfassungswidrig auf Bundesgesetzblatt Teil eins, 22 aus 2000,). Er begründete dies damit, dass durch die vollständige Beseitigung der Firmenwertabschreibung der Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, UmgrStG ohne Einschleif- oder Übergangsregelung für jene Fälle, in denen der Unternehmenserwerb durch Verschmelzung bereits abgeschlossen war ("Altfälle"), das berechnete Vertrauen der Steuerpflichtigen in die gegebene Rechtslage in einem Maße beeinträchtigt worden sei, dass eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorliege. Die steuerliche Situation spiele eine wesentliche Rolle bei der Bestimmung der Kaufpreise für Beteiligungskäufe. Ihr Wegfall sei daher geeignet, die Finanzierung dieser Kaufpreise oder aber die Abwicklung anderer Investitionsvorhaben zu gefährden. Auch bei einer Absetzungsdauer von 15 Jahren sei der Barwert der erzielbaren Steuerersparnis so hoch, dass er bei einer rationalen Bestimmung von Kaufpreisen für Beteiligungserwerbe ins Gewicht fallen müsse.

Mit Art 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 142/2000, wurde in Bezug auf den 3. Teil Z 4 lit. a des UmgrStG in der Fassung BGBl Nr. 201/1996, normiert: Mit Artikel 9, Ziffer 3, Budgetbegleitgesetz 2001, Bundesgesetzblatt Teil eins, 142 aus 2000,, wurde in Bezug auf den 3. Teil Ziffer 4, Litera a, des UmgrStG in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 201 aus 1996,, normiert:

"Der 3. Teil Z 4 lit. a tritt mit 31. Dezember 2000 außer Kraft. Der nach Abzug der auf die Jahre bis einschließlich 2000 entfallenden Fünfzehntel verbleibende Restbetrag eines Firmenwertes auf Grund einer Umgründung auf einen Stichtag vor dem 1. Jänner 1996 kann vom anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen in den nach dem 31. Dezember 2000 endenden Wirtschaftsjahren mit je einem Dreißigstel des Firmenwertes geltend gemacht werden." "Der 3. Teil Ziffer 4, Litera a, tritt mit 31. Dezember 2000 außer Kraft. Der nach Abzug der auf die Jahre bis einschließlich 2000 entfallenden Fünfzehntel verbleibende Restbetrag eines Firmenwertes auf Grund einer Umgründung auf einen Stichtag vor dem 1. Jänner 1996 kann vom anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen in den nach dem 31. Dezember 2000 endenden Wirtschaftsjahren mit je einem Dreißigstel des Firmenwertes geltend gemacht werden."

Beträge die sich als Nachzahlung des Kaufpreises darstellen, erhöhen als nachträgliche Anschaffungskosten den Buchwert des Wirtschaftsgutes, führen also grundsätzlich nicht zu sofort absetzbaren Betriebsausgaben. Sie sind im Fall von abnutzbarem Anlagevermögen im Wege der Absetzung für Abnutzung absetzbar; es können auch die Voraussetzungen für eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorliegen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 9. September 1955, 1610/53, und vom 20. Juni 1958, 3103/55). Beträge die sich als Nachzahlung des Kaufpreises darstellen, erhöhen als nachträgliche Anschaffungskosten den Buchwert des Wirtschaftsgutes, führen also grundsätzlich nicht zu sofort absetzbaren Betriebsausgaben. Sie sind im Fall von abnutzbarem Anlagevermögen im Wege der Absetzung für Abnutzung absetzbar; es können auch die Voraussetzungen für eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorliegen vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 9. September 1955, 1610/53, und vom 20. Juni 1958, 3103/55).

Ist das Wirtschaftsgut für das nachträgliche Anschaffungskosten gezahlt wurden, nicht mehr vorhanden, können die nachträglichen Anschaffungskosten, da keine Verteilung auf die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes mehr möglich ist, sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Tz 11 zu § 6 allgemein). Ist das Wirtschaftsgut für das nachträgliche Anschaffungskosten gezahlt wurden, nicht mehr vorhanden, können die nachträglichen Anschaffungskosten, da keine Verteilung auf die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsgutes mehr möglich ist, sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Tz 11 zu Paragraph 6, allgemein).

Die X GmbH hat Aktien der Mitbeteiligten, einer Kapitalgesellschaft, erworben. Der Kaufpreis bestand aus einem Fixbetrag, der sich aus dem Substanzwert der Mitbeteiligten zum Zeitpunkt des Erwerbes errechnete, und aus einem variablen Kaufpreisanteil, dessen Höhe vom Unternehmenserfolg der Mitbeteiligten in den Jahren 1996 bis 2002 abhängig war. Der Gesamtkaufpreis, dessen Betrag auf Substanz- und Ertragswert zurückzuführen war, wurden von der X GmbH auf die Beteiligung aktiviert, wobei der auf den Ertragswert entfallende Kaufpreisanteil anhand einer Planungsrechnung für die Jahre 1996 bis 2002 berechnet wurde. Die Verbindlichkeit zur Entrichtung dieses Kaufpreisanteils wurde kapitalisiert einer Rückstellung zugeführt. Strittig ist, ob jener auf den Ertragswert entfallende Kaufpreisanteil, der den rückgestellten Betrag übersteigt, sofort als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden kann. Die römisch zehn GmbH hat Aktien der Mitbeteiligten, einer Kapitalgesellschaft, erworben. Der Kaufpreis bestand aus einem Fixbetrag, der sich aus dem Substanzwert der Mitbeteiligten zum Zeitpunkt des Erwerbes errechnete, und aus einem variablen Kaufpreisanteil, dessen Höhe vom Unternehmenserfolg der Mitbeteiligten in den Jahren 1996 bis 2002 abhängig war. Der Gesamtkaufpreis, dessen Betrag auf Substanz- und Ertragswert zurückzuführen war, wurden von der X GmbH auf die Beteiligung aktiviert, wobei der auf den Ertragswert entfallende Kaufpreisanteil anhand einer Planungsrechnung für die Jahre 1996 bis 2002 berechnet wurde. Die Verbindlichkeit zur Entrichtung dieses Kaufpreisanteils wurde kapitalisiert einer Rückstellung zugeführt. Strittig ist, ob jener auf den Ertragswert entfallende Kaufpreisanteil, der den rückgestellten Betrag übersteigt, sofort als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden kann.

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften stellen Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 EStG 1988 dar. Der vom Unternehmenserfolg der Mitbeteiligten in den Jahren 1996 bis 2002 abhängige variable Kaufpreisanteil zählt zu den Anschaffungskosten der Beteiligung, weshalb zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes noch nicht absehbare Kaufpreisanteile Nachzahlungen des Kaufpreises darstellen, die im Zeitpunkt ihres Anfallens als nachträgliche Anschaffungskosten den Buchwert der Beteiligung erhöhen. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften stellen Wirtschaftsgüter im Sinne des Paragraph 6, EStG 1988 dar. Der vom Unternehmenserfolg der Mitbeteiligten in den Jahren 1996 bis 2002 abhängige variable Kaufpreisanteil zählt

zu den Anschaffungskosten der Beteiligung, weshalb zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes noch nicht absehbare Kaufpreisanteile Nachzahlungen des Kaufpreises darstellen, die im Zeitpunkt ihres Anfallens als nachträgliche Anschaffungskosten den Buchwert der Beteiligung erhöhen.

Im vorliegenden Fall wurde nach dem Erwerb der Beteiligung die X GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Mitbeteiligten als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Durch die Verschmelzung (down stream merger) kam es zu einem Buchverlust in Höhe der verschmelzungsbedingt weggefallenen Beteiligung. Dieser Buchverlust wurde von der Mitbeteiligten als "Geschäfts- (Firmen)Wert" aktiviert. Die in Rede stehenden Kaufpreisanteile, die - wie bereits ausgeführt - Nachzahlungen des Kaufpreises darstellen, erhöhen den von der Mitbeteiligten aktivierten "Geschäfts-(Firmen)Wert", und dürfen, soweit sie als Firmenwert im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Stammfassung (BGBl. Nr. 699/1991) in Verbindung mit Art 9 Z 3 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 142/2000, anzusehen sind, in den durch die angeführten Bestimmungen vorgegebenen betraglichen Grenzen, mit steuerlicher Wirkung abgeschrieben werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2004/15/0045). Die sofortige Absetzung der Zahlungen als Betriebsausgabe sieht das Gesetz nicht vor. Im vorliegenden Fall wurde nach dem Erwerb der Beteiligung die X GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Mitbeteiligten als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Durch die Verschmelzung (down stream merger) kam es zu einem Buchverlust in Höhe der verschmelzungsbedingt weggefallenen Beteiligung. Dieser Buchverlust wurde von der Mitbeteiligten als "Geschäfts- (Firmen)Wert" aktiviert. Die in Rede stehenden Kaufpreisanteile, die - wie bereits ausgeführt - Nachzahlungen des Kaufpreises darstellen, erhöhen den von der Mitbeteiligten aktivierten "Geschäfts-(Firmen)Wert", und dürfen, soweit sie als Firmenwert im Sinne des Paragraph 3, Absatz 2, Ziffer 2, UmgrStG in der Stammfassung Bundesgesetzblatt Nr. 699 aus 1991,) in Verbindung mit Artikel 9, Ziffer 3, Budgetbegleitgesetz 2001, Bundesgesetzblatt Teil eins, 142 aus 2000,, anzusehen sind, in den durch die angeführten Bestimmungen vorgegebenen betraglichen Grenzen, mit steuerlicher Wirkung abgeschrieben werden vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2004/15/0045). Die sofortige Absetzung der Zahlungen als Betriebsausgabe sieht das Gesetz nicht vor.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig und war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig und war somit gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Wien, am 29. April 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2006150269.X00

Im RIS seit

28.05.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at