jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/6/25 2002/14/0078

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.2007

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §6 Z1;
EStG 1972 §6 Z2;
EStG 1988 §113 Abs1;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z2 lita;
KStG 1988 §10 Z5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der M AG als Rechtsnachfolgerin der M GmbH in B, vertreten durch die Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 18. Juni 2002, Zl. RV-988/1-T7/02, betreffend unter anderem Körperschaftsteuer und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1989 erklärte die Rechtsvorgängerin der beschwerdeführenden AG (die MB GmbH, welche nach Umwandlung in eine AG im Jahr 1995 als übertragende Gesellschaft im Jahr 1996 mit der M Beteiligungsgesellschaft, deren Firmenwortlaut in der Folge auf denjenigen der beschwerdeführenden AG geändert wurde, als übernehmender Gesellschaft verschmolzen worden war) unter anderem einen steuerfreien Gewinn aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung, nämlich der deutschen H. & Cie. GmbH, ausgehend von einem Erlös von S 14,090.000,-- unter Abzug eines Betrages von S 3,557.567,-- "(niedrigerer Teilwert)" und einem Buchwert von S 1,-- in Höhe von S 10,532.432,-

-. Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1989 erfolgte erklärungsgemäß.

Anlässlich einer im Jahr 1994 noch bei der MB GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Veräußerungserlös aus dem Verkauf der deutschen Tochterfirma H. & Cie. GmbH nur insoweit von der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Z. 5 KStG 1988 umfasst sei, als auf diese Beteiligung in der Vergangenheit keine Teilwertabschreibung vorgenommen worden sei. Im Jahr 1982 sei jedoch - "damals noch im Bereich" der V AG (jetzt: A AG) - eine Teilwertabschreibung in Höhe von S 13,216.758,-- vorgenommen worden. Der im Jahr 1989 erzielte Veräußerungserlös sei somit in voller Höhe steuerpflichtig.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erfasste bei Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1989 auch den Betrag von S 10,532.432,--.

In einer dagegen erhobenen Berufung wies die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zunächst darauf hin, dass die Anteile an der H. & Cie. GmbH im Jahr 1979 erworben worden seien. Die Anschaffungskosten hätten sich auf S 3,557.568,-- belaufen. Auf Grund einer schlechten Ertragslage sei im Jahr 1980 eine Teilwertabschreibung in Höhe von S 3,557.567,-- erforderlich gewesen, sodass der Buchwert mit S 1,-- ausgewiesen worden sei. Für Zwecke der Sanierung seien im Jahr 1982 von der A AG die Anteile an der RM GmbH ohne Gegenleistung in die H. & Cie. GmbH eingebracht worden, welche bei der A AG mit S 13,216.758,-- zu Buche gestanden seien. Von der A AG seien die übertragenen Anteile als "Buchverlust aus dem Abgang von Beteiligungen" gewinnmindernd verbucht und steuerlich als Betriebsausgabe abgesetzt worden.

Im Jahr 1987 sei die Beteiligung an der H. & Cie. GmbH von der A AG unter Inanspruchnahme der Vorschriften des Strukturverbesserungsgesetzes in die (Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin, die) MB GmbH eingebracht worden.

In der Folge wandte sich die MB GmbH in ihrer Berufung gegen die Ansicht, dass der im Jahr 1982 gewinnmindernd verbuchte Buchverlust aus dem Abgang von Beteiligungen anlässlich der für Zwecke der Sanierung eingebrachten Anteile an der RM GmbH als Teilwertabschreibung der H. & Cie. GmbH anzusehen sei und dass diese Teilwertabschreibung gemäß § 10 Z. 5 KStG in der für 1989 geltenden Fassung (BGBl. Nr. 660/1989) den steuerfreien Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung reduziere.

Begründend wurde geltend gemacht, die Wortinterpretation der neuen Bestimmung des § 10 Z. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 in der für 1989 geltenden Fassung lasse es nicht zu, auch Teilwertabschreibungen im Sinne des EStG 1972 für die Frage der Anrechnung auf die Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinnes heranzuziehen. Der Klammerausdruck "§ 6 Z. 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988" der genannten Bestimmung stelle eindeutig klar, dass für die Ermittlung der steuerfreien Veräußerungsgewinne ausschließlich Teilwertabschreibungen nach dem EStG 1988 anzurechnen seien. Entsprechend den allgemeinen und gesetzlichen Interpretationsgrundsätzen sei die Wortinterpretation vorzuziehen, sodass eine Auslegung im Sinne der Betriebsprüfung nicht zulässig sei. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass frühere Teilwertabschreibungen (z.B. nach dem EStG 1972) zur Gegenverrechnung heranzuziehen seien, hätte er dies im Gesetzestext bzw. in einer ausdrücklichen Übergangsregelung gesondert zu regeln gewusst (z.B. die nach EStG 1972 geltend gemachten Teilwertabschreibungen gelten als Teilwertabschreibungen gemäß § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988). Eine in dem zuletzt angeführten Sinne erfolgte Auslegung seitens der Betriebsprüfung entbehre jedoch jeglicher gesetzlichen Grundlage. Wenn sich die Betriebsprüfung zur Stützung ihrer Ansicht darauf beziehe, dass in den Gesetzesmaterialien generell auf "in der Vergangenheit vorgenommene Teilwertabschreibungen" Bezug genommen werde, übersehe sie, dass die Gesetzesmaterialien lediglich eine Auslegungshilfe zur Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers darstellten, wenn am Gesetzeswortlaut Zweifel entstünden. Solche seien jedoch nicht entstanden. Abgesehen davon, lasse sich aus dem Ausschussbericht nicht eine vom Gesetzestext abweichende Absicht ableiten. Das Wort "Vergangenheit" beziehe sich eindeutigerweise grammatikalisch zwangsläufig auf Abschreibungen vor dem Zeitpunkt der Veräußerung. Der Ausschussbericht, der grundsätzlich ausschließlich auf den Geltungsbereich des neuen KStG 1988 Bezug nehme, deute nicht im geringsten an, dass auch Teilwertabschreibungen aus der Zeit vor dem neuen Gesetz zu berücksichtigen seien. Auch in der gesamten einschlägigen Fachliteratur finde sich kein Hinweis auf die Auslegung im Sinne der Betriebsprüfung. Vielmehr werde in der Literatur - übrigens durchwegs von Vertretern der Finanzverwaltung - einhellig die von der Beschwerdeführerin vertretene Auffassung vertreten.

Im Übrigen sei die Prüfungsfeststellung unzutreffend, da es sich tatsächlich um keine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert im Jahr 1982 gehandelt habe. Der im Jahr 1982 gewinnmindernd abgesetzte Buchverlust aus dem Abgang von Beteiligungen könne nicht nachträglich in eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert umgedeutet

werden. Nach ständiger Judikatur und Verwaltungspraxis wäre eine Teilwertabschreibung im Jahr der Aktivierung steuerlich unzulässig, sodass die Annahme einer erfolgten Teilwertabschreibung im Jahr 1982 schon deshalb einer Rechtsgrundlage entbehre.

Anlässlich einer Berufungsvorentscheidung fasste die Abgabenbehörde zusammen, es sei richtig, dass im Jahr 1989 die internationale Schachtelbeteiligung H. & Cie. GmbH mit einem Erlös von S 14,090.000,-- veräußert worden sei, wobei laut den Erläuterungen zur Körperschaftsteuererklärung 1989 ein Betrag von S 10,532.432,-- (Veräußerungserlös S 14,090.000,-- abzüglich der im Jahr 1980 durchgeführten Teilwertabschreibung in Höhe von S 3,567.567,-- und des Buchwertes von S 1,--) gemäß § 7 Abs. 4 und § 10 Abs. 5 KStG 1988 steuerfrei belassen worden sei. Im Zuge der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass auch im Jahr 1982 "im Bereich" der V AG (der späteren A AG) eine Abschreibung in Höhe von S 13,216.758,-- vorgenommen worden sei, weshalb aus folgenden Überlegungen auch der 1989 steuerfrei belassene Teil des erzielten Veräußerungsgewinnes zu versteuern sei: Die Bestimmung des § 10 Z. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 sei im Wege einer Wortinterpretation nicht eindeutig auszulegen. Der entscheidungswesentliche Klammerausdruck "§ 6 Z. 2 lit. a EStG 1988" lasse sich nämlich sowohl deklarativ (Hinweis auf die Bewertungsvorschrift im Gesetz) als auch konstitutiv (nur Teilwertabschreibungen nach EStG 1988) auslegen. Da man also mit der Wortinterpretation zu keinem eindeutigen Ergebnis kommen könne, sei nach den allgemeinen Auslegungsvorschriften des ABGB eine teleologische Interpretation der Gesetzesstelle (was habe der Gesetzgeber gewollt) durchzuführen. Um diesen Willen des Gesetzgebers zu erforschen, sei der in der Berufungsschrift zitierte Ausschussbericht zu Hilfe genommen worden, in dem zum vorliegenden Problem wörtlich ausgeführt werde, "Veräußerungsgewinne sollen allerdings insoweit nicht steuerfrei sein, als auf die gesamte Beteiligung oder auf Teile davon in der Vergangenheit Teilwertabschreibungen vorgenommen worden sind". Diese Vergangenheit beziehe sich nach Ansicht der Abgabenbehörde auch auf die Zeit vor dem Inkrafttreten des KStG 1988. Dadurch sei auch eine kontinuierliche steuerliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen aus einer auf den niedrigeren Teilwert abgeschriebenen internationalen Schachtelbeteiligung gewährleistet, denn nach dem KStG 1966 wäre ein solcher Veräußerungserlös steuerpflichtig gewesen. Das KStG 1988 habe diese Steuerpflicht nur insoweit beseitigt, als in der Vergangenheit kein a.o. Aufwand (Teilwertabschreibung) im Zusammenhang mit der internationalen Schachtelbeteiligung geltend gemacht worden sei. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass "frühere Teilwertabschreibungen" nicht mehr zur Gegenverrechnung heranzuziehen seien, dann hätte er dies nach Ansicht der Abgabenbehörde im Gesetzestext klar zum Ausdruck gebracht. Auch die in der Berufungsschrift angeführte einschlägige Fachliteratur sei keineswegs so eindeutig, wie die Berufungswerberin meine. So schreibe Wiesner, SWK 1988, A I, Seite 230, vierter Absatz, erster Satz: "Der Hinweis in § 7 Abs. 4 auf Teilwertabschreibungen im Sinne des § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 war an sich als Erläuterung gedacht, er lasse sich allerdings im Rahmen einer Wortinterpretation auch konstitutiv auslegen." Loukota, Internationale Steuerfälle, Seite 60, Tz 214, schreibt: "Wird eine internationale Schachtelbeteiligung veräußert, sei ein allfälliger Veräußerungsgewinn seit der Steuerreform ab 1989 steuerfrei (nur insoweit in der Vergangenheit steuerwirksame Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden, bleiben Veräußerungsgewinne steuerpflichtig)". Wenn Loukota in der nächsten Tz 215 schreibt: "Nach herrschender Meinung kürzen allerdings nur die im Geltungsbereich des EStG 1988 vorgenommenen Teilwertabschreibungen die Wirkungen der Steuerbefreiung", dann bringe er damit zum Ausdruck, dass er selbst nicht dieser Meinung sei. Eine Rechtsprechung zu dieser auch für andere Prüfungsfälle interessanten Auslegung gebe es bisher nicht. Zu dem in der Berufungsschrift angeführten Punkt 6. (Anmerkung: wonach im Jahr 1982 keine Teilwertabschreibung erfolgt sei) bleibe anzuführen, dass diese Argumentationslinie von den Beschwerdeführern während des Prüfungsverfahrens nach dem Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verlassen und das Vorliegen einer Teilwertabschreibung nicht in Abrede gestellt worden sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt am 29.4.1992, 90/13/0228 und 90/13/0229, zu § 6 EStG 1972) seien Leistungen eines Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft als zusätzliche Anschaffungskosten der Beteiligung anzusehen. Da - so der Verwaltungsgerichtshof - Anschaffungskosten und Teilwert unabhängig voneinander zu beurteilen seien, könne es nach Aktivierung der Verlustabdeckungszuschüsse auf dem Beteiligungskonto zu einem abzugsfähigen Aufwand schon bei der Bilanzierung des Zuwendungsjahres kommen, wenn die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung vorlägen. Ob diese Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung vorlägen, sei nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen zu beurteilen.

In einem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Beschwerdeführerin ergänzend vor, nach Ansicht der Beschwerdeführerin erscheine die Wortinterpretation des § 10

Z. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 eindeutig, handle es sich doch um einen klaren Verweis auf eine bestimmte, eindeutig definierte Gesetzesstelle. Für eine von der Behörde als "deklarativ" bezeichnete Auslegung bleibe daher kein Raum. Zur teleologischen Interpretation bediene sich die Abgabenbehörde des Berichtes des Justizausschusses, dessen eher allgemeine Äußerung sie auch auf die Zeit vor dem Inkrafttreten des KStG 1988 beziehen wolle. Für eine rückwirkende Anwendung biete der Text des Berichtes des Justizausschusses aber keinerlei Anhaltspunkte. Da der Ausschussbericht sich auf das zu beschließende Gesetz beziehe, hätte auch hier - falls dies beabsichtigt gewesen wäre - ein besonderer Hinweis auf eine rückwirkende Anwendung (auch im Geltungsbereich des KStG 1966) gegeben werden müssen. Auch aus dem Hinweis der Abgabenbehörde erster Instanz, dass derartige Veräußerungserlöse nach dem KStG 1966 steuerpflichtig gewesen wären, sei für den Standpunkt der Behörde nichts zu gewinnen, da das KStG 1966 eine Steuerbefreiung für Gewinne aus der Veräußerung von ausländischen Beteiligungen an sich nicht gekannt habe. Soweit die Abgabenbehörde erster Instanz meine, dass die im Rahmen der Berufungsschrift zitierte Fachliteratur nicht eindeutig sei, sei jedenfalls darauf hinzuweisen, dass "Bauer-Quantschnigg" vollkommen eindeutig die Meinung der Beschwerdeführerin verträten und dies auch durch ein Rechenbeispiel darlegten. Wiesner halte die "konstitutive Auslegung" offenbar jedenfalls für korrekt. Nach der Formulierung bei Loukota, aaO, finde die Ansicht der Abgabenbehörde, dieser Autor teile die "herrschende Meinung" nicht, im Text keine Unterstützung. Es bleibe daher festzuhalten, dass es in der Fachliteratur jedenfalls keine Meinung gebe, die die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz tatsächlich unterstütze oder auch nur ansatzweise zu einem ähnlichen Ergebnis komme.

Mit dem angefochtenen Bescheid, welcher im fortgesetzten Verfahren nach Aufhebung der vorangegangenen Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde mit Erkenntnis vom 19.März 2002, 98/14/0167, erging, wies die belangte Behörde die Berufung in dem vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkt ab. Nach § 7 Abs. 4 und § 10 Z. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 (in der für das Streitjahr 1989 geltenden Fassung) blieben bei den unter § 7 Abs. 3 leg. cit. fallenden Steuerpflichtigen die Gewinne aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung insoweit außer Ansatz, als weder für die gesamte Beteiligung noch für Teile hievon der niedrigere Teilwert angesetzt worden sei (§ 6 Z. 2 lit. a des EStG 1988). Das KStG 1966 habe als "internationales Schachtelprivileg" lediglich eine Beteiligungsertragsbefreiung enthalten, welche die Gewinne aus der Veräußerung internationaler Schachtelbeteiligungen nicht mit eingeschlossen habe (vgl. § 10 Abs. 2 leg. cit.). Eben im Hinblick auf die Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne, also wegen der steuerlichen Erfassung der Substanzwertvermehrung der Schachtelbeteiligung, sei argumentiert worden, dass auch die Substanzwertverminderung steuerlich zu berücksichtigen und daher eine steuerlich wirksame Abschreibung der Schachtelbeteiligung auf den niedrigeren Teilwert zulässig sei (Putschögl-Bauer-Mayer, Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum KStG 1966, Tz 18 und 21 zu § 10). Das KStG 1988 lasse die Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen, wie auch jene von Veräußerungsverlusten, unberührt. Die Gewinne aus der Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen seien nunmehr - aus steuerpolitischen Erwägungen (Förderung der Exportwirtschaft im Wege von Tochtergesellschaften) (vgl. Bauer-Quantschnigg, Kommentar zum KStG 1988, Tz 3 ff zu § 10) - in die Steuerbefreiung miteinbezogen worden. Die gesetzlich vorgesehene Gegenverrechnung von Teilwertabschreibungen solle allerdings bewirken, dass nicht eine (zuvor) steuerwirksam vorgenommene Abschreibung "steuerfrei durch Erzielen eines Veräußerungsgewinnes rückgängig" gemacht werde (Bauer-Quantschnigg, a.a.O., Tz 98 zu § 10). Die genannten - wie auch weitere in der Berufungsschrift angeführte - Autoren leiteten aus dem in § 7 Abs. 4 (bzw. nunmehr in § 10 Abs. 2 Z. 2 lit. b) KStG 1988 verwendeten Klammerausdruck ab, dass nur Teilwertabschreibungen nach § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988, sohin nicht auch solche nach § 6 Z. 2 EStG 1972, zur Gegenverrechnung und damit zur Steuerpflicht des Veräußerungsgewinnes führten. Dennoch habe sich die belangte Behörde der in der Berufung begehrten Gesetzesauslegung aus den folgenden Überlegungen nicht anzuschließen vermocht:

Der Gesetzeswortlaut schließe es keineswegs aus, den im Text enthaltenen Klammerausdruck ("§ 6 Z. 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988") als erläuterndes Verweisungszitat zu interpretieren: Durch den Verweis auf die im geltenden Einkommensteuerrecht zu findende Bewertungsregel (Ansatz des niedrigen Teilwertes) werde der Begriffsinhalt der Teilwertabschreibung in die hier interessierende Norm des Körperschaftsteuergesetzes übernommen. Wiesner führe in der SWK 1988, A I, 230, aus, der Hinweis in § 7 Abs. 4 (KStG 1988) auf Teilwertabschreibungen im Sinne des § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 sei an sich als Erläuterung gedacht gewesen, wenngleich er sich im Rahmen einer Wortinterpretation auch konstitutiv auslegen lasse. Daraus - nämlich aus einer konstitutiven Auslegung - ergebe sich, dass Teilwertabschreibungen nach § 6 Z. 2 EStG 1972 bei der Ermittlung des steuerfreien

Veräußerungsgewinnes nicht gegenzuverrechnen seien. Zu einer solcherart konstitutiven Auslegung zwinge nach Ansicht der belangten Behörde der Gesetzeswortlaut aber nicht. Mit Hilfe einer Wortinterpretation lasse sich ein eindeutiges Ergebnis daher (noch) nicht gewinnen.

Den Gesetzesmaterialien sei zu entnehmen, dass Veräußerungsgewinne insoweit nicht steuerfrei sein sollten, als auf die Beteiligung "in der Vergangenheit" Teilwertabschreibungen vorgenommen worden seien. Da eine zeitliche Eingrenzung nicht erkennbar sei, liege es nahe, den im Ausschussbericht gebrauchten Ausdruck "Vergangenheit" auf den gesamten Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Schachtelbeteiligung zu beziehen. Die Formulierung im Ausschussbericht spreche nach Meinung des Senates eher dafür, dass der Gesetzgeber den strittigen Klammerausdruck tatsächlich bloß als Erläuterung und nicht in dem Sinne "konstitutiv" einsetzen habe wollen, dass nur (zukünftige) Teilwertabschreibungen im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1988 zur Gegenverrechnung mit den künftig steuerbefreiten Veräußerungsgewinnen herangezogen werden sollten. Schließlich führe eine systematisch teleologische Interpretation unter Bedachtnahme auf die historische Entwicklung nach Auffassung des Senates zum Ergebnis, dass auch vor 1989 erfolgte Teilwertabschreibungen mit dem nunmehr steuerfreien Veräußerungsgewinn gegenzuverrechnen seien. Sollte nämlich die insoweit eintretende Steuerpflicht (der Substanzwertvermehrung) das Pendant zur Steuerwirksamkeit vorangegangener Substanzwertverminderung sein, so wäre es nicht einsichtig, diese Wirkung auf die Gegenverrechnung von Teilwertabschreibungen der Veranlagungsjahre ab 1989 zu beschränken. Seien derartige Abschreibungen bis 1988 - bei im Geltungsbereich des KStG 1966 voller Steuerpflicht des Veräußerungsgewinnes - uneingeschränkt abzugsfähig, bliebe aber im Geltungsbereich des EStG 1988 eine Gegenverrechnung mit dem nunmehr steuerbefreiten Veräußerungsgewinn aus, führe dies zu einer Steuerbegünstigung, die im Normzweck - der steuerlichen Neutralisierung von (Veräußerungs-)Gewinnen - nach Meinung der belangten Behörde keine Rechtfertigung mehr fände. Daran ändere nichts, dass eine sehr lange zurückliegende Teilwertabschreibung mitunter nicht mehr evident sei. Dass die Sachverhaltsermittlung manchmal an Grenzen stoße, wenn rechtlich relevante Tatsachen zeitlich sehr lange zurücklägen, mache eine Norm noch nicht (generell) unvollziehbar. Die belangte Behörde schließe sich daher der Ansicht des Finanzamtes an, wonach sämtliche in Vorjahren erfolgte Teilwertabschreibungen mit dem 1989 erzielten Veräußerungsgewinn gegenzuverrechnen seien. Darin sei auch keine unzulässige Rückwirkung des - durch die Ausweitung der Schachtelbefreiung auf Substanzgewinne ohnedies begünstigend wirkenden - § 7 Abs. 4 KStG 1988 zu erblicken, weil diese Bestimmung erstmals bei der Veranlagung 1989 anzuwenden gewesen sei (§ 26 Abs. 1 Z. 1 leg. cit.) und somit nur für Sachverhalte (Veräußerungsvorgänge) gelte, die im zeitlichen Geltungsbereich des neuen Körperschaftsteuergesetzes verwirklicht worden seien. Einer eigenen Regelung bzw. einer Übergangsvorschrift für Teilwertabschreibungen nach § 6 Z. 2 EStG 1972 habe es bei einem Verständnis des strittigen Klammerausdruckes ("§ 6 Z. 2 lit. a EStG 1988") als erläuterndes Verweisungszitat nicht bedurft, zumal der Begriff der Teilwertabschreibung unverändert aus dem EStG 1972 übernommen worden sei und § 113 Abs. 1 EStG 1988 ohnedies ausdrücklich vorschreibe, dass bei der Bewertung (der zu einem Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgüter) von den Wertansätzen des § 6 EStG 1972 auszugehen sei.

Unbestritten sei, dass die im Jahr 1979 um S 3,557.568,-- erworbene Beteiligung an der H. & Cie. GmbH bereits im Jahr 1980 im Hinblick auf deren Verlust von DM rund 2,500.000,-- bei einem Stammkapital von DM 500.000,-- auf den Teilwert von 1 S habe abgeschrieben werden müssen. Nach zwei weiteren Verlustjahren (DM rund 580.000,-- im Jahr 1981 und DM rund 660.000,-- im Jahr 1982) habe die A AG ihren mit S 13,216.758,-- bewerteten Geschäftsanteil an der RM GmbH "zur Verlustabdeckung und zur Vermeidung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung" (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 1997) als Gesellschafterzuschuss in die H. & Cie GmbH eingebracht. Für diesen Gesellschafterzuschuss habe nach Auffassung der Beschwerdeführerin eine Aktivierungspflicht nicht bestanden, zumal Zuschüsse zur Beseitigung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung der Tochtergesellschaft als steuerlich sofort abschreibbar angesehen würden. In dem Fachartikel von Zöchling, ÖStZ 1995, 149 ff, heiße es allerdings wörtlich, Zuschüsse einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft seien zunächst auf die Beteiligung zu aktivieren. Dies gelte für Zuschüsse jeder Art, somit auch für Zuschüsse zur Verlustabdeckung oder Sanierungszuschüsse. Erst danach sei zu untersuchen, ob der durch den Zuschuss erhöhte Beteiligungsansatz den Teilwert übersteige. Diesen Rechtsstandpunkt habe auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. April 1992, 90/13/0228, eingenommen. Wenn daher dem Sachverhaltsvorbringen der Beschwerdeführerin zufolge der Teilwert der "H-Anteile" nach dem 1982 gewährten Gesellschafterzuschuss nicht über dem vorher ausgewiesenen Buchwert von 1 S gelegen sei, sei rechtlich davon auszugehen, dass der um den Gesellschafterzuschuss (S 13,216.758,-

- in Form der "RM-Anteile") erhöhte Beteiligungsansatz im Jahr 1982 einer (weiteren) Teilwertabschreibung in Höhe eben dieses Betrages unterzogen worden sei. Der Beteiligungsansatz "H" stelle sich daher wie folgt dar: Den Anschaffungskosten im Jahr 1979 in Höhe von S 3,557.568,--

stehe eine Teilwertabschreibung im Jahr 1980 von S 3,557.567,-- gegenüber. Daraus habe sich ein Buchwert zum 31. 12. 1980 von 1 S ergeben. Dem Gesellschafterzuschuss im Jahr 1982 von S 13,216.758,-

- stehe eine Teilwertabschreibung im gleichen Jahr in gleicher Höhe gegenüber, sodass sich ein Buchwert zum 31. 12. 1982 von 1 S ergebe. Insgesamt seien auf die Beteiligung demnach Aufwendungen von S 16,774.326,-- getätigt worden, denen ein Veräußerungserlös der Beschwerdeführerin (als Gesamtrechtsnachfolgerin nach § 1 Abs. 2 Strukturverbesserungsgesetz) im Jahr 1989 von 14,090.000,-- gegenübergestanden sei. Daraus ergebe sich ein Verlust von 2,684.326,--. Zu einem buchmäßigen Veräußerungsgewinn im Jahr 1989 von S 14,089.999,-- sei es nur deshalb gekommen, weil der dem Veräußerungserlös 1989 gegenüber zu stellende Buchwert infolge der vorangegangenen Teilwertabschreibungen (von S 16,774.325,--) auf 1 S herabgemindert worden sei. Durch die Gegenverrechnung der Teilwertabschreibungen mit dem Veräußerungsgewinn (bzw. dessen Steuerpflicht) werde daher im Grunde nur bewirkt, dass der steuerlich abzugsfähige Aufwand insgesamt auf jenen Betrag beschränkt bleibe, der dem tatsächlich erlittenen Verlust (von S 2,684.326,--) entspreche.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Durch den angefochtenen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem durch § 10 Z. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 in der für 1989 geltenden Fassung verankerten Recht auf Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinnes "im Falle der Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung" verletzt. Die belangte Behörde habe die Beschwerdeführerin dadurch in ihren Rechten verletzt, dass sie den "steuerfreien Veräußerungsgewinn um in der Vergangenheit geltend gemachte Teilwertabschreibungen und Betriebsausgaben ohne gesetzliche Grundlage gekürzt" habe.

Gemäß § 10 Z. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 in der für das Streitjahr 1989 geltenden Stammfassung waren bei internationalen Schachtelbeteiligungen (§ 7 Abs. 4) Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung insoweit befreit, als weder für die gesamte Beteiligung noch für Teile hievon der niedrigere Teilwert (§ 6 Z. 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) angesetzt worden ist.

Im Beschwerdefall ist zunächst die Frage strittig, ob durch den im Klammerausdruck des § 10 Z. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 enthaltenen Verweis auf § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 eine Einschränkung der Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne von Beteiligungen zum Ausdruck gebracht werden sollte, bei denen ein niedrigerer Teilwert nur im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1988 (somit ab 1989) in Ansatz gebracht worden war (Ansicht der Beschwerdeführerin), oder ob eine solche Einschränkung der Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne von Beteiligungen auch dann zum Zug zu kommen hat, wenn ein niedrigerer Teilwert auch außerhalb des zeitlichen Geltungsbereiches des EStG 1988, insbesondere im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1972 geltend gemacht worden ist, mit dem entsprechenden Verweis somit lediglich der Begriff des niedrigeren Teilwertes an sich umschrieben werden sollte (Ansicht der belangten Behörde).

§ 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 in der für 1989 geltenden Stammfassung lautete:

Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden.

Was unter dem Begriff "Teilwert" zu verstehen ist, regelt§ 6 Z. 1 EStG 1988. Danach ist Teilwert 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.

§ 6 Z. 1 EStG 1972 enthielt unter anderem eine Regelung zur Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen. § 6 Z. 1 dritter Satz EStG 1972 lautete:

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.

§ 6 Z. 2 EStG 1972 lautete: Andere als die in Z. 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebes (insbesondere Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann der niedrigere Teilwert (Z. 1 dritter Satz) angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. ...

Die gesetzlichen Bestimmungen des bis einschließlich 1988 anzuwendenden§ 6 Z. 2 EStG 1972 und des ab 1989 anzuwendenden § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 enthielten und enthalten somit im Wesentlichen gleichlautend die Regelung, dass hinsichtlich des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögen unter gewissen Voraussetzungen an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes dessen niedrigerer Teilwert (wobei der Begriff des Teilwertes jeweils in der unmittelbar vorangehenden Gesetzesstelle definiert wird) angesetzt werden kann. Dass Teilwertabschreibungen nach dem EStG 1972 auch als solche im Geltungsbereich des EStG 1988 anzusehen sind, ergibt sich aus § 113 Abs. 1 EStG 1988, wonach bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des letzten vor dem 1. Jänner 1989 abgelaufenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, von den Wertansätzen des § 6 EStG 1972 auszugehen ist.

Vor diesem Hintergrund ist jedoch der in § 10 Z. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 in der für das Streitjahr 1989 geltenden Fassung enthaltenen Zitierweise keine Beschränkung des zeitlichen Anwendungsbereiches einer für die Steuerfreiheit eines Veräußerungsgewinnes schädlichen Teilwertabschreibung auf Teilwertabschreibungen, die aus Anlass der Anwendung des EStG 1988 vorgenommen worden waren, zu entnehmen.

Zutreffend weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hin, dass den Gesetzesmaterialien zum KStG 1988 zu entnehmen ist, dass Veräußerungsgewinne insoweit nicht steuerfrei sein sollen, als auf die Beteiligung "in der Vergangenheit" Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden. Die Beschwerdeführerin bezieht den Begriff "Vergangenheit" auf einen (späteren) Veräußerungszeitpunkt und erläutert dies mit einem Beispiel, in welchem etwa eine Beteiligung im Jahr 1992 verkauft wird. Diesfalls wären in den Jahren 1989 bis 1991 erfolgte Teilwertabschreibungen "in der Vergangenheit" erfolgt. Die Beschwerdeführerin übersieht bei diesem von ihr gewählten Beispiel allerdings, dass auch bei einer Veräußerung einer Beteiligung im Jahr 1989, in welchem die gesetzliche Bestimmung des § 10 Abs. 5 KStG 1988 somit anzuwenden wäre, auch eine etwa im Jahr 1988 erfolgte Teilwertabschreibung zweifellos "in der Vergangenheit" erfolgt wäre. Aus welchen sachlichen Gründen aber bei dem von der Beschwerdeführerin gewählten Beispiel ein Veräußerungsgewinn anders zu behandeln wäre, als ein solcher laut dem zuletzt angeführten Beispiel, ist nicht erkennbar.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Ansicht der belangten Behörde, dass der in§ 10 Z. 5 KStG 1988 enthaltene Hinweis auf § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 lediglich eine erläuternde Verweisung zur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert darstellt.

Die Beschwerdeführerin meint aber auch, dass im Beschwerdefall gar keine Teilwertabschreibung vorgenommen worden sei, weil der geleistete Gesellschafterzuschuss "sofort aufwandswirksam" behandelt worden sei, sodass es zu einer Aktivierung nicht gekommen sei.

Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Gesellschafterzuschüsse und zwar auch solche zur Abdeckung von Verlusten zunächst zu aktivieren sind und erst in der Folge allenfalls zu untersuchen ist, ob eine Abschreibung der Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert zu erfolgen hat (vgl. das schon im angefochtenen Bescheid zitierte hg Erkenntnis vom 29. April 1992, 90/14/0228, aus jüngster Zeit auch das hg. Erkenntnis vom 18. April 2007, 2003/13/0053). Vor diesem Hintergrund ist aber auch bei einer ("sofort aufwandswirksamen") Verbuchung, wie sie nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin gegenständlich erfolgte, rechtlich zunächst von einer Aktivierung und erst im Abschluss daran von einer entsprechenden Teilwertabschreibung auszugehen.

Mit ihrem Vorbringen, dass die Teilwertabschreibungen nicht "von unserer Gesellschaft", sondern bei der V AG durchgeführt worden seien, sich aus dem Gesetz aber kein Anhaltspunkt entnehmen lasse, dass auch Teilwertabschreibungen steuerhängig gemacht werden sollten, die bei "anderen Personen" geltend gemacht wurden, ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren gar nicht behauptet hat, nicht die Rechtsnachfolgerin der die Beteiligung im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung haltenden Gesellschaft zu sein. In der

Beschwerde wird zwar ausgeführt, "auch das Strukturverbesserungsgesetz hat keine diesbezügliche Anordnung enthalten", aber ausdrücklich eingeräumt, dass "die Buchwertfortführung angeordnet war". Es ist daher nicht zu erkennen, dass die belangte Behörde insoweit, als sie die im Jahr 1982 erfolgte Teilwertabschreibung bei Beurteilung des in Rede stehenden Veräußerungsgewinnes mitberücksichtigte, eine Rechtwidrigkeit zu verantworten hätte.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 25. Juni 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2002140078.X00

Im RIS seit

19.07.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at