jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/22 2004/15/0045

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.12.2005

Index

21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

BAO §21 Abs1;
EStG 1988 §18 Abs6;
EStG 1988 §8 Abs3;
HGB §203 Abs5;
KStG 1988 §19;
KStG 1988 §20;
KStG 1988 §8 Abs4;
KStG 1988 §9 Abs7 idF 2004/I/057;
UmgrStG 1991 §3 Abs2 Z1;
UmgrStG 1991 §3 Abs2 Z2;
UmgrStG 1991 Teil3 Z4 lita idF 1996/201;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2008/15/0081 E 23. September 2010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, über die Beschwerde der T GmbH in G, vertreten durch Jonasch - Platzer - Grant Thornton, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH in 1140 Wien, Henckellgasse 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 3. Februar 2004, RV/0018- G/03, betreffend Körperschaftsteuer 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH erwarb am 2. Juni 1994 sämtliche Anteile an der - einen Verlustvortrag von rund 250,000.000 S verkörpernden - A-GmbH um den Kaufpreis von 63,610.020 S.

Die Beschwerdeführerin ermittelt den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 30. September. Mit Verschmelzungsvertrag vom 20. Juni 1994 wurde die A-GmbH (buchmäßiges Kapital von 33,876.873,50 S) zum 30. September 1993 gemäß Art I UmgrStG auf die Beschwerdeführerin verschmolzen. Dadurch ging der Betrieb der A-GmbH auf die Beschwerdeführerin über (im Folgenden: Teilbetrieb A).

Aufgrund der Bestimmung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG machte die Beschwerdeführerin in den Wirtschaftsjahren 1993/94 und 1994/95 jeweils ein Fünfzehntel des - von ihr mit dem Betrag von 29,733.146,50 und sohin exakt in der Höhe des aus der Verschmelzung resultierenden Buchverlustes errechneten - Firmenwertes der A-GmbH (richtig: des Teilbetriebes A) gewinnmindernd geltend.

Zum 30. September 1996 verkaufte die Beschwerdeführerin den Teilbetrieb A im Wege eines "asset deals" an die O-GmbH. Im Zuge dieser (Teil)Betriebsveräußerung schied die Beschwerdeführerin den Restbuchwert des Firmenwertes (25,768.726,50 S) gewinnmindernd aus (Buchwertabgang).

Im Bericht über die bei der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1996 bis 1998 durchgeführte Buch- und Betriebsprüfung wird ausgeführt (Tz 34): Bei der Verschmelzung des Jahres 1993 sei ein Firmenwert von 29,733.146,50 S außerbilanzmäßig aktiviert worden, um in der Folge auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben zu werden. Im Jahr 1996 sei der verbleibende Betrag des Firmenwertes auf Null Schilling abgeschrieben worden. Nach Ansicht des Prüfers sei der Firmenwert allerdings kein Teil des Betriebsvermögens. Aufgrund der fehlenden Betriebsvermögenseigenschaft entziehe sich dieser Wert einer Teilwertabschreibung. Der Verschmelzungsverlust sei als steuerlich abzugsfähiger Teil des Buchverlustes eine rein steuerliche Vermögensposition und könne daher nur über die in § 8 Abs 3 EStG zwingend vorgeschriebene Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben werden. Daher sei die vorgenommene Abschreibung von 25,768.726,50 S dem Gewinn des Jahres 1996 wieder hinzuzurechnen und lediglich die Fünfzehntelabschreibung des Firmenwertes zu gewähren.

In der Berufung gegen den aufgrund der Prüfungsfeststellungen ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 1996 brachte die Beschwerdeführerin vor, der derivativ erworbene Firmenwert sei ein Wirtschaftsgut, mit dem Kundenstock, Vertriebsrechte, innerbetriebliche Organisation und dergleichen "abgegolten" würden. Daher seien eine Teilwertabschreibung und ein Buchwertabgang (im Falle der Veräußerung des betreffenden Betriebes) zulässig. Im Übrigen werde dem Firmenwert iSd § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG durch den Querverweis auf § 8 Abs 3 EStG 1988 ausdrücklich die Eigenschaft als Wirtschaftsgutes zuerkannt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Mit dem StruktAnpG 1996 sei das UmgrStG dahingehend geändert worden, dass die bislang in § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG vorgesehene Firmenwertabschreibung letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftjahr geltend gemacht werden könne. Nach den ErlRV zum StruktAnpG 1996 (ÖStZ 1996, 196) solle mit der Neufassung des § 3 Abs 2 UmgrStG die der übernehmenden Körperschaft bislang zustehende Firmenwertabschreibung als ein dem Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten widersprechender und daher Steuerbegünstigungscharakter aufweisender Fremdkörper im Umgründungssteuerrecht aufgehoben werden. Wiesner/Helbich hätten in ihrer Kommentierung zum UmgrStG in RdW 1992, 37, zum Ausdruck gebracht, § 3 Abs 2 UmgrStG in der Stammfassung unterscheide sich dahingehend von der korrespondierenden Regelung des StruktVG, dass Buchgewinne auf betrieblicher Grundlage nicht mehr einer gebundenen Rücklage zugeführt werden müssten, um deren Steuerneutralität zu erreichen, und dass Buchverluste insoweit nicht steuerneutral seien, als "das Vorliegen eines Firmenwertes nachgewiesen" werde. Da der Verschmelzungsverlust schon im StruktVG als steuerneutral behandelt worden sei, um eine Doppelabschreibung zu verhindern, müsse die Firmenwertabschreibung als begünstigende Ausnahmenorm gesehen werden, weshalb die Abschreibung der im Buchverlust enthaltenen übrigen stillen Reserven ausgeschlossen sei.

Bei der Verschmelzung entstünden aus der Übernahme der Buchwerte bei der aufnehmenden Gesellschaft "Verschmelzungsdifferenzen", die sich aus der Differenz zwischen der wegfallenden Beteiligung und dem Verschmelzungskapital ergäben. Nach Ansicht der belangten Behörde gehe die Differenz zwischen der technischen Ausbuchung der Beteiligung und der Einbuchung der übernommenen Buchwerte auf einen gesellschaftsrechtlichen

und nicht auf einen betrieblichen Vorgang zurück. Die Argumentation, dass der Firmenwert einer Teilwertabschreibung bei der übernehmenden Gesellschaft zugänglich wäre, sei daher verfehlt, zumal diese Gesellschaft keinen Substanzverlust an einem Firmenwert erleide.

Im Hinblick auf das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG führten Konzernverschmelzungen zu sonderbaren, nahezu gekünstelten und unverständlichen Ergebnissen. Die Erwerbergesellschaft gelte den Gesellschaftern der "Zielgesellschaft" stille Reserven und den Firmenwert ab, um sodann eine Verschmelzung mit dieser vorzunehmen, woraus planmäßig ein Buchverlust entstehe. Die aufnehmende Gesellschaft müsse die Abschreibung eines Teiles dieses Buchverlustes "Firmenwert", der in Wahrheit aus der Kapitalisierung ihrer Zukunftserträge in einem Teil des Kaufpreises zu Stande gekommen sei, mit künftigen Gewinnen finanzieren (Hinweis auf Doralt, ÖStZ 1995, 207). Unter gedanklicher Ausklammerung der Verschmelzung wäre im Fall der "upstream-Verschmelzung" die Beteiligung nicht weniger wert geworden, zumal sich an der realen Unternehmenssubstanz der verschmolzenen Gesellschaft nichts geändert habe.

Nach Ansicht der belangten Behörde falle der in § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG genannte Firmenwert unter den Oberbegriff eines Buchverlustes und stelle kein selbständiges Wirtschaftsgut dar. Es sei unklar, wie Wiesner in SWK 1992 A I 128, zu dem Schluss gekommen sei, dass eine Teilwertabschreibung des Firmenwertes möglich sei, um diese Ansicht dann Jahre später (in RdW 1998, 706 und RWZ 2001, 189) unter bloßem Hinweis auf Gestaltungsmöglichkeiten im Konzernbereich zu verneinen.

Das BMF habe die Meinung geäußert, die Veräußerung eines Betriebes, dessen Übernahme im Rahmen des Art I UmgrStG zu einer Firmenwertabschreibung iSd § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG idF vor dem StruktAnpG 1996 geführt habe, habe zur Folge, dass für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes bei der übernehmenden Gesellschaft (der vorangegangenen Verschmelzung) neben dem Buchwert des veräußerten Betriebes auch noch die noch nicht abgesetzten Fünfzehntelbeträge des Firmenwertes abzusetzen seien. Diese Meinung des BMF finde aber im Gesetz keine Deckung. Im gegenständlichen Fall seien durch die Veräußerung des Teilbetriebes A stille Reserven in Höhe von ca einem Fünfzehntel des "abgesetzten Buchverlustes" realisiert worden, jedoch zugleich zwölf Fünfzehntel als Buchwertabgang geltend gemacht worden. Durch die Veräußerung sei also in Wahrheit kein Veräußerungsgewinn, sondern ein Veräußerungsverlust realisiert worden. Die zitiere Meinungsäußerung des BMF könne nur für realisierte Veräußerungsgewinne, nicht aber für Veräußerungsverluste gelten. Im übrigen erscheine es unverständlich, eine Verschmelzung mit dem Ziel durchzuführen, den übernommenen Betrieb fortzuführen, um ihn dann im Wege einer Betriebsveräußerung wiederum zu verkaufen. Zudem habe im gegenständlichen Fall durch die Verschmelzung ein Verlustvortrag von 250 Mio S übernommen werden können, der allerdings für die Jahre 1996 und 1997 durch das StruktAnpG sistiert worden sei.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin liege auch kein Verstoß gegen § 307 Abs 2 BAO oder gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor. Zum gegenständlichen Problem der Firmenwertabschreibung gebe es weder allgemeine Weisungen noch Judikatur. Es seien lediglich zwei Anfragebeantwortungen (des BMF) - im Übrigen ohne detaillierten Sachverhalt - in Fachzeitschriften veröffentlicht gewesen. Das Finanzamt sei daher nicht iSd § 307 Abs 2 BAO gebunden gewesen. § 307 Abs 2 BAO sei durch das AbgRmRefG, BGBl I 97/2002, aufgehoben worden und durch § 117 BAO ersetzt worden. Ein Anwendungsfall des § 117 BAO liege auch nicht vor. Zudem komme es gemäß Art 18 Abs 1 B-VG der Vollziehung nicht zu, durch bloße Auskunftserteilung die Anordnungen des Gesetzgebers zu unterlaufen. Die Beschwerdeführerin könne sich auch nicht auf eine Auskunft der zuständigen Abgabenbehörde stützen. Außerdem würde sich der Grundsatz von Treu und Glauben nur auf den Ersatz des Vertrauensschadens richten. Ein solcher sei aber nicht entstanden, zumal bei gedanklicher Ausblendung des Ereignisses, welches allenfalls im Vertrauen auf eine Rechtsauslegung gesetzt worden sei, die Körperschaftsteuer des Streitjahres ebenfalls angefallen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 3 Abs 2 UmgrStG in der Stammfassung (BGBl. 699/1991) lautete:

"Für Buchgewinne und Buchverluste gilt folgendes:

1. Buchgewinne und -verluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, soweit nicht Z 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 Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 abgeschrieben werden. Voraussetzung ist, dass

-

die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungsstichtag erfolgt ist,

-

das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird und

-

die Körperschaft, deren Anteile erworben worden sind, bis zum Verschmelzungsstichtag 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:

"Die Abschreibung eines nach § 3 Abs 2 Z 2 in der Fassung des BundesgesetzesBGBl. 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 Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP, 275) halten zu der Novellierung des § 3 Abs 2 und 3 UmgrStG Folgendes fest:

"Mit der Neufassung des § 3 Abs 2 und 3 soll die der übernehmenden Körperschaft zustehende Möglichkeit der Firmenwertabschreibung als ein dem Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten widersprechender und daher Steuerbegünstigungscharakter aufweisender Fremdkörper im Umgründungssteuergesetz aufgehoben werden. Eine Fünfzehntelabschreibung soll letztmalig im Jahr 1996 geltend gemacht werden können."

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 des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG ohne Einschleif- oder Übergangsregelung für jene Fälle, in denen der Unternehmenserwerb durch Verschmelzung bereits abgeschlossen war ("Altfälle"), das berechtigte 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 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."

Die Regelung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG führte dazu, dass einem "Betriebserwerber" zusätzlich zum Übergang des Verlustvortragsrechts die Firmenwertabschreibung zukommt, wiewohl beim Rechtsvorgänger eine Versteuerung der stillen Reserven (einschließlich des Firmenwertes) nicht stattfindet. In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass der Gesetzgeber nunmehr in § 9 Abs 7 KStG idF SteuerreformG 2005, BGBl I 57/2004, im Rahmen der "Gruppenbesteuerung" eine Firmenwertabschreibung - einschließlich einer im Vergleich zum allgemeinen Steuerrecht

günstigeren Verlustverwertungsmöglichkeit - vorgesehen hat, für welche es nicht einmal erforderlich ist, die Beteiligung an der Zielkörperschaft im Wege einer Umgründung durch den "Zielbetrieb" als solchen zu ersetzen (vgl in diesem Zusammenhang zur Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, 143). Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, sprechen im Rahmen der Kommentierung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG im Zusammenhang mit Bedenken gegen eine sachliche Rechtfertigung der Regelung von einer "begünstigenden Ausnahmenorm" (UmgrStG, 2. Auflage, § 3 Rz 4). Im Beschwerdefall ist allerdings die Frage, ob die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung ohne korrespondierende Aufdeckung stiller Reserven (§ 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG) eine systemwidrige Begünstigung darstellt, entgegen der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Auffassung nicht von Bedeutung, zumal der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3. März 2000, G 172/99, jedenfalls gegen die Regelung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG, die dem Erwerber einer Beteiligung die Finanzierung des Kaufpreises erleichtern könne, Sachlichkeitsbedenken nicht geäußert hat.

§ 3 Abs 2 Z 1 UmgrStG ordnet grundsätzlich die Steuerneutralität der Buchgewinne und Buchverluste an. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Steuerneutralität regelte § 3 Abs 2 Z 2 UmGrStG durch die Möglichkeit der steuerlichen Firmenwertabschreibung.

Voraussetzungen der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG waren ein vorbereitender Anteilserwerb an einer betriebsführenden Körperschaft, eine Firmenwertabgeltung im Kaufpreis für die Anteile, das Vorhandensein des Firmenwertes im Verschmelzungszeitpunkt und eine Verschmelzung mit Buchverlust (vgl Wiesner, SWK 1992 A I 121 (126)). Wiesner hat in SWK 1992 A I 121 (128) zum Ausdruck gebracht, der Firmenwert iSd § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG sei - im Hinblick auf den betreffenden Betrieb - objektbezogen, weshalb eine Teilwertabschreibung dieses Firmenwertes möglich sei. Sollte der übernommene Betrieb nach der Verschmelzung veräußert werden, sei der noch nicht durch Fünfzehntelabschreibung abgeschriebene Firmenwert bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gewinnmindernd zu berücksichtigen. In seinem Beitrag "Die umgründungsbedingte Firmenwertabschreibung im Jahr 1996", RdW 1998, 706, änderte Wiesner sodann sein Auffassung und spricht sich gegen die Möglichkeit einer Teilwertberichtigung des Firmwertes aus, weil § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG als Ausnahme vom durch den Gesetzgeber normierten Abzugsverbot für Buchverluste verstanden werden könne; für den Fall der Betriebsveräußerung spricht sich Wiesner aber auch in diesem Beitrag, wenn auch ohne Begründung, für die Abschreibbarkeit des Firmenwertes (im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes) aus.

Die Verschmelzung zweier Gesellschaften gegen Aufgabe einer Beteiligung zählt zu den Umgründungen auf betrieblicher Grundlage, weil die übernehmende Körperschaft aus Anlass der Umgründung ein Wirtschaftsgut aus ihrem Bestand "abgibt" (vgl Wiesner, Buchgewinne und Buchverluste sowie Rechtsbeziehungen zwischen den Umgründern, SWK 1992 AI 121 (124), mwN). Eine solche Verschmelzung führt nach allgemeinem Steuerrecht zu einem steuerwirksamen Gewinn oder Verlust. Sie führt nach allgemeinem Steuerrecht bei der übertragenden Gesellschaft zur Liquidationsbesteuerung nach § 20 iVm § 19 KStG, bei der übernehmenden Muttergesellschaft ergibt sich die Besteuerung aus den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches (vgl Walter, Umgründungssteuerrecht5, Tz 44).

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes kann § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG dahingehend verstanden werden, dass in dem durch diese Norm gezogenen betraglichen Grenzen und (nur) aus der Sicht der übernehmenden Körperschaft die Rechtsfolgen eintreten, die sich nach allgemeinem Steuerrecht ergäben. Die Bestimmung geht also für den Fall der Verschmelzung auf die Muttergesellschaft davon aus, dass die Beteiligung an der Tochtergesellschaft in Wegfall gelangt, dafür aber die Wirtschaftsgüter des Betriebes der Tochtergesellschaft einschließlich des Firmenwertes in das unmittelbare wirtschaftliche Eigentum der Muttergesellschaft übergehen. Aus steuerlicher Sicht geht sohin der mit dem Betrieb der übertragenden Gesellschaft zusammenhängende Firmenwert (als Teil dieses Betriebes) auf die übernehmende Körperschaft über, wo er - in den durch § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG vorgegebenen betraglichen Grenzen - steuerlich aktiviert und in der Folge abgeschrieben werden darf.

Auf der Grundlage dieses Verständnisses erweist sich die Ansicht Wiesners (in SWK 1992 A I 121 ff), der in § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG angesprochene Firmenwert sei der mit dem übertragenen Betrieb verbundene (objektbezogene) und tatsächlich mit diesem Betrieb auf die übernehmende Gesellschaft übergehende Firmenwert, weshalb, sollte der übernommene Betrieb nach der Verschmelzung veräußert werden, der noch nicht abgeschriebene Firmenwert bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gewinnmindernd zu berücksichtigen sei, als zutreffend.

Die - vom Verfassungsgerichtshof letztlich als verfassungswidrig erkannte - Bestimmung des Z 4 lit a des 3. Teiles des

UmgrStG idF BGBl. 201/1996, steht der gewinnmindernden Berücksichtigung des Firmenwertes im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes aus der Veräußerung des (Teil)Betriebes, im Hinblick auf welchen der Firmenwert objektbezogen besteht, nicht entgegen, spricht doch die letztgenannte Bestimmung ausschließlich die planmäßige Abschreibung des Firmenwertes nach § 8 Abs 3 EStG (vergleichbar der Abschreibung nach § 203 Abs 5 HGB) an.

Mit der Rechtsansicht, bei Ermittlung des Gewinnes (Verlustes) aus der Veräußerung des Teilbetriebes A dürfe ein Firmenwert schon dem Grunde nach nicht abgesetzt werden, hat die belangte Behörde somit die Rechtslage verkannt.

Für das fortzusetzende Verfahren wird allerdings zu beachten sein: Der gegenständliche Fall betrifft den vorbereitenden Anteilerwerb sämtlicher Anteile an der A-GmbH mit einem vortragsfähigen Verlust von ca 250 Mio S um einen Kaufpreis von 63,6 Mio S. Die belangte Behörde verweist in ihrer Gegenschrift darauf, dass die Beschwerdeführerin aus der Übernahme des Verlustvortrages der erworbenen Gesellschaft eine Steuerersparnis von ca 83 Mio S erzielt habe. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bestünde ein eklatanter Widerspruch zu den wirtschaftlichen Gegebenheiten und den Erfahrungen des täglichen Lebens, würde verkannt werden, dass für den Käufer einer solchen Gesellschaft nicht bloß der Betrieb einschließlich seines Firmenwertes, sondern auch die Möglichkeit des Verlustvortrages einen Vermögenswert darstellt. Dabei sei zur Klarstellung bemerkt, dass die Möglichkeit des Verlustvortrages vergangenheitsbezogen ist und keinen Teil des Firmenwertes darstellt, was nicht zuletzt auch daraus ersichtlich ist, dass das Verlustvortragsrecht der Beschwerdeführerin verblieben ist, wiewohl sie den Teilbetrieb A samt Firmenwert weiterveräußert hat. Der Verkehrswert des Verlustvortragsrechts mag auch die Erklärung dafür sein, dass die Beschwerdeführerin den Teilbetrieb A zu einem wesentlich niedrigeren Betrag verkauft hat, als sie die Beteiligung an der diesen Betrieb beinhaltenden A-GmbH noch wenige Jahre zuvor angekauft hat. Solcherart kommt als Betrag des Firmenwertes iSd § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen abgegolten wurde, nur jener Teil des Kaufreises in Betracht, der in wirtschaftlicher Betrachtung nicht bereits entweder dem Wert der vortragsfähigen Verluste oder dem Wert der aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebes (mit Ausnahme des Firmenwertes selbst) zugeordnet werden kann. Nur in Bezug auf jenen Teil des Kaufpreises der Gesellschaftsanteile (das ist also der Teil, der im Sinne der Ausführungen des vorangehenden Satzes für die Abgeltung des Firmenwertes verbleibt), kann sich im gegebenen Zusammenhang eine steuerlich abschreibbare Position ergeben; in Bezug auf die anderen Teile des Kaufpreises ergibt sich ein steuerneutraler Buchverlust iSd § 3 Abs 2 Z 1 UmgrStG.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II 333/2003.

Wien, am 22. Dezember 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2004150045.X00

Im RIS seit

09.02.2006

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