jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/9/9 2001/15/0073

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.09.2004

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119;
BAO §19 Abs1;
BAO §289;
BAO §93 Abs2;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z2;
EStG 1988 §6;
GmbHG §96;
VwGG §42 Abs2 Z2;
VwRallg;

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 der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der S Handelsgesellschaft m.b.H. in A, vertreten durch Audit Services Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 5020 Salzburg, Rochusgasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 12. Februar 2001, Zlen. RV-047.96/1-8/96, RV-075.96/1-8/96 und RV- 119.96/1-8/96, betreffend Körperschaftsteuer 1993 bis 1995 sowie Gewerbesteuer 1993 und 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Körperschaftsteuer 1995 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben; im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist Rechtsnachfolgerin der G.S.-GesmbH. Die G.S.-GesmbH betrieb den Großhandel mit Elektronik-Produkten, bilanzierte zum 31. März und war mit 425.000 S zu 85 % am Stammkapital von 500.000 S der S.-GesmbH beteiligt. Diese Beteiligung wies einen Buchwert von rund 21,800.000 S auf. Der zweite Gesellschafter der S.-GesmbH war T.S., welcher seine Beteiligung von 75.000 S (15 %) am Stammkapital der S.-GesmbH am 12. Jänner 1993 der G.S.-GesmbH um den Preis von 2,500.000 S verkaufte.

Die G.S.-GesmbH errechnete aus diesem Verkaufspreis für 15 % der Anteile an der S.-GesmbH einen Wert der Beteiligung an der S.- GesmbH in Höhe von 33,33 S je Schilling Stammkapital. Der Buchwert der Beteiligung von 85 % am Stammkapital der S.-GesmbH vor Erwerb der 15 % der Anteile von T.S. ergab jedoch einen Wert von 51,27 S je Schilling Stammkapital. Die Beschwerdeführerin legte den Wert von 33,33 S je Schilling Stammkapital auf ihre zum Bilanzstichtag 31. März 1993 bestehende gesamte Beteiligung um und nahm dementsprechend eine Teilwertabschreibung in Höhe von rund 14,200.000 S vor.

Im Gefolge einer bei der G.S.-GesmbH vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung erkannte der Prüfer diese Teilwertabschreibung nicht an. Der Wert der S.-GesmbH bestehe lediglich aus der 100 %-Beteiligung an der S.-Handels-GesmbH, welche einen Substanzwert habe, der zum 31. März 1993 allein schon durch das buchmäßige Kapital rund 53,400.000 S ausmache. Im Übrigen sei auch die Ertragskomponente der S.-Handels-GesmbH positiv zu beurteilen.

Das Finanzamt folgte insoweit den Prüferfeststellungen und setzte nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Körperschaftsteuer 1993 und gemäß § 296 BAO geändert die Gewerbesteuer 1993 dementsprechend fest.

Mit der Begründung, der Substanzwert zu einem bestimmten Stichtag könne nicht wesentlich sein und im Bereich der Unterhaltungselektronik sei eine äußerst kurzlebige Entwicklung zu beobachten, berief die G.S.-GesmbH. Im Übrigen verwies die G.S.- GesmbH auf die Berufung der S.-GesmbH betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992, welche denselben Sachverhalt betreffe.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 22. Juni 1996 die Körperschaft- und Gewerbesteuer 1994 (vorläufig) und mit Erledigung vom 22. November 1996 die Körperschaftsteuer 1995 (vorläufig) fest und erkannte dabei Verlustvorträge, die sich aus der Teilwertabschreibung für 1993 ergeben hatten, nicht an.

Auch dagegen berief die G.S.-GesmbH unter Verweis auf die Berufung betreffend das Jahr 1993.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Bei der S.-GesmbH handle es sich innerhalb der vorliegenden Firmenstruktur um eine reine Zwischenholding, deren einziger nennenswerter Vermögenswert die Beteiligung an der S.-Handels-GesmbH gewesen sei. Die S.-Handels-GesmbH habe im Streitzeitraum im Wesentlichen den Großhandel mit Geräten eines deutschen Elektronikunternehmens sowie mit Elektronikgeräten eines koreanischen Herstellers betrieben. Die Einfuhr der Geräte sei bis zum Wirtschaftsjahr 1992 über die G.S.- GesmbH erfolgt. In den folgenden Jahren sei die Einfuhr dann unmittelbar von der S.-Handels-GesmbH abgewickelt worden, soweit es die an die österreichischen Händler weiterverkauften Elektronikgeräte betroffen habe. Die G.S.-GesmbH habe neben Geräten anderer Marken, die im Inland der S.-Handels-GesmbH verkauft worden seien, noch diejenigen Geräte der genannten Hersteller bezogen, die für die Ausfuhr bestimmt gewesen seien.

Die S.-GesmbH habe ihrerseits zum 31. März 1992 wegen angeblich stark geminderter Ertragsaussichten eine Teilwertabschreibung von rund 41 auf rund 19,8 Millionen S hinsichtlich ihrer Beteiligung an der S.-Handels-GesmbH vorgenommen, welche letztendlich mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für S. vom 12. Dezember 2000 im Instanzenzug nicht anerkannt worden sei. Laut jener Berufungsentscheidung habe sich nach der Mittelwertmethode für die S.-Handels-GesmbH ein Vermögenswert von rund 52,4 Millionen S und ein Ertragswert von rund 17,1 Millionen S zum 31. März 1992 und unter Berücksichtigung der Daten des Wirtschaftsjahres 1992/93 ein Vermögenswert von rund 61,1 Millionen S sowie ein Ertragswert von rund 59,6 Millionen S zum 31. März 1993 ergeben. Der Vermögenswert einer Beteiligung, die Untergrenze für den Teilwert, liege deutlich über den 41 Millionen S des Beteiligungsansatzes der Anschaffungskosten der Beteiligung der S.-GesmbH an der S.-Handels-GesmbH. Der (auch in jenem Verfahren ins Spiel gebrachte) Verkaufspreis, den T.S. für seine Anteile an der S.-GesmbH erzielt habe, sei nicht aussagekräftig, weil er nur an einer Zwischenholding beteiligt gewesen sei und auch die Gewinnverhältnisse der gesamten Firmengruppe nicht gekannt habe.

Bei der Firmenstruktur, in der die S.-GesmbH nur eine reine Zwischenholding gewesen sei, deren einziger

nennenswerter Vermögenswert die Beteiligung an der S.-Handels-GesmbH gewesen sei, stimme - so die belangte Behörde weiter - der Wert der Beteiligung der G.S.-GesmbH an der S.-GesmbH mit dem Wert der Beteiligung der S.-GesmbH an der S.-Handels-GesmbH im Wesentlichen überein. Für die Beurteilung der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der S.-GesmbH sei somit der Teilwert der Beteiligung der S.-GesmbH an der S.-Handels-GesmbH wesentlich. Bei der Ermittlung des Teilwertes einer Beteiligung im Anlagevermögen eines Betriebes sei neben dem Substanzwert der Beteiligung auch der Ertragswert bedeutsam. Darüber hinaus sei auch eine funktionale Bedeutung der Beteiligung für den Betrieb des beteiligten Unternehmens zu berücksichtigen. Eine entsprechende Unternehmensbewertung habe die Beschwerdeführerin weder für die S.- Handel-GesmbH noch für die S.-GesmbH zum Stichtag 31. März 1993 vorgenommen. Der von der Beschwerdeführerin zu Grunde gelegte Gedankengang, in dem sie den Kaufpreis eines 15 %-Anteiles an der S.-GesmbH kurz vor dem Bilanzstichtag 1993 auf den Gesamtwert der S.-GesmbH umgelegt habe, sei grundsätzlich falsch. Es könne nur darauf ankommen, ob der Buchwert der Beteiligung insgesamt zumindest dem Teilwert der Beteiligung entspreche. Den Teilwert einer Beteiligung werde man am ehesten durch eine Unternehmensbewertung nach einer anerkannten Bewertungsmethode erreichen können. Bei einer Unternehmensbewertung nach der Mittelwertmethode trete kein Wertverlust der Beteiligung an der S.- Handels-GesmbH unter die Anschaffungskosten in Höhe von 41 Millionen S auf. Bereits deshalb habe keine Teilwertabschreibung der Anteile der S.-Handels-GesmbH durch die S.-GesmbH durchgeführt werden dürfen, zumal unter Berücksichtigung der Zukunftsaussichten ein höherer Unternehmenswert der S.-Handels-GesmH anzusetzen gewesen sei. Da somit der Teilwert der Beteiligung der S.-GesmbH an der S.-Handels-GesmbH, des einzigen Vermögenswertes der S.-GesmbH, über den Anschaffungskosten dieser Beteiligung in Höhe von rund 41 Millionen S liege, liege er auch weit über den Anschaffungskosten der Beteiligung der G.S.-GesmbH an der S.-GesmbH in Höhe von rund 24 Millionen S und sei eine Teilwertabschreibung der Beteiligung der G.S.-GesmbH auf einen Betrag darunter unzulässig gewesen.

Der Kaufpreis der Anteile der S.-GesmbH, die von T.S. der G.S.-GesmbH verkauft worden seien, könne aus mehreren Gründen nicht herangezogen werden. Es sei nicht ersichtlich, ob T.S. die Änderung des Vertriebsweges der vom koreanischen Erzeuger eingeführten Produkte ab dem Wirtschaftsjahr 1993 bekannt gewesen sei. Diese Änderung habe zu einer wesentlichen Ertragsstärkung in der S.-Handels-GesmbH ab dem Wirtschaftsjahr 1993 geführt. Die von der Abgabenbehörde später letztlich nicht anerkannte Abwertung der Beteiligung an der S.-Handels-GesmbH um rund 21 Millionen S habe zu einem hohen Verlust der S.-GesmbH im Wirtschaftsjahr 1992 geführt. T.S. habe seine Beteiligung bei diesem eingeschränkten Wissensstand als entwertet ansehen können. Weiters sei die Lage eines Minderheitsgesellschafters an einer Zwischenholding im Beschwerdefall sicher so, dass er keinen Einfluss auf die Geschäftspolitik oder die Verrechnungspreise zwischen der S.- Handels-GesmbH und der G.S.-GesmbH gehabt habe. Der Anteilsverkauf der Anteile an der S.-GesmbH könne daher nicht repräsentativ für den Wert der Beteiligung der S.-GesmbH an der S.-Handels-GesmbH herangezogen werden. Daher sei die Berufung gegen die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1993 abzuweisen gewesen.

Die Versagung der Verlustvorträge beruhe auf der Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung des Jahres 1993 und habe in notwendiger Konsequenz die Ergebnisse der Jahre 1994 und 1995 beeinflusst. Deshalb sei auch die Berufung gegen die Bescheide betreffend diese beiden Jahre als unbegründet abzuweisen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Auf Grund eines von Amts wegen eingeholten Firmenbuchauszuges steht zu der im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde wiederholt erklärten Rechtsnachfolge der Beschwerdeführerin nach der G.S.-GesmbH fest, dass die G.S. GesmbH zunächst mit Verschmelzungsvertrag vom 23. Oktober 1996 (durch Generalversammlungsbeschluss vom selben Tag gebilligt) als übertragende Gesellschaft mit der S.-GesmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen worden ist (Eintragung am 1. November 1996).

Die Erledigung des Finanzamtes vom 22. November 1996 über die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1995 ist an die G.S.-GesmbH gerichtet.

Mit der Eintragung der Verschmelzung geht die übertragende Gesellschaft unter (vgl. den hg. Beschluss vom 20. September 2001, 98/15/0152, und das hg. Erkenntnis vom 22. Juni 2001, 2001/13/0051). Gesamtrechtsnachfolger ist die aufnehmende Gesellschaft. Die als Bescheid intendierte Erledigung des Finanzamtes vom 22. November 1996 war somit an eine nicht mehr existente Person (die G.S.-GesmbH) gerichtet und vermochte daher keine

Rechtswirkungen zu entfalten. (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2003/15/0024). Entscheidet jedoch die Abgabenbehörde zweiter Instanz über eine bei ihr anhängige Berufung in der Sache, obwohl die bekämpfte Erledigung keine Wirksamkeit erlangt hat, handelt sie außerhalb ihrer Zuständigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Juli 2002, 98/14/0223). Die Unzuständigkeit der belangten Behörde war vom Verwaltungsgerichtshof von Amts wegen wahrzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. August 2004, 2001/13/0022). Der angefochtene Bescheid war daher - soweit er die Körperschaftsteuer 1995 betrifft - gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufzuheben.

Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens sind beim Betriebsvermögensvergleich gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Der Teilwert ist nach § 6 Z 1 leg. cit. 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.

Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 und 2 EStG 1988 handelt es sich um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Persönliche Verhältnisse sind bei Ermittlung eines Teilwertes nicht zu berücksichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 2004, 2000/14/0174).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Bewertung eines Wirtschaftsgutes zum niedrigeren Teilwert nur dann zulässig, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder doch wenigstens glaubhaft zu machen. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist der Rechtsprechung und dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 2000/13/0117).

Der Teilwert einer Beteiligung, für die kein Kurswert besteht, ist in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2001, 99/13/0254).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung zeigt die Beschwerde eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, soweit er die Jahre 1993 und 1994 betrifft, nicht auf. Im Beschwerdefall ist das zu bewertende Wirtschaftsgut (die Beteiligung der G.S.-GesmbH an der S.-GesmbH) zum Bilanzstichtag 31. März 1993 eine Beteiligung von 100 %. Deshalb ist der gedankliche Ansatz verfehlt, den Einzelveräußerungserlös aus einer Beteiligung von 15 % der Anteile im Jänner 1993 linear auf den sich an einem Gesamtkaufpreis eines Betriebes orientierenden Teilwert einer zum Bilanzstichtag gegebenen Beteiligung von 100 % der Anteile umzulegen. Der Beschwerdeführerin ist somit im Verwaltungsverfahren der Nachweis eines unter dem Buchwert gelegenen Teilwertes nicht gelungen.

Die belangte Behörde hat in Anwendung einer anerkannten Methode der Unternehmensbewertung einen niedrigeren Teilwert im Übrigen ausgeschlossen.

Die Beschwerde war daher, soweit sie die Jahre 1993 und 1994 betrifft, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 9. September 2004

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2001150073.X00

Im RIS seit

12.10.2004

Zuletzt aktualisiert am

10.03.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at