jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/28 99/13/0250

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.11.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §65 Abs1;
EStG 1988 §18 Abs6;
EStG 1988 §6 Z2 lita;
EStG 1988 §6;
EStG 1988 §9 Abs3;
KStG 1988 §12 Abs1 Z5;
KStG 1988 §12 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der C-Aktiengesellschaft als Rechtsnachfolgerin der I-AG in Wien, vertreten durch Schönherr, Barfuss, Torggler & Partner, Rechtsanwälte in Wien I, Tuchlauben 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 28. Juli 1999, GZ RV/005-11/06/97, betreffend Körperschaftsteuer für 1989 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit darin über Körperschaftsteuer 1991 abgesprochen wird, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Aktiengesellschaft gehört zur H Unternehmensgruppe, die im Streitzeitraum im pharmazeutischen Großhandel sowie im so genannten Depotgeschäft tätig gewesen ist. Sie ist Rechtsnachfolgerin der P AG, die im Streitzeitraum zu ca 70 % im Besitz der Beschwerdeführerin gestanden ist. In Streit steht im Wesentlichen die Bewertung von Beteiligungen der P AG an der S GmbH und die Leistung eines Gesellschafterzuschusses an die DP GmbH.

Der Sachverhalt gleicht dabei zum Teil demjenigen des hg Erkenntnisses vom heutigen Tag, Zl 99/13/0254, auf welches

Erkenntnis auch iS des § 43 Abs 2 VwGG verwiesen wird. Wie im Falle dieses Erkenntnisses wurde auch hinsichtlich der P AG eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen, wobei auch hier die steuerrechtlichen Folgen von Zuschüssen der P AG an Gesellschaften des Konzerns zu beurteilen waren.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde über einen entsprechenden Auftrag der Prüfungsorgane unter anderem eine Unternehmensbewertung der S GmbH nach dem Fachgutachten 74 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vorgelegt. Nach der Zusammenfassung dieses Gutachtens haben sich in den Jahren 1989 bis 1992 jeweils Verluste ergeben. Unter der Annahme der Unternehmensfortführung sei daher der Substanzwert heranzuziehen. Zum 31. Dezember 1991 ergebe sich ein negativer Substanzwert in Höhe von S 55,896.000 zuzüglich S 250.000 für das nicht betriebsnotwendige Vermögen. Durch die 1990 und 1991 gewährten Zuschüsse in Höhe von S 57,000.000 sei die handelsrechtliche Überschuldung beseitigt worden. Eine Verbesserung der Rentabilität sei dadurch nicht erzielt worden. Der Substanzwert zum 31. Dezember 1991 betrage unter Berücksichtigung der erhaltenen Zuschüsse S 1,354.000.

Die Prüfungsorgane vertraten nach dem vorliegenden Prüfungsbericht den Standpunkt, dass die von der Beschwerdeführerin a n die S GmbH gegebenen Zuschüsse von S 15,000.000 im Jahre 1990 und von S 4,000.000 im Jahre 1991 bei der P AG in der Höhe des Beteiligungsausmaßes der P AG an der S GmbH zu aktivieren sei. Die im Jahre 1990 (im Hinblick auf die 1990 noch bestehende Beteiligung eines weiteren Gesellschafters im Ausmaß von 10 %) bestehende Differenz von S 1,500.000 sei mangels betrieblicher Veranlassung als nichtabzugsfähige "freiwillige Aufwendung" iSd § 12 Abs 1 Z 5 KStG zu beurteilen. Eine Teilwertabschreibung sei nicht anzuerkennen, weil die Sanierung nicht erfolglos geblieben sei.

Nach den Prüfungsfeststellungen habe die P AG im Jahre 1991 einen gesellschaftsrechtlich bedingten "Großmutterzuschuss" in Höhe von S 3,560.000 an die DPC GmbH geleistet, welcher Zuschuss auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft SP GmbH zu aktivieren sei. Da die anderen Gesellschafter durch den Zuschuss der P AG bereichert seien, könne nur ein Zuschuss in Höhe des Beteiligungsausmaßes von 70 %, also von S 2,492.000, aktiviert werden. Der Differenzbetrag von S 1,068.000 sei als freiwillig, nicht betrieblich veranlasst und damit als nichtabzugsfähiger Aufwand iSd § 12 Abs 1 Z 5 KStG 1988 zu beurteilen. Eine Abschreibung der Beteiligung auf einen niedrigeren Teilwert könne nicht vorgenommen werden, weil hinsichtlich der DPC GmbH nicht nachgewiesen worden sei, dass der Sanierungsmaßnahme ein Erfolg versagt geblieben sei. Auch zusätzliche Umstände, wie etwa eine negative Entwicklung bei der SP GmbH, hätten nicht nachgewiesen werden können.

Die von der P AG in den Jahren 1989 und 1990 gebildeten Rückstellungen für drohende Verluste aus den Beteiligungsverhältnissen an der S GmbH (1989 S 3,000.000 und 1990 S 31,700.000) und der DP GmbH (1989 S 2,000.000 und 1990 S 650.000) wurden von den Prüfungsorganen nicht anerkannt. Die mögliche Einforderung einer Verlustabdeckung von Gesellschaften, an denen die P AG beteiligt ist, stelle keine Schuld dar.

In der Berufung gegen die nach der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1989 bis 1991 wurde ausgeführt, die S GmbH habe sich mit dem PC-Handel für den Konzern und Dritte sowie der Installierung von speziellen EDV-Applikationen für Apotheken beschäftigt. Daneben sei versucht worden, durch die Entwicklung von EDV-Lösungen für andere Branchen ein neues Standbein aufzubauen. Keines der Projekte habe trotz hoher Entwicklungskosten erfolgreich abgeschlossen werden können. Mit den Zuschüssen sollte ein Insolvenzverfahren verhindert werden, da ansonsten mit erheblichen Problemen für die finanzielle Beurteilung und den Ruf des Konzerns zu rechnen gewesen sei. Die Zuschüsse hätten zu keiner Sanierung der Gesellschaft iS einer Rentabilitätsverbesserung geführt. Für Haftungsfolgen sei bereits 1989 eine Rückstellung für drohende Verluste von S 3,000.000 gebildet worden. 1990 sei es zu einer weiteren dramatischen Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation gekommen. Zur Vorsorge für die erforderliche Verlustabdeckung sei eine weitere Rückstellung von S 31,700.000 gebildet worden. Im Geschäftsjahr 1991 habe die S GmbH von der P AG einen Zuschuss von S 38,000.000 erhalten.

Zu den Prüfungsfeststellungen, wonach die P AG im Jahre 1991 einen gesellschaftsrechtlich bedingten "Großmutterzuschuss" in Höhe von S 3,560.000 an die DPC GmbH geleistet habe, wurde in der Berufung ausgeführt, die DP GmbH sei überschuldet gewesen. In der Handelsbilanz 1989 sei bei einem Stammkapital von S 500.000 ein Reinverlust von S 3,411.000 ausgewiesen worden. Die Eröffnung des Konkursverfahrens sei nicht beantragt worden, um eine Rufschädigung der P AG zu vermeiden. Im Sommer 1991 habe die P AG die Anteile an der DP GmbH um S 1 an die C GmbH verkauft (die spätere DPC GmbH, die eine 100%-ige Tochter der SP GmbH war, an welcher Gesellschaft

wiederum die P AG zu 70 % beteiligt gewesen ist). Dabei habe sich die P AG zur Abdeckung der Überschuldung in Form eines Zuschusses verpflichtet. Der Zuschuss habe ausschließlich der Entschuldung der DP GmbH gedient, ohne dass damit eine Sanierung iS einer Rentabilitätsverbesserung eingetreten wäre.

In einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 27. März 1996 wurde unter anderem auf das vorgelegte Gutachten über den Unternehmenswert der S GmbH hingewiesen. Für die Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft existiere insofern ein funktionaler Wert, als der Betrieb des Gesellschafters trotz einer das Bestehen und den Betrieb der Beteiligungsgesellschaft nicht berührenden Verlustsituation dieser Gesellschaft mehr wert sei als ohne diese Beteiligung. Da die Zuschüsse lediglich dazu gedient hätten, die Überschuldung und die damit verbundenen Haftungsfolgen abzuwenden, liege ein funktionaler Wert der Beteiligung nicht vor.

Zur Verschmelzung der DP GmbH in die C GmbH wurde in dieser Eingabe ausgeführt, es habe sich bei dieser Zuschussleistung um einen Veräußerungsverlust gehandelt, der aufwandswirksam zu behandeln gewesen sei. Der Umstand, dass der Zuschuss erst nach der Anteilsabtretung tatsächlich geflossen ist, ändere nichts am wirtschaftlichen Gehalt der Zahlung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung

hinsichtlich Körperschaftsteuer 1989 und 1991 abgewiesen;

hinsichtlich Körperschaftsteuer 1990 wurde ihr teilweise stattgegeben. Wie in dem zu hg Zl99/13/0254 angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde auch hier die Auffassung, bei der zuschussgewährenden Großmuttergesellschaft sei die Zahlung auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu aktivieren. Durch die Hingabe eines "alinearen" Zuschusses werde der fremde, nichtleistende Gesellschafter bereichert. Der nichtquotenmäßige Zuschussanteil sei als nichtabzugsfähige unentgeltliche Zuwendung gemäß § 12 Abs 1 Z 5 KStG 1988 zu beurteilen.

Hinsichtlich der begehrten Teilwertabschreibungen der Beteiligung an der S GmbH verwies die belangte Behörde auf die Betriebsergebnisse dieser Gesellschaft (vgl auch das hg Erkenntnis Zl 99/13/0254) und folgerte daraus, dass eine Sanierung der S GmbH durch die Zuschüsse als nicht misslungen angesehen werden könne. Durch die Zuschüsse habe die S GmbH umstrukturiert und weitergeführt werden können. Zum vorgelegten Gutachten wurde ausgeführt, darin sei auf die schlechtesten Jahre 1989 bis 1991 zurückgegriffen worden. Daraus sei in einer vergangenheitsorientierten, statischen Betrachtungsweise ein Unternehmenswert abgeleitet worden, der der Entwicklung widersprochen habe.

Hinsichtlich der Beteiligung an der SP GmbH ging die belangte Behörde davon aus, dass die am 26. September 1991 erfolgte Zahlung des Zuschusses an die DP GmbH aus "kapitalverkehrsteuerlichen" Gründen erst nach der Abtretung der Anteile an den Erwerber tatsächlich geleistet worden sei, obwohl die Verpflichtung schon vorher auf Grund einer Vereinbarung mit dem Gesellschafter S GmbH bestanden habe. Von der Beschwerdeführerin sei im Berufungsverfahren eine "Aktennotiz Dkfm. B." vom 4. Juni 1991 vorgelegt worden, in der die Zustimmung zur Übernahme der DP GmbH gegeben worden sei, diese Zustimmung aber von der Abdeckung des Verlustvortrages in Höhe von S 3,560.000 abhängig gemacht worden sei. Im Abtretungsvertrag vom 3. September 1991 sei vereinbart worden, dass die mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten rückwirkend mit dem 1. Jänner 1991 auf die Käuferin übergehen sollten. Somit seien auch die Gesellschaftsrechte auf den Übernehmer übergegangen. Eine Teilwertabschreibung auf einen "nicht mehr vorhandenen Beteiligungsansatz" könne nicht vorgenommen werden. Eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SP GmbH sei auch deswegen nicht zulässig, weil die SP GmbH relativ hohe (steuerfreie) Beteiligungserträge ausgewiesen habe. Die Umsätze der SP GmbH hätten wesentlich gesteigert werden können. Das negative steuerliche Ergebnis sei unter anderem durch Drohverlustrückstellungen bedingt gewesen. Die steuerlichen und handelsrechtlichen Ergebnisse der DPC GmbH seien insgesamt positiv gewesen.

Hinsichtlich der Drohverlustrückstellungen wurde im angefochtenen Bescheid insbesondere ausgeführt, Zuschüsse, die auf die jeweilige Beteiligung zu aktivieren seien, könnten nicht in den Vorjahren mit aufwandswirksamen Rückstellungen vorweggenommen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Aktivierung von Gesellschafterzuschüssen

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass Zuschüsse des Gesellschafters an seine Gesellschaft insoweit, als sie nicht dem Beteiligungsverhältnis entsprechen, nichtabzugsfähige freiwillige Zuwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 5 KStG 1988

sind. Diese Auffassung trifft nicht zu. Wie der Verwaltungsgerichtshof im hg Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl 99/13/0254, mit ausführlicher Begründung ausgesprochen hat, steht der Umstand, dass die weiteren Gesellschafter keine oder im Verhältnis zu ihrer Beteiligung geringere Zuschüsse geleistet haben, in keinem Zusammenhang mit der Beurteilung der Zuschüsse der Steuerpflichtigen als nachträgliche Anschaffungskosten. Die Zuschüsse der P AG an die S GmbH waren daher in voller Höhe als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung an dieser Gesellschaft zu aktivieren.

2. Teilwertabschreibung Beteiligung S GmbH

Ebenso wie in dem dem hg Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl 99/13/0254, zu Grunde liegenden Fall hat die beschwerdeführende Partei auch im vorliegenden Fall - auf Veranlassung der Prüfungsorgane - ein nach wissenschaftlichen Methoden erstelltes Bewertungsgutachten betreffend den Wert der S GmbH zum 31. Dezember 1991 vorgelegt. Wie der Gerichtshof in diesem Erkenntnis ausgesprochen hat, widerspricht die demgegenüber von der belangten Behörde angewandte Methode, nach dem Bewertungsstichtag gelegene Umstände zu berücksichtigen, dem Gesetz. Dass mit den nach dem 31. Dezember 1991 erzielten Ergebnissen zu diesem Stichtag konkret gerechnet werden konnte, hat die belangte Behörde auch im vorliegenden Beschwerdefall nicht dargelegt.

3. Beteiligung an der DP GmbH

Hinsichtlich der Leistung eines Betrages von S 3,560.000 an die DP GmbH bzw nach deren Verschmelzung an die DPC GmbH, die im Zeitpunkt der Zahlung eine "Enkelgesellschaft" der P AG gewesen ist, geht die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid davon aus, dass es sich bei diesem Betrag um nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung an der (dazwischengeschalteten) Tochtergesellschaft SP GmbH gehandelt hat. Gleichzeitig war sie der Auffassung, dass die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung dieser Beteiligung nicht erfüllt gewesen seien. Mit dieser Würdigung wird die belangte Behörde dem tatsächlichen Geschehen nicht gerecht:

Nach der Darstellung der beschwerdeführenden Partei im Verwaltungsverfahren, der die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht entgegengetreten ist, wurden die Anteile der DP GmbH "im Sommer 1991" an die C GmbH (nach dem am 19. September 1991 erfolgten Verschmelzungsbeschluss "DPC GmbH") um S 1 verkauft, wobei die Zustimmung der S GmbH von der Abdeckung des Verlustvortrages in Höhe von S 3,560.000 abhängig gemacht wurde. Diese Bedingung wurde durch Vorlage einer Aktennotiz vom 4. Juni 1991 glaubhaft gemacht. Der Verlustvortrag wurde tatsächlich durch eine Zahlung vom 26. September 1991 abgedeckt, wobei als Grund dafür, dass die Zahlung erst nach dem Verschmelzungsbeschluss erfolgte, - allerdings in Verkennung der Rechtslage, vgl das hg Erkenntnis vom 30. März 2000, Zl 99/16/0135, - die Vermeidung von Gesellschaftsteuer angegeben wurde. Entgegen der Meinung der belangten Behörde kommt es aber für die Würdigung des Vorganges keineswegs auf den Zeitpunkt der Zahlung an; entscheidend ist vielmehr allein, welche Vereinbarung mit der Übergabe der Geschäftsanteile der DP GmbH tatsächlich getroffen worden ist. Hatte sich die P AG im Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang zur Abdeckung des ausgewiesenen Verlustvortrages verpflichtet, so ist die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen, es habe sich im Hinblick auf den ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Zuschuss und der Veräußerung bei der P AG ein - aufwandswirksamer - Veräußerungsverlust in Höhe dieses Zuschusses (abzüglich des Veräußerungserlöses von S 1) ergeben, im Recht. Entgegen der Auffassung der belangten Behörde kam dabei auch dem Umstand, dass es nach dem genannten Veräußerungsvorgang im September 1991 in einem weiteren Schritt zu einem Verschmelzungsvorgang mit dem Stichtag 31. Dezember 1990 gekommen ist, keinerlei Bedeutung zu.

4. Drohverlustrückstellung

Im Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl 99/13/0254, wird mit weiterer Begründung die Auffassung vertreten, der Umstand, dass eine Tochtergesellschaft zum Bilanzstichtag eine Überschuldung aufgewiesen hat, stelle für sich allein keine Bedrohung der Muttergesellschaft mit einem Verlust dar. Dass die Beschwerdeführerin gezwungen gewesen wäre, ihren Tochtergesellschaften entsprechende Zuschüsse zu gewähren, und gleichzeitig davon auszugehen gewesen wäre, dass diese Zuschüsse mangels Erfolg der Sanierungsbemühungen jedenfalls als verloren anzusehen gewesen wären, wurde von der Beschwerdeführerin auch im vorliegenden Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Ebensowenig wurde aber von der Beschwerdeführerin behauptet, dass bereits vor 1991 eine Vereinbarung über die Abdeckung der Verluste der DP GmbH mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit absehbar gewesen sei. Damit wurde von der Beschwerdeführerin aber nicht dargestellt, dass bereits in den Jahren 1989 und 1990 ein diese Wirtschaftsjahre betreffender Aufwand ernsthaft gedroht hat. Die Bildung einer Rückstellung war daher nicht zulässig.

Aus den unter Punkt 2) und 3) angeführten Gründen folgt somit, dass der angefochtene Bescheid insoweit, als darin über Körperschaftsteuer 1991 abgesprochen worden ist, gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr.416/1994.

Wien, am 28. November 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1999130250.X00

Im RIS seit

03.04.2002

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at