jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2015/1/28 Ra 2014/13/0025

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.01.2015

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

EStG 1988 §108e Abs3;
EStG 1988 §108e;
EStG 1988 §7;
UmgrStG 1991 §18 Abs1 idF 1993/818;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Revision der R GmbH in W, vertreten durch die Bonafide Treuhand- und Revisions GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Berggasse 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 3. Juni 2014, Zl. RV/7101474/2006, betreffend Investitionszuwachsprämie 2004 und Körperschaftsteuer 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Mit Einbringungs- und Gesellschaftsvertrag vom 25. November 2004 vereinbarten A (Komplementär der R KG) und B (Kommanditist der R KG), die R KG unter Verzicht auf die Liquidation aufzulösen und ihren Betrieb zur Gänze unter Fortführung der Buchwerte auf der Grundlage der dem Vertrag angeschlossenen Einbringungsbilanz per 1. März 2004 in eine zum ausschließlichen Zweck der Fortführung dieses Betriebes unter Inanspruchnahme der Begünstigungen gemäß Artikel III UmgrStG zu gründende GmbH (die Revisionswerberin) einzubringen.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7. März 2006 wurde festgehalten, in der Berechnung der von der Revisionswerberin geltend gemachten Investitionszuwachsprämie 2004 seien von dieser die Investitionen der Vorjahre mit 0 EUR angesetzt worden, da die GmbH erst 2004 gegründet worden sei und nach Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters somit keine anrechenbaren Vorjahre existieren würden. Mit Wirkung vom 1. März 2004 sei jedoch die R KG in die Revisionswerberin eingebracht worden; hiebei handle es sich steuerrechtlich um den Fall einer Rechtsnachfolge. Von der Betriebsprüfung würden daher die drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre der R KG in die Berechnung einbezogen (2002, 2003 sowie Rumpfwirtschaftsjahr 2004).

Weiter wurde in diesem Bericht ausgeführt, in der R KG sei für den Zeitraum 1. Jänner bis 29. Februar 2004 eine Halbjahres-AfA geltend gemacht worden. Von der Revisionswerberin - als Rechtsnachfolgerin der KG - sei zusätzlich eine Ganzjahres-AfA für den Zeitraum März bis Dezember 2004 geltend gemacht worden. Da je Kalenderjahr nur eine Ganzjahres-AfA abzugsfähig sei, erfolge eine entsprechende Kürzung.

Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 7. bzw. 9. März 2006 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer 2004 sowie die Investitionszuwachsprämie 2004 fest. Begründend führte das Finanzamt aus, die Veranlagung (bzw. die Festsetzung der Prämie) erfolge unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufung.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehr; § 323 Abs. 38 BAO) Beschwerde teilweise statt und änderte die Bescheide betreffend Investitionszuwachsprämie 2004 und Körperschaftsteuer 2004 ab.

Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, das Vermögen der R KG sei gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG unter Fortführung der Buchwerte in die zu gründende Revisionswerberin eingebracht worden. Damit sei die Revisionswerberin die Rechtsnachfolgerin der R KG. Gemäß § 18 Abs. 1 zweiter Satz UmgrStG sei die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre. Die übernehmende Gesellschaft trete damit im Hinblick auf die AfA-Methoden und die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in die Rechtsposition des Einbringenden ein. Bei einer Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum sei auf die Verhältnisse der Rechtsvorgängerin abzustellen. Für die Berechnung des Investitionszuwachses sei somit auf die im Vergleichszeitraum angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Rechtsvorgängerin abzustellen. Die AfA-Beträge richteten sich nach der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes. Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass die R KG für den Zeitraum Jänner und Februar 2004 eine Halbjahres-AfA und die Revisionswerberin für den Zeitraum März bis Dezember 2004 eine Ganzjahres-AfA geltend gemacht habe. Die Betriebsprüfung habe ergänzend ausgeführt, dass die R KG und die Revisionswerberin im Streitjahr für dieselben Wirtschaftsgüter AfA geltend gemacht hätten. Die Revisionswerberin sei im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in die Rechtsposition der R KG eingetreten. Das Bundesfinanzgericht schließe sich nicht der Rechtsposition der Revisionswerberin an, wonach auch eine eineinhalbfache "AfA-Quote" absetzbar sei. Demnach seien die von der Revisionswerberin geltend gemachten AfA-Beträge um die von der R KG geltend gemachten AfA-Beträge zu kürzen. Gemäß § 209a BAO stehe einer Abgabenfestsetzung, die in einem Erkenntnis zu erfolgen habe, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Entgegen der Meinung des Prüfers und des Finanzamtes seien aber Mieterinvestitionen im Rahmen der Investitionszuwachsprämie zu berücksichtigen. Weiter seien im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte von der Revisionswerberin beantragte Aufwendungen (Reparaturausgaben) zu berücksichtigen.

Die Revision werde nicht zugelassen, weil "sich die Lösung der auftretenden Rechtsfragen unmittelbar aus den einschlägigen Gesetzesbestimmungen ergibt und deren Anwendung und Auslegung unstrittig sind".

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Zur Zulässigkeit der Revision macht die Revisionswerberin geltend, es bestehe keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dazu, ob die Anrechnungsbestimmungen des § 108e Abs. 3 EStG 1988 auch dann anzuwenden seien, wenn eine im November 2004 gegründete GmbH das Vermögen einer anderen Gesellschaft im Wege der Einbringung gemäß Art. III UmgrStG übernommen und die einbringende Gesellschaft in den Jahren davor Anschaffungen ins Anlagevermögen getätigt habe; sowie dazu, ob die Revisionswerberin für die im Wege der Einbringung erworbenen Wirtschaftsgüter die volle AfA-Quote geltend machen könne, weil die Nutzung mehr als sechs Monate erfolgt sei, obwohl die einbringende Gesellschaft noch eine Halbjahresquote geltend gemacht habe.

Jedenfalls mit der zuletzt angesprochenen Frage zeigt die Revisionswerberin eine Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf, sodass die Revision zulässig ist. Sie ist aber nicht berechtigt.

Gemäß § 108e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Nach Abs. 3 leg. cit. ist der Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern die Differenz zwischen deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der

Kalenderjahre 2002, 2003 und 2004 und dem Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2002 bzw. dem 1. Jänner 2003 bzw. dem 1. Jänner 2004 enden. Gemäß Abs. 5 leg. cit. gelten sowohl die Prämie als auch eine Prämiennachforderung bzw. Rückforderungsansprüche aufgrund einer geänderten Bemessungsgrundlage als Abgabe vom Einkommen im Sinne der BAO.

Zweck der Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988 ist es, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen über den Schnitt der letzten Jahre hinaus zu fördern. Dabei geht die Regelung von einer betriebsbezogenen Betrachtung aus. Solcherart ist im Falle einer Betriebsübertragung im Vergleichszeitraum des § 108e Abs. 3 EStG 1988 auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen. Für die Berechnung des Investitionszuwachses des Betriebes ist daher auch auf die beim Rechtsvorgänger im Vergleichszeitraum angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten Bedacht zu nehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2006/15/0262, VwSlg 8257/F; Mühlehner in Hofstätter/Reichel, § 108e Tz 3; Quantschnigg, ÖStZ 2003, 140 ff).

Im vorliegenden Fall wurde der Betrieb der R KG in die Revisionswerberin eingebracht. Für die Frage der Ermittlung des Investitionszuwachses sind daher jene Investitionen zu berücksichtigen, die bezogen auf diesen Betrieb in den vorangegangenen (Rumpf-)Wirtschaftsjahren von der Rechtsvorgängerin getätigt worden waren. Schon wegen dieser betriebsbezogenen Betrachtung kann der Revision zur Berechnung des Investitionszuwachses kein Erfolg zukommen.

Gemäß § 18 Abs. 1 Satz 2 UmgrStG (idF Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993) ist die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum UmgrStG,BGBl. Nr. 699/1991 (266 BlgNR 18. GP 26 f), wurde hiezu ausgeführt:

"Im Falle einer Buchwerteinbringung im Sinne des § 16 Abs. 1 bewirkt die Fiktion der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge den Eintritt der übernehmenden Körperschaft in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden. Damit hat die übernehmende Körperschaft die Abschreibungsgrundsätze fortzuführen, steuerfrei gebildete Rücklagen fortzuführen bzw. offene Verwendungsfristen hinsichtlich solcher Rücklagen zu beachten, offene Behaltefristen zu wahren, übergehende Schwebeverluste in Evidenz zu halten, den Abbau des Unterdeckungsbetrages bei Pensionsrückstellungen fortzuführen, für die ununterbrochene Wertpapierdeckung für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen ab dem Einbringungsstichtag Sorge zu tragen usw. Die Gesamtrechtsnachfolgefiktion bezieht sich nach Abs. 1 nur auf das materielle Recht. Verfahrensrechtlich bleibt es - mit Ausnahme der Einbringungen nach § 8 a KWG und § 61 a VAG - bei der Einzelrechtsnachfolge."

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Nach Abs. 2 leg. cit. ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt wird, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Es entspricht der ganz überwiegenden Ansicht der Lehre (und auch der Verwaltungspraxis; vgl. UmgrStR 2002 Rz 952), dass im Jahr der Übertragung insgesamt nicht mehr als eine Ganzjahres-AfA angesetzt werden kann (vgl. Jakom/Kofler, UmgrStG, 2014,

§ 18 Tz 48; Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG4,

§ 18 Tz 28; ausführlich Sulz, FJ 1995, 95 ff; vgl. auch

Doralt, EStG13, § 7 Tz 40/1, und Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 7 Tz 74 f; aA Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, § 18 Tz 20 f).

Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich dieser überwiegenden Meinung an. Soweit Rabel darauf verweist, dass sich Probleme ergeben können, wenn der Einbringende und die übernehmende Körperschaft unterschiedliche Bilanzstichtage aufweisen, so ist zunächst zu bemerken, dass im vorliegenden Fall die Bilanzstichtage übereinstimmen (jeweils 31. Dezember). Bei nicht übereinstimmenden Bilanzstichtagen ist aber vom Grundsatz auszugehen, dass für einen Zeitraum von nicht mehr als 12 Monaten in Summe nur maximal eine Ganzjahres-AfA angesetzt werden darf.

Wenn die Rumpfwirtschaftsjahre der übertragenden und der übernehmenden Körperschaften hingegen einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten ergeben, steht mehr als eine Ganzjahres-AfA zu (vgl. - insoweit zu Verschmelzungen - Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, aaO, § 3 Tz 24, sowie idS auch Sulz, aaO).

Auch der weitere Einwand von Rabel, dass der Einbringungsvorgang grundsätzlich als Veräußerung qualifiziert wird (vgl. hiezu auch das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2014, 2012/13/0126), schlägt nicht durch, da daraus nicht abzuleiten ist, dass in jedem Veräußerungsfall eine auf den Veräußerer und den Erwerber isolierte Betrachtung der Nutzungsdauer iSd § 7 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen hätte. Einer derartigen isolierten Betrachtung steht im Falle der Einbringung die ertragsteuerlich fingierte Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge entgegen. Dieser liegt der Gedanke eines möglichst bruchlosen Eintritts der übernehmenden Gesellschaft in die steuerrechtliche Position des Einbringenden zugrunde (vgl. Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, § 18 Tz 9).

Aus der Buchwertfortführung und der bilanzsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge ist auf die Fortführung der Absetzung zu schließen (vgl. Sulz, aaO), sodass für die beiden Rumpfwirtschaftsjahre (der Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft) des Kalenderjahres 2004 insgesamt nur eine Gesamtjahresabschreibung zusteht.

Schließlich verweist die Revisionswerberin auf die lange Verfahrensdauer und regt insbesondere eine Anfechtung der Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO an.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, nicht entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hegt hinsichtlich dieser Bestimmung keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Nach dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten war zwar der unabhängige Finanzsenat in der vorliegenden Sache im Zeitraum von der Vorlage der Berufung (19. Juli 2006) bis zu einer ersten Verfügung (E-Mail vom 8. November 2013) untätig. Der Rechtsmittelinstanz stand aber - entgegen den Revisionsausführungen - nicht "sanktionslos eine unbeschränkte Bearbeitungszeit für Rechtsmittelerledigungen" zur Verfügung. Vielmehr konnte die Revisionswerberin - nach der damaligen Rechtslage - gemäß § 27 Abs. 1 VwGG (idF vor BGBl. I Nr. 33/2013) Säumnisbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erheben, wenn der unabhängige Finanzsenat nicht binnen sechs Monaten in dieser Sache entschieden hat (vgl. nunmehr § 291 BAO sowie § 38 VwGG). Die Revisionswerberin hat es unterlassen, diesen Rechtsbehelf zu erheben, wodurch sie das Verfahren beschleunigen und verhindern hätte können, dass dieses ungebührlich lange dauert (vgl. etwa den Beschluss des VfGH vom 18. September 2014, B 269/2014-13). Schon deswegen ist nicht ersichtlich, dass § 209a BAO gegen das Recht auf ein faires Verfahren verstoßen könnte.

Entgegen den Revisionsausführungen ist § 209a Abs. 1 BAO auch nicht erst (nach dem Streitzeitraum) am 1. Jänner 2005 in Kraft getreten, sondern vielmehr bereits mit 19. April 1980 (BGBl. Nr. 151/1980).

Schließlich ist auch darauf zu verweisen, dass es sich bei der Investitionszuwachsprämie - nach der ausdrücklichen Regelung in § 108e Abs. 5 EStG 1988 - um Abgaben iSd BAO handelt, sodass auch die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie entgegen den Revisionsausführungen von den Wirkungen des § 209a Abs. 1 BAO erfasst ist.

Da sohin der Inhalt der Revision erkennen lässt, dass die von der Revisionswerberin behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen, war die Revision gemäß § 35 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. Jänner 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:RA2014130025.L00

Im RIS seit

03.03.2015

Zuletzt aktualisiert am

28.04.2015

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at