jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2022/9/29 Ra 2020/15/0020

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.09.2022

Index

Auswertung in Arbeit!

Norm

Auswertung in Arbeit!

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der Apotheke S Mag. L KG in S, vertreten durch die Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Julius-Raab-Platz 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. November 2019, Zl. RV/6100398/2017, betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2014 und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine 1981 gegründete Kommanditgesellschaft, die eine öffentliche Apotheke betreibt. Kommanditistin war seit 2009 die (vor 2007 gegründete) A Beteiligungs AG, eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft (im Folgenden: Kapitalgesellschaft oder Kommanditistin), die in den Jahren vor 2014 gemäß § 5 Z 14 iVm § 6b KStG 1988 steuerbefreit war; Komplementär war der Apotheker Mag. L. Die Kapitalgesellschaft hatte ihre Beteiligung - sie entspricht einer 49%igen Beteiligung am Vermögen der KG - im Jahr 2009 entgeltlich durch einen „Anteilskaufvertrag" erworben; der von ihr entrichtete Kaufpreis von ca 940.000 € entfiel ua auf die Apothekenkonzession sowie weiters - mit einem Betrag von 704.946,59 € - auf einen Firmenwert.

2 Die revisionswerbende KG stellte am 15. Dezember 2015 den auf § 299 BAO gestützten Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2014 vom 2. Juni 2015. Sie führte zur Begründung aus, die Steuerbefreiung ihrer Kommanditistin, der Kapitalgesellschaft, habe mit Ablauf des Jahres 2013 ihr Ende gefunden. Gemäß § 18 Abs. 2 KStG 1988 müsse eine Körperschaft, die von der Steuerbefreiung zur Steuerpflicht wechsle, auf den Beginn der Steuerpflicht ihre Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert ansetzen. Daher müsse die Kapitalgesellschaft zum 1. Jänner 2014 ihre Kommanditbeteiligung an der Revisionswerberin auf den Verkehrswert aufwerten. Werde der Verkehrswert der Kommanditbeteiligung dem steuerlichen Eigenkapital gegenübergestellt, zeige sich - mangels anderer stiller Reserven - ein Firmenwert. Dieser Firmenwert sei zu aktivieren.

Grundsätzlich wäre ein Firmenwert auf 15 Jahre abzuschreiben. Da aber die Kommanditistin (Kapitalgesellschaft) bereits beim Kauf der Kommanditbeteiligung im Jahr 2009 in einer Ergänzungsbilanz zur KG-Bilanz einen Firmenwert aktiviert habe, sei der zusätzliche aus der Aufwertung 2014 stammende Firmenwert auf die Restnutzungsdauer des ursprünglichen Firmenwerts abzuschreiben. Daneben bestehe der nichtabschreibbare Apotheken-Konzessionswert unverändert fort.

3 Aufgrund des entgeltlichen Erwerbes der Kommanditbeteiligung durch die Kapitalgesellschaft im Jahr 2009 sei (in ihrer Ergänzungsbilanz) bereits ein Firmenwert von 705.946,59 € aktiviert. Aus der in Rede stehenden Aufwertung ergebe sich nun ein zusätzlicher Firmenwert von 785.076,18 €, der auf die Restlaufzeit von 10,5 Jahren aufzuteilen sei. Daraus resultiere für die Kommanditistin ab 2014 eine zusätzliche jährliche Abschreibung von 74.769,16 €, die im Feststellungsbescheid nach § 188 BAO für das Jahr 2014 noch nicht berücksichtigt sei, weshalb dieser aufgehoben werden müsse.

4 Der Aufhebungsantrag hatte eine Außenprüfung der Revisionswerberin über die Jahre 2012 bis 2014 zur Folge. Dem Bericht über die Außenprüfung vom 26. Juli 2016 ist zu entnehmen: Die Kapitalgesellschaft habe im zweiten Halbjahr 2009 die Kommanditbeteiligung entgeltlich erworben, im Rahmen des Erwerbs sei ein Firmenwert aufgedeckt worden. Dieser werde in Bezug auf die Kommanditistin im Sonderbetriebsvermögen [richtig: in der Ergänzungsbilanz] ausgewiesen und auf 15 Jahre verteilt abgesetzt. In Bezug auf die Kommanditistin habe diese Abschreibung bis einschließlich 2013 keine steuerliche Auswirkung gehabt, weil sie als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ohnedies von der Körperschaftsteuer befreit gewesen sei. Ab dem Kalenderjahr 2014 sei die Kommanditistin von einer AG in eine GmbH umgewandelt worden und seien ihre Gewinne aus ihren verschiedenen Beteiligungen (erstmals) steuerpflichtig geworden. Infolge des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht mit Beginn des Jahres 2014 habe der steuerliche Vertreter der Revisionswerberin einen zusätzlichen abschreibbaren Firmenwert mit 785.076,18 € errechnet.

5 Im Zuge der Prüfung habe der steuerliche Vertreter erläutert, dass es bei der Ermittlung des Verkehrswertes von Apotheken üblich sei, einen bestimmten Prozentsatz des Jahresumsatzes als Verkehrswert anzusetzen. Im gegenständlichen Fall habe daher der steuerliche Vertreter vom Nettoumsatz der Apotheke die Umsätze mit Hochpreispräparaten abgezogen und vom Restumsatz einen bestimmten Prozentsatz zugeschlagen und auf diese Weise den Verkehrswert der gesamten Apotheke (KG) ermittelt. Die Bandbreite des Zuschlags variiere dabei nach Lage, Betriebsgröße, Spezialisierungsgrad und sei im gegenständlichen Fall mit 15% angesetzt worden. Bei einem steuerpflichtigen Umsatz von 3.566.000 € im Jahr 2013 ergebe sich daher eine stille Reserve für die gesamte KG von 3.242.226 €, welche bei einer Beteiligung von 49% im Ausmaß von 1.523.539 € auf die Kommanditistin (Kapitalgesellschaft) entfalle. Abzüglich des bereits aus dem entgeltlichen Erwerb aus dem Jahr 2009 angefallenen Firmenwertes mit Buchwertansatz zum 31.12.2013 in Höhe von 728.445 € und eines Apotheken-Konzessionswertes von 10.018 € ergebe sich somit die stille Reserve von 785.076 €, die in Form eines zusätzlichen Firmenwertes aktiviert und auf die Restlaufzeit des ursprünglichen Firmenwertes (10,5 Jahre) verteilt werden solle.

6 Nach der Verwaltungspraxis komme für den Fall des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht (ebenso wie beim Ende der Steuerpflicht) ein Ansatz des selbst geschaffenen Firmenwertes nicht in Betracht (Hinweis auf Feckter in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 18 Rz 44), auch wenn dieses Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Wirtschaftsgüter (bspw einen originär entstandenen Firmenwert) in der Literatur als nicht sachgerecht kritisiert werde, zumal dadurch in der steuerbefreiten Sphäre angewachsene stille Reserven oder ein Firmenwert steuerhängig würden (vgl. bspw Ecker in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 18 Rz 37).

7 Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 dürfe ein selbst geschaffener Firmenwert keinen wertmäßigen Niederschlag in der Bilanz finden. Dies nicht nur deswegen, weil ein solcher Wertansatz handelsrechtlich unzulässig wäre, sondern auch aus steuerlicher Sicht. Da der selbst geschaffene Firmenwert auf Unternehmerleistungen des Betriebsinhabers beruhe, käme ein entsprechender Wertansatz in der Bilanz einer Aktivierung von Unternehmerleistungen gleich, die steuerlich ebenso unzulässig sei, wie der Ansatz eines sogenannten Unternehmerlohnes als Betriebsaufwand. Daraus folge, dass für den selbst geschaffenen Firmenwert ein Aktivierungsverbot bestehe und dem Antrag auf Ansatz des Firmenwertes in der Ergänzungsbilanz nicht stattgegeben werden könne.

8 Dazu komme, dass die Abnutzbarkeit eines originären Firmenwertes aus folgenden Gründen nicht gegeben sei: Der Firmenwert sei ursprünglich bis zum EStG 1967 ausdrücklich unter den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern aufgezählt worden (§ 6 Abs. 1 Z 2 EStG 1967). Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 würden derivative Firmenwerte im Bereich der

Land- und Forstwirtschaft und bei Gewerbetreibenden insofern als abnutzbares Anlagevermögen gelten, als die Anschaffungskosten nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre zu verteilen seien. Davon abgesehen seien aber originär erwirtschaftete Firmenwerte nicht abnutzbar. Die Firmenwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 iVm § 8 Abs. 3 EStG 1988) sei nur als Steuerbegünstigung für den Unternehmenserwerb erklärbar. Da der Firmenwert der kapitalisierte Gewinn des Unternehmens oder mit anderen Worten die Gewinnchance sei, schreibe der Käufer mit dem Firmenwert genau den Betrag ab, der die Bemessungsgrundlage für seine Einkommensteuer sein sollte (Hinweis auf Doralt et al, EStG, § 8 Rz 38).

9 Nach Ansicht der Betriebsprüfung hafte sohin dem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2014 vom 2. Juni 2015 keine Rechtswidrigkeit an, weshalb eine Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht zulässig sei.

10 Mit Bescheid vom 26. Juli 2016 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 15. Dezember 2015 ab und verwies zur Begründung auf den Außenprüfungsbericht.

11 Am 28. Juli 2016 erließ das Finanzamt gegenüber der Revisionswerberin den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2015 und führte unter Verweis auf den Abweisungsbescheid 2014 ergänzend zur Begründung aus, dass ein selbstgeschaffener Firmenwert keiner Abschreibung zugänglich sei, weil nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter nicht aktivierbar seien und daher auch keiner Abschreibung unterlägen.

12 Die Revisionswerberin brachte gegen den Abweisungsbescheid betreffend den Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO und gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2015 Beschwerde ein. Sie begründete, durch § 18 Abs. 2 KStG 1988 werde sichergestellt, dass stille Reserven aus der steuerfreien Zeit nicht in die Besteuerung einbezogen würden. Diese Bestimmung ordne an, den gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen. Für eine Ausnahme betreffend selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände lasse die exakte Formulierung des § 18 Abs. 2 KStG 1988 keinen Platz.

13 Die Kapitalgesellschaft habe mitunternehmerische Beteiligungen bilanziert. Diese Beteiligungen (auch die gegenständliche Kommanditbeteiligung) seien nach Wegfall der Körperschaftsteuerbefreiung der Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert angesetzt worden. Ertragsteuerlich erfordere dies eine Aufspaltung des Gesamthandeigentums in Quoteneigentum nach § 24 Abs. 1 lit. e BAO. Werde ein Kommanditanteil also im Zeitpunkt eines Wechsels zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Zeiten mit dem gemeinen Wert bewertet, so sei dieser gemeine Wert der Kommanditbeteiligung steuerlich aufzuspalten in ergänzende Anschaffungskosten für die anteiligen stillen Reserven bzw. und/oder einen Firmenwert.

14 Der Firmenwert aus der Aufwertung der Kommanditbeteiligung beruhe auf Leistungen des Apothekers, der gemäß § 12 Abs. 1 ApoG zur Gewährleistung ausreichender rechtlicher und wirtschaftlicher Verfügungsmacht im Apothekenunternehmen der Gesellschafter mit ausschließlicher Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis sein müsse und der alleine berechtigt sei, sämtliche Maßnahmen durchzuführen. Darüber hinaus müsse der Apotheker über eine Beteiligung am gesamten Apothekenunternehmen von mehr als der Hälfte verfügen und dazu persönlich die Konzession verliehen bekommen haben. Außerdem habe § 6b Abs. 2 Z 3 KStG 1988 idF vor BGBl. 2007/100 vorgegeben, dass von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften eingegangene Beteiligungen höchstens ein Ausmaß von 49% des Betriebsvermögens bzw. Nennkapitals des Beteiligungsunternehmens umfassen und keine beherrschende Stellung vermitteln dürften. Daraus ergebe sich, dass die Kapitalgesellschaft (Kommanditistin) keinen selbst geschaffenen Firmenwert aktiviert habe, sondern die Beteiligung an der Apotheke, also die Kommanditbeteiligung, die zweifellos selbständig verkehrsfähig und auch selbständig bewertbar sei, auf den gemeinen Wert aufgewertet habe. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert der Kommanditbeteiligung und dem anteiligen steuerlichen Eigenkapital stelle mangels sonstiger stiller Reserven einen (vom Apotheker geschaffenen) Firmenwert dar, der auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben sei.

15 Nach dem Ergehen abweisender Beschwerdevorentscheidungen stellte die Revisionswerberin Vorlageanträge. Sie führte ergänzend aus, § 18 Abs. 2 KStG 1988 wolle beim Eintritt von der Steuerbefreiung in die unbeschränkte Steuerpflicht durch eine Aufwertung auf den gemeinen Wert sicherstellen, dass die während der steuerfreien Zeit angesammelten Werte von der nun beginnenden Steuerpflicht nicht erfasst würden. Die Buchwerte der bisher nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter seien durch die gemeinen Werte zu ersetzen. Der Buchwert des originären

Firmenwertes sei entsprechend der Bestimmung des § 4 Abs. 1 EStG 1988 bislang null gewesen und die Revisionswerberin habe durch die eindeutige Bestimmung des § 18 Abs. 2 KStG 1988 diesen Buchwert durch den gemeinen Wert zu ersetzen.

16 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig.

17 Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO seien die Einkünfte (der Gewinn) aus Gewerbebetrieb bescheidmäßig festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind; Gegenstand der verbindlichen Feststellung sei auch die Verteilung der Einkünfte auf die Teilhaber.

18 Nach § 5 Z 14 erster Satz KStG 1988 idFBGBl I 100/2002 seien Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften bis zum Ablauf des fünften auf das Jahr der Eintragung der neugegründeten Gesellschaft in das Firmenbuch folgenden Kalenderjahres und in der Folge hinsichtlich des dem Finanzierungsbereich zuzurechnenden Teiles des Einkommens nach Maßgabe des § 6b KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Für bestehende Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, die vor dem 31. Dezember 2007 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wurden, seien gemäß § 26a Abs. 19 KStG 1988, § 5 Z 14 und § 6b, jeweils in der Fassung vor BGBl. I Nr. 100/2007, für zum 31. März 2008 bestehende Beteiligungen bis zum ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2012 beginnt, anzuwenden.

19 Die Kommanditistin sei in der gemäß § 6b KStG 1988 vom Finanzamt 1/23 alljährlich zu veröffentlichenden Liste der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften bis einschließlich 2013 enthalten. Ab 1. Jänner 2014 unterliege sie der Körperschaftsteuerpflicht.

20 Werde eine von der Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, habe sie gemäß § 18 Abs. 2 KStG 1988 auf den Beginn der Steuerpflicht den gemeinen Wert der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen.

21 Für die Kommanditistin, die als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit gewesen sei, habe sich mit 2014 der Übergang in die unbeschränkte Steuerpflicht ergeben, sodass nach § 18 Abs. 2 KStG 1988 zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich der gemeine Wert der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen gewesen sei.

22 Zwecks Ermittlung dieses zusätzlichen Firmenwertes habe die Kommanditistin den Verkehrswert der gesamten Apotheke der Revisionswerberin zum 31. Dezember 2013 nach der im Apothekenbereich üblichen Praxis - wie in Rn. 5 bereits dargestellt - ermittelt. Laut der von der Revisionswerberin vorgelegten Berechnung verbleibe ein „Aufwertungsbetrag“ von 785.076 €, der von der Revisionswerberin als (zusätzlicher) Firmenwert angesehen werde.

23 Unter Hinweis auf § 18 Abs. 2 KStG 1988 habe die Revisionswerberin in der Ergänzungsbilanz - zusätzlich zu dem anlässlich des Erwerbs des Kommanditanteils im Jahr 2009 in der Ergänzungsbilanz aktivierten Firmenwert - den weiteren „Teilfirmenwert“ (Beteiligung von 49% an der KG) in Höhe von 785.076 € aktiviert. Dafür wolle die Revisionswerberin unter Zugrundelegung einer Restlaufzeit von 10,5 Jahren eine (zusätzliche) Abschreibung im Ausmaß von jeweils 74.769 € für die Streitjahre 2014 und 2015 berücksichtigt wissen.

24 Ein Firmenwert ergebe sich ua aus dem guten Ruf des Unternehmens, aus dem Bekanntheitsgrad, dem Kundenstock, den guten Geschäftsbeziehungen, den Lieferantenkontakten, der Qualität der Mitarbeiter, der innerbetrieblichen Organisation, aus Wettbewerbsverboten, Marktpositionen etc. (Firmenwertfaktoren). Ab 1989 gelte der Firmenwert bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 als abnutzbares Wirtschaftsgut. Die Anschaffungskosten des Firmenwerts seien nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt abzusetzen. § 8 Abs. 3 EStG 1988 regle die Verteilung der Anschaffungskosten des Firmenwerts und setze folglich einen entgeltlichen Erwerb voraus. Ein selbst geschaffener (originär entstandener) Firmenwert sei mangels konkreter Anschaffungskosten nicht abschreibbar.

25 Ein Firmenwert könne nur zusammen mit einem Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden, eine vom (Teil)Betrieb losgelöste isolierte Disposition über einen Firmenwert sei grundsätzlich nicht möglich. Der Firmenwert könne somit nicht isoliert vom Restbetrieb veräußert oder aus einem Betrieb entnommen werden (Hinweis auf Kanduth-Kristen in Jakom, EStG 2019, § 8 Rz 48). Beim Kauf eines Betriebes komme ein Firmenwert zum Ansatz, soweit der Kaufpreis den Teilwert der anderen erworbenen Aktiva des Betriebes übersteige.

26 Gegenständlich sei die zusätzliche Abschreibung von 74.769 € auf eine von der Kommanditstin (Kapitalgesellschaft) veranlasste Neubewertung des seit dem 2009 gehaltenen Kommanditanteils zum Stichtag 31. Dezember 2013 zurückzuführen. Mit Hilfe einer Unternehmensbewertung zum 31. Dezember 2013 sei der Firmenwert der Revisionswerberin (KG) zum Stichtag 31. Dezember 2013 ermittelt und der dabei auf die Kapitalgesellschaft entfallende Teilfirmenwert errechnet worden.

27 Der auf diese Weise errechnete zusätzliche Firmenwert von 785.076 € sei somit nicht aus dem entgeltlichen Erwerb eines weiteren Mitunternehmeranteils an der Revisionswerberin hervorgegangen. Es handle sich daher insoweit nicht um einen derivativen (erworbenen) Firmenwert, sondern vielmehr um einen originären Firmenwert.

28 Die für die Streitjahre 2014 und 2015 beantragte bzw. geltend gemachte Abschreibung dieses originären Firmenwerts komme nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 mangels einer Anschaffung und mangels des Vorliegens von Anschaffungskosten nicht in Betracht.

29 Erwähnt sei in diesem Zusammenhang im Übrigen, dass den ErlRV 622 BlgNr 17. GP zu § 18 Abs. 2 KStG zu entnehmen sei, dass bestehende selbstgeschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwertes nicht anzusetzen seien.

30 Die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid betreffend den auf § 299 BAO gestützten Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2014 und gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2015 werde somit abgewiesen, da der zum 31. Dezember 2013 von der Revisionswerberin errechnete Firmenwert als nach dem Anschaffungszeitpunkt im Jahr 2009 zugewachsener originärer Firmenwert anzusehen sei, dem keine konkreten Anschaffungskosten gegenüberstünden, welche nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 abgeschrieben werden könnten.

31 In der Revision werden als Rechtsfragen iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG, zu denen keine Rechtsprechung vorliege, formuliert, ob „ein originär geschaffener Firmenwert im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 2 KStG 1988 bei der Bewertung des Betriebsvermögens zum gemeinen Wert miteinzubeziehen“ sei und ob „ein solchermaßen berücksichtigter Firmenwert einer Abschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG zugänglich“ sei.

32 Das Finanzamt hat trotz Aufforderung hierzu keine Revisionsbeantwortung erstattet.

33 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

34 Die Revision ist zulässig, aber im Ergebnis nicht berechtigt.

35 Vorweg ist festzustellen, dass eine Apothekenkonzession nach der Rechtsprechung ein firmenwertähnliches Wirtschaftsgut darstellt, welches keiner Abnutzung unterliegt (vgl. z.B. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0119; 21.9.2005, 2001/13/0214; 13.11.2019, Ro 2018/13/0010). Im gegenständlichen Fall geht es nicht um den der Apothekenkonzession zugewiesenen (gemeinen) Wert, sondern um die Abschreibung eines vom Bundesfinanzgericht angenommenen (darüber hinausgehenden) allgemeinen Firmenwertes.

36 Wie das Bundesfinanzgericht sind auch die Parteien des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht davon ausgegangen, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 26a Abs. 19 KStG 1988 dafür erfüllt sind, dass § 5 Z 14 und § 6b jeweils idF vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 100/2007 (MiFiG-Gesetz 2007) bis zum ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2012 beginnt, also bis zum (Wirtschafts-)Jahr 2013 anzuwenden sind. Davon geht auch die Revision aus.

37 Gemäß § 5 Z 14 KStG 1988 idF vor dem MiFiG-Gesetz 2007, BGBl I Nr. 100/2007, waren von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit:

„Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften bis zum Ablauf des fünften auf das Jahr der Eintragung der neugegründeten Gesellschaft in das Firmenbuch folgenden Kalenderjahren und in der Folge hinsichtlich des dem Finanzierungsbereich zuzurechnenden Teiles des Einkommens nach Maßgabe des § 6b. Die Befreiung entfällt rückwirkend, wenn der angestrebte begünstigte Zweck innerhalb der ersten sieben Jahre nach der Eintragung der neu gegründeten Gesellschaft in das Firmenbuch aufgegeben wird.“

38 In den ErlRV zum MiFiG-Gesetz 2007, 269 BlgNR 23. GP 1 ff, wird angeführt, dass die damals bestehenden (begünstigenden) Bestimmungen für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl I Nr. 24/2007, auf ab dem 31. Dezember 2007 neu gegründete

Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften nicht mehr anwendbar seien, dass aber eine europarechtskonforme Neuregelung in Anpassung an die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen der Kommission, ABl. Nr. C 194 vom 18.08.2006 S. 2, erfolgen soll. Ein neues Besteuerungsregime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften soll ab dem 1. Jänner 2008 gelten, wenn die Genehmigung der Europäischen Kommission zu diesem Zeitpunkt vorliege. Um ein Nebeneinanderbestehen der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften nach altem und nach neuem Recht zu vermeiden, soll für die Altgesellschaften ein Übergangszeitraum von fünf Jahren vorgesehen werden, in dem sie sich an die neue Rechtslage anpassen könnten. Machten sie von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, solle dies ein Ausscheiden aus der Steuerbefreiung nach § 5 Z 14 KStG 1988 bewirken. Nach dem 31. März 2008 durch Altgesellschaften erworbene Beteiligungen müssten den im Budgetbegleitgesetz 2007 vorgesehenen Voraussetzungen entsprechen, es sei denn, sie würden aus bis zum 31. Dezember 2007 eingezahltem Kapital finanziert.

39 § 18 Abs. 2 KStG 1988 lautet:

„Wird eine von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, hat sie auf den Beginn der Steuerpflicht den gemeinen Wert der bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen."

40 Gemäß § 188 Abs. 1 BAO ergeht für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens ein Feststellungsbescheid, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

41 Aus § 192 BAO ergibt sich, dass im Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid der Beteiligten einer gemeinschaftliche Einkünfte erzielenden Personengemeinschaft die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle (von hier nicht gegenständlichen Zuschlägen nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 abgesehen) nicht mit einem anderen Betrag angesetzt werden dürfen, als sich dies aus dem Feststellungsbescheid nach § 188 BAO ergibt (vgl. VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011).

42 Für die UGB-Bilanz sind Mitunternehmeranteile (zB Kommanditbeteiligungen) Einzelwirtschaftsgüter (Beteiligungen, Anteile an Gesellschaften) wie Aktien oder GmbH-Anteile (vgl. etwa Beiser, SWK 2016, 782). Ertragsteuerlich gelten Beteiligungen an Mitunternehmerschaften hingegen nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens. Daraus folgt für die steuerliche Bilanzierung, wenn ein Beteiligter die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält: Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft ist in der Steuerbilanz des Beteiligten zwingend mit dem Betrag anzusetzen, der dem Kapitalkonto des Beteiligten in der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz und der Sonderbilanz entspricht (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0048). Durch die Übernahme des Kapitalkontos in die Steuerbilanz des Beteiligten kommt die aliquote Beteiligung an jedem Wirtschaftsgut (zu Buchwerten) zum Ausdruck (so genanntes „Spiegelbild", vgl. etwa auch VwGH 27.8.1998, 96/13/0165; 19.3.2002, 99/14/0134).

43 Im gegenständlichen Fall ist die Kommanditistin (eine Kapitalgesellschaft) der revisionswerbenden KG mit Beginn des Jahres 2014 von der Körperschaftsteuerbefreiung in die unbeschränkte Steuerpflicht gewechselt. Soweit eine Kapitalgesellschaft unmittelbar einen eigenen Betrieb führt, hätte ein solcher Wechsel zur Folge, dass gemäß § 18 Abs. 2 KStG 1988 für die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der gemeine Wert anzusetzen wäre.

44 Grundsätzlich die gleiche Vorgangsweise kommt in Bezug auf die Kommanditbeteiligung in der Steuerbilanz der Kommanditistin zur Anwendung. Aus § 18 Abs. 2 KStG 1988 folgt dabei nicht eine Bewertung der Kommanditbeteiligung zum gemeinen Wert. Vielmehr ist, da die Beteiligung an der Personengesellschaft nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut gilt, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens, für jedes einzelne Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens der gemeine Wert zu finden. Die durch § 18 Abs. 2 KStG 1988 vorgegebene Aufwertung erfolgt dabei in der Ergänzungsbilanz der Mitunternehmerschaft. In der Steuerbilanz des Kommanditisten, der die Beteiligung in seinem Betriebsvermögen hält, findet sie insofern ihren Niederschlag, als die Bilanz des Beteiligten (hier der Kapitalgesellschaft) spiegelbildlich das steuerliche Kapitalkonto ausweist, welches sich bei der Mitunternehmerschaft aus der Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung der Ergänzungsbilanz und einer allfälligen Sonderbilanz ergibt.

45 Die Revisionswerberin hat im gegenständlichen Fall den Verkehrswert der Kommanditbeteiligung (als Grundlage für die begehrte zusätzliche Abschreibung) ermittelt. Auf diesen Wert kommt es aber nicht an. Entscheidend ist vielmehr der gemeine Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter der Mitunternehmerschaft (bzw. der Quote der Kommanditistin an diesen einzelnen Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft). Damit kommt es fallbezogen einzig auf den gemeinen Wert des Firmenwerts des Apothekenbetriebes der KG an.

46 § 10 Abs. 2 BewG definiert den gemeinen Wert als jenen Wert, der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

47 Beim gemeinen Wert geht es um jenen Preis, der bei Einzelveräußerung erzielbar wäre (vgl. etwaFeckter in L/S/V, KStG-Kommentar, § 18 Tz 25).

4 8 § 18 Abs. 2 KStG 1988 stellt gerade nicht auf den Teilwert ab, der durch die Betriebsbezogenheit und die Betriebsfortführung (Going concern-Prinzip) geprägt ist. § 12 BewG und § 6 Z 1 EStG 1988 definieren den Teilwert als den Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. § 18 Abs. 2 KStG 1988 stellt aber auf den gemeinen Wert ab.

49 In der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses wird ausgeführt, ein Firmenwert könne nur zusammen mit einem Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden, eine vom Betrieb losgelöste isolierte Disposition über einen Firmenwert sei grundsätzlich nicht möglich. Der Firmenwert könne somit nicht getrennt vom Restbetrieb veräußert oder aus einem Betrieb entnommen werden. Dem wird in der Revision nicht entgegen getreten. Gerade diese Sichtweise erhellt, dass dem Firmenwert kein Einzelveräußerungspreis zuzuordnen ist.

5 0 § 18 Abs. 2 KStG 1988 normiert, dass für das einzelne Wirtschaftsgut der Preis zu ermitteln ist, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dass eine Einzelveräußerung des gegenständlich in Rede stehenden Firmenwertes möglich wäre und dafür ein Preis zu erzielen wäre, wurde weder im Verwaltungsverfahren noch vor dem BFG oder in der Revision aufgezeigt. Vielmehr zielte das Vorbringen der Revisionswerberin auf eine Teilwertermittlung ab.

51 Mangels eines plausiblen gemeinen Wertes des einzelnen Wirtschaftgutes „Firmenwert" kann es zu keiner Aufwertung nach § 18 Abs. 2 KStG 1988 kommen. Dieses Auslegungsergebnis zu § 18 Abs. 2 KStG 1988 bestätigt auch eine Bedachtnahme auf die ErlRV zum KStG 1988, 622 BlgNR 17. GP 21. Darin wird zu Abs. 2, der die Beendigung der Körperschaftsteuerfreiheit regelt, ausdrücklich festgehalten, dass ein selbstgeschaffener Firmenwert nicht anzusetzen ist (wie im Übrigen auch die ErlRV zur komplementären Bestimmung des § 18 Abs. 1 KStG 1988 bestätigen).

52 Die Revision verweist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2019, Ro 2018/15/0002, mit welchem die Aktivierung und Abschreibung eines Firmenwertes anerkannt worden sei.

53 In dem jenem Erkenntnis zugrunde liegen Fall hatte eine Stadtgemeinde mit Sacheinlagevertrag die Stadtwerke, ua bestehend aus dem Betrieb Abfallbeseitigung (Hoheitsbetrieb), in eine ihr gehörende GmbH (ohne Anwendung des UmgrStG) eingebracht. Der VwGH führt aus:

„20 Nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 stellt die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft einen Tauschvorgang dar. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Es liegt somit einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts und andererseits eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen (im Falle einer Kapitalerhöhung) oder - wie im Revisionsfall - die Erhöhung der Anschaffungskosten bestehender Gesellschaftsanteile (Einlage ohne Kapitalerhöhung) vor (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 50. Lfg § 6 Z 14 Rz 3; Doralt, EStG13, § 6 Tz 61). [...]

23 Wenn die Gegenleistung im Einbringen eines (Hoheits)Betriebs besteht, so ist dabei grundsätzlich auch ein möglicher Firmenwert zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011), denn nach § 2 Abs. 1 BewG ist der Wert wirtschaftlicher Einheiten stets ‚im ganzen' festzustellen. Damit ist aber auch der gemeine Wert eines Betriebs oder Teilbetriebs grundsätzlich als Fortführungswert unter Einschluss von Firmenwertkomponenten zu bestimmen, wobei der Zerschlagungs- oder Liquidationswert, die Wertuntergrenze darstellt (vgl. Furherr in Kofler, UmgrStG8 § 12 Rz 18 sowie Rabel/Ehrke-Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch, § 12 Rz 22 ff).

24 Die Anschaffungskosten dieses Firmenwerts sind auf der Seite des Erwerbers gemäß§ 8 Abs. 3 EStG 1988

gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen."

54 Das Erkenntnis betraf sohin einen entgeltlichen Vorgang, nämlich den Tausch eines Betriebes (Vermögen iSd § 6 Z 14 lit. b EStG 1988) gegen Gesellschaftsanteile. Wie in § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 festgelegt, liegt beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

5 5 Hirschler/Sulz/Oberkleiner, Firmenwert bei Einlage eines Hoheitsbetriebes, SWK 2019, 1361 (1363), zeigen in einer Erkenntnis-Besprechung zutreffend auf, diese Entscheidung des VwGH bringe zum Ausdruck, dass bei einer Betriebseinbringung in eine GmbH ohne Anwendung des UmgrStG für die übernehmende Gesellschaft ein Anschaffungsvorgang (Tausch) iSd § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 vorliege, der dazu führe, dass die übernehmenden GmbH die erhaltenen Wirtschaftsgüter einschließlich des Firmenwertes anzusetzen habe, wobei es sich bei der übernehmenden GmbH um einen derivativen (entgeltlich erworbenen) Firmenwert handelte.

56 Aus dem Erkenntnis Ro 2018/15/0002 ist daher für den hier gegenständlichen Vorgang, der keinen entgeltlichen Erwerb darstellt, nichts zu gewinnen.

57 Ist aber - wie oben ausgeführt - kein gemeiner Wert des Firmenwertes (zum 1. Jänner 2014) dargetan, kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn mit dem angefochtenen Erkenntnis eine auf § 18 Abs. 2 KStG 1988 gegründete (zusätzliche) Abschreibung eines Firmenwertes nicht zuerkannt wurde.

58 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

59 Von der von der Revisionswerberin beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Wien, am 29. September 2022

Schlagworte

Auswertung in Arbeit!

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RA2020150020.L00

Im RIS seit

14.11.2022

Zuletzt aktualisiert am

14.11.2022

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at