

TE Vwgh Erkenntnis 2022/11/17 Ro 2022/15/0023

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.11.2022

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

32/08 Sonstiges Steuerrecht

33 Bewertungsrecht

Norm

BewG 1955 §10 Abs2

KStG 1988 §26c Z47

KStG 1988 §9 Abs7

UmgrStG 1991 §17 Abs2 Z1

VwRallg

1. BewG 1955 § 10 heute
2. BewG 1955 § 10 gültig ab 30.07.1955
1. KStG 1988 § 26c heute
2. KStG 1988 § 26c gültig ab 15.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
3. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 26c gültig von 08.01.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
5. KStG 1988 § 26c gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
6. KStG 1988 § 26c gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
7. KStG 1988 § 26c gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
8. KStG 1988 § 26c gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
9. KStG 1988 § 26c gültig von 19.10.2017 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2017
10. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 18.10.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 107/2017
11. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
12. KStG 1988 § 26c gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
13. KStG 1988 § 26c gültig von 19.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
14. KStG 1988 § 26c gültig von 02.08.2016 bis 18.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
15. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2015 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
17. KStG 1988 § 26c gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. KStG 1988 § 26c gültig von 19.06.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2015
19. KStG 1988 § 26c gültig von 21.02.2015 bis 18.06.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015

20. KStG 1988 § 26c gültig von 30.12.2014 bis 20.02.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. KStG 1988 § 26c gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
22. KStG 1988 § 26c gültig von 30.07.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
23. KStG 1988 § 26c gültig von 03.07.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013
24. KStG 1988 § 26c gültig von 15.12.2012 bis 02.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
25. KStG 1988 § 26c gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
26. KStG 1988 § 26c gültig von 08.12.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
27. KStG 1988 § 26c gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
28. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
29. KStG 1988 § 26c gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
30. KStG 1988 § 26c gültig von 28.07.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
31. KStG 1988 § 26c gültig von 16.06.2010 bis 27.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
32. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
33. KStG 1988 § 26c gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
34. KStG 1988 § 26c gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
35. KStG 1988 § 26c gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
36. KStG 1988 § 26c gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
37. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
38. KStG 1988 § 26c gültig von 16.02.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
39. KStG 1988 § 26c gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
40. KStG 1988 § 26c gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

1. KStG 1988 § 9 heute
2. KStG 1988 § 9 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
3. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. KStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. KStG 1988 § 9 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. KStG 1988 § 9 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
7. KStG 1988 § 9 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. KStG 1988 § 9 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. KStG 1988 § 9 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
10. KStG 1988 § 9 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
11. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
12. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
13. KStG 1988 § 9 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
15. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
16. KStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
17. KStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

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 Galli, LL.M., über die Revision der T GmbH in L, vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. März 2022, Zl. RV/5100970/2018, betreffend Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2017 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt für Großbetriebe), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG 1988 machte die revisionswerbende GmbH - nach einer Verschmelzung ihrer Muttergesellschaft auf sie zum Stichtag 31. Dezember 2010 - eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 geltend, die vom Finanzamt nach Durchführung einer Außenprüfung mit den Bescheiden betreffend Feststellung Gruppenträger 2014 bis 2016 steuerlich nicht anerkannt worden ist.

2 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wurde die dagegen erhobene Beschwerde der Revisionswerberin vom Bundesfinanzgericht (BFG) abgewiesen. Darin traf das BFG zunächst folgende Feststellungen: Im Jahr 2006 veräußerte die A Gruppe eine ihrer Unternehmenssparten an die N Gruppe. Im Jahr 2006 war die A AG (D) zu 100 % an der AP AG (D) beteiligt, die ihrerseits wiederum zu 100 % an der APAM GmbH (D) beteiligt war. Alle diese Gesellschaften hatten ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Die APAM GmbH (D) war zu 100 % an der AP GmbH (Ö) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich beteiligt. Die NG Holding GmbH (D) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland war zu 100 % an der N Holding GmbH (Ö) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Österreich beteiligt. Mit Vertrag vom 20. September 2006 veräußerte die A AG (D) - vorbehaltlich diverser Closing-Bedingungen (wie u.a. der Zustimmung der Hauptversammlung der A AG) - 100% der Aktien an der AP AG (D) an die NG Holding GmbH (D) mit Wirkung zum 31. Dezember 2006.

3 Mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18. Dezember 2006 übertrug die APAM GmbH (D) 100 % der Anteile an der AP GmbH (Ö) an die aufnehmende Gesellschaft N Holding GmbH (Ö) zum Einbringungsstichtag 31. Dezember 2006 unter Anwendung von Art. III UmgrStG gegen Gewährung von Kapitalanteilen unter Ansatz des gemeinen Wertes gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG. Dieser Vertrag stand unter den aufschiebenden Bedingungen der Wirksamkeit des Erwerbes der AP AG (D) Aktien durch die NG Holding GmbH einerseits (D) und der Wirksamkeit der Übertragung und Abtretung des Geschäftsanteils an der N Holding (Ö) von der NG Holding (D) an die AP AG (D) andererseits.

4 Nach dem Beschluss über den Anteilsverkauf auf der Hauptversammlung der A AG erfolgte am 29. Dezember 2006 das Closing betreffend den Verkauf von 100 % der Aktien an der AP AG (D) an die NG Holding GmbH (D). Am selben Tag erfolgten die Unterzeichnungen der notariellen Anteilsübertragung der Anteile an der N Holding GmbH (Ö) von der NG Holding (D) auf die AP AG (D) mit 31. Dezember 2006 sowie des Verkaufsvertrages der Anteile an der N Holding GmbH (Ö) von der AP AG (D) auf die APAM GmbH (D) mit 1. Jänner 2007.

5 Aufgrund des Erwerbes der 100% Beteiligung an der AP GmbH (Ö) in Form des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages vom 18. Dezember 2006 erfolgte in der N Holding GmbH (Ö) eine 15tel-Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988. Die Firmenwertabschreibung wurde erstmals mit der Steuererklärung für das Jahr 2007 geltend gemacht. Mit Verschmelzungsvertrag vom 7. März 2011 erfolgte rückwirkend mit 31. Dezember 2010 die „Downstream“-Verschmelzung der N Holding GmbH (Ö) auf eine Tochtergesellschaft, die Revisionswerberin.

6 Von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wurde eine gutachterliche Stellungnahme zum Unternehmenswert der AP GmbH zum 31. Dezember 2006 erstattet. Das Gutachten wurde entsprechend der Empfehlungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDV) unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtslage in Österreich erstellt. Die Bewertung der AP GmbH (Ö) wurde sowohl nach der Ertragswertmethode als auch nach der Discounted Cashflow-Methode durchgeführt, wobei im Gutachten lediglich die Discounted Cashflow-Methode dargestellt wurde. Im Gutachten wurde die AP GmbH (Ö) unter der „Stand-alone“-Annahme bewertet. Die Körperschaftsteuerbelastung der Zukunftserträge des übertragenen Unternehmens wurde im Gutachten berücksichtigt. Andere steuerliche Auswirkungen, insbesondere die steuerlichen Auswirkungen einer Firmenwertabschreibung auf die eingebrachte Beteiligung bei der übernehmenden Körperschaft, wurden im Gutachten nicht berücksichtigt. Die gutachterliche Ermittlung des Unternehmenswertes der AP GmbH (Ö) ergab einen Marktwert der eingebrachten Anteile in Höhe von 72,802.000 €. Das Stammkapital der aufnehmenden Gesellschaft N Holding GmbH (Ö) wurde um 29.145 € erhöht. Der das erhöhte Stammkapital übersteigende Teil dieser Einlage (unter Zugrundlegung des tatsächlichen Unternehmenswertes) in Höhe von 72,772.855 € wurde laut Vertrag als Agio geleistet und in gleicher Höhe einer Kapitalrücklage zugeführt. Eine Zahlung in bar wurde nicht geleistet. Die Abschreibungsbasis für die Firmenwertabschreibung wurde gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 durch Heranziehung von 50% der steuerlich

maßgeblichen Anschaffungskosten (50% von 72,802.000 €) ermittelt. Die daraus folgende steuerrelevante Abschreibung beträgt jährlich ein 15tel der Abschreibungsbasis von 36,401.000 € (somit 2,426.733,34 €). Die Geltendmachung dieses steuerlichen Aufwandes erfolgte in der steuerlichen Mehr/Weniger-Rechnung.

7 Vor dem Hintergrund dieser Feststellungen führte das BFG in rechtlicher Hinsicht aus, es gehe im Revisionsfall vom Vorliegen eines Anschaffungsvorgangs aus, der grundsätzlich zu einer Firmenwertabschreibung berechtige. Bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft bestehe das Entgelt in der Gewährung von Gesellschaftsrechten. Auch insoweit sei von einer „Anschaffung“ und einer Veräußerung auszugehen. Gegenständlich sei eine Aufwertungseinbringung nach § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG erfolgt. Der das erhöhte Stammkapital übersteigende Teil der Einlage (unter Zugrundlegung des tatsächlichen Unternehmenswertes) in Höhe von 72,772.855 € sei laut Vertrag als Agio geleistet und in gleicher Höhe einer Kapitalrücklage zugeführt worden; eine Zahlung in bar sei nicht geleistet worden.

8 Gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sei im Falle der Anschaffung einer Beteiligung durch den Gruppenträger ab Zugehörigkeit der angeschafften Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim Gruppenträger grundsätzlich eine - gleichmäßig auf 15 Jahre verteilte - Firmenwertabschreibung vorzunehmen. § 9 Abs. 7 KStG 1988 schließe eine Firmenwertabschreibung jedoch allgemein aus, wenn die angeschaffte Beteiligung „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“ erworben worden sei.

9 Im Revisionsfall sei mit dem zivilrechtlich vereinbarten Wirksamkeitszeitpunkt 31. Dezember 2006, 24:00 Uhr das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien der AP AG (D) an die NG Holding GmbH (D) übergegangen. Ein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum könne nicht festgestellt werden. Das BFG gehe davon aus, dass zu diesem Zeitpunkt ein gleichzeitiger Erwerb aller Konzerngesellschaften stattgefunden habe und eine fremdbezogene Anschaffung vorliege. Im Übrigen liege nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auch bei einem gestaffelten Konzernerwerb im Anschaffungszeitpunkt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Erwerb im Konzern vor. Darüber hinaus ergebe sich schon aus dem Zweck der Ausnahmebestimmung in § 9 Abs. 7 KStG 1988, dass der Gesetzgeber offenbar reine Konzerngestaltungen verhindern habe wollen, bei denen Beteiligungen im Rahmen von Veräußerungsvorgängen innerhalb eines bestehenden Konzerns verschoben würden, um eine Firmenwertabschreibung oder einen Fremdkapitalzinsenabzug zu ermöglichen (Hinweis auf VwGH 6.7.2020, Ro 2019/13/0018). Im Revisionsfall sei aber - gleich wie im der angeführten Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt - ein gesamter Konzern seitens der N Gruppe von der nicht finanziell verbundenen und auch keinen beherrschenden Einfluss ausübenden A Gruppe erworben worden. Es handle sich somit nicht um eine Gestaltung, mit der zwecks Generierung von Firmenwertabschreibung und Fremdkapitalzinsenabzug Beteiligungen innerhalb eines schon bestehenden Konzerns verschoben würden. Es liege sohin keine vom Gesetz verpönte „künstliche“ Generierung einer Firmenwertabschreibung, sondern der Erwerb eines dem Konzern der Erwerberin fremden Unternehmens vor.

10 Durch das AbgÄG 2014, BGBl I 13/2014, in Kraft getreten mit 1. März 2014 (§ 26c Z 47 KStG 1988), sei jedoch eine Einschränkung der Firmenwertabschreibung dahingehend erfolgt, dass die Beteiligung vor dem 1. März 2014 habe angeschafft werden müssen. Die weitere Geltendmachung einer Firmenwertabschreibung für Zeiträume ab dem 1. März 2014 sei davon abhängig, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken habe können (§ 26c Z 47 KStG idF AbgÄG 2014).

11 Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen seien die Geschäftsanteile an der AP GmbH (Ö) im Wege eines Sacheinlage- und Einbringungsvertrages an die N Holding GmbH (Ö) übertragen worden. Die Sacheinlage sei gegen Gewährung von Kapitalanteilen (Kapitalerhöhung) und unter Ansatz des gemeinen Wertes gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG erfolgt (Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 18. Dezember 2006). Das Stammkapital der N Holding GmbH (Ö) sei um 29.145 € erhöht worden, zudem sei ein Agio iHv 72.772.855 € geleistet worden. Die erforderliche Kapitalerhöhung (plus Agio) sei unter Berücksichtigung des tatsächlichen Unternehmenswertes festgesetzt worden. Eine Zahlung in bar sei nicht geleistet worden. Der die Stammkapitalerhöhung übersteigende Teil des Verkehrswertes sei der Kapitalrücklage zugeführt worden. Die gutachterliche Ermittlung des Unternehmenswertes (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes) habe einen Marktwert der eingebrachten Anteile in Höhe von 72,802.000 € ergeben.

12 Laut Vorbringen der Revisionswerberin im Schreiben vom 4. Dezember 2018 habe der Erwerber mit der Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung gerechnet, und habe sich der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung auf die „Kaufpreisbemessung“ im Sinne einer entsprechend höheren Bewertung der Gegenleistungsanteile in Folge der Ausübung der Aufwertungsoption hinsichtlich der eingebrachten Beteiligung ausgewirkt. Die Revisionswerberin sei daraufhin vom BFG aufgefordert worden, einen Nachweis zu erbringen, dass sich der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend ausgewirkt habe. Mit Schreiben vom 8. Februar 2022 habe die Revisionswerberin hierauf vorgebracht, dass Anlass des Unternehmensbewertungsgutachtens eine geplante Sacheinlage in eine österreichische Gesellschaft zum Verkehrswert, im Konkreten der organisatorischen Eingliederung der AP GmbH (Ö) in den damaligen N Konzern, gewesen sei. Die tatsächliche Intention der Erstellung der gutachterlichen Stellungnahme und der darauf basierenden Aufwertungseinbringung unter Ansatz des Verkehrswertes sei darin gelegen, auf Ebene der übernehmenden Körperschaft in den Genuss einer Firmenwertabschreibung zu gelangen. Dies sei der Nachweis, dass die antizipierte Firmenwertabschreibung bei der Bemessung der Gegenleistung berücksichtigt worden sei. Für die Anwendbarkeit der Regelung des § 26c Z 47 Satz 2 KStG 1988 müsse es nach dem Gesetzeswortlaut in sämtlichen Fällen (undifferenziert) genügen, dass sich „der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung“ auf die Bemessung der Gegenleistung „auswirken konnte“. Dass die bloße Möglichkeit einer Auswirkung auf die Bemessung der Gegenleistung - also darauf, dass die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den Verkehrswert zumindest möglicherweise zur Geltendmachung der Firmenwertabschreibung vorgenommen worden sei, - im Revisionsfall bestanden habe, könne nicht in Zweifel gezogen werden.

13 Zu diesem Vorbringen sei seitens des BFG auszuführen, dass § 20 Abs. 2 UmgrStG für die Bewertung der Anteile und der sonstigen Gegenleistung im Sinne des Abs. 1 zur Anwendung komme. Demnach gelte „im Falle der Gewährung von Anteilen im Sinne des § 19 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 und 2 ... der nach den §§ 16 und 17 maßgebende Wert der Sacheinlage als deren Anschaffungskosten.“ Der Einbringende könne gemäß § 16 Abs. 3 UmgrStG zwischen dem Ansatz der Buchwerte und der gemeinen Werte hinsichtlich des Einbringungsvermögens wählen; der Ansatz eines Zwischenwertes sei nicht zulässig. Die Option werde durch Ansatz des gemeinen Wertes in der Einbringungsbilanz ausgeübt; der Wertansatz sei für die übernehmende Körperschaft (§ 18 Abs. 2 UmgrStG) und für die Bewertung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 20 Abs. 2 UmgrStG) maßgebend. Bei der Aufwertungseinbringung erfolge der Ansatz des Einbringungsvermögens nach Maßgabe des § 16 UmgrStG mit dem Fremdvergleichswert oder dem gemeinen Wert. Das sich daraus ergebende Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz lege den Eingangswert bei der übernehmenden Körperschaft und die Anschaffungskosten der Gegenleistung beim Einbringenden fest. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass sich die Rechtsfolgen betreffend die einbringende deutsche Gesellschaft (APAM GmbH [D]) nicht nach dem inländischen UmgrStG richteten, sondern nach den entsprechenden deutschen steuerlichen Regelungen. Der Umstand, dass im Revisionsfall die Sacheinlage gegen Gewährung von Kapitalanteilen (Kapitalerhöhung) unter Ansatz des gemeinen Wertes gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG erfolgt sei, könne keine höhere Bewertung der Gegenleistungsanteile nach sich ziehen. Die Schätzung des gemeinen Wertes erfolge mittels einer Unternehmensbewertung. Grundsätzlich erfolge die Ermittlung eines objektivierte Unternehmenswertes nach den Vorgaben des Fachgutachtens KFS/BW 1 des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhandler. Im Revisionsfall sei der Unternehmenswert der AP GmbH (Ö) mit einem Gutachten zum 31. Dezember 2006 ermittelt worden. In diesem Gutachten sei die AP GmbH (Ö) unter der „Stand-alone“-Annahme bewertet und der Verkehrswert unter Berücksichtigung der Körperschaftsteuerbelastung der Zukunftserträge des übertragenen Unternehmens ermittelt worden. Andere steuerliche Auswirkungen, insbesondere solche bei der übernehmenden Körperschaft, seien im Gutachten nicht berücksichtigt worden. Aus dem gemeinen Wert des Einbringungsvermögens ergebe sich das Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz, welches den Eingangswert bei der übernehmenden Gesellschaft (= der Erwerberin) und die Anschaffungskosten der Gegenleistung beim Einbringenden (Gegenleistungsanteile) festlege. Die Vertragsparteien seien an diesen Wertansatz gebunden, der „Kaufpreis“ könne nicht ausgemacht werden, und es lägen auch keine gegensätzlichen Interessen vor. Der steuerliche Vorteil aus der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung könne daher keine Auswirkungen auf die im Rahmen einer Unternehmensbewertung erfolgte Schätzung des gemeinen Wertes nach sich ziehen, weil es sich dabei um einen objektiven Unternehmenswert handle. Der Erwerber, im Revisionsfall die übernehmende Körperschaft, habe bei Erwerb der Beteiligung somit nicht zweifelsfrei davon ausgehen können, dass für diese Beteiligung eine

Firmenwertabschreibung zustehe, weil sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung nicht auf die Ermittlung des objektiven Unternehmenswertes habe auswirken können, somit auch keine abstrakte Beeinflussung der Gegenleistung möglich gewesen sei.

14 Selbst wenn man den Literaturmeinungen, wonach eine Weitergeltung der Fünfzehntelabschreibungen dann möglich sein sollte, wenn konkret nachgewiesen werde, dass der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend berücksichtigt worden sei, folgen würde, würde man im Revisionsfall zu keinem anderen Ergebnis kommen. Mit dem Vorbringen, dass die im Zuge der Einbringung vorgenommene Aufwertung auf den Verkehrswert zumindest möglicherweise zur Geltendmachung der Firmenwertabschreibung vorgenommen worden sei und sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung auf die Bemessung der Gegenleistung habe auswirken können, werde der hierfür erforderliche Nachweis nicht erbracht. Warum die Ausübung der Aufwertungsoption, somit die Ausübung eines Wahlrechtes, eine Erhöhung des Wertes der Gegenleistungsanteile, sprich eine Erhöhung des gemeinen Wertes des Einbringungsvermögens, nach sich ziehen solle, sei für das BFG nicht ersichtlich. Laut Vorbringen der Revisionswerberin solle es nicht zwingend darauf ankommen, dass - wenn man das Vorliegen eines Vertrauensschadens dem Grund nach für maßgeblich halten würde - sich dieser Vertrauensschaden unmittelbar bei der Erwerberin manifestiert habe, sondern es solle genügen, dass sich der Vertrauensschaden bei einem konzernial verbundenen Rechtsträger verwirklicht habe. Dem sei entgegenzuhalten, dass § 26c Z 47 KStG 1988 darauf abstelle, dass sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken habe können. Auch in den Erläuternden Bemerkungen zu § 26c Z 47 KStG 1988 werde ausgeführt, dass der Kaufpreis durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann habe beeinflusst werden können, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen könne, dass für die Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zustehe. Auch daraus erhelle sich, dass die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG 1988 nicht auf irgendeinen konzernial verbundenen Rechtsträger, sondern unmittelbar auf den konkreten Erwerber abstelle.

15 Aufgrund des expliziten Abstellens auf eine mögliche Kaufpreisbeeinflussung in § 26c Z 47 KStG 1988 - umgelegt für den Revisionsfall auf die Möglichkeit, dass der Firmenwert bei der Bemessung der Gegenleistung entsprechend berücksichtigt worden sei - sei nach Auffassung des BFG die Weiterführbarkeit der im Revisionsfall umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft für Zeiträume ab dem 1. März 2014 ausgeschlossen.

16 Die Revision ließ das BFG zu, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Auslegung des § 26c Z 47 KStG 1988, insbesondere zur Anwendbarkeit des Vertrauensschutzes im Zusammenhang mit einer umgründungsbedingt entstandenen Firmenwertabschreibung auf Ebene der übernehmenden Körperschaft für Zeiträume ab 1. März 2014, fehle.

17 Das Finanzamt erstattete eine näher begründete Revisionsbeantwortung.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19 Die ordentliche Revision ist zulässig, aber nicht berechtigt.

20 Die Firmenwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG 1988 wurde - neben dem Fremdkapitalzinsenabzug bei Beteiligungserwerben gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 - mit dem Steuerreformgesetz 2005 eingeführt, um den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren. Danach konnte beim Erwerb von Beteiligungen (Share-Deal) an Gesellschaften, die Gruppenmitglieder werden, auf einen Zeitraum von 15 Jahren eine Firmenwertabschreibung (bis zum Ausmaß von 50% des Kaufpreises der Beteiligung) vorgenommen werden.

21 Mit dem AbgÄG 2014, BGBl I 13/2014, wurde diese steuerliche Regelung in § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf Beteiligungserwerbe vor dem 1. März 2014 begrenzt, womit für Neuerwerbe von Beteiligungen keinerlei Firmenwertabschreibung mehr zur Verfügung stehen sollte.

22 Für die vor dem 1. März 2014 angeschafften Beteiligungen wurde zudem in § 26c Z 47 KStG 1988 hinsichtlich der weiteren Abziehbarkeit noch offener Fünfzehntel aus einer Firmenwertabschreibung folgende Vertrauensschutzklausel eingeführt:

„§ 9 Abs. 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 tritt mit 1. März 2014 in Kraft. Offene Fünfzehntel für Beteiligungen, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sind nur dann weiter zu berücksichtigen, wenn sich der

steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet.“

23 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2014 halten dazu fest (24 Blg 25. GP S 12):

„Die Firmenwertabschreibung soll für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft werden, nicht mehr zustehen. Für vor dem 1. März 2014 angeschaffte Beteiligungen sollen aus Gründen des Vertrauensschutzes noch offene Fünftel aus der Firmenwertabschreibung auch künftig geltend gemacht werden können, sofern die Einbeziehung dieser Körperschaft in die Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet. Nachdem der VfGH in mehreren Erkenntnissen (ua G 114/93, G 172/99, B 945/11) unter anderem ausgesprochen hat, dass ein Vertrauensschutztatbestand dann vorliegt, wenn man davon ausgehen kann, dass sich der steuerliche Vorteil im Kaufpreis auswirken konnte, wird in § 26c vorgesehen, dass für Beteiligungen, bei denen der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung den Kaufpreis beeinflussen konnte, die noch offenen Fünftel weiterhin berücksichtigt werden müssen. Der Kaufpreis konnte durch den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung dann beeinflusst werden, wenn der Erwerber bei Erwerb der Beteiligung zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht. Nur dann wird eine Beeinflussung des Kaufpreises überhaupt abstrakt möglich und damit ein Vertrauenstatbestand geschaffen sein, weil der Erwerber nur in jenen Fällen den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird, wenn er (zweifelsfrei) mit einer Zulässigkeit der Firmenwertabschreibung rechnet. Beim Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, wird dies jedenfalls der Fall sein.“

24 Entscheidend für den Erhalt der noch offenen Fünftelabschreibungen für vor dem 1. März 2014 erfolgte Beteiligungserwerbe ist demnach, dass „sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte“. Eine solche tatbestandsmäßig erforderliche Beeinflussung des Kaufpreises setzt sohin - wie auch die ErlRV verdeutlichen - voraus, dass ein Erwerber der Beteiligung zweifelsfrei von der Berechtigung zur Firmenwertabschreibung ausgehen konnte, zumal er nur in einem solchen Fall „den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbeziehen wird“. Diesfalls soll im Sinne der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs zum Vertrauensschutz die Firmenwertabschreibung fortgeführt werden dürfen.

25 Wie die Revisionsbeantwortung des Finanzamts zu Recht folgert, soll der Vertrauensschutztatbestand sohin immer dann zur Anwendung kommen, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert hat, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation der Gegenleistung mitberücksichtigt.

26 Ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung ist nach dem abstrakt formulierten Gesetzestext nicht erforderlich. Allerdings hat der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung fortführen möchte, im Zweifelsfall sehr wohl darzulegen, dass bzw. inwiefern die Firmenwertabschreibung bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle habe spielen können.

27 Durch welche Form des entgeltlichen Erwerbs (Kauf oder Tausch) die Anschaffung der Beteiligung iSd § 9 Abs. 7 KStG erfolgt, ist für die Anwendbarkeit des § 26c Z 47 KStG 1988 unerheblich.

28 Im Revisionsfall ist unstrittig, dass in Bezug auf die eingebrachte Beteiligung an der AP GmbH zunächst ein Besteuerungsrecht Österreichs nicht bestanden hat und damit die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG vorliegen.

29 Die Bewertung der eingebrachten Anteile erfolgte im Revisionsfall gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG unter Ansatz des gemeinen Wertes. Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen (vgl. VfGH 6.3.1989, 86/15/0109).

30 Maßgeblich ist der gemeine Wert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einbringung. Dieser Wert ist unabhängig von der Identität des Erwerbers und wird durch eine der N Holding GmbH (Ö) nach dem Erwerb gegebenenfalls zustehende Firmenwertabschreibung nicht beeinflusst.

31 Auch die Revisionswerberin räumt dazu in der Revision ein, dass „eine solche Beeinflussung eines objektiven Unternehmenswerts durch steuerliche Umstände auf Gesellschafterebene auch nicht möglich“ wäre. Es sei von ihr daher auch zu keinem Zeitpunkt behauptet worden, dass die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung bei der übernehmenden Körperschaft einen Einfluss auf die Höhe des gemeinen Werts selbst gehabt hätte.

32 Dementsprechend wird die Firmenwertabschreibung auch im der Einbringung zu Grunde gelegte Bewertungsgutachten nicht berücksichtigt.

33 Die Revision meint jedoch, dass für die Anwendbarkeit des § 26c Z 47 KStG 1988 nicht die Möglichkeit der Beeinflussung der Firmenwertabschreibung auf die Höhe des gemeinen Werts von Relevanz sei, sondern schlicht eine solche auf die Höhe der Gegenleistung („des Kaufpreises“), was bereits durch den Ansatz des (für sich unbeeinflussten) gemeinen Werts statt des Buchwerts, also durch die Wahl der für den Einbringungsvorgang herangezogenen Bewertungsoption, gegeben sei.

34 Damit recurriert die Revision auf eine in der Literatur vertretene Auffassung, wonach der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung hinsichtlich einer vorgenommenen Aufwertungseinbringung schon insofern mitbestimmend gewesen sein kann, als die Aufwertung - bei der der Aufwertungsgewinn allenfalls der (gegebenenfalls ausländischen) Besteuerung unterliegt - als notwendig erachtet wurde, um einen für die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 idF vor AbgÄG 2014 notwendigen Anschaffungsvorgang zu statuieren. Für den revisionsgegenständlichen Fall der Aufwertungseinbringung einer - zunächst in Deutschland gehaltenen - Beteiligung bedeute dies: Könnte der Steuerpflichtige darlegen, dass er die Variante der Aufwertungseinbringung nicht in Erwägung gezogen hätte, wäre ihm die vorzeitige Beseitigung der Firmenwertabschreibung bekannt gewesen, könne er sich auch hinsichtlich einer durch Einbringung iSd Art. III UmgrStG angeschafften Beteiligung auf die Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG 1988 berufen (vgl. Stanek, ÖStZ 2015, 624).

35 Dieser Argumentation ist entgegen zu halten, dass die Aufwertungseinbringung des § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG in erster Linie dem Zweck dient, bis zur Einbringung entstandene stille Reserven von bisher nicht steuerverstrickten Kapitalanteilen nicht in die Steuerpflicht einzubeziehen. Es kann also bereits vor diesem Hintergrund nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass eine solche Aufwertung im Hinblick auf eine vom Erwerber geltend zu machende Firmenwertabschreibung erfolgt ist.

36 Zudem ist § 26c Z 47 KStG 1988 zweifelsfrei dahingehend zu interpretieren, dass ausschließlich auf die Sicht des Erwerbers der Beteiligung abzustellen ist, der die Beteiligung in sein Betriebsvermögen erwirbt und die Firmenwertabschreibung bei seiner steuerlichen Gewinnermittlung abgezogen wissen will. Das ergibt sich schon daraus, dass § 9 Abs. 7 KStG 1988 die Firmenwertabschreibung für den Fall der „Anschaffung“ bestimmter Beteiligungen (vor dem 1. März 2014) vorsieht und die Vertrauensschutzklausel des § 26c Z 47 KStG 1988 für den weiteren Abzug der Firmenwert-Fünftel darauf abstellt, ob sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim „Erwerb“ der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Auch die ErlRV halten in diesem Zusammenhang für maßgeblich, ob der „Erwerber“ bei Erwerb der Beteiligung von der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung ausgehen konnte, und gehen auf die „Kaufpreiskalkulation“ des Erwerbers ein. Für die aufnehmende Gesellschaft (als Erwerberin) ergibt sich aber in keiner Weise eine höhere Belastung, wenn sie die erworbene Beteiligung - statt mit einem historischen Buchwert - mit dem höheren gemeinen Wert angesetzt hat. Auch die bei der GmbH vorgenommene Kapitalerhöhung bedeutet für sie genau so wenig eine Belastung wie die Einstellung einer Kapitalrücklage.

37 Schließlich vermochte die Revisionswerberin auch selbst keinen potentiellen Vertrauensschaden der aufnehmenden GmbH durch den Ansatz des gemeinen Werts der eingebrachten Beteiligung (statt einer Fortführung der Anschaffungskosten bzw. des Buchwertes) darzutun. Da - wie ausgeführt - ausschließlich die Sicht des Erwerbes maßgeblich ist, könnten auch allfällige nachteilige Steuerfolgen bei der übertragenden Gesellschaft, auf die die Revision verweist, keinen Vertrauensschutztatbestand auslösen.

38 Dem BFG kann vor diesem Hintergrund nicht entgegengetreten werden, wenn es im Revisionsfall eine mögliche Kaufpreisbeeinflussung iSd Vertrauensschutzklausel des § 26c Z 47 KStG 1988 verneint hat.

39 Bei diesem Ergebnis kann es auch dahin gestellt bleiben, ob im Revisionsfall tatsächlich - wie vom BFG angenommen und vom Finanzamt in der Revisionsbeantwortung bestritten - kein (die Firmenwertabschreibung ausschließender) Konzernwerb iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 vorgelegen ist.

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

41 Der Ausspruch über den Aufwendersatz gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwendersatzverordnung 2014.

Wien, am 17. November 2022

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RO2022150023.J00

Im RIS seit

19.01.2023

Zuletzt aktualisiert am

19.01.2023

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at