jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/6/25 2002/14/0085

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.2007

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z2 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der H GmbH in P, vertreten durch Dr. Paul Doralt, Dr. Wilfried Seist, Dr. Peter Csoklich und Dr. Heinrich Hipsch, Rechtsanwälte in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 28. Mai 2001, Zl. RV 142/1-T7/98, betreffend Körperschaftsteuer und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für die Jahre 1993 und 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass die beschwerdeführende GmbH mit Abtretungsvertrag vom 1. Oktober 1992 und Vertrag vom 16. Juni 1993 (die Beschwerdeführerin ermittelte ihren Gewinn zunächst nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, welches den Zeitraum 1. Juli bis 30. Juni umfasste, im Jahr 1994 ging die Beschwerdeführerin auf den 31. Dezember jeden Jahres als Bilanzstichtag über) Anteile am Südtiroler Unternehmen Ch GmbH erworben habe. In den Wirtschaftsjahren 1992/93 und 1993/94 sowie im Rumpfwirtschaftsjahr 1994 seien die nachstehenden Beträge auf dem Konto "Finanzanlagen" (Beteiligungen) aktiviert und in der Folge in den gleichen Zeiträumen im Wege einer Teilwertabschreibung wiederum abgesetzt worden:

Beteiligung

Teilwertabschreibung

ATS

ATS

Wirtschaftsjahr 1992/93

12.508.363,97

12.508.362,97

Wirtschaftsjahr 1993/94

32.154.479,--

32.154.178,--

Rumpfwirtschaftsjahr 1994

8.925.869,--

8.925.867,--

53.588.711,97

53.588.707,97

Die Prüfer vertraten die Ansicht, dass die vorgenommenen Teilwertabschreibungen nicht zulässig seien, weil die den Teilwert einer Beteiligung bestimmenden Wertfaktoren (der Ertragswert, der Substanzwert und die funktionale Bedeutung der Beteiligung für den Betrieb) eine Teilwertabschreibung nicht rechtfertigten. Weiters sei die Vermutung, wonach der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung den Anschaffungskosten entspreche, nur durch den Nachweis widerlegbar, dass die Anschaffung eine Fehlmaßnahme gewesen sei. Von einer Fehlinvestition könne aber nicht gesprochen werden. Die Beschwerdeführerin habe nach dem Anteilserwerb im Oktober 1992 mit Vertrag vom 16. Juni 1993 weitere Anteile an der Ch GmbH und damit (gemeinsam mit der S GmbH) eine vollständige Einflussnahme auf die Geschäftsführung dieses Unternehmens erworben. Wäre der Beteiligungserwerb tatsächlich eine Fehlinvestition gewesen, dann hätte ein Dritter nicht nachträglich zusätzliche Anteile an der sanierungsbedürftigen Gesellschaft erworben. Zur Sanierungsbedürftigkeit hielten die Prüfer fest, dass mit der Ch GmbH ein bestehendes Unternehmen erworben worden sei, das im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes auf Grund der Verlustgebarung und der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse sanierungsbedürftig gewesen sei. Die Zuschüsse der Jahre 1993 und 1994 hätten neben der Verlustabdeckung auch der Finanzierung von baulichen und maschinellen Verbesserungen gedient. Die Investitionen im Ausmaß von ca. S 18 Mio. seien primär für Maschinen und Trockenkammern getätigt worden mit dem Ziel, eine bessere Marktkonformität zu erreichen und das Nordtiroler Mutterunternehmen zu ergänzen. Die Sanierungsmaßnahmen seien erfolgreich gewesen, so habe sich der Verlust von ca. S 19 Mio. (im Jahr 1993) auf ca. S 9,8 Mio. im Jahr 1994 und rund S 600.000,-

- im Jahr 1995 vermindert. Bei Sanierungsmaßnahmen sei der Beteiligungswert erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lasse, dass den Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleibe.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfer und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 und 1994 sowie gemäß§ 296 BAO geänderte Bescheide betreffend die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages ebenfalls für die Jahre 1993 und 1994.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die dagegen erhobene Berufung abgesehen von in der Berufung gerügten und im angefochtenen Bescheid ausgebesserten Rechenfehlern abgewiesen. Begründend hatte die Beschwerdeführerin insbesondere ausgeführt, dass nach dem Erwerb der Beteiligung Umstände hervorgekommen seien, die sich negativ auf den Teilwert ausgewirkt hätten. Der Beteiligungserwerb habe sich daher nachträglich als Fehlinvestition herausgestellt. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1992 weder einen sanierungsbedürftigen Betrieb übernehmen noch - auf Grund der aufwändigen Betriebsgenehmigungsverfahren in Italien - eine Produktionsanlage

neu errichten wollen. Für den Beteiligungserwerb sei daher mitentscheidend gewesen, dass die Produktionsanlagen der Ch GmbH komplett modernisiert gewesen seien und deshalb mit einem geringen Investitionsbedarf für die Zukunft zu rechnen gewesen sei.

Absatzseitig sei der Beschwerdeführerin von Verkäuferseite eine hohe Umsatzsteigerung in Aussicht gestellt worden, was mit Vergleichsdaten aus der Vergangenheit und von Konkurrenten untermauert worden sei. Dass die Beschwerdeführerin von hohen zukünftigen Erträgen ausgegangen sei, ergebe sich auch aus einer zum damaligen Zeitpunkt erstellten Planungsrechnung. Die Bedeutung der zukünftigen Erträge für die Käufer habe sich auch darin gezeigt, dass versucht worden sei, die Ertragserwartungen der Zukunft vertraglich abzusichern. Kurz nach dem Beteiligungserwerb habe sich herausgestellt, dass die Beschwerdeführerin auf Grund bewusster oder unbewusster Fehlinformationen durch die Verkäufer von unrichtigen Annahmen hinsichtlich des italienischen Marktes und der Ertragskraft der Ch GmbH ausgegangen sei. Es seien beispielsweise Zuschüsse des Landes Südtirol als Ertrag ausgewiesen und Teile des Lagers mit Verkaufspreisen bewertet worden. Zudem seien die Käufer durch falsche Verkaufspreise für die Produkte der Ch GmbH und durch das Verschweigen von Provisionskonditionen des dortigen Vertreterwesens irregeleitet worden. Die Fehleinschätzung bezüglich der Umsatzentwicklung sei darauf zurückzuführen, dass zum damaligen Zeitpunkt eine Kenntnis des italienischen Marktes und speziell der Kunden- und Ertragsstruktur der Ch GmbH nicht vorgelegen sei. Die tatsächlich erzielten Ergebnisse seien weit hinter den erwarteten und vertraglich festgehaltenen Ergebnissen zurückgeblieben. Die zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes objektiv gegebenen Erwartungen seien nicht erfüllt worden. Der unerwartete Ertragsausfall habe auch durch die Bedeutung der Beteiligung (funktionaler Zusammenhang) nicht wettgemacht werden können. Die Ch GmbH sei nachweislich weder zum Einkauf noch zum Verkauf verwendet worden, noch hätten Produktionstechniken dieser Gesellschaft in Österreich verwertet werden können. Auf Grund der Beteiligung hätten bei der Beschwerdeführerin insbesondere keine Mehrgewinne erzielt werden können. Darüber hinaus wurde vorgebracht, dass die in den Jahren 1993 und 1994 gegebenen Zuschüsse nicht der Sanierung der Ch GmbH, sondern lediglich der Verlustabdeckung gedient hätten. Die Verlustabdeckung durch den Gesellschafter sei nach italienischem Recht erforderlich gewesen, um zu verhindern, dass ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Tochtergesellschaft eingeleitet worden wäre. Da die Ch GmbH in den Jahren 1990 und 1991 von Grund auf modernisiert worden sei, seien Sanierungszuschüsse nicht geboten gewesen. Auch seien Sanierungsmaßnahmen, die mit den geleisteten Zuschüssen in Verbindung stünden, nicht erkennbar.

Im angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde zur Begründung ihrer Entscheidung im Wesentlichen darauf hin, dass der Kaufpreis für die erworbenen Anteile vor dem Hintergrund und in Kenntnis der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse der Ch GmbH festgesetzt worden sei. Die belangte Behörde verwies diesbezüglich insbesondere auf eine "Vorschaurechnung Ch" vom 4. September 1992, derzufolge für das Jahr 1992 mit einem Verlust von S 10,385.100,-- gerechnet worden sei. Allerdings hätten sich die Käufer beim Beteiligungserwerb von positiven Ertragsaussichten leiten lassen. Der erwähnten Vorschaurechnung vom 4. September 1992 sei zu entnehmen, dass bereits für das Jahr 1993 ein Gewinn von S 167.500,-- erwartet worden sei. In den Folgejahren hätte sich die Ertragssituation mit jährlich steigenden Gewinnen zusehends bessern sollen. Für das Jahr 2003 sei sogar ein Gewinn von rund S 22,8 Mio. prognostiziert worden. Auch die Wertschöpfung hätte sich entsprechend dieser Vorschaurechnung äußerst positiv entwickeln sollen. Für das Jahr 2003 sei eine Wertschöpfung von rund S 119 Mio. vorhergesagt worden. Aus dem Umstand, dass der für den Zeitraum 1. Jänner 1992 bis 30. September 1992 prognostizierte Verlust von 1 Mrd. ITL überschritten worden sei, sei den Käufern kein wie immer gearteter Schaden erwachsen, weil ihnen für diesen Fall das Recht eingeräumt worden war, sich bei den Verkäufern schad- und klaglos zu halten. Die von den Käufern mit rund 476 Mio. ITL festgestellte Verlustüberschreitung zum 30. September 1992 sei auch tatsächlich im Wege einer Schiedsklage vom 13. Mai 1996 geltend gemacht worden. Die belangte Behörde verwies auch darauf, dass sich für den Fall, dass sich der seinerzeitige Beteiligungserwerb tatsächlich als Fehlmaßnahme herausgestellt hätte, die Beschwerdeführerin nicht bereit gewesen wäre, am 16. Juni 1993 zusätzlich zu den bisherigen Anteilen weitere Anteile zu erwerben. Die nach dem Beteiligungserwerb wider Erwarten eingetretenen (höheren) Verluste hätten nichts an der Tatsache geändert, dass die Beschwerdeführerin weiterhin von günstigen Zukunftsaussichten hätte ausgehen können und solche auch realistisch gewesen seien. Dies ergebe sich aus der schon erwähnten Vorschaurechnung vom 4. September 1992. Die trotz der Verluste weiterhin günstigen Zukunftsaussichten der Ch GmbH seien auch aus den Lageberichten der Geschäftsführer zu entnehmen. So enthalte etwa der Lagebericht zur Bilanz zum 31. Dezember 1993 die Aussage, "auch für das Jahr 1994 erwarte ich, abgesehen von saisonalen

Schwankungen oder Einflüssen aus der internationalen Währungssituation, grundsätzlich weiterhin eine konstante Situation. Ich hoffe dass es mir trotz der spürbaren Konkurrenz möglich sein wird, auch das Niveau der Verkaufspreise 1993 beizubehalten. Obige Voraussetzungen würden die Gewähr bieten, eine spürbare Verbesserung des Betriebsresultates herbeiführen zu können, wobei ein realer Umsatzzuwachs um ca. 10 % im Bereich des Möglichen sei, wodurch auch der Umsatzeinbruch 1993 teilweise wettgemacht werden könnte". Im Geschäftsjahr 1994 sei noch ein Verlust in Höhe von rund ITL 15 Mio. erwirtschaftet worden. Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1994 seien die wesentlichen Aussagen zum Jahresabschluss u.a. dahingehend zusammengefasst worden, dass "die Ertragserwartungen nach Auskunft der Geschäftsführung weiterhin als positiv zu beurteilen" seien. Auch im Geschäftsjahr 1995 habe die Ch GmbH eine deutliche Verbesserung des effektiven Betriebsergebnisses gegenüber den Vorjahren erreichen können. Die Beteiligung der Beschwerdeführerin an der Ch GmbH sei stets von positiven Zukunftsaussichten geprägt gewesen. Vor diesem Hintergrund könne dem Ertragswert bei der Bewertung der Beteiligung aber keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden. Die günstigen Zukunftsaussichten fänden letztlich auch in den Ergebnissen der Ch GmbH ab dem Geschäftsjahr 1997 ihre Bestätigung. Im Geschäftsjahr 1997 habe die Ch GmbH erstmals seit dem Beteiligungserwerb durch die Beschwerdeführerin einen Gewinn erzielt. Der Gewinn habe sich in diesem Geschäftsjahr auf rund 172 Mio. ITL belaufen, im Jahr 1998 habe ein weiterer Gewinn von rund 980 Mio. ITL erzielt werden können, der im Geschäftsjahr 1999 auf rund 1,2 Mrd. ITL hätte gesteigert werden können. Seien im Fall eines Beteiligungserwerbes günstige Zukunftsaussichten gegeben, dann berechtigten Anlaufverluste, die sich in den ersten Jahren nach dem Beteiligungserwerb ergeben hätten, im Hinblick auf die bereits dargelegte Rechtsprechung nicht zur Vornahme einer Teilwertabschreibung. Da im Streitfall zweifellos immer positive Ertragsaussichten gegeben gewesen seien, sei eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Ch GmbH auch im Hinblick auf die unerwarteten "Anlaufverluste" nicht gerechtfertigt. Gerade diese Ertragsaussichten hätten die Beteiligung trotz anfänglicher Verluste nicht als wertgemindert oder gar als wertlos erscheinen lassen. Die unerwarteten "Anlaufverluste" hätten im Hinblick auf die stets vorhandenen günstigen Zukunftsaussichten nicht zu einer Minderung des Ertragswertes geführt.

Die belangte Behörde vertrat aber auch die Ansicht, dass die funktionale Bedeutung der Beteiligung an der Ch GmbH für den Beteiligungserwerb ausschlaggebend gewesen sei, weil sich die Beschwerdeführerin dadurch eine Einflussnahme auf die Wirtschaftsführung des Beteiligungsunternehmens, somit eines EU-Unternehmens, hätte sicherstellen und zudem zwischenbetriebliche Beziehungen fördern können. Dass gerade für die Beschwerdeführerin, die hinsichtlich Produktion und Betrieb denselben Markt wie die Ch GmbH bediene, der Wert der gegenständlichen Beteiligung in solchen Einflussmöglichkeiten bestanden habe, liege auf der Hand. Bei der Beteiligung an der Ch GmbH habe es sich um eine sogenannte "strategische Beteiligung" gehandelt, die dem beteiligten Unternehmen zahlreiche mittelbare Vorteile biete. Damit komme es nicht darauf an, ob diese mittelbaren Ergebnisauswirkungen rechnerisch greifbar seien, oder nicht. Stehe fest, dass die Beteiligung dem beteiligten Unternehmen mittelbare Vorteile biete, könne in der Regel unterstellt werden, dass der Teilwert mindestens dem Anschaffungswert entspricht. Dies gelte namentlich dann, wenn die Beteiligung "gerade um nicht bewertbarer Vorteile Willen" gehalten werde. Das Vorliegen "positiver Kombinationseffekte", somit vermögenswerter Vorteile, die auf die Möglichkeit der gegenseitigen Förderung der Betriebe sowie auf die Einwirkungs-, Einfluss- und Beherrschungsmöglichkeit zurückzuführen seien, schließe somit in der Regel einen Teilwertansatz unter den Anschaffungskosten aus. Dem Ertragswert, aber auch dem Substanzwert der Beteiligung werde diesfalls für die Bewertung von Beteiligungen ausdrücklich keine entscheidende Bedeutung mehr beigemessen. Im Falle eines durch die Beteiligung gegebenen Verbundvorteiles werde durch die Verlustlage der Gesellschaft alleine der Teilwert regelmäßig nicht gemindert. Eine Teilwertabschreibung der Beteiligung allein wegen der Verlustlage der Ch GmbH in den ersten Jahren nach dem Beteiligungserwerb sei daher auch unter diesem Gesichtspunkt nicht gerechtfertigt. Die funktionale Bedeutung der Auslandsbeteiligung für die Beschwerdeführerin komme auch durch den Geschehensverlauf nach Abschluss des Abtretungsvertrages vom 1. Oktober 1992 zum Ausdruck. Mit Vertrag vom 16. Juni 1993 hätte die Beschwerdeführerin und die S GmbH weitere Anteile an der Ch GmbH erworben. Zu diesem Zeitpunkt sei der Beschwerdeführerin bereits bekannt gewesen, dass die Ch GmbH im Jahr 1992 entgegen der Prognose tatsächlich einen weitaus höheren Verlust erzielt habe. Auch sei der Beschwerdeführerin am 16. Juni 1993 bekannt gewesen, dass die tatsächlichen Ergebnisse hinter den Erwartungen zurückbleiben würden und die Ch GmbH auch im Jahr 1993 einen Verlust erzielen werde. Wenn der Ertragswert - wie von der Beschwerdeführerin behauptet - anlässlich des Beteiligungserwerbes tatsächlich eine entscheidende Rolle gespielt hätte und dieser angesichts der wider Erwarten eingetretenen Verlustsituation tatsächlich gesunken wäre,

dann wäre es naheliegend gewesen, dass die Beschwerdeführerin die zweite Tranche im Verhältnis zum ursprünglichen Beteiligungserwerb vom 1. Oktober 1992 wesentlich billiger erworben hätte bzw. auf einen weiteren Erwerb von Gesellschaftsanteilen sogar ganz verzichtet hätte. Der Argumentation der Beschwerdeführerin zufolge sei die Beteiligung an der Ch GmbH nämlich wertlos geworden, weshalb zum Bilanzstichtag 30. Juni 1993, somit unmittelbar nach dem Erwerb der zweiten Tranche, eine Teilwertabschreibung auf Null vorzunehmen gewesen sei. Die Beschwerdeführerin habe sich dennoch dazu entschlossen, am 16. Juni 1993 (gemeinsam mit der S GmbH) auch die restlichen Anteile der Ch GmbH zu kaufen.

Zum Berufungsvorbringen, die in den Jahren 1993 und 1994 erfolgten Gesellschafterzuschüsse hätten nicht der Sanierung im Sinn von Umstrukturierungsmaßnahmen, sondern der Verlustabdeckung gedient, räumt die belangte Behörde ein, dass die im Wirtschaftsjahr 1993/94 und im Rumpfwirtschaftsjahr 1994 geleisteten Gesellschaftszuschüsse nicht der Finanzierung von Umstrukturierungsmaßnahmen, sondern in erster Linie der Abdeckung der wider Erwarten eingetretenen höheren Verluste gedient hätten. Die Verpflichtung der Gesellschafter zur Abdeckung der eigenen Verluste ergebe sich bereits aus dem italienischen Zivilrecht. Für den Standpunkt der Beschwerdeführerin ließe sich daraus jedoch nichts gewinnen. Zum einen lägen auch den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 1992, 90/13/0228, 0229 und vom 24. Februar 1999,96/13/0206, auf welche die belangte Behörde ihre Argumentation stütze, sachverhaltsmäßig vergleichbare Verlustabdeckungen zu Gunsten der Tochtergesellschaften zu Grunde. Zum anderen habe der Verwaltungsgerichtshof in diesen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass es sich gerade auch bei den zur Verlustabdeckung geleisteten Zuschüssen der Gesellschafter um Sanierungszuschüsse, somit um Sanierungsmaßnahmen handle. Es werde wohl auch die Beschwerdeführerin nicht in Abrede stellen können, dass die Gesellschaftszuschüsse zu einer Gesundung und Belebung (somit zu einer wirtschaftlichen Besserstellung) des Beteiligungsunternehmens hätten führen sollen, nachdem sich dessen wirtschaftliche Situation in den Jahren 1992 und 1993 aus verschiedensten Gründen wesentlich verschlechtert habe. Somit sei auch bei Verlustabdeckungen eine Teilwertabschreibung nur dann zulässig, wenn diese nicht den gewünschten Erfolg zeitigten und sich letztlich als Fehlmaßnahme erwiesen. Bei Sanierungsmaßnahmen sei daher der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lasse, dass diesen Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben würde. Zu vermerken sei, dass Karl H., der damalige Geschäftsführer der Ch GmbH, selbst immer von einer "Sanierung" des Beteiligungsunternehmens gesprochen habe. Die Frage der Teilwertabschreibung der Gesellschafterzuschüsse orientiere sich an der weiteren Entwicklung des Beteiligungsunternehmens im Anschluss an die geleisteten Zuschüsse. Um beurteilen zu können, ob diesen Belebungsmaßnahmen letztlich der Erfolg versagt bleiben werde, sei das Verstreichen eines angemessenen Beobachtungszeitraumes (im Fall einer Auslandsbeteiligung fünf Jahre) Voraussetzung. Geleitet von diesen Überlegungen gelange die belangte Behörde zur Überzeugung, dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin übernommenen Verlusten nicht um tatsächlich verlorenen Aufwand, sondern lediglich um eine finanzielle Überbrückungshilfe für die "Anlaufphase" gehandelt habe, weil aus der Einschätzung der wirtschaftlichen Lage der Ch GmbH zu den maßgeblichen Bilanzstichtagen bei normalem Geschäftsverlauf zu erwarten gewesen wäre, dass der durch verschiedene Ursachen bedingten anfänglichen Verlustphase Gewinne nachfolgen müssten. In der Folge verwies die belangte Behörde abermals auf die Lageberichte der Geschäftsführer sowie die Vorschaurechnung vom 4. September 1992. Den Lageberichten zu den Bilanzen messe der Verwaltungsgerichtshof eine entscheidende Bedeutung bezüglich der Einschätzung der weiteren Entwicklung des Beteiligungsunternehmens bei. Die in den Lageberichten getroffene Einschätzung der Geschäftsführer der Ch GmbH zur weiteren Entwicklung des Beteiligungsunternehmens finde zudem ihre Bestätigung in den ab dem Jahr 1997 tatsächlich erzielten Ergebnissen.

Auf der Grundlage des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses vom 24. Februar 1999, 96/13/0206, sei eine Teilwertabschreibung der von der Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 1993/94 und im Rumpfwirtschaftsjahr 1994 geleisteten Gesellschafterzuschüsse nicht zulässig. Der Verwaltungsgerichtshof habe insbesondere den im Lagebericht dokumentierten Erwartungen in eine positive Geschäftsentwicklung der Tochtergesellschaft eine entscheidende Bedeutung für die Frage einer Teilwertabschreibung beigemessen. Im Beschwerdefall sei den Lageberichten der Geschäftsführer der Ch GmbH zu entnehmen, dass die Voraussetzungen für eine positive Geschäftsentwicklung der Gesellschaft immer gegeben gewesen seien.

Mit Beschluss vom 11. Juni 2002, B 1050/01, lehnte der Verfassungsgerichtshof eine dagegen an ihn erhobene Beschwerde ab und trat sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde auf die die Beschwerdeführerin replizierte, erwogen:

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

Der Teilwert ist nach § 6 Z. 1 leg. cit. der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Kaufmann angenommen werden kann, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist deshalb grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker wirkt die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen. Im Falle einer Beteiligung ergibt sich der Ansatz eines niedrigeren Teilwertes beispielsweise daraus, dass die Anschaffung der Beteiligung eine Fehlmaßnahme gewesen ist, welche etwa dann vorliegt, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den vereinbarten Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, was für den Fall von Anlaufverlusten hingegen regelmäßig zu verneinen ist. Auch bei Sanierungsmaßnahmen ist der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lässt, dass den Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt geblieben ist. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0037 und die dort angeführte Vorjudikatur).

Vor dem Hintergrund dieser Grundsätze ist es im Beschwerdefall nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde das Vorliegen der Voraussetzungen der vorgenommenen Teilwertabschreibungen nicht als plausibel gemacht angesehen hat.

Insbesondere zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, wie der Erwerb weiterer Anteile an der Ch GmbH im Juni 1993 einerseits mit der Argumentation einer Fehlinvestition betreffend die im Oktober 1992 erworbenen Beteiligung zu vereinbaren ist, und welche Umstände andererseits zwischen dem Erwerb dieser weiteren Anteile (am 16. Juni 1993) und dem Bilanzstichtag 30. Juni 1993, somit innerhalb von zwei Wochen eingetreten sind, welche auch diesen Erwerb der weiteren Anteile selbst abermals als Fehlinvestition hätten erkennen lassen. Der Versuch, in der Beschwerde den Erwerb der weiteren Anteile im Juni 1993 trotz der zwischenzeitig hervorgekommenen, behaupteterweise die völlige Wertlosigkeit der Anteile begründenden Umstände zu erklären, besteht darin, dass die Beschwerdeführerin von einer näher beschriebenen Zwangslage ausgeht, welche sie dazu veranlasst habe, für die (gemeinsam mit der S GmbH) im Juni 1993 erworbenen Anteile den in der Beschwerde errechneten Gesamtkaufpreis von rund 3,9 Mio S zu bezahlen. Allerdings ist nicht zu erkennen, weshalb ein fiktiver Erwerber der entsprechenden Anteile die entsprechende Zwangslage im Rahmen des Gesamtkaufpreises nicht berücksichtigen sollte.

Im Ergebnis teilt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht der belangten Behörde, dass vor dem Hintergrund des Erwerbes von zusätzlichen Anteilen an der Ch GmbH im Juni 1993 (zwei Wochen vor dem Bilanzstichtag, zu dem sowohl der Teilwert der im Oktober 1992 erworbenen, als auch der Teilwert der im Juni 1993 zusätzlich erworbenen Anteile an der Ch GmbH auf Null abgeschrieben werden sollte) eine die tatsächliche Abschreibung des Teilwertes rechtfertigende Fehlinvestition im Erwerb der Beteiligung an der Ch GmbH im Oktober 1992 ebenso wie der zusätzlichen Anteile im Juni 1993 nicht zu erkennen ist.

Aber auch hinsichtlich der im Wirtschaftsjahr 1993/94 und im Rumpfwirtschaftsjahr 1994 erfolgten Kapitaleinlagen ist

die belangte Behörde zutreffend zur Ansicht gelangt, dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin übernommenen Verlusten nicht um einen tatsächlich verlorenen Aufwand handelte. Es mag zutreffen, dass im Beschwerdefall hinsichtlich der Jahre 1992 und folgende nicht von einer "Anlaufphase" im Sinne eines bestimmten Zeitraumes nach Gründung eines Unternehmens, innerhalb dessen der Betrieb erst organisiert und aufgebaut werden muss, gesprochen werden kann, weil die Ch GmbH schon vor dem Jahr 1992 existierte. Sachverhaltsbezogen ist aber unbestritten, dass bei der Ch GmbH vor Erwerb der Beteiligung durch die Beschwerdeführerin Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt und die Produktionsanlagen auf den neuesten Stand gebracht worden waren, welche zumindest längerfristig positive Ertragsaussichten erwarten ließen. Vor diesem Hintergrund durfte die belangte Behörde insbesondere unter Berücksichtigung der im angefochtenen Bescheid angeführten Lageberichte zu den Bilanzen von einer Überbrückungshilfe für einen bis zum Greifen der durchgeführten Maßnahmen erforderlichen Zeitraum und insofern von einer Anfangsphase ausgehen, innerhalb derer für die Frage der Teilwertabschreibung die weitere Entwicklung der Belebungsmaßnahmen zu prüfen war. Dass sich die weitere Entwicklung tatsächlich positiv gestaltete, wurde im Beschwerdefall nicht bestritten.

Das Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde habe die funktionelle Bedeutung der Beteiligung überschätzt, überzeugt nicht. Die Beschwerdeführerin behauptet, "mit Bekanntwerden des Beitritts Österreichs zur EU liegt ein Umstand vor, der nach dem Kaufzeitpunkt eingetreten ist, und der eine Wertminderung der Beteiligung verursacht hat, wenn man von der Annahme ausgeht, dass ein Standbein in der EU kaufentscheidend war". Mit diesem allgemein gehaltenen Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin weder den konkreten Zeitpunkt einer entsprechenden Wertminderung der Beteiligung auf, noch, dass die behauptete Wertminderung der Beteiligung eine Abschreibung des Teilwertes der Beteiligung auf Null gerechtfertigt hätte. Auch die weiteren Ausführungen, wonach die "strategische Bedeutung" der Beteiligung "allenfalls schwach ausgeprägt" gewesen sei, sind vor dem Hintergrund, dass trotz eines höher als erwartet eingetretenen Verlustes im Jahr 1993 weitere Anteile an der Ch GmbH erworben worden waren, unverständlich.

Soweit die Beschwerdeführerin der belangten Behörde vor dem Hintergrund einer Verletzung von Verfahrensvorschriften zum Vorwurf macht, dass sie gegen ihre Ermittlungspflicht verstoßen habe, weil sie eine Berechnung des Teilwertes nicht angestellt habe, ist daran zu erinnern, dass die Entwertung des Wirtschaftsgutes derjenige nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen hat, der eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will.

Auch in dem Umstand, dass die von der Beschwerdeführerin beantragte Verschiebung der mündlichen Verhandlung nicht erfolgte, ist unter Berücksichtigung des Umstandes, dass an ihr neben Organen der Beschwerdeführerin vor allem der von der Beschwerdeführerin bevollmächtigte steuerliche Vertreter (welcher auch in der Berufung ausgewiesen war) teilnahm, nicht als rechtswidrig zu erkennen. Der Umstand, dass an der Verhandlung eine weitere Person einer anderen, von der Beschwerdeführerin ebenfalls bevollmächtigten Steuerberatungsgesellschaft nicht teilnehmen konnte, ändert daran nichts.

Unberechtigt ist die Rüge, der Beschwerdeführerin wäre dadurch, dass ihr die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung nicht zur Unterschrift vorgelegt worden war, die Möglichkeit genommen worden, in ihrer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof auf diese Niederschrift und somit auf ihr Vorbringen gegenüber der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung Bezug zu nehmen. Zwar trifft es zu, dass laut § 88 BAO nur eine gemäß § 87 BAO und somit unter anderem auch von der Partei unterschriebene Niederschrift Beweis über den Gegenstand und Verlauf der betreffenden Amtshandlung liefert, eine Bezugnahme auf die Niederschrift wäre aber ungeachtet der Frage, ob die Niederschrift auch von der Beschwerdeführerin unterfertigt worden war, jederzeit zulässig gewesen. Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, inwiefern sie dadurch, dass ihr die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung nicht zur Unterschrift vorgelegt worden war, in ihren Rechten verletzt worden wäre.

Hingewiesen wird im Übrigen darauf, dass der Teilwert auch durch keine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden ermittelt worden war (vgl. das Erkenntnis vom heutigen Tag, 2005/14/0121).

Da sich die Beschwerde daher insgesamt als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 25. Juni 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2002140085.X00

Im RIS seit

23.07.2007

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at