jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2006/7/6 2006/15/0186

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 06.07.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §6 Z2 lita;
EStG 1988 §6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde der S-Gesellschaft mbH in L, vertreten durch Wildmoser/Koch & Partner, Rechtsanwälte GmbH in 4020 Linz, Schillerstraße 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 31. März 2006, GZ RV/0118-L/06 und GZ RV/0119-L/06, betreffend ua Körperschaftsteuer 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem angefochtenen Bescheid ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die beschwerdeführende GmbH ermittelt den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. Jänner.

Im Zuge einer den Zeitraum 1999 bis 2002 umfassenden Außenprüfung traf der Prüfer ua folgende Feststellung: Die Beschwerdeführerin sei alleinige Gesellschafterin einer ungarischen Gesellschaft ("ungarische Tochter") in der Rechtsform einer ungarischen GmbH ("S. Ungarn Kft"). Die Beschwerdeführerin habe diese Gesellschaft am 5. Jänner 1990 mit einem Stammkapital von 25,100.000 HUF gegründet. Am 1. Dezember 1991 sei das Kapital der Gesellschaft auf 195,000.000 HUF erhöht, am 12. März 1999 auf 90,000.000 HUF herabgesetzt worden.

Im Wirtschaftsjahr 1998/1999 habe die Beschwerdeführerin ihre Beteiligung an der ungarischen Tochtergesellschaft wegen anhaltender Wechselkursänderungen um 3,000.000 S abgeschrieben; zudem sei eine "außerbücherliche Abrechnung" um 2,000.000 S erfolgt.

Da es im Wirtschaftsjahr 1998/1999 bei den Kursen ATS/HUF nur zu minimalen Änderungen von ca 0,1% gekommen sei, könne nach Ansicht des Prüfers eine Abschreibung der Beteiligung im Prüfungszeitraum nicht geboten sein. Wenn es zu Wechselkursdifferenzen gekommen sein sollte, dann sei dieser Umstand im "Vorprüfungszeitraum" eingetreten. Im Wirtschaftsjahr 1999/2000 sei eine Kapitalherabsetzung berücksichtigt worden; man habe eine Umbuchung von 6

Mio S auf das "Verrechnungskonto Ungarn" durchgeführt. Im gegebenen Zusammenhang hätten Vertreter der Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass die Auslandstochter erwirtschaftetes Kapital in Wachstum und Erweiterung des Marktes investiere.

Der Prüfer gelangte zur Auffassung, die bücherliche sowie die außerbücherliche Abschreibung des Beteiligungsansatzes seien nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ geänderte Bescheide ua betreffend die Körperschaftsteuer 1999 und 2000.

In der Berufung gegen diese Bescheide betonte die Beschwerdeführerin die Wertverluste auf Grund von "Währungsdifferenzen".

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung wird ausgeführt, die Abschreibung einer Beteiligung im Zusammenhang mit Währungsabwertungen sei denkbar, denn durch Währungsabwertungen (zB in Entwicklungsländern) würden auch die Wiederbeschaffungskosten der Beteiligung sinken. Eine Abschreibung ergebe sich daraus allerdings nicht zwingend. So lange sich beispielsweise der Kurswert der Beteiligung mit der Inflation des Landes in etwa decke, könne bei einer substanzwertorientierten Betrachtung der Anstieg der Wiederbeschaffungskosten für die Vermögensgegenstände der Beteiligungsgesellschaft mit den Währungs-Kursverlusten gegengerechnet werden. Auch bei einer ertragswertorientierten Betrachtung sei zu prüfen, ob durch die Währungsabwertung tatsächlich Wertminderungen eingetreten seien.

Im Zuge des Erörterungstermins am 21. März 2006 vor der belangten Behörde brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe bereits bei der Vor-Betriebsprüfung eine - aus den Währungsschwankungen abgeleitete - Wertminderung geltend machen wollen. Diese Wertminderung sei nicht anerkannt worden. Im Wirtschaftsjahr 1998/1999 seien daher außerbilanzmäßig 2,000.000 S Abschreibung aus Vorjahren nachgeholt und 3,000.000 S zusätzlich abgeschrieben worden.

Auf die Frage, wie sich die Gewinne der Beschwerdeführerin seit der Gründung der ungarischen Tochter entwickelt hätten, brachte der Vertreter der Beschwerdeführerin vor, es habe im österreichischen Betrieb eine Personalausweitung auf ca 400 Personen gegeben, die auch darauf zurückzuführen sei, dass sich die Umsätze der Beschwerdeführerin auf Grund der Auslandsbeteiligungen entsprechend entwickelt hätten, wobei man auch das Risiko von Kursschwankungen eingegangen sei.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin betonte, dass sich die Wertminderung der Beteiligung nur aus den Währungsschwankungen (zum Schilling) ergeben würde. Die Ergebnissituation der ungarischen Gesellschaft habe sich wie folgt entwickelt:

1997: Gewinn von 2,400.000 HUF;

1998: Gewinn von 12,455.000 HUF;

1999: Gewinn von 43,609.000 HUF;

2000: Gewinn von 16,060.000 HUF;

2001: Gewinn von 34,382.000 HUF

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. März 2006 brachte der Vertreter der Beschwerdeführerin vor, es werde beantragt, einerseits die Teilwertabschreibung der Vorjahre anzuerkennen und andererseits eine Teilwertminderung von 3,012.649 S auf Grund von nach der Kapitalherabsetzung eingetretenen Währungsschwankungen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung reichte die Beschwerdeführerin auch einen Schriftsatz ein. Darin wird ua ausgeführt, um Einwendungen der Außenprüfung hinsichtlich der Werthaltigkeit der Beteiligung wegen erzielter Gewinne und erhöhtem Eigenkapital zu entgegnen, seien bei der ungarischen Gesellschaft die Bilanzpositionen für die Wirtschaftsjahre 1995 bis 2001 aufgelistet und nebeneinander gestellt worden. Aus dieser Auflistung seien die einzelnen Jahresergebnisse und die Eigenkapitalentwicklungen (in HUF) ersichtlich. Demnach ergebe sich für die Beschwerdeführerin aus dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 ein Abwertungsbedarf.

Die Beschwerdeführerin modifiziere ihr Berufungsbegehren wie folgt:

Im Hinblick auf die zwischen 1. Februar 1998 und 31. Jänner 2000 eingetretenen Wechselkursänderungen werde die Anerkennung einer steuerlich aufwandswirksamen Teilwertabschreibung in Höhe von 3,012.649 S beantragt. Daneben werde auf Grund der eingetretenen Wertänderungen des Beteiligungsansatzes aus Wechselkursänderungen vor dem 1. Februar 1998 die Anerkennung der bisher nicht zugelassenen Teilwertabschreibung im Gesamtausmaß von 5,000.000 S beantragt.

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde über die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1999 dahingehend, dass sie eine Teilwertabschreibung nicht anerkannte. Hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 erledigte sie die Berufung, indem sie den bekämpften Bescheid - im Hinblick auf einen anderen Berufungspunkt (in Streit stehende Forderungsbewertung) - unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufhob.

Zur Begründung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe im Wirtschaftsjahr 1998/1999 bislang 2,000.000 S außerbücherlich und 3,000.000 S in der Bilanz abgeschrieben und zur Begründung auf Währungsschwankungen (in den Vorjahren) verwiesen. Im Wirtschaftsjahr 1998/1999 sei es nur zu minimalen Währungsschwankungen von ca 0,1% gekommen.

Aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin ergebe sich, dass die Auslandsbeteiligung zum Anstieg von Umsatz und Anzahl der Dienstnehmer bei der Beschwerdeführerin geführt habe.

Beide erwähnten Abschreibungsbeträge resultierten nach Darstellung der Beschwerdeführerin ausschließlich aus Vorjahren, und zwar aus in den Vorjahren eingetretenen Wechselkursschwankungen. Dies ergebe sich auch aus der Eingabe vom 27. März 2006, in welcher die Beschwerdeführerin ihr Berufungsbegehren modifiziert habe.

Nach Ansicht der belangten Behörde komme eine Abschreibung aus dem Titel "Wechselkursschwankung 1999" nicht in Betracht, da die prozentuelle Währungsänderung im Wirtschaftsjahr nur geringfügig gewesen sei und der Wert der Beteiligung dadurch nicht gesunken sein könne.

Im gegenständlichen Fall habe sich der Wechselkurs seit Anschaffung der Beteiligung stark verändert. Es könne nicht damit gerechnet werden, dass der Wert der Währung wieder auf den ursprünglichen Wert steigen werde, sodass diesbezüglich eine dauernde Wertminderung vorliege. Dauernde Wertminderungen seien in der Periode der Wertminderung geltend zu machen. Der Steuerpflichtige habe sowohl die Tatsache der Wertminderung zu beweisen wie auch den Umstand, dass die Wertminderung im betreffenden Jahr eingetreten sei.

Da die geltend gemachte Abschreibung ausschließlich Wertminderung aus Währungsänderungen der Vorjahre anspreche, könne sie im Jahr 1999 nicht mehr geltend gemacht werden.

Gegen diesen Bescheid, soweit er Körperschaftsteuer 1999 betrifft, wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

In der Beschwerde wird vorgebracht, im Wirtschaftsjahr 1998/1999 (von 1. Februar 1998 bis 31. Jänner 1999) habe die Beschwerdeführerin im Hinblick auf Wechselkursänderungen (HUF zu ATS) "steuerlich aufwandswirksame Teilwertabschreibungen sowie eine außerbücherliche Abrechnung" betreffend die Beteiligung an der ungarischen Tochtergesellschaft im Ausmaß von 8,012.649 S vorgenommen; davon betreffe ein Anteil von 5,000.000 S Wechselkursänderungen vor dem 1. Februar 1998 und ein Anteil von 3,012.649 S Wechselkursänderungen im Zeitraum 1. Februar 1998 bis 31. Jänner 2000. Mit dem angefochtenen Bescheid sei den Abschreibungen im Instanzenzug die Anerkennung versagt worden. Die Beschwerdeführerin erachte sich verletzt im Recht auf Berücksichtigung einer "steuerlich aufwandswirksamen Teilwertabschreibung sowie einer außerbücherlichen Abrechnung" betreffend die Beteiligung an der ungarischen Tochtergesellschaft (S. Ungarn Kft) im Ausmaß von 8,012.649 S.

Die Beschwerdeführerin wendet zunächst ein, im modifizierten Berufungsbegehren, welches sie der belangten Behörde am 27. März 2006 überreicht habe, werde für den Zeitraum 1. Februar 1998 bis 31. Jänner 2000 eine Teilwertabschreibung wegen Wechselkursänderung in Höhe von 3,012.649 S beantragt. Die belangte Behörde behandle dieses Berufungsbegehren ausschließlich im Zusammenhang mit dem Veranlagungsjahr 2000 und nicht, wie es die notwendige Zuordnung zu den Veranlagungsjahren 1999 und 2000 erfordert hätte, einzeln für die beiden Jahre.

Dieses Beschwerdevorbringen findet in den Ausführungen des angefochtenen Bescheides keine Deckung. Die belangte Behörde behandelt das Berufungsvorbringen betreffend die Teilwertabschreibung gerade (und ausschließlich) für das

Jahr 1999 (siehe Seiten 37 und 38, aber auch 34 und 35 des angefochtenen Bescheides). Hinsichtlich Körperschaftsteuer 2000 hat die belangte Behörde den Bescheid des Finanzamtes im Übrigen ohnedies nach § 289 Abs 1 BAO aufgehoben, sodass die Beschwerdeführerin diesbezüglich nicht im Recht auf steuerliche Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung verletzt sein kann.

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, bei richtiger, periodengerechter Zuordnung der Teilwertabschreibung hätte die belangte Behörde zum Ergebnis kommen müssen, dass im Zeitraum 1. Februar 1998 bis 31. Jänner 1999 eine Wechselkursschwankung von 11,6% eingetreten sei. Im Hinblick auf die (zusätzliche) Abschreibung im Ausmaß von 5,000.000 S habe die belangte Behörde ausgeführt, die Wertminderung sei in einer Vorperiode eingetreten. Sie habe es dabei aber unterlassen, sich mit der zeitlich richtigen Abgrenzung der Abschreibung auseinander zu setzen. Die Beschwerdeführerin betone, dass zum Stichtag 31. Jänner 1999 eine dauernde Wertminderung ("für die Vorjahre") gegeben sei. Die Abgabenbehörden hätten unter Außerachtlassung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1980, B 29/77, eine dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung krass widersprechende Vorgangsweise gewählt, indem die Abschreibung weder bei der Vorprüfung noch im nunmehr angefochtenen Bescheid anerkannt worden sei.

Zu diesem Beschwerdevorbringen ist zu sagen:

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wobei, wenn der Teilwert niedriger ist, dieser niedrigere Teilwert angesetzt werden darf. Im Rahmen dieses einkommensteuerlichen Wahlrechtes sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend. Gemäß § 204 Abs 2 HGB sind für den Kaufmann Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlussstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeiten im Unternehmen beizulegen ist.

Für die Bewertung im Falle der Wertminderung ist entscheidend, dass diese Wertminderung einerseits bereits am Bilanzstichtag vorhanden gewesen und andererseits dem Unternehmer bis zur Bilanzerstellung bekannt geworden ist (vgl für viele die hg Erkenntnisse vom 22. Oktober 2002, 96/14/0106, 27. November 2001, 98/14/0052, 22. November 2001, 98/15/0157, 25. September 2001, 95/14/0098, mwN; siehe zur subjektiven Richtigkeit der Bilanz beispielsweise auch das hg Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0075).

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert hat zur Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachweist oder doch wenigstens glaubhaft macht; dieser Nachweis bzw diese Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer die Teilwertminderung in einem bestimmten Wirtschaftsjahr eingetreten ist (vgl das hg Erkenntnis vom 19. Mai 2005, 2001/15/0041).

Der Teilwert einer Beteiligung ist in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl das hg Erkenntnis vom 9. September 2004, 2001/15/0073). Dabei sind grundsätzlich etwa auch die in den Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (vgl hiezu Trentini, Unternehmensbewertung, Die Fachgutachten im Vergleich, Wien 2006) dargestellten Methoden der Unternehmensbewertung als wissenschaftlich anerkannte Methoden anzusehen (vgl das hg Erkenntnis vom 23. März 2000, 97/15/0112). Bei der Bewertung der Beteiligung ist auch ein Vorteil zu berücksichtigen, welcher dem Unternehmen des Anteilseigners aus der beherrschenden Stellung gegenüber der Tochtergesellschaft zukommt. So führt das Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, IDW S1 2005 (verabschiedet vom Hauptfachausschuss des Institutes am 18. Oktober 2005) im Abschnitt 2.4. (Absatz 13c) zum subjektiven Wert einer Unternehmensbeteiligung aus, der Wert beinhalte die Einschätzung des Wertes an einem Unternehmen unter Berücksichtigung der individuellen persönlichen Verhältnisse und Ziele des (jeweiligen) Anteilseigners; Bewertungsparameter seien deshalb neben der Anteilsquote insbesondere der damit verbundene Einfluss des Anteilseigners auf die Unternehmenspolitik sowie erwartete Synergieeffekte.

Zum Inhalt des Unternehmenswertes führt das erwähnte Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer in Abschnitt

2.1. (Absatz 4) aus, der Wert bestimme sich - unter der Voraussetzung ausschließlich finanzieller Ziele - durch den Barwert der mit dem Eigentum am Unternehmen verbundenen Nettozuflüsse an die Unternehmenseigner (ebenso

Punkt 2.3. des Fachgutachtens zur Unternehmensbewertung des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien).

Die Beschwerdeführerin hat zur Ermittlung des Wertes einer Beteiligung an einer ungarischen Kapitalgesellschaft die historischen Anschaffungskosten der Beteiligung auf der Grundlage der Entwicklung des Wechselkurses HUF/ATS weitergeschrieben. Die Methode erweist sich vom Ansatz her als zur Ermittlung des (Teil)Wertes einer Beteiligung nicht geeignet. Auf Liegenschaften übertragen würde die Methode beispielsweise ergeben, dass der Wert eines in der Vergangenheit gekauften ausländischen Grundstückes selbst unter der Annahme von im betreffenden Ausland für vergleichbare Grundstücke stark gestiegener und weiter steigender Preise schon deshalb von vornherein als gesunken angenommen werden müsste, weil die Auslandswährung im Verhältnis zur Inlandswährung nachgegeben hat.

Das auf die Änderung des Wechselkurses zwischen HUF und ATS beschränkte Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren entspricht nicht den oben angeführten Voraussetzungen einer Beteiligungsbewertung und ist somit nicht geeignet gewesen, ein Absinken des Teilwertes der Beteiligung aufzuzeigen. Solcherart ist die Beschwerdeführerin nicht dadurch in Rechten verletzt worden, dass die belangte Behörde bei der mit dem angefochtenen Bescheid im Instanzenzug erfolgten Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 eine Teilwertabschreibung nicht berücksichtigt hat.

Ein Fall, der jenem vergleichbar wäre, der dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1980,B 29/77, zu Grunde lag, liegt nicht vor.

In der Beschwerde verweist die Beschwerdeführerin noch darauf, dass sie im Rahmen des Berufungsverfahrens die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der "S. Ungarn Kft" auch durch "Übergabe von Jahresabschlusszahlen für die Jahre 1995 bis 2001 dargestellt" habe. Die Unterlagen mit Berechnungen und Darstellungen über die Wertverhältnisse der Beteiligung unter Einbeziehung der Eigenkapitalquote der ungarischen Gesellschaft seien der belangten Behörde mit dem modifizierten Berufungsbegehren übergeben, von dieser aber nicht berücksichtigt worden.

Die Beschwerdeführerin zeigt mit diesem Vorbringen aus folgendem Grund keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf: Abgesehen davon, dass auch dieses Vorbringen nicht erkennen lässt, ob nach einer wissenschaftlich anzuerkennenden Methode der Unternehmensbewertung eine Wertminderung für den relevanten Zeitraum errechnet worden ist, schreibt die Beschwerdeführerin in der in der Beschwerde angesprochenen, in der mündlichen Verhandlung vom 27. März 2006 eingebrachten schriftlichen Eingabe (betreffend ua die Modifizierung des Berufungsbegehrens), aus der Aufstellung (der Jahresergebnisse und der Eigenkapitalentwicklung der "S. Ungarn Kft.") ergebe sich für die Beschwerdeführerin ein Abwertungsbedarf aus dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001. Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist aber nicht eine verwaltungsbehördliche Entscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2001 bzw. 2002. Den Zusammenhang zwischen einem allfälligen Abwertungsbedarf (erst) aus einem Jahresabschluss für 2001 und der streitgegenständlichen Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 1999 erhellt die Beschwerde allerdings nicht.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die von der Beschwerdeführerin behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Wien, am 6. Juli 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2006150186.X00

Im RIS seit

17.08.2006

Zuletzt aktualisiert am

24.06.2013

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at