

TE Vwgh Erkenntnis 2004/6/2 2003/13/0155

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.06.2004

Index

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

53 Wirtschaftsförderung;

Norm

StruktVG 1969 §1 Abs2;

StruktVG 1969 §1 Abs4;

UmgrStG 1991 Teil3 Z3 litc;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der S GmbH in W, vertreten durch Schönherr Rechtsanwälte OEG, 1014 Wien, Tuchlauben 17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 8. Februar 1999, Zl. RV- 010.94/1-7/94, betreffend Körperschaftsteuer und einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende Partei ist eine Gesellschaft mbH. Ihre alleinige Gesellschafterin ist die Br. Austria GmbH, deren Alleingesellschafterin die Br. GmbH in Deutschland ist.

Am 11. Jänner 1991 erwarb die deutsche Br. GmbH alle Aktien der österreichischen Sch. Beteiligungs AG mit einem Buchwert der Anschaffungskosten in Höhe von S 375,200.941,-. Dieser Wert der Sch. Beteiligungs AG resultierte im Wesentlichen aus den zu erwartenden Erträgen der von dieser Aktiengesellschaft gehaltenen Beteiligung von 93,33 % an der gleichfalls österreichischen F. GmbH.

Diese F. GmbH verkaufte mit einem am 18. Dezember 1991 abgeschlossenen Kaufvertrag ihren Betrieb der Beschwerdeführerin. Als Kaufgegenstand wird in § 1 Abs. 1 des Kaufvertrages der Betrieb der F. GmbH mit sämtlichen diesem Betrieb zuzurechnenden Aktiven und Passiven genannt. Grundlage der Festlegung des Kaufgegenstandes bilde die noch - ausgehend von der Bilanz der Verkäuferin zum 31. Dezember 1990 und unter Berücksichtigung der seither bis zum Übergangsstichtag, das sei der 31. Dezember 1991, eingetretenen Änderungen im Bestand und Wert der

Vermögensgegenstände und Schulden, die der Käuferin im Einzelnen bekannt gegeben worden seien - zu erstellende Veräußerungsbilanz zum 31. Dezember 1991. In § 4 dieses Kaufvertrages heißt es, dass die Übergabe des Kaufgegenstandes in den Besitz der Käuferin am 31. Dezember 1991 erfolge und dass mit diesem Zeitpunkt Nutzen und Vorteile, aber auch Lasten und Gefahren auf die Käuferin übergingen.

Zwei Tage nach Abschluss dieses Kaufvertrages, nämlich am 20. Dezember 1991, schloss die deutsche Br. GmbH mit der Beschwerdeführerin, ihrer Enkelgesellschaft, einen Vertrag, mit welchem sie die am 11. Jänner 1991 erworbenen Aktien der Sch. Beteiligungs AG unter Hinweis auf deren Buchwert von

S 375,200.941,-- in die beschwerdeführende Enkelgesellschaft einbrachte. In Punkt III. dieses Vertrages heißt es, dass die Einbringung gegen Einstellung einer ungebundenen Kapitalrücklage bei der übernehmenden Gesellschaft erfolge und dass eine Gegenleistung unterbleiben könne, weil die übertragende Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft mittelbar allein beteiligt sei. In Punkt VI. des Vertrages wird als maßgeblicher Zeitpunkt des Überganges aller mit der übertragenen Beteiligung verbundenen Rechte und Verpflichtungen "der heutige Tag" als vereinbart genannt. Der letzte Vertragspunkt vor den mit dem 20. Dezember 1991 beurkundeten Unterschriften unter diesen Einbringungsvertrag hat folgenden Wortlaut:

"IX.

Sollte die Bestimmung Z 3 des 3. Teiles (Übergangs- und Schlussbestimmungen) des derzeit im Gesetzgebungsstadiums befindlichen Umgründungssteuergesetzes Gesetzeskraft erlangen, so werden die dann insoweit rückwirkenden Vorschriften des Strukturverbesserungsgesetzes in Anspruch genommen. Nach Z 3 lit. c des 3. Teiles des Umgründungssteuergesetzes kann bei Einbringungen nach § 1 Abs. 2 StruVG jeder Stichtag innerhalb der Neunmonatsfrist zugrundegelegt werden. Somit wird gegebenenfalls der heutige Tag als Stichtag gewählt. Die Einbringung erfolgt zum Buchwert, sodass auch diese Voraussetzung des Strukturverbesserungsgesetzes erfüllt wäre."

Am 20. Jänner 1992 wurde diese Einbringung beim Firmenbuch angemeldet.

In der ordentlichen Hauptversammlung der Sch. Beteiligungs AG vom 4. Juni 1992 wurde von der Alleinaktionärin dieser Aktiengesellschaft, nämlich (nunmehr) der Beschwerdeführerin, der Beschluss gefasst, den im Jahresabschluss 1991 ausgewiesenen Reingewinn von S 250,501.551,45 an sie auszuschütten.

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1991 erhöhte die Beschwerdeführerin den aus der Bilanz erklärten Verlust von S 87,076.284,-- um "negative Beteiligungserträge" mit dem Ergebnis erklärter Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von minus S 352,040.086,--. Diesen Betrag setzte sie auch in ihrer Gewerbesteuererklärung für dieses Jahr als negativen Gewerbeertrag an. Den Abgabenerklärungen war der Jahresabschluss der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 1991 angeschlossen, der u. a. Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen für dieses Jahr jeweils in den Varianten "vor Asset Deal" und "nach Asset-Deal" enthält, wobei mit dem Terminus "Asset-Deal" die Kombination der in der zweiten Dezemberhälfte abgeschlossenen Rechtsakte angesprochen ist. Während in der Bilanz "nach Asset-Deal" der in der Körperschaftsteuererklärung angesetzte Bilanzverlust von S 87,076.284,-- ausgewiesen wird, stellt die Bilanz "vor Asset Deal" einen von der Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 1991 erwirtschafteten Gewinn in Höhe von S 11,887.850,32 dar.

Nach antragsgemäßer Veranlagung durch Feststellung der im Jahr 1991 erwirtschafteten Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 352,040.086,-- wurde das Unternehmen der Beschwerdeführerin einer Betriebsprüfung unterzogen. In Tz. 15 des Prüfungsberichtes vom 13. April 1993 gab der Prüfer die oben referierten Rechtsgeschäfte wieder und führte dazu aus, dass durch den Betriebsverkauf vom 18. Dezember 1991 nur mehr der Mantel der F. GmbH bestehen geblieben und seit diesem Tag daher festgestanden sei, dass von der F. GmbH mit Ausnahme des Veräußerungsgewinnes und des letzten laufenden Gewinnes keine weiteren Erträge mehr zu erwarten sein würden. Da zum Zeitpunkt der Anmeldung der Einbringung zum Firmenbuch am 20. Jänner 1992 die Bestimmung der Z. 3 lit. c des 3. Teiles des Umgründungssteuergesetzes (im Folgenden kurz: UmgrStG), nach welcher es bei Einbringungen von Beteiligungen keiner Einbringungsbilanz mehr bedürfe und jeder beliebige Stichtag innerhalb der Neunmonatsfrist gewählt werden könne, bereits in Kraft gestanden sei, habe die Einbringung der Aktien der Sch. Beteiligungs AG zum 20. Dezember 1991 ohne Erstellung einer gesonderten Einbringungsbilanz nach Art. I Strukturverbesserungsgesetz (im Folgenden kurz: StruktVG) erfolgen können.

(In der Schlussbesprechung vom 23. März 1993 hatte der Prüfer unter Hinweis auf § 4 des Bundesgesetzes über das

Bundesgesetzblatt 1985 noch die gegenteilige Auffassung vertreten, dass angesichts der Ausgabe des UmgrStG am 30. Dezember 1991 die in der Bestimmung der Z. 3 lit. c des 3. Teiles dieses Gesetzes normierte Änderung des StruktVG nur für nach dem 30. Dezember 1991 gefasste Einbringungsbeschlüsse gelten könne.)

Aus "dem Gesamtzusammenhang und dem Zweck dieser Bestimmung" - so heißt es im Prüfungsbericht weiter - ergebe sich aber, dass im Geltungsbereich des UmgrStG bei Einbringungen von Kapitalanteilen unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft deshalb vom Regelbilanzstichtag abgewichen und vom Erfordernis einer Einbringungsbilanz abgesehen werden könne, weil der steuerlich maßgebliche Wert des Kapitalanteiles im zwingend vorgesehenen Einbringungsvertrag ausreichend definiert werden müsse. Zum Einbringungsstichtag seien daher der Umfang und der für die Gewinnermittlung maßgebende Wert der Anteile zu ermitteln, wobei sich eine Gewinnauswirkung dann ergeben könne, wenn auf Grund einer zwischen der letzten Bewertung und dem Stichtag eingetretenen nachhaltigen Wertminderung eine Teilwertabschreibung vorzunehmen sei (Hinweise auf Schrifttum zum UmgrStG). Der gesunkene Teilwert sei sodann im Einbringungsvertrag anzugeben und stelle den maßgeblichen Wert für die Aktivierung der Aktien bei der übernehmenden Gesellschaft dar. Durch Unterlassung einer erforderlichen Abwertung könne nicht ein Aufwand von der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft (diesfalls sogar vom Ausland ins Inland) überwältigt werden. Der hier anzusetzende Teilwert sei jener Betrag, den ein Erwerber der deutschen Br. GmbH unter der Prämisse der Betriebsfortführung im Rahmen des gesamten Kaufpreises für das Aktienpaket "am 20. 12. 1991" ansetzen würde. Da seit dem 18. Dezember 1991 festgestanden sei, dass aus der Beteiligung an der F. GmbH in Zukunft keine Erträge mehr zu erwarten seien, würde im Rahmen des Gesamtkaufpreises für die Aktien der Sch. Beteiligungs AG nur ein Betrag von S 273,601.551,--, resultierend aus dem letztmaligen Gewinnanspruch in Höhe von S 250,501.551,-- und dem Grundkapital samt gesetzlichen Rücklagen in der Summe von S 23,100.000,--, angesetzt werden. Bei der Ermittlung des "zum 20. 12. 1991" maßgeblichen Teilwerts könnten "künftig vielleicht entstehende Verlustverwertungsmöglichkeiten" nicht berücksichtigt werden. Der Vorteil aus einer Verlustverwertung könnte nur eine Folge der von der Beschwerdeführerin -infolge des am 4. Juni 1992 gefassten Gewinnausschüttungsbeschlusses und dessen vorweggenommener Bilanzierung zum 31. Dezember 1991 - vorgenommenen Teilwertabschreibung der Aktien zum 31. Dezember 1991 sein. Der Teilwert der Aktien sei bei der deutschen Br. GmbH aber unter der Annahme des Verbleibes der Aktien bei dieser Gesellschaft und "zum 20. 12. 1991", somit zu einem Zeitpunkt vor dem Gewinnausschüttungsbeschluss, dessen Aktivierung und daraus resultierenden Teilwertabschreibungen, zu ermitteln.

In Konsequenz dieser Auffassung setzte der Prüfer den Wert des aus der Einbringung der Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG resultierenden Wertzuganges bei der Beschwerdeführerin im Jahre 1991 nicht mit dem von ihr angesetzten Buchwert bei der deutschen Br. GmbH von S 375,200.941,--, sondern mit dem von ihm ermittelten Wert von S 273,601.551,-- an und gelangte dementsprechend auch zu einer Teilwertabschreibung dieser Beteiligung bei der Beschwerdeführerin nicht mit dem von ihr ermittelten Betrag von S 352,100.941,--, sondern in Höhe des Gewinnausschüttungsbetrages von S 250,501.551,--.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren Bescheide über Körperschaftsteuer und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für das Jahr 1991, in denen der Verlust der Beschwerdeführerin aus Gewerbebetrieb für dieses Jahr - in Konsequenz anderer, hier nicht strittiger Änderungen - mit dem Betrag von S 250,439.434,-- anstelle des Betrages von S 352,040.086,-- festgestellt wurde.

Gegen die Einlagenbewertung und die daraus resultierende Kürzung der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG wandte sich die Beschwerdeführerin in ihrer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung mit folgenden Argumenten:

Entgegen der vertraglichen Einigung gehe die Behörde davon aus, dass die Gewinnrealisierung aus der Betriebsveräußerung durch die F. GmbH an die Beschwerdeführerin schon am 18. Dezember 1991 eingetreten sei. Damit werde verkannt, dass der Vertrag vom 18. Dezember 1991 nur das Verpflichtungsgeschäft dargestellt habe, während das wirtschaftliche Eigentum, Nutzen und Vorteile, aber auch die Preisgefahr erst am 31. Dezember 1991 übergegangen seien. Mit diesem Datum erst sei der Gewinn realisiert worden, weshalb vor diesem Datum aus der Betriebsveräußerung auch keine Steuerschuld entstanden sein könne. Es habe der Abschluss des Kaufvertrages am 18. Dezember 1991 die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter und des Gesamtbetriebes der F. GmbH zu diesem Tag noch nicht berührt, weshalb auch der Teilwert der Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG durch den Abschluss des Betriebsverkaufes am 18. Dezember 1991 noch nicht verändert worden sei. Da die aus der Gewinnrealisierung durch

den Betriebsverkauf resultierende Steuerbelastung bei der F. GmbH erst am 31. Dezember 1991 entstanden sei, habe der Teilwert der Beteiligung der deutschen Br. GmbH an der Sch. Beteiligungs AG am 20. Dezember 1991 noch unverändert S 375,200.941,-- betragen.

Darüber hinaus habe das Umstrukturierungskonzept für die zunächst aus persönlichen Gründen getrennt geführten Sch.- Unternehmensgruppen, das "eine zwangsläufige Folge" der Akquisition durch die Br.-Gruppe gebildet habe und dessen "wirtschaftlicher Hintergrund daher auch unbestritten geblieben" sei, von Beginn an die Einlage der Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG in die Beschwerdeführerin vor der Veräußerung des Betriebes der F. GmbH an sie vorgesehen, was sich auch aus der Reihenfolge der Beschlussfassung in einem Umlaufbeschluss der Br. Austria GmbH vom 13. Dezember 1991 ableiten lasse. Beziehe man den Zeitpunkt der tatsächlichen Aktienübertragung in die Betrachtung mit ein, dann trete der Wille der Beteiligten noch deutlicher hervor. Die Anteilsrechte an der Sch. Beteiligungs AG seien durch Zwischenscheine verkörpert gewesen, bei welchen es sich um Orderpapiere handle, deren Übertragung auf andere Personen durch sachenrechtliche Übereignung und Indossament geschehe. Mit Schreiben schon vom 16. Dezember 1991 habe die deutsche Br. GmbH die Zwischenscheine, welche bereits das Indossament ("an die Order (Beschwerdeführerin)") enthalten hätten, an die steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin übersandt. Der Übertragungsakt sei damit rechtlich schon durch die Absendung dieser Zwischenscheine am 16. Dezember 1991 vollzogen worden, sodass dem Einbringungsvertrag vom 20. Dezember 1991 keine rechtsbegründende, sondern nur noch rechtsbezeugende Funktion zugekommen sei; der Vertrag vom 20. Dezember 1991 habe letztlich nur der für die Inanspruchnahme der Begünstigungen des StruktVG notwendigen Dokumentation gedient, welche eine Anmeldung zum Firmenbuch zur Voraussetzung gehabt habe. Die rechtswirksame Erfüllung des Übertragungsgeschäftes der Aktieneinbringung durch die deutsche Br. GmbH in die Beschwerdeführerin am 16. Dezember 1991 habe daher schon vor dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes über die Betriebsveräußerung durch die F. GmbH an die Beschwerdeführerin am 18. Dezember 1991 stattgefunden. Die Bestimmung des Punktes VI. des Einbringungsvertrages vom 20. Dezember 1991, nach welcher als Tag des Überganges "der heutige Tag" vereinbart worden sei, habe insoweit "keine rechtsverändernde Kraft", sondern nach dem Parteiwillen bloß die Funktion der Stichtagsfestlegung für die Anwendung des StruktVG. Da die Beschwerdeführerin ab dem 16. Dezember 1991 die mit den Zwischenscheinen verbrieften Rechte habe ausüben können, hätte sie den Abschluss des Vertrages vom 18. Dezember 1991 "theoretisch auch verhindern" können. Auch unter diesem Gesichtspunkt erweise sich die behördliche Korrektur des Einlagewertes als verfehlt, weil zum Zeitpunkt des Rechtsüberganges aus der Einbringung das gesamte Vermögen der Sch. Beteiligungs AG und damit auch der Betrieb der F. GmbH in seiner ursprünglichen Struktur und damit "in seiner vollen Wertigkeit als Going Concern" existent gewesen sei.

Ferner setze die Korrektur des Einlagewertes voraus, dass zum Einbringungsstichtag eine Bewertung der eingebrachten Beteiligung überhaupt durchzuführen gewesen sei. Da die Einbringung der Aktien "ohne Zweifel" unter Art. I StruktVG falle, komme es nicht darauf an, wie die strittige Bewertungsfrage nach dem UmgrStG zu lösen wäre, sondern allein darauf, wie sie nach dem anzuwendenden StruktVG zu lösen sei. Die Lösung sei allein aus dem Wortlaut der Vorschriften des StruktVG abzuleiten, wobei besonders auf die Bestimmung der Z. 3 lit. c des 3. Teiles des UmgrStG, mit welcher das StruktVG letztmalig novelliert worden sei, Bedacht genommen werden müsse. Aus dem letzten Satz dieser Bestimmung sei abzuleiten, dass bei der Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben zum gewählten Stichtag eine Bilanz des gesamten Betriebes zu erstellen sei, sodass Wertänderungen des Betriebsvermögens bis zum Einbringungsstichtag Berücksichtigung finden müssten. Für die Einbringung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften hingegen sei kein Zwischenabschluss als normiert zu erkennen, weil es hierfür an einer gesetzlichen Anordnung in der genannten Vorschrift fehle. Eine analoge Anwendung der Norm des § 14 Abs. 1 UmgrStG müsse ausscheiden, weil dem Gesetzgeber bei der Fassung der Übergangsbestimmung der Z. 3 lit. c des 3. Teiles des UmgrStG ein Redaktionsversehen nicht unterstellt werden könne; müsse dem Gesetzgeber das Problem der Bewertung einzubringender Beteiligungen zum Beteiligungsstichtag angesichts der Erlassung expliziter Regelungen dieser Frage u. a. im UmgrStG doch bewusst gewesen sein. Der Gesetzgeber habe eine korrespondierende Vorschrift offensichtlich nicht erlassen wollen, sodass die Bestimmungen des Art. I StruktVG über die Buchwertfortführung insoweit keine Änderung erfahren hätten. Die nach Art. I § 1 Abs. 2 StruktVG vorgesehene Einbringung von Beteiligungen zum Buchwert habe zur Folge, dass der Buchwert des letzten Jahresabschlusses, im Falle einer späteren Anschaffung der Beteiligung deren Anschaffungskosten anzusetzen seien. Auch unter diesem Gesichtspunkt sei die Einlage der Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG bei der Beschwerdeführerin - insoweit ohne Rücksicht auf ihren Wert zum Einbringungsstichtag - zwingend mit dem Betrag von S 375,200.941,-- anzusetzen.

Die behördliche Vorgangsweise habe zudem zur Folge, dass sich bei den verbundenen Unternehmen der Br. GmbH in Deutschland und der Beschwerdeführerin eine Divergenz der Wertansätze für die Aktien ergäbe, was mit dem DBA-BRD, vor allem dessen Art. 5, nicht in Einklang zu bringen sei. Die Br. GmbH in Deutschland habe die Einlage der Aktien mit S 375,2 Millionen auf die Beteiligung an der Br. Austria GmbH aktiviert. Die einseitige Wertkorrektur durch die österreichischen Behörden stehe im Widerspruch zu den Zielsetzungen des zwischenstaatlichen Steuerrechts. Für den Fall einer abweisenden Berufungsentscheidung werde beim BM für Finanzen der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt werden, weil der Berichtigung des Einlagenwertes durch die österreichischen Behörden zwingend eine Gegenberichtigung durch die deutschen Behörden gegenüber stehen müsste.

Vernachlässige man alle angestellten Erwägungen, ließe sich selbst unter der Annahme einer bei Einbringung der Beteiligung bereits als erfolgt anzusehenden Betriebsveräußerung durch die F. GmbH noch immer keine sachliche Rechtfertigung für die Wertminderung der Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG finden, weil bei der Ermittlung des Unternehmenswertes nämlich auch künftige Steuervorteile in Form "nutzbarer und auch von der BP anerkannter Verluste" zu berücksichtigen wären. Unter der - vom Prüfer rechtlich zutreffend unterstellten - Annahme eines Verbleibens der Aktien bei der deutschen Br. GmbH würde die steuerliche Nutzbarkeit dieser Verluste im Rahmen der Br.-Gruppe den Beteiligungsteilwert positiv beeinflussen, weil ein Erwerber der Br.-Gruppe für die Anteile an der Sch. Beteiligungs AG bei Vorhandensein damit verbundener Verlustvorträge mehr bezahlen würde als bei einem Fehlen solcher Verlustvorträge. Auf Basis des vorgesehenen Einbringungswertes von S 375,200.941,- ergebe sich ein nutzbarer Verlustvortrag in Höhe von rund S 352 Millionen, der auf der Basis einer Ertragsteuerbelastung von etwa 38,7% einen Wert von S 136,2 Millionen, für den Fall einer über fünf Jahre verteilten Nutzung einen solchen von rund S 108,8 Millionen repräsentiere. Gemeinsam mit dem Gewinnanspruch in Höhe von S 250,5 Millionen und dem buchmäßigen Eigenkapital von S 23,1 Millionen ergebe sich "daher" ein Unternehmenswert von S 382,7 Millionen, sodass für eine Reduktion des Einlagewertes von S 375 Millionen auch unter diesem Gesichtspunkt die Grundlage fehle. Damit würde unterstellt, dass die Umstrukturierung der Sch.-Gruppe in Österreich auf eine Wertvernichtung abgezielt habe; im Gegensatz dazu habe die Maßnahme aber eine Werterhöhung "durch Aufdeckung von Synergien" bewirken sollen.

Nach Zustellung einer Äußerung des Prüfers zur Berufung und Durchführung der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat, in welcher die Beschwerdeführerin das Schreiben der deutschen Br. GmbH vom 16. Dezember 1991 über die Übersendung der Zwischenscheine samt Ablichtungen der mit der Orderklausel an die Beschwerdeführerin versehenen Zwischenscheine vorlegte, wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides trat die belangte Behörde den vom Prüfer vertretenen Rechtsanschauungen vollinhaltlich bei. Dem Berufungsvorbringen über die Rechtswirksamkeit des Einbringungsgeschäftes schon mit der - durch Absendung am 16. Dezember 1991 erfolgten - Übermittlung der mit dem Indossament an die Beschwerdeführerin versehenen Zwischenscheine an die steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin sei zu erwidern, dass aktienrechtliche Wertpapiere keine abstrakten, sondern kausale Wertpapiere seien (Hinweis auf Schrifttum zum Aktiengesetz), weshalb die im Einbringungsvertrag vom 20. Dezember 1991 zum Ausdruck gebrachte Willensübereinstimmung der Vertragsparteien über die Einbringung der Beteiligung doch rechtsbegründend gewirkt habe. Es sei im Einbringungsvertrag "der heutige Tag" als maßgeblicher Stichtag des Übergangs vereinbart und desgleichen festgehalten worden, dass die übertragende Gesellschaft die Beteiligung an der Aktiengesellschaft durch Übergabe sämtlicher Zwischenscheine "übergibt" und nicht etwa "bereits übergeben hat". Von einer Gewinnrealisierung aus dem Verkauf des Betriebes durch die F. Gesellschaft m.b.H. an die Beschwerdeführerin schon zum 18. Dezember 1991 sei der Prüfer ohnehin nicht ausgegangen, er habe nur mit Recht alle zum Einbringungsstichtag "20. 12. 1991" bekannten wertbestimmenden Umstände gewürdigt und dabei dem Umstand Rechnung getragen, dass von der F. GmbH nach dem Betriebsverkauf nur mehr der Mantel verblieben sei, weshalb aus dieser Gesellschaft mit Ausnahme des Veräußerungsgewinnes und des letzten laufenden Gewinnes keine weiteren Erträge mehr zu erwarten sein würden. Dass die Einbringung der Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG auf der Rechtsgrundlage der Bestimmung der Z. 3 lit. c des 3. Teiles des UmgrStG nach Art. I StruktVG erfolgt sei, sei ebenso "unstrittig" wie der Umstand, dass zum Zeitpunkt der Anmeldung der Einbringung zum Firmenbuch am 20. Jänner 1992 die Bestimmung der Z. 3 lit. c des 3. Teiles des UmgrStG bereits in Kraft gestanden sei. Die belangte Behörde sehe (im Einklang mit dem Prüfer) aber die Berücksichtigung des Grundes als erforderlich an, aus dem im

UmgrStG die in der angesprochenen Übergangsbestimmung geregelten Erleichterungen normiert worden seien. Für den Bereich der Einbringung von Beteiligungen entstehe durch diese Übergangsbestimmung im Geltungsbereich des StruktVG eine vom Rechtsanwender zu schließende Lücke, welche dies gebiete. Dieser Grund liege darin, dass im Geltungsbereich des UmgrStG bei Einbringung von Kapitalanteilen unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft generell vom Regelbilanzstichtag abgewichen und vom Erfordernis einer Einbringungsbilanz abgesehen werden könne, weil der steuerlich maßgebliche Wert des Kapitalanteiles im zwingend vorgesehenen Einbringungsvertrag ausreichend definiert werden müsse. Ein eventueller steuerlicher Vorteil aus einer Teilwertabschreibung habe am 20. Dezember 1991 nicht berücksichtigt werden können, weil diese Teilwertabschreibung und der daraus resultierende Verlust die Folge einer erst am 4. Juni 1992 beschlossenen Gewinnausschüttung seien. Der Teilwert werde nicht durch die Gewinnrealisierung, sondern durch die Gewinnerwartungen und die damit verbundenen subjektiven Werteinschätzungen bestimmt.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde, in welcher die Beschwerdeführerin über weite Strecken wortgleich ihr Berufungsvorbringen vorträgt, hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Dem Beschwerdefall liegt eine Vorgangsweise der - den Willen sämtlicher beteiligter Gesellschaften bestimmenden - Großmuttergesellschaft der Beschwerdeführerin zu Grunde, mit welcher - vom wirtschaftlichen Ergebnis her betrachtet - der operative Betrieb von einer Enkelgesellschaft (F. GmbH) auf die andere Enkelgesellschaft (Beschwerdeführerin) unter Einsatz zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten so übertragen wurde, dass der "vor Asset-Deal" einen Jahresgewinn von fast S 12 Millionen für das Jahr 1991 ausweisenden Beschwerdeführerin im Ergebnis der von der Großmuttergesellschaft gewählten Gestaltungen "nach Asset-Deal" ein aus demselben Jahr 1991 stammender Verlust in Höhe von rund S 352 Millionen (so der Standpunkt der Beschwerdeführerin) oder von "nur" rund S 250 Millionen (so der Standpunkt der belangten Behörde) zur Minderung der Ertragsbesteuerung der Folgejahre zur Verfügung stand.

Die belangte Behörde hat den ihr vorgelegenen Sachverhalt steuerlich keiner Prüfung im Lichte der Bestimmung des § 22 BAO unterzogen, was es auch dem Verwaltungsgerichtshof verwehrt, den Beschwerdesachverhalt als Gestaltungsmissbrauch (zur diesbezüglichen Möglichkeit des Durchgriffs auf andere Rechtssubjekte eines Konzerns siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 2. August 2000, 98/13/0152) zu beurteilen. Im Beschwerdefall bleibt deshalb nur die Frage zu beantworten, ob die belangte Behörde auf der Basis der - rechtlich somit nicht mehr in Frage zu stellenden - Gestaltung des "Asset-Deals" die Beschwerdeführerin im geltend gemachten Recht auf Teilwertabschreibung der erworbenen Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG (der Muttergesellschaft jener F. GmbH, deren Betrieb die Beschwerdeführerin - knapp zuvor, gleichzeitig oder knapp danach - erworben hatte) durch den Ansatz des Einbringungswertes dieser AG in Höhe des vom Prüfer ermittelten Wertes anstelle des von der Beschwerdeführerin angesetzten Buchwertes der seinerzeitigen Anschaffungskosten der deutschen Br. GmbH verletzt hat. Diese Frage ist aus folgenden Erwägungen zu verneinen:

§ 19 Abs. 2 KStG 1966 sah für den Übergang des Vermögens einer Kapitalgesellschaft durch einen Verschmelzungsakt vor, dass der beim Übergang sich ergebende Gewinn für die Besteuerung insoweit ausscheidet, als folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muss als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen;
2. es muss sichergestellt sein, dass dieser Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.

Nach Art. I § 1 Abs. 1 StruktVG war § 19 Abs. 2 KStG 1966 im Falle einer Verschmelzung von Kapitalgesellschaften nach bundesgesetzlichen Bestimmungen auch dann anzuwenden, wenn und soweit bei der übernehmenden Gesellschaft eine Kapitalerhöhung u. a. deswegen unterbleibt, weil (lit. c) die übertragende Gesellschaft Anteile an der übernehmenden Gesellschaft besitzt.

Gemäß Art. I § 1 Abs. 2 erster Satz StruktVG war § 19 Abs. 2 KStG 1966 auch anzuwenden, wenn u.a. eine inländische Kapitalgesellschaft einen Betrieb oder Teilbetrieb oder die gesamte Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1966 (Schachtelbeteiligung) an einer inländischen Kapitalgesellschaft als Sacheinlage in u.a. eine inländische Kapitalgesellschaft einbringt und die übrigen Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 KStG 1966 vorliegen, wobei Art. I § 1 Abs. 1 StruktVG sinngemäß galt. Nach dem zweiten Satz des Art. I § 1 Abs. 2 StruktVG galt dies auch, wenn eine

ausländische Gesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, einen inländischen Betrieb oder Teilbetrieb oder die gesamte Beteiligung im Sinne des ersten Satzes einbringt.

Art. I § 1 Abs. 3 StruktVG ordnete an, dass aus einer Verschmelzung oder Einbringung im Sinne der Abs. 1 und 2 entstehende Buchgewinne oder Buchverluste bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und des Gewerbeertrages der übernehmenden Gesellschaft außer Ansatz bleiben.

Art. I § 1 Abs. 4 StruktVG schließlich bestimmte, dass die einer Verschmelzung oder Einbringung im Sinne des Abs. 1 und 2 zu Grunde zu legende Bilanz der übertragenden Gesellschaft auf einen Zeitpunkt aufgestellt sein muss, der höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung oder Einbringung im Handelsregister liegt und zu dem ein Jahresabschluss aufgestellt wurde. Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft waren so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang und die Auflösung der übertragenden Gesellschaft bereits mit Ablauf des Tages erfolgt wären, zu dem diese Bilanz aufgestellt ist. Das Gleiche galt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei der Gewerbesteuer.

Der Regelungsgehalt des Art. I § 1 Abs. 4 StruktVG bezog sich vollinhaltlich auch auf Einbringungen im Sinne des Art. I § 1 Abs. 2 StruktVG (siehe das hg. Erkenntnis vom 17. März 1994, 91/14/0071, Slg. NF. Nr. 6.876/F). Der Eintritt der Rechtsfolgen des StruktVG setzte auch im Falle einer Einbringung nach Art. I § 1 Abs. 2 dieses Gesetzes die gesonderte Erstellung einer Einbringungsbilanz zum unverändert bleibenden Regelbilanzstichtag der übertragenden Gesellschaft voraus, in welcher die Wertansätze für den eingebrachten Betrieb, Teilbetrieb oder die Schachtelbeteiligung in zeitlicher, umfänglicher und wertmäßiger Hinsicht vorgegeben wurden (Quantschnigg in FS Bauer, 276f, sowie Helbich, Umgründungen, 292 ff).

Für den Geltungsbereich des UmgrStG bestimmt dessen § 15, dass bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen ist, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

Nach der Vorschrift des § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Das gilt auch für einzubringende Kapitalanteile

Das mit dem am 30. Dezember 1991 herausgegebenen und versandten Bundesgesetzblatt 1991/699 kundgemachte UmgrStG enthält in seinem 1. Teil den Bestand der umgründungssteuerrechtlichen Neubestimmungen, in seinem 2. Teil die Änderung bestehender Bundesgesetze und in seinem 3. Teil so genannte Übergangs- und Schlussbestimmungen.

Nach Z. 1 lit. a des 3. Teiles des UmgrStG in der Stammfassung ist der 1. Teil dieses Gesetzes auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1991 und vor dem 1. Jänner 1994 zugrunde gelegt wird. Z. 2 dieses Gesetzesteiles ordnet an, dass der 2. Teil, wenn die Steuern veranlagt werden, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1992 anzuwenden ist. Z. 3 lit. a dieses Gesetzesteiles bestimmt, dass u.a. die Art. I, III und V bis VII StruktVG letztmalig auf Vorgänge anzuwenden sind, denen ein Stichtag vor dem 1. Jänner 1992 zugrunde gelegt wird.

Die von der Beschwerdeführerin angesprochene Bestimmung der

Z. 3 lit. c des 3. Teiles des UmgrStG schließlich hat folgenden Wortlaut:

"c) Abweichend von § 1 Abs. 2 und § 8 Abs. 4 des Strukturverbesserungsgesetzes kann bei Einbringungen jeder Stichtag innerhalb der dort genannten Frist zugrunde gelegt werden. Voraussetzung ist bei der Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben, dass zum gewählten Stichtag eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes) des gesamten Betriebes vorliegt."

Diese Vorschrift wird von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unterschiedlich verstanden:

Während die Beschwerdeführerin aus dem Schweigen des Gesetzgebers zum Fall der Einbringung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften folgert, dass Wertänderungen solcher Beteiligungen - eine Wertänderung stellt sie für ihren Fall allerdings ohnedies in Abrede - anders als Wertänderungen des Betriebsvermögens bis zum Stichtag nicht zu

berücksichtigen seien, sieht die belangte Behörde eine Rechtslücke vorliegen, die nach den im UmgrStG zum Ausdruck gebrachten Wertungen zu schließen sei.

Einer Entscheidung dieses Auslegungstreites bedarf es nicht, weil die von der Beschwerdeführerin angesprochene Übergangsvorschrift entgegen der von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vertretenen Ansicht im Beschwerdefall noch nicht anzuwenden war. Die Übergangsvorschrift erleichtert die inhaltlichen Anforderungen an vertragliche Regelungen zur Herbeiführung der Rechtsfolgen des StruktVG für Einbringungen. Die Geltung dieser Erleichterungen auch für Verträge, die vor der Kundmachung der Übergangsvorschrift geschlossen wurden, hätte einer Rückwirkungsanordnung für diese Vorschrift bedurft, die der Gesetzgeber nicht getroffen hat und die sich durch eine vertragliche Abmachung einer "vorzeitigen Geltung" der Begünstigungsvorschrift nicht herbeiführen ließ. Auf vor dem 30. Dezember 1991 vorgenommene Einbringungen war die Bestimmung der Z. 3 lit. c des 3. Teiles des UmgrStG nicht anzuwenden. Der abgabenrechtlich für die Anwendbarkeit dieser Vorschrift relevante Sachverhalt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 1995, 93/15/0101, und vom 9. Dezember 1992, 92/13/0077) lag im Abschluss des Einbringungsvertrages und - anders, als es die Beschwerdeführerin und die belangte Behörde gesehen haben - nicht in seiner Anmeldung zum Firmenbuch.

Galten die in dieser Übergangsvorschrift vorgesehenen Erleichterungen zur Herbeiführung der Rechtsfolgen des StruktVG für Einbringungen noch nicht, weil die betreffenden gesetzlichen Bestimmungen noch nicht in Kraft standen und die versuchte vertragliche Herbeiführung ihrer vorzeitigen Geltung rechtlich nicht wirksam war, dann ließ sich der Einbringungsvertrag vom 20. Dezember 1991 nach den bis dahin geltenden Bestimmungen des StruktVG nur auf einen Einbringungsstichtag 31. Dezember 1991 beziehen. Die zu diesem Regelbilanzstichtag aufgestellte Bilanz der übertragenden Gesellschaft ließ sich insoweit auch als Einbringungsbilanz der übertragenden Gesellschaft im Sinne des Art. I § 1 Abs. 4 StruktVG verstehen.

Dies nimmt der von der Beschwerdeführerin ins Zentrum ihrer Argumentation gerückten Frage des zeitlichen Ablaufes des Eintrittes der Wirksamkeit der jeweiligen Rechtsakte der Betriebsveräußerung einerseits und der Einbringung der Beteiligung andererseits ihre Bedeutung. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1991 waren beide Rechtsakte bekannt und zu berücksichtigen. Dass die deutsche Br. GmbH mit dem Einbringungsvertrag vom 20. Dezember 1991 in die Beschwerdeführerin die mittelbare Beteiligung an jener F. GmbH eingebracht hatte, die in der wirtschaftlichen Konsequenz der Veräußerung ihres Betriebes an die Beschwerdeführerin nicht mehr als das wert war, was von ihr letztmalig erwartet werden konnte, war am 31. Dezember 1991 der Beschwerdeführerin als evident bekannt zuzusinnen. Der mit dem angefochtenen Bescheid bestätigte und von der Beschwerdeführerin bestrittene Ansatz der Bewertung der eingebrachten Beteiligung begegnet daher insoweit keinen Bedenken.

Eine gesetzliche Grundlage, auf welcher der Beschwerdeführerin ein Rechtsanspruch auf Berücksichtigung "künftiger Steuervorteile in Form nutzbarer und auch von der BP anerkannter Verluste" bei der Bewertung des Wirtschaftsgutes der eingebrachten Beteiligung an der Sch. Beteiligungs AG als eingeräumt zu erkennen sein sollte, ist nicht zu sehen. Selbst wenn die von der Beschwerdeführerin angesprochenen Verlustverwertungsmöglichkeiten eine rechtlich zu beachtende Wertkomponente des eingebrachten Wirtschaftsgutes hätten begründen können, wäre die Beschwerdeführerin, welche als Steuerpflichtige für die in der jeweiligen Besteuerungsperiode eingetretene Entwertung eines von einer Teilwertabschreibung betroffenen Wirtschaftsgutes die Behauptungslast traf (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. April 1992, 90/13/0292, vom 28. November 2001, 99/13/0254, und vom 17. Dezember 2003, 2000/13/0117), jegliche Erläuterung schuldig geblieben, aus welchen Gründen eine solche Wertkomponente des eingebrachten Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag des Jahres 1991 ihre Werthaltigkeit gerade im hier interessierenden Ausmaß des strittigen Differenzbetrages der für das Jahr 1991 festgestellten Verluste aus Gewerbebetrieb verloren haben sollte.

Ob die Ziele des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland eine Harmonisierung der Wertansätze der eingebrachten Aktien im Beschwerdefall zwingend gebieten, wie die Beschwerdeführerin auch dem Verwaltungsgerichtshof gegenüber vorträgt, ist nicht entscheidungserheblich. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides im Zusammenhang mit den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens wird von der Beschwerdeführerin nicht dargestellt; eine Verletzung des von ihr verfolgten subjektivöffentlichen Rechtes auf Feststellung der für das Jahr 1991 erlittenen Verluste aus Gewerbebetrieb im erklärten Ausmaß ist auch unter diesem Gesichtspunkt nicht erkennbar.

Soweit die Beschwerdeführerin schließlich auch vor dem Verwaltungsgerichtshof vorbringt, der vorgenommenen Umstrukturierung werde mit dem Ergebnis des angefochtenen Bescheides (der Feststellung des Verlustes der Beschwerdeführerin aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1991 in Höhe von "nur" S 250,439.434,--, statt wie erklärt von S 352,040.086,--) das Ziel einer "Wertvernichtung" unterstellt, lässt dieses Vorbringen einen Bezug zum real vorliegenden Sachverhalt des Beschwerdealles vermissen.

Die Beschwerde erwies sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs.1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung hat der Gerichtshof aus dem im § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG genannten Grund Abstand genommen.

Wien, am 2. Juni 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2003130155.X00

Im RIS seit

21.07.2004

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at