

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der *1* L. GmbH & Co KG, Anschrift, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerden vom 19.01.2012, 14.02.2012, 01.04.2014 sowie 12.03.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 bis 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Die übrigen angefochtenen Bescheide für die Jahre 2009 bis 2012 werden abgeändert, wobei die Bemessungsgrundlagen dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen sind.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Umgründungsvorgänge im Zusammenhang mit der Errichtung der *1* L. GmbH & Co KG (Beschwerdeführerin bzw. Bf.):

Beim *1*-Konzern handelt es sich um ein in Deutschland ansässiges und weltweit tätiges **unternehmen, das seit Jahrzehnten mit entsprechenden Konzerngesellschaften, nämlich der (im Jahre 1948 gegründeten) *1* Austria GmbH (kurz *1* Austria) sowie der (im

Jahre 1982 gegründeten) *1* M. Gesellschaft m.b.H. (kurz *1* M.), in Wien angesiedelt ist und hier ua eine eigene Produktionsanlage für die *** Herstellung betreibt sowie in Bezug auf Mittel- und Osteuropa das regionale Zentrum für den Vertrieb sowie für ** ist.

Vorerst erfolgte mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 08.05.2008 zum 31.12.2007 die Abspaltung des österreichischen Betriebes der *1* M. zur Aufnahme in die *1* Austria, ihre Muttergesellschaft.

Mit Umwandlungsvertrag vom 05.06.2008 wurde diese *1* Austria, eine Tochtergesellschaft der in Deutschland ansässigen *1* Auslandsbeteiligungs GmbH (kurz deutsche *1* Auslandsbet.), auf Grundlage der Schlussbilanz zum 31.12.2007 unter Buchwertfortführung gemäß Art. II UmgrStG in die Bf., mithin eine Personengesellschaft, umgewandelt, wobei laut Gesellschaftsvertrag der Bf. die (am 09.04.2008 errichtete) *1* L. GmbH als unbeschränkt haftende (Arbeits-)Gesellschafterin fungiert.

Mit Vertrag vom 04.08.2008 übertrug die deutsche *1* Auslandsbet. als nunmehrige alleinige Kommanditistin der Bf. ihren Teilbetrieb "Beteiligung an der Bf." auf Grundlage der Abspaltungsbilanz zum ebenfalls 31.12.2007 als Gesamtheit im Wege der Abspaltung zur Aufnahme nach §§ 123 ff dt. UmwG unter Buchwertfortführung auf die aufnehmende Gesellschaft, die neu gegründete und ebenfalls in Deutschland ansässige *1* Europe GmbH (kurz deutsche *1* Europe).

Verfahrensgang:

a) Im Zuge einer das Jahr 2008 betreffenden Außenprüfung bei der Bf. wurden von der Großbetriebsprüfung (GBP) im Bericht vom 07.12.2011 folgende strittige Feststellungen getroffen:

- "Firmenwertabschreibung":

Im Hinblick auf die oben dargestellten Umgründungsvorgänge sei durch die errichtende Umwandlung das Besteuerungsrecht Österreichs entstanden, wobei die Bf. im Jahre 2008 für die alleinige Kommanditistin, die deutsche *1* Europe, eine Aufwertung der Kommanditanteile auf den gemeinen Wert vorgenommen habe. Den sich in weiterer Folge ergebenden Firmenwert iHv rd. 689 Millionen Euro habe die Bf. auf 15 Jahre steuerwirksam abgeschrieben. Nach Ansicht der GBP sei diese im geprüften Jahr 2008 erstmals geltend gemachte Firmenwertabschreibung iHv rd. 46 Millionen Euro nicht anzuerkennen, da die Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG dem entgegenstehe.

- "Warenvorräte":

Die Bf. habe zum 31.12.2008 betreffend das Warenlager eine Abwertung iHv rd. 48 Millionen Euro vorgenommen und dies im Wesentlichen mit der vertraglichen Senkung der

Einstandspreise ab 01.01.2009 begründet. Dabei handle es sich aber nach Ansicht der GBP um kein werterhellendes Ereignis, das bereits zum 31.12.2008 zu berücksichtigen sei.

- "Forschungsfreibetrag":

Die Bf. habe im Zuge des Prüfungsverfahrens einen Antrag auf Korrektur der Bemessungsgrundlagen für den Forschungsfreibetrag gestellt. Diesem Antrag werde grundsätzlich Folge gegeben, wobei aber gewisse Kosten (ua hinsichtlich ***Studien) aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden seien.

b) Gegen den entsprechenden Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 vom 20.12.2011 erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 19.01.2012 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) und beantragte darin mit umfangreicher Begründung die Anerkennung der "Firmenwertabschreibung", der Abwertung der "Warenvorräte" sowie der von der GBP ausgeschiedenen Kosten im Rahmen des "Forschungsfreibetrages".

c) Am 05.01.2012 erließ das Finanzamt (FA) den Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 und berücksichtigte darin unter Verweis auf die Feststellungen der GBP die von der Bf. auch für dieses Jahr geltend gemachte "Firmenwertabschreibung" iHv rd. 46 Millionen Euro nicht. Dagegen wurde vom FA die von der Bf. im Jahr 2008 angesetzte Wertminderung der "Warenvorräte" iHv rd. 48 Millionen Euro in diesem Jahr einkommensmindernd erfasst.

d) In der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 14.02.2012 gegen diesen Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 beantragte die Bf. neben der Anerkennung der "Firmenwertabschreibung" zudem die Berücksichtigung eines Abzugspostens in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung, der in Verbindung mit einer - näher dargestellten und von der GBP bei der *1* M. sowie der *1* Austria vorgenommenen - "Pensionskassenübertragung" stünde.

e) Diese beiden Berufungen (nunmehr Beschwerden) wurden daraufhin ohne Erlassung einer Berufungs- bzw. Beschwerdevorentscheidung dem damals noch zuständigen Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt, wobei das FA im Vorlagebericht in Bezug auf den Streitpunkt des Jahres 2009 "Pensionskassenübertragung" eine stattgebende Erledigung anregte.

f) Am 18.03.2014 erließ das FA unter neuerlicher Nichtanerkennung der "Firmenwertabschreibung" die Feststellungsbescheide für die Jahre 2010 und 2011, woraufhin die Bf. mit Schriftsatz vom 01.04.2014 wiederum Beschwerde erhob und die Anerkennung dieser "Firmenwertabschreibung" begehrte.

g) Vor Vorlage dieser Beschwerde an das nunmehr zuständige Bundesfinanzgericht (BFG) erfolgte eine weitere Außenprüfung betreffend die Jahre 2009 bis 2012.

Dabei wurde im Bericht vom 20.12.2017 in Bezug auf die "Warenvorräte" von der GBP die Feststellung getroffen, dass die vom FA im Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 vorgenommene Abwertung iHv rd. 48 Millionen Euro dem Grunde nach zwar anzuerkennen, andererseits aber im Einvernehmen mit der Bf. lediglich von einer betrieblichen Veranlassung im Ausmaß von ca. 45 % auszugehen sei. Die Einkünfte des Jahres 2009 seien demgemäß um den nicht betrieblich veranlassten Teil zu erhöhen. Gleichzeitig ziehe die Bf. hinsichtlich der beim BFG offenen Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 den Beschwerdepunkt "Warenvorräte" zurück.

Zudem stellte die GBP sowohl für die Jahre 2010 und 2011, betreffend welche schon die oben erwähnte Beschwerde beim FA anhängig war, als auch für das Jahr 2012 eine weitere unstrittige Feststellung fest bzw. erkannte für das Jahr 2012 wiederum die "Firmenwertabschreibung" nicht an.

h) Das FA erließ in der Folge am 14.02.2018 unter Hinweis auf diese Feststellungen der GBP zum einen abändernde Beschwerdeentscheidungen hinsichtlich der Jahre 2010 und 2011 sowie zum anderen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2012.

i) Die Bf. brachte daraufhin am 12.03.2018 beim FA betreffend die Jahre 2010 und 2011 Vorlageanträge sowie betreffend das Jahr 2012 eine Beschwerde ein und beantragte darin jeweils die Anerkennung der "Firmenwertabschreibung" sowie in Bezug auf das Jahr 2012 gemäß § 262 Abs. 2 BAO die Nichterlassung einer Beschwerdeentscheidung.

j) Nach Vorlage dieser die Jahre 2010 bis 2012 betreffenden Beschwerdesache an das BFG übermittelte die Bf. dem FA zwei mit 21.09.2018 und 04.02.2019 datierte Schriftsätze, in denen sie ua auch für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2010 bis 2012 "Offenlegungen im Zusammenhang mit den Sonderbetriebseinnahmen" vornahm und die entsprechenden steuerlichen Auswirkungen darlegte. Diese beiden Schriftsätze wurden daraufhin vom FA dem BFG vorgelegt und deren Berücksichtigung im Rahmen der Beschwerdeerledigung angeregt.

k) Zuletzt brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertreterin nach einer mündlichen Besprechung sämtlicher Beschwerdepunkte beim BFG einen mit 18.03.2019 datierten Schriftsatz ein, worin betreffend die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 das Beschwerdebegehren ausdrücklich auf den Beschwerdepunkt "Firmenwertabschreibung" eingeschränkt wurde. Begründend verwies die Bf. darauf, dass zum einen betreffend den Beschwerdepunkt "Warenvorräte" mit der GBP die schon im Bericht vom 20.12.2017 enthaltene Einigung erzielt worden sei und zum anderen hinsichtlich des Beschwerdepunktes "Forschungsfreibetrag" sich die Bf. nunmehr der Rechtsansicht der GBP anschließe.

l) In der Folge nahm die steuerliche Vertreterin der Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück, woraufhin das BFG mit Schreiben vom 20.09.2019 für 29.10.2019 eine mündliche Verhandlung ansetzte.

m) Am 22.10.2019 langte beim BFG ein mit "Zusammenfassende Erläuterung unserer Rechtsansicht hinsichtlich Firmenwertabschreibung" betitelter Schriftsatz der steuerlichen Vertreterin der Bf., datiert mit 21.10.2019, ein, der umgehend dem FA übermittelt wurde.

n) In der unter Ausschluss der Öffentlichkeit stattgefundenen mündlichen Verhandlung vom 29.10.2019 wurde vorerst sowohl von der Bf. bzw. deren steuerlicher Vertreterin als auch vom FA klargestellt, dass der einzige Beschwerdepunkt für alle angefochtenen Feststellungsbescheide die "Firmenwertabschreibung" sei. So beantragte das FA ausdrücklich in Bezug auf den Beschwerdepunkt des Jahres 2009 "Pensionskassenübertragung" eine stattgebende Erledigung sowie hinsichtlich der Jahre 2010 bis 2012 eine Berücksichtigung der Feststellungen der GBP laut Bericht vom 20.12.2017. Beide Parteien gingen zudem ebenfalls davon aus, dass die von der Bf. vorgenommenen "Offenlegungen im Zusammenhang mit den Sonderbetriebseinnahmen" vom BFG zu berücksichtigen seien.

Betreffend den alleinigen Beschwerdepunkt "Firmenwertabschreibung" wiederholte die steuerliche Vertreterin im Wesentlichen die Ausführungen im oben erwähnten Schriftsatz vom 21.10.2019, woraufhin vom FA dem BFG ebenfalls ein ergänzender Schriftsatz vorgelegt wurde, in dem wiederum die Rechtsansicht des FA zusammengefasst wurde. Nach dem Scheitern von "Vergleichsgesprächen", die in diesem Punkt von der steuerlichen Vertreterin der Bf. angeregt wurden, beantragte diese die vollinhaltliche Stattgabe in diesem Beschwerdepunkt, das FA demgegenüber die Abweisung.

Das BFG hat in der vorliegenden Beschwerdesache erwogen:

Nach den obigen Ausführungen besteht der alleinige Streitpunkt in der Frage der Zulässigkeit der "**Firmenwertabschreibung**".

Der unstrittige Sachverhalt, wie er sowohl von der GBP in den beiden Berichten vom 07.12.2011 bzw. vom 20.12.2017 als auch von der Bf. in ihren jeweiligen Beschwerdeschriftsätzen sowie im ergänzenden Schriftsatz vom 21.10.2019 dargestellt wurde, stellt sich unter Wiederholung der oben schon erwähnten Umgründungsschritte wie folgt dar:

Bis zum 05.06.2008 war die deutsche *1* Auslandsbet. an der *1* Austria zu 100 % beteiligt. Diese *1* Austria wurde mit Umwandlungsvertrag vom 05.06.2008 zum Stichtag 31.12.2007 unter Inanspruchnahme des Art. II UmgrStG in die Bf. unter Buchwertfortführung umgewandelt. Die deutsche *1* Auslandsbet. als bisherige Alleingesellschafterin der *1* Austria wurde durch diese Umwandlung zur alleinigen Kommanditistin der Bf., als

Komplementärin fungierte mit einer Beteiligung am Vermögen von 0 % die neu gegründete (österreichische) *1* L. GmbH. Mit Vertrag vom 04.08.2008 übertrug die deutsche *1* Auslandsbet. in der Folge ihren Mitunternehmeranteil an der Bf. auf Grundlage der Abspaltungsbilanz zum 31.12.2007 als Gesamtheit im Wege der Abspaltung zur Aufnahme nach §§ 123 ff dt. UmwG auf die deutsche *1* Europe als aufnehmende Gesellschaft. Die deutsche *1* Europe führte in ihrer deutschen steuerlichen Übernahmebilanz die steuerlichen Buchwerte der deutschen *1* Auslandsbet. betreffend die Anteile an der Bf. fort. In der österreichischen Ergänzungsbilanz der deutschen *1* Europe als Kommanditistin erfolgte aufgrund des mit Wirkung ab 01.01.2008 durch die errichtende Umwandlung entstehenden Besteuerungsrechts Österreichs eine Aufwertung des Kommanditanteils auf den gemeinen Wert iHv 872.231.000,00 Euro. Die Basis für diese Aufwertung war eine von der GBP nicht beanstandete bzw. nicht thematisierte Unternehmensbewertung über den gemeinen Wert der Bf. zum Stichtag 31.12.2007. In der Folge wurde in dieser steuerlichen Ergänzungsbilanz der deutschen *1* Europe ein Firmenwert iHv 689.359.096,16 Euro als Differenz zum Buchwert des Vermögens der übertragenden Körperschaft ausgewiesen. Dieser Firmenwert wurde daraufhin steuerwirksam über eine Nutzungsdauer von 15 Jahren beginnend mit dem Jahr 2008 als Sonderbetriebsausgabe der deutschen *1* Europe iHv jährlich 45.957.273,00 Euro im Rahmen der Erklärungen über die Einkünfte der Bf. abgeschrieben.

Diese Aufwertung des Kommanditanteils auf den gemeinen Wert beruht auf der mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 (BBG 2007), BGBl. I Nr. 24/2007, eingefügten und ab 24.05.2007 wirksamen Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG.

Danach sind, soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entsteht, diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Laut den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (43 BlgNR XXIII. GP, 26) wurde mit dieser Bestimmung *"klargestellt"*, dass *"in dem mit der errichtenden Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft verbundenen Entstehen des Besteuerungsrechtes an den Mitunternehmeranteilen ausländischer Gesellschafter eine steuerneutrale Aufwertung an dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag Platz greift."*

Die GBP nahm in diesem Zusammenhang folgende rechtliche Würdigung vor:

"Die Gesetzesbestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG verhindert, dass bei Entstehen des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich - im Zuge einer errichtenden Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft - an den Mitunternehmeranteilen (bisher Kapitalanteilen) die Steuerpflicht auch stille Reserven umfasst, die vor der Entstehung des österreichischen Besteuerungsanspruches gelegt wurden."

Die in der Gesetzesbestimmung vorgegebene Technik der steuerfreien Aufwertung auf den gemeinen Wert soll die Entstrickung der stillen Reserven in den Kapitalanteilen der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft sicherstellen. Damit soll nur die im bisherigen Kapitalanteil vorhandene stille Reserve durch § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG entsteuert werden. Da aber die Realisierung einer stillen Reserve in den Anteilen erst bei der Veräußerung der Anteile erfolgt, kann die Wirkung der Entsteuerung auch erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile (Mitunternehmeranteile) erfolgen. Eine Aufwertung in den Ergänzungsbilanzen des Anteilsinhabers auf den gemeinen Wert und die Zuweisung zu den entsprechenden Wirtschaftsgütern und der Restgröße Firmenwert in Verbindung mit einer steuerwirksamen Abschreibung ist unzulässig. Die laufende Besteuerung der inländischen Personengesellschaft - durch Abschreibung des durch Aufwertung auf den gemeinen Wert entstandenen Differenzbetrages - kann dadurch nicht beeinflusst werden. Dies genau deshalb nicht, da die Entsteuerung der stillen Reserven nur Wirkung im eventuell zukünftigen Veräußerungsfall der Mitunternehmeranteile haben soll.

Genau diese Aussage wurde im AbgÄG 2010 in § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG mit Aufnahme folgender Wortfolge "sind die Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen und mit diesem Wert bis zur späteren Realisierung der Anteile fortzuführen" eingefügt. Wie die Erläuternden Bemerkungen ausführen, ist diese Änderung von § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG nur klarstellend."

Die GBP gibt damit im Wesentlichen folgende von Wiesner/Mayr in RdW 2007, 496 ("Aktuelles zur Umwandlung"), vertretene Rechtsansicht wieder:

"Eine Klarstellung nimmt auch § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG vor, wonach eine Aufwertung auf den gemeinen Wert erfolgt, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Anteile an der durch eine errichtende Umwandlung entstandenen Personengesellschaft entsteht. Die Gesetzesänderung hat insbesondere die schon bisher in Rz 462 UmgrStR behandelte errichtende Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft mit ausländischen (zB deutschen) Anteilsinhabern vor Augen. Da umwandlungsbedingt das Besteuerungsrecht an den Mitunternehmeranteilen ausländischer Gesellschafter entsteht, hat eine steuerneutrale Aufwertung an dem dem Umwandlungstichtag folgenden Tag zu erfolgen. Diese Aufwertung entspricht dem Grundsatz, dass Österreich nur jene stille Reserve besteuern möchte, die in der österreichischen Besteuerungshoheit entstanden sind. Umwandlungsbedingt erlangt die Republik Österreich zusätzlich das Besteuerungsrecht an den Anteilen (bisher Kapitalanteil); nur die im bisherigen Kapitalanteil vorhandene stille Reserve soll nach § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG entsteuert werden. Da aber die Realisierung einer stillen Reserve in den Anteilen erst bei der Veräußerung der Anteile erfolgt, wird die umwandlungsbedingte Entsteuerung auch erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile wirksam. Die stille Reserve (Aufwertung) ist gewissermaßen bis zur Veräußerung (Realisierung) eingefroren. Auf die laufende Besteuerung der Personengesellschaft kann die

Aufwertung auf den gemeinen Wert keinerlei Einfluss haben; denn vom Sinn und Zweck der Regelung geht es nur um die Entsteuerung der seinerzeitigen Kapitalbeteiligung, sofern Österreich umwandlungsbedingt ein Besteuerungsrecht erhält."

Die Bf. stützt sich demgegenüber in ihren Beschwerdeschriftsätzen sowie im Schriftsatz vom 21.10.2019 im Wesentlichen auf die Literaturmeinungen von *Damböck* (in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht, 635), *Keppert/Waitz-Ramsauer* (in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, § 9 Rz 22), sowie *Rief*, VWT 6/2007 ("Aktuelles zum Unternehmens-(ver)kauf"), wonach die aktivierten stillen Reserven und Firmenwert sofort - also ab dem Jahr der Umwandlung - aufwandswirksam in Form einer Abschreibung verteilt werden können. Es liege nämlich ein einer Anschaffung vergleichbarer Vorgang vor, sodass die beim Asset Deal üblichen Abschreibungsbestimmungen (wie insbesondere die Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs. 3 EStG 1988) zur Anwendung kämen.

Diesen Rechtsansichten der von der Bf. genannten Autoren kann das BFG aber nicht folgen.

Ausgangspunkt für die nachfolgenden - die beschwerdegegenständlichen Jahre betreffenden - Überlegungen ist der Umstand, dass bei der Umwandlung einer inländischen Körperschaft mit ausländischen Anteilsinhabern das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich des (steuerhängigen) Vermögens aufrecht bleibt, auf Ebene des (ausländischen) Anteilsinhabers hingegen die (grundsätzlich nicht in Österreich steuerhängige) Beteiligung an der umzuwandelnden inländischen Körperschaft wegfällt und durch den steuerhängigen Mitunternehmeranteil ersetzt wird. Bis zum Inkrafttreten des BBG 2007 sah die Verwaltungspraxis (vgl. Rz 462 UmgrStR 2002) vor, dass der durch die Buchwertumwandlung nach Art. II UmgrStG entstehende Mitunternehmeranteil im Fall einer ausländischen (Liquidations-) Besteuerung des ausländischen Gesellschafters *"um eine steuerlich maßgebende Ergänzungsbilanz zu modifizieren ist, in der vergleichbar einem Anschaffungstatbestand die im Ausland aufgedeckten stillen Reserven dargestellt werden können."* Im BBG 2007 wurde für errichtende Umwandlungen diese Verwaltungspraxis durch Einfügung der Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG gesetzlich verankert und präzisiert. Während die übertragende österreichische Körperschaft das übertragene Vermögen in der Umwandlungsbilanz mit dem Buchwert ansetzen muss (vgl. § 8 Abs. 1 UmgrStG), hat der ausländische Rechtsnachfolger seinen Anteil an der (durch die errichtende Umwandlung entstandenen) Personengesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Ob die Inlandsumwandlung im Ausland zu einer sofortigen/aufgeschobenen Besteuerung des Anteilsinhabers führt, ist dabei unmaßgeblich. Die Bewertung des umwandlungsbedingt entstehenden Mitunternehmeranteiles mit dem gemeinen Wert bei gleichzeitiger Buchwertübernahme des Vermögens der übertragenden Körperschaft ist mit der in Österreich geltenden Bilanzbündeltheorie und insbesondere mit der steuerlichen Spiegelbildtheorie in Einklang zu bringen. Die dem ausländischen Rechtsnachfolger

zuzurechnenden anteiligen Buchwerte des Vermögens der übertragenden Körperschaft sind um eine Sonderbilanz des Mitunternehmers zu ergänzen, in der der Differenzbetrag zwischen dem anteiligen Buchwert der Wirtschaftsgüter und dem gemeinen Wert des umwandlungsbedingt entstehenden Mitunternehmeranteils (= stille Reserven der Wirtschaftsgüter, Firmenwert als Differenzwert) vermerkt werden (so ausdrücklich *Zöchling*, *"Doppelte Steuerhängigkeit bei Umwandlungen, Neue Ansätze für steueroptimierte Unternehmensveräußerungen"*, SWK 2007, 718).

Die maßgebliche Streitfrage, ob die stillen Reserven und ein als Differenzgröße aktivierter Firmenwert *"vergleichbar einem Anschaffungstatbestand"* (vgl. Rz 462 UmgrStR 2002) sofort steuerlich verteilt werden können, wie von der Bf. behauptet, oder ob diese Positionen ähnlich wie bei einem Zusammenschluss mit Quotenverschiebung der Kapitalkonten bis zur tatsächlichen Realisierung (Veräußerung, sonstiges Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen) aufgespeichert bleiben, ist nun, worauf alle genannten Autoren hinweisen, gesetzlich nicht geregelt.

Mangels einer gesetzlichen Regelung ist damit aber insbesondere auf den Sinn und Zweck dieser durch das BBG 2007 eingefügten Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG abzustellen. Dabei folgt das BFG der oben angeführten Rechtsansicht von *Wiesner/Mayr*, wonach die stillen Reserven, soweit im Zuge der Exportumwandlung auf Gesellschafterebene ein Besteuerungsrecht Österreichs entsteht, erst im Falle der Veräußerung der den stillen Reserven zu Grunde liegenden Wirtschaftsgütern in der jeweiligen Perioden und mit dem in dieser Periode zur Anwendung kommenden Steuersatz versteuert werden. Im Ergebnis dient damit diese Besteuerung der periodenrichtigen Totalgewinnbesteuerung.

Hinzu kommt der vom FA im Zuge der mündlichen Verhandlung zu Recht vorgebrachte Umstand, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Begünstigungsvorschrift im Sinne eines steuerfreien "Step-up" handelt und Begünstigungsvorschriften im Zweifel eng auszulegen sind. Hätte demnach der Gesetzgeber im Rahmen der Erlassung des BBG 2007 eine sofortige steuerliche Absetzbarkeit dieses steuerfreien "Step-ups" zulassen wollen, hätte er dies explizit regeln müssen.

Für das BFG ist deshalb in weiterer Folge auch nicht erkennbar, warum die Bf. im umwandlungsbedingt gemäß § 5 UmwG entstandenen Mitunternehmeranteil einen "Anschaffungsvorgang" im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG 1988 sieht, der nach dieser Bestimmung zwingend auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben wäre. Es liegt vielmehr ein gesellschaftsrechtlich zulässiger Vorgang vor, der einen Mitunternehmeranteil entstehen lässt, wobei es aber an der für eine Firmenwertabschreibung notwendigen Entgeltlichkeit mangelt.

Im Rahmen dieser systematischen und teleologischen Interpretation erscheint es dem BFG zudem zulässig, auf die durch das Abgabenänderungsgesetz 2010 (AbgÄG 2010), BGBl. I Nr.

34/2010, erfolgte Änderung dieser maßgeblichen Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG hinzuweisen. Danach trat nämlich an die Stelle der Wortfolge „sind diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen“ die Wortfolge „sind die Anteile mit dem gemeinen Wert anzusetzen und mit diesem Wert bis zur späteren Realisierung der Anteile fortzuführen“.

Dabei soll laut den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (662 BlgNR XXIV. GP, 11) diese Änderung *"klarstellen, dass im Falle des Entstehens des Besteuerungsrechts durch eine errichtende Umwandlung ausschließlich die Anteile an der Gesellschaft und nicht das gesamte Vermögen der Gesellschaft aufzuwerten sind. Wird zB eine österreichische GmbH mit ausländischen (zB deutschen) Anteilsinhabern umgewandelt, entsteht umwandlungsbedingt das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den Anteilen. Die Anteile sind daher mit dem gemeinen Wert anzusetzen und bis zur Realisierung (Veräußerung) der Anteile mit dem gemeinen Wert fortzuführen, weil es erst im Zeitpunkt der Realisierung (Veräußerung) zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt."*

Auch unter Berücksichtigung dieser im Jahre 2010 erfolgten "Klarstellung" durch den Gesetzgeber ist die von der GBP bzw. dem FA vertretene Rechtsansicht betreffend die im Jahre 2008 erfolgte Umwandlung als zutreffend anzusehen, wird doch damit letztlich die ursprüngliche Zielsetzung und Systematik der im Jahre 2007 eingefügten Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG angesprochen.

Zuletzt wird ausdrücklich noch darauf verwiesen, dass entgegen der offenkundigen Ansicht der Bf. die von ihr angesetzte Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung iHv 689.359.096,16 Euro nicht "unstrittig" ist, wurden doch von der GBP in diesem Zusammenhang, wie den beiden Berichten erkennbar entnommen werden kann, überhaupt keine Prüfungshandlungen gesetzt. Wenn demnach das FA erstmals in der mündlichen Verhandlung vorbrachte, dass von der Bf. der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen dem errechneten gemeinen Wert und den Buchwerten in der Ergänzungsbilanz unter Berufung auf § 8 Abs. 3 EStG 1988 pauschal als Firmenwert angesetzt worden sei und demgemäß eine detaillierte Auseinandersetzung mit der Zuordnung der stillen Reserven zu den einzelnen Wirtschaftsgütern unterblieben sei, kann ihm - auch mangels entsprechender Einwendungen der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung - nicht entgegengetreten werden.

Die Beschwerden sind demgemäß, soweit sie sich gegen die Nichtberücksichtigung der in sämtlichen beschwerdegegenständlichen Jahren von der Bf. vorgenommenen "Firmenwertabschreibung" iHv 45.957.273,00 Euro richten, als unbegründet abzuweisen.

Wie oben unter "Verfahrensgang" aber schon erläutert, ist nach Zurücknahme der beiden den Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 betreffenden Beschwerdepunkte "Warenvorräte" und "Forschungsfreibetrag" und der unstrittig vorzunehmenden Änderungen des Feststellungsbescheides für das Jahr 2009 (Hinzurechnung hinsichtlich der "Warenvorräte"

iHv 26.536.000,00 Euro laut dem Bericht der GBP vom 20.12.2017) sowie der schon in den Beschwerdeentscheidungen betreffend die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2010 und 2011 vorgenommenen und von der Bf. ebenfalls nicht bestrittenen Hinzurechnung iHv jeweils 285.714,29 Euro (vgl. Tz 3 des Berichtes vom 20.12.2017) zuletzt noch kurz auf die zwischen den beiden Parteien zwar nicht mehr strittigen, aber ungeachtet dessen vom BFG zu entscheidenden Beschwerdepunkte der "Pensionskassenübertragung" für das Jahr 2009 sowie der "Offenlegungen im Zusammenhang mit den Sonderbetriebseinnahmen" für die Jahre 2010 bis 2012 einzugehen.

"Pensionskassenübertragung":

Die Bf. begehrte in ihrer Beschwerde vom 14.02.2012 gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2009 vom 05.01.2012 die Berücksichtigung eines Abzugspostens in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung iHv 85.326,18 Euro, der nach dem Vorbringen der Bf. in Verbindung mit einer "Pensionskassenübertragung" steht.

Nach den Ausführungen der Bf. stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar: *"Gemäß § 124 EStG 1988 ist der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerwirksam gebildeten Pensionsrückstellung und dem an die VBV Pensionskassen AG gemäß § 48 PKG geleisteten Deckungserfordernis gleichmäßig auf 10 Jahre zu verteilen. Diese Verteilung wurde durch die GBP, beginnend mit dem Jahr 2005 bei der *1* M. mit einem Verteilungsbetrag von 97.747,62 Euro sowie bei der *1* Austria mit einem Verteilungsbetrag von 755.514,21 Euro vorgenommen. Dies wurde von diesen beiden Gesellschaften im Rahmen der Außenprüfung vollinhaltlich akzeptiert sowie entsprechende Korrekturen in den nachfolgenden Jahren 2005 bis 2008 vorgenommen. Aufgrund der Umgründungsmaßnahmen sind die Verteilungsauswirkungen (dh die Ausrollung der Verteilungsbeträge) nunmehr auf Ebene der Bf. zu berücksichtigen. Dies wurde im Feststellungsbescheid 2009 jedoch unterlassen. Aufgrund der Nichtberücksichtigung dieser Ausrollung ist der Bescheid rechtswidrig und ein Gesamtbetrag von 85.326,18 Euro (9.774,76 Euro und 75.551,42 Euro) entsprechend als Abzugsposten in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung zu berücksichtigen."*

Da vom FA in Bezug auf diesen Beschwerdepunkt ausdrücklich eine stattgebende Erledigung angeregt wurde und auch das BFG diesem Beschwerdebegehren seine Berechtigung nicht absprechen kann, ist diesbezüglich der Beschwerde Folge zu geben.

"Offenlegungen im Zusammenhang mit den Sonderbetriebseinnahmen":

Den beiden Schriftsätzen der Bf. vom 21.09.2018 bzw. vom 04.02.2019 ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Zwischen der Bf. und der deutschen *1* Europe als Kommanditistin besteht ein Verrechnungskonto, welches die wechselseitige Finanzierung abbildet, wobei sich ergebende

Salden fremdüblich finanziert werden. Diese Zinsen wurden von der Bf. als Zinsaufwand im Rahmen ihrer Feststellungserklärungen berücksichtigt. Andererseits wurden die entsprechenden Zinserträge auf Ebene der deutschen *1* Europe in Deutschland erfasst und dort versteuert. Eine Erfassung der Zinserträge als Sonderbetriebseinnahmen der deutschen *1* Europe in den Feststellungserklärungen der Bf. erfolgte bislang nicht. Diese Zinseinnahmen wurden deshalb auch nicht in den österreichischen Körperschaftsteuererklärungen der beschränkt steuerpflichtigen deutschen *1* Europe aufgenommen. Im Jahre 2018 wurde von der deutschen *1* Europe erkannt, dass die Zinserträge nicht in Deutschland, sondern in Österreich als Sonderbetriebseinnahmen zu versteuern sind. Die deutschen Steuererklärungen wurden deshalb entsprechend korrigiert. In gleicher Weise sind auch die österreichischen Steuererklärungen der B. zu korrigieren.

Da diesem Vorbringen der Bf. Berechtigung zukommt und überdies auch das FA sowohl im Rahmen der Übermittlung dieser beiden Schriftsätze an das BFG als auch in der mündlichen Verhandlung keine gegenteilige Argumentation vorbrachte, sind die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 durch Hinzuzählung dieser bislang nicht erklärten Zinserträge wie folgt zu ändern:

2010: 965,49 Euro

2011: 7.064,99 Euro

2012: 51.186,27 Euro

Danach ergeben sich für die angefochtenen Bescheide die nachfolgenden Auswirkungen:

[...]

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da hinsichtlich der allein strittigen Frage, ob bei einer errichtenden Umwandlung mit ausländischen Anteilsinhabern gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 letzter TS UmgrStG idF des BBG 2007 eine Firmenwertabschreibung zulässig war, bislang keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorhanden ist, war eine Revision zuzulassen.

Wien, am 22. April 2020