



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Sepp Michael Steinle & Mag. Gabriele Kandler Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Wielandgasse 35, vom 12. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Februar 2003 betreffend Körperschaftsteuer 1998 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw-GmbH ist nach Umgründung im Jahr 2003 Gesamtrechtsnachfolgerin der X-VerwaltungsGmbH.

Strittig ist eine im angefochtenen Bescheid berücksichtigte Zuschreibung (§ 6 Z 13 EStG 1988) im Betrag von 5,273.917 S, die ihre Grundlage in einer im Jahr 1987 vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung des Beteiligungswertes der X-VerwaltungsGmbH an der X-ProdukteGmbH hat. Zusätzlich strittig ist eine vom Finanzamt erst im Berufungsverfahren „geltend gemachte“ Zuschreibung (§ 6 Z 13 EStG 1988) im Betrag von 12,812.260,47 S, die ihre Grundlage in einer im Jahr 1988 vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung des Beteiligungswertes der X-VerwaltungsGmbH an der X-ProdukteGmbH hat.

Die X-VerwaltungsGmbH war an der X-ProdukteGmbH sowie - laut Jahresabschluss 1987 - auch an der X-VertriebsGmbH (1989 verkauft), an der X-HandelsGmbH. und an der X-Inc. (in der Folge liquidiert) beteiligt. Gesellschafter der X-VerwaltungsGmbH waren X-Ehemann (etwa 0,05%) und X-Ehefrau (etwa 99,95%).

Die X-ProdukteGmbH ist im Bereich im Bereich „P-Produkte“, vor allem der Erzeugung von X tätig. Im Jahr 1987 beteiligte sie sich mit einem 50%-Geschäftsanteil an der Z-GmbH.

Mit Notariatsakt vom 8. Jänner 1988 erwarb die X-VerwaltungsGmbH., die zu diesem Zeitpunkt einen Geschäftsanteil von 74% an der X-ProdukteGmbH besaß, den restlichen 26%-Geschäftsanteil um Betrag_1 Schilling von RR (sog. Anteile R). In der Folge nahm die X-VerwaltungsGmbH unter Heranziehung dieses Kaufpreises im Jahresabschluss 1987 außerplanmäßig eine Abschreibung des Wertes des (bisherigen) 74%-Geschäftsanteils auf den niedrigeren Wert im Betrag von 5,273.917 S vor (in der Folge: Teilwertabschreibung 1987). Der Abschreibungsbetrag wurde dabei wie folgt errechnet:

Kaufpreis für 26%-Anteil	Betrag_2
hochgerechnet auf 100%	Betrag_3
davon 74%	Betrag_4
Bisheriger Bilanzansatz für 74%	Betrag_5
Unterschiedsbetrag	-5,273.917

Im Jahr 1988 wurde das Stammkapital der X-VerwaltungsGmbH erhöht (um neun Millionen Schilling auf 21,5 Millionen Schilling). Weiters wurde die X-ProdukteGmbH als übernehmende Gesellschaft mit der X-HandelsGmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen.

Im Jahresabschluss 1988 nahm die X-VerwaltungsGmbH außerplanmäßig eine Abschreibung des Beteiligungswertes der X-ProdukteGmbH auf den niedrigeren Wert im Betrag von 12,812.260,47 S vor (in der Folge: Teilwertabschreibung 1988). Dieser Betrag entspricht laut der Beilage 5 „Erläuterungen zu Beteiligungen und WB zu Beteiligungen“ dem Jahresverlust 1988 der Tochtergesellschaft).

Im Jahr 1992 wurde die Y-GmbH gegründet. An dieser Gesellschaft besaß auch die X-VerwaltungsGmbH einen Geschäftsanteil.

Im Jahr 1995 veräußerte X-Ehemann (der - ausgenommen den 16,66%-Geschäftsanteil seines damals noch minderjährigen Sohnes X-Sohn - alle Geschäftsanteile von den Erben der im Jahr 1990 verstorbenen X-Ehefrau erworben hatte, und dadurch über einen 83,34%-Geschäftsanteil verfügte) einen 40%-Geschäftsanteil an der X-VerwaltungsGmbH um Betrag_6 Schilling an die A1-GmbH. (Notariatsakt vom 9. März 1995). Der restliche 43,34%-Geschäftsanteil verblieb bei X-Ehemann.

Ab 1997 war die X-VerwaltungsGmbH Alleingesellschafterin der Y-GmbH. Die Y-GmbH wiederum war Alleingesellschafterin der seit 1997 bestehenden ungarischen X-Kft. Diese ist ebenfalls im Bereich „P -Produkte“, vor allem der Erzeugung von X tätig.

Im Jahr 1998 veräußerte X-Ehemann seinen verbliebenen 43,34%-Geschäftsanteil an der X-VerwaltungsGmbH um Betrag_7 Schilling an die A1-GmbH. (Notariatsakt vom 25. Juni 1998).

Im selben Jahr wurde die X-ProdukteGmbH als übernehmende Gesellschaft mit der Y-GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen (Verschmelzungsvertrag vom 4. September 1998), wodurch sie auch Alleingesellschafterin der X-Kft wurde.

Im Jahr 2001 veräußerte der auch damals noch immer minderjährige X-Sohn seinen gesamten 16,66%-Geschäftsanteil um Betrag_8 Schilling an die A1-GmbH. (Notariatsakt vom 20. Juni 2001).

Das Finanzamt traf im Zuge einer Buch- und Betriebsprüfung der X-VerwaltungsGmbH die Feststellung, dass im für das Jahr 1998 gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 ein Zuschreibung des (zum 31.12.1987 abgeschrieben) Betrages von 5,237.917 S (380.654,27 €) in voller Höhe vorzunehmen ist. Im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung begründet das Finanzamt die Zuschreibung im Wesentlichen damit, dass mit den gestiegenen Verkaufspreisen an der X-VerwaltungsGmbH eine nachhaltige Wertsteigerung der Beteiligung an der X-ProdukteGmbH. dokumentiert sei (Kaufpreis eines Geschäftsanteils im Ausmaß von 1% des Stammkapitals: 1995 – Betrag_9 S, 1998 – Betrag_10 S, 2001 – Betrag_11 S).

	31.12.1997	31.12.1998
Wert laut Handelsbilanz	Betrag_12 S	Betrag_12 S
Wert laut Finanzamt	Betrag_12 S	Betrag_13 S
		5,237.917,00 S

Unter Zugrundelegung dieser Feststellung setzte das Finanzamt mit (dem hier angefochtenen) Bescheid vom 7. Februar 2003 die Körperschaftsteuer der X-VerwaltungsGmbH. im wiederaufgenommenen Verfahren mit 79.712,36 € (Abgabennachforderung 77.895,54 €) fest.

Dagegen wandte sich die X-VerwaltungsGmbH mit Berufung und bringt unter Hinweis auf die EB und verschiedene Literaturstellen im Wesentlichen vor, eine Wertaufholung sei nur dann vorzunehmen, wenn sie nach § 208 Abs. 1 HGB zulässig sei. § 208 Abs. 1 knüpfe dem ausdrücklichen Wortlaut nach an Abschreibungen nach den Bestimmungen der §§ 204 Abs. 2 und § 207 HGB an, die erst mit dem Rechnungslegungsgesetz in das HGB aufgenommen worden seien. Eine „Wertaufholung“ sei daher nur im Zusammenhang mit Abschreibungen ab

1990 vorzunehmen. Da die gegenständliche Teilwertabschreibung jedoch im Jahr 1987 – somit vor Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes – vorgenommen worden sei, bestehe keine Verpflichtung zur Zuschreibung. Die X-VerwaltungsGmbH brachte weiters vor, dass eine Zuschreibung nur dann vorzunehmen gewesen wäre, wenn der Grund für eine vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sei. Bei Wertsteigerungen aus anderen Gründen bleibe es hingegen wie bisher beim Buchwertansatz. Nur wenn die Finanzverwaltung nachweise oder zumindest glaubhaft mache, dass tatsächlich jene Gründe weggefallen seien, die zur außerplanmäßigen Abschreibung geführt hätten, komme die steuerliche Zuschreibung zum Tragen. Die Beweislast liege somit bei der Finanzverwaltung. Die X-VerwaltungsGmbH brachte auch vor, dass die Anteilsveräußerungen der Jahre 1995 und 2001 keine Relevanz für die Frage der Zuschreibungsverpflichtung im Jahr 1998 haben könnten. Zu erwähnen sei auch, dass die A2-GmbH die Anteile an der X-VerwaltungsGmbH im Jahr 2002 mit einem Verlust von Betrag_14 € veräußert habe. Die in den Jahren 1998 und 2001 gezahlten Kaufpreise seien nicht repräsentativ gewesen und ein fremder Dritter hätte keine derart hohen Preise gezahlt. Die A1-GmbH habe die Anteile erwerben müssen, weil die anderen Gesellschafter entweder nicht mehr tragbar gewesen seien oder geschäftsschädigende Handlungen gesetzt hätten. Auch sei die Situation als Minderheitsgesellschafter sehr schwierig gewesen, weil diesbezüglich mit dem Widerstreitsachwalter habe verhandelt werden müssen. Die A1-GmbH sei mangels gesellschaftsrechtlicher Möglichkeit des Ausschlusses der Lästigen Gesellschafter gezwungen gewesen, einen höheren Preis für die restlichen Anteile zu zahlen. X-Ehemann sei Konsulent für die X-ProdukteGmbH gewesen und habe die Gesellschaft international repräsentiert. In seinen letzten Lebensjahren sei er alkohol- und drogenabhängig gewesen. Besonders ab dem Jahr 1996 sei sein Zustand auch öffentlich eskaliert. X-Ehemann habe ab diesem Zeitpunkt fast täglich einen Liter hochprozentigen Alkohol getrunken. Zudem seien er und X-Ehefrau heroïn- und kokainabhängig gewesen. X-Ehefrau sei einige Jahre vor X-Ehemann an dieser Sucht gestorben. Hätte man den Zustand von X-Ehemann vorausgesehen, wäre der Konsumentenvertrag mit ihm nicht abgeschlossen worden. X-Ehemann habe des Öfteren bei öffentlichen Veranstaltungen durch abschätzige Bemerkungen das Ansehen der Firma geschädigt. Er habe wahrheitswidrige Tatsachen verbreitet, die den Ruf und die Kreditwürdigkeit der Firma erheblich gefährdeten. Bei einer Messe in Paris im Jahr 1998 habe X-Ehemann wegen übermäßigen Alkoholkonsums nicht zum Essen mit anderen Messeausstellern erscheinen können. Für den Erwerb des Geschäftsanteiles von X-Sohn habe die A1-GmbH mehr bezahlt, weil sie dadurch das 100%ige Eigentum an der X-VerwaltungsGmbH erlangt habe (sog. Paketzuschlag). Die A1-GmbH habe großes Interesse am Erwerb dieser Anteile gehabt, weil es durch die Ausschöpfung sämtlicher

Minderheitsrechte ständig zu Verzögerungen gekommen sei. X-Sohn sei minderjährig gewesen, weshalb ein Widerstreitsachwalter habe involviert werden müssen. So habe die A1-GmbH eine Kapitalerhöhung bei der X-ProdukteGmbH vornehmen wollen, um notwendige Investitionen aus Eigenmitteln tätigen zu können. Der Sachwalter des Minderheitsgesellschafters habe dem jedoch mangels liquider Mittel nicht zugestimmt. Die A1-GmbH habe darauf hin auf eine Kapitalerhöhung verzichtet. Es habe somit bei der X-ProdukteGmbH keine entsprechende Entwicklung der Geschäftstätigkeit stattgefunden, die eine Wertaufholung oder Zuschreibung begründet hätte. So habe die Firma-F, einer der größten Abnehmer, im Jahr 1998 nur mehr 40% des Vorjahresvolumens eingekauft. Weitere Umsatzrückgänge habe die X-ProdukteGmbH bei Abnehmern in der Türkei, in Spanien und in Österreich verzeichnet. Es sei daher ersichtlich, dass sich die Ergebnisse und Zukunftsperspektiven der X-ProdukteGmbH ab dem Jahr 1998 deutlich verschlechtert hätten, weshalb von keiner Wertsteigerung auszugehen sei. Dies zeigten auch die (bzgl. ao. Erträge berichtigten) Ergebnisse der X-ProdukteGmbH (Beträge in Mio. S):

1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
0,65	-22,22	-5,24	17,48	25,06	-14,12	1,22	3,77	-8,26	-15,01	-42,86

Auch die Darstellung der Jahresüberschüsse bzw. –fehlbeträge der X-Kft zeige dies (Beträge in Mio. S):

1996	1997	1998	1999	2000	2001
1,5	-7,4	-4,2	2,2	-4,2	9,0

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2003 als unbegründet ab. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, die zeitliche Zäsur der Zuschreibungsverpflichtung sei nur auf eine einzelne Literaturmeinung zurückzuführen. Grund für die Zuschreibungsverpflichtung sei allein der im Jahr 1987 gesunkene und im Jahr 1998 stark gestiegene Wiederbeschaffungspreis aus der Anteilsveräußerung. Kennzahlen aus der Unternehmensbewertung im Bereich des Substanz-, Ertrags- oder strategischen Wertes könnten für die Beurteilung der Zuschreibungsverpflichtung außer Acht gelassen werden. Das Vorbringen bezüglich des lästigen Gesellschafters sei nicht schlüssig. Es werde vorgebracht, dass der Zustand wegen der Sucht des X-Ehemann ab 1996 auch öffentlich eskaliert sei, andererseits sei ein Konsulentenvertrag abgeschlossen worden. Die Messe in Paris habe X-Ehemann gemäß dem Konsulentenvertrag über ausdrückliche Anforderung der X-ProdukteGmbH unternommen. Wäre von X-Ehemann ein solches Gefährdungspotential

ausgegangen, wäre er wohl für diese Messe nicht angefordert worden. Es könne daher nicht von einem lästigen Gesellschafter ausgegangen werden.

Mit Schreiben vom 14. Juli 2005 beantragt die Bw-GmbH – nach Wiedereinsetzung in den vorigen Stand – die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wird im Wesentlichen vorgebracht, dass das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung richtigerweise darauf hinweise, dass vor dem Jahr 1998 eingetretene Wertsteigerungen nicht zu berücksichtigen seien. Die Ergebnisse der X-ProdukteGmbH zeigten, dass keinesfalls von einer Wertsteigerung im Jahr 1998 auszugehen sei. Auch der Abschlussprüfer habe einer Wertaufholung verneint. Das Finanzamt habe es auch unterlassen, den „Eingangswert“ im Jahr 1998 zu ermitteln, sondern habe pauschal die komplette im Jahr 1987 vorgenommene Abschreibung im Jahr 1998 hinzu gerechnet. Bezüglich des lästigen Gesellschafters habe das Finanzamt übersehen, dass der Konsumentenvertrag im Juni 1995 abgeschlossen worden sei. Der überdurchschnittliche Alkoholkonsum des X-Ehemann habe erst 1996 begonnen. Anfangs habe dies noch keine so gravierenden Auswirkungen auf sein berufliches Wirken gehabt. Auch sei zu berücksichtigen, dass X-Ehemann auf Grund seiner langjährigen Gesellschafterstellung und Branchenkenntnisse über unternehmenswichtige Kontakte und Know-how verfügt habe. Mit der Zeit habe sich der Alkoholkonsum dann auch auf geschäftliche Bereiche niedergeschlagen. Dies habe mit dem Beispiel zur Reise nach Paris gezeigt werden sollen. Eine Unschlüssigkeit könne darin nicht erblickt werden.

Am 21. April 2006 wurde die Sach- und Rechtslage in Anwesenheit von Vertretern beider Parteien erörtert.

Im Schreiben vom 26. April 2006 bekräftigte das Finanzamt nochmals seine Position.

Mit Vorhaltsschreiben vom 22. Mai 2006 ersuche der unabhängige Finanzsenat das Finanzamt ua, die Gründe für die Teilwertabschreibung 1987 und den Beteiligungswert der X-ProdukteGmbH zum 31. Dezember 1997 bzw. 1. Jänner 1998 zu ermitteln und nachzuweisen, dass der Verkaufspreis des Geschäftsanteiles an der X-VerwaltungsGmbH dem damaligen Beteiligungswert entsprochen hat..

Mit Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 20. Juli 2006 wiederholte das Finanzamt nochmals sein bisheriges Vorbringen und wandte ein, es sei ihm nicht gelungen, das „Gutachten über den Wert des Geschäftsanteiles des mj. X-Sohn an der X-VerwaltungsGmbH, vom 10. November 1998 zu erhalten; es könne lediglich ein Teil davon (die letzten drei Seiten, „Zusammenfassung“) vorgelegt werden. Gleichzeitig beantragte das Finanzamt die Zuschreibung der Teilwertabschreibung 1988 im Betrag von 12,812.260,42 S.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2006 legte das Finanzamt das genannte, vom PflEGschaftsgericht in Wien erhaltene Gutachten vor, worin unter Einbeziehung der X-Kft der Wert des Geschäftsanteils von X-Sohn an der X-VerwaltungsGmbH zum 1. Jänner 1998 – in drei Varianten - berechnet wird.

In der Folge gab es in schriftlichen Stellungnahmen zu diesem Gutachten Meinungsverschiedenheiten zwischen dem steuerlichen Vertreter der Bw-GmbH und dem Finanzamt, welche der drei Varianten der Wertermittlung zu Grunde zu legen sei. Zur Darstellung der „weiteren Wertentwicklung“ der X-VerwaltungsGmbH legte das Finanzamt das „Gutachten über den aktuellen Verkehrswert des Anteiles des mj. X-Sohn an der X-VerwaltungsGmbH“ vom 15. Februar 2001 vor.

Den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat hat die Bw-GmbH zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 208 HGB in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt:

(1) Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 oder § 207 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, daß die Gründe dafür nicht mehr bestehen, so ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

(2) Von der Zuschreibung gemäß Abs. 1 darf abgesehen werden, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, daß er auch im Jahresabschluß beibehalten wird.

(3) Im Anhang ist der Betrag der im Geschäftsjahr aus steuerrechtlichen Gründen unterlassenen Zuschreibungen anzugeben und hinreichend zu begründen. Ferner ist das Ausmaß erheblicher künftiger steuerlicher Belastungen, die sich aus einer solchen Bewertung ergeben, anzuführen.

§ 6 Z 2 lit a EStG 1988 id Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1996,

BGBI. I Nr. 797/1996, lautet:

Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. ...

§ 6 Z 13 EStG 1988 id Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBI. I Nr. 797/1996, lautet:

Werden nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im handelsrechtlichen Jahresabschluß eines späteren Wirtschaftsjahres ... oder werden Anlagegüter ... aufgewertet (Zuschreibung), so sind diese Zuschreibungen auch für den

steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres. Soweit nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Zuschreibung zulässig ist, hat der Steuerpflichtige bei Anteilen an Körperschaften, die zum Anlagevermögen gehören, den höheren Teilwert anzusetzen. Dies hat nur insoweit zu erfolgen, als es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 228 Abs. 1 HGB handelt.

Das Finanzamt ist im Zusammenhang mit der **Teilwertabschreibung 1987** ganz wesentlich davon ausgegangen, dass der Unternehmenswert der X-VerwaltungsGmbH sowohl im Jahr der Teilwertabschreibung als auch im Jahr der Zuschreibung jenem der X-ProdukteGmbH entsprochen hat. Nicht berücksichtigt hat das Finanzamt dabei aber folgende Umstände:

- Erhöhung des Stammkapitals der X-VerwaltungsGmbH um neun Millionen Schilling (1988);
- Verschmelzung der X-ProdukteGmbH als übernehmende Gesellschaft mit ihrer bisherigen Schwestergesellschaft, der X-HandelsGmbH als übertragende Gesellschaft (ebenfalls 1988);
- Gründung der Y-GmbH, wobei der die X-VerwaltungsGmbH ein Geschäftsanteil zugekommen ist (1992);
- Erwerb aller anderen Geschäftsanteile der Y-GmbH durch die X-VerwaltungsGmbH (1997), wobei diese wiederum Alleingesellschafterin der seit 1997 bestehenden ungarischen X-Kft ist.
- Verschmelzung der X-ProdukteGmbH als übernehmende Gesellschaft mit der Y-GmbH als übertragende Gesellschaft.

Aus diesen Umständen ergibt sich schon vorab, dass das Finanzamt nicht ohne weiteres davon ausgehen durfte, dass der Unternehmenswert der X-VerwaltungsGmbH sowohl im Jahr der Teilwertabschreibung als auch im Jahr der Zuschreibung dem der X-ProdukteGmbH entsprochen hat. Das Gutachten über den Wert des Geschäftsanteiles des mj. X-Sohn an der X-VerwaltungsGmbH, vom 10. November 1998 verliert vor diesem Hintergrund seine Bedeutung für die Wertermittlung. Dem „Gutachten über den aktuellen Verkehrswert des Anteiles des mj. X-Sohn an der X-VerwaltungsGmbH“ vom 15. Februar 2001, welches das Finanzamt zur Darstellung der „weiteren Wertentwicklung“ vorgelegt hat, war von vornherein keine Relevanz beschieden.

Was die Frage der Zulässigkeit einer Zuschreibung selbst betrifft, so hat das Finanzamt als Grund für die Teilwertabschreibung 1987 den niedrigeren Kaufpreises für den „Restanteil“ angenommen.

Voraussetzung für die Zuschreibungspflicht ist eine vorangegangene außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung) und der nachfolgende Wegfall des Grundes für die außerplanmäßige Abschreibung in einem späteren Jahr (vgl. auch Schloffer-Stampller, Die Zuschreibungspflicht bei Beteiligungen gemäß § 6 Z 13 EStG, SWK 30/2003, S 725 ff). Als Gründe für die Abschreibung kommen bei Beteiligungen Wertminderungen unter den in

den Büchern ausgewiesenen Wert in Betracht (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 6 Anm 105; in diesem Sinn auch Rz 2584 EStR 2000).

Ein niedrigerer Kaufpreises für einen „Restanteil“ stellt daher für sich keinen Grund für eine außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung) des bereits im Betriebsvermögen befindlichen Geschäftsanteils dar. Ebenso wenig stellt – unbesehen der oben dargestellten unberücksichtigt gebliebenen Umstände - ein höherer Verkaufspreis für diese Geschäftsanteile für sich einen Grund für eine Zuschreibung dar. Das Finanzamt hat somit im Zusammenhang mit der Teilwertabschreibung 1987 nicht ausreichend ermittelt, ob die Voraussetzungen für die Zuschreibungspflicht gegeben waren.

Was die **Teilwertabschreibung 1988** betrifft, so hat das Finanzamt zur Vermeidung umfassender Wertermittlungen (Unternehmensbewertungen) selbst darauf verzichtet, diese in die Zuschreibung einzubeziehen. Wenn nun das Finanzamt im Berufungsverfahren die Einbeziehung dieser Teilwertabschreibung in die Zuschreibung beantragt, so ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt diesbezüglich keine Wertermittlungen angestellt hat.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen einer nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend - schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte es in der Hand, Abgabenansprüche zu realisieren, gleichzeitig aber den mit der Geltendmachung solcher Ansprüche verbundenen Aufwand zu ersparen. Eine solche Sichtweise der Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO (notwendige "Ergänzungen"), nicht entnommen werden (vgl.

UFS 3. Jänner 2005, RV/0338-I/04).

Der unabhängige Finanzsenat hat sich auch deshalb für eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt entschieden, weil die amtswegige Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes im Berufungsfall, insbesondere die vollständige Erhellung, ob die Voraussetzungen für eine überhaupt Zuschreibung vorliegen und von welchen Unternehmenswerten auszugehen ist, umfangreiche und zeitlich aufwändige Ermittlungen vom Ausmaß einer Außenprüfung erwarten lässt.

Der angefochtene Bescheid war daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Graz, am 28. Februar 2007