



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 7. März 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf an der Krems vom 9. Juli 1998 betreffend Körperschaftsteuer 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Wie schon in der Berufungsentscheidung vom 13. September 2004, RV/0654-L/02 geschildert, auf welche hinsichtlich der Schilderung des Ganges des behördlichen Verfahrens bis zu dieser Berufungsentscheidung verwiesen wird, wurde die Berufungswerberin mit dem Bescheid datiert vom 9. Juli 1998 antragsgemäß zur Körperschaftsteuer 1996 veranlagt. Der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung, welche sich auf sie Berücksichtigung von Kapitalertragsteuer bezog, wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 1998 stattgegeben.

Den Feststellungen der zuvor durchgeführten abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung folgte das Finanzamt im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren für die Körperschaftsteuer 1996 mit dem Bescheid datiert vom 7. Februar 2000, gegen welchen sich die Berufung vom 7. März 2000 richtete.

In der erwähnten Berufungsentscheidung vom 13. September 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. September 2010, 2008/15/0081, wurde dem Begehr des Berufungswerbers (dort Beschwerdeführers) in insofern Rechnung getragen als die Berufungsentscheidung vom 13. September 2004 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben wurde.

Dabei vertrat der Verwaltungsgerichtshof folgende Ansicht:

„Die Beschwerdeführerin hat unter ihrem früheren Firmenwortlaut A mit Verschmelzungsvertrag vom 15. Dezember 1995 das gesamte Vermögen der B (deren Geschäftsanteile sie mit Kaufvertrag ebenfalls vom 15. Dezember 1995 erworben hatte) rückwirkend per Verschmelzungstichtag 30. September 1995 gemäß Art. 1 UmgrStG übernommen (up stream merger). Im Zuge dieser Verschmelzung wurde ein im Verschmelzungsverlust enthaltener Firmenwert von S 50 Mio. gemäß Art. 1 § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG idF. BGBI. 699/1991 aufgedeckt und in der Folge nach der in dieser Bestimmung vorgesehenen 1/15 Regelung abgeschrieben.“

Mit Vertrag vom 25. September 1997 beteiligte sich C. rückwirkend ab 1. Jänner 1997 auf Grund der Schlussbilanz zum 31. Dezember 1996 mit einer Einlage von S 10 Mio. als atypisch stiller Gesellschafter an der Beschwerdeführerin. Da die Voraussetzungen einer Buchwertfortführung nach Art. IV UmgrStG nicht gegeben waren, wurde eine Veräußerungsgewinnermittlung (aus der Einbringung des Betriebes der Beschwerdeführerin in die Mitunternehmerschaft) durchgeführt, bei welcher unter anderem eine Abschreibung des aus der Verschmelzung der A mit der B resultierenden Firmenwertes geltend gemacht wurde.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid wurde diese Abschreibung nicht anerkannt. Begründend wies die belangte Behörde unter anderem darauf hin, dass gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 Einlagen und Beiträge jeder Art bei der Ermittlung des Einkommens insoweit außer Ansatz blieben, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet würden. Wiesner (SWK 1992 A 1121ff) führt zu Buchverlusten aus, dass bei der Verschmelzung ein Buchverlust, der beispielsweise dadurch entstehe, dass der Buchwert des (der aufnehmenden Gesellschaft) übertragenen Vermögens (der untergehenden GmbH) kleiner sei als der Nennwert der neuen Gesellschafteranteile, als Sonderposten im Anlagevermögen aktiviert werden könne. Dieser Mindervermögenszugang stelle eine steuerneutrale Vermögensminderung dar.

Zu „Buchverlusten auf betrieblicher Grundlage“ führt Wiesner (aaO) weiter aus, dass bei Umgründungen ohne (außerhalb einer) Kapitalerhöhung die übernehmende Körperschaft aus

Anlass der Umgründung Wirtschaftsgüter, aus ihrem Bestand abgebe. Bei Verschmelzungen zu Buchwerten müssten Buchverluste steuerneutral behandelt werden, da andernfalls eine Besteuerung der im übertragenen Buchvermögen enthaltenen stillen Reserven im Endergebnis nicht erfolge, wenn der Buchverlust bei der Umgründung steuerlich anerkannt werde. Ein im Zuge der Verschmelzung entstandener Verlust sei nach herrschenden Auffassungen steuerlich nicht abzugängig.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen den angefochtenen Bescheid Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 28. Februar 2005, B 1329/04, lehnte dieser deren Behandlung ab und trat sie antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof ab. Dieser hat über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt in ihrem die Verfassungsgerichtshofbeschwerde ergänzenden Schriftsatz unter anderem, die belangte Behörde habe bei ihrer auf Wiesner, SWK 1992, A 1121ff, gestützten Argumentation übersehen bzw. negiert, dass Wiesner in derselben Literaturstelle die Firmenwertabschreibung gemäß Art. 1 § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG in der Fassung BGBl. 699/1991 als Ausnahme des Grundprinzips der steuerneutralen Vermögensminderung sehe. Wiesner führe sogar an, „sollte der übernommene Betrieb nach der Verschmelzung veräußert werden, wird die Fünfzehntelabschreibung beendet und bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gewinnmindernd berücksichtigt. Sollte der übernommene Betrieb nach der Verschmelzung in seinem Wert erheblich sinken oder aufgegeben werden, kommt eine Teilwertabschreibung in Betracht.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2004/15/0045, in welchem ein dem vorliegenden Fall im Wesentlichen gleich gelagerter Fall zu beurteilen war, mit ausführlicher Begründung, auf welche gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, zum Ausdruck gebracht, dass er die Ansicht Wiesners (in SWK 1992 A 1121 ff), der in Art. 1 § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG angesprochene Firmenwert sei der mit dem übertragenen Betrieb verbundene (objektbezogene) und tatsächlich mit diesem Betrieb auf die übernehmende Gesellschaft übergehende Firmenwert, weshalb, sollte der übernommene Betrieb nach der Verschmelzung veräußert werden, der noch nicht abgeschriebene Firmenwert bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gewinnmindernd zu berücksichtigen sei, teilt.

Da die belangte Behörde insofern die Rechtslage verkannt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend § 63 Abs. 1 VwGG (Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985, BGBl. Nr. 1071985) iVm. § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. September 2004 die Rechtssache (die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1996) in die Lage zurück, in welcher sie sich der Erlassung der angefochtenen Entscheidung befunden hat. Dabei ist die belangte Behörde (der Unabhängige Finanzsenat) in fortgesetzten Verfahren an die vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Rechtsansicht gebunden (*„Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG stattgegeben hat, sind die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.“*).

Angemerkt sei, dass diese oben wiedergegebene Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes nunmehr auch vom Bundesministerium für Finanzen in den Umgründungssteuerrichtlinien 2002 Rz 169 vertreten wird.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 4. November 2010