

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch StbGmbH, Adr2, über die Beschwerde vom 06.02.2012 gegen die Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008 und 2009 der belangten Behörde Fa vom 05.01.2012, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A) Folgender Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage:

1.) Per Notariatsakt vom 24.06.2004 wurde die Bf (im Folgenden kurz Bf.) errichtet, deren Unternehmensgegenstand laut Punkt Drittens a) des Notariatsaktes im *Betrieb der "A-Stadtwerke bestehend unter anderem aus den Teilbereichen "Abwasserentsorgung", "Müllentsorgung" und "Wasser" (bestehend aus "Wasserversorgung" samt "Stadionbad")* liegt. Die Stadtgemeinde ist deren 100%ige Gesellschafterin. Die Bf. ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG iVm § 7 Abs. 3 KStG 1988.

2.) Als weiteren Schritt brachte die Stadtgemeinde mit **Sacheinlagevertrag vom 18.3.2005** im Sinn des § 202 HGB auch die "A-Stadtwerke" bestehend aus den

Teilbetrieben Abfallentsorgung, Abwasserentsorgung, Wasserversorgung und städtisches Freibad (einschließlich zugehöriger Immobilien) rückwirkend zum Stichtag 30.6.2004 in die von ihr errichtete Bf. ein, und zwar ohne (zusätzliche finanzielle) Abfindung infolge Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse zwischen einbringender Gemeinde und übernehmender GmbH (laut Punkt 2. des Sacheinlagevertrages) (laut Präambel). Anlässlich der Einbringung erfolgte für den Betrieb "Abfallbeseitigung" der Ansatz eines Firmenwerts in Höhe von Euro 2,115.000.--, welcher - beginnend mit einer Halbjahres-AfA 2004 - in der Unternehmensbilanz der Bf. auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben wird.

3.) Für die Jahre 2006 bis 2008 wurde die Firmenwertabschreibung zwar von der Bf. steuerlich geltend gemacht (d.h. in der Erklärung nicht hinzugerechnet), jedoch seitens des Finanzamtes bei der Veranlagung korrigiert (= hinzugerechnet).

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 16.06.2008 betreffend das Jahr 2006 anerkannte das Finanzamt die geltend gemachte Firmenwertabschreibung mit folgender Begründung nicht:

" Ein Hoheitsbetrieb ist kein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinn. § 2 Abs. 5 KStG 1988 "hebelt" den Betrieb aus, da die Eigenschaft als Betrieb gewerblicher Art ausgeschlossen wird. 1995 wurde vom BMF bereits hierzu in diesem Sinn Stellung genommen (25.01.1995, ecolex 1995, 592, sowie auch Rz 710 UmgrStR 2002). Eine Einbringung eines Hoheitsbetriebes als unternehmensrechtliche Sacheinlage ist aber möglich. Ertragsteuerlich ist ein Tausch iS des § 6 Z 14 lit b EStG verwirklicht. Einzelne Wirtschaftsgüter weisen keinen Firmenwert auf. Das heißt, in der steuerlichen Eröffnungsbilanz dürfen nur Wirtschaftsgüter und KEIN Firmenwert angesetzt werden. Der erklärte Verlust wurde um den abgeschriebenen Firmenwert in Höhe von Euro 141.000, -- korrigiert ".

Im Jahr 2009 nahm die Bf. die "Hinzurechnung" der Firmenwertabschreibung wiederum "freiwillig" vor.

4.) Aufgrund der Feststellungen einer Außenprüfung erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 (aus anderen Gründen) und ergingen die streitgegenständlich bekämpften **Körperschaftsteuerbescheide vom 05.01.2012** für die Jahre 2007 bis 2009.

5.) Mit **Schriftsatz vom 06.02.2012** erhob die Bf. fristgerecht **Berufung** und begehrte die Berücksichtigung einer Firmenwertabschreibung in Höhe von € 141.000,00. Sie führte im Wesentlichen ins Treffen:

- Eine Sacheinlage außerhalb des UmgrStG ist dadurch gekennzeichnet, dass es zu einem Tausch und damit zu einer Gewinnrealisierung (§ 6 Z 14 EStG) kommt.

Der Tausch wird darin gesehen, dass die Übertragung von Vermögen in das Eigentum einer Körperschaft mit dem Gewähren eines Anteiles an dieser abgegolten wird.

Verzichtet der Übertragende auf die Gewährung einer Gegenleistung in Anteilen, weil er bereits Anteilsinhaber ist (wie im gegenständlichen Fall), wird der Tauschvorgang in der Wertsteigerung des bestehenden Anteils gesehen.

Die übernehmende Gesellschaft hat den übernommenen Betrieb mit dem gemeinen Wert anzusetzen, bei der übertragenden Körperschaft würde es an sich zu einer Gewinnrealisierung kommen.

Folglich sind bei einer Sacheinlage - außerhalb des UmgrStG - die stillen Reserven beim Übernehmer steuerlich abschreibbar, auch wenn die Gewinnrealisierung bei der übertragenden Stadtgemeinde unterbleibt, weil es sich gem. § 2 Abs. 5 KStG um eingelegte Hoheitsbetriebe handelt.

- Sind die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben, bezieht sich die einlagenbedingte Steuerpflicht bzw. der gemäß § 6 Z 14 EStG anzuwendende Tauschgrundsatz nicht nur auf einzelne Wirtschaftsgüter, sondern auch auf wirtschaftliche Einheiten (Wiesner in: Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl (Hrsg.) , Ausgliederungen, 359 und 361f).

- Der seitens des Finanzamtes unter Hinweis auf § 2 Abs. 5 KStG vertretene Auffassung, bei einem Hoheitsbetrieb läge kein „Betrieb“ in steuerlicher Hinsicht vor, kann nicht beigelegt werden, da § 2 Abs. 5 KStG erster Satz lediglich die Privatwirtschaftlichkeit eines solchen Betriebes und damit – mangels Vorliegens eines Betriebes gewerblicher Art - eine Steuerpflicht verneint. § 2 Abs. 5 KStG normiert keineswegs, dass es sich bei sogenannten Hoheitsbetrieben nicht um Betriebe handelt.

Die Stadtgemeinde hat den Teilbetrieb Abfallbeseitigung als organisch geschlossene selbständige Einheit, die über einen eigenen Kundenstock, eigenes Anlagevermögen, eigene Mitarbeiter usw. verfügt, geführt, welcher lediglich auf Grund der gesetzlichen Vermutung der fehlenden Privatwirtschaftlichkeit keinen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Darüber hinaus wirft die Argumentation der Finanzverwaltung die Frage auf, warum ein und dieselbe „Einrichtung“ (nämlich der Betrieb bzw. Teilbetrieb Abfallentsorgung) vor der Einbringung keinen Betrieb und nach der Einbringung (bei der übernehmenden GmbH) einen Betrieb darstellt. Ein und dieselbe Einrichtung bzw. Tätigkeit kann nicht - je nach Rechtsform bzw. Rechtsträger - einmal Betrieb sein und einmal nicht.

- Unstrittig ist, dass im Rahmen einer Sacheinlage außerhalb des Anwendungsbereiches des UmgrStG die Tauschgrundsätze zur Anwendung kommen und das übernommene Vermögen mit dessen gemeinem Wert anzusetzen ist. Nach Ansicht der Bf. kann für die Übernahme eines Betriebes ein Firmenwert - als Ausdruck des höheren gemeinen Wertes - angesetzt werden.

6.) Das Finanzamt legte die nunmehr als Beschwerde zu erledigende Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

7.) Über Ersuchen übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. den Sacheinlagevertrag vom 17./18.03.2005.

Punkt 2. dieses Vertrages lautet:

" Unterbleiben der Gegenleistung

Festgehalten wird, dass die einbringende Stadtgemeinde Alleingesellschafterin der übernehmenden Gesellschaft ist. Aus diesem Grund besteht hinsichtlich des einzubringenden Vermögens Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse zwischen der einbringenden Gemeinde und der übernehmenden Gesellschaft. Es unterbleibt somit eine Abfindung der einbringenden Gemeinde für die Übertragung des Einbringungsvermögens ."

8.) Im Zuge der mündlichen Verhandlung wiederholte die Bf. im Wesentlichen die bisherigen Vorbringen und ergänzte insbesondere unter Verweis auf das Erkenntnis des BFG zu RV/4100971/2015, dass auch Hoheitsbetriebe als Betriebe im steuerlichen Sinn zu betrachten seien. Eine Sacheinlage außerhalb des UmgrStG kann auch einen Betrieb oder Teilbetrieb erfassen.

Insbesondere ist bei einem Übergang vom steuerbefreiten bzw. nicht steuerpflichtigen Bereich nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen die Neutralisierung der vorhandenen stillen Reserven immer möglich.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist eine Unterscheidung zwischen einem steuerbefreiten Betrieb, welcher sehr wohl nach Artikel III UmgrStG eingebracht werden kann, und einem Hoheitsbetrieb zu treffen, welcher keinen Betrieb im ertragsteuerlichen Sinn darstellt.

9.) Die Bf. brachte Unterlagen als Nachweis dafür bei, dass sehr wohl Interesse am Erwerb des von ihr geführten Hoheitsbetriebes „Abfallbeseitigung“ seitens privater Firmen bestanden hat und Angebote gelegt wurden. Zu diesem Zweck war auch ein Gutachten über den Firmenwert erstellt worden.

In Folge stellten sowohl die Bf. als auch der Vertreter des Finanzamtes grundsätzlich die Höhe des – in Eventu anzusetzenden - Firmenwertes mit Euro 1,300.000,-- außer Streit (Schreiben vom 30.06.2017 bzw. Mail vom 12.06.2017).

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Folgender Sachverhalt ist zu beurteilen:

Fest steht, dass die Stadtgemeinde gemäß Punkt Drittens des Sacheinlagevertrages **vom 18.3.2005** die in Punkt Erstens angeführten Hoheitsbetriebe "A-Stadtwerke" bestehend aus den Teilbetrieben Abwasserentsorgung, Abfallentsorgung, Wasserversorgung und städtisches Freibad (einschließlich zugehöriger Immobilien) zum Stichtag 30.6.2004 in die von ihr mit Notariatsakt vom 25.06.2004 neu gegründete Bf. zum Stichtag 30.06.2004 im Sinn des § 202 HGB (laut Präambel) einbrachte.

In Punkt 2. des Sacheinlagevertrages "Unterbleiben der Gegenleistung" wird festgehalten, dass aufgrund des Umstandes, dass die einbringende Stadtgemeinde Alleingesellschafterin der übernehmenden Gesellschaft ist und hinsichtlich des einzubringenden Vermögens Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse zwischen der einbringenden Stadtgemeinde und der übernehmenden Gesellschaft besteht, eine zusätzliche Abfindung der einbringenden Stadtgemeinde für die Übertragung des Einbringungsvermögens unterbleibt.

In der Einbringungsbilanz der wirtschaftlichen Einheit "Abfallbeseitigung" zum 30.04.2004 ist ein Firmenwert im Ausmaß von Euro 2,115.000,00 aktiviert.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde auf der Grundlage vorgelegter Gutachten und Unterlagen von beiden Parteien ein – in Eventu zu Grunde zu legender - Firmenwert in Höhe von € 1,300.000,00 außer Streit gestellt.

Dieser ist als ein von der einlegenden Stadtgemeinde im außersteuerlichen Bereich selbst geschaffener originärer Firmenwert zu beurteilen.

Für diesen Firmenwert wird eine Abschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre begehrt.

2.) Strittig ist die Berücksichtigung einer Firmenwertabschreibung im Ausmaß von Euro 86.667,00 (ursprünglich Euro 141.000,00) pro Streitjahr.

3.) Das Finanzamt verneinte die begehrte Firmenwertabschreibung,

a) da die Einbringung eines Hoheitsbetriebs als unternehmensrechtliche Sacheinlage ertragsteuerlich als Tausch iS des § 6 Z 14 lit b EStG zu betrachten sei. In der steuerlichen Eröffnungsbilanz der übernehmenden Bf. dürften daher nur die einzelnen Wirtschaftsgüter (mit dem gemeinen Wert) und kein Firmenwert angesetzt werden.

b) Zudem soll ein Firmenwert bei der übernehmenden Gesellschaft gem § 6 Z 14 lit b EStG angesetzt und abgeschrieben werden, obwohl beim Einbringenden (Stadtgemeinde) mangels unbeschränkter Steuerpflicht (§§ 1 und 2 Abs 5 KStG) kein korrespondierender Veräußerungsgewinn gegenüber steht.

4.) Die Bf. vertritt den in Punkt 5.) sowie in der mündlichen Verhandlung dargelegten Standpunkt.

Zu entscheiden ist, ob ein im „nicht ertragsteuerlichen“ Bereich originär geschaffener Firmenwert im Zuge der Sacheinlage des „Hoheitsbetriebes Abfallentsorgung“ durch die Stadtgemeinde in die von ihr als 100 %ige Gesellschafterin errichtete Bf. gem. § 8 Abs. 3 EStG 1988 linear über 15 Jahre verteilt werden kann.

5.) Rechtlich folgt :

Die Bf. ist eine im Firmenbuch eingetragene österreichische Kapitalgesellschaft, die ihren Gewinn gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 5 EStG ermittelt:

Nach § 7 Abs. 2 KStG ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

§ 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG definiert als einbringungsfähiges Vermögen für eine Einbringung iSd des UmgrStG nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkünfteerzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen.

Der Systematik des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 1988 entsprechend sind Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und stellen einbringungsfähiges Vermögen im Sinne des § 12 UmgrStG dar.

Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts für die Abfall-, Abwasserbeseitigung sowie Wasserversorgung gelten jedoch gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 (ex lege) als Hoheitsbetriebe, welche für Körperschaften des öffentlichen Rechts weder Steuersubjekteigenschaft begründen noch eine unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallende Einkunftsquelle.

Mangels eines der Einkunftserzielungsgemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dienenden (Teil-) Betriebes liegt kein einbringungsfähiges Vermögen „Betrieb“ iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG vor und fällt nach Lehre und Rechtsprechung eine Einbringung eines Hoheitsbetriebes nicht unter Art. III UmgrStG.

Eine solche „Einbringung“ unterliegt dem allgemeinen Ertragssteuerrecht.

Demnach ist die hier streitgegenständliche „Einbringung“ der "Hoheitsbetriebe" bzw. des „Teilbetriebes Abfallwirtschaft bzw. -entsorgung“ in die Bf. durch die Stadtgemeinde laut

Sacheinlagevertrag vom 17./18. März 2005 – auch zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig - nach allgemeinem Ertragsteuerrecht zu beurteilen.

Grundsätzlich sind Einlagen nach Maßgabe des § 6 Z 5 EStG 1988 mit den (gegebenenfalls um Abschreibungen verminderten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit dem Teilwert anzusetzen.

Wurden Wirtschaftsgüter vor der Einlage zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften verwendet, ist der Teilwert, höchstens jedoch die um tatsächliche AfA gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 und sonstige begünstigte Abschreibungen (vor allem nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 und § 28 Abs. 2 EStG 1972) gekürzten (so genannten fortgeschriebenen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Hinsichtlich der Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird in § 6 Z 14. EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) weiters normiert:

a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinn des § 12 Abs. 2 Umgründungssteuergesetz ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungstichtag zu beziehen.

§ 6 Z 14.b) EStG 1988 überträgt nun den Tauschgrundsatz auf die Einlage und Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (iSd § 1 KStG 1988), wobei der Tausch von Wirtschaftsgütern als ein entgeltliches Rechtsgeschäft angesehen wird, da nach § 6 Z 14.a) EStG 1988 beim Tausch eines Wirtschaftsgutes gegen ein anderes Wirtschaftsgut jeweils eine Anschaffung des erworbenen Wirtschaftsgutes und eine Veräußerung des abgegebenen Wirtschaftsgutes vorliegt. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes ist jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. Sind stille Reserven aufzudecken, kann grundsätzlich eine Gewinnrealisierung eintreten (durch den Ansatz des gemeinen Wertes des abgegebenen Wirtschaftsguts).

Nach den Ausführungen in der Regierungsvorlage zum Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen

und das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Bewertungsgesetz 1955, das Strukturverbesserungsgesetz und das Finanzstrafgesetz geändert werden (Umgründungssteuergesetz, erlassen mit BGBl. Nr. 699/1991) „.....*soll die Neufassung des § 6 Z 14 der Verknüpfung des einlagen- und einbringungsbedingten Tausches mit der grundsätzlichen Tauschneutralität der Umgründungsvorgänge dienen. Die zwingende Anwendung des Tauschgrundsatzes bezieht sich auch auf die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 des Umgründungssteuergesetzes, sofern die Voraussetzungen des Art. III nicht gegeben sind oder der Einbringende von der in Art. III vorgesehenen Aufwertungsoption Gebrauch macht. In diesen Fällen liegt eine (Teil)Betriebsveräußerung oder Mitunternehmer- oder Kapitalanteilsveräußerung vor, auf die gegebenenfalls die Begünstigungsvorschriften des EStG anzuwenden sind*“

Im Hinblick auf diese Ausführungen sowie den Gesetzestext des § 6 Z 14.b) EStG 1988, nach welchem der Tauschgrundsatz auf die Einlage und Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (iSd § 1 KStG 1988) anzuwenden ist, lässt es sich nicht verneinen, dass von dessen Anwendungsbereich grundsätzlich auch (Teil)Betriebe erfasst sein können.

Durch die Bezugnahme auf die § 12 UmgrStG und der Intention des Gesetzes lässt sich ableiten, dass die angeführten Umgründungen strukturelle Änderungen von sozusagen ertragsteuerlich „steuerhängigen“ Betrieben betreffen, nämlich von solchen, die der Erzielung von Einkünften gem. § 2 Abs. Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen.

Zudem sind für die Interpretation des Begriffes "Betriebes" im (ertrag)steuerlichen Sinn die allgemeinen Regeln des EStG und die dafür entwickelten Grundsätze der Lehre, Verwaltungspraxis und Judikatur heranzuziehen. Hiernach ist Betrieb (im ertragsteuerlichen Sinn) eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von (betrieblichen) Einkünften iSd § 2 Abs. Z 1 bis 3 EStG 1988 (vgl. Jakom, EStG, 2016, § 4, Rz 3 2.a)).

Wird ein Hoheitsbetrieb, der nicht als „ertragsteuerlicher“ Betrieb anzusehen ist, aus dem „außersteuerlichen“ Bereich als Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, sind die eingebrachten, das heißt die in der „Schlussbilanz“ der einbringenden Stadtgemeinde ausgewiesenen, selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgüter bei der empfangenden Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen, da mangels Vorliegens eines Betriebes im ertragsteuerlichen Sinn, nämlich eines der Erzielung von Einkünften gem. § 2 Abs. Z 1 bis 3 EStG 1988 dienenden Betriebes, nicht von der Einbringung eines solchen Betriebes ausgegangen werden kann.

Der zweifelsfrei im Zuge der „außersteuerlichen Tätigkeit“ im Hoheitsbetrieb „Abfallbeseitigung“ entstandene „originäre Firmenwert“ hatte aber – bei der einbringenden Stadtgemeinde - **kein** aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut dargestellt.

Denn entsprechend der gesetzlichen Fiktion des § 6 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 gilt der nach dem 31.12.1988 entgeltlich erworbene Firmenwert bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden als abnutzbares Anlagevermögen iSd § 7 Abs. 1 EStG 1988, dessen Anschaffungskosten der zwingenden Anordnung des § 8 Abs. 3 EStG 1988 zufolge linear über 15 Jahre zu verteilen sind. Nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 ist lediglich ein derivativ erworbener Firmenwert als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut abschreibbar.

Wie die Bf. zutreffend vorbringt, ist unter Firmenwert grundsätzlich jener Wert zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern der sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird (siehe dazu beispielsweise VwGH unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 8, Tz 34, weiters in 2004/13/0144 vom 21.11.2007, 82/14/0341 vom 20.9.1983, 2011/15/0028 vom 26.06.2014).

Im letztgenannten Erkenntnis wird u.a. ausgeführt:

"..... Der Firmenwert tritt prinzipiell bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes in Erscheinung, wenn das Entgelt höher ist, als die Summe der für die einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter geleisteten Kaufpreise."

Hiernach wird auf den entgeltlichen Erwerb eines „steuerhängigen“ *Betriebes* abgestellt.

Mit der Aufnahme der Geltung des Tauschgrundsatzes für die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in § 6 Z 14 EStG 1988 wurde klargestellt, dass die Einlagenbewertungsvorschrift des § 6 Z 5 EStG 1988 (Ansatz des Teilwertes als „Betriebs“bezogenen Begriff) auf gesellschaftsrechtliche Einlagen nicht anwendbar ist. Auf der Seite der Körperschaft, die die Einlage erhält, liegt eine Anschaffung in Form eines Tausches vor, wobei als Anschaffungskosten grundsätzlich der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes anzusetzen ist.

Eine Einbringung bzw. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter kann den grundsätzlichen Prinzipien des Einkommensteuergesetzes entsprechend aber nur jene Wirtschaftsgüter betreffen, die beim Einbringenden bereits aktiviert waren bzw. aktivierungsfähig gewesen waren, wozu ein selbst geschaffener Firmenwert nicht zählt.

Diese Wirtschaftsgüter sind nach § 6 Z 14. b) EStG 1988 mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn - wie vorliegend und bereits dargelegt – von der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auszugehen ist.

Damit fehlt für die intendierte Aktivierung eines Firmenwertes als Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der gemeinen Werten der eingebrachten Wirtschaftsgüter und eines höheren gemeinen Wertes des „Betriebes“ bei der streitgegenständlich als Sacheinlage

zu behandelnden „Einbringung des Hoheitsbetriebes“ nicht nur das Vorliegen eines als „ertragsteuerlich steuerhängig“ zu qualifizierenden Betriebes, sondern auch ein zu Recht vorzunehmen gewesener bzw. erfolgter Ansatz des Wirtschaftsgutes „Firmenwert“ in der Schlussbilanz der einlegenden Stadtgemeinde.

Dazu sei abschließend angemerkt, dass laut Punkt 2. des Sacheinlagevertrages „aufgrund des Umstandes, dass die einbringende Stadtgemeinde Alleingesellschafterin der übernehmenden Gesellschaft ist und hinsichtlich des einzubringenden Vermögens Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse zwischen der einbringenden Stadtgemeinde und der übernehmenden Gesellschaft besteht, eine zusätzliche Abfindung der einbringenden Stadtgemeinde für die Übertragung des Einbringungsvermögens unterbleibt“. Damit verzichtet die einbringende Stadtgemeinde auf die Abgeltung (= Realisierung) eines die Summe der gemeinen Werte der eingebrachten Wirtschaftsgüter übersteigenden allfälligen Mehrwertes, der sich im Wert der erworbenen Gesellschaftsanteile niederschlägt und der allenfalls bei einer Veräußerung dieser Gesellschaftsanteile an Dritte dann zum Tragen käme.

Auf Basis dieser Ausführungen ist der vom Finanzamt vertretenen Auffassung nicht entgegen zu treten und die Beschwerde abzuweisen.

C) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision zulässig, wenn eine (Rechts-)Frage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden ist oder eine Rechtsprechung des Verwaltunggerichtshofes fehlt.

Da eine Rechtsprechung des Verwaltunggerichtshofes zur Frage, ob bei der Einbringung eines Hoheitsbetriebes als Sacheinlage in die von der einbringenden Stadtgemeinde errichtete Kapitalgesellschaft ein Firmenwert aktiviert werden kann, fehlt, ist streitgegenständlich die ordentliche Revision zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. August 2017