



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. (nunmehr R.), 1100 Wien, X., vom 9. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 17. November 2003 (berichtigt gemäß § 293b BAO am 2. Dezember 2003) betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde als Aktiengesellschaft mit Satzung vom 28. Juli 1899 gegründet. Mit Gesellschaftsvertrag vom 24. März 1999 wurde die Umgründung in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung beschlossen. Gesellschafter sind zu 99,8% die A. und zu 0,2% die B.. Die Bw. wurde im Jahr 2002 einer Betriebsprüfung (BP) unterzogen, welche den Prüfungszeitraum 1995 bis 1999 umfasste. Dabei wurde u.a. folgende, in der Niederschrift vom 9. September 2003 dargestellte, Feststellung getroffen: Die geprüfte Gesellschaft weise in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 einen handels- und steuerrechtlichen Buchwert der Beteiligung C., Niederlande, in Höhe von S 1.818.863.668,85 aus. Dieser Buchwert resultiere in Höhe von S 715.225.215,00 aus einer im Wirtschaftsjahr 1995 erfolgten Einbringung und

den daraufhin in den Wirtschaftsjahren 1995 und 1996 vorgenommenen erfolgswirksamen Aufwertungen. Die geprüfte Gesellschaft habe ihren 99,99% Geschäftsanteil an der D., Deutschland, mit Wirkung zum 31. Dezember 1995 zu einem nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten Wert von S 213,505.215,00 (DM 30,349.000,00) in ihre 100%ige Tochtergesellschaft C.. eingelegt. Die Einlage sei mit der Auflage erfolgt, dass die C.. diese Anteile unmittelbar in ihre 100%ige Tochtergesellschaft, die E., einlege. Am 28. Februar 1997 habe die geprüfte Gesellschaft den Beschluss gefasst, die Bewertung des Sacheinlagewertes nicht auf Basis des Stuttgarter Verfahrens, sondern nach dem Ertragswertverfahren in Höhe von DM 90,884.000,00 vorzunehmen. Die diesbezügliche Aufwertung in Höhe von S 425,900.000,00 sei im Jahresabschluss 1996 erfasst worden.

Vom geprüften Unternehmen sei als wirtschaftlich motivierte Absicht der Verkauf der Beteiligung innerhalb des Konzerns unter Aufdeckung der stillen Reserven angeführt worden. Ob der Tatsache, dass die C.. über keine ausreichende Liquidität verfügt habe, hätte die Finanzierung des Beteiligungserwerbes nur durch einen Gesellschafterzuschuss der geprüften Gesellschaft sichergestellt werden können. Da die Leistung des Zuschusses durch die geprüfte Gesellschaft und die Rückführung desselben als Kaufpreis an die geprüfte Gesellschaft mit erheblichen Bankspesen verbunden gewesen wären, sei aus Vereinfachungsgründen die Beteiligungsübertragung ohne Geldfluss als Sacheinlage vorgenommen worden. Laut Ansicht der geprüften Gesellschaft falle diese Einlage mangels Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung gemäß Art III UmgrStG unter den Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 EStG und führe somit zur Aufdeckung der stillen Reserven. Da der Tausch als Veräußerung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 2 KStG gelte und somit das internationale Schachtelpatent zur Anwendung gelange, sei der Veräußerungsgewinn durch außerbilanzielle Korrektur steuerneutral gestellt worden. Nach Ansicht der BP würden jedoch die Rechtsfolgen des Art III UmgrStG bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen zwingend eintreten, ohne das darauf in einem Sacheinlagevertrag gesondert hingewiesen werden müsse. Da die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG unmittelbar gegeben gewesen seien, habe die Einbringung ohne Gewährung von neuen Anteilen vorgenommen werden können. Das vom geprüften Unternehmen vorgebrachte Argument der Nichtmeldung der Einbringung beim zuständigen Finanzamt sei aus Sicht des Jahres 1995 kein Anwendungserfordernis gewesen, da aus den gesetzlichen Bestimmungen keine Verpflichtung zur Meldung bei der übertragenden Körperschaft abzuleiten gewesen wäre. Dem habe auch nicht die damalige Verwaltungsübung widersprochen. Erst aus Sicht des BMF-Erlasses vom 15. Juni 1999, AÖF 136 bzw. aus den UmgrStR 2002 wäre eine Meldung einer Umgründung auf einen ausländischen Rechtsnachfolger beim für die übertragende Gesellschaft zuständigen Finanzamt erforderlich geworden. Die Aufwertungen in Höhe von S 87,474.056,00 im Jahr

1995 und S 425,900.000,00 im Jahr 1996 würden daher von der BP zurückgenommen und damit die Buchwertfortführung hergestellt. Aus diesen Feststellungen der BP hätten sich im Prüfungszeitraum 1995 bis 1999 keine Konsequenzen ergeben, da die ursprüngliche Aufwertung der Buchwerte steuerlich neutral gehalten worden wäre. Durch die von der BP vorgenommene Würdigung des Vorganges als Einbringung zu Buchwerten entfalle die Aufwertung und betragsgleich die bisherige Neutralstellung (vgl. Tz 27 des Betriebsprüfungsberichtes vom 13. Oktober 2003).

Am 8. Jänner 2003 reichte die Bw. die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 beim Finanzamt ein und erklärte negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 32,724.284,86. Darin enthalten war laut der Bilanz zum 31. Dezember 2001 eine Wertberichtigung der Anteile an der C.. in Höhe von € 63,181.977,78 (Buchwert zum 31. Dezember 2001: € 69,000.000,00). Die Anteile seien wertberichtet worden, da sich die Werthaltigkeit dieser Beteiligung aufgrund der wirtschaftlichen und rechtlichen Entwicklung der Beteiligungsunternehmen in den USA als nicht mehr gegeben herausgestellt habe.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 27. Jänner 2003 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 erklärungsgemäß mit € 1.749,96 fest. Mit gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigem Bescheid vom 17. November 2003 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 mit € 985.362,09 fest und verwies in der Begründung des Bescheides auf die Feststellungen der BP für die Jahre 1995 bis 1999. Laut einem im Veranlagungsakt der Bw. aufliegenden Schreiben der BP vom 23. Oktober 2003 sei die Abschreibung der Beteiligung an der C.. in Höhe von € 63,181.977,78 im Ausmaß der Nichtanerkennung der steuerlichen Aufwertung der Beteiligung im Zuge der Einbringung im Jahr 1995, somit in Höhe von € 37,308.347,64, außerbilanzmäßig zuzurechnen. Die Abschreibung betrage steuerlich somit € 25,873.630,14, die Zurechnung (6/7) betrage € 22,177.397,26 (Zurechnung laut Erklärung: € 54,155.980,95). Mit Bescheid vom 2. Dezember 2003 berichtigte das Finanzamt den Bescheid vom 17. November 2003 gemäß § 293b BAO und setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 mit € 1.749,96 fest.

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2004 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen den gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Körperschaftsteuerbescheid für 2001 vom 17. November 2003 sowie den gemäß § 293b BAO berichtigten Körperschaftsteuerbescheid für 2001 vom 2. Dezember 2003 und beantragte die Teilwertabschreibung an der C.. um € 37,308.347,64 zu erhöhen und somit insgesamt die Teilwertabschreibung in Höhe von € 63,181.977,78 anzuerkennen. Durch die Verteilungspflicht gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG ergebe sich im Veranlagungsjahr 2001 eine steuerliche Hinzurechnung in Höhe von 6/7 der

Teilwertabschreibung, das seien € 54,155.980,98. Die Berufung begründete die Bw. wie folgt: Im Zuge der strategischen Neuausrichtung und Umstrukturierung des Y.-Konzerns habe sich die Notwendigkeit für eine Neuordnung der Beteiligungsverhältnisse ergeben. Die Bw. habe daher als Gesellschafterin der D. mit Abtretungsvertrag vom 13. Dezember 1995 ihre Beteiligung an dieser Gesellschaft mit Wirkung zum 31. Dezember 1995 zu einem vorläufigen Wert von DM 30,349.000,00 an die C.. abgetreten. Die Ermittlung des Abtretungspreises sei zunächst aus Vereinfachungsgründen durch ein von Z. erstelltes Gutachten nach dem sogenannten Stuttgarter Verfahren (vergleichbar mit der Bewertung nach dem Wiener Verfahren nach Bewertungsgesetz) erfolgt. Die Abtretung der Anteile sei dergestalt erfolgt, dass die Beteiligung an der D. direkt in die E., eine 100%ige Tochtergesellschaft der C.., eingegliedert worden sei. Am 28. Februar 1997 habe die Bw. den Beschluss gefasst, die Bewertung der abgetretenen Anteile nicht auf Basis eines vereinfachten Verfahrens, sondern auf der Grundlage anerkannter betriebswirtschaftlicher Bewertungsmethoden (Ertragswertverfahren) vorzunehmen. Unter Zugrundelegung eines von Z. erstellten Ertragswertgutachtens sei beschlossen worden, dass die Abtretung der Geschäftsanteile an die E. mit dem gemeinen Wert in Höhe von DM 90,884.000,00 zu erfolgen habe.

Die Abtretung der Anteile der D. sei im Jahresabschluss der Bw. als steuerfreie Beteiligungsveräußerung dargestellt worden. Die Finanzierung sei wirtschaftlich über einen Gesellschafterzuschuss der Bw. an die C.. erfolgt. In der Bilanz der C.. sei dieser Zuschuss als Eigenkapital verbucht worden. Die geplante und von der Bw. wirtschaftlich motivierte Absicht sei gewesen, die Beteiligung an der D. an die C.. zu fremdüblichen Bedingungen auf Basis eines Bewertungsgutachtens zu verkaufen, sodass es in der Bw. zur Aufdeckung der stillen Reserven komme. Nach erfolgtem Verkauf sollte die C.. die erworbene Beteiligung an der D. zu Verkehrswerten in die E. einlegen. Da die C.. zum damaligen Zeitpunkt über keine ausreichende Liquidität verfügt habe, hätte die Finanzierung des Beteiligungserwerbes nur durch einen Gesellschafterzuschuss der Bw. sichergestellt werden können. Zur Durchführung dieser wirtschaftlich motivierten Absicht hätte daher die Bw. einerseits in Höhe des Kaufpreises von rd. € 46,5 Mio. einen Gesellschafterzuschuss an die C.. leisten müssen, der als Auslandsüberweisung mit erheblichen Bankspesen verbunden gewesen wäre. Andererseits hätte die niederländische C.. ihrerseits den soeben erhaltenen Gesellschafterzuschuss in Höhe von rd. € 46,5 Mio. als Kaufpreis an die Bw. zurück überweisen müssen, sodass neuerlich erhebliche Bankspesen für diese Auslandsüberweisung angefallen wären. Aus Vereinfachungsgründen und zwecks Minimierung der mit der Transaktion insgesamt verbundenen Kosten sei daher vertragstechnisch von dieser Vorgehensweise Abstand genommen worden. Der Abtretungsvertrag vom 13. Dezember 1995, in dem der Wille des Vorstands zur Abtretung der D. notariell beurkundet worden sei, enthalte dem zu Folge auch

keinerlei Hinweise auf eine gewollte Sacheinlage der Anteile unter Anwendung des Umgründungssteuerrechts. Vielmehr werde im Abtretungsvertrag festgehalten, dass die Anteile der D. aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 30. November 1995 bzw. des neuerlichen Gesellschafterbeschlusses vom 28. November 1997 zum Verkehrswert (auf Basis eines von Z. erstellten Ertragswertgutachtens) an die E. abzutreten seien. In diesen Gesellschafterbeschlüssen wäre in missverständlicher Weise angeführt, dass die „Einlage der Anteile an der D. mit der Maßgabe erfolgt, dass die Bw. diese für Gefahr und Rechnung der C.. unmittelbar in die E. einbringt“, weswegen seitens der BP unterstellt worden wäre, der Abtretungsvertrag sei ein Einbringungsvertrag im Sinne des UmgrStG. Da aber eine Einbringung niemals beabsichtigt gewesen wäre, habe der Vorstand der Bw. im Jahr 1995 auch einen Abtretungsvertrag und nicht einen Einbringungsvertrag notariell unterfertigt. Selbst wenn die wirtschaftliche Betrachtungsweise („substance over form“) in diesem Falle außer Acht gelassen werde, seien nach Ansicht der Bw. nicht alle Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG erfüllt, welche für eine zwingende Buchwertfortführung im Sinne des § 14 Abs. 1 UmgrStG erforderlich wären.

Eine Einbringung nach Art III UmgrStG könne nur dann erfolgreich durchgeführt werden, wenn unter anderem folgende Anwendungsvoraussetzungen erfüllt seien: 1) ein Einbringungsvertrag, 2) eine das Einbringungsvermögen darstellende Bilanz zum Einbringungstichtag und 3) eine Gegenleistung nach Maßgabe des § 19 UmgrStG. Die Anwendbarkeit des Art III UmgrStG wäre an das Vorhandensein eines Einbringungsvertrages geknüpft, dem die Aufgabe der Definition und Abgrenzung des eingebrachten Vermögens zukomme. Der Einbringungsvertrag diene auch der Festlegung der zu gewährenden Gegenleistung und der übrigen Bedingungen, zu denen die Einbringung erfolgen soll. Der Einbringungsvertrag wäre nach Rz 663 der Richtlinien zum UmgrStG (2002) nur dann vollständig, wenn dieser auch eine Bestimmung über die vereinbarte Gegenleistung sowie das definierte Einbringungsvermögen unter Bezugnahme auf die darauf aufbauende (auch bei betriebszugehörigen Kapitalanteilen erforderliche) Einbringungsbilanz enthalte. Darüber hinaus werde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass allein schon aufgrund des Gesetzeswortlauts des § 16 Abs. 1 UmgrStG zwingend vom Einbringenden verlangt werde, dass „einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung)“ seien. Da weder die Aufstellung einer Einbringungsbilanz noch eine eindeutige Beschreibung der steuerlich relevanten Daten und Umstände erfolgt sei sowie keinerlei Hinweise auf eine etwaige Gegenleistung im Einbringungsvertrag enthalten seien, wäre nach Ansicht der Bw. von einem unvollständigen Einbringungsvertrag auszugehen, der zu einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 Abs. 1 UmgrStG führe.

Als weitere Anwendungsvoraussetzung für die erfolgreiche Durchführung einer Einbringung nach Art III UmgrStG werde in den UmgrStR (2002) eine das Einbringungsvermögen darstellende Bilanz zum Einbringungsstichtag angeführt. Diese Verpflichtung zur Aufstellung einer Bilanz bestehe ausnahmsweise nur dann nicht, wenn die Einbringung von Kapitalanteilen aus dem Privatvermögen erfolge. Die steuerliche Einbringungsbilanz wäre Grundlage der Einbringung, sie stelle einen Teil des Einbringungsvertrages dar und gebe Aufschluss über das einzubringende Vermögen. Eine steuerliche Einbringungsbilanz sei aber von der Bw. niemals aufgestellt worden, weshalb auch diese Anwendungsvoraussetzung nicht erfüllt wäre.

Nach den Bestimmungen des Art III UmgrStG habe eine Einbringung zwingend gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft zu erfolgen. Auf die Gewährung von Anteilen könne nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG nur dann verzichtet werden, wenn eine Identität der Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft vorliege. Dieser Verzicht auf Gewährung von Anteilen wäre im Abtretungsvertrag vom 13. Dezember 1995 bewusst nicht aufgenommen worden, um nicht in den Abwendungsbereich des Art III UmgrStG zu fallen.

Ein Einbringungsvorgang nach Art III UmgrStG führe nur dann zur zwingenden Buchwertfortführung, wenn die Anwendungsvoraussetzungen gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG erfüllt seien. Der Katalog an Anwendungsvoraussetzungen habe abschließenden und zwingenden Charakter, sodass der Eintritt der Rechtsfolgen nach Art III UmgrStG durch bewusste Nichterfüllung einer Anwendungsvoraussetzung vermieden werden könne (siehe *Rabel, in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, 1. Lfg. (Jänner 2002), Rz 48 ff zu § 12*). Seien nicht alle Anwendungsvoraussetzungen kumulativ erfüllt, komme es nach Maßgabe des in § 6 Z 14 EStG verankerten Tauschgrundsatzes beim Einbringenden zur steuerwirksamen Aufdeckung der im Einbringungsvermögen enthaltenen, auf die gemeinen Werte bezogenen, stillen Reserven.

Darüber hinaus werde in diesem Zusammenhang angemerkt, dass im Falle einer Einbringung einer Beteiligung in eine ausländische Kapitalgesellschaft ohne Kapitalerhöhung im Sinne des Art III UmgrStG mangels Mitwirkung des Firmenbuchgerichts jedenfalls eine Meldung beim Finanzamt der übertragenden Gesellschaft erforderlich gewesen wäre (vgl. dazu Rz 784 ff der Richtlinien zum UmgrStG (2002)). Eine derartige Meldung sei aber nicht erfolgt, da niemals beabsichtigt gewesen wäre, mit der Abtretung der Gesellschaftsanteile an der D. in den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG zu fallen.

Abschließend werde darauf hingewiesen, dass in dem vom Vorstand zum 31. Dezember 1995 aufgestellten handelsrechtlichen Jahresabschluss der Bw., der aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz auch für die steuerliche Gewinnermittlung

heranzuziehen sei, die Abtretung der Anteile der D. an die E. als Beteiligungsveräußerung dargestellt worden sei. Auch die nachträgliche Korrektur der Abtretung unter Zugrundelegung des gemeinen Wertes sei vom Vorstand der Bw. im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1996 als Beteiligungsveräußerung dargestellt worden. Da sowohl der Jahresabschluss 1995 als auch der des Jahres 1996 mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers versehen sei, werde durch diese Testate zum Ausdruck gebracht, dass sich der Wirtschaftsprüfer der (wirtschaftlich motivierten) Auffassung des Vorstandes angeschlossen und die Abtretung der Anteile der D. als Beteiligungsveräußerung dargestellt habe, die zu einer Ertragsrealisierung geführt hätte.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 2. Februar 2006 gab das Finanzamt der Berufung vom 9. Jänner 2004 teilweise statt. Die Begründung für diese Entscheidung ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 16. Jänner 2006 und aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Dezember 2005 (Prüfungszeitraum 2000 bis 2002). Der von der Vorbetriebsprüfung (Prüfungszeitraum 1996 bis 1999) vertretene Rechtsstandpunkt werde aufrechterhalten.

Mit Schreiben vom 2. März 2006 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Eine Begründung enthält dieser Vorlageantrag nicht.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2006 nahm die BP zum Sachverhalt und zur Begründung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2001 wie folgt Stellung: Im gegenständlichen Fall wäre strittig, ob der vorliegende Sachverhalt als eine unter den Anwendungsbereich des UmgrStG fallende Einbringung oder als rechtsgeschäftliche Veräußerung zu würdigen sei. Im Verhältnis zum StruktVG stelle das UmgrStG kein begünstigendes Ausnahmerecht dar, sondern sachverhaltsbezogenes Sonderrecht, das auf Prinzipien des allgemeinen Steuerrechts aufbaue und diese für bestimmte Zwecke weiterentwickle. Unter Umgründungen verstehe man Änderungen im Bereich des Rechtsträgers einer Unternehmung bei prinzipiellem Fortbestand des Unternehmens selbst. Von der Unternehmensveräußerung würden sich Umgründungen dadurch unterscheiden, dass der Vermögensübergang das unternehmerische Engagement nicht beende, sondern eine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit erhalten bleibe. Die Vermögensübertragung erfolge grundsätzlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Steuerrechtlich seien bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 12 UmgrStG sämtliche Bestimmungen des Art III UmgrStG zwingend anzuwenden. Demnach bestehe bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen kein Wahlrecht auf Anwendung des UmgrStG oder des allgemeinen Steuerrechtes. Durch Anwendung des UmgrStG werde die Steuerwirkung des Tauschgrundsatzes gem. § 6 Z 14

EStG aufgehoben und zwingend die Buchwertfortführung sowohl für die/den Übertragende(n) als auch für die übernehmende Körperschaft vorgeschrieben. § 20 UmgrStG regle die steuerrechtlichen Anschaffungskosten der einbringungsbezogenen Anteile eigenständig. Es bestehe daher für betriebsvermögenszugehörige Anteile keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Bei einer Buchwerteinbringung bilde sich steuerlich der Einbringungswert des eingebrachten Vermögens in Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen bzw. einbringungsbezogenen Gesellschaftsanteile ab. Der Einbringungswert bei der Einbringung eines Kapitalanteiles aus einem Betriebsvermögen sei durch dessen steuerlichen Buchwert vorgegeben. Eine Aufwertung der im Zuge einer Einbringung erhaltenen Gegenleistungsanteile wäre steuerrechtlich im Anwendungsbereich des UmgrStG zwingend ausgeschlossen. Handelsrechtlich sehe § 202 HGB die Bewertung mit dem Verkehrswert oder die Fortführung der Buchwerte auch für eine übertragende Körperschaft vor. Zulässig sei somit eine Aufwertung in der Handelsbilanz, für steuerliche Zwecke sei die Buchwertfortführung zwingend vorgesehen.

Die Bw. habe in Absicht einer Neuordnung der Konzernstruktur ihren Gesellschaftsanteil an der D. aufgrund eines Vertrages an ihre 100% Tochtergesellschaft C.. übertragen und diese vertraglich verpflichtet, den übertragenen Anteil in ihre 100% Tochtergesellschaft E. einzulegen. Laut Vertrag sollte der Einlagevorgang direkt von der übertragenden D. in die E. erfolgen (sogenannte Großmuttereinlage). Diese Einlageabsicht der Bw. wäre auch dem Punkt 1 der der Berufung beigelegten Spezialvollmacht vom 7. Dezember 1995 zu entnehmen, mit der Herr F. bevollmächtigt worden sei, die notarielle Anteilsabtretung zu zeichnen. Das deutsche GmbHG sehe in § 15 für eine rechtswirksame Übertragung von Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung einen Notariatsakt vor und bezeichne diesen als Abtretungsvertrag. Aus der Bezeichnung des Notariatsaktes als „Abtretungsvertrag“ könne nicht zwingend auf eine dahinter stehende ausschließliche Veräußerungs- bzw. Ankaufsabsicht geschlossen werden. Vielmehr wäre aus dem Inhalt des Vertrages, der in diesem Zusammenhang vorliegenden Vollmachten und der tatsächlichen Handlungen der wahre wirtschaftliche Gehalt abzuleiten. Nach Ansicht der BP gehe aus dem vorliegenden Vertrag und den Vollmachten der vertragliche Wille auf Leistung, Empfang und Weiterleitung einer Sacheinlage hervor. Als tatsächliche Handlung wäre eine Abtretung bzw. Übertragung der Gesellschaftsanteile, wie im Abtretungsvertrag vereinbart, vorgenommen worden. Aus dem Abtretungsvertrag und den Vollmachten sei eindeutig die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Anteilsabtretung zu entnehmen, insbesondere bringe Punkt 1. der Spezialvollmacht für Herrn F. die Sacheinlageverpflichtung der Bw. und weiters jene der C.. klar zum Ausdruck. Ein implizierter Gesellschafterzuschuss zum Zwecke des Ankaufs der abgetretenen Beteiligung in Höhe des Verkehrswertes der Beteiligung sei den Verträgen nicht zu entnehmen.

Anwendungsvoraussetzung für Art III UmgrStG sei insbesondere das Vorhandensein eines Einbringungsvertrages. Ein Einbringungsvertrag sei die Willenseinigung zwischen Einbringenden und übernehmender Körperschaft über eine Vermögensübertragung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage. Dieses Rechtsgeschäft müsse nicht ausdrücklich als Einbringungsvertrag bezeichnet sein, es müsse aber aus dem Vertrag eindeutig ersichtlich sein, dass es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handle. Ein Einbringungsvertrag wäre jedenfalls dann vollständig, wenn er folgende Punkte enthält:

1) Benennung des Einbringenden, 2) Festlegung des Einbringungstichtages, 3) Benennung der aufnehmenden Körperschaft, 4) Definition des Einbringungsvermögens, 5) die für die Übertragung vereinbarte Gegenleistung. Der verfahrensgegenständliche Abtretungsvertrag erfülle diese Anforderungen. Er benenne den Einbringenden und die übernehmende Körperschaft, lege den Einbringungstichtag fest und definiere „*ausdrücklich und abschließend*“ das übertragene einbringungsfähige Vermögen. Bei der Einbringung eines betrieblichen Kapitalanteils sei eine eindeutige Definition des einbringungsfähigen Vermögens im Übertragungsvertrag, der nicht explizit als Einbringungsvertrag bezeichnet werden müsse, aber als solcher gelte, ausreichend. Die ausreichende Definition wäre durch die Bezeichnung der Beteiligung gegeben. Ein expliziter Ausweis des steuerlichen Buchwertes im Einbringungs- bzw. Abtretungsvertrag sei für die am Übertragungsvorgang beteiligten Körperschaften „*redundant*“, denn die übertragende Bw. besitze ohnehin Kenntnis über die Höhe des Buchwertes der übertragenen Beteiligung zum Zwecke der Umbuchung gemäß § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG auf den Beteiligungsansatz an der übernehmenden C.. Für die übernehmende ausländische Tochtergesellschaft wäre die Höhe des inländischen steuerlichen Buchwertes der übernommenen Beteiligung mangels Steuerpflicht in Österreich entbehrlich. Nur dann, wenn die übernehmende Körperschaft an die Einbringungsbilanzansätze der übertragenden Körperschaft gebunden wäre, komme einer Darstellung des einzubringenden Vermögens zu steuerlichen Werten in Bilanzform oder sonstiger eindeutiger Beschreibung Bedeutung zu. Insbesondere sollten durch die Darstellung des Vermögens folgende vom UmgrStG geforderte Funktionen erfüllt werden: Darstellung zu Steuerwerten; Darstellung rückwirkender Korrekturen gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG; Ausweis des steuerlichen Einbringungskapitals. Fehle es an der Aufstellung einer Einbringungsbilanz und erfolge auch keine eindeutige Beschreibung der steuerlich relevanten Daten und Umstände, liege ein unvollständiger Einbringungsvertrag vor. Ob dieser Mangel als Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen zu werten sei, wäre im jeweiligen konkreten Einzelfall zu beurteilen. Im gegenständlichen Verfahren wäre mit der eindeutigen Bezeichnung der übertragenen Beteiligung dem Sinn und Zweck des UmgrStG in Hinblick auf eindeutige Beschreibung der steuerlich relevanten Umstände aus Sicht der Rechtslage und der Verwaltungspraxis des Übertragungsjahres

entsprochen. Im vorliegenden Fall liege eine so genannte ausgliedernde Einbringung vor (Einbringung in eine Konzerntochtergesellschaft). Bei diesen Einbringungen herrsche Eigentums- und Beteiligungsidentität sowohl hinsichtlich des eingebrachten Vermögens als auch hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Auf Grund der Interessensidentität zwischen Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft könne die Feststellung des Wertverhältnisses zwischen eingebrachten Vermögen und der dafür gewährten Gegenleistung entfallen. Darüber hinaus sei es in diesen Fällen handels- wie auch steuerrechtlich zulässig, auf eine Gegenleistung im Wege einer Kapitalerhöhung zu verzichten, da es zu keiner Veränderung der Gesellschafterstellung komme. Dazu werde von der BP auf die Bestimmung gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG verwiesen. Danach werde die übertragende Bw. in sinngemäßer Anwendung des § 224 Abs. 2 Z 1 AktG, der auch für eine GmbH gelte, berechtigt, die Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile zu beschließen. Gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG könne die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen würden. Im Fall der Einbringung eines Kapitalanteils in eine ausländische übernehmende Körperschaft gelte dies nur, wenn die Einbringung ausschließlich bei inländischen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft eine Zu- oder Abschreibung auslöse. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG würden im gegenständlichen Fall vorliegen. Ein expliziter Hinweis darauf wäre im Einbringungs- bzw. Abtretungsvertrag nicht aufgenommen und sei aus Sicht der Rechtslage und der Verwaltungspraxis des Übertragungsjahres nicht gefordert. Weiters müsse die Anwendung des UmgrStG nicht formell beantragt werden, diese wäre vielmehr zwingend bei Vorliegen der Voraussetzungen vorzunehmen.

Die Ausführungen der Bw., wonach die wirtschaftlich motivierte Absicht eine Veräußerung gewesen wäre, obwohl die „erwerbende“ Tochtergesellschaft über keine entsprechenden finanziellen Mittel verfügt habe und dem Übertragungsvorgang „wirtschaftlich“ ein Gesellschafterzuschuss in Höhe des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung voranzustellen sei, der nur zwecks Vermeidung von unnötigen Transaktionskosten unterblieben wäre, würden nach Ansicht der BP lediglich Behauptungen darstellen, welche durch keine entsprechenden Nachweise (wie z.B. Gesellschafterbeschlüsse bzw. Aufsichtsratsprotokolle) unterlegt worden wären. Die BP weise in diesem Zusammenhang darauf hin, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen nur anerkannt werden könnten, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen würden, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Kriterien würden auch für

Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren beherrschenden Unternehmen gelten.

Mangels entsprechender Nachweise würden diese Ausführungen der Bw. für die BP nur

Schutzbehauptungen darstellen.

In der Berufung werde ausgeführt, dass der Einlagecharakter in Höhe des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung durch den entsprechenden Eigenkapitalzugang bei der übernehmenden Körperschaft dokumentiert sei. Der übernehmenden Gesellschaft bleibe bei Vergleichbarkeit der niederländischen mit den nationalen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften gar keine andere Buchungsmöglichkeit. Demnach wäre jede Einlage (Tageswert des Vermögensgegenstandes gemäß § 202 HGB) aus gesellschaftsrechtlichen Gründen als Kapitalrücklagenzugang (§ 299 HGB) auszuweisen. Diese im Ausland vorgenommene Buchung im Zusammenhang mit der Einlage habe keinerlei Indizwirkung auf den im Inland zugrunde liegenden steuerlichen Sachverhalt. Sowohl die Rechtsansicht der Bw. als auch jene der BP würden zum gleichen bilanziellen Ausweis bei der übernehmenden Körperschaft führen. Den Ausführungen der Bw., wonach die Aufwertung des Beteiligungsansatzes im Zusammenhang mit der Einbuchung des Übertragungsvorganges den wirtschaftlichen Willen der Gesellschaftsorgane bestätige, welcher durch den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers testiert werde, könne entgegengehalten werden, dass die geplante und wirtschaftlich motivierte Absicht der Bw. die Veräußerung der D. an die C.. auf Basis eines Bewertungsgutachtens zu fremdüblichen Bedingungen mit dem Zweck der steuerfreien Aufdeckung der stillen Reserven (Anmerkung der BP: ohne Fremdvergleich bzw. Marktbestätigung) bei der übertragenden Bw. gewesen wäre, obwohl die Käuferin C.. über keine ausreichende Liquidität verfügt habe und daher noch ein "*virtueller*" Gesellschafterzuschuss vorweg einzubauen gewesen wäre. Handelsrechtlich könnten die Gegenleistungsanteile der übertragenden Bw. durchaus gegen Bilanzgewinn aufgewertet werden. Wenn sich die Gesellschaft für eine Aufwertung entscheidet bleibe ihr als einzige Buchungsmöglichkeit die Buchung über Ertrag, da keine Einlage ihres Gesellschafters vorliege, welche über Kapitalrücklage zu buchen wäre. Infolge identischer Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse könne im vorliegenden Sachverhalt (*"Down Stream Einbringung"*) eine Anteilsgewährung unterbleiben (§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG). Der steuerliche Einbringungswert sei den vom Einbringenden gehaltenen Anteile zuzuschreiben. Die Zuschreibung gleiche den Buchwertabgang des Einbringungsvermögens aus, sodass kein Buchverlust entstehe. Während die Einbringung gegen Gewährung von Anteilen bilanzrechtlich als Tausch zu qualifizieren sei, scheide eine derartige Einordnung generell bei Sacheinlagen ohne Anteilsgewährung aus. Der Einbringende erwerbe keine Beteiligung. Die Einbringung führe vielmehr zu einer Werterhöhung der bereits bestehenden Beteiligung. In der Handelsbilanz sei der Beteiligungsbuchwert um nachträgliche Anschaffungskosten zu

erhöhen. Auf Grund der Generalnorm des § 202 HGB, mit welcher die Bildung einer stillen Reserve im Beteiligungsansatz im Widerspruch stünde, und auf Grund einer Analogie zu § 202 Abs. 1 HGB bestimmten sich die nachträglichen Anschaffungskosten nach dem Zeitwert der Sacheinlage. Entsprechend § 202 Abs. 2 HGB sei freilich auch die Aktivierung bloß des Buchwertes der Sacheinlage zulässig. Gleichgültig, ob der Einbringende den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft in der Handelsbilanz den Zeitwert oder bloß den Buchwert der Sacheinlage zuschreibe, sei für die Bewertung in der Steuerbilanz § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrStG ("Schwesterneinbringungsfall") bzw. § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG ("Down Stream Einbringung") maßgeblich. Da nach Ansicht der BP eine Umgründung vorliege, sei eine Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die steuerliche Gewinnermittlung zwingend ausgeschlossen. Die einbringende Bw. habe das Einbringungsvermögen gemäß § 14 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG mit dem Wert anzusetzen, der sich aus der steuerlichen Gewinnermittlung (Buchwerteinbringung) ergebe. Dieser Wert der Sacheinlage (Buchwert) sei für den Ansatz der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (Buchwertübernahme) nach § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG maßgebend. Die handelsrechtlich erfolgswirksame Einbuchung dieses Übertragungsvorganges wäre mangels Geltung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die steuerliche Behandlung von Umgründungen bedeutungslos und hätte nicht einmal Indizwirkung für die behauptete Veräußerungsabsicht. Das Testat des Jahresabschlusses durch den Wirtschaftsprüfer wäre im Hinblick auf den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt daher mangels Geltung einer handelsrechtlichen Maßgeblichkeit steuerlich bedeutungslos.

Zusammenfassend halte die BP fest, dass der vorliegende Sachverhalt zwingend zur Anwendung des Art III UmgrStG führe. Es liege im gegenständlichen Fall eine Einlage vor und das grundsätzliche Wesensmerkmal einer Umgründung, die Vermögensübertragung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, wäre gegeben. Die Beziehung der übertragenden Gesellschaft zum übertragenen Vermögen bleibe über die gesellschaftsrechtliche Verbindung weiterhin bestehen. Konkret sei dem vorliegenden Vertrag und den Vollmachten der vertraglichen Wille auf Leistung, Empfang und Weiterleitung einer Sacheinlage zu entnehmen. Diesem vertraglichen Willen entspreche auch die tatsächlich vorgenommene Handlung, die Übertragung des Kapitalanteils mit Abtretungsvertrag. Eine geplante und wirtschaftlich motivierte Absicht der Bw., den Kapitalanteil zum Zwecke der Aufdeckung der stillen Reserven durch Veräußerung zu übertragen, wäre den angesprochenen Dokumenten nicht zu entnehmen. Keinesfalls könne die vorgenommene Buchung der Aufwertung des Beteiligungsansatzes an der übernehmenden C.. durch die übertragende Bw. die nachfolgende Verwendung dieser Mittel zum Ankauf der Beteiligung belegen. Wie in der Stellungnahme dargestellt, seien die Anwendungsvoraussetzungen aus Sicht der Rechtslage

und der Verwaltungspraxis des Übertragungsjahres für die zwingende Anwendung des Art III UmgrStG erfüllt. So würden die für eine steuerfreie Einbringung erforderlichen Informationen aus den vorliegenden Vertragsunterlagen eindeutig hervorgehen. Auf die Erfüllung der Gegenleistungsbestimmung des § 19 UmgrStG brauche bei Vorliegen faktischer Verhältnisse nicht besonders hingewiesen werden. Im BMF-Erlass vom 15.6.1999 sei erstmals die Meldung einer Einbringung ins Ausland zur Wahrung der Rückwirkung als Ordnungsvorschrift gefordert worden. Das Fehlen einer Meldung in solchen Einbringungsfällen in den Vorjahren könne nicht zum Verlust der Anwendung des Art III UmgrStG führen. Das Testat durch den Wirtschaftsprüfer der betreffenden Jahresabschlüsse bestätige nicht eine vom Vorstand der Gesellschaft wirtschaftlich motivierte Auffassung über den Sachverhalt, sondern die korrekte Anwendung der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften. Darüber hinaus seien Überlegungen hinsichtlich einer Maßgeblichkeit der Handelsbilanz im vorliegenden Sachverhalt für die steuerliche Beurteilung irrelevant, da entweder das UmgrStG zwingend zur Anwendung komme oder bei Nichtvorliegen der Anwendungsvoraussetzungen es zur Anwendung des Tauschgrundsatzes nach § 6 Z 14 EStG komme. Aus den angeführten Gründen sei die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung in Höhe des Aufwertungsbetrages als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2006 brachte die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ein: Die BP qualifiziere den als „Abtretungsvertrag“ bezeichneten Notariatsakt als Einbringungsvertrag, da die ausschließliche Veräußerung- bzw. Ankaufsabsicht nicht ersichtlich wäre. Es werde nochmals festgehalten, dass die geplante und von der Bw. wirtschaftlich motivierte Absicht gewesen sei, die Beteiligung an der D. an die C.. zu fremdüblichen Bedingungen auf Basis eines Bewertungsgutachtens zu verkaufen, sodass es in der Bw. zur Aufdeckung der stillen Reserven komme. Der von der BP aufgestellten Behauptung, dass handelsrechtlich bei einer Vermögensverlagerung durch Übertragung von Wirtschaftsgütern eine Aufwertung und Buchung über Ertrag zu erfolgen habe, werde entgegentreten. Die bilanzielle Vorgangsweise beim übertragenden Rechtsträger wäre gesetzlich nicht geregelt. Da bei Vorliegen einer vermeintlichen Einlage mangels Gegenleistung auch kein Tausch unterstellt werden könne, weil im vorliegenden Fall von einer Anteilsgewährung abgesehen worden wäre, sei ein über den Buchwert der übertragenen Beteiligung hinausgehender Wertansatz in der Handelsbilanz nicht zu rechtfertigen. Eine dennoch erfolgte Gewinnrealisierung hätte daher jedenfalls zu einer Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerks durch den Wirtschaftsprüfer geführt. Hinsichtlich der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für steuerliche Zwecke werde klarstellend darauf hingewiesen, dass in der Berufung keinesfalls der zwingende Ausschluss des Maßgeblichkeitsprinzips bei einer alle Voraussetzungen erfüllenden Umgründung im Sinne des

Umgründungssteuerrechts in Zweifel gezogen worden sei. Da aber nicht alle Voraussetzungen des Art III erfüllt seien, wäre die Handelsbilanz sehr wohl für steuerliche Zwecke maßgeblich.

Abschließend werde nochmals darauf verwiesen, dass selbst wenn die wirtschaftliche Betrachtungsweise außer Acht gelassen werde, zwingend keine Buchwertfortführung im Sinne des § 16 Abs. 1 UmgrStG eintrete, wenn nicht alle Anwendungsvoraussetzungen des Art III kumulativ erfüllt wären. Dem Einbringungsvertrag komme die Aufgabe der Definition und Abgrenzung des eingebrachten Vermögens zu. Der Einbringende habe demzufolge die einzubringenden Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten, somit mit den Buchwerten, anzusetzen. Ein derartiger Hinweis auf den steuerlichen Buchwert sei im Abtretungsvertrag nicht enthalten, sodass entgegen der Ansicht der BP keinesfalls klar und eindeutig hervorgehe, wie hoch der steuerliche Buchwert sei. Aus diesem Grund habe auch der Gesetzgeber mit der Änderung des § 15 UmgrStG reagiert und verlange nunmehr zwingend die Aufstellung einer Einbringungsbilanz auch für die Einbringung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteiles. Darüber hinaus habe sich auch die Finanzverwaltung veranlasst gesehen, die UmgrStR 2002 diesbezüglich zu ändern, welche nunmehr festhalten würden, dass ein Einbringungsvertrag nur dann vollständig wäre, wenn der Einbringungsvertrag auch eine Bestimmung über die Gegenleistung sowie das definierte Einbringungsvermögen unter Bezugnahme auf die darauf aufbauende und für betriebszugehörige Kapitalanteile erforderliche Einbringungsbilanz enthalte. Die von der BP aufgestellte Behauptung, ein Ausweis des steuerlichen Buchwertes im vermeintlichen Einbringungsvertrag sei wegen der Kenntnis des Einbringenden über die Höhe des Buchwertes redundant, widerspreche einerseits dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 UmgrStG und hätte andererseits zur Folge, dass in Einbringungsverträgen generell auf die Angabe der steuerlichen Buchwerte verzichtet werden könne, da davon auszugehen sei, dass ein Einbringender jedenfalls immer Kenntnis über die Buchwerte des einzubringenden Vermögens besitzen würde. Mit dieser Bestimmung sollte ja der Einbringende dazu angehalten werden, bereits im Zeitpunkt der Einbringung klar und eindeutig darzulegen, welches Vermögen zu Buchwerten übertragen werden sollte. Darüber hinaus werde festgehalten, dass der handelsrechtliche Beteiligungsansatz nicht notwendigerweise mit dem steuerlichen Buchwert übereinstimmen müsse, sodass eine Angabe über die exakte Höhe des steuerlichen Buchwerts der Beteiligung im Einbringungsvertrag jedenfalls zwingend erforderlich wäre. Diesem Erfordernis habe sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzverwaltung Rechnung getragen und diese würden bei der Einbringung von betriebszugehörigen Kapitalanteilen zwingend eine Einbringungsbilanz verlangen. Die Verpflichtung zur Aufstellung einer Einbringungsbilanz bestehe ausnahmsweise nur dann nicht, wenn die Einbringung von Kapitalanteilen aus dem Privatvermögen erfolge, was aber im vorliegenden Fall nicht zutreffe. Da weder die

Aufstellung einer Einbringungsbilanz noch eine eindeutige Beschreibung der steuerlich relevanten Daten und Umstände erfolgt wäre sowie keinerlei Hinweise auf eine etwaige Gegenleistung im Einbringungsvertrag enthalten seien, sei von einem unvollständigen Einbringungsvertrag auszugehen, der zu einer Verletzung der kumulativ geforderten Anwendungsvoraussetzungen des § 12 Abs. 1 UmgrStG führe.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht im vorliegenden Fall, ob die von der Bw. im Jahr 2001 geltend gemachte Wertberichtigung der Beteiligung C., Niederlande, in Höhe von € 63,181.977,78 im Ausmaß der Nichtanerkennung der steuerlichen Aufwertungen dieser Beteiligung im Zuge einer nach Ansicht des Finanzamtes vorliegenden Einbringung im Jahr 1995 in Höhe von € 37,308.347,64 zu vermindern ist.

Nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gilt die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988). Da beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt, werden die im eingebrachten Vermögen enthaltenen, steuerhängigen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. Eine Gewinnrealisierung durch Tausch unterbleibt nur dann, wenn auf den Einbringungsvorgang das Umgründungssteuergesetz (UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991) anzuwenden ist. Erfüllt der Einbringungsvorgang die Voraussetzungen der §§ 12 und 19 UmgrStG, ist dieses zwingend anzuwenden (§ 12 Abs. 3 UmgrStG). Ein Anwendungswahlrecht steht dem Einbringenden nicht zu. Sind somit die Voraussetzungen gegeben, ist die Einbringung nach Art III UmgrStG zu behandeln; fehlen die Voraussetzungen, ist § 6 Z 14 EStG 1988 anzuwenden.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG, in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993, liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Soweit eine Eintragung in das Firmenbuch vorgesehen ist, gilt nur diese als Nachweis der tatsächlichen Übertragung. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Gemäß dem zweiten Absatz dieser Bestimmung zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe (Z 1), Mitunternehmeranteile (Z 2) und Kapitalanteile, das sind u.a. Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Z 3). Nach Abs. 4 leg.cit. sind auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 anzuwenden.

Einbringungstichtag ist gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Untertreibung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden, wenn innerhalb der in § 202 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches genannten Frist nach Ablauf des festgelegten Einbringungstichtages die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet oder die Einbringung von Mitunternehmer- und Kapitalanteilen dem nach § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt gemeldet wird. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt der Tag des Einlangens als Einbringungstichtag.

Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endet bei der Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Das gilt auch für einzubringende Kapitalanteile. Bei einzubringenden internationalen Schachtelbeteiligungen kommt die zeitliche Beschränkung des § 10 Abs. 2 Z 2 lit. a des KStG 1988 nicht zur Anwendung.

Gemäß § 15 UmgrStG ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen zum Einbringungstichtag eine Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 16 aufzustellen. Gemäß § 16 Abs. 1 leg.cit. hat der Einbringende das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Die Gewährung kann nach Absatz 2 dieser Bestimmung unterbleiben, 1. Soweit die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet, 2. Soweit die Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft den Einbringenden mit bestehenden Anteilen an dieser abfindet, 3. Soweit die übernehmende Körperschaft zum Zweck der Rundung auf volle Beteiligungsprozentsätze bar Zuzahlungen leistet, sofern diese 10% des Gesamtnennbetrages der neuen Anteile nicht übersteigen, 4. Soweit die übernehmende Körperschaft Anteile an der einbringenden Mitunternehmerschaft aufgibt, 5. Wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen.

Gemäß § 20 Abs. 4 UmgrStG gilt bei Vorliegen der Voraussetzung des § 19 Abs. 2 Z 5 folgendes: 1. Der nach den §§ 16 und 17 maßgebende Wert der Sacheinlage ist dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile des Einbringenden an der

übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben oder von ihm abzuschreiben. 2. Besitzt die übernehmende Körperschaft alle Anteile an der einbringenden Körperschaft, ist § 3 Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 Z 1 bis 3 anzuwenden. Der bei der einbringenden Körperschaft entstehende Buchgewinn oder Buchverlust bleibt bei der Gewinnermittlung außer Ansatz. 3. Unterbleibt die Gewährung von Anteilen, weil die Anteile an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft in einer Hand vereinigt sind, sind die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile an der übertragenden Körperschaft in dem Ausmaß zu vermindern und im gleichen Ausmaß bei den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben, in dem sich die Werte der Anteile durch die Einbringung verschieben. Der bei der einbringenden Körperschaft entstehende Buchgewinn oder Buchverlust bleibt bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 30. November 1995 legte die Bw. ihre Anteile an der D., Deutschland, im Nennbetrag von insgesamt DM 4,799.000,00 des DM 4,800.000,00 betragenden Stammkapitals mit Wirkung zum 31. Dezember 1995 in ihre Tochtergesellschaft C., Niederlande, ein. Die Einlage der Anteile erfolgte mit der Maßgabe, dass die Bw. diese für Rechnung und Gefahr der C.. unmittelbar in die E., Deutschland, einbringt. Im Punkt 2 des Gesellschafterbeschlusses vom 30. November 1995 wurde festgehalten, dass in Erfüllung der Einlageverpflichtung der Bw. und der noch von der C.. zu beschließenden Einlage der Geschäftsanteile an der D. in die E. die Bw. diese Geschäftsanteile mit Wirkung zum 31. Dezember 1995 unmittelbar an die E. abtreten wird. Der entsprechende Gesellschafterbeschluss der C.. erfolgte am 7. Dezember 1995.

Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 ist ausschließlich die Frage, ob die Einbringung der Geschäftsanteile der Bw. an der D. in ihre Tochtergesellschaft C.. bzw. in ihre Enkelgesellschaft E. mit Wirkung zum 31. Dezember 1995 als Tausch gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt oder die Bestimmungen des Art III UmgrStG zur Anwendung kommen. Hinsichtlich des Wertes der Anteile an der D. (zunächst S 213,505.215,00 nach Wertermittlung nach dem Stuttgarter Verfahren und in Folge S 639,405.215,00 nach einem Ertragswertverfahren) und des Ausmaßes der Wertberichtigung der Anteile der Bw. an der C.. in Höhe von € 63,181.977,78 in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 besteht zwischen den Verfahrensparteien Konsens. Das Ausmaß der im Jahr 2001 vorgenommenen Teilwertabschreibung in Höhe von € 63,181.977,78 wurde im Zuge der durchgeföhrten BP nicht beanstandet (Stellungnahme des Finanzamtes Wien 1/23 bzw. der BP an den Unabhängigen Finanzsenat vom 2. Februar 2012).

Die Einbringung der Geschäftsanteile der Bw. an der D. erfolgte mit Wirkung zum 31. Dezember 1995. Damit steht fest, dass für die rechtliche Beurteilung der Anwendbarkeit

des UmgrStG die Bestimmungen des UmgrStG in der Fassung vor dem AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, zur Anwendung gelangen.

Es wurden unbestritten qualifizierte Kapitalanteile im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG von der Bw. auf ihre Tochter- bzw. Enkelgesellschaft übertragen, welche einen positiven Verkehrswert am Einbringungsstichtag hatten. Strittig ist zunächst das Erfordernis einer Einbringungsbilanz zum Einbringungsstichtag 31. Dezember 1995. Wie sich aus dem Gesetz (§ 12 Abs. 1 UmgrStG) und den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2005, BlgNR 22. GP, unmissverständlich entnehmen lässt, wurde § 12 Abs. 1 UmgrStG derart neu gefasst, dass das Erfordernis der Erstellung einer Einbringungsbilanz (nach Maßgabe des § 15) in die Anwendungsvoraussetzungen einbezogen wurde, da es für die Verknüpfung des einzubringenden und von der übernehmenden Körperschaft anzusetzenden Vermögens von entscheidender Bedeutung ist, wie das einzubringende Vermögen definiert und bewertet ist. Die Einbringungsbilanz zählt daher seit dem AbgÄG 2005 zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG. Dies bedeutet aber im Umkehrschluss, dass die Einbringungsbilanz zum Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Einbringung (31. Dezember 1995) nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG zählte. Den Ausführungen der Bw. in der Berufung vom 9. Jänner 2004 zum Erfordernis einer Einbringungsbilanz als Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG kann daher entsprechend der zum Zeitpunkt der gegenständlichen Einbringung geltenden eindeutigen Rechtslage nicht gefolgt werden.

Einzubringende Kapitalanteile hat der Einbringende gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen. Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG sind einzubringende Kapitalanteile mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (Buchwerteinbringung). Im Abtretungsvertrag vom 13. Dezember 1995 sind die einzubringenden Kapitalanteile der Bw. an der D. nur mit dem Nominalwert (DM 4,799.000,00 des DM 4,800.000,00 betragenden Stammkapitals) angeführt. Im Gesellschafterbeschluss der Bw. vom 30. November 1995 und im Gesellschafterbeschluss der C.. vom 7. Dezember 1995 sind diese einzubringenden Kapitalanteile mit dem Nominalwert (DM 4,799.000,00 des DM 4,800.000,00 betragenden Stammkapitals) und mit dem Teilwert (ermittelt nach dem Stuttgarter Verfahren in Höhe von DM 30,349.000,00) angeführt. Der gemäß § 16 Abs. 1 in Verbindung mit § 14 Abs. 1 UmgrStG anzusetzende Buchwert ist daher weder aus dem Abtretungsvertrag vom 13. Dezember 1995 noch aus den dargestellten Gesellschafterbeschlüssen ersichtlich. Damit fehlt es aber eindeutig an dem gesetzlich geforderten Wertansatz der einzubringenden Kapitalanteile. Die Ansicht der BP, wonach ein expliziter Ausweis des steuerlichen Buchwertes im Einbringungs- bzw. Abtretungsvertrag für die am Übertragungsvorgang beteiligten Körperschaften

„*redundant*“ wäre, weil die übertragende Bw. ohnehin Kenntnis über die Höhe des Buchwertes der übertragenen Kapitalanteile habe, widerspricht dem klaren und eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 in Verbindung mit § 14 Abs. 1 UmgrStG. Dass hier der Gesetzgeber eine eindeutige Regelung treffen wollte, ergibt sich auch aus der dargestellten Neufassung des § 12 Abs. 1 UmgrStG im Zuge des AbgÄG 2005 hinsichtlich des Erfordernisses der Erstellung einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 15 auch für aus einem Betriebsvermögen einzubringende Kapitalanteile. Für die Verknüpfung des einzubringenden und von der übernehmenden Körperschaft anzusetzenden Vermögens ist es von entscheidender Bedeutung, wie das einzubringende Vermögen definiert und bewertet ist. Der Gesetzgeber differenziert entgegen der Ansicht der BP nicht zwischen inländischen und ausländischen übernehmenden Körperschaften und einer damit von der BP gesehenen mangelnden Bedeutung der Darstellung der steuerlich maßgeblichen Werte. Auch die Ansicht der BP, wonach wegen der Eigentums- und Beteiligungsidentität bei Einbringungen in eine Konzerntochtergesellschaft auf Grund der Interessensidentität zwischen einbringender und übernehmender Körperschaft die Feststellung des einbrachten Vermögens entfallen kann, widerspricht eindeutig der dargestellten gesetzlichen Regelung.

Als rechtsgeschäftliche Grundlage regelt der Einbringungsvertrag vor allem das auf die Körperschaft zu übertragende Vermögen, die hierfür zu erbringende Gegenleistung und den Stichtag, zu dem die mit dem Einbringungsvermögen verbundenen Rechte und Pflichten auf die Körperschaft übergehen sollen. Da die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 in Verbindung mit § 14 Abs. 1 UmgrStG mangels Angabe der steuerlich maßgeblichen Buchwerte der einzubringenden Kapitalanteile nicht erfüllt sind, liegt zweifellos kein Einbringungsvertrag im Sinne des § 12 Abs. 1 UmgrStG vor. Der verfahrensgegenständliche Einbringungsvorgang erfüllt somit nicht die Voraussetzungen des Art III UmgrStG. Mangels Vorliegens dieser Anwendungsvoraussetzung treten die Rechtsfolgen des Art III UmgrStG nicht ein, weshalb nach der dargestellten Rechtslage § 6 Z 14 EStG 1988 anzuwenden ist.

Nach § 13 Abs. 1 des UmgrStG in der für den gegenständlichen Fall geltenden Fassung des BGBI. Nr. 797/1996 ist der Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterrichtung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden, wenn innerhalb der in § 202 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches genannten Frist nach Ablauf des Einbringungsstichtages die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt erfolgt. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des

Einlangens. Mit dem AbgÄG 2005 wurde mit der Ergänzung: „*Erfolgt die Einbringung in eine im Ausland ansässige übernehmende Körperschaft, für die bis zur Einbringung kein inländisches Finanzamt zuständig ist, tritt an die Stelle der vorgenannten Behörden das für den Einbringenden zuständige Wohnsitz-, Sitz- oder Lagefinanzamt*“ eine Regelungslücke beseitigt. Da eine Anmeldung bei einem ausländischen Register oder Finanzamt keine Wirkungen vermitteln kann, soll in Fällen ausländischer übernehmender Körperschaften, die nicht schon im Inland steuerlich erfasst sind, die steuerliche Anerkennung einer rückwirkenden Einbringung von der fristgerechten Meldung der Einbringung bei dem für den Einbringenden zuständigen Finanzamt abhängig gemacht werden. Damit wird die bestehende Verwaltungspraxis legalisiert (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2005, BlgNR 22. GP).

Einbringungsstichtag war im gegenständlichen Sachverhalt der 31. Dezember 1995. Der Abtretungsvertrag wurde am 13. Dezember 1995 geschlossen, die diesbezüglichen Gesellschafterbeschlüsse waren vom 30. November 1995 sowie vom 7. Dezember 1995. Eine rückwirkende Einbringung liegt somit nicht vor. Voraussetzung für eine Anwendung des Umgründungssteuerrechtes ist die tatsächliche Übertragung des einzubringenden Vermögens. Soweit eine Eintragung in das Firmenbuch vorgesehen ist, gilt nur diese gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG als Nachweis der tatsächlichen Übertragung. Die gegenständliche Einbringung erforderte keine Eintragung in das (österreichische) Firmenbuch. Eine Meldung der Einbringung an das nach § 58 BAO für die übernehmende Körperschaft zuständige Finanzamt erfolgte nicht bzw. war kein inländisches Finanzamt für die übernehmende Körperschaft zuständig. Eine Meldung an das für den Einbringenden zuständige Finanzamt entsprechend den dargestellten Änderungen im AbgÄG 2005 entsprach nicht den gesetzlichen Bestimmungen des § 13 Abs. 1 UmgrStG in der Fassung vor dem AbgÄG 2005 und wurde von der Bw. auch nicht vorgenommen. Die Änderung der Rechtslage erfolgte zu dem Zweck, Abgabenpflichtigen die Begünstigungen des UmgrStG zu erhalten. Für die Anmeldung der tatsächlichen Übertragung des einzubringenden Vermögens war im konkreten Fall kein inländisches Register oder Finanzamt zuständig. Eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzung des Nachweises der tatsächlichen Übertragung kann daher im gegenständlichen Sachverhalt nicht vorliegen.

Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleiben, wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen (§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG). Unterbleibt bei der übernehmenden Körperschaft unter Anwendung von § 19

Abs. 2 Z 5 UmgrStG eine Kapitalerhöhung, so kommt es gemäß § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG zu einer Zu- oder Abschreibung des Einbringungswertes zu (von) dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile. Nach § 19 Abs. 2 UmgrStG kann die nach Abs. 1 grundsätzlich verpflichtende Gewährung neuer Anteile in besonderen, taxativ aufgezählten Fällen unterbleiben. Die in § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG geforderte Identität ist nur bei vollständiger Übereinstimmung der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse gegeben. Diese Verhältnisse am eingebrachten Vermögen und die prozentuelle Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft müssen sich allerdings nicht unmittelbar entsprechen. Eine nur mittelbare Identität ist ausreichend. Auf welcher Beteiligungsstufe die Identität der Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse erreicht wird, ist aus dem Blickwinkel des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG ohne Bedeutung.

Zum Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Z. 5 UmgrStG wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP, folgendes ausgeführt: *"Eine Kapitalerhöhung kann unterbleiben (obwohl sie möglich ist), wenn alle Anteile wirtschaftlich betrachtet in einer Hand vereinigt sind. Das Vorliegen dieser Vereinigung in einer Hand ist Anwendungsvoraussetzung für Art. III. Dies ist der Fall, wenn der unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafterfunktion besitzende Einbringende (natürliche oder juristische Person oder Mitunternehmerschaft) Vermögen in die Körperschaft einbringt, wenn eine Tochtergesellschaft Vermögen in die alle Anteile besitzende Muttergesellschaft einbringt, die Mitunternehmerstellung aller an der einbringenden Mitunternehmerschaft Beteiligter den Beteiligungen an der übernehmenden Körperschaft entspricht oder dieselben Gesellschafter in gleicher Weise an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft beteiligt sind. Unter Z. 5 fällt auch die Einbringung (nicht das bloße Abtreten) aller Kommanditanteile in die Komplementär-GesmbH ohne Kapitalerhöhung, weil die Kommanditisten im gleichen Ausmaß an der Komplementärgesellschaft beteiligt sind."* Diese Bestimmung wurde im AbgÄG 2005 dahingehend abgeändert, dass die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben kann, wenn der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist oder wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen; im Falle der Einbringung eines Kapitalanteiles (§ 12 Abs. 2 Z 3) in eine ausländische übernehmende Körperschaft (§ 12 Abs. 3 Z 2) gilt dies nur, wenn die Einbringung ausschließlich bei inländischen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft eine Zu- oder Abschreibung auslöst. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2005, BlgNR 22. GP, ist dazu folgendes ausgeführt: „*Die beiden anderen Anwendungsmöglichkeiten – nämlich die Alleingesellschafterstellung und die Einbringung in die Schwesterkörperschaft – werden textlich neu gestaltet aber inhaltlich unverändert beschrieben.*“

Wie sich aus dem Gesetz (§ 19 Abs. 1 und 2 UmgrStG) und den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 699/1991, 266 BlgNR 18. GP unmissverständlich entnehmen lässt, waren schon in der "alten" Fassung nur ganz bestimmte taxativ aufgezählte Fälle auch dann begünstigt, wenn keine neuen Anteile gewährt wurden. Voraussetzung für die Beteiligungsübereinstimmung ist, dass die Beteiligung jedes Anteilsinhabers am rechnerischen Wert der Gesamtanteile der beiden Körperschaften ident ist. Dies ist zweifellos bei einer Alleingesellschafterstellung an beiden Körperschaften gegeben. Die D. hatte ein Stammkapital von DM 4.800.000,00. Die Bw. hielt Geschäftsanteile in Höhe von DM 4.799.000,00 (Beteiligung 99,979%). Einen Geschäftsanteil in Höhe von DM 1.000,00 hielt die A., welche wiederum zu 99,8% an der Bw. beteiligt war. Die Bw. hielt 100% der Anteile an der übernehmenden C., welche 100% der Anteile an der E. hielt. Gegenstand des Abtretungsvertrages vom 13. Dezember 1995 waren die Anteile der Bw. (DM 4.799.000,00) an der D.. Die A. hat der Abtretung dieser Geschäftsanteile der Bw. an die E. gemäß § 10 des Gesellschaftsvertrages der D. schriftlich zugestimmt. Aus dem Bezug den § 12 Abs. 4 UmgrStG herstellt und aus der Gesetzesystematik ergibt sich, dass der Vermögensbegriff des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG mit jenem des § 12 Abs. 2 UmgrStG übereinstimmt. Die Eigentumsverhältnisse der Bw. (100%) an den eingebrachten Kapitalanteilen (99,979%) stimmten mit den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Körperschaft (100%) überein. Daher kommt die Ausnahmebestimmung für identische Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse (§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG) zweifellos zur Anwendung.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt somit für die im vorliegenden Berufungsverfahren ausschließlich zu entscheidende Frage, ob betreffend die Einbringung der Geschäftsanteile der Bw. an der D. in ihre Tochtergesellschaft C.. bzw. in ihre Enkelgesellschaft E. mit Wirkung zum 31. Dezember 1995 die Bestimmungen des Art III UmgrStG zur Anwendung kommen, dass nicht alle Voraussetzungen des Art III UmgrStG gegeben waren und daher für die verfahrensgegenständliche Einbringung § 6 Z 14 EStG 1988 anzuwenden war. Auf die Ausführungen der Bw. und der BP zu den handelsrechtlichen Bestimmungen war mangels Relevanz für die hier zu entscheidende Rechtsfrage nicht einzugehen. Zu den Ausführungen der BP zur Ableitung des wahren wirtschaftlichen Gehalts, der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Anteilsabtretung, der lediglich behaupteten Veräußerungsabsicht, der mangelnden vertraglichen Regelungen und Nachweise betreffend des „*virtuellen*“ Gesellschafterzuschusses sowie dem gebotenen Fremdvergleich ist festzuhalten, dass es Aufgabe der BP bzw. des Finanzamtes gewesen wäre, diesbezügliche Erhebungen anzustellen und auf Basis der rechtlichen Bestimmungen entsprechende Feststellungen zu treffen.

Die von der Bw. im Jahr 2001 geltend gemachte Wertberichtigung der Beteiligung C.. in Höhe von € 63,181.977,78 wurde daher zu Unrecht vom Finanzamt im Ausmaß der Aufwertungen dieser Beteiligung in Höhe von € 37,308.347,64 nicht anerkannt.

Der Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. März 2012