

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein des Schriftführers in der Beschwerdesache

GmbH, über die Beschwerde vom 12.12.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 06.10.2014, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 in der Sitzung am 11.5.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die GmbH (im Folgenden Bf.) ist im Bereich der Produktion tätig und war von 2005 bis zum Verkauf im Jahr 2012 Gruppenmitglied iSd § 9 KStG innerhalb der Unternehmensgruppe der A.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2009 – 2011 wurde für das Jahr 2011 folgende nunmehr strittige Feststellung getroffen:

Die Bf. betreibt eine Produktionsanlage auf einem Grundstück der , der Firma B. Dabei werden im Wesentlichen Rohstoffe verarbeitet und so Artikel1 und Artikel2 erzeugt. Befeuert wird die Produktionsanlage mit Gas.

Der aus der Erzeugung gewonnene Artikel2 wird zum Teil exportiert. Ein anderer Teil des erzeugten Artikel2 und der gewonnene Artikel1 werden aufgrund eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrages an die Firma B geliefert. Vertraglich wurde eine Mindestabnahmemenge für Artikel1 (Punkt 3.2. bzw. 4.1. des Vertrages) vereinbart. Zusätzlich wurde ein Kündigungsverzicht bis 31.12.2025 vereinbart, wobei eine Kündigung in speziell angeführten Fällen dennoch möglich ist (wie eine Kündigung durch die Firma B im Falle einer Technologieablöse oder der rechtlichen oder wirtschaftlichen Kontrolle der Produktionsanlage durch einen Konkurrenten).

Laut dem im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten Mietvertrag verzichtet die Vermieterin (, B) demgegenüber während des aufrechten Bestandes des Energieliefervertrags auf ihr Recht einer ordentlichen Kündigung des Mietvertrages.

Die AG errichtete dazu für die Bf. auf dem Grundstück der Firma B in den Jahren 2002 bis 2004 um 57,9 Mio Euro die Produktionsanlage, die von Beginn an mit Mängeln behaftet war.

Seit dem Jahr 2006 wurde ein Prozess mit der AG geführt (Klage auf 17,8 Mio Euro), der 2011 mit einem Prozessvergleich endete.

Die Vergleichssumme von 10,6 Mio Euro wurde als ao. Ertrag verbucht. Die notwendigen Reparaturen wurden laufend aufwandswirksam durchgeführt.

Zum 1.1.2010 betrug der Buchwert rund 40,3 Mio Euro.

Zum 31.12.2010 erfolgte neben der laufenden AfA eine Teilwertberichtigung von rund 20,6 Mio Euro. Unter Berücksichtigung der Auflösung der Bewertungsreserve bzw. der Investitionszuschüsse betrug die Teilwertberichtigung damit rund 18 Mio Euro.

Das Finanzamt erachtete diese Teilwertberichtigung (wie von der Bf. im BP-Verfahren angegeben) als durch technische Mängel verursacht, insbesondere auch deshalb, weil sie sich betragsmäßig in etwa mit der Klagsforderung deckt.

Rechnerisch wurde die Teilwertabschreibung ursprünglich aus einem Gutachten zur Überprüfung des Beteiligungsansatzes („Impairment-Test“) der Bf. in der Muttergesellschaft abgeleitet.

Für die Bf. waren dafür laut Angaben im Beschwerdeverfahren technische Mängel sowie negative wirtschaftliche Entwicklungen ausschlaggebend.

Im Jahr 2011 erfolgte abermals eine Teilwertberichtigung, diesmal in Höhe von rund 12,4 Mio Euro (abzüglich rund 1,5 Mio Euro Auflösung Bewertungsreserve bzw. Investitionszuschüsse).

Diese Teilwertberichtigung erfolgte nach den Angaben im BP-Bericht deshalb, weil der Teilwert aufgrund eines Verkaufes auf diesen Betrag gesunken sei:

Die Bf. wurde mit Kaufvertrag vom 23.3.2012 um 4,5 Mio Euro an die Firma B verkauft. In diesem Kaufpreis seien laut Angaben der Bf. 3,6 Mio Euro für das Anlagevermögen enthalten, sodass das Anlagevermögen auf diesen Betrag teilwertberichtigt wurde.

Der Kaufpreis wurde firmenintern durch eine gutachterliche Stellungnahme zur Angemessenheit des Kaufpreises gerechtfertigt.

Die Stellungnahme geht von der Annahme aus, dass sich „aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Aussichten insbesondere betreffend Verkaufspreise ab dem Jahr 2019

keine positiven Cash Flows ergeben werden bzw. die Anlage bestenfalls kostendeckend betrieben werden wird können“.

Weiters wurde seitens der Bf. vorgebracht, dass die Anlage mit erheblichen technischen Mängeln behaftet sei und deswegen nach wie vor ein erhebliches Risiko für den Erwerber darstelle. Es handle sich nicht um unterlassene Reparaturen, sondern dass die Anlage tatsächlich fast wertlos sei, und die Anschaffung einer völlig neuen Steuerung um rd. 10 Mio Euro drohe, weil - unter Hinweis auf das Gerichtsverfahren mit der AG - die Technologie, Konstruktion und Technik ungeeignet sei.

Bis zur mündlichen Verhandlung wurde diese Anschaffung nicht getätigt.

Das Finanzamt hielt dem im BP-Bericht entgegen, dass die Ableitung eines niedrigeren Teilwertes einer technischen Anlage aus einem möglicherweise zu erzielenden Kaufpreis für eine Beteiligung nicht möglich sei.

im Übrigen weise diese Berechnung folgende Mängel auf:

- Wegen der vertraglich engen Verzahnung der Produktionsanlage mit der späteren Käuferin, sei kein unbeteiligter Dritter bereit gewesen, die Beteiligung zu erwerben.

Die Entwertung zum 31.12.2011 sei daher nicht durch das Kaufinteresse einer völlig unabhängigen Erwerberin ohne Zweifel festgestanden.

- Die gutachterliche Stellungnahme zur Angemessenheit des Kaufpreises für die Anteile an der Bf. aus der Sicht der A (Gruppenträgerin) vom 6.2.2012 berücksichtige keine Erträge nach dem Jahr 2018 und sei daher nicht plausibel.

- Die Erwerberin habe nicht Gegenstände des Anlagevermögens erworben, sondern eine Beteiligung gekauft.

- Die Teilwertabschreibung 2011 sei aus dem Beteiligungsverkauf rückgerechnet worden und bilde nur eine Momentaufnahme des vereinbarten Beteiligungskaufpreises ab. Eine dauernde Wertminderung der Müllverbrennungsanlage sei nicht nachgewiesen worden.

Für eine Abwertung bestehe kein Raum, da die abgewertete Anlage voll nutzungsfähig sei und auch nicht verkauft worden sei. Eine dauernde Wertminderung des abnutzbaren Anlagevermögens sei nicht nachgewiesen worden weshalb die Teilwertabschreibung 2011 zu Unrecht erfolgt sei.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wandte sich die Bf. zunächst gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens:

Das Finanzamt habe es unterlassen, konkret darzulegen, welche Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs 1 lit b neu hervorgekommen sind und in welcher Weise eine Ermessensübung stattfand.

Es kämen zwei Feststellungen der Betriebsprüfung in Frage:

1. Das Hervorkommen von Unterlagen in Zusammenhang mit der Rückstellung für Prozesskosten C und

2. Die Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung 2011.

Hinsichtlich der Rückstellung für Prozesskosten sei die Feststellung (Anm. es ging um einen Betrag von 40.000 Euro) im Vergleich zu den steuerlichen Folgen der übrigen Feststellung (Anm: Nicht-Ankerkennung einer Teilwertabschreibung im Ausmaß von 12 Mio Euro) derart geringfügig, dass sie keinen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung sei nicht klar, welche Tatsachen oder welche Beweismittel im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen sind.

Die Tatsache der Teilwertabschreibung im Jahr 2011 (zusätzlich zu jener in 2010) wurde in der Steuererklärung 2011 in Verbindung mit dem dem Finanzamt vorgelegten Wirtschaftsprüfungsbericht 2011 bereits offengelegt.

In der Sache führte die Bf. aus:

Die Gesellschaft (Bf.) habe seit 2007 (und auch in früheren Jahren) laufende Verluste von durchschnittlich 200.000 – 400.000 Euro erlitten. Daneben seien erhebliche außerordentliche Verluste entstanden. Das Eigenkapital war zum 31.12.2010 negativ, eine Insolvenz sei nur durch die Garantieerklärung der Gruppenträgerin A vermieden worden.

Die Technologie der Erzeugung und die betriebswirtschaftlichen Erfolge des Betriebes hätten leider von Anfang an sehr zu wünschen übrig gelassen.

Unter anderem sei es zu einem Rechtsstreit mit AG Österreich gekommen, der im Jahre 2006 vor dem Gericht zu einem umfassenden Gerichtsverfahren geführt hat.

Im Jahre 2011 konnte eine grundsätzliche Vergleichseinigung mit der AG erzielt werden. Damit sei es im Jahr 2012 möglich gewesen, eine gerichtliche Streitbeilegung zu erreichen.

Aus dieser Streitbeilegung resultierte ein einmaliger sonstiger Ertrag aus dem Schadenersatz seitens Siemens von rund 11 Mio Euro im Jahresabschluss 2011, wodurch diese technischen Unzulänglichkeiten in enormem Ausmaß wohl als bestätigt anzusehen seien.

Es entspreche den logischen Denkgesetzen des täglichen Wirtschaftslebens, dass Anlagen, für die ein Schadenersatz von 11 Mio Euro geleistet wurde, untauglich sind und in absehbarer Zeit zu ersetzen sind.

Nach der Streitbeilegung und nach Klärung übriger langjähriger ungeklärter rechtlicher Verhältnisse sei die A daran interessiert gewesen, die Bf. zu verkaufen, weil eine nachhaltige Ertragssituation nicht zu erwarten gewesen sei und wesentliche Investitionen in die Erneuerung der Anlagen (mehr als 10 Mio Euro) sich abgezeichnet hätten.

Der Kaufpreis wurde auf der Grundlage des Anlagevermögens cash and debt free vereinbart.

Käufer und Verkäufer seien weder aus steuerlicher Sicht, noch aus wirtschaftlicher Sicht, nahestehende Personen.

Tatsächlich habe es auch konkrete Verkaufsgespräche und Überlegungen gegeben, Firmen zu beteiligen (X,Y).

Die Behauptung des Finanzamtes, es wäre kein unbeteiligter Dritter bereit, die Beteiligung zu erwerben, bedeute doch, dass auch die Anlage unverkäuflich wäre, womit doch das Finanzamt selbst feststelle, dass der Teilwert der Anlage im Sinne des § 6 Zi 1 EStG geringer wäre bzw. gegen Null tendiere.

Der Teilwert der Anlage zum 31.12.2011 in Höhe von 3.579.833,62 Euro stehe daher aus Sicht der Bf. ohne Zweifel fest und sei durch den Kaufpreis nachgewiesen.

Die gutachterliche Stellungnahme zur Angemessenheit des Kaufpreises begründe ausführlich, warum der free cashflow im Jahr 2019 erstmals negativ werden werde (sinkende Umsätze bei steigenden Aufwendungen wie zB Personalaufwand).

Es widerspreche einfach den Tatsachen, den Betrieb der Gesellschaft, der hohe Verluste (Gesellschafterzuschüsse zur Verlustabdeckung seit 2007 iHv 18,3 Mio Euro!) erwirtschaftet habe und für den es Liquidationsüberlegungen gegeben habe, ertragreich mit einer jährlichen „Verzinsung von 20%“ (Betriebsprüfungsbericht Seite 6 oben) darzustellen.

Der Teilwert des einzelnen Wirtschaftsgutes ist kein Ertragswert, sondern ein Substanzwert (BFH 29.4.1999-IV R63/97, DB 1999, 1582; Doralt, ÖStZ 1989, 63; Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn EStG § 6 Rz 138).

Faktum sei, dass der Käufer im Rahmen des Kaufpreises für die Anteile ausschließlich das Anlagevermögen samt Ersatzteilen zum Anlagevermögen erwerben wollte und auch erworben habe und dass im Kaufpreis der Anteile ausschließlich der Teilwert der Anlagen zum Ausdruck gekommen sei (vgl. Kaufvertrag vom 23.3.2012).

Die Gründe für die Wertminderung der Produktionsanlage bestünden nach wie vor. Sie lägen im schlechten technischen Zustand der Anlagen und in der anstehenden Generalsanierung

Die Wertminderung werde voraussichtlich noch bis zum Ende der Restnutzungsdauer der Müllverbrennungsanlage gegeben sein, weshalb tatsächlich unzweifelhaft eine dauernde Wertminderung vorliege (Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, EStG, § 6 Rz 168).

Zum Nachweis der fortdauernden technischen und wirtschaftlichen Schwierigkeiten verweist die Bf. auf den *Lagebericht zum Jahresabschluss 2013*. Darin wird der „verschärfte Wettbewerb“, der „drastische Preisverfall“, die „Importe aus Slowenien“ und die „ungeplanten Anlagenstillstände“ dokumentiert.

Die Generalsanierung, sei für Herbst 2015 terminisiert.

Der verschobene Sanierungsstillstand werde gemäß der aktuellen Budgetverhandlungen in 2015 vorgenommen werden, wodurch für 2015 erhebliche Investitionen und Reparaturen (rund 5 bis 7 Mio Euro) notwendig sein würden, die auch zu einem Verlust in 2015 führen würden.

Zum weiteren Nachweis der dauernden Wertminderung wurde auch auf die Ausführungen im erwähnten Gutachten von LeitnerLeitner vom 6.2.2012 hingewiesen.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass der Teilwert des Anlagevermögens gem. § 6 Z 1 EStG, den der Erwerber des ganzen Betriebes für das Anlagevermögen ansetzen würde, unmittelbar durch den Anteilskaufpreis nachgewiesen sei.

Der Teilwert des Anlagevermögens zum 31.12.2011 sei nicht niedriger als der Anteilskaufpreis angesetzt worden.

Der Teilwert (3,6 Mio Euro) entspreche auch dem nachhaltigen aus dem Anlagevermögen erwarteten jährlichen Zukunftserfolg (300.000 bis 400.000 Euro).

Es liege zum 31.12.2011 ein Nachweis vor, der eine dauernde und erhebliche Abwertung des Sachanlagevermögens begründe und damit gem. § 204 Abs 2 UGB die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung zwingend nach sich ziehe, die auch gem. § 6 Z1 EStG steuerlich abzugsfähig sei.

Es gäbe vom Finanzamt keinerlei Begründungen, Berechnungen bzw. Nachweise, dass der Teilwert des Anlagevermögens zum 31.12.2011 höher als 3,6 Mio Euro zu bewerten wäre.

Das BFG ersuchte die Bf. genau darzulegen, was die tatsächlichen Gründe (technische oder wirtschaftliche Abnutzung?) für die Wertminderung in den Jahren 2010 und 2011 sind, aus welchem Grund die Kanzlei LeitnerLeitner im Valuation Memorandum vom 6.2.2012 zu der Annahme kommt, dass ab 2018 kein positiver cash flow zu erwirtschaften sein wird und wie aus dem Valuation Memorandum der Teilwert der Anlage abgeleitet wurde.

Die Bf. führte dazu aus:

Die Wertminderung habe sich im Jahr 2010 aufgrund der technischen Mängel bzw. der Schadhaftigkeit der Anlage (vgl. Gerichtsverfahren) ergeben.

Zum 31.12.2011 habe sich die Wertminderung aufgrund der beabsichtigten Veräußerung der Anlagen infolge fehlender (geringer) Ertragsaussichten und drohender Ersatzinvestitionen seitens der A (die im Hinblick auf die fehlenden Ertragsaussichten beschlossen hat, die Beteiligung zu veräußern) gem. § 6 Zi 1 EStG ergeben.

Erneut wurde festgehalten, dass die Firma B1 ausschließlich Interesse an der Produktionsanlage gehabt habe und sich die Verkäuferin verpflichtet habe, die Bf. im Übrigen völlig bestandsfrei und lastenfrei zu stellen.

Die Teilwertabschreibung im Jahre 2010 errechnet sich aus einem Gutachten zur Überprüfung des Beteiligungsansatzes der Bf. in der Muttergesellschaft. Unterlagen müssten bei der ehem. Gruppenträgerin abverlangt werden.

Die tatsächlichen Gründe für die Wertminderung in 2011 seien somit sowohl in der technischen als auch in der wirtschaftlichen Abnutzung im Sinne des § 6 Zi 1 EStG auf Basis eines (tatsächlichen) Erwerbers des Betriebes gelegen.

Der Anteilskaufpreis sei nicht durch Verbindlichkeiten beeinflusst worden weil der Erwerber die Übernahme jeglicher Haftungen, Verbindlichkeiten, Risiken und sonstiger Verpflichtungen aus dem Betrieb der Bf. ausgeschlossen habe.

Die Ableitbarkeit aus dem Anteilskaufpreis (4,5 Mio.) lasse sich auch damit nachweisen, dass ein Asset-Deal (Verkauf der Anlagen) um 4,5 Mio Gegenstand der Verhandlungen gewesen sei, was aber aus rechtlichen bzw. aus grunderwerbsteuerlichen Gründen nicht vereinbart worden sei.

Im Valuation Memorandum vom 6.2.2012 (S. 8) sei auch festgehalten worden:

„Die wesentlichen Umsatzbringer sind Verkaufserlöse. Während bei den Artikel2erlösen bis zum Jahr 2014 ein leichter Preisanstieg berücksichtigt ist, wird bei den Artikel1erlösen im Zeitraum 2012 bis 2016 mit einem deutlichen Preisrückgang kalkuliert. (...)

Nach den uns erteilten Informationen gab es im Jahr 2011 außergewöhnlich wenige Betriebsstörungen und folglich überdurchschnittlich viele Betriebsstunden der Anlagen von rd 7.500 Stunden. Ab dem Jahr 2012 wird wieder mit einer durchschnittlichen produktiven Auslastung der Anlage von rd 7.300 Betriebsstunden pro Jahr (bei rd 8.800 Gesamtstunden) kalkuliert.“

Tatsächlich hätten sich die Anfang 2012 geplanten reduzierten Erlöse auch im Nachhinein bestätigt.

Da das Unternehmen ausschließlich das kaufgegenständliche Anlagevermögen samt Ersatzteilen repräsentiere sei die Bewertung des Unternehmens in diesem Fall völlig ident mit der Bewertung des Anlagevermögens.

Der Kaufpreis sei pauschal mit 4,75 Mio Euro vereinbart worden und habe ebenfalls ausschließlich das Anlagevermögen samt Ersatzteilen betroffen. Da sich im Zuge der technischen Due Diligences ein drohender Schaden herausstellte, sei der Kaufpreis pauschal um 250.000 Euro reduziert worden.

Der Teilwert der Anlage sei nicht aus dem Valuation Memorandum abgeleitet, sondern von diesem nur zusätzlich untermauert worden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden abermals die Gründe für die Wertminderung beleuchtet.

Die Bf. legte dazu eine interne Information der A zur Berechnung des Artikel2Preises vor, aus der sich ergibt, dass die Bf. und die Firma B den Marktpreis (Grundlage des Verkaufspreises) anders berechnen.

Aus einem ebenfalls vorgelegten Überblick aus der Generalversammlung 2014 über die Entwicklung des Energieeinsatzes bzw. der Energieeffizienz ergibt sich, dass der Gasverbrauch seit 2009 rückläufig, der Artikel1Verkauf steigend und der Artikel2Verkauf schwankend ist.

Nach dem Vorbringen der Bf. gehe aus allen Unterlagen hervor, dass die erzielbaren Preise für Verkäufe gesunken seien.

Zur Teilwertabschreibung 2010 erläutert die Bf., dass laufend Verluste erzielt wurden. Als Gründe dafür nennt sie einerseits technische Mängel und andererseits negative Preisentwicklungen.

Dies sei auch vom Gutachter festgestellt worden.

Der Bericht des Gutachters stellt zur wirtschaftlichen Situation dar, dass größtes Augenmerk auf eine möglichst gute Auslastung der Anlage gelegt werden sollte (Bericht Seite 31), dass Quellen für die Preisentwicklung selten seien (Bericht Seite 32), dass das Risiko bestehe, dass es bei nur einem Kunden zu Forderungsausfällen kommt. Ein Eingehen auf die negative Preisentwicklung sei in der Mittelfristplanung nicht ersichtlich (Bericht Seiten 36-38).

Zur außerplanmäßig notwendigen Abschreibung führt der Gutachter in seinem Bericht auf Seite 42 und in der Zusammenfassung auf Seite 58 an, dass die Anlage laut Geschäftsführung werthaltig sei. Die wirtschaftlichen Probleme mit der nicht 100%igen Auslastung hätten ihren Grund nicht in der technischen Gegebenheit der Anlage.

Das wird auch durch die im Rahmen der mündlichen Verhandlung übergebenen internen Information zum Bericht des Gutachter aus dem Jahr 2009 bestätigt, in der zur Anlagenbewertung festgehalten wird, dass eine Abwertung aufgrund der getätigten Reparaturen nicht erforderlich sei.

Demgegenüber wurde dem Gutachter laut Stellungnahme berichtet, dass die maximale Leistung über einen längeren Zeitraum hinweg nicht erbracht werden könne. Daraus zog der Gutachter den Schluss, dass die Anlage nicht im aktivierten Ausmaß leistungsfähig sei und daher abgewertet werden müsse (Bericht Seite 42).

Nach dem Vorbringen der Bf. sei die negative Entwicklung auch durch eine Ausübung der Redepflicht des Wirtschaftsprüfers belegt.

Dem dazu vorgelegtem Schreiben vom 15.12.2010 (betreffend Jahresabschluss 2010) ist zu entnehmen, dass das Unternehmen in eine buchmäßige Überschuldung gelangen werde und durch rückläufige Ergebnisse und erhöhten Finanzierungsbedarf in der Geschäftsentwicklung negativ beeinflusst werde.

Das Finanzamt bringt zu den Wirtschaftlichkeitsüberlegungen vor, dass die Produktionsanlage fremdfinanziert war. Rechne man den Zinsaufwand ab, so war die Anlage stets gewinnbringend.

Nach Ansicht der Bf. erzielte die Produktionsanlage selbst nach den Berechnungen der BP unter Außerachtlassung des ao. Ertrages von 10,6 Millionen Euro im Jahr 2010 durchschnittlich einen Ertrag.

Das Finanzamt wirft ein, dass bei dieser Berechnung auch die Reparaturen als Aufwand erfasst seien. Daher müsse auch der ao. Ertrag erfasst werden.

Die Bf. moniert, dass nicht sämtliche Reparaturen in den Jahren 2010 und 2011 durchgeführt wurden. Die durchschnittliche Berechnung sei daher nicht repräsentativ.

Zum geplanten Sanierungsaufwand im Jahr 2015 gibt die Bf. auf Anfrage zu Protokoll, dass diese große Sanierung einerseits verschoben wurde und andererseits durch andere Maßnahmen abgefedert wurde. So hätten die neuen (jungen) Techniker einige Maßnahmen ergriffen, um die Anlage profitabler betreiben zu können (neue Methode).

Nach Ansicht der Bf. war eine Abschreibung basierend auf zukünftigen Erträgen notwendig. Dies entspreche auch dem abgezinnten Barwert wobei ein Zinsfaktor von 7,5 % angewendet wurde. Dieser Zinsfaktor ist nach Ansicht des Finanzamtes für die Bewertung der Anlage zu hoch.

Zur Höhe des Teilwertes im Jahr 2012 brachte die Bf. vor, dass auch andere Kaufinteressenten zwischen 4,5 und 5 Millionen Euro geboten hätten. Ein Interessent war überhaupt nur bereit, einen Euro zu zahlen.

Die Eigentümerin der Bf. sei ausschließlich daran interessiert gewesen, einen hohen Verkaufspreis zu erzielen. Es sei völlig unerklärlich, warum der Umstand, dass die Anlage auf dem Gelände der Käuferin stand, den Kaufpreis negativ beeinflussen hätte sollen. Der Käufer sei im Gegenteil eher bereit mehr zu zahlen, um einen fremden Betreiber auszuschließen.

Zusammenfassend wiederholte die Bf. in der mündlichen Verhandlung ihre Position, dass durch den tatsächlich erzielten Verkaufspreis, der ausschließlich die Anlage verkörpere, der Teilwert nachgewiesen sei.

Es liegt hier ein tatsächlicher Erwerb vor, der einem fiktiven Erwerb gleich zu setzen ist. Der Käufer war lediglich an der Anlage interessiert. Alle immateriellen Wirtschaftsgüter blieben in der Sphäre der Verkäuferin.

Unter Umständen hätte die höhere Teilwertabschreibung bereits früher vorgenommen werden können.

Maßgebend für die Abschreibung war der Teilwert zum Stichtag 31.12. 2011, der sich aus dem Verkauf ergäbe.

Rechtslage

Wiederaufnahme des Verfahrens.

§ 303 BAO:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(...)

§ 204 UGB:

(2) Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert abzuschreiben; bei Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, erfolgt die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert. Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

§ 6 EStG 1988:

Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

1. Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass

der Erwerber den Betrieb fortführt. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, darf der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen der Z 13, nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen.

(...)

Das BFG hat erwogen

Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Wiederaufnahme der Verfahrens ist zulässig wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 BAO).

Das Finanzamt begründet die Wiederaufnahme des Verfahrens betr. 2011 mit einem Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. auf die darin getroffenen Feststellungen zur Teilwertberichtigung.

Dem BP Bericht zufolge errechnete sich der Teilwert aus einer gutachterlichen Stellungnahme zur Angemessenheit des Kaufpreises der gesamten Beteiligung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (zuletzt VwGH 23.02.2017, Ro 2014/15/0050 oder VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0034; beide mwN)

Aus dem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern darf die Rechtsmittelbehörde im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO folgern, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Im Beschwerdefall waren dem Finanzamt die vom Bf. ins Treffen geführten Gründe für die Teilwertberichtigung sowie deren rechnerische Ableitung (samt Untermauerung durch die gutachterliche Stellungnahme zur Angemessenheit des Kaufpreises der gesamten Beteiligung) nicht bekannt.

Das Finanzamt hat die steuerliche Wirksamkeit der Teilwertberichtigung schließlich mit der Begründung versagt, dass die Bf. die dauernde Wertminderung nicht nachweisen konnte.

Diese Tatsachen bzw. das für das Finanzamt nicht erkennbare Fehlen der Nachweise führen zu einem anders lautenden Bescheid.

Die Wiederaufnahme erfolgte daher zu Recht.

Feststehen des Teilwertes

Die Bf. geht davon aus, dass aufgrund des Verkaufes der Beteiligung feststehe, dass der Teilwert rund 3,6 Mio Euro beträgt.

Dass die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes seinem Teilwert entsprechen müssen, trifft in dieser Allgemeinheit jedoch so nicht zu (vgl. VwGH 28.11.2001, 99/13/0254).

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, der nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Steuerpflichtigen über die künftige wirtschaftliche Entwicklung, sondern auf der allgemeinen Verkehrsauffassung beruht, wie sie in der Marktlage am Bilanzstichtage ihren Ausdruck findet (VwGH 31.5.2011, 2007/15/0015, VwGH 22.4.2009, 2006/15/0213, VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073)

Persönliche Verhältnisse sind bei Ermittlung des Teilwertes nicht zu berücksichtigen (VwGH 5.7.2004, 2000/14/0174 oder VwGH 28. 4. 1994, 93/16/0186).

Im Beschwerdefall war die Gruppenträgerin nach eigenen Angaben daran interessiert, die Anteile an der Bf. zu verkaufen, weil ihrer Ansicht nach eine nachhaltige Ertragssituation nicht zu erwarten war und sich wesentliche Investitionen in die Erneuerung der Verwertungsanlage (mehr als 10 Mio Euro) abgezeichnet hätten.

Dass eine derartige grundsätzliche Unternehmensentscheidung Einfluss auf die Preisverhandlung hat (ein Verkauf umso leichter ist je günstiger der Verkaufspreis angesetzt wird), bedarf keiner näheren Ausführungen.

Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. VwGH vom 19. 5. 2005, 2001/15/0041, VwGH 23. 9. 2010, 2010/15/0110 oder VwGH 23. 2. 2010, 2005/15/0148). Daher erübrigt sich auch das Eingehen auf eine möglicherweise unrichtige Berechnung des Teilwertes durch die Betriebsprüfung.

Nicht zuletzt wurde eine Beteiligung veräußert, die nicht nur die strittige Anlage umfasste, sondern auch bestehende Verträge und aufrechte Dienstverhältnisse (laut Beschwerde haben sich nach der Veräußerung sowohl absatzseitig als auch auf Seiten des Personalaufwandes keine Veränderungen ergeben).

Die Anschaffungskosten einer Beteiligung und deren Teilwert sind unabhängig voneinander zu beurteilen (VwGH 28.11.2001, 99/13/0254 unter Hinweis auf VwGH 29. 4. 1992, 90/13/0228, 0229).

Der Teilwert einer Beteiligung ist in der Regel durch die Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (stRSpr vgl zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0022).

Die Ableitung des Teilwerts der Produktionsanlage aus dem Kaufpreis wurde von der Bf. so begründet, dass die Bewertung des Unternehmens völlig ident sei mit der Bewertung des Anlagevermögens.

Demgegenüber wird nach Punkt 4.1.1. des Fachgutachtens der Kammer der Wirtschaftstreuhänder der Unternehmenswert als Barwert künftiger finanzieller Überschüsse ermittelt.

Dem Substanzwert, verstanden als Rekonstruktionszeitwert (Vermögen abzüglich Schulden) des betriebsnotwendigen Vermögens, kommt bei der Ermittlung des Unternehmenswerts keine eigenständige Bedeutung zu (3.3. des Fachgutachtens).

Insgesamt kann der Teilwert des Wirtschaftsgutes „Produktionsanlage“ aufgrund der Veräußerung der Beteiligung nicht als objektiv zweifelsfrei feststehend betrachtet werden. Der Teilwert wurde nämlich aus dem Kaufpreis einer Beteiligung abgeleitet für deren Veräußerung auch persönliche Motive ausschlaggebend waren.

Nachweis der Gründe für die Teilwertberichtigung

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll (VwGH 26.02.2013, 2010/15/0022).

Dabei ist darzutun, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat (VwGH 17.04.2008, 2005/15/0073, VwGH 25.06.2007, 2002/14/0085).

Dieser Nachweis bzw. diese Glaubhaftmachung muss sich besonders auf die Umstände beziehen, auf Grund derer (auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der subjektiven Richtigkeit der Bilanz) **gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr** die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei (stRSpr zuletzt VwGH 20.12.2016, Ra 2014/15/0035, vgl zB auch VwGH 26.02.2013, 2010/15/0022,

VwGH 23.09.2010, 2010/15/0110, VwGH 23.02.2010, 2005/15/0148, VwGH 27.03.2008, 2004/13/0035 mwN).

Dem BP-Bericht ist zu entnehmen, dass sich die strittige Teilwertberichtigung 2011 nach den Angaben des Bf. aufgrund des Verkaufspreises der Beteiligung ergab. Als seitens der Bf. genannte Gründe werden im BP-Bericht „technische Mängel und Beschädigungen sowie drohende Ersatzinvestitionen“ angeführt.

Laut Beschwerde steht der Teilwert aufgrund der Veräußerung fest. Als Gründe wurden dazu die technischen Unzulänglichkeiten angeführt, die durch den Rechtsstreit als bestätigt anzusehen seien.

Die „dauernde Wertminderung“ sei trotz Gewinnen in den Jahren 2012 und 2013 gegeben, weil es laut Lagebericht 2013 zu einem verschärften Wettbewerb bzw. einem Preisverfall gekommen sei.

Nach Aufforderung durch das BFG wurde zu den Gründen für die Teilwertberichtigung seitens des Bf. angegeben, dass sich die Wertminderung zum 31.12.2011 aufgrund der beabsichtigten Veräußerung der Anlagen infolge fehlender (geringer) Ertragsaussichten und drohender Ersatzinvestitionen seitens der A (die im Hinblick auf die fehlenden Ertragsaussichten beschlossen hat, die Beteiligung zu veräußern) gem. § 6 Zi 1 EStG ergab.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde auch ins Treffen geführt, dass eine Abschreibung basierend auf zukünftigen Erträgen notwendig gewesen sei.

Im gesamten Verfahren stützte sich die Bf. hinsichtlich der Gründe für die Teilwertberichtigung damit im Wesentlichen ausschließlich auf den Umstand, dass die Beteiligung tatsächlich verkauft wurde und dass der Teilwert aufgrund der Veräußerung daher feststehe.

Die Gründe selbst wurden vage mit technischen Problemen umschrieben, die jedoch aufgrund der internen Informationen zum Bericht des Gutachter durch Reparaturen in den Vorjahren bereits behoben wurden.

Auch die als Begründung angeführten „negativen Preisentwicklungen“ vermögen keine „wirtschaftliche“ Abnutzung der Anlage begründen:

Mit der Produktionsanlage konnte bisher ;, Artikel2 und Artikel1 erzeugt werden. Die Anlage wird vom Erwerber weiterhin in derselben Sparte genutzt.

Die Nutzung durch den Erwerber erfolgt – wie die Bf. einräumen musste – aufgrund innovativer Betriebsführung überdies wesentlich ertragreicher als zuvor.

Daraus ergibt sich, dass die Produktionsanlage selbst keiner wirtschaftlichen Abnutzung unterlag.

Zeitpunkt der Teilwertberichtigung

Die technischer Abnutzung wurde durch die Bf. bereits im Rahmen des BP-Verfahrens mit „anstehenden Ersatzinvestitionen“ begründet: Die Anschaffung einer völlig neuen Steuerungsanlage um rd. 10 Mio Euro drohe weil - unter Hinweis auf das Gerichtsverfahren mit dem Lieferanten AG - die Technologie, Konstruktion und Technik ungeeignet seien.

Diese Abwertung aus technischen Gründen hat jedoch bereits in die Wertberichtigung 2010 Eingang gefunden und kann daher nicht nochmals für die Begründung der Wertberichtigung 2011 herangezogen werden.

Es entspricht dem im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodenbesteuerung, dass der einer bestimmten Periode zuzuordnende Aufwand das steuerliche Ergebnis einer anderen Periode nicht beeinflussen darf. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch der Grundsatz zu verstehen, dass in Vorjahren unterlassene Aufwendungen nicht in späteren Jahren gewinnmindernd nachgeholt werden dürfen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgeführt hat (VwGH 2.6.1976, 1667/75, VwGH 18.1.1984, 82/13/0173, VwGH 13.12.1995, 92/13/0081), dürfen Abschreibungen auf den niederen Teilwert nur zu Lasten des Gewinnes jenes Jahres durchgeführt werden, in dem die Wertminderung des Wirtschaftsgutes eingetreten ist. Entscheidend ist, dass diese Wertminderung bereits am Bilanzstichtag vorhanden war und bis zur Bilanzerstellung bekannt geworden ist. Wurde diese bereits bekannte Wertminderung in der Bilanz nicht berücksichtigt, besteht eine zeitlich unbeschränkte Verpflichtung zur Berichtigung der Bilanz, was nur dann zur Berichtigung der Abgabenbemessungsgrundlage führt, solange dies verfahrensrechtlich möglich ist (VwGH 22.10.2002, 96/14/0106, VwGH 4.11.1998, 93/13/0186).

Auch macht allein der Umstand, dass neuere Technologien zur Verfügung stehen, eine funktionsfähige Maschine (im Beschwerdefall: eine Anlage) nicht automatisch wertlos.

Dementsprechend konnte die vom Finanzamt aufgeworfene Frage, welche Ereignisse eingetreten sind, die innerhalb eines Jahres einen weiteren Abwertungsbedarfes von 12 Mio. Euro begründen, von der Bf. auch nicht beantwortet werden.

Im übrigen hat die Bf. zum Beweis der Wertminderung wiederholt auf den Bericht des Gutachter verwiesen. Der fragliche Bericht stammt allerdings aus dem Jahr 2010 woraus sich zwangsläufig ergibt, dass die behauptete Wertminderung bereits vor dem Jahr 2011 eingetreten sein muss.

Insgesamt hat die Bf. im gesamten Verfahren die Zulässigkeit der Teilwertberichtigung im Wesentlichen nur damit begründet, dass der indirekt aus dem Kaufpreis der Beteiligung abgeleitete Teilwert auf rund 3,6 Mio Euro gesunken sei.

Trotz Aufforderung konnte die Bf. keine konkreten Gründe nennen, die für die dauernde Wertminderung ausschlaggebend waren.

Insbesondere ist es ihr nicht gelungen darzutun, welche wesentlichen Umstände genau im Jahr 2011 eingetreten sind, die zur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert im Jahr 2011 berechtigen. Die vorgebrachte technische Abnutzung bestand nämlich schon lange vor der Veräußerung.

Die Beschwerde war daher – wie im Spruch ersichtlich - abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im Beschwerdefall ist keine Rechtsfrage strittig, sondern nur die Tatsachenfrage, ob die Bf. die Vorgaben der VwGH-Rechtsprechung betreffend Teilwertberichtigung erfüllen konnte oder nicht.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 11. Mai 2017