



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Mainhart, Dr. Miklin und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FachOInsp Claudia Orasch über die Berufung der SSE, SD,O27, vertreten durch B, SD,O27 , vom 2. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch OR Mag. Andrea Lamprecht-Hohenwarter, vom 29. August 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Firma S.SE (in der Folge Bw.) wurde im Jahr 2007 eine Betriebsprüfung vorgenommen. Dabei gelangte der Prüfer u.a. zur Auffassung, dass bei der Beteiligung der Bw. an der S.AG an deren Aktienkapital im Ausmaß von 50% wegen der im Jahre 2003 eingetretenen Börsenkursentwicklung eine Zuschreibung nach § 6 Z 13 EStG 1988 in Höhe von € 9.437.000,00 vorzunehmen sei.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes und erließ am 29. August 2007 einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2003.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2007, beim Finanzamt eingelangt am 4. Oktober 2007, erhob die Bw. (nach verlängerter Rechtsmittelfrist) Berufung gegen den angeführten Bescheid. Darin

führte sie in sachverhältnismäßiger Hinsicht aus, dass auf die Beteiligung an der S.AG, im Jahre 1998 im Jahresabschluss der B-AG eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden sei. Der Betriebsprüfung sei bekannt, dass diese Beteiligung im Jahr 2001 in eine Tochtergesellschaft (Anmerkung BH-AG gemäß Art. III UmgrStG eingebracht worden und in weiterer Folge diese Tochtergesellschaft gemäß Art. I UmgrStG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bw. verschmolzen worden sei. In rechtlicher Hinsicht führte die Bw. aus, dass gemäß § 6 Z 13 EStG eine Zuschreibung auf Beteiligungen im Sinne des § 228 HGB zwingend vorzunehmen sei, soweit sie nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zulässig sei; die entsprechende handelsrechtliche Regelung finde sich in § 208 Abs. 1 HGB. Es sei daher stets in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob nach handelsrechtlichen Vorschriften eine Zuschreibung zu erfolgen habe; oder anders formuliert: Wenn eine Zuschreibung (Wertaufholung) nach Handelsrecht nicht erlaubt sei, sei auch eine Zuschreibung nach § 6 Z 13 EStG nicht denkbar. Die Vornahme einer handelsrechtlichen Wertaufholung setze voraus, dass in einem Vorjahr eine Abschreibung erfolgt sei (s. insbesondere § 208 Abs. 1 HGB – ohne Abschreibung keine Wertaufholung!). Bei der (durch zivilrechtliche Einzelrechtsnachfolge erfolgenden) Einbringung der Beteiligung in eine Tochtergesellschaft (siehe erster Vorgang oben) handle es sich aus Sicht der Bw. bei der erwerbenden Gesellschaft um einen Anschaffungsvorgang; damit sei aber auch die Obergrenze der Bewertung festgelegt; eine handelsrechtliche Zuschreibung über die Anschaffungskosten komme daher nicht in Betracht. Diesem Ergebnis stehe auch § 202 Abs. 2 Z 1 Satz 1 HGB nicht entgegen; denn § 208 HGB sei insoweit als eine reine Bewertungsvorschrift zu sehen (siehe auch die Überschrift zu § 202 HGB „Bewertung von Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen“). Keinesfalls sei dem Gesetzestext zu entnehmen, dass damit eine Art handelsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge eintreten solle. Da in der aufnehmenden Gesellschaft sohin keine Abschreibung vorgenommen worden sei, sei in weiterer Folge auch eine Wertaufholung ausgeschlossen (s. z.B. auch Aman, ÖStZ 1997, 140ff). Dokumentiert könne dieses Ergebnis auch durch den Anlagenspiegel der aufnehmenden Gesellschaft zum 31. Oktober 2001 werden, s. Beilage; Anmerkung: für die aufnehmende Gesellschaft sei ein wirtschaftsgeprüfter Jahresabschluss inkl. Anhang und Lagebericht zum 31. Oktober 2001 erstellt worden, als Einbringungszugang werde gemäß § 202 Abs. 2 Z 1 Satz 1 HGB der Buchwert der übertragenden Gesellschaft ausgewiesen; für den Ansatz einer kumulierten Abschreibung bleibe kein Raum, denn es würden mangels ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die historischen Anschaffungskosten der übertragenden Gesellschaft nicht auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Somit könne festgehalten werden: Eine handelsrechtliche Wertaufholung sei im vorliegenden Fall unzulässig, damit sei auch eine steuerliche Zuschreibung nicht möglich. Eine weitere

Untersuchung, ob die für Umgründungen im Sinne des UmgrStG geltende steuerliche Gesamtrechtsnachfolge zu beachten sei, erübrige sich, da unstrittig eine handelsrechtliche Vorfrage zu beurteilen sei (auf die das UmgrStG keine Anwendung finde). Es werde daher um Neuberechnung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 unter Berücksichtigung der Nichtvornahme der durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Zuschreibung auf den Beteiligungssatz der S.AG (Kürzung der Hinzurechnung von € 9.437.000,00) ersucht.

In dem von der Bw. ihrer Eingabe vom 4. Oktober 2007 beigefügten Anlagenspiegel zum 31. Oktober 2001 sind als Anschaffungs- und Herstellungskosten am 1. Jänner 2001 S 0, Einbringungszugänge in Höhe von S 1.419.623.103,00, kumulierte Abschreibung S 0, Buchwert zum 31. Oktober 2001 S 1.419.623.103,00, Buchwert zum 31. Dezember 2000 S 0 und Abschreibung des Geschäftsjahres S 0 ausgewiesen.

Aus der zur gegenständlichen Berufung eingeholten Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 16. Oktober 2007 geht Folgendes hervor: Wie aus Tz 28.1. des Betriebsprüfungsberichtes für den Prüfungszeitraum 2000 bis 2003 hervorgehe, sei seitens der B.AG (Firmenwortlaut ab 11. Februar 2004: F-AG) als Rechtsvorgängerin der Bw. der 50%ige Anteil am Aktienkapital der S-AG, im Jahre 1998 im Hinblick auf den gesunkenen Börsenkurswert einer Abwertung in Höhe von S 149.647.849,00 (€ 10.875.333,31) unterworfen gewesen. Mit Einbringungsvertrag vom 18. Oktober 2001 habe die B.AG als einbringende Gesellschaft ihre 50%ige Aktienbeteiligung als Sacheinlage gemäß Art. III UmgrStG in die BH.AG, Spittal/Drau (Tochtergesellschaft), als übernehmende Gesellschaft eingebracht. Die Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft sei gemäß § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG unterblieben. In einem weiteren Umgründungsschritt sei die BHAB AG auf die Bw. (Tochtergesellschaft der BAG) gemäß Art. I UmgrStG auf Grundlage des Verschmelzungsvertrages vom 6. November 2001 zum Stichtag 31. Oktober 2001 verschmolzen worden. Der Beteiligungsansatz der S-AG, sei bei beiden Umgründungsvorgängen auf Grund der nach dem UmgrStG erforderlichen Buchwertfortführung unverändert beibehalten worden. Wegen der im Jahr 2003 eingetretenen Börsenkursentwicklung (Kurswert zum 31. Dezember 2003 rund € 60,00) habe sich nach Ansicht der Betriebsprüfung das Erfordernis einer Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG ergeben, welche den Gegenstand der Berufung darstelle. Dem Begehren der Bw. werde Folgendes entgegengehalten: Die Umgründungsvorgänge, welche der Übertragung der gegenständlichen Kapitalbeteiligung zu Grunde liegen würden, würden zwingend dem Bestimmungen des UmgrStG unterliegen und seien daher auch hinsichtlich der Einbringung von Kapitalanteilen steuerrechtlich unter dem Blickwinkel einer fiktiven Gesamtrechtsnachfolge zu betrachten. Gemäß § 18 Abs. 1 UmgrStG sei daher die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung wie ein Gesamtrechtsnachfolger zu behandeln. Im Abschnitt

3.5.1.1. der Umgründungssteuerrichtlinien (Rz 952) werde demnach eine Reihe von steuerlichen Folgewirkungen angeführt, die sich für die übernehmende Gesellschaft im Rahmen der Einbringung ergeben würden (z.B. Übergang von Schwebeverlusten, Beibehaltung von Abschreibungsgrundsätzen sowie eine Anzahl weiterer Bestimmungen, die für die Gesetzesanwendung und –auslegung für die Finanzbehörden verbindlich seien). Diese in der Richtlinie ausgeführten Folgewirkungen würden auch die „Weitergeltung der Zuschreibungspflicht nach § 6 Z 13 EStG 1988“ einschließen. Steuerlich gesehen wäre es nicht nachvollziehbar, wenn es im Zuge von Umgründungen generell möglich wäre die Konsequenzen aus der seit 1998 bestehenden Zuschreibungsregelung des § 6 Z 13 EStG zu vermeiden, indem bei der beabsichtigten Übertragung von Kapitalbeteiligungen im Konzernbereich in einem Zwischenschritt eine Einbringung vorgenommen werden könnte. Denn wäre die Vermögensübertragung in Form einer Einbringung nicht durch die Bestimmungen des UmgrStG durch die vorgesehene Buchwertfortführung steuerlich begünstigt, so käme es bereits am Einbringungsstichtag zur zwingenden Gewinnrealisierung durch Aufdeckung der angesammelten stillen Reserven. Diese durch die steuerlichen Bestimmungen des UmgrStG geschaffene Möglichkeit des Nichtausweises von einbringungsbedingten Gewinnrealisierungen (in Form des Hinausschiebens der Versteuerung der stillen Reserven bis zu einer allfälligen Beteiligungsveräußerung zu einem späteren Zeitpunkt) solle nicht zusätzlich dazu führen, dass wegen des steuerlichen Vorteiles der Buchwertfortführung eine ansonsten erforderliche Zuschreibung entfallen könne (im Gegensatz zu den übrigen Umgründungsformen, wie z.B. Verschmelzung). Denn der Vorteil der Buchwertfortführung führe bei Einbringungstatbeständen handelsrechtlich gleichzeitig zum Wegfall der historischen Anschaffungskosten der Beteiligung als Obergrenze einer künftigen Wertaufholung (im Falle von Teilwertabschreibungen in den Vorperioden, somit Veranlagungsjahre nach dem 1. Jänner 1998) und somit zu einer nicht einzusehenden Begünstigung gegenüber allen übrigen zur Anwendung der Zuschreibung verpflichteten Gesellschaften.

In ihrer Äußerung vom 18. Dezember 2007 zur vorangeführten Stellungnahme führte die Bw. aus, dass im § 18 UmgrStG unstrittig eine fiktive steuerliche Gesamtrechtsnachfolge normiert sei; im UmgrStG seien viele Beispiele angeführt, bei denen unstrittig eine Fortführung von ausschließlich steuerlichen Rechtspositionen vorgesehen seien (vgl. Rz 952 UmgrStR). Die Grenze der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge sei nach Auffassung der Bw. dort zu sehen, wo in einer steuergesetzlichen speziellen Regelung die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (unumstößlich und ausnahmslos) normiert werde; genau dies sei bei Zuschreibungen zu Beteiligungen an Kapitalgesellschaften der Fall: „Nur soweit nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung eine Zuschreibung

zulässig sei, habe der Steuerpflichtige bei Anteilen an Körperschaften, die zum Anlagevermögen gehören, den höheren Teilwert anzusetzen (vgl. § 6 Z 13 2. Satz EStG). Damit gehe § 18 UmgrStG im konkreten Fall ins Leere und es sei ausschließlich als Vorfrage zu untersuchen, ob eine handelsrechtliche Wertaufholung zulässig sei. Aus Sicht der Bw. komme es zwar nicht darauf an, ob eine solche Begünstigung einzusehen sei; im konkreten Fall wäre eine ähnliche Rechtsfrage aber auch eingetreten, wenn die Beteiligung im Jahr 2001 (also vor der Wertsteigerung) mit dem Buchwert (Zeitwert) an die Tochtergesellschaft verkauft worden wäre. Ein Verkauf würde beim Erwerber unstrittig zu Anschaffungskosten führen, die nicht überschritten werden könnten. An folgender Logik werden unverändert festgehalten: Eine steuerwirksame Zuschreibung sei nur möglich, wenn auch handelsrechtlich eine Wertaufholung vorgenommen werden könne bzw. müsse. § 6 Z 13 EStG normiere eine eigenständige Maßgeblichkeit; insoweit die unternehmensrechtliche Zuschreibung bei Beteiligungen zulässig sei, müsse der Steuerpflichtige die Zuschreibung für steuerliche Zwecke vornehmen (vgl. z.B. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 6 Z 13 EStG, Rz 3.1.). Eine handelsrechtliche Wertaufholung sei nur bis zu den handelsrechtlichen Anschaffungskosten möglich (s. z.B. Zorn in Hofstätter/Reichel, aaO). Im Falle einer Buchwerteinbringung gemäß § 202 Abs. 2 HGB würden die Buchwerte die handelsrechtlichen Anschaffungskosten der übernehmenden Gesellschaft darstellen. § 202 Abs. 2 regle nur die Bewertung im Rahmen der Einlage; keinesfalls werde eine Art handelsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge normiert; die fiktive steuerliche Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 18 UmgrStG sei unstrittig eine rein steuerliche Regelung und könne somit keinesfalls auf das Handelsrecht ausstrahlen und dort für die Frage relevant sein, ob allenfalls eine handelsrechtliche Wertaufholungspflicht bestehe; und ohne handelsrechtliche Wertaufholung sei eine steuerliche Zuschreibung nach der eindeutigen Formulierung im § 6 Z 13 EStG nicht möglich. Selbst wenn man der Auffassung zuneige, dass die Buchwerteinbringung gemäß § 202 Abs. 2 HGB nicht zu eigenständigen handelsrechtlichen Anschaffungskosten in Höhe des Buchwertes führe, so sei doch weiter zu hinterfragen, welcher Wert sodann die Anschaffungskosten (Obergrenze der Zuschreibung) bilde. Unternehmensrechtlich erfolge die Einbringung – wie bereits ausgeführt, im Wege der Einzelrechtsnachfolge als Sacheinlage; der Rechtsnachfolger würde nicht in den Rechtsposition des Rechtsvorgängers eintreten. Somit könnten auch die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers keinesfalls für die Rechtsnachfolger maßgeblich sein. Unter Umständen könnte damit argumentiert werden, dass als Obergrenze für die handelsrechtliche Wertaufholung der beizulegende Wert nach § 202 Abs. 1 HGB ja entsprechend der Gesetzesintention nur den begrenzten Zweck der Vermeidung von Mehrbelastungen im Rechnungswesen (und sollte damit uU keinen Einfluss auf die Obergrenze der Wertaufholung haben). Der beizulegende Wert im Zeitpunkt der Einbringung

entspreche im berufsgegenständlichen Fall dem Buchwert (keine stillen Reserven), sodass auch bei dieser Rechtsauffassung eine Wertaufholung ausgeschlossen sei.

Nach Befassung der Bw. durch den Unabhängigen Finanzsenat führte die Bw. im Schreiben vom 15. Dezember 2008 erneut aus, dass § 6 Z 13 EStG als notwendige (nicht hinreichende) Bedingung für eine steuerlich wirksame Zuschreibung vorsehe, dass eine Zuschreibung nach Maßgabe der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zulässig sein müsse; damit werde auf die Wertaufholung gemäß § 208 Abs. 1 HGB verwiesen (siehe z.B. Straube, RZ 15 zu § 208). Es müsse daher § 208 Abs. 1 HGB anwendbar sein (sonst könne es gar nicht zu einer Zuschreibung nach § 6 Z 13 EStG kommen), es handle sich daher um eine handelsrechtliche Vorfrage. Es sei auch (zunächst) § 208 Abs. 2 HGB noch gar nicht zu prüfen, weil auch § 208 Abs. 2 HGB nur dann anwendbar sei, wenn auch § 208 Abs. 1 HGB anwendbar sei. Auch der § 18 Abs. 1 Satz 3 UmgrStG (Normierung einer steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge) könne hier nichts ausrichten, weil das UmgrStG im „reinen“ Handelsrecht nicht anzuwenden sei (keine lex specialis oder ähnliches) und damit bei einer isolierten Prüfung, ob § 208 Abs. 1 HGB auf den vorliegenden Fall anwendbar sei, nicht zum „Einsatz“ komme. Eine Zuschreibung nach § 208 Abs. 1 HGB setze wiederum voraus, dass in einem vorhergehenden Geschäftsjahr eine Abschreibung vorgenommen worden sei; da die Bw. keine Abschreibung vorgenommen habe, sei auch eine Zuschreibung denkunmöglich. Der Übergang einer Abschreibung (eine in der Vergangenheit vorgenommene Abschreibung sehe man im handelsrechtlichen Abschluss am besten im Anlagenspiegel in der Spalte kumulierte Abschreibungen) vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger sei im Rahmen einer zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Verschmelzung) vorstellbar; im Rahmen einer zivilrechtlichen Einzelrechtsnachfolge (z.B. Einbringung) nach Auffassung der Bw. aber nur dann, wenn es eine spezielle handelsrechtliche Regelung dafür gebe; eine solche Regelung gebe es indes jedoch nicht. Als conclusio lasse sich ableiten: Aus § 208 Abs. 1 HGB lasse sich eine Zuschreibung nicht begründen; damit fehle es an der notwendigen Bedingung für eine steuerliche Zuschreibung nach § 6 Z 13 EStG 1988.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass bei der Beteiligung an der S.AG (50%iges Aktienkapital), die ursprünglich von der B.AG gehalten wurde, im Jahre 1998 eine Teilwertabschreibung in der Höhe von € 10.875.333,33 vorgenommen wurde, die im Jahresabschluss dieser Firma ihren Niederschlag fand. Unstrittig ist weiters, dass es sich bei der gegenständlichen Beteiligung um eine solche nach § 6 Z 13 dritter Satz EStG 1988 (20% - Grenze) handelt und eine Wertsteigerung zur Diskussion steht, die nach dem Jahre 1998

stattgefunden hat. Strittig ist im gegenständlichen Fall einzig und allein, ob im gegenständlichen Fall durch die Einbringung der Beteiligung zu Buchwerten (nach Art. III UmgrStG) am 18. Oktober 2001 in die (Tochtergesellschaft) BH.AG und durch die Verschmelzung am 31. Oktober 2001 dieser Tochtergesellschaft mit der Bw. (BHS-AG, nunmehr S-SE) die von der Betriebsprüfung auf Grund der Börsenkursentwicklung im Jahre 2003 vorgenommene Zuschreibung auf die angesprochene Beteiligung nach § 6 Z 13 EStG 1988 in Höhe von € 9.437.000,00 zu Recht erfolgt ist oder nicht.

Die Bw. hat sich zusammenfassend auf den Standpunkt gestellt, dass es sich bei der Einbringung der genannten Beteiligung in die BH.AG um einen Anschaffungsvorgang gehandelt habe, die Anschaffungskosten dem zum 31. Oktober 2001 zum Ansatz gebrachten Wert (Buchwert der Beteiligung) entsprechen und somit die Obergrenze der Bewertung darstellen würde/n. Eine handelsrechtliche Wertaufholung (und damit ein Ansatz über dem zum 31. Oktober 2001 zum Ansatz gebrachten Wert) sei im gegenständlichen Fall nicht zulässig; eine steuerliche Zuschreibung sei auf Grund des Umstandes, dass § 6 Z 13 EStG 1988 die eigenständige Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung normiere und eine Bewertung über die Anschaffungskosten (Buchwert) im Zeitpunkt der Einbringung nicht in Betracht komme, nicht möglich.

§ 202 HGB sieht bei der Bewertung von Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen neben der im Abs. 1 vorgesehenen Neubewertung in Abs. 2 Z 1 die Buchwertfortführung vor. Der Wortlaut des § 202 Abs. 2 Z 1 HGB lautet wie folgt: „Bei Umgründungen (Verschmelzungen, Einbringungen, Zusammenschlüssen, Realteilungen und Spaltungen) gilt Folgendes: Abweichend vom Abs. 1 dürfen die Buchwerte aus dem letzten Jahresabschluss oder einer Zwischenbilanz, die nach den auf den letzten Jahresabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erstellen ist, fortgeführt werden. Der Stichtag der zugrundegelegten Bilanz darf höchstens neun Monate vor der Anmeldung zum Firmenbuch liegen; ist eine Anmeldung zum Firmenbuch nicht vorgesehen, so ist der Tag des Abschlusses der zugrundeliegenden Vereinbarung maßgeblich. Ist der Rechtsvorgänger (der Übertragende) zur Führung von Büchern nicht verpflichtet, dürfen die steuerrechtlichen Werte angesetzt werden.“

§ 208 HGB normiert unter der Überschrift Wertaufholung Folgendes vor:

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

Abs. 2: Von der Zuschreibung gemäß Abs. 1 darf abgesehen werden, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wird.“

§ 6 Z 13 EStG 1988 zweiter und dritter Satz EStG 1988 sieht Folgendes vor: „Soweit nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung eine Zuschreibung zulässig ist, hat der Steuerpflichtige bei Anteilen an Körperschaften, die zum Anlagevermögen gehören, den höheren Teilwert anzusetzen. Dies hat nur insoweit zu erfolgen, als es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 228 Abs. 1 HGB handelt“.

Im gegenständlichen Fall hat sich die BHAB AG im Zuge der Einbringung der B.AG zum 18. Oktober 2001 für die Buchwertfortführung nach § 202 Abs. 2 Z 1 HGB entschieden. In steuerrechtlicher Hinsicht war die genannte Firma bzw. ist auf Grund der Verschmelzung zum 31. Oktober 2001 nunmehr die Bw. zufolge § 18 Abs. 1 Z 3 UmgrStG für Zwecke der Gewinnermittlung als Gesamtrechtsnachfolgerin ihrer Rechtsvorgängerin zu behandeln, was u.a. eine Fortführung der in der Einbringungsbilanz ausgewiesenen steuerlichen Wertansätze und eine Beibehaltung der Abschreibungsgrundsätze (Abschreibungsmethode und Gesamtnutzungsdauer bei übernommenen abnutzbaren Anlagegütern) nach sich zieht und zufolge der zwingenden steuerlichen Bestimmung des § 6 Z 13 EStG 1988 auch eine Zuschreibungspflicht bei der in Rede stehenden Beteiligung auslöst (zwingende Wertaufholung).

§ 6 Z 13 EStG 1988 normiert durch den Passus „soweit nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Zuschreibung zulässig ist“ eine eigenständige Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bzw. Rechnungslegungsvorschriften. Die (steuerrechtlich nach § 6 Z 13 EStG 1988 zwingend vorzunehmende Wertaufholung) hängt daher davon ab, ob eine solche auch in der Handelsbilanz vorgenommen werden kann.

Die in § 202 Abs. 2 Z 1 HGB vorgesehene Buchwertfortführung (als eine der Möglichkeiten der Bewertung bei Umgründungen) trägt dem Fortführungsgedanken bei bloßem Wechsel der Rechtsform, der Vermeidung von Gewinnausweisen bei Umgründungen und der steuerlichen Buchwertfortführungspflicht nach UmgrStG Rechnung (Bertl/Mandl, RLG B II/3.2.ee). Die Gesetzesmotive begründen ihre gesetzliche Verankerung damit, dass zur Vermeidung von Mehrbelastungen im Rechnungswesen im Sinne des Wirtschaftlichkeitsprinzips in allen Umgründungsfällen in Abweichung des § 202 Abs. 1 die handelsrechtliche Buchwertfortführung zugelassen werden soll (AB zu Art. II GesRÄG 1993).

Aus den Gesetzesmotiven lässt sich somit nicht ableiten, dass die Buchwertfortführung einen anderen Hintergrund als die Vermeidung von Mehrbelastungen im Rechnungswesen haben sollte. Insbesondere ist daraus auch ein Einfluss auf die Obergrenze einer allfälligen Zuschreibung nicht erkennbar.

Die Fachliteratur hat sich mehrfach mit dem strittigen Themenkreis, der höchstgerichtlich noch nicht entschieden wurde, auseinander gesetzt.

Gassner/Lahodny-Karner/Urtz (HGB-Kommentar zu § 202, Rz 14c) interpretieren die Gesetzesmotive derart, dass in allen Umgründungsfällen in Abweichung von § 202 Abs. 1 HGB die handelsrechtliche Buchwertfortführung zugelassen werden soll; damit ergibt sich jedoch aus dieser Literaturmeinung, dass dem Vorgang der Einbringung der gegenständlichen Beteiligung gemäß Art. III UmgrStG zu Buchwerten keine Anschaffung zu Grunde liegt.

Auch nach Hügel, Umgründungsbilanzen (1997), 15 Rz 1.35., sowie Vanas, „Der richtige Zeitpunkt für die Vornahme einer Teilwertabschreibung bzw. Zuschreibung auf eine Beteiligung“ in ecolex 1997, 46, gelten die nach § 202 Abs. 2 Z 1 HGB fortgeführten Werte nicht als handelsrechtliche Anschaffungskosten, sondern stellen – im Rahmen eines Umgründungsvorganges – die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers die Anschaffungskosten des Rechtsnachfolgers dar.

Die von der Bw. ins Treffen geführte Literaturmeinung von Aman (ÖStZ 1997, 140) stellt ebenfalls auf die handelsrechtliche Zulässigkeit einer Zuschreibung ab. Nach dem unzweifelhaften Willen des Gesetzgebers ist eine solche in Umgründungsfällen bei Buchwertfortführung jedoch gegeben. Für den Standpunkt der Bw. lässt sich daraus somit nichts gewinnen.

Hinzuweisen ist auch auf Tumpel („Zuschreibung bei Beteiligungen nach Einbringung gemäß Art. III UmgrStG“ in RdW 2007, 762), der in seinem Fachartikel die verschiedenen Möglichkeiten der Betrachtung des Sachverhaltes ausdrücklich hervorhebt.

Nach eingehender Abwägung der Gesetzesmotive, der maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen sowie der dargestellten Meinungen in der Fachliteratur ist der Unabhängige Finanzsenat letztlich zum Ergebnis gelangt, dass im gegenständlichen Fall davon auszugehen ist, dass die Anschaffungskosten der einbringenden Gesellschaft (B.AG) die Anschaffungskosten der übernehmenden Gesellschaft (BH.AG) darstellen; diese bilden daher die Obergrenze der Zuschreibung. Die Zuschreibungspflicht für die Bw. ist somit bis zu den Anschaffungskosten der Beteiligung der einbringenden Gesellschaft gegeben.

Nicht außer Acht gelassen kann im gegenständlichen Fall auch, dass die im Jahr 1998 vorgenommene Teilwertabschreibung bei einer Tochterfirma und somit im Konzerngeflecht der Bw. steuerwirksam erfolgt ist. Durch die nunmehrige Verpflichtung zur Zuschreibung erscheint die Bw. somit keinesfalls schlechter gestellt als jeder andere der Zuschreibungspflicht des § 6 Z 13 EStG 1988 unterliegende Steuerpflichtige. Der diesbezüglichen Argumentation des Finanzamtes, wonach sich bei Durchdringen des Standpunktes der Bw., ein aus den gesetzlichen Bestimmungen nicht ableitbarer Vorteil für die Bw. ergeben würde, ist daher beizupflichten.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 21. August 2009