



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., X., vertreten durch Stb., vom 27. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. März 2012 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 und Körperschaftsteuer Gruppe 2009 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Bw., einer Aktiengesellschaft, durchgeführten Betriebsprüfung wurde die folgende berufungsgegenständliche, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Juli 2011 und im Betriebsprüfungsbericht vom 3. August 2011 dargestellte, Feststellung getroffen:

Das geprüfte Unternehmen halte eine 100%ige Beteiligung an der Z. BV, Niederlande. Im Jahr 1995 sei diese Beteiligung in Höhe von € 25,442.162,88 zu 100% handelsrechtlich und in Höhe von € 23,312.833,44 steuerrechtlich teilwertberichtigt worden. Mangels Identität der Gründe sei von der Bw. bis zum Jahr 1998 von einer Zuschreibung abgesehen worden. Bezugnehmend auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.4.2009, 2007/15/0074, habe die Bw. im Jahr 2009 eine unternehmensrechtliche Zuschreibung in Höhe der im Jahr 1995 erfolgten Teilwertabschreibung vorgenommen. Steuerrechtlich habe die Bw. diese Zuschreibung im bzw. für das Veranlagungsjahr 1998 vorgenommen. Aufgrund der

Verjährung des Veranlagungsjahres 1998 hätten sich keine steuerlichen Auswirkungen ergeben. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei aber nicht nur unternehmensrechtlich sondern auch steuerrechtlich eine Zuschreibung im Kalenderjahr 2009 erforderlich und durchzuführen gewesen. Ab 2009 sei nach der Rechtsprechung die Identität der Gründe nicht mehr Voraussetzung für die Zuschreibung und diese daher bei der Gewinnermittlung für das Jahr 2009 steuerwirksam in Höhe von € 23,312.833,44 vorzunehmen.

Zu den Gründen die zu einer Wertaufholung der gegenständlichen Beteiligung geführt hätten, sei vom geprüften Unternehmen auf das mehr als 12 Jahre später von der O. Treuhand GmbH zu den Stichtagen 31.12.1996, 31.12.1997 und 31.12.1998 erstellte Gutachten vom 29. Jänner 2010 verwiesen worden. In diesem nicht „*Stichtags nah*“ erstellten Gutachten werde auf der Seite 4, zweiter Absatz, sowie auf der Seite 19 letzter Absatz, wie folgt ausgeführt: „*Bis dato wurde von einer Wertaufholung Abstand genommen, da die ursprünglichen Gründe für die außerbilanzmäßige Abschreibung nicht weggefallen waren und daher nach der bisher von der Finanzverwaltung in Rz 2584 der EStR vertretenen Auslegung keine Zuschreibungspflicht bestanden hat*“.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte der Feststellung der Betriebsprüfung und erließ am 12. März 2012 entsprechende Bescheide betreffend Feststellung Gruppenträger 2009 und Körperschaftsteuer Gruppe 2009.

Mit Schreiben vom 27. März 2012 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen diese Bescheide und stellte zunächst den Sachverhalt wie folgt dar: Die Bw. habe im Jahresabschluss zum 31.12.1995 auf ihre (ausländische) Beteiligung an der Z. BV, Niederlande, auf Basis eines Bewertungsgutachtens eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von € 25,442.162,88 vorgenommen. Ursachen für diese Teilwertabschreibung seien insbesondere eine nachhaltig ungünstige Marktsituation im A-Bereich und die damit verbundene mangelnde Kapazitätsauslastung, dadurch einhergehende bedeutende Verluste der K. GmbH (einer Tochtergesellschaft der Z. BV) sowie zum damaligen Zeitpunkt nachhaltig schlechte Ertragsaussichten, die gegen eine kurzfristige Erholung sprachen, gewesen. Diese Teilwertabschreibung sei im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung des Jahres 1995 mit einem Betrag in Höhe von € 23,312.833,44 anerkannt worden. Im Jahr 2008 sei im Rahmen der Überlegungen, ob die Bw. hinsichtlich ihrer internationalen Schachtelbeteiligung an der Z. BV gemäß § 10 KStG 1988 iVm § 26a Abs. 16 KStG 1988 (idF BBG 2003, BGBI. I 71/2003) zur Steuerwirksamkeit optieren solle, von einem externen Sachverständigen ein Gutachten über den Unternehmenswert der Z. BV per 2006 eingeholt worden. Dies deshalb, da im Falle der Ausübung der Option zur Steuerwirksamkeit gemäß § 26a Abs. 16 Z 4 KStG 1988 anstelle des Buchwertes der Beteiligung der gemeine Wert (abzüglich vorgenommener Teil-

wertabschreibungen) am Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Option ausgeübt werde, angesetzt werden könne. Das von der beauftragten Wirtschaftsprüfungsgesellschaft O. Treuhand GmbH erstellte Gutachten vom 11. Jänner 2010 habe für die Z. BV zum vorgegebenen Stichtag 1. Jänner 2006 einen Unternehmenswert von € 438,1 Mio. ergeben. In diesem Zusammenhang sei die Teilwertabschreibung des Jahres 1995 analysiert und seitens der Bw. auch Unternehmensgutachten für die Z. BV zu den Stichtagen 31.12.1996, 31.12.1997 und 31.12.1998 eingeholt worden (Bewertungsgutachten der O. Treuhand GmbH vom 29. Jänner 2010). Dabei hätten sich für die Z. BV folgende Unternehmenswerte ergeben: 31.12.1996: € 718.000 (Buchwert 0); 31.12.1997: € 62,118.000 (Buchwert nach zwischenzeitlichen Einbringungen € 64.412.000); 31.12.1998: € 108.275.000 (Buchwert € 64.412.000). Diese Zahlen würden zeigen, dass nach der außerplanmäßigen Abschreibung des Jahres 1995 die (vollständige) Werterholung bei der Beteiligung an der Z. BV schon im Jahr 1998 eingetreten sei (der ermittelte Unternehmenswert 1998 liege mit € 108.275.000 um € 43.863.000 über dem Beteiligungsansatz von € 64.412.000). Es hätte daher unter Beachtung der aktuellen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.4.2009 bereits im Jahr 1998 die seinerzeitige Teilwertabschreibung in Höhe von € 23,312.833,44 (steuerlich) durch eine entsprechende Zuschreibung zur Gänze rückgängig gemacht werden müssen. Angesichts der vorliegenden Bewertungsgutachten für die Stichtage 31.12.1996 bis 31.12.1998 habe der Vorstand der Bw. nach Rücksprache mit dem Abschlussprüfer im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses 2009 im Hinblick auf die unternehmensrechtlichen Erfordernisse die im Jahr 1998 unterlassene Zuschreibung in Höhe von € 25,442.162,88 nachgeholt. Da es sich bei dieser Zuschreibung im Jahr 2009 um die Nachholung der ursächlich schon im Jahr 1998 eingetretenen Zuschreibungsverpflichtung gehandelt habe, sei die Gewinnerhöhung aus der Zuschreibung von der Bw. als im Jahr 2009 steuerneutraler Ertrag behandelt worden. Die irrtümlich im Jahr 1998 unterlassene Zuschreibung sei von der Bw. dem zuständigen Finanzamt Wien 1/23 mit Schreiben vom 19. Februar 2010 bekannt gegeben und auch eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung 1998 eingereicht worden, welche vom Finanzamt laut Schreiben vom 25. Februar 2010 wegen Eintritt der Verjährung nicht weiter behandelt worden sei. Die Betriebsprüfung habe die Ansicht vertreten, dass die im Jahr 2009 nachgeholtene Zuschreibung im Ausmaß der im Jahr 1995 steuerlich anerkannten Teilwertabschreibung in Höhe von € 23,312.833,44 im Jahr 2009 als steuerwirksam zu beurteilen sei.

Die Bw. bekämpft in der Berufung vom 27. März 2012 diese von der Betriebsprüfung vorgenommene Beurteilung der im Jahr 2009 für das Jahr 1998 nachgeholtene Zuschreibung in Höhe von € 23,312.833,44 und begründet dies im Wesentlichen wie folgt: Bei der Beteiligung der Bw. an der Z. BV handle es sich um eine Beteiligung iSd § 228 Abs. 1 UGB, für die gemäß

§ 6 Z 13 vorletzter und letzter Satz EStG 1988 in Verbindung mit § 208 Abs. 1 UGB seit 1998 eine Zuschreibungspflicht (zwingendes Wertaufholungsgebot) bestehe, wenn sich in einem späteren Geschäftsjahr herausstelle, dass die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestünden. Aufgrund der Übergangsbestimmungen des § 124b Z 21 EStG 1988 beziehe sich das Zuschreibungsgebot auf Wertaufholungen, die nach dem Jahr 1997 (also ab 1998) eingetreten seien. Das Zuschreibungsgebot sei daher erstmalig zwingend bei der Veranlagung 1998 anzuwenden. Die steuerliche Wirksamkeit sei lt. Rz 2585 EStR unabhängig von einer bilanzmäßigen Darstellung gegeben. § 208 Abs. 1 UGB normiere als Voraussetzung für die Zuschreibung, dass bei einem Vermögensgegenstand die (außerplanmäßige) Abschreibung nach § 204 Abs. 2 UGB vorgenommen worden sei und sich in einem späteren Geschäftsjahr herausstelle, dass die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestünden. Bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.4.2009 wäre es unternehmensrechtlich strittig gewesen, ob es auf die Identität der Gründe ankomme, also genau jene Gründe weggefallen sein müssten, die seinerzeit für die Teilwertabschreibung maßgeblich gewesen wären (so zB auch die Verwaltungspraxis in Rz 2584 EStR 2000). Mit der Entscheidung vom 22.4.2009, 2007/15/0074, habe der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass eine Identität der Gründe nicht Voraussetzung für die Zuschreibungspflicht sei. Entscheidend wäre allein, dass dem abgeschriebenen Vermögensgegenstand bei einer Gesamtbetrachtung inzwischen wieder ein höherer Wert beizumessen sei. Wesentlich sei im vorliegenden Zusammenhang, dass der Verwaltungsgerichtshof in dieser Entscheidung auch erkannt habe, dass eine Zuschreibung nach § 6 Z 13 EStG 1988 iVm § 208 UGB ausschließlich in jenem Wirtschaftsjahr erfolgen dürfe, in welchem die Werterhöhung eintrete (vgl. Zorn/Petzritz/Zorn in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁴⁸ (2011), § 6 Z 13 Rz 3.1.). Dies ergebe sich aus der Übertragung der Überlegungen zu den zeitlichen Schranken einer steuerlichen Teilwertabschreibung (vgl. etwa auch VwGH 25.6.2007, 2005/14/0121; Urtz, ÖStZ 2000/519; Aman, ÖStZ 1997, 141; Staringer, SWK 1997, S 204). Er habe damit einmal mehr seine ständige Judikatur zur Bilanzberichtigung „an der Wurzel“ bzw. zum steuerlichen „Nachholverbot“ bestätigt (vgl. VwGH 25.11.1999, 99/15/0194; Zorn in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988³² (2004), § 4 Abs. 2 Tz 73ff; Rz 650 und 2129 EStR 2000; zuletzt auch VwGH 31.5.2011, 2007/15/0015 und 30.3.2011, 2008/13/0024). Nach dieser ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien Fehler in der steuerlichen Gewinnermittlung, die mehrere Besteuerungsperioden betreffen würden, bis zur Wurzel des Fehlers zurückzuverfolgen. Eine steuerwirksame Korrektur im „Wurzeljahr“ des Fehlers könne allerdings nur im Rahmen der bestehenden verfahrensrechtlichen Möglichkeiten erfolgen. Lasse das Verfahrensrecht (zB wegen Verjährung) die Änderung des fehlerhaften Bescheides nicht (mehr) zu, so bleibe die Korrektur im Ergebnis ohne steuerliche Auswirkung. Dadurch könne es auch zu einer Doppel-

oder Nichterfassung von Vorgängen (sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen) kommen. Auch eine Zuschreibung nach § 6 Z 13 EStG 1988 iVm § 208 UGB dürfe aus steuerrechtlicher Sicht ausschließlich in jenem Wirtschaftsjahr erfolgen, in welchem die Werterhöhung eingetreten sei. Im vorliegenden Fall sei daher die Zuschreibung in Höhe von € 23,312.833,44 bei der Beteiligung an der Z. BV mit steuerlicher Wirkung (ausschließlich) im Jahr 1998 vorzunehmen, auch wenn verfahrensrechtlich eine Änderung der Körperschaftsteuerveranlagung 1998 wegen Verjährung nicht mehr möglich wäre.

Die Wertaufholung im Jahr 1998 sei von der Bw. entsprechend den Anforderungen der Judikatur durch ein den wissenschaftlichen Methoden der Unternehmensbewertung entsprechendes Bewertungsgutachten (erstellt nach den allgemein anerkannten Grundsätzen des Fachgutachtens KFS/BW 1 des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder) nachgewiesen worden. Seitens der Betriebsprüfung sei dieses Gutachten in keiner Weise kritisiert worden, weshalb davon auszugehen wäre, dass es von der Finanzverwaltung anerkannt werde. Die äußerst dürftige Begründung der Betriebsprüfung sei offensichtlich so zu verstehen, dass die Grundsätze der VwGH-Entscheidung vom 22.4.2009, wonach eine Identität der Gründe für die Zuschreibungspflicht nicht erforderlich wäre, erst im Jahr 2009 anzuwenden seien (so die BMF-Verwaltungspraxis laut Rz 2584 EStR 2000). Die Betriebsprüfung verkenne dabei aber die Tatsache, dass Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes selbstverständlich kein „*Inkrafttretensdatum*“ hätten, sondern die Interpretation einer bestehenden Rechtslage zum Gegenstand hätten und daher ab dem Zeitpunkt wirksam seien, ab dem diese Rechtslage bestehe. Die Aussage in Rz 2584 EStR 2000 sei lediglich ein Entgegenkommen der Verwaltungspraxis, die aber keinerlei rechtliche Bindungswirkung habe und daher auch für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles irrelevant sei.

Zusammenfassend ergebe sich, dass die von der Bw. im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss 31.12.2009 nachgeholte Zuschreibung bei der Beteiligung an der Z. BV in Höhe von € 25,442.162,88 steuerlich mit dem Betrag der im Jahr 1995 steuerlich anerkannten Teilwertabschreibung von € 23,312.833,44 ausschließlich in der Körperschaftsteuerveranlagung 1998 zu erfassen gewesen wäre und somit in der Körperschaftsteuerveranlagung 2009 nicht berücksichtigt werden dürfe. Die gegenteilige, im Wesentlichen nicht begründete, Vorgangsweise der Finanzbehörde in den bekämpften Bescheiden sei daher gesetzeswidrig und entbehre jeder steuerrechtlichen Grundlage.

Die Bw. habe als österreichische Muttergesellschaft hinsichtlich ihrer internationalen Schachtelbeteiligung Z. BV mit der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2006 am 11. Februar 2008 nachweislich zur Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 optiert. Damit könne bei dieser Beteiligung ab 2006 für steuerliche Zwecke (also in der Steuerbilanz) –

unabhängig vom unternehmensrechtlichen Bilanzansatz – gemäß § 26a Abs. 16 Z 4 KStG 1988 idF BGBl I 71/2003 anstelle des steuerlichen Buchwertes der Beteiligung der gemeine Wert (abzüglich vorgenommener Teilwertabschreibungen) angesetzt werden. Zu diesem Zweck sei ein der Finanzbehörde bereits vorliegendes Bewertungsgutachten in Auftrag gegeben worden (Gutachten der O. Treuhand GmbH vom 11. Jänner 2010), in welchem für 2006 ein objektiver Unternehmenswert (= gemeiner Wert) der Z. BV in Höhe von € 438,1 Mio. ermittelt worden sei. Stelle man diese steuerliche Situation nunmehr der Vorgangsweise der Finanzverwaltung gegenüber, welche die (nachgeholte) unternehmensrechtliche Zuschreibung im Jahresabschluss 31.12.2009 mit einem Betrag von € 23,312.833,44 im Jahr 2009 als steuerwirksam behandle, so würde dies in letzter Konsequenz bedeuten, dass die Beteiligung an der Z. BV dadurch steuerlich einen Wertansatz in Höhe von rd. € 461,4 Mio. (438,1 Mio. + 23,3 Mio.) aufweise und damit unzulässigerweise die nach der Option zur Steuerwirksamkeit gemäß § 26a Abs. 16 Z 4 KStG 1988 maßgebliche steuerliche Wertobergrenze von € 438,1 Mio. überschreiten würde. Auch aus diesem Umstand sei klar und deutlich erkennbar, dass die Vorgangsweise der Finanzverwaltung in den bekämpften Bescheiden 2009 eindeutig gesetzeswidrig wäre.

Der Vollständigkeit halber sei abschließend darauf hinzuweisen, dass die im Jahr 1995 vorgenommene (steuerliche) Teilwertabschreibung der Z. BV in Höhe von € 23,312.833,44 im vorliegenden Zusammenhang nur insofern von steuerlicher Relevanz sein könne, als der nach § 26a Abs. 16 Z 4 KStG 1988 anzusetzende gemeine Wert um „vorgenommene Teilwertabschreibungen“ zu kürzen sei. Diese Kürzung habe allerdings auf den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn 2009 der Bw. keine Auswirkungen, sondern sei bei der Bw. erst dann von steuerlicher Relevanz, wenn die Beteiligung veräußert oder auf diese Beteiligung infolge Wertminderung eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen werde.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2012 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zur Berufung Stellung: Die Betriebsprüfung verweise darauf, dass es aufgrund der bisher vorgenommenen steuerlichen Handlungen der Bw., der damit verbundenen (um mehr als ein Jahrzehnt) rückwirkenden Zuschreibungsbehauptungen und einer erfolgten Optionsausübung im Zusammenhang mit genau dieser ausländischen Beteiligung an der Z. BV zu einer mehrfachen Nichtbesteuerung einer konkret vorliegenden Bemessungsgrundlage von € 23,312.833,44 komme.

Richtig sei, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kein „*Inkrafttreten*“ habe und grundsätzlich zurück wirke. Bei dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.4.2009 handle es sich jedoch um eine so genannte „*Einzelentscheidung des VwGH*“. In diesem

Erkenntnis wäre eine steuerliche Zuschreibungspflicht vom Verwaltungsgerichtshof damit begründet worden, dass die Gründe des seinerzeitigen Wertverlustes und der nunmehrigen Wertsteigerungen nicht ident sein müssten. Maßgeblich seien nicht die einzelnen Ursachen, weil die Bewertung den Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit betreffe. Eine Werterhöhung bzw. Zuschreibung einer zuvor abgeschriebenen Beteiligung sei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes somit „*praktisch unabhängig vom Grund der Abwertung*“ vorzunehmen. Diese Auffassung führe zu einem umfassenden Wertaufholungsgebot. „*Die bisher vorgenommenen steuerlichen Handlungen durch die Bw. – von dieser wurde einer rückwirkende Wertaufholung der Beteiligung im Jahr 2009 für das zurückliegende Jahr 1998 behauptet – widerlaufen somit die Grundaussagen des VwGH-Erkenntnis vom 22.4.2009*“. Es wäre somit auch offensichtlich die Beratungspraxis der steuerlichen Vertretungen, Wertaufholungen in frühere, bescheidmäßigt nicht mehr korrigierbare Veranlagungsjahre – so wie im konkreten Prüfungsfall – steuerschonend zu „verlagern“. Auch der mittlerweile gesetzlich normierte § 293c BAO könnte solche Sachverhalte, wie im Konkreten, steuerwirksam nicht aufrufen (absolute Verjährung).

Zum Bilanzstichtag 31.12.1995 bzw. tatsächlich steuerrechtlich mit Einreichung der Jahreserklärung 1995 und der Bilanz, frühestens somit im Jahr 1997 bzw. Beginn 1998, habe die Bw. eine steuerliche Teilwertabschreibung auf ihre ausländische Beteiligung in Höhe von € 23,312.833,44 vorgenommen. Die Bw. sei dabei davon ausgegangen, dass es sich um eine erhebliche und dauerhafte Wertminderung der Beteiligung an der Z. BV gehandelt habe. Von der Betriebsprüfung werde angemerkt, dass es sich bei der Z. BV um kein operatives Unternehmen handle, sondern um eine reine (Beteiligungs-)Holdinggesellschaft. Aufgrund des Schreibens der Bw. vom 19. Februar 2010, der Bedachtnahme auf das VwGH-Erkenntnis vom 22.4.2009 sowie den Ausführungen in der Berufung sei davon auszugehen, dass es bei der Beteiligung an der Z. BV zu einer Wertaufholung gekommen sei, die nicht auf den Wegfall der seinerzeitigen Gründe, die zuvor zu einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt hätten, zurückzuführen sei, sondern vielmehr, dass es insgesamt zu einer Wertaufholung gekommen wäre. Bei der Bw. sei im Jahr 1998 (somit in dem Jahr, in dem von der Bw. nunmehr rückwirkend die Wertaufholung behauptet werde) eine Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 durchgeführt und mit Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. Juni 1998 beendet worden.

Nach „***alter Rechtslage***“ wäre bei Wegfall der ursprünglichen Gründe eine Zuschreibung nach § 6 Z 13 EStG 1988 bereits im Jahr 1998 oder in den Folgejahren erforderlich gewesen. Ansonsten hätte die Bw. im Jahr 1998 die Betriebsprüfung im Zusammenhang mit der Prüfung der vorgenommenen Teilwertabschreibung für das Jahr 1995 darauf hinweisen müssen, dass es sich bei der Teilwertabschreibung 1995 um keine dauerhafte Wertminderung bei der

Beteiligung an der Z. BV gehandelt habe, da entsprechend den Ausführungen der Bw. ja bereits im Jahr 1998 wieder eine Wertaufholung dieser Beteiligung eingetreten wäre.

Nach „**neuer Rechtslage**“ und in Entsprechung der EStR, Rz 2584, sei eine Zuschreibung nach einer früheren Teilwertabschreibung gemäß § 208 Abs. 1 UGB dann vorzunehmen, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestünden. Ab der Veranlagung 2009 sei eine Identität der Gründe nicht Voraussetzung. Maßgeblich seien nicht die einzelnen Ursachen des früheren Wertverlustes, sondern der Wertverlust an sich. Wenn aber bis 2008 – zu Recht – mangels Identität der Gründe nicht zugeschrieben worden sei, wäre ab 2009 der Wertansatz zu korrigieren. Die EStR 2000, Rz 2584 neu, sei so zu verstehen, dass die Zuschreibung bei der Gewinnermittlung für die Veranlagung 2009 steuerwirksam zu erfolgen habe.

Wäre tatsächlich die Wertaufholung im Jahr 1998 eingetreten, dann hätte man nach § 208 Abs. 3 UGB im Anhang zur Bilanz 1998 den Betrag der im Geschäftsjahr aus steuerrechtlichen Gründen unterlassenen Zuschreibung angeben und hinreichend begründen müssen; dies gehe jedoch aus den vorgelegten und geprüften Unterlagen nicht hervor, was wiederum bedeute, dass eine Wertaufholung nicht im Jahr 1998 eingetreten wäre. Die tatsächliche Zuschreibung in der Unternehmensbilanz sei erst im Jahr 2009 erfolgt. Auf Grund der im § 6 Z 13 EStG 1988 verankerten Maßgeblichkeit des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses, habe dies auch erst im Jahr 2009 Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung.

Die Betriebsprüfung sehe es als höchst unwahrscheinlich an, dass, wenn schon beim Jahresabschluss 1998 übersehen, auch der damalige Wirtschaftsprüfer die Zuschreibungssituation nicht erkannt habe bzw. dass dies auch in all den Folgejahren „übersehen“ worden wäre. Darüber hinaus sei das im Jahr 2010 erstellte Gutachten für die Wertaufholung im Jahr 1998 rückwirkend erstellt worden („*somit 12 Jahre zurückliegend*“). Im Zusammenhang mit der im Jahr 1998 erfolgten Betriebsprüfung wäre das Gutachten nicht „*Stichtagsnah*“ erstellt und somit auch nicht „*plausibel*“ und „*aussagekräftig*“. Auch das von der Bw. im Zusammenhang mit der erfolgten Optionsausübung bei der Veranlagung 2006 angesprochene Bewertungsgutachten vom 11. Jänner 2010 zum Stichtag 1. Jänner 2006 sei ebenfalls rückwirkend (4 Jahre zurück) erstellt worden. Nach § 26a Abs. 16 Z 4 KStG könne im Falle der Ausübung der Option zur Steuerpflicht anstelle des Buchwertes der Beteiligung der gemeine Wert, abzüglich vorgenommener Teilwertabschreibungen, mit Beginn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Option ausgeübt worden sei, angesetzt werden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei dieser Bestimmung um eine „*Kann-Bestimmung*“. Vom geprüften Unternehmen sei jedoch der Ansatz des gemeinen Wertes nicht vorgenommen worden, da bis einschließlich 2009 der Ansatz der Beteiligung Z. BV mit dem gemeinen Wert anstelle des Buchwertes weder aus der Steuerbilanz noch aus den sonstigen Aufzeichnungen zu ersehen sei. Der Vollständigkeit halber werde angemerkt, dass es hier nochmals zu einer Nichtbesteuerung der besagten

Bemessungsgrundlage von € 23,312.833,44 komme, wenn man den Ausführungen der Bw. folgen würde und wäre derselbe Betrag in Zukunft einer weiteren Teilwertabschreibung zugänglich.

Hätte sich bereits – so auch die Ausführungen der Bw. in der Berufung vom 27. März 2012 – im Jahr 2008 oder davor herausgestellt, dass bereits 1998 oder später – aus welchen Gründen immer – bei dieser Beteiligung eine Wertaufholung eingetreten wäre und daher für dieses betreffende Jahr unternehmensrechtlich und steuerrechtlich eine Zuschreibung (Hinweis auf § 208 Abs. 3 UGB) hätte vorgenommen werden müssen, dann wäre für dieses Jahr noch keine Verjährung eingetreten. Ein „*dauerhafter und zukunftsorientierter Vertrauensschutz*“ für eine steuerneutrale Zuschreibung im Zusammenhang mit einer zuvor steuerwirksam geltend gemachten Teilwertabschreibung, bestehe nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht.

Mit Schreiben vom 14. August 2012 brachte die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung ein: Die von der Betriebsprüfung aufgestellte Behauptung, es liege im vorliegenden Fall eine mehrfache Nichtbesteuerung einer Bemessungsgrundlage von € 23,312.833,44 vor, sei unrichtig. Die Bw. habe ihre Beteiligung an der Z. BV bis dato einmal – nämlich im Jahr 1995 – mit steuerlicher Wirkung abgeschrieben. Die erforderliche Zuschreibung dieser Teilwertabschreibung im Jahr 1998 wäre steuerlich nicht vorgenommen worden. Das Problem beschränke sich im vorliegenden Fall daher letztlich auf die Frage der einmaligen Nachversteuerung des Betrages von € 23,312.833,44. Es handle sich aber keinesfalls um die Frage der „mehrfaichen Nichtbesteuerung“ einer konkret vorliegenden Bemessungsgrundlage von € 23,312.833,44.

Der Hinweis der Betriebsprüfung, es handle sich bei der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.4.2009 um eine „*Einzelentscheidung*“ entbehre jeder sachlichen Grundlage bzw. Begründung. Völlig unklar seien die Ausführungen der Betriebsprüfung, wonach die bisher vorgenommenen steuerlichen Handlungen der Bw. die Grundaussagen dieses Erkenntnisses widerlaufen würden. Die Bw. habe niemals eine rückwirkende Wertaufholung der Beteiligung im Jahr 2009 für das zurückliegende Jahr 1998 behauptet. Vielmehr sei eine Wertaufholung der Beteiligung nicht im Jahr 2009, sondern im Jahr 1998 behauptet und auch durch entsprechende Gutachten nachgewiesen worden. Diese Gutachten seien von der Betriebsprüfung inhaltlich nicht gewürdigt worden.

Die durch nichts fundierte und völlig unsachliche Pauschalbehauptung der Betriebsprüfung, es sei offensichtlich die „*Beratungspraxis der steuerlichen Vertretungen, Wertaufholungen in frühere, bescheidmäßig nicht mehr korrigierbare Veranlagungsjahre steuerschonend zu verlagern*“ werde entschieden zurückgewiesen. Es könne wohl nicht ernsthaft behauptet werden, dass in Anbetracht der permanenten steuerlichen Änderungen durch Gesetzgeber, Judikatur

und Verwaltungspraxis eine derartige Vorgangsweise über einen Zeitraum von nahezu 20 Jahren erfolgreich geplant hätte werden können. Zudem handle es sich bei der Wertentwicklung von Beteiligungen um keine planbare Angelegenheit, sondern um Fakten, die im Wesentlichen das Resultat von Managemententscheidungen, den wirtschaftlichen Entwicklungen im Unternehmen und des Marktmfeldes darstellen würden. Nachträglich seien Wertentwicklungen naturgemäß lediglich feststellbar, aber keineswegs „gestaltbar“, sodass die Aussage der Betriebsprüfung nur so verstanden werden könne, dass diese davon ausgehe, dass die Wertaufholung tatsächlich noch nicht im Jahr 1998 eingetreten sei, obwohl dies das vorgelegte Gutachten belege. Für diese Argumentation hätte es aber wohl einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Bewertungsgutachten bedurft, zu welcher es nicht gekommen sei. Es könnte daher davon ausgegangen werden, dass das Gutachten selbst von der Finanzverwaltung anerkannt worden sei. In diesem Zusammenhang daher von einer Gestaltungspraxis zu sprechen, entbehre jeglicher Grundlage und werde entschieden zurückgewiesen.

Für die Bw. habe es keinerlei Anhaltspunkte für eine „*Hinweispflicht*“ bei der Vor-Betriebsprüfung gegeben, weil eine Werterhöhung weder einen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegenden Umstand iSd § 119 BAO darstelle noch eine Anzeigepflicht der Bw. gemäß § 120 BAO (für Umstände, welche die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden) begründe. Es wäre der Bw. damals gar nicht möglich gewesen auf eine Werterholung hinzuweisen, da dieser Umstand auch der Bw. zum damaligen Zeitpunkt noch nicht bekannt gewesen sei. Wie bereits ausführlich dargestellt, habe die Bw. dies erst im Zuge einer späteren Beteiligungsbewertung erkannt, welche anlässlich der Entscheidung über die Ausübung der Option auf Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 3 KStG vorgenommen worden sei.

Die Betriebsprüfung habe sich inhaltlich nicht mit den von der Bw. vorgelegten Bewertungsgutachten auseinandergesetzt. Wäre eine nachträgliche Gutachtenserstellung per se nicht aussagekräftig oder stets unplausibel, so dürfe hinterfragt werden, weshalb regelmäßig im Rahmen von Betriebsprüfungen und daher naturgemäß im Nachhinein Bewertungen seitens der Finanzverwaltung angestellt und als Basis für die Steuerfestsetzung herangezogen würden. Aufgrund des großen zeitlichen Abstands und mangels Vorliegen der historischen Planungsdaten seien bei der vorgelegten Unternehmensbewertung per 31.12.1998 die IST-Werte der drei folgenden Wirtschaftsjahre herangezogen worden. Die gängige Bewertungspraxis arbeite zwar idR mit Plandaten, die gewählte Vorgangsweise sei aber im vorliegenden Fall plausibel, weil erfahrungsgemäß die IST-Werte der Bw. nicht wesentlich von deren Planwerten abweichen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der ertragsteuerlichen Realisierung einer Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988. Außer Streit steht, dass von der Bw. bei der zu 100% in ihrem Betriebsvermögen befindlichen Beteiligung an der Z. BV im Jahr 1995 eine Teilwertabschreibung in Höhe von € 23,312.833,44 vorgenommen wurde. Unstrittig ist auch, dass auf Grund der nach dem Jahr 1995 stattgefundenen Wertsteigerungen dieser Beteiligung eine Zuschreibungspflicht im Ausmaß der vorgenommenen Teilwertabschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 bestanden hat. Das Finanzamt Wien 1/23 geht davon aus, dass die Zuschreibung im Kalenderjahr 2009 vorgenommen werden müsse. Demgegenüber vertritt die Bw. die Auffassung, dass die Werterholung der gegenständlichen Beteiligung bereits im Jahr 1998 eingetreten sei und daher bereits im Jahr 1998 die im Jahr 1995 vorgenommene Teilwertabschreibung durch eine entsprechende Zuschreibung rückgängig gemacht werden müsse.

Bedeutung erlangt die Frage des Zeitpunktes der ertragsteuerlichen Realisierung der Zuschreibung insbesondere durch den Umstand, dass betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 unbestritten bereits die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung des SteuerreformG 2005, BGBl. I 57/2004, eingetreten war.

Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens sind gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wahlweise mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Z 13 vorletzter und letzter Satz sind zu beachten (Fassung des BudBG 2011, BGBl. I 2010/111 ab 1. Oktober 2011).

§ 6 Z 13 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBl. I Nr. 797/1996, lautet:

„Werden nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres Investitionsfreibeträge oder die Übertragung stiller Reserven oder Übertragungsrücklagen (§ 12) ganz oder teilweise rückgängig gemacht oder werden Anlagegüter einschließlich geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13) aufgewertet (Zuschreibung), so sind diese Zuschreibungen auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend und erhöhen den steuerlichen Gewinn dieses Jahres. Soweit nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze

ordnungsmäßiger 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 UGB handelt."

Das UGB, dRGBI. S 219/1897 in der Fassung BGBl. Nr. 304/1996, enthält im dritten Teil folgende für den gegenständlichen Sachverhalt relevante Bewertungsvorschriften:

„§ 201. (1) Die Bewertung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

(2) Insbesondere gilt folgendes:

- 1. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.*
- 2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.*
- 3. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.*
- 4. Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind*
 - a) nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen,*
 - b) erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind,*
 - c) Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.*
- 5. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.*
- 6. Die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs muss mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.*

Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig.

§ 203. (1) Gegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 204, anzusetzen.

....

§ 204 (2) Gegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, außerplanmäßig auf

den niedrigeren Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlussstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen beizulegen ist. Bei Finanzanlagen dürfen solche Abschreibungen auch vorgenommen werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist.

§ 208 (1) Wird bei einem Vermögensgegenstand eine Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 oder § 207 vorgenommen und stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr heraus, 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.

(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.

(3) Im Anhang ist der Betrag der im Geschäftsjahr aus steuerrechtlichen Gründen unterlassenen Zuschreibungen anzugeben und hinreichend zu begründen. Ferner ist das Ausmaß erheblicher künftiger steuerlicher Belastungen, die sich aus einer solchen Bewertung ergeben, anzuführen."

Aus § 5 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich für die Bw. das so genannte „Maßgeblichkeitsprinzip“. Die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind maßgebend für die steuerliche Gewinnermittlung. Nur wenn zwingende steuerrechtliche Vorschriften abweichende Regelungen treffen, gehen die steuerlichen Vorschriften vor und ist der unternehmensrechtliche Gewinn entsprechend zu adaptieren.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz umfassend (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0078): Wie immer ein Bilanzierungswahlrecht ausgeübt wird, ergibt sich daraus auch der Ansatz in der Steuerbilanz; hinsichtlich der Bewertung geht allerdings die steuerliche Bewertung (§ 6) der Bewertung der Unternehmensbilanz vor (vgl. Doralt, EStG¹⁵, § 4, Tz 137).

Aufgrund der dargestellten zwingenden steuerlichen Bestimmungen des § 6 Z 13 EStG 1988 löst eine Wertaufholung bei der in Rede stehenden Beteiligung der Bw. an der Z. BV zwingend eine Zuschreibungspflicht aus. § 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 ordnungsmäßiger 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 (vgl. UFS vom 21. August 2009, RV/0825-K/07). Da gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 bei Beteiligungen

steuerrechtlich eine Zuschreibungspflicht normiert wird, kann der steuerliche Wertansatz nicht "beibehalten werden", weshalb § 208 Abs. 2 UGB im gegenständlichen Fall nicht anwendbar ist. Daraus folgt, dass aufgrund der Zuschreibungspflicht des § 208 Abs. 1 UGB auch in der Unternehmensbilanz (bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 Z 13 zweiter und dritter Satz EStG 1988) eine zwingende Wertaufholung vorgenommen werden muss. Damit eine Zuschreibungspflicht gemäß § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG 1988 zum Tragen kommt, müssen daher die Tatbestandsvoraussetzungen des § 208 Abs. 1 UGB erfüllt sein. Nur dann, wenn eine Zuschreibungspflicht nach § 208 Abs. 1 UGB vorliegt, darf auch steuerlich nach § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG zugeschrieben werden. Unabdingbare Voraussetzung ist sowohl im Rahmen des § 6 Z 13 EStG 1988 als auch im Rahmen des § 208 Abs. 1 UGB dass auch tatsächlich eine Werterhöhung eingetreten ist.

Voraussetzung für eine Zuschreibungspflicht nach § 208 Abs. 1 UGB ist, dass bei einem "Vermögensgegenstand" eine "Abschreibung gemäß § 204 Abs. 2 oder § 207", dh eine außerplanmäßige Abschreibung auf einen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens oder eine Abschreibung auf den beizulegenden Wert bei einem Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens vorgenommen worden ist. Dies bedeutet, dass planmäßige Abschreibungen ebenso wenig zugeschrieben werden können wie **unrichtig vorgenommene außerplanmäßige Abschreibungen** (vgl. *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Straube, HGB II*² § 208 Rz 6 und 7b).

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 22.4.2009, 2007/15/0074, folgendes aus: Für zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 HGB (nunmehr: UGB) wurde mit dem AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797/1996, in § 6 Z 13 EStG 1988 eine steuerliche Zuschreibungspflicht von außerplanmäßigen Abschreibungen normiert, soweit eine Zuschreibung nach Maßgabe der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zulässig ist. Das Zuschreibungsgebot ist erstmalig bei der Veranlagung 1998 (vgl. § 124b Z 21 EStG 1988) anzuwenden und erfasst **Wertaufholungen, die im Wirtschaftsjahr 1998 auftreten**. Wurde eine Teilwertabschreibung vorgenommen und erfolgt in Geschäftsjahren, die im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 1998 oder in späteren Jahren zu erfassen sind, eine Wertaufholung, so ist diese Wertaufholung sowohl handelsrechtlich als auch steuerlich bis zum Betrag der Anschaffungskosten gewinnerhöhend zuzuschreiben. Eine Zuschreibung nach einer früheren außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) ist gemäß § 208 Abs. 1 HGB idF BGBl. Nr. 304/1996, dann vorzunehmen, wenn "die Gründe dafür nicht mehr bestehen". Eine Identität der Gründe ist allerdings nicht Voraussetzung; maßgeblich sind nicht die einzelnen Ursachen des Wertverlustes, sondern der Wertverlust an sich, weil die Bewertung an den Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit anknüpft. Die Zuschreibung stellt das Gegenstück

zur Teilwertabschreibung dar. Für die Frage des Nachweises oder der Glaubhaftmachung der Wertsteigerung einer Beteiligung gelten daher die gleichen Grundsätze wie für die Teilwertabschreibung. Auch eine Zuschreibung iSd § 6 Z 13 EStG 1988 setzt somit in der Regel eine **Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden** voraus.

Die Bw. argumentiert unter Vorlage von entsprechenden Bewertungsgutachten damit, dass sich erst im Laufe des Jahres 2009 herausgestellt habe, dass bereits im Jahr 1998 eine Wert-erholung der verfahrensgegenständlichen Beteiligung eingetreten wäre und daher für dieses Jahr sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich eine Zuschreibung vorgenommen hätte werden müssen. Daraus folgt, dass die Bewertung der im Jahr 1995 teilwertberichtigten Beteiligung in der Bilanz der Bw. zum 31.12.1998 unrichtig gewesen sei. Gemäß den Bestimmungen des § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist eine Bilanzberichtigung notwendig, wenn die Bilanz unrichtig ist, dh. wenn der Steuerpflichtige anders bilanziert als er bilanzieren hätte müssen (vgl. VwGH 7.2.1990, 88/13/0241). Die Bilanz ist unrichtig, wenn sie nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht oder gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verstößt. Der Steuerpflichtige ist zur Berichtigung auch dann verpflichtet, wenn er die Bilanz bereits beim Finanzamt eingereicht hat. Der Antrag zur Bilanzberichtigung ist an keine Frist gebunden. Ein unrichtiger Bilanzansatz ist auch eine unrichtige Bewertung.

Zieht sich ein fehlerhafter Bilanzansatz über mehrere Perioden, dann sind nach der Judikatur alle unrichtigen Bilanzansätze bis zum Ursprungsjahr zurück zu berichtigen (Berichtigung bis zur Fehlerquelle; vgl. VwGH 18.11.2003, 2001/14/0050, 29.10.2003, 2000/13/0090, 17.2.1993, 88/14/0097). Die Bilanzberichtigung hat allerdings für dieses Jahr, sollten die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Beseitigung des Bescheides nicht gegeben sein, keine steuerliche Auswirkung (vgl. VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090). Die Berichtigung erfolgt also an der Wurzel, dh. in jener Bilanz, in welcher der Fehler erstmals aufgetreten ist. Aus dem Grundsatz der Periodengewinnabgrenzung folgt, dass die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz niemals durch eine periodenfremde Nacherfassung eines Betriebsvorfallen (wie dies etwa im Handels- bzw. Unternehmensrecht geschieht) erfolgt, sondern nur durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst (vgl. VwGH 27.5.1987, 84/13/0270). Eine unzutreffende, wenn auch durch die Verwaltungspraxis gestützte Rechtsansicht des Abgabepflichtigen, steht einer Berichtigung jedenfalls nicht entgegen.

Aus den dargestellten rechtlichen Grundlagen ergeben sich für den gegenständlichen Sachverhalt folgende Schlussfolgerungen: Das Finanzamt Wien 1/23 stützt seine Rechtsansicht bezüglich der steuerwirksamen Zuschreibung erst im Kalenderjahr 2009 darauf, dass bis 2008

mangels Identität der Gründe nicht zugeschrieben hätte werden können und der Wertansatz daher erst ab dem Jahr 2009 zu korrigieren sei. Auf die Frage des Vorliegens einer verbotenen Nachholung ist die Abgabenbehörde erster Instanz dabei nicht eingegangen. Die von der Betriebsprüfung in diesem Zusammenhang dargestellte "alte" und "neue" *"Rechtslage"* bezieht sich auf die Änderungen der Einkommensteuerrichtlinien ab der Wartung 2009. Rz 2584 idF vor der Wartung 2009 lautete: *"Inhaltlich knüpft das Zuschreibungsgebot an den Wegfall der Gründe für die seinerzeitige Teilwertabschreibung an"*. Rz 2584 in der geltenden Fassung ab 2009 lautet: *"Ab der Veranlagung 2009 ist eine Identität der Gründe nicht Voraussetzung. Maßgeblich sind nicht die einzelnen Ursachen des früheren Wertverlustes, sondern der Wertverlust an sich"*. Dazu ist festzustellen, dass es sich bei den Einkommensteuerrichtlinien um einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (Auslegungsbehelf zum EStG 1988 im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise) handelt. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Daher kommt den Einkommensteuerrichtlinien entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung keine normative Bedeutung zu (vgl. VfGH vom 26.11.1996, V 46/95). Der einzige für normative Regelungen zuständige Gesetzgeber hat entsprechende Regelungen mit dem AbgÄG 2011, BGBl I 76/2011 (§ 293c BAO) und mit dem AbgÄG 2012, BGBl. I 112/2012 (§ 4 Abs. 2 EStG 1988) getroffen. Auf § 293c BAO gestützte Berichtigungen von Abgabenbescheiden waren grundsätzlich nur vor Eintritt der Bemessungsverjährung zulässig (§ 208 Abs. 1 lit f (idF AbgÄG 2011). Mit dem AbgÄG 2012 wurde die Verpflichtung zur Bilanzberichtigung um die Bestimmung erweitert, dass im Interesse der Besteuerung des richtigen Totalgewinnes eine steuerwirksame Korrektur periodenübergreifender Fehler aus verjährten Zeiträumen ermöglicht wird. Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann. Mit dem Inkrafttreten dieser Neuregelung mit 1. Jänner 2013 entfällt der § 293c BAO.

Entsprechend der von der Betriebsprüfung angenommenen *"Rechtslage"* hat es diese bzw. das Finanzamt Wien 1/23 unterlassen, sich mit den zur Lösung des gegenständlichen Berufungsfalles erforderlichen Sachverhaltsfragen auseinanderzusetzen. Die von der Bw. vorgelegten Bewertungsgutachten finden sich im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung. Die Betriebsprüfung hat diese Gutachten inhaltlich nicht gewürdigt, sondern lediglich mit der lapidaren Begründung, dass diese nicht *"Stichtagsnah"* erstellt worden seien, als nicht "plausibel" und "aussagekräftig" gewertet. Diese Vorgangsweise erscheint auch unter dem Umstand der Dauer der Betriebsprüfung von rund 10 Monaten (Prüfungsbeginn 9. September 2010 und Prüfungsende mit Schlussbesprechung vom 20. Juli 2011) äußerst ungewöhnlich. Ergänzend wird dazu angemerkt, dass die auf der Feststellung dieser Betriebsprüfung

beruhenden angefochtenen Bescheide betreffend Gruppenträger 2009 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2009 vom Finanzamt Wien 1/23 erst am 12. März 2012 erlassen wurden. Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln. Dieser Aufgabe ist das Finanzamt hinsichtlich der streitgegenständlichen Bescheide nur unzureichend bzw. überhaupt nicht nachgekommen.

Es ist nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfanges, deren Vornahme vor der Erlassung der angefochtenen Bescheide, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten waren, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde erster Instanz gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten – dem Wesen einer die Rechtmäßigkeit nachprüfenden Tätigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuwider laufend – schwerpunktmäßig in das Rechtsmittelverfahren verlagert. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte es in der Hand, Abgabenansprüche zu realisieren, gleichzeitig sich aber den mit der Geltendmachung solcher Ansprüche verbundenen Aufwand zu ersparen. Eine solche Sichtweise der Aufgabenteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz kann der BAO, insbesondere den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO sowie des § 279 Abs. 2 BAO nicht entnommen werden (vgl. UFS 28.2.2007, RV/0415-G/05; 3.1.2005, RV/0338-I/04). Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. *Ritz*, BAO³, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315).

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgeblichen, im Aufhebungsbescheid dargelegten Rechtsanschauungen gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im fortgesetzten Verfahren wird das Finanzamt Wien 1/23 entsprechend den dargestellten rechtlichen Grundlagen insbesondere folgende maßgebliche Sachverhaltsfragen zu klären haben: 1) Da eine unrichtig vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung unternehmensrechtlich nicht zugeschrieben werden kann, ist die von der Bw. im Jahr 1995 vorgenommene

außerplanmäßige Abschreibung entsprechend zu überprüfen. 2) Das Zuschreibungsgebot ist erstmalig bei der Veranlagung 1998 anzuwenden und erfasst Wertaufholungen, die im Wirtschaftsjahr 1998 auftreten. Es sind daher ausschließlich die Wertaufholungen der Beteiligung Z. BV des Wirtschaftsjahres 1998 zu ermitteln. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass laut den Ausführungen der Bw. sich der Unternehmenswert der Z. BV von € 718.000 zum Bilanzstichtag 31.12.1996 nach *"zwischenzeitlichen Einbringungen"* auf € 62.118.000 zum 31.12.1997 erhöht hat. 3) Es sind die für eine Zuschreibung iSd § 6 Z 13 EStG 1988 erforderlichen Voraussetzungen zu prüfen und die notwendigen Ermittlungen der entsprechenden Unternehmenswerte vorzunehmen. Dabei wird es unerlässlich sein, dass sich die Abgabenbehörde erster Instanz mit den von der Bw. vorgelegten Bewertungsgutachten inhaltlich auseinandersetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Jänner 2013