



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/1426-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH, W, vertreten durch TPA Horwath WTH GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw wurde im Zuge einer ua die Körperschaftsteuer für 1996 betreffenden Betriebsprüfung festgestellt, dass ein im Jahre 1995 gem § 3 (2) Z 2 UmgrStG vor dem StruktAnpG aus der Verschmelzung der GmbH mit der MGmbH entstandener Firmenwert in Höhe von damals ATS 9.304.129,-- aufgrund der Änderungen des § 3 (2) UmgrStG ab 1997 nicht mehr abschreibbar sei. Eine Teilwertabschreibung im Jahre 1996 IHv ATS 8.063.577,--

auf diesen Firmenwert sei nicht möglich, da es sich um keine einer Teilwertabschreibung zugängliche Aktivpost handeln würde. Dabei sei nach Ansicht der Betriebsprüfung zu bedenken, dass die Regelung des § 3 (2) Z 2 UmgrStG die Abschreibung eines mit Firmenwert bezeichneten Teils des Verschmelzungs- oder Umwandlungsverlustes darstellen würde, dh keine Firmenwertabschreibung darstelle, wobei der Verweis auf die Abschreibung gem § 8 (3) EStG rein technischer Natur sei. § 8 (3) EStG würde nur die Verteilung des steuerlich abzugsfähigen Teiles des Buchverlustes der Firmenwertabschreibung gleichstellen, das hieße die 15tel Abschreibung anordnen würde. Der Gewinn des Jahres 1996 würde sich sohin um ATS 8.063.577,-- erhöhen.

Gegen den entsprechend der Feststellungen der Betriebsprüfung vom Finanzamt erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 1996 erhob die Bw Berufung. Diese wurde im Wesentlichen damit begründet, dass ausschließlich die steuerliche Anerkennung der Teilwertabschreibung des Firmenwerts iHv ATS 8.063.577,-- strittig sei. Die Höhe des Firmenwertes, sowie das Erfordernis der Teilwertabschreibung seien von der Betriebsprüfung unbestritten. Die Begründung der Betriebsprüfung, wonach es sich beim Firmenwert um keine einer Teilwertabschreibung zugängliche Aktivpost handeln würde, sei aus dem Gesetzestext nicht ableitbar und entspreche auch nicht der Intention des Gesetzgebers. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei der Asset Deal Share dem Share Deal mit anschließender Verschmelzung gleichzustellen, da es in beiden Fällen zum Erwerb eines Unternehmens kommen würde, bei dem der von den Zukunftserträgen abhängige Kaufpreis höher als die Summe der Teilwerte der erworbenen Wirtschaftsgüter sei.

Weiters bringt die Bw vor, dass die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer aus dem Jahr 1995 iHv ATS 15.000,-- bei der Ermittlung der Körperschaftsteuernachzahlung 1996 nicht als Vorauszahlung angerechnet worden sei und beantragt die Berücksichtigung derselben.

In der Stellungnahme zu dieser Berufung führte die Betriebsprüfung aus, dass zwar die Höhe des als Firmenwert bezeichneten Betrages unbestritten sei, die Frage ob es sich um einen Firmenwert handle und ob eine Teilwertabschreibung zulässig sei, bedürfe der Klärung. Die Betriebsprüfung habe sich auf den Erlass des BMF vom 16.9.1997 (RdW 1997, S 768) gestützt, wonach es sich bei der fälschlich als „Firmenwert“ bezeichneten Bilanzposition um einen verschmelzungsbedingt entstandenen Buchverlust handle, der keiner Teilwertabschreibung zugänglich sei.

Der Vorwurf, die Mindestkörperschaftsteuer 1995 sei 1996 nicht angerechnet worden bestünde zu Recht. Insofern sei dem Berufungsbegehren Rechnung zu tragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Wesentlichen, ob die Teilwertabschreibung zu Recht erfolgte und den steuerlichen Gewinn des Jahres 1996 um ATS 8.063.577,-- mindern konnte.

Auszugehen ist von folgendem Sachverhalt:

Die MGmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7.12.1994 gegründet. Mit Abtretungsvertrag vom 21.9.1995 hat der Alleingesellschafter, M, seinen zur Gänze eingezahlten Geschäftsanteil im Nominale von ATS 500.000,-- an die GmbH zum Abtretungspreis von ATS 9.500.000,-- abgetreten. Mit Verschmelzungsvertrag vom 28.9.1995 wurde die MGmbH als untergehende Gesellschaft rückwirkend zum Stichtag 2.12.1994 in die GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen. Mit Verschmelzungsvertrag vom 23..9.1998 wurde die GmbH als untergehende Gesellschaft rückwirkend zum Stichtag 31.12.1997 in die LGmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen.

Die MGmbH hat die Generalunternehmerleistungen für den Neubau eines Wohn- und Geschäftshauses mit Tiefgarage sowie eines SB Restaurants in 1120 übernommen, und hat ihrerseits die MKGmbH., V, mit der Erbringung der Generalunternehmerleistungen beauftragt.

In der Eröffnungsbilanz der GmbH zum 1.1.1995 wurde ein aus der Verschmelzung (MGmbH mit GmbH) resultierender Firmenwert in Höhe von ATS 9.304.129,-- angesetzt. Es wurde die den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende planmäßige Nutzungsdauer von 15 Jahren angesetzt. Über das Vermögen der MKGmbH. wurde am 22.11.1995 der Ausgleich eröffnet (Anschlusskonkurs 22.12.1995). 1995 wurde der Firmenwert planmäßig mit 1/15 abgeschrieben. In der Bilanz für das Jahr 1996 erfolgte auf Grund der Insolvenz der MKGmbH . eine Teilwertabschreibung des Firmenwerts auf Null.

Zusammenfassend stellt sich der entscheidungsrelevante Sachverhalt wie folgt dar:

Nach der Verschmelzung mit der MGmbH mit Stichtag 2.12.1994 bilanzierte die GmbH in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1995 einen aus der Verschmelzung resultierenden Firmenwert iHv ATS 9.304.129,--. Der Firmenwert ergab sich im Prinzip aus dem zu erwartenden Gewinn aus einem (dem einzigen) Bauprojekt der MGmbH , welches von der MGmbH mittels Generalunternehmervertrag an die MKGmbH. vergeben worden war. Nach einer planmäßigen 1/15tel Abschreibung des Firmenwertes im Jahr 1995, wurde für 1996, neben der planmäßigen 1/15tel Abschreibung, eine Teilwertabschreibung auf Null vorgenommen. Grund für die Teilwertabschreibung war die Insolvenz über das Vermögen des Generalunternehmers der MKGmbH.

Der Teilwert des Firmenwertes betrug zum 31.12.1996 Null.

Die Mindestkörperschaftsteuer 1995 iHV ATS 15.000,-- wurde entrichtet und bei Ermittlung der Körperschaftsteuernachzahlung für das Jahr 1996 nicht angerechnet.

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den in den Finanzamtsakten vorliegenden Jahresabschlüssen (zB 1/15tel Abschreibungen und Teilwertabschreibungen), den Verschmelzungs-, den Generalunternehmerverträgen, sowie dem Firmenbuch (zB Insolvenz der MKGmbH). Die Höhe des Unternehmens- und daraus folgend des Firmenwertes wurde dem schlüssigen, an den Ausführungen des Fachgutachtens Nr 74 des Fachsenates für Betriebswirtschaftslehre und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder orientierten Gutachten der WT entnommen, das ein evidentes Konkursrisiko der MKGmbH berücksichtigt hatte (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung S 356ff). Die Kostensteigerungen aufgrund des Konkurses der MKGmbH wurden im Gutachten der WT ex post betrachtet allerdings nur ungenügend berücksichtigt. Die tatsächlichen Folgekosten des Konkurses überstiegen wesentlich die geschätzten. So unterstellt das Gutachten im worst case (Konkurs) Projektkosten von ATS 70.150.000,00. Dem stehen tatsächlich angefallene Kosten iHv ca ATS 74.502.500,00 gegenüber (Gewinn – und Verlustrechnung per 31.12.1996). Da das Bauprojekt das einzige Projekt der GmbH war, stand auch die Höhe des verschmelzungsbedingten Firmenwertes in direkter Beziehung zu diesem Projekt. Durch das insolvenzbedingte Scheitern des Projektes war auch der Firmenwert nicht mehr werthaltig. Das Eigenkapital der GmbH entwickelte sich in den Jahren 1995 bis 1997 auch dementsprechend von ATS 134.000,00 per 31.12.1995 über ATS 554.000,00 per 31.12.1996 auf ATS (-)142.000,00 per 31.12.1997. Der Wertverfall der GmbH ist auch aus der im September 1998 erfolgten Anteilsabtretung abzulesen, bei der die LGmbH für alle Anteile der GmbH lediglich einen Kaufpreis von ATS 250.000,00 zahlte. Der Teilwert zum 31.12.1996 musste daher mit Null angenommen werden.

Rechtlich folgt daraus:

§ 3 Abs 2 UmgrStG in der Stammfassung (BGBl. 699/1991) lautete:

"Für Buchgewinne und Buchverluste gilt folgendes:

1. Buchgewinne und -verluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz, soweit nicht Z 2 anzuwenden ist.
2. Ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, kann, soweit er im Buchverlust Deckung findet, ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß § 8 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 abgeschrieben werden.

Voraussetzung ist, dass

- die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungstichtag erfolgt ist
- das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird und

- die Körperschaft, deren Anteile erworben worden sind, bis zum Verschmelzungstichtag einen Betrieb führt.

Der Firmenwert darf insoweit nicht angesetzt werden, als für die erworbenen Anteile der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist."

Dazu führte der VwGH (2004/15/0045 vom 22.12.2005) ua aus:

„Mit der Neufassung des § 3 Abs 2 und 3 UmgrStG durch das StruktAnpG 1996, BGBl. 201/1996, entfiel die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb. Die Neufassung ist gemäß Z 4 lit d des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 erstmalig auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird. Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung aus früher vorgenommenen Umgründungen ordnet hingegen Z 4 lit a des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 folgendes an:

"Die Abschreibung eines nach § 3 Abs 2 Z 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gemäß § 8 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 kann letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden."

§ 3 Abs 2 Z 1 UmgrStG ordnet grundsätzlich die Steuerneutralität der Buchgewinne und Buchverluste an. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Steuerneutralität regelte § 3 Abs 2 Z 2 UmGrStG durch die Möglichkeit der steuerlichen Firmenwertabschreibung.

Voraussetzungen der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG waren ein vorbereitender Anteilserwerb an einer betriebsführenden Körperschaft, eine Firmenwertabgeltung im Kaufpreis für die Anteile, das Vorhandensein des Firmenwertes im Verschmelzungszeitpunkt und eine Verschmelzung mit Buchverlust (vgl Wiesner, SWK 1992 A I 121 (126)). Der Firmenwert iSd § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG sei - im Hinblick auf den betreffenden Betrieb - objektbezogen, weshalb eine Teilwertabschreibung dieses Firmenwertes möglich sei. Sollte der übernommene Betrieb nach der Verschmelzung veräußert werden, sei der noch nicht durch Fünfzehntelabschreibung abgeschriebene Firmenwert bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die Verschmelzung zweier Gesellschaften gegen Aufgabe einer Beteiligung zählt zu den Umgründungen auf betrieblicher Grundlage, weil die übernehmende Körperschaft aus Anlass der Umgründung ein Wirtschaftsgut aus ihrem Bestand "abgibt". Eine solche Verschmelzung führt nach allgemeinem Steuerrecht zu einem steuerwirksamen Gewinn oder Verlust.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes kann § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG dahingehend verstanden werden, dass in dem durch diese Norm gezogenen beträchtlichen Grenzen und (nur) aus der Sicht der übernehmenden Körperschaft die Rechtsfolgen eintreten, die sich nach

allgemeinem Steuerrecht ergäben. Die Bestimmung geht also für den Fall der Verschmelzung auf die Muttergesellschaft davon aus, dass die Beteiligung an der Tochtergesellschaft in Wegfall gelangt, dafür aber die Wirtschaftsgüter des Betriebes der Tochtergesellschaft einschließlich des Firmenwertes in das unmittelbare wirtschaftliche Eigentum der Muttergesellschaft übergehen. Aus steuerlicher Sicht geht sohin der mit dem Betrieb der übertragenden Gesellschaft zusammenhängende Firmenwert (als Teil dieses Betriebes) auf die übernehmende Körperschaft über, wo er - in den durch § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG vorgegebenen betraglichen Grenzen - steuerlich aktiviert und in der Folge abgeschrieben werden darf. Auf der Grundlage dieses Verständnisses erweist sich die Ansicht Wiesners (in SWK 1992 A I 121 ff), der in § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG angesprochene Firmenwert sei der mit dem übertragenen Betrieb verbundene (objektbezogene) und tatsächlich mit diesem Betrieb auf die übernehmende Gesellschaft übergehende Firmenwert, weshalb, sollte der übernommene Betrieb nach der Verschmelzung veräußert werden, der noch nicht abgeschriebene Firmenwert bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gewinnmindernd zu berücksichtigen sei, als zutreffend.“

Daraus ist zu entnehmen, dass im Anwendungsbereich der Z 2 des § 3 Abs 2 UmgrStG eine aufnehmende Gesellschaft ein Wirtschaftsgut Firmenwert erhält, dem Anschaffungskosten zuzuordnen sind. Ein solcher objektbezogener derivativer Firmenwert wird gewinnmindernd ausgebucht, wenn der Betrieb, auf welchen er sich bezieht, veräußert wird. Auch ist für einen solchen Firmenwert eine herkömmliche Teilwertabschreibung vorzunehmen, wenn der Teilwert tatsächlich gesunken ist. Der Firmenwert ist nicht anders zu behandeln als ein durch Asset Deal erworbener. Eine Unterscheidung zwischen Abschreibung bei Verkauf des Betriebes und Abschreibung bei Absinken des Teilwertes lässt sich nicht begründen.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass dem Grunde nach eine Teilwertabschreibung des derivativ erworbenen Firmenwertes zulässig ist. Da wie oben ausgeführt der Teilwert des Wirtschaftsgutes Firmenwert auf Null gesunken ist, ist eine Teilwertabschreibung auf Null vorzunehmen. Da neben einer Teilwertabschreibung im selben Wirtschaftsjahr eine „normale“ AfA nicht angesetzt werden darf, ist die für 1996 Teilwertabschreibung mit ATS 8.683.852,00 (ATS 8.063.577,-- zuzüglich der 1/15tel Absetzung 1996) anzusetzen und die für 1996 vorgenommene 1/15tel Absetzung rückgängig zu machen.

Die entrichtete Mindestkörperschaftsteuer 1995 iHV ATS 15.000,-- (EURO 1.090,09) wird bei Ermittlung der Körperschaftsteuernachzahlung für das Jahr 1996 angerechnet.

Die Körperschaftsteuer wird für das Jahr 1996 festgesetzt mit EURO 14.237,98 (ATS 195.935,60)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb EURO 45.085,50 (ATS 620.390,00)

Gesamtbetrag der Einkünfte EURO 45.085,50 (ATS 620.390,00)

Einkommen EURO 45.085,50 (ATS 620.390,00)

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt 34 % von EURO 45.085,50 (ATS 620.390,00)
= EURO 15.329,07 (ATS 210.932,60)

Abgabenschuld EURO 15.329,07 (ATS 210.932,60)

abzüglich Mindestkörperschaftsteuer 1995 EURO 1.090,09 (ATS 15.000,00)

= EURO 14.237,98 (ATS 195.935,60)

Wien, am 25. Mai 2009