

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.07.2010

Geschäftszahl

2007/15/0048

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner und den Senatspräsidenten Dr. Sulyok sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der E L GmbH in S, vertreten durch Dr. Josef Pfurtscheller, Dr. Markus Orgler und Mag. Norbert Huber, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Adolf Pichler Platz 4/II, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 17. Jänner 2007, Zl. RV/0223-I/04, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 1994 und 1995, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Die Beschwerdeführerin ist infolge mehrfacher aufeinander folgender Umgründungsvorgänge Universalrechtsnachfolgerin der Gesellschaften der E-Gruppe in Österreich, zu welcher auch die E L E GmbH gehörte, die mit Wirksamkeit vom 2. Oktober 2003 im Firmenbuch gelöscht wurde. Die E L E GmbH hatte die Auslandsbeteiligungen gehalten. Zum E. Konzern gehörte in den Streitjahren neben anderen auch die in Ungarn situierte

E. Ungarn KG (in der Folge: KG).

2. Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde u.a. über die Körperschaftsteuer 1994 und 1995. In der Begründung führte sie - soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung - aus, anlässlich einer die Veranlagungsjahre 1994 bis 1996 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung habe der Prüfer die Feststellung getroffen, dass die E L E GmbH (Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin) ihre Beteiligung an der KG in den Streitjahren teilwertberichtigt habe, weil sich die Erwartungen mit der Standortverlegung der Produktion nach Ungarn nicht erfüllt hätten. Für die Bewertung der Beteiligungen zum Bilanzstichtag sei der jeweils aktuelle Kurs des ungarischen Forint als Indikator herangezogen worden. Der Prüfer habe diese Teilwertabschreibungen nicht anerkannt.

In der Berufung gegen die diesen Feststellungen folgenden Bescheide des Finanzamtes habe die Beschwerdeführerin ausgeführt, die Versagung der Teilwertabschreibung sei zu Unrecht erfolgt. Die KG habe 1992 und 1993 einen Verlust und 1994 einen Gewinn erwirtschaftet. In der Bilanz zum 31. Dezember 1994 weise sie einen Verlustvortrag von HUF -76.197.000,- aus. Die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin sei als Komplementärin zu diesem Zeitpunkt mit einer Einlage von HUF 381.703.267,- beteiligt gewesen. Der Devisen-Geldkurs zum 31. Dezember 1994 habe S 9,50 betragen. Der Wert der Komplementäreinlage zu diesem Stichtag habe S 36.261.810,- betragen. In der Buchhaltung seien S 48.941.136,- ausgewiesen gewesen. Im Rahmen der Bilanzierung für 1994 sei eine Wertberichtigung in Höhe von S 13.181.548,- und für das Jahr 1995 in Höhe von S 8.626.449,- vorgenommen worden. Der Beteiligungsansatz sei durch die Gesellschaftsgründung im Jahr 1990 und einige Kapitalerhöhungen entstanden. Die Beträge seien in Schilling überwiesen und in Ungarische Forint gewechselt worden. Durch die Forintbewertung sei eine Rücküberweisung in selber Höhe nicht möglich. Nach Quantschnigg/Schuch würden ein Währungsrisiko und Kapitaltransferverbote eine Abwertung von Beteiligungen rechtfertigen. 1994 habe die Inflationsrate in Ungarn 18,8 % betragen. Zum damaligen Zeitpunkt hätten Kapitaltransferverbote bestanden. Es sei für ausländische Investoren sehr schwierig gewesen, Kapitaltransfers aus Ungarn durchführen zu lassen. Für Ungarn sei empfohlen worden, Forderungen

mit 52 % wertüberichtigten. Die Wertberichtigung sei nur in Höhe des Wertverfalles des ungarischen Forint berücksichtigt worden.

Die KG sei eine Personengesellschaft und mit einer österreichischen KG vergleichbar. Ungarn behandle Personengesellschaften als Steuersubjekt. Die Unternehmensgewinne würden in Ungarn besteuert. Ungarn betrachte Personengesellschaften als nicht transparent, dies bedeute, dass eine ungarische Kommanditgesellschaft als Körperschaft besteuert werde. Vorgänge zwischen der ungarischen Kommanditgesellschaft und dem österreichischen Gesellschafter würden grundsätzlich zu den im österreichischen Recht vorgesehenen steuerlichen Folgen einer Mitunternehmerschaft führen. Folge man der Auffassung der Maßgeblichkeit der Steuerrechtsfähigkeit der ausländischen Personengesellschaften für die steuerliche Behandlung ihrer im anderen Staat ansässigen Gesellschafter, sei dies aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates der Personengesellschaft keine Betriebsstätte des Gesellschafters, sodass die Anwendung des Art. 13 Abs. 2 des OECD Musterabkommens (MA) nicht zutreffend erscheine. In der Literatur werde daher eine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes einer Personengesellschaft nach Art. 14 Abs. 4 MA (entsprechend Art. 13 Abs. 3 DBA Österreich-Ungarn) angenommen. Dies habe eine Steuerpflicht in Österreich zur Folge. Nach dem Kommentar zum OECD-MA seien Kursgewinne und Kursverluste im konkreten Fall in Österreich zu besteuern.

Eine Beteiligung in der Steuerbilanz des Gesellschafters stimme nach der Spiegelbildtheorie mit den Kapitalkonten des Gesellschafters überein. Eine Teilwertabschreibung komme für eine Beteiligung an der Personengesellschaft nicht in Betracht, weil sich die Verluste doppelt auswirken würden. Die KG bilanzieren in ungarischen Forint. Der ungarische Forint sei einer starken Entwertung ausgesetzt gewesen. Um eine spiegelbildliche Bilanzierung der Beteiligung an der KG in der Bilanz der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin zu gewährleisten, müssten die Kursverluste berücksichtigt werden. Ein Ansatz bei der KG sei nicht möglich, weil auf Ebene dieser Gesellschaft eine Wertminderung nicht stattgefunden habe. Eine Doppelverwertung sei daher nicht gegeben. Die KG sei zum Jahresabschluss 1995 noch eine Kommanditgesellschaft gewesen, die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin habe daher in der Bilanz zum 31. Dezember 1995 einen Anteil an Personengesellschaften auszuweisen gehabt.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, Anteile an einer Personengesellschaft nach österreichischem Steuerrecht begründeten steuerlich eine Mitunternehmerschaft. Die "Beteiligung" in der Steuerbilanz des Gesellschafters stimme nach der Spiegelbildtheorie mit den Kapitalkonten des Gesellschafters (festes und variables Kapitalkonto samt allfälligem Verrechnungskonto) in der Steuerbilanz der Personengesellschaft überein. Für die Lösung der Frage, ob die geltend gemachten Kursverluste aus der Beteiligung an der KG in Österreich steuerlich zu berücksichtigen seien, seien neben den Bestimmungen des § 23 EStG 1988 auch die maßgeblichen Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zu beachten. Erwürben Steuerinländer Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, so richte sich das Besteuerungsrecht an den von dieser Personengesellschaft bezogenen Gewinnen (Verlusten) nach der Betriebsstättenregelung des Art. 7 MA. Diese Bestimmung gehe vom Grundsatz aus, dass Unternehmensgewinne nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden können. Dem Sitzstaat der ausländischen Personengesellschaft obliege das Besteuerungsrecht, dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter sei eine Einbeziehung der ausländischen Einkünfte für Progressionszwecke gestattet. Die Erfolgsbeiträge, die sich aus Änderungen der Wechselkurse ergeben, seien steuerlich nicht anders zu beurteilen als die übrigen aus einem Wirtschaftsgut herrührenden Einkünfte. Stehe somit das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte einem bestimmten Vertragsstaat zu, so seien seinem Besteuerungsrecht auch die dabei anfallenden Wechselkursgewinne oder Wechselkursverluste zuzuordnen. Übertragen auf den Streitfall bedeute dies, dass die Wechselkursgewinne oder Wechselkursverluste dem Staat Ungarn, dem auf Grund der Betriebsstättenregelung das Besteuerungsrecht für den Unternehmensgewinn zustehe, zuzuordnen seien. Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 16. Februar 1996, I R 43/95, BStBl. II 1997, 128) habe die Frage, ob Wechselkursgewinne und Wechselkursverluste die deutsche Bemessungsgrundlage minderten, in der Weise beantwortet, dass die in der Betriebsstätte durch die Umrechnung des Gewinns der ausländischen Betriebsstätte entstehenden Wechselkursgewinne und Wechselkursverluste im wirtschaftlichem Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften der ausländischen Betriebsstätte stünden. Das Urteil habe zwar das Verhältnis von Stammhaus und Betriebsstätte betroffen, sei aber auch auf ausländische Personengesellschaften übertragbar.

Wechselkursgewinne und Wechselkursverluste seien nach Art. 7 MA in Österreich freizustellen. Der Umstand, dass Währungsverluste oftmals in dem ausländischen Staat nicht berücksichtigt werden könnten, weil sie nur bei Umrechnung im Inland bestünden, sei unbeachtlich. An dieser abgabenrechtlichen Beurteilung ändere auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2001, 99/14/0217, nichts. Diesem Erkenntnis sei nämlich nicht zu entnehmen, dass Kursverluste, die ausschließlich aus der Umrechnung von Komplementärkapital im Inland entstünden, steuerlich Berücksichtigung finden müssten. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass die Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 9. Jänner 2002 beantragt habe, dieses Urteil zu beachten. Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 9. August 2004 sei die Beschwerdeführerin ersucht worden, dieses Begehren inhaltlich und zahlenmäßig zu präzisieren. In Beantwortung dieses Vorhaltes habe die Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 7. Oktober 2004 mitgeteilt, dass sich dieses Erkenntnis nicht auf den Streitfall auswirke, weshalb der Antrag, es zu berücksichtigen, zurückgenommen werde.

Da die strittigen Kursverluste der KG bei ihr in Ungarn zu keiner Wertminderung geführt hätten, seien sie auch nicht im Rahmen der Verrechnungspreise zu berücksichtigen. Zudem könne die Ermittlung von sachgerechten und fremdverhaltenskonformen Verrechnungspreisen von Ungarn nach Österreich nicht davon abhängig sein, ob die von der Beschwerdeführerin gewünschten steuerlichen Folgen in Österreich einträten oder nicht. Eine Berücksichtigung der Kursverluste im Rahmen der Verrechnungspreise komme daher nicht in Betracht.

Soweit die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf Art. 13 MA die Ansicht vertrete, dass Kursgewinne und Kursverluste im konkreten Fall in Österreich zu besteuern seien, sei ihr zu entgegnen, dass dieser Artikel Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen zum Inhalt habe, wovon im Beschwerdefall keine Rede sei.

Soweit die Beschwerdeführerin hinsichtlich der geltend gemachten Kursverluste die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung als erfüllt ansehe, sei ihr Folgendes zu erwidern: Sie vertrete unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, EStG, § 6, Rz 92, "Auslandsbeteiligungen", die Meinung, Währungsrisiken und Kapitaltransferverbote würden eine Abwertung der Beteiligung rechtfertigen.

Zutreffend sei - so die belangte Behörde in der weiteren Begründung - dass diese Literaturstelle die Ansicht vertrete, dass neben den allgemeinen Werteeinflüssen, wie sie auch bei Beteiligungen an inländischen Unternehmen eine Rolle spielten, bei Auslandsbeteiligungen spezifische Werteeinflüsse auftreten könnten. Eine Teilwertabschreibung alleine deswegen, weil es derartige spezifische Werteeinflüsse gebe, sei auch nach Ansicht dieser Literaturstelle nicht zulässig. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass bei Erwerb der Auslandsbeteiligung diese Risiken bereits in den Anschaffungskosten berücksichtigt worden seien. Träten Umstände, aus denen sich diese Werteeinflüsse ergäben, erst nach Anschaffung der Auslandsbeteiligung auf, so könnten diese eine Teilwertabschreibung rechtfertigen. Dass die spezifischen Werteeinflüsse, Währungsrisiko, Kapitaltransferverbote, erst nach Anschaffung der Beteiligung aufgetreten seien, sei im Streitfall nicht behauptet worden. Vielmehr sei nur ganz allgemein ausgeführt worden, die Anschaffungskosten der KG seien als "Fehlmaßnahme" zu werten, weil die Verhältnisse am 31. Dezember 1994 anders zu beurteilen gewesen seien, als diese bei Gesellschaftsgründung prognostiziert worden seien. Auf Grund der Wechselkurse und Inflationsraten (die belangte Behörde stellte eine Entwicklung der Wechselkurse von 1990 bis 1998 dar) könne nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Beschwerdeführerin bei Aufnahme ihres Engagements in Ungarn dieser Risiken nicht bewusst gewesen sei. Vielmehr habe sie davon ausgehen müssen, dass das Währungsrisiko im Anschaffungszeitpunkt bereits vorhanden und bekannt gewesen sei. Zudem entspreche es nicht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass ein Konzern seine Produktion in einen anderen Staat ohne Kenntnisse der dort herrschenden wirtschaftlichen Rahmenbedingungen verlagere. Nachteile dieser Art würden mit Rücksicht auf Vorteile anderer Art in Kauf genommen. Die Beschwerdeführerin habe zur Ermittlung des Wertes ihrer Beteiligung an der KG die historischen Anschaffungskosten fortgeschrieben. Diese Methode erweise sich vom Ansatz her als zur Ermittlung des Teilwertes einer Beteiligung nicht geeignet (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2006/15/0196).

Die belangte Behörde habe die Beschwerdeführerin mit Vorhalt ersucht, die behaupteten Kapitaltransferverbote nachzuweisen. Die Beantwortung dieses Vorhaltes habe die behaupteten Kapitaltransferverbote nicht belegen können.

Die Beschwerdeführerin habe der Aufforderung, sämtliche Unterlagen und Dokumente, die das Vorliegen der behaupteten Personal- und Managementprobleme beweisen können, vorzulegen, nicht entsprochen.

Auch auf den Lagebericht zum 31. Dezember 1993 und die Unternehmensbewertungen zum 1. Jänner 1997 könne die Teilwertabschreibung nicht gestützt werden.

3. Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt, dass der Spruch des Bescheides nicht den Mindestbestimmtheitsanforderungen entspreche. Im Spruch werde zwar auf die als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblätter verwiesen, aber der Spruch nenne weder deren Anzahl noch deren Inhalt näher.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde in der Begründung ihres Bescheides unter Punkt 6. und 7. (Seite 94 und 95) genau dargestellt hat, warum und inwiefern der Berufung teilweise Folge zu geben ist. Die vorzunehmenden Änderungen sind auch ziffernmäßig in Form einer Tabelle dargestellt. Lediglich hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Abgabe wird auf die beiliegenden sechs Berechnungsblätter verwiesen. Inwiefern darin eine Unklarheit liegen soll, kann die Beschwerde nicht einsichtig machen.

Die Beschwerdeführerin setzt der Auffassung der belangten Behörde, dass die zum 31. Dezember 1994 und 31. Dezember 1995 als Betriebsausgaben geltend gemachten Kursverluste, die daraus resultieren, dass die historischen Anschaffungskosten der Beteiligung an der KG auf der Grundlage der Entwicklung des Wechselkurses weitergeschrieben wurden, steuerlich nicht zu berücksichtigen seien, entgegen, dass die Kursverluste die Wertänderung der Beteiligung betreffen. In der Bilanz der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin sei das Komplementärverrechnungskonto spiegelbildlich zu verbuchen. Es führten nicht einzelne Geschäftsvorfälle zu Kursverlusten oder Kursgewinnen, sondern die Umrechnung der Einlagen in das Betriebsvermögen der KG.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Nach Art 22 DBA-Ungarn sind bei Personen, die in Österreich ansässig sind, nach näherer Maßgabe des DBA bestimmte, aus Ungarn stammende Einkünfte von der Steuer befreit. Dazu gehören auch Gewinne, die das Unternehmen durch eine in Ungarn gelegene Betriebsstätte erzielt. Dabei bestimmt sich die Ermittlung des Welteinkommens des in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen und der von der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszunehmenden ausländischen Einkünfte nach dem österreichischen Recht. § 7 Abs. 1 Schillinggesetz (§ 4 Eurogesetz) ordnet an, dass der Jahresabschluss (für das Gesamtunternehmen) in Schilling zu erstellen ist.

Grundsätzlich sind die Bilanzpositionen einer ausländischen Betriebsstätte bei Erstellung der Bilanz des Stammhauses nach dem Zeitbezugsverfahren in inländische Währung umzurechnen, das heißt, dass für jeden einzelnen Geschäftsfall eine Umrechnung erfolgt (vgl. BFH BStBl. 1997 II 128, und für Beteiligungen an Personengesellschaften BFH vom 18. September 1996, I R 69/95, BFH/NV 1997, 408).

Ausgehend davon, dass die Wirtschaftsgüter der ausländischen Betriebsstätte in der Bilanz des Stammhauses in inländischer Währung (und nicht in der ausländischen Investitionswährung) gemäß § 6 EStG 1988 bilanziert sind, zeitigt das Absinken des Wertes der ausländischen Währung grundsätzlich keine Auswirkung auf die Bilanz des Stammhauses, mindert doch die Abwertung der ausländischen Währung nicht den Wert der Wirtschaftsgüter der ausländischen Betriebsstätte.

Beteiligungen an Mitunternehmenschaften gelten steuerlich nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter, sondern als aliquote Beteiligung an jedem aktiven und passiven Wirtschaftsgut des Beteiligungsunternehmens (vgl. Bertl/Fraberger, RWZ 2001, 184). Beteiligungen an Personengesellschaften sind für steuerliche Zwecke daher zwingend nach der so genannten Spiegelbildtheorie zu bilanzieren (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. August 1998, 96/13/0165; und vom 19. März 2002, 99/14/0134). Demnach sind Mitunternehmenschaftsanteile beim Beteiligten mit dem Betrag anzusetzen, der dem Kapitalkonto des Beteiligten entspricht (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Z 2 Tz 6), worin sich die aliquote Beteiligung an jedem Wirtschaftsgut (zu Buchwerten) niederschlägt.

Die obigen Ausführungen zur ausländischen Betriebsstätte gelten entsprechend für die Beteiligung an der ausländischen Mitunternehmenschaft (Personengesellschaft): In der Bilanz des Stammhauses ist für den aliquoten Anteil an den Wirtschaftsgütern der ausländischen Mitunternehmenschaft (saldiert zum Ausdruck gebracht mit dem Kapitalkonto) von vornherein eine Bilanzierung in inländischer Währung und nicht in der ausländischen Investitionswährung geboten. Auf Grund der durchgängigen Gewinnermittlung in inländischer Währung ergibt sich grundsätzlich für die einzelnen Wirtschaftsgüter der ausländischen Personengesellschaft (bzw. den aliquoten Anteil an den Wirtschaftsgütern) aus dem Umstand des Absinkens der ausländischen Währung keine Minderung ihres Teilwertes.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 29. Juli 2010