

■ ÖStZ 2009/1125, 560

Zuschreibung von Beteiligungen – Eine Frage für den EuGH?

Mit dem EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz (EU-GesRÄG)¹⁾ wurde die EG-Bilanzrichtlinie²⁾ vom 25. Juli 1978 in innerstaatliches Recht umgesetzt. Das Gemeinschaftsrecht fand damit Eingang in das österreichische Unternehmensrecht. Die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für das Steuerrecht führt dazu, dass die Auslegung der EG-Bilanzrichtlinie auch für das Steuerrecht von Relevanz ist. Zwar fällt das Ertragsteuerrecht unter die ausschließliche Kompetenz der Mitgliedstaaten. Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips kann der Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerrecht jedoch nicht geleugnet werden. Im Erkenntnis des VwGH vom 22. 4. 2009, 2007/15/0074, befasste sich dieser mit der Auslegung einer in der EG-Bilanzrichtlinie wurzelnden Bestimmung des Unternehmensrechts. Der Weg, den der VwGH in diesem Erkenntnis eingeschlagen hat, scheint im Lichte des Gemeinschaftsrechts jedoch fragwürdig.

Mag. Christoph Marchgraber
Mag. Elisabeth Titz
Wirtschaftsuniversität Wien

1. Meinungsstreit zum „Wegfall der Gründe“

In der in Rede stehenden Entscheidung³⁾ hatte sich der VwGH mit der Zuschreibungspflicht bei Beteiligungen iSd § 228 Abs 1 UGB auseinanderzusetzen. Die zentrale Frage war, ob die Zuschreibung einer Beteiligung nach § 6 Z 13 EStG den Wegfall genau jener Gründe erfordert, die zur vorangegangenen Teilwertabschreibung führten. Aufgrund der besonderen Verbindung⁴⁾ von § 6 Z 13 EStG und § 208 UGB ist für diese Frage auch die unternehmensrechtliche Beurteilung relevant: Eine Wertaufholung von in einem früheren Geschäftsjahr vorgenommenen Abschreibungen ist nach § 208 Abs 1 UGB nur unter der Voraussetzung vorzunehmen, dass „die Gründe dafür nicht mehr bestehen.“ Dieser (unklare) Wortlaut wirft im unternehmensrechtlichen Schrifttum seit jeher die Frage auf, ob eine Wertaufholung nur dann vorzunehmen ist, wenn exakt jene Gründe, die zu der ursprünglichen Wertminderung geführt haben, wieder wegfallen⁵⁾ (Theorie der Identität

der Gründe) oder ob eine Wertaufholung auch aus *anderen* Gründen verpflichtend vorzunehmen ist.⁶⁾ Dieser (Streit-) Frage kommt somit zentrale Bedeutung für die unternehmensrechtliche Wertaufholungs- und die steuerrechtliche Zuschreibungspflicht von Beteiligungen iSd § 228 Abs 1 UGB – sowie auch von übrigem Anlage- und Umlaufvermögen – zu.

2. Auslegung des Unternehmensrechts durch den VwGH

Der VwGH hatte nunmehr die Möglichkeit in dieser bisher ausschließlich im Schrifttum diskutierten Frage der Auslegung des § 208 Abs 1 UGB Klarheit zu schaffen. Der Gerichtshof lehnt die Theorie der Identität der Gründe mit einer überraschend knappen Begründung ab: „[...] Eine Zuschreibung nach einer früheren außerplanmäßigen Abschreibung (Teilwertabschreibung) ist gemäß § 208 Abs. 1 HGB idF BGBI. 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 (vgl. mit weiterführenden Hinweisen Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz. 431; sowie nochmals Hofstätter/Reichel, aaO). [...]“⁷⁾ Die Hintergründe, die den VwGH zu diesem Ergebnis bewegen haben, bleiben allerdings verborgen. Die Beantwortung dieser über viele Jahre hinweg kontrovers diskutierten Frage ist zu begrüßen. Es ist jedoch unbefriedigend, dass das Erkenntnis des VwGH eine (ausführlichere) Begründung vermissen lässt.

Daran, dass der VwGH hier eine Auslegung des Unternehmensrechts vornimmt,⁸⁾ kann uE kein Zweifel bestehen: Der Ausgangspunkt für die Ausführungen des Gerichtshofs ist der

1) BGBl 1996/304 vom 28. Juni 1996. Vgl dazu Altenburger, Die 1996 beschlossenen Änderungen der Rechnungslegungsvorschriften, VWT 1996, H 5, 15 (15 ff); Hofians, Änderungen des Einzelabschlusses durch das EU-GesRÄG, SWK 1995, D 55 (D 55 ff); Leissing, Änderungen des Konzernabschlusses durch das EU-GesRÄG, SWK 1996, D 1 (D 1 ff).

2) Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG).

3) VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0074. Vgl dazu Wiesner/Hirschler, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz für die Gewinnermittlung rechnungslegungspflichtiger Unternehmer – Irrt der VwGH?, RWZ 2009, 171 (171 ff); Petritz/Schatzl, VwGH zum Wertaufholungsgebot bei Beteiligungen, SWK 2009, S 692, 1032 (1032 ff). Zur Entscheidung: oV, VwGH zur Zuschreibung von Beteiligungen, RdW 2009, 429 (429); Titz, VwGH: Keine Identität der Gründe für Zuschreibung erforderlich, ecolx 2009, 710 (710 f).

4) Siehe dazu Lang, Die Zuschreibungsmaßgeblichkeit des § 6 Z 13 EStG, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner (2005) 475 (475 ff).

5) Vgl Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Straube (Hrsg), HGB II² (2000) § 208 Rz 7; Jakom/Laudacher, EStG² (2009) § 6 Rz 195; Urnik in Kofler/Nadvornig/Pernsteiner/Vodrazka (Hrsg), Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung³ (1998) § 208 Rz 7 ff; Vanas, Der richtige Zeitpunkt für die Vornahme einer Teilwertabschreibung bzw Zuschreibung auf eine Beteiligung, ecolx 1997, 46 (48); EStR 2000, Rz 2584; Küting/Zündorf in Küting/Weber (Hrsg), Handbuch der Rechnungslegung⁶ (2004) § 280 Rz 27; offen hingegen Hirschler, Außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen (Ermittlung, Abgrenzung, Ausweis), in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005) 141 (155 f).

6) Vgl Geist in Jabornegg (Hrsg), Kommentar zum HGB (1997) § 208 Rz 2; Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Rz 431; Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Band III A (2007) § 6 Z 13 Tz 3.1; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen⁶ (1997) § 280 Rz 13; Winkeljohann/Taetzner in Beck'scher Bilanzkommentar⁶ (2006) § 280 Rz 6 f.

7) VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0074.

8) Zu dieser Frage Wiesner/Hirschler, RWZ 2009, 172; zweifelnd Fritz-Schmied, Zur Notwendigkeit eines umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips, ÖStZ 2009, 508 (510).

Wortlaut des § 208 Abs 1 UGB. Für diese Bestimmung stellt der VwGH eindeutig fest, dass für eine Zuschreibung von *Vermögensgegenständen* der Wegfall genau jener Gründe, die zur Abschreibung geführt haben, keine Voraussetzung ist. Der VwGH bedient sich hier auch der unternehmensrechtlichen Terminologie. Der Gerichtshof zitiert zwar nur steuerrechtliche Literatur, bezieht offenbar – ohne jedoch inhaltlich darauf einzugehen – durch den Verweis „mit weiterführenden Hinweisen“ zumindest mittelbar auch die kontroverse Diskussion im unternehmensrechtlichen Schrifttum mit ein. Der Gerichtshof hatte sich im Grunde zwar mit einer Frage des § 6 Z 13 EStG zu befassen. Gerade hier erfordert das Maßgeblichkeitsprinzip aber auch die Berücksichtigung des Unternehmensrechts. Richtigerweise bezieht der VwGH daher auch § 208 Abs 1 UGB – als eigentliche Kernfrage – mit ein. Das Erkenntnis des VwGH ist daher auch für unternehmensrechtliche Wertaufholungen relevant.⁹⁾

Die Auslegung des Unternehmensrechts durch den VwGH ist für die Fälle des § 6 Z 13 EStG auch im Lichte seiner bisherigen Rechtsprechung zur Maßgeblichkeit nur konsequent: Die bisherige Rechtsprechung des VwGH in bilanzsteuerrechtlichen Fragen lässt zwar einerseits die Auffassung des Gerichtshofs erkennen, dass das österreichische Einkommensteuerrecht im Anwendungsbereich des § 4 Abs 1 EStG ein abschließendes, in sich geschlossenes Gewinnermittlungsrecht bereitstellt.¹⁰⁾ Für den Anwendungsbereich des § 5 Abs 1 EStG wirke sich die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung daher nur im Bereich der Teilwertabschreibungen und der Rückstellungen aus. Diese engen Bereiche einer „allgemeinen Maßgeblichkeit“ werden aber andererseits durch die „besondere Maßgeblichkeit“ bei der Verteilung des Disagios nach § 6 Z 3 EStG und der Zuschreibungspflicht des § 6 Z 13 EStG ergänzt.¹¹⁾ Ein Rückgriff auf das Unternehmensrecht bei bilanzsteuerrechtlichen Fragen ist daher nach Ansicht des VwGH nur in diesen engen Bereichen erforderlich.¹²⁾ Diese eingeschränkte Auffassung des Maßgeblichkeitsprinzips wird im Schrifttum weitgehend sehr kritisch betrachtet.¹³⁾

Bei der hier in Rede stehenden Zuschreibungsfrage gem § 6 Z 13 EStG handelt es sich nicht um eine Frage der „allgemeinen Maßgeblichkeit“, sondern um den „Sonderfall“ einer im Gesetz explizit verankerten Maßgeblichkeit. Gerade in diesem Fall ist eine Maßgeblichkeit unbestritten und es kann daher kein Zweifel am Einfluss des Unternehmensrechts auf das Steuerrecht bestehen. Folglich ist die Vorgehensweise des VwGH für die Frage der Maßgeblichkeit konsequent. Rückschlüsse auf seine bisherige Rechtsprechung zur „allgemeinen Maßgeblichkeit“ lassen sich aus dem Erkenntnis uE jedoch nicht ziehen.

3. Die Zuschreibungsfrage vor dem Hintergrund der EG-Bilanzrichtlinie

Eine weitere Frage, der im in Rede stehenden Erkenntnis des VwGH kein Raum gewidmet wird, ist die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts: Der Inhalt des § 208 Abs 1 UGB in der derzeit geltenden Fassung¹⁴⁾ geht auf die EG-Bilanzrichtlinie zurück. Betrachtet man die einschlägigen Bestimmungen der EG-Bilanzrichtlinie zur Zuschreibungsfrage, wird deutlich, dass der Meinungsstreit über die Theorie der Identität der Gründe kein originär innerstaatlicher ist, sondern bereits auf den Wortlaut der Art 35 Abs 1 lit c sublit dd und Art 39 Abs 1 lit d EG-Bilanzrichtlinie zurückzuführen ist.¹⁵⁾ Demnach darf ein durch eine Abschreibung verursachter niedrigerer Wertansatz nicht beibehalten werden, „wenn die Gründe der Wertberichtigung nicht mehr bestehen.“ Es stellt sich daher die Frage, warum sich im Erkenntnis des VwGH keinerlei Bezug zum Gemeinschaftsrecht finden lässt. UE hätte der VwGH sich in der Zuschreibungsfrage mit der einschlägigen Bestimmung der EG-Bilanzrichtlinie auseinandersetzen und zur Auslegung des unklaren Wortlauts eine Vorlage beim EuGH zumindest in Erwägung ziehen müssen. Ob eine Zuschreibungspflicht nur bei Wegfall derselben Gründe, die zur Abschreibung geführt haben, schlagend wird, ist nämlich eine Frage der Auslegung von sekundärem Gemeinschaftsrecht.

Der langjährige Meinungsstreit im österreichischen und im deutschen Schrifttum weist uE eindeutig darauf hin, dass schon die Auslegung des Wortlauts der EG-Bilanzrichtlinie unklar ist und sich sowohl Argumente für als auch gegen die Theorie der Identität der Gründe aufzeigen lassen: Die Vertreter der Theorie der Identität der Gründe berufen sich insbesondere auf den Wortlaut der Bestimmung und leiten daraus bereits diese Einschränkung der Zuschreibungspflicht ab.¹⁶⁾ Die Gegenmeinung lehnt diese Ansicht vor allem unter Berufung auf die Gefahr willkürlicher Ergebnisse¹⁷⁾ sowie teleologischer Erwägungen¹⁸⁾ ab und fordert eine Zuschreibung unabhängig von den Gründen für die Wertsteigerung. Der VwGH nimmt allerdings keine Abwägung dieser Meinungen vor, sondern setzt sich mit den gegen diese Auffassung sprechenden Argumenten in seinem Erkenntnis *inhaltlich* gar nicht erst auseinander.

Ein Absehen von der Vorlagepflicht im konkreten Fall ist möglicherweise unter Anwendung der *acte-clair*-Doktrin¹⁹⁾ denkbar. Unter Berücksichtigung des aufgezeigten Meinungsstreits wäre diese Vorgehensweise aber zumindest zweifelhaft. Darüber hinaus hätte der Gerichtshof auch klarstellen müssen, dass er von einem solchen *acte clair* ausgeht.

9) Zweifelnd Petritz/Schatzl, SWK 2009, S 694.

10) Vgl Zorn, Tendenzen des VwGH zum Maßgeblichkeitsprinzip, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 179 (183).

11) So Zorn in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 184.

12) Vgl Zorn in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 184 mwN.

13) Siehe insbesondere Gassner, Argumente für ein neues Maßgeblichkeitsprinzip, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 283 (283 ff) mwN.

14) Eine nicht inhaltliche Änderung ergab sich lediglich durch das Handelsrechts-Änderungsgesetz – HaRAG vom 27. Oktober 2005 (BGBl I 2005/120) mit dem das HGB in UGB unbenannt wurde.

15) Vgl zum gleichen Meinungsstreit im deutschen Schrifttum Hüttemann in Ulmer (Hrsg), HGB-Bilanzrecht (2002) § 280 Rn 13.

16) Vgl Gassner/Lahodny-Karner/Urtz in Straube (Hrsg), HGB II² § 208 Rz 7.

17) Vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen⁶ § 280 Rz 13 ff.

18) Vgl Geist in Jabornegg (Hrsg), Kommentar zum HGB § 208 Rz 2.

19) Siehe dazu Wegener in Callies/Ruffert (Hrsg), EUV/EGV³ (2007) Art 234 Rn 28; Middeke in Rengeling/Middeke/Gellermann (Hrsg), Handbuch des Rechtsschutzes in der Europäischen Union² (2003) § 10 Rn 61 ff.

4. Vorlage(pflicht) an den EuGH im Bilanzsteuerrecht?

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des VwGH zur Maßgeblichkeit und der Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das Unternehmensrecht stellt sich die Frage, welche Bedeutung der VwGH dem EuGH in bilanzsteuerrechtlichen Auslegungsfragen grundsätzlich beimisst. In jenen Bereichen, in denen der VwGH eine Maßgeblichkeit ablehnt, ist es aus seiner Sicht auch konsequent, eine Vorlagepflicht bei Auslegungsfragen von – auf der EG-Bilanzrichtlinie basierenden – Bestimmungen des Unternehmensrechts abzulehnen. Eine Auswirkung der EG-Bilanzrichtlinie auf das Bilanzsteuerrecht kann es nur dort geben, wo die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vom VwGH anerkannt wird. Im Ergebnis müsste daher gerade in jenen Bereichen, in denen der VwGH die Maßgeblichkeit anerkennt, eine Vorlage beim EuGH aufgrund von Auslegungsfragen des Unternehmensrechts in Erwägung gezogen werden.²⁰⁾

Für den Anwendungsbereich des § 6 Z 13 EStG steht eine Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts außer Frage. Konsequenterweise ist daher auch die auf die EG-Bilanzrichtlinie zurückgehende Bestimmung des § 208 Abs 1 UGB bei der steuerrechtlichen Beurteilung mit einzubeziehen. Zu beachten ist dabei aber, dass es sich genau hier um einen Fall handelt, in dem die EG-Bilanzrichtlinie Ausgangspunkt der unternehmensrechtlichen Auslegungsfrage ist.²¹⁾ Der für den Anwendungsbereich des § 6 Z 13 EStG maßgebliche Meinungsstreit zu § 208 Abs 1 UGB ist daher eine vorlagepflichtige Auslegungsfrage – nämlich eine Auslegungsfrage des Wortlauts der Art 35 Abs 1 lit c sublit dd und Art 39 Abs 1 lit d EG-Bilanzrichtlinie. Obwohl der VwGH in seinem Erkenntnis zu § 6 Z 13 EStG auf die Vorlage an den EuGH verzichtet hat, wäre ein Vorabentscheidungsverfahren in dieser Frage nach wie vor möglich: Es ist etwa durchaus denkbar, dass der UFS – sollte er sich in einem Verfahren mit dieser Frage zu befassen haben – ein derartiges Verfahren einleitet. Zwar unterliegt der UFS nach § 63 Abs 1 VwGG einer Bindungswirkung, jedoch besteht diese nur im fortgesetzten Verfahren²²⁾ und selbst dann ist eine Vorlage an den EuGH nach wie vor möglich.²³⁾

5. Die Maßgeblichkeit für Zuschreibungen nach dem RÄG 2010

Die Bundesregierung hat sich mit dem Gesetzesentwurf des Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetzes 2010 (RÄG 2010)²⁴⁾ das Ziel gesteckt, die Aussagekraft des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses zu verbessern. Dies soll unter anderem durch Vereinfachung einzelner Bewertungsregelungen im Unternehmensrecht erfolgen. Dadurch soll auch eine An-

gleichung an die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften erreicht werden.²⁵⁾ Interessant ist, dass die Regierungsvorlage im Hinblick auf die Wertaufholungspflicht des § 208 UGB nicht dem vorangegangenen Entwurf entspricht: Die Regierungsvorlage sieht von sämtlichen – im Entwurf noch geplanten – Änderungen der § 208 UGB und § 6 Z 13 EStG nun doch ab. Offenbar soll eine Angleichung von unternehmens- und steuerrechtlichen Bewertungsregelungen schrittweise umgesetzt werden,²⁶⁾ weshalb von den im Entwurf angedachten Änderungen womöglich nur vorübergehend abgesehen werden soll.

Der Entwurf sah die Abschaffung der Ausnahme von der Wertaufholungspflicht des § 208 Abs 2 UGB vor.²⁷⁾ Daraus hätte sich nach § 208 Abs 1 UGB unternehmensrechtlich eine *ausnahmslose* Wertaufholungspflicht nicht mehr nur für Beteiligungen, sondern für sämtliche Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens ergeben. Auch die bestehenden Sonderbestimmungen für Beteiligungen in § 6 Z 13 vorletzter und letzter Satz EStG sollten künftig entfallen.²⁸⁾ Für Beteiligungen iSd § 228 Abs 1 UGB hätte sich dadurch aber keine Änderung ergeben, da die besondere Verknüpfung von § 6 Z 13 vorletzter und letzter Satz EStG und § 208 Abs 2 UGB schon bisher zu einer verpflichtenden Zuschreibung führte.²⁹⁾ Für alle anderen Anlagegüter hätte sich aber nun ebenfalls eine steuerrechtliche Zuschreibungspflicht aufgrund einer in § 6 Z 13 EStG explizit verankerten Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts ergeben.

Der Entwurf des RÄG 2010 hätte – über den Weg der Maßgeblichkeit – zu einer ausnahmslosen Zuschreibungspflicht im Steuerrecht geführt.³⁰⁾ Ein Absehen von der Wertaufholungspflicht nach § 208 Abs 1 UGB wäre durch die Abschaffung des § 208 Abs 2 UGB ausnahmslos nicht mehr möglich gewesen. Mit der Verabschiedung des Entwurfs wäre also ein „Umgehen“ von der unternehmensrechtlichen Wertaufholungs- und steuerrechtlichen Zuschreibungspflicht nur mehr unter Berufung auf die Theorie der Identität der Gründe möglich gewesen. Da die Regierungsvorlage aber von diesen Änderungen absieht, ist ein derartiges „Umgehen“ der Zuschreibungspflicht – wie schon bisher – nur für die Zuschreibung von Beteiligungen denkbar. Durch § 208 Abs 2 UGB kann für alle anderen Vermögensge-

25) Erl RV 484 BlgNR XXIV. GP, 1.

26) Erl RV 484 BlgNR XXIV. GP, 3.

27) § 208 UGB idF des Entwurfs des RÄG 2010: „§ 208. (1) unverändert (2) *Zuschreibungen, von denen unter Anwendung des § 208 Abs. 2 in der Fassung bis zum Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. xxx/2009, abgesehen wurde, sind im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2009 beginnt, gemäß Abs. 1 nachzuholen.*“ Hervorhebungen durch die Autoren.

28) § 6 Z 13 EStG idF des Entwurfs des RÄG 2010: „§ 6. 1. bis 12. unverändert 13. *Werden nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eines späteren Wirtschaftsjahres Investitionsfreibeträge oder die Übertragung stiller Rücklagen 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. Nachgeholte Zuschreibungen gemäß § 208 Abs. 2 des Unternehmensgesetzbuches in der Fassung des Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. xxx/2009, können steuerneutral vorgenommen werden. In diesem Fall erhöhen die Zuschreibungen nicht den steuerlichen Wertansatz. Die steuerneutralen Zuschreibungen gelten als unversteuerte Rücklage (Bewertungsreserve) gemäß § 205 des Unternehmensgesetzbuches. 14. bis 16. unverändert.*“ Hervorhebungen durch die Autoren.

29) Siehe dazu ausführlich Lang in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GS Gassner (2005) 475 ff.

30) Eine andere Möglichkeit wäre gewesen § 6 Z 13 EStG von § 208 Abs 1 UGB zu lösen und eine vom Unternehmensrecht unabhängige steuerrechtliche Zuschreibungsverpflichtung vorzusehen.

20) Vgl Zorn in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 193 f.

21) Vgl dazu auch Punkt 3.

22) Vgl Zorn, Rechtswirkungen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses im fortgesetzten Verfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 253 (264 ff).

23) Vgl Öhlinger/Potacs, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht? (2001) 170. Ebenso Zorn in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 279; Holoubek, Vorlageberechtigung und Vorlageverpflichtung, in Holoubek/Lang (Hrsg), Das EuGH-Verfahren in Steuersachen (2000) 45 (52).

24) Bundesgesetz, mit dem das Unternehmensgesetzbuch und das Einkommensteuergesetz 1988 geändert werden (Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz – RÄG 2010).

genstände auch nach Umsetzung des RÄG 2010 der niedrigere Wertansatz beibehalten werden.

Der VwGH hat die Theorie der Identität der Gründe nun aber sowohl für das Unternehmensrecht als auch für das Steuerrecht abgelehnt. Daraus ergibt sich für Beteiligungen keine Möglichkeit mehr von der Zuschreibungspflicht abzusehen. Während daher für Beteiligungen also jetzt eine ausnahmslose Wertaufholungspflicht gilt, kann – auch nach Umsetzung des RÄG 2010 – für alle anderen Vermögensgegenstände mit Rückgriff auf das Wahlrecht des § 208 Abs 2 UGB von einer Wertaufholung abgesehen werden.

Sollte die in Rede stehende Zuschreibungsfrage dem EuGH vorgelegt werden, wäre es durchaus denkbar, dass dieser die Auffassung des VwGH zur Theorie der Identität der Gründe nicht teilt. Für das Unternehmensrecht würde das bedeuten, dass von einer Wertaufholung für Beteiligungen nach wie vor abgesehen werden könnte, wenn ausschließlich andere Gründe zur Wertaufholung führen. Über den Weg der Maßgeblichkeit würde eine Zuschreibung dann auch steuerrechtlich unterbleiben.

6. Zusammenfassende Würdigung

Das Erkenntnis des VwGH zur Zuschreibungspflicht des § 6 Z 13 EStG bringt frischen Wind in die Diskussion zum Thema Maßgeblichkeit. Der Einfluss des Unternehmensrechts im Bereich des § 6 Z 13 EStG ist unbestritten. Der VwGH hat daher aus diesem Blickwinkel die Theorie der Identität der Gründe konsequent auch für das Unternehmensrecht abgelehnt. Fragen zur Auslegung des § 208 Abs 1 UGB müssen aber vor dem Hintergrund der EG-Bilanzrichtlinie betrachtet werden: Der langjährig bestehende Meinungsstreit zur Theorie der Identität der Gründe hat seinen Ursprung nicht im originär innerstaatlichen Recht, sondern bereits in Art 35 Abs 1 lit c sublit dd und Art 39 Abs 1 lit d EG-Bilanzrichtlinie. Der VwGH greift diesen gemeinschaftsrechtlichen Aspekt allerdings nicht auf und hat trotz unklarer Auslegung der Bestimmung in der EG-Bilanzrichtlinie von einer Vorlage der Zuschreibungsfrage an den EuGH abgesehen.



Die Autoren:

Mag. Christoph Marchgraber und Mag. Elisabeth Titz sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, Mag. Christian Massoner und Mag. Birgit Stürzlinger für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.



■ ÖStZ 2009/1126, 563

Regierungsvorlage zum Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 samt Erläuterungen

Bundesgesetz, mit dem das Unternehmensgesetzbuch geändert wird (Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010 – RÄG 2010)

Artikel I

Änderung des Unternehmensgesetzbuches

Das Unternehmensgesetzbuch, dRGl. S. 219/1897, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 71/2009, wird wie folgt geändert:

1. In § 189 Abs. 1 Z 2 wird der Betrag „400 000“ durch den Betrag „700 000“ ersetzt.

2. In § 189 Abs. 2 Z 2 wird die Wendung „jedoch schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens die Hälfte überschritten wird“ durch die Wendung „jedoch schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens 300 000 Euro überschritten wird“ ersetzt.

Zu Z 1 und 2 (§ 189):

Mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz, BGBl. I Nr. 120/2005, wurde die Eingangsschwelle für die handelsrechtliche Rechnungslegungspflicht neu festgelegt. § 189 bestimmt seither, welche Unternehmen nach den Bestimmungen des Dritten Buches rechnungslegungspflichtig sind. Danach unterliegen der Rechnungslegungspflicht unabhängig von Größenkriterien alle Kapitalgesellschaften und die so genannten „verdeckten Kapitalgesellschaften“ sowie abhängig von Größenkriterien andere Unternehmen, die unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Z 2 mehr als 400.000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen. Im seinerzeitigen Ministerialentwurf wurde die Rechnungslegungspflicht noch an das Überschreiten von entweder 600.000 Euro Umsatzerlösen oder fünf ganztägig beschäftigten Arbeitnehmern geknüpft. Aufgrund der damals im Begutachtungsverfahren dazu geäußerten Kritik wurde vom Überschreiten einer