

TE Vwgh Erkenntnis 2017/7/26 Ra 2016/13/0020

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.07.2017

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EstG 1988 §22 Z2;
EstG 1988 §4 Abs1;
EstG 1988 §6 Z5 idF 2006/I/100;
VwGG §42 Abs2 Z1;

1. EstG 1988 § 22 heute
2. EstG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EstG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EstG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
5. EstG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. EstG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
7. EstG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
8. EstG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EstG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992
10. EstG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992

1. EstG 1988 § 4 heute
2. EstG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EstG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EstG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EstG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EstG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EstG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EstG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EstG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EstG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EstG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EstG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EstG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EstG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017

15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 6 heute
2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015

13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20. März 2015, Zl. RV/7103154/2012, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2010 (mitbeteiligte Partei:

P in W, vertreten durch die TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH in 1020 Wien, Praterstraße 62-64), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im Umfang der Anfechtung (Einkommensteuer 2010) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Der Mitbeteiligte war Gesellschafter, ab 1985 auch Geschäftsführer einer GmbH und nach deren Umwandlung in eine Aktiengesellschaft im Jahr 2005 Vorstandsmitglied. Seine Tätigkeit als zuletzt - nach Auslaufen des Mandats Ende 2007 und interimistischen Verlängerungen - im April 2008 für weitere fünf Jahre wiederbestelltes Vorstandsmitglied beendete er im Frühjahr 2009. Über seine Ansprüche aus Anlass der vorzeitigen Beendigung wurde im Streitjahr 2010 ein Vergleich erzielt. In diesem Jahr veräußerte er auch seine (von rund 34,8% auf etwas mehr als 25% und zuletzt im Oktober 2009 auf rund 20,7% verringerte) Beteiligung. Strittig ist in Bezug auf den von ihm in diesem Zusammenhang bei den Einkünften aus

selbständiger Arbeit geltend gemachten Veräußerungsverlust von rund EUR 400.000, ob die Beteiligung zu seinem Betriebsvermögen als Vorstandsmitglied gehörte.

2 In einer das Streitjahr betreffenden Außenprüfung vertrat der Mitbeteiligte den Standpunkt, nach den Maßstäben des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Oktober 1994, 94/14/0071, VwSlg 6931/F, seien "normale" Beteiligungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers "grundsätzlich" kein notwendiges Betriebsvermögen. Im Fall des Mitbeteiligten wäre es ohne seine Beteiligung an der Gesellschaft auf Grund von Meinungsverschiedenheiten, die sich nach dem Einstieg eines institutionellen Investors im Jahr 2007 ergeben hätten, aber nicht zu seiner Wiederbestellung als Vorstandsmitglied gekommen. Das Halten der Beteiligung sei daher eine unabdingbare Notwendigkeit für die (weitere) Ausübung dieser Funktion gewesen. Andernfalls hätte der Mitbeteiligte die Beteiligung zeitlich früher zu deutlich besseren Konditionen veräußern können. Wirtschaftlich entspreche dies der in der zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes erwähnten (besonderen) Situation eines Erwerbs der Beteiligung an einer GmbH, um deren Geschäftsführer zu werden.

3 Die Prüferin und das Finanzamt folgten dem nicht und hielten dem Vorbringen des Mitbeteiligten vor allem entgegen, seine Beteiligung hätte nicht ausgereicht, um seine Abberufung als Vorstand zu verhindern. Davon, dass die Beteiligung eingegangen worden sei, um überhaupt mit der Vorstandstätigkeit betraut zu werden, sei nicht auszugehen.

4 In der Berufung gegen den auf dieser Grundlage ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 und den Umsatzsteuerbescheid für dieses Jahr machte der Mitbeteiligte - mit Wirkung auch für den Umsatzsteuerbescheid, aber nicht revisionsgegenständlich - auch bisher nicht berücksichtigte Aufwendungen und Vorsteuern geltend. Zum Streitpunkt der Beteiligungsveräußerung erstattete er ein umfangreiches Vorbringen, in dem er angab, an der Gesellschaft seit 1979 beteiligt gewesen zu sein. Nach dem Einstieg eines deutschen Investors im Jahr 2007 hätten sich unlösbare Differenzen ergeben. Dass es im Folgejahr trotzdem zur Wiederbestellung des Mitbeteiligten als Vorstandsmitglied gekommen sei, könne letztlich nur die Folge seiner Beteiligung an der Gesellschaft gewesen sein. Die Stellung als Aktionär habe ihm erst die Beibehaltung der Funktion als Vorstandsvorsitzender ermöglicht. Seine Beteiligung sei im Jahr 2008 der entscheidende Grund für die Verlängerung in dieser Funktion gewesen, da er mit mehr als 35% bzw. (nach einer Kapitalerhöhung) mehr als 25% neben dem deutschen Investor der einflussreichste Aktionär der Gesellschaft gewesen sei. Auch die Beendigungsvereinbarung und den nach Einbringung einer Klage auf deren Erfüllung darüber zustande gekommenen Vergleich habe er nur auf Grund seiner Stellung als Aktionär erzielen können. Bei einem "Vorstand ohne Anteile" hätte die Konfrontation ein anderes Ende gefunden. Dass es notwendig gewesen sei, die Funktion als Anteilseigner ins Spiel zu bringen, gehe auf näher dargestellte Weise auch aus den vorgelegten Aufsichtsratsprotokollen hervor. Im November 2007 sei in einem Syndikatsvertrag ein Recht des deutschen Investors zum Zugriff der Aktien des Mitbeteiligten für den Fall vereinbart worden, dass dieser auf Grund von Berufsunfähigkeit oder Tod die Funktion als Vorstand nicht weiter ausüben könne. Auch dieses Zugriffrecht, das nur mit dem Mitbeteiligten vereinbart worden sei, zeige die hier vorliegende untrennbare Verbindung von Aktionärsstellung und Vorstandsmandat. Zum Argument, die Beteiligung hätte nicht ausgereicht, um die Abberufung des Mitbeteiligten zu verhindern, sei auf die Einschränkung des Abberufungsrechtes durch den Vorstandsvertrag von 2008 zu verweisen. Auch diese für den Mitbeteiligten günstige Regelung sei nur auf Grund seiner Beteiligung zustande gekommen. Zusammenfassend hätte er ohne Beteiligung an der Gesellschaft weder die Vorstandsbezüge des Jahres 2009 noch die im Jahr 2010 versteuerten Einkünfte aus der Vergleichsvereinbarung erzielt.

5 Die Beteiligung sei "deshalb als Betriebsvermögen des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes (des Mitbeteiligten) anzusehen, da andernfalls spätestens seit Auftreten der Meinungsverschiedenheiten zwischen (dem deutschen Investor) und (dem Mitbeteiligten) keine Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit bzw. der Vergleichsvereinbarung erzielbar gewesen wären. Das Halten der Beteiligung war dabei eine unabdingbare Notwendigkeit, um die Funktion des Vorstandsvorsitzenden ausüben zu können. Andernfalls hätte (der Mitbeteiligte) die Beteiligung an der (AG) - vermutlich bei gleichzeitigem Verlust seines Vorstandsmandates - zeitlich früher zu deutlich besseren Konditionen veräußern können". Dies entspreche "wirtschaftlich vergleichbar" dem vom Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Entscheidung angesprochenen Fall, dass eine

"Beteiligung deswegen erworben (hier gehalten) wurde, um Geschäftsführer der Gesellschaft zu werden (hier wiederbestellt zu werden)". Der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erwähnte Interessengegensatz, wonach Gesellschafter an einer möglichst hohen Gewinnausschüttung und Geschäftsführer an einer möglichst hohen (gewinnmindernden) Entlohnung interessiert seien, sei in der damaligen "Sanierungsphase" der Gesellschaft, in der es einerseits kaum Ausschüttungen und andererseits ein Nachgeben des Mitbeteiligten in Bezug auf seine Ansprüche als Vorstandsmitglied gegeben habe, nicht relevant gewesen.

6 Als vom Finanzamt nicht anerkannten Verlust aus der Veräußerung notwendigen Betriebsvermögens machte der Mitbeteiligte die Differenz zwischen dem beim Aktienverkauf im Jänner 2010 erzielten Erlös von rund EUR 1,2 Mio und dem "Buchwert abgegangener Beteiligungen laut Zessionsgebührenbescheid vom 07.10.1993" in der Höhe von rund EUR 1,6 Mio geltend.

7 Die Prüferin räumte in ihrer Stellungnahme zur Berufung ein, ein Teil der Betriebsausgaben sei irrtümlich nicht berücksichtigt worden, sodass der Berufung in diesem Punkt stattzugeben wäre. Betreffend die Beteiligungsveräußerung sei der behauptete Zusammenhang zwischen der Weiterbestellung des Mitbeteiligten als Vorstandsmitglied und seiner Beteiligung aus den Aufsichtsratsprotokollen nicht ableitbar. Nach der Darstellung in der von ihm eingebrachten Klage seien die "Differenzen" auch erst "mehrere Monate" nach der Wiederbestellung aufgetreten. Der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes gehe fehl, weil der Mitbeteiligte nur behauptete, die Beteiligung "gehalten" zu haben, um "wiederbestellt" zu werden, während sich der Verwaltungsgerichtshof auf den davon zu unterscheidenden Fall bezogen habe, dass jemand eine Beteiligung "erworben" habe, um "überhaupt bestellt" zu werden. Darüber hinaus wäre selbst bei Annahme notwendigen Betriebsvermögens "aufgrund des Mindestwertprinzips bereits eine außerordentliche, wirtschaftliche Abschreibung der Verluste in den Jahren 2008 und 2009 zu lukrieren gewesen".

8 Im Vorlagebericht vom 5. November 2012 beantragte das Finanzamt (nur) in Bezug auf die Beteiligungsveräußerung die Abweisung der Berufung.

9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der von ihm als Beschwerde zu behandelnden Berufung auch in diesem Punkt Folge. Es begründete dies in seinen Erwägungen - nach allgemeinen Rechtsausführungen und ausführlichen Wiedergaben des Vorbringens des Mitbeteiligten - wie folgt:

"Bei der gegebenen Sachlage ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 94/14/0071 das Innehaben der Beteiligung als Basis für die jeweils nur kurzfristige (jahresweise) weiterbestehende Vorstandstätigkeit nicht von der Hand zu weisen und dies in freier Beweiswürdigung als vergleichbare Sachlage zuzugestehen.

Vor allem spricht der Sachverhalt der Differenzen mit (dem deutschen Investor) (und anderen Aktionären) mit anschließender Vereinbarung einer Entschädigung und deren Einklagen dafür, dass ohne Beteiligung diese Einnahmen (auch in dieser Höhe) für einen fremden Geschäftsführer bzw. Vorstand nicht erzielbar gewesen wären. Auch insofern ist dem (Mitbeteiligten) zuzustimmen, dass das Halten der Beteiligung dem Erwerb der Beteiligung entsprechend dem VwGH-Erkenntnis 94/14/0071 vergleichbar ist."

10 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für "nicht zulässig, unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH in seinem Erkenntnis 94/14/0071".

11 Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes richtet sich - der Anfechtungserklärung und der Begründung nach nur hinsichtlich der Beteiligungsveräußerung - die außerordentliche Revision des Finanzamtes, zu deren Zulässigkeit im Wesentlichen vorgebracht wird, das Bundesfinanzgericht sei von der zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

12 Der Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung und das Finanzamt eine Stellungnahme dazu eingebracht.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Oktober 1994, 94/14/0071, VwSlg 6931/F, auf das in späteren Erkenntnissen verwiesen wurde (vgl. die Erkenntnisse vom 20. Februar 1998, 96/15/0192, und

vom 1. Juni 2006, 2006/15/0029) und auf das sich im vorliegenden Fall beide Streitparteien berufen, betraf einen - wie aus dem damaligen Akt hervorgeht, nach Einbringung seines Einzelunternehmens - mit nahezu 100% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der eine Teilwertabschreibung seiner Beteiligung geltend machte. In der Beschwerde verwies er auf die Argumente, die Zorn in RdW 1991, 90, für die Zuordnung zum Betriebsvermögen vorgebracht hatte, wobei er nun auch ausdrücklich behauptete, ohne Vorliegen der Beteiligung wäre er gar nicht zum Geschäftsführer bestellt worden. 14 Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Oktober 1994, 94/14/0071, VwSlg 6931/F, auf das in späteren Erkenntnissen verwiesen wurde vergleiche, die Erkenntnisse vom 20. Februar 1998, 96/15/0192, und vom 1. Juni 2006, 2006/15/0029) und auf das sich im vorliegenden Fall beide Streitparteien berufen, betraf einen - wie aus dem damaligen Akt hervorgeht, nach Einbringung seines Einzelunternehmens - mit nahezu 100% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, der eine Teilwertabschreibung seiner Beteiligung geltend machte. In der Beschwerde verwies er auf die Argumente, die Zorn in RdW 1991, 90, für die Zuordnung zum Betriebsvermögen vorgebracht hatte, wobei er nun auch ausdrücklich behauptete, ohne Vorliegen der Beteiligung wäre er gar nicht zum Geschäftsführer bestellt worden.

15 Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu aus:

"Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, daß notwendiges Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter umfaßt, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit einem Betrieb zu dienen bestimmt sind und diesem auch tatsächlich dienen.

Der Beschwerdeführer erwähnt, daß der Geschäftsführervertrag im Beschwerdefall zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen wurde, mißt diesem Umstand in weiterer Folge aber zu geringe Bedeutung bei, wenn er behauptet, daß die Beteiligung dem Geschäftsführertätigkeits-Betrieb gedient hätte: Zwischen den Interessen der Gesellschafter einerseits und dem Geschäftsführer andererseits besteht insofern ein natürlicher Interessensgegensatz, als die Interessen der Gesellschafter einer GmbH regelmäßig darin liegen, - im Rahmen von Gewinnausschüttungen - einen möglichst hohen Ertrag des für die Beteiligung eingesetzten Kapitals zu erreichen, während das Interesse des Geschäftsführers insofern darin liegt, für seine Geschäftsführungstätigkeit eine möglichst hohe Entlohnung zu erzielen. Da die Entlohnung des Geschäftsführers bei der Gesellschaft eine den Gewinn und in der Folge allfällige Gewinnausschüttungen mindernde Betriebsausgabe darstellt, stehen einander insoweit die Interessen der Gesellschafter und des Geschäftsführers gegenüber. Die Grenze zwischen diesen Interessen wird bei (teilweiser) Personenidentität von Gesellschafter und Geschäftsführer durch den Fremdvergleich sichtbar, weil davon auszugehen ist, daß einander fremd gegenüberstehende Gesellschafter und Geschäftsführer ihre jeweiligen Interessen bestmöglich wahrnehmen. Dementsprechend ist aber davon auszugehen, daß eine einem Fremdvergleich entsprechende Geschäftsführerentlohnung unbeeinflusst von einer allfälligen Beteiligung vereinbart wird. Fremdüblichkeit der Geschäftsführervergütung vorausgesetzt, vermag damit aber die Beteiligung den entsprechenden Einkünften des Geschäftsführers nicht zu dienen.

Soweit der Beschwerdeführer demgegenüber meint, die Beteiligung diene unzweifelhaft den geschäftlichen Interessen des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes und werde auch tatsächlich betrieblich genutzt, weil sie förderlich wäre, um Einnahmen zu erzielen, zu sichern und - über Sondervergütungen für gute Geschäftsführung - zu erweitern, so vernachlässigt er insofern die Fremdüblichkeit, als entweder auch ein fremder Geschäftsführer solche Einnahmen für gute Geschäftsführung - ungeachtet einer Beteiligung - zu erzielen vermag oder aber tatsächlich die Einnahmen durch die Beteiligung gefördert würden, diesfalls würde sie ein fremder Geschäftsführer (in dieser Höhe) nicht erzielen. Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 liegen aber nur insoweit vor, als die Geschäftsführerbezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen; diesfalls lägen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor (vgl. das hg Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2224/79). Soweit der Beschwerdeführer demgegenüber meint, die Beteiligung diene unzweifelhaft den geschäftlichen Interessen des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes und werde auch tatsächlich betrieblich genutzt, weil sie förderlich wäre, um Einnahmen zu erzielen, zu sichern und - über Sondervergütungen für gute Geschäftsführung - zu erweitern, so vernachlässigt er insofern die Fremdüblichkeit, als entweder auch ein fremder Geschäftsführer

solche Einnahmen für gute Geschäftsführung - ungeachtet einer Beteiligung - zu erzielen vermag oder aber tatsächlich die Einnahmen durch die Beteiligung gefördert würden, diesfalls würde sie ein fremder Geschäftsführer (in dieser Höhe) nicht erzielen. Einkünfte im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, EStG 1988 liegen aber nur insoweit vor, als die Geschäftsführerbezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen; diesfalls lägen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor vergleiche , das hg Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2224/79).

Daß der Beschwerdeführer die Beteiligung erworben hätte, um Geschäftsführer der Gesellschaft werden zu können, ergibt sich aus dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren nicht.

Die im Beschwerdefall bestehende Beteiligung des Geschäftsführers mag insofern ‚tätlich von wesentlicher Bedeutung‘ sein, als dadurch bewirkt wird, daß der Geschäftsführer keinen Weisungen unterliegt. Inwiefern daraus aber ein den ‚geschäftlichen Interessen‘ des Geschäftsführertätigkeits-Betriebes dienendes Element bzw ein ‚betrieblicher‘ Nutzen zu sehen ist, ist nicht erkennbar.

Das Beschwerdevorbringen, auch in einer anderen ‚Branche‘ wäre die Beteiligung am einzigen Kunden, demgegenüber die wichtigste bzw alleinige Leistung erbracht würde, als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen, ist nicht zielführend, weil der bezug habende Betrieb des Beschwerdeführers aus den angeführten Erwägungen mit einer anderen Branche nicht vergleichbar ist. Die in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sind nicht geeignet, die Ansicht des Beschwerdeführers zu stützen, weil diesen Erkenntnissen andere Sachverhalt(e) zugrunde lagen.

Daß die Beteiligung geeignet ist, dem von § 22 EStG 1988 umschriebenen Betrieb objektiv zu dienen und ihm auch tatsächlich dient, vermag der Beschwerdeführer aber auch mit dem Hinweis nicht aufzuzeigen, daß der Betrieb im Sinne des § 22 EStG 1988 ohne die Beteiligung nicht anzunehmen wäre. Die (wesentliche) Beteiligung stellt nämlich nur ein Merkmal der Einkunftsquelle dar. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter einer Einkunftsquelle dienen, setzt die Einkunftsquelleneigenschaft voraus und ist gesondert davon zu beantworten, ob eine Einkunftsquelle besteht." Daß die Beteiligung geeignet ist, dem von Paragraph 22, EStG 1988 umschriebenen Betrieb objektiv zu dienen und ihm auch tatsächlich dient, vermag der Beschwerdeführer aber auch mit dem Hinweis nicht aufzuzeigen, daß der Betrieb im Sinne des Paragraph 22, EStG 1988 ohne die Beteiligung nicht anzunehmen wäre. Die (wesentliche) Beteiligung stellt nämlich nur ein Merkmal der Einkunftsquelle dar. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter einer Einkunftsquelle dienen, setzt die Einkunftsquelleneigenschaft voraus und ist gesondert davon zu beantworten, ob eine Einkunftsquelle besteht."

16 Mit dem im vorliegenden Fall umstrittenen Satz, ein Erwerb der Beteiligung, um Geschäftsführer werden zu können, sei nicht behauptet worden, soll der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht haben, ein solcher Erwerb rechtfertige die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen (vgl. in diesem Sinn M. Gruber, SWK 2009, S 953 (S 954, S 957)). Das Erkenntnis stellt hier nur klar, dass ein solcher Fall - mangels entsprechenden Vorbringens im Verwaltungsverfahren - nicht zu behandeln gewesen sei, tritt damit aber dem von Zorn, RdW 1991, 90, ins Treffen geführten Argument, auch das Zustandekommen eines fremdüblich gestalteten Geschäftsführervertrages könne von einer Beteiligung an der Gesellschaft abhängen, nicht entgegen und schließt nicht aus, dass die Beteiligung in einem solchen Fall - wie in anderen "Branchen" - 16 Mit dem im vorliegenden Fall umstrittenen Satz, ein Erwerb der Beteiligung, um Geschäftsführer werden zu können, sei nicht behauptet worden, soll der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht haben, ein solcher Erwerb rechtfertige die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen vergleiche , in diesem Sinn M. Gruber, SWK 2009, S 953 (S 954, S 957)). Das Erkenntnis stellt hier nur klar, dass ein solcher Fall - mangels entsprechenden Vorbringens im Verwaltungsverfahren - nicht zu behandeln gewesen sei, tritt damit aber dem von Zorn, RdW 1991, 90, ins Treffen geführten Argument, auch das Zustandekommen eines fremdüblich gestalteten Geschäftsführervertrages könne von einer Beteiligung an der Gesellschaft abhängen, nicht entgegen und schließt nicht aus, dass die Beteiligung in einem solchen Fall - wie in anderen "Branchen" -

ein dem Betrieb dienendes Wirtschaftsgut sein kann. Ob dies zutrifft, hängt jeweils von den konkreten

Umständen ab (vgl. zu Beteiligungen als Betriebsvermögen etwa Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 4 Rz 157, m.w.N.; zur einzelfallbezogenen Prüfung ähnlicher Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit Haftungsübernahmen Jakom/Lenneis, a.a.O., § 4 Rz 330, "Bürgschaftsaufwendungen"). ein dem Betrieb dienendes Wirtschaftsgut sein kann. Ob dies zutrifft, hängt jeweils von den konkreten Umständen ab vergleiche , zu Beteiligungen als Betriebsvermögen etwa Jakom/Marschner, EStG, 2017, Paragraph 4, Rz 157, m.w.N.; zur einzelfallbezogenen Prüfung ähnlicher Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit Haftungsübernahmen Jakom/Lenneis, a.a.O., Paragraph 4, Rz 330, "Bürgschaftsaufwendungen").

17 Das Finanzamt hat im vorliegenden Fall aber vorgebracht, "Erwerb" im Sinne des zitierten Satzes in dem Erkenntnis vom 25. Oktober 1994 und "Halten" einer Beteiligung seien entgegen der Argumentation des Mitbeteiligten nicht gleichbedeutend. Damit bezog sich das Finanzamt auf einen zeitlichen Aspekt des Falles, dem die bloße Gegenbehauptung einer "Vergleichbarkeit" im angefochtenen Erkenntnis nicht ausreichend Rechnung trägt. Der Mitbeteiligte hat - wie im damaligen Verwaltungsverfahren auch der Beschwerdeführer des mit dem Erkenntnis vom 25. Oktober 1994 erledigten Falles - nicht geltend gemacht, seine Beteiligung habe von Anfang an der Erzielung von Einkünften als Geschäftsführer gedient. Treffen seine Sachverhaltsbehauptungen zu, was das Bundesfinanzgericht allerdings ohne beweiswürdige Auseinandersetzung mit den Einwänden des Finanzamtes angenommen hat, und sollte sich daraus ergeben, dass die zunächst im Privatvermögen gehaltene Beteiligung im Zeitpunkt der Veräußerung notwendiges Betriebsvermögen war, so kann sie dies nur nachträglich im Wege einer Einlage geworden sein. Das Bundesfinanzgericht hat dies verkannt und sich weder mit der Feststellbarkeit eines solchen Vorganges noch mit dem dafür in Frage kommenden Zeitpunkt auseinandergesetzt. Auf letzteren wäre aber auch bei der Bewertung der Einlage im Zusammenhang mit der hier u.a. strittigen Höhe des behaupteten Veräußerungsverlustes Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 23. September 2005, 2002/15/0028, VwSlg 8065/F, und § 6 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006, BGBl. I Nr. 100). 17 Das Finanzamt hat im vorliegenden Fall aber vorgebracht, "Erwerb" im Sinne des zitierten Satzes in dem Erkenntnis vom 25. Oktober 1994 und "Halten" einer Beteiligung seien entgegen der Argumentation des Mitbeteiligten nicht gleichbedeutend. Damit bezog sich das Finanzamt auf einen zeitlichen Aspekt des Falles, dem die bloße Gegenbehauptung einer "Vergleichbarkeit" im angefochtenen Erkenntnis nicht ausreichend Rechnung trägt. Der Mitbeteiligte hat - wie im damaligen Verwaltungsverfahren auch der Beschwerdeführer des mit dem Erkenntnis vom 25. Oktober 1994 erledigten Falles - nicht geltend gemacht, seine Beteiligung habe von Anfang an der Erzielung von Einkünften als Geschäftsführer gedient. Treffen seine Sachverhaltsbehauptungen zu, was das Bundesfinanzgericht allerdings ohne beweiswürdige Auseinandersetzung mit den Einwänden des Finanzamtes angenommen hat, und sollte sich daraus ergeben, dass die zunächst im Privatvermögen gehaltene Beteiligung im Zeitpunkt der Veräußerung notwendiges Betriebsvermögen war, so kann sie dies nur nachträglich im Wege einer Einlage geworden sein. Das Bundesfinanzgericht hat dies verkannt und sich weder mit der Feststellbarkeit eines solchen Vorganges noch mit dem dafür in Frage kommenden Zeitpunkt auseinandergesetzt. Auf letzteren wäre aber auch bei der Bewertung der Einlage im Zusammenhang mit der hier u.a. strittigen Höhe des behaupteten Veräußerungsverlustes Bedacht zu nehmen vergleiche , das Erkenntnis vom 23. September 2005, 2002/15/0028, VwSlg 8065/F, und Paragraph 6, Ziffer 5, zweiter Satz EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006, Bundesgesetzblatt , I Nr. 100).

18 Das angefochtene Erkenntnis war schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. 18 Das angefochtene Erkenntnis war schon deshalb gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 26. Juli 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2016130020.L00

Im RIS seit

22.08.2017

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at