jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/19 2004/13/0095

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.09.2007

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lier, über die Beschwerde der "A" und Co. Consulting GmbH und atypisch stille Gesellschaft in Wien, vertreten durch die EXAMINA, Revisions-, Treuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H. in 1030 Wien, Hainburger Straße 11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 10. Mai 2004, GZ. RV/2951-W/02, betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden Partei handelt es sich um eine atypisch stille Gesellschaft, die ihre Tätigkeit in der Erklärung zur Feststellung der Einkünfte für das Streitjahr 1998 mit "Erforschung u. Entw. von Systemlösungen zur Ressourcenschonung u. Umweltentlastung, Vermarktung v. Systemlösungen u. Beratung" bezeichnete. Dem Bericht der Beschwerdevertreterin über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1998 ist im allgemeinen Teil zu entnehmen, dass mit der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages am 15. Dezember 1998 die C. GmbH gegründet worden sei. Mit dem Gesellschafts- und Treuhandvertrag vom 14./15. Dezember 1998 sei zwischen der C. GmbH als Geschäftsherrin und einer Treuhand-GmbH als Treuhänderin für eine Reihe stiller Gesellschafter eine atypisch stille Gesellschaft errichtet worden. Betreffend "wirtschaftliche Verhältnisse" ist im Prüfungsbericht zu lesen, im Rumpfgeschäftsjahr (vom 17. Dezember 1998 bis 31. Dezember 1998) seien alle Vorkehrungen getroffen worden, um ab 1999 im Sinne des Geschäftsgegenstandes unverzüglich tätig werden zu können. Die von dem A. Verein (im Folgenden nur: Verein) vorfinanzierten Akquisitionskosten zur Erlangung von Aufträgen "wurden von der Gesellschaft als Aufwand übernommen, da erwartet wird, dass ihnen künftig entsprechende Erträge gegenüberstehen werden".

Der erwähnte Akquisitionsaufwand in Höhe von 1,5 Mio. S bildete den Gegenstand eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 24. November 2000. In diesem wies das Finanzamt darauf hin, dass gleichzeitig mit der Gründung der C. GmbH

mit drei natürlichen Personen als atypisch beteiligten stillen Gesellschafter eine Mitunternehmerschaft errichtet worden sei. Von dem am Stammkapital der C. GmbH auch beteiligten Verein sei ein Akquisitionsaufwand in Höhe von 1,5 Mio. S "übernommen" und als Aufwand abgesetzt worden. Diese Aufwendungen könnten aber nur bei dem Gesellschafter, der bereits vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages bestanden habe, steuerlich berücksichtigt werden. Sie könnten nicht mit steuerlicher Wirksamkeit in "die Sphäre der erst später gegründeten Gesellschaft verlagert werden". Eine rechtliche Verpflichtung könne nicht vorliegen, weil die Gesellschaft zum Zeitpunkt, zu dem die Kosten entstanden seien, noch nicht existiert habe. Ersetze die Gesellschaft die Kosten ohne rechtliche Verpflichtung, sei dies nur aus der Gesellschafterstellung zu erklären und es liege daher eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Februar 2001 führte die Beschwerdeführerin aus, der Verein sei an der C. GmbH nur mit 0,4 % beteiligt und habe "auf Beschlüsse irgendwelcher Art keinerlei Einfluss". Die geringe Beteiligung von 0,4 % am Stammkapital habe nur dem Zweck gedient, den Namen des Vereins auch für die Benennung der Firma der C. GmbH verwenden zu können, weil es den Gründern der C. GmbH sinnvoll erschienen sei, dass bei der Übernahme von Kundenkontakten und Beratungsgeschäftsfeldern, die vorher vom Verein aufgebaut worden seien, auch der damit bei den Kunden gewohnte Name weiterhin aufscheine.

Bei der strittigen Aufwandsposition handle es sich einerseits um die "Weiterverrechnung von Akquisitionsaufwand in 1998 lt. Beilage" von gerundet 1,1 Mio. S und um die "Weiterverrechnung von Akquisitionsaufwand aus Vorjahren (aktivierte Ingangsetzung)" in Höhe von 400.000 S.

Bei der Weiterverrechnung des Akquisitionsaufwandes 1998 handle es sich um eine sowohl handels- als auch steuerrechtlichen Grundsätzen entsprechende Vorgangsweise, weil sonst Aufwand und Ertrag nicht sachgerecht beim gleichen Rechtsträger erfasst würden. Es wäre "ohne Zweifel sachlich unrichtig, den Aufwand im Verein und den Erlös in der GmbH auszuweisen" (in einer Beilage seien auch die seitens des Vereines getätigten Aufwendungen den später in der C. GmbH realisierten bzw. für 2001 zum Großteil schon vertraglich gesicherten Umsätzen gegenübergestellt).

Zum "Aufwand aus Vorperioden" wird in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, der Verein habe im Jahr 1995 eine prinzipielle Erweiterung seines damaligen Tätigkeitsgebietes um ein neues Geschäftsfeld initiiert. Der dadurch verursachte Aufwand für dessen Aufbau sei als Ingangsetzungsaufwand aktiviert worden. Dabei habe es sich im Jahr 1995 um "allgemeinere Basisarbeiten und zahlreiche Marktkontakte und im Jahr 1996 um die Entwicklung von Arbeits- und Präsentationsunterlagen, die in der Folge nur mehr aktualisiert werden müssen und daher als Grundlage auch für die gegenwärtige Arbeit im Rahmen der GmbH dienen", gehandelt. Im Jahr 1997 sei das Angebot im Hinblick auf kommunale Umweltberatung erweitert und dafür infolge Erarbeitung entsprechender Arbeits- und Präsentationsunterlagen eine weitere Aktivierung von Ingangsetzungsaufwand durchgeführt worden. Während des Jahres 1998 seien bereits seit längerem bestehende Überlegungen konkretisiert worden, die Tätigkeit der Beratergruppe in einer ausgegliederten Beratungs-GmbH fortzusetzen. Dies habe zur Gründung der C. GmbH geführt, die "eine vom Verein vollkommen unabhängige Gesellschaft ist". Im beiderseitigen Interesse sei es aber gewesen, die "fragile Substanz" von Geschäftskontakten und Beratungsbeziehungen nicht zu gefährden. In diesem Sinne sei für die Übernahme des vom Verein aufgebauten Geschäftsfeldes, des Kundenstockes und des Knowhows eine entsprechende Ablöse entrichtet worden, welche in Höhe von 400.000 S in Rechnung gestellt worden sei. Auch dieser aufgelaufene Projektaufwand sei nach den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen von der Beschwerdeführerin zu tragen gewesen, weil ihr in der Folge sämtliche mit den angeführten Geschäftsfeldern und den jeweiligen Projekten in Zusammenhang stehenden Erlöse zugefallen seien.

In einer Ergänzung zur Vorhaltsbeantwortung vom 16. Oktober 2001 wies die Beschwerdeführerin nochmals darauf hin, dass die Weiterverrechnung des zur Diskussion stehenden Projektaufwandes eindeutig betrieblich veranlasst sei. Auch der Fremdvergleich erfordere, dass die Gesellschaft, welche die Projekterlöse erziele, die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen trage. Von einer verdeckten Gewinnausschüttung könne damit keine Rede sein, zumal diese die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses für die Leistung voraussetze. Bei dem Gesamtaufwand von 1,5 Mio. S handle es sich um Anlaufkosten im Zusammenhang mit dem Aufbau eines neuen Geschäftsfeldes, deren Nutzen für das Unternehmen über eine Abrechnungsperiode hinausgehe, die aber nicht zur Schaffung eines Vermögensgegenstandes beigetragen hätten (Schaffung der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation, Personalaufwand während der Anlaufphase, Marktstudien). Es handle sich um Kosten der Ingangsetzung, für die handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht bestehe, das auch für die steuerliche Erfolgsermittlung maßgeblich sei, welches aber im konkreten Fall nicht genutzt worden sei.

Im Bescheid betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 1998 wich das Finanzamt von den erklärten Einkünften ab.

Entsprechend der in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Februar 2001 abgegebenen Stellungnahme sei davon auszugehen, dass durch den Akquisitionsaufwand "des Gesellschafters ein unkörperliches Wirtschaftsgut (Firmenwert) geschaffen wurde, das von der später gegründeten GesmbH erworben wurde". Der Akquisitionsaufwand in Höhe von 1,5 Mio. S sei demnach zu aktivieren und verteilt auf 15 Jahre abzuschreiben (Halbjahres-AfA für das Streitjahr somit 50.000 S).

In der Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin gegen diese Beurteilung durch das Finanzamt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ändere der Umstand, dass die Bearbeitung der neu aufgebauten Geschäftsfelder zweckmäßigerweise in einem anderen Rechtsträger erfolge, nichts an der Qualität der Aufwendungen. Weiterverrechnete Ingangsetzungsaufwendungen könnten daher beim "fortsetzenden Unternehmer" keinem "Qualitätswandel als Firmenwert" unterliegen. In einer Aufbauphase, in der nur Aufwendungen angefallen seien, die noch keine Wirtschaftsgüter geschaffen hätten, könne auch ein als Firmenwert anzusehender Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter nicht vorliegen. Wie den Sachverhaltsdarstellungen zu entnehmen sei, handle es sich bei den verrechneten Aufwendungen auch um "kein anderes allfällig aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut". Der weiterverrechnete Aufwand in Höhe von 1,5 Mio. S sei daher zur Gänze im Jahr 1998 als Ingangsetzungsaufwand anzuerkennen, für den das Aktivierungswahlrecht nicht geltend gemacht worden sei.

Nach Durchführung einer Berufungsverhandlung änderte die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid den Bescheid des Finanzamtes zu Ungunsten der Beschwerdeführerin (Verlustkürzung um die "HalbjahresAfA Firmenwert" lt. Finanzamt) ab.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides wird zum von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt ausgeführt, bei dem als Aufwand geltend gemachten "Verr. Akquisitionsaufwand" handle es sich einerseits um Personal- und Sachaufwand in Höhe von rd. 1,1 Mio. S, der vor Gründung der C. GmbH bis Dezember 1998 beim Verein angefallen sei. Dieser Aufwand betreffe Organisations- , Betriebs- und Verwaltungsausgaben im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsbeziehungen (vorbereitende Forschungsarbeiten, interner Aufwand, erbrachte Vorleistungen, Kontakte geschaffen etc.). Beim geltend gemachten Aufwand von 400.000 S andererseits handle es sich um die vom Verein in den Jahren 1995 bis 1997 aktivierten und in den Folgeperioden laufend abgeschriebenen Ingangsetzungsaufwendungen im Zusammenhang mit dem Aufbau neuer Geschäftsfelder (Schaffung der Betriebs-, Verwaltungs- und Vertriebsorganisation, Personalaufwand während der Anlaufphase, Marktstudien). Diese Aufwendungen seien etwa in der Höhe des verbliebenen Restbuchwertes mit Übernahme der Geschäftsfelder durch die C. GmbH an diese weiterverrechnet worden. Die Bearbeitung der durch den Verein bis Dezember 1998 neu aufgebauten Geschäftsfelder habe ab deren Gründung durch die C. GmbH stattgefunden. Der im Jahr 1998 geltend gemachte Verlust sei gemäß Gesellschafts- und Treuhandvertrag zur Gänze den atypisch stillen Gesellschaftern zugewiesen worden.

In rechtlicher Hinsicht sei festzustellen, dass die Beurteilung des Aufwandes in Höhe von 1,5 Mio. S strittig sei, der beim Verein vor Gründung des C. GmbH angefallen sei und von dieser "übernommen" und geltend gemacht worden sei. Ingangsetzungskosten der C. GmbH lägen nicht vor. Es handle sich um Aufwand, den der Verein vor Gründung der C. GmbH im Jahr 1998 und in den Vorjahren gehabt habe. Sowohl beim Verein als auch bei der C. GmbH handle es sich um jeweils eigenständige Rechtssubjekte. Grundsätzlich seien Aufwendungen demjenigen zuzurechnen, der sie wirtschaftlich trage. Im Beschwerdefall "trägt der Verein die Aufwendungen und kann dieser sie daher, sei es als sofort abzugsfähigen oder im Wege der AfA verteilten Aufwand, steuerlich geltend machen". Da der Verein an der C. GmbH beteiligt sei, lägen Kosten eines Gesellschafters vor, die unstrittig bereits vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages der C. GmbH entstanden seien. Eine Verlagerung in die Sphäre der später gegründeten Gesellschaft sei steuerlich unzulässig. Wie das Finanzamt richtig ausgeführt habe, sei es für die C. GmbH auch rechtlich und tatsächlich unmöglich gewesen, an den späteren Gesellschafter einen Auftrag zur Erbringung von Leistungen zu erteilen. Den stillen Gesellschaftern könnten nur die Verluste zugewiesen werden, welche die C. GmbH erzielt habe, weil die stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust der C. GmbH beteiligt seien. An dieser Beurteilung könne sich auch durch die Bestimmung im Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft nichts ändern, wonach den stillen Gesellschaftern auch Verluste zugewiesen würden, die vor Gründung des Geschäftsherrn (der C. GmbH) entstanden seien. Irrelevant sei, "ob es sich um Ingangsetzungsaufwand bzw. Akquisitionsaufwand des Vereins handelt, der später

zu positiven Einkünften der GmbH führt".

Richtig sei, dass auch ein entgeltlicher Erwerb eines Firmenwertes nicht vorliege. Beim Firmenwert handle es sich um jenen Wert eines Betriebes, der sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter hinaus ergebe. Er werde in der Regel im Rahmen eines (Teil)betriebserwerbes miterworben. Im Beschwerdefall sei weder ein Betrieb noch ein Teilbetrieb erworben worden. Es seien auch nicht der Kundenstock oder andere Firmenwertbestandteile erworben worden. Der Beschwerdeführerin sei darin zu folgen, dass "überhaupt kein Vorgang vorliegt, der zur Anschaffung eines Wirtschaftsgutes führt". Es habe sich um eine bloße Kostenübernahme gehandelt, die nicht zur Bildung eines Wirtschaftsgutes geführt habe.

Es - so die belangte Behörde weiter im angefochtenen Bescheid - "handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung". Die nachträgliche Übernahme der Kosten durch die C. GmbH sei ohne Rechtsgrund und somit freiwillig erfolgt. Es habe sich um eine bloße Aufwandsabgeltung gehandelt. Diese ohne rechtliche Verpflichtung erfolgte freiwillige Übernahme der Kosten (Aufwendungen) eines Gesellschafters sei nur aus der Gesellschafterstellung heraus zu erklären. Es liege daher eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Der Umstand, dass der Verein nur zu 0,4 % an der C. GmbH beteiligt sei, ändere daran nichts. Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sei eine Eigentumsbeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild einer Einkommensminderung bei der Körperschaft sowie das subjektive Tatbild des Verdeckens der Einkommensverteilung; "und ferner dass die Ausschüttung dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt würde". Alle diese Elemente seien gegeben. Der Verein sei an der C. GmbH beteiligt, die "Übernahme der Kosten führt zu einer Einkommensminderung bei der GmbH und die Einkommensverteilung wird als 'Verrechneter Akquisitionsaufwand' unter übrige betriebliche Aufwendungen geltend gemacht und dadurch verdeckt". Nicht beteiligten Dritten wäre der Aufwand nicht abgegolten worden. Der von der C. GmbH geltend gemachte Aufwand in Höhe von 1,5 Mio. S sei daher zur Gänze nicht anzuerkennen und den atypisch stillen Gesellschaftern nicht zuzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2005/15/0020, 0021). Eine verdeckte Ausschüttung setzt auch einen subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentschluss der Körperschaft voraus (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 99/13/0260).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, dass der strittige Betrag an Aufwendungen in Höhe von insgesamt 1,5 Mio. S im Zusammenhang mit beim Verein im Jahr 1998 angefallenem Personal- und Sachaufwand in Höhe von rd. 1,1 Mio. S und einem entsprechenden Aufwand dieses Vereins aus den Jahren 1995 bis 1997 im Betrag von 400.000 S gestanden sein. Dass die strittigen - von der belangten Behörde als verdeckte Ausschüttungen gewerteten - Beträge unangemessen in Bezug auf die dazu angeführten bzw. abgegoltenen Leistungen gewesen wären, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Die belangte Behörde geht auch davon aus, dass die Bearbeitung der durch den Verein bis Dezember 1998 aufgebauten Geschäftsfelder ab deren Gründung durch die C. GmbH bzw. die Beschwerdeführerin erfolgt sei. Auch den Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach sie die den strittigen Aufwendungen entsprechenden Erträge in den Folgejahren erzielt hätte, tritt die belangte Behörde nicht entgegen. Lag aber solcherart nach den Feststellungen der belangten Behörde der strittigen Leistungsbeziehung zwischen dem Verein und der C. GmbH als Geschäftsherrin der Beschwerdeführerin ein angemessenes Gegenleistungsverhältnis zu Grunde (Bezahlung bzw. Weiterverrechnung angemessener Beträge für die in der Folge von der Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes verwerteten Vorleistungen des Vereines), kann der Beurteilung der belangten Behörde nicht gefolgt werden, wonach "nicht beteiligten dritten Personen" der Aufwand nicht abgegolten worden wäre. Warum eine solche - angemessene - Aufwandsabgeltung nur aus der Gesellschafterstellung des Vereines zu erklären wäre, ist ebenso nicht nachvollziehbar wie die Absicht einer Vorteilsgewährung seitens der C. GmbH an diesen.

Damit erweist sich aber der mit dem angefochtenen Bescheid unter dem Titel einer verdeckten Ausschüttung versagte Abzug des geltend gemachten Aufwandes in Höhe von 1,5 Mio. S als nicht schlüssig begründet. Der angefochtene

Bescheid war damit schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben, ohne dass auf die Frage näher einzugehen war, ob mit den in Rede stehenden Zahlungen (dem lt. Beschwerde "übernommenen Projektaufwand") nicht doch (auch) die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes erfolgte (vgl. zur Definition des Wirtschaftsgutes z.B. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, III A, Tz 2 ff zu § 4 Abs. 1, sowie - auch zum Firmenwert - Doralt, EStG7, § 4 Tz 36 ff, Doralt, EStG6, § 8 Tz 40 und 48, und - zur möglichen Zuordnung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsinvestitionen zum Firmenwert - weiters Mayr, Gewinnrealisierung, Wien 2001, S. 196).

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. September 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004130095.X00

Im RIS seit

14.11.2007

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at