jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/18 2001/15/0008

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.09.2003

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;
GmbHG §6;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2001/15/0009

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerden 1. des F sen.,

2. des F jun., beide in W, beide vertreten durch Mag. Dr. Klaus Gaig, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8430 Leibnitz, Wagnastraße 1, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 22. November 2000, ad. 1) Zl. RV 38/1-8/98, betreffend Einkommensteuer 1994 (2001/15/0008), ad. 2) Zl. RV 39/1-8/98, betreffend Einkommensteuer 1995 (2001/15/0009), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von jeweils EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens steht in Streit, ob die Beteiligungen der Beschwerdeführer an einer GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen der Beschwerdeführer gehören. Hiebei gehen die Parteien von folgendem unstrittigen Sachverhalt aus:

Der Beschwerdeführer zur Zl. 2001/15/0008 (in der Folge: Erstbeschwerdeführer) war u.a. Alleininhaber des Einzelunternehmens des Fleischer- und Selchergewerbes, der Verarbeitung und Erzeugung von Fleisch- und Wurstwaren aller Art und deren Vertrieb im In- und Ausland, des allgemeinen Groß- und Kleinhandels mit Waren aller Art sowie des Vieh- und Fleischgroßhandels. Im Jahr 1988 nahm der Erstbeschwerdeführer eine Aufspaltung seines Einzelunternehmens vor. Mit Gesellschaftsvertrag vom 16. September 1988 wurde die Franz K., Fleisch- und

Wurstwarengesellschaft m.b.H. als Verarbeitungs- und Vertriebsgesellschaft (in der Folge: GmbH) gegründet. Der Erstbeschwerdeführer war mit 90 % an dieser GmbH beteiligt, der Beschwerdeführer, ein Sohn des Erstbeschwerdeführers, zum Verfahren 2001/15/0009 (in der Folge: Zweitbeschwerdeführer) mit 10 %. Der bis dahin bestehende Unternehmensschwerpunkt des Einzelunternehmens, die Verarbeitung und der Vertrieb der Fleisch- und Wurstwaren wurde von der GmbH übernommen. Das Einzelunternehmen führte weiterhin den Vieheinkauf und die Schlachtung durch. Die Betriebsgrundlage der GmbH wurde mit Pachtvertrag vom Einzelunternehmen des Erstbeschwerdeführers gepachtet. Bis auf den Grund- und Gebäudeanteil, der für den Produktionszweig Viehschlachtung genutzt wird, wurden die restlichen Liegenschaftsteile sowie das Betriebsinventar von der Gesellschaft gepachtet. Die Schlachtkörper wurden zu fremdüblichen Preisen an die GmbH mittels Monatsrechnungen verkauft. Die Lieferungen von der Einzelfirma an die GmbH betrugen jährlich rund S 200 Mio. Die Fakturierung erfolgte unter Abzug eines nicht notwendigen (eingesparten) Transportkostenanteiles. Die GmbH leistete im Vorhinein Teilzahlungen zur Sicherstellung der Abdeckung der Kosten des Einkaufes. Die Verwaltung erfolgte für beide Unternehmen gemeinsam und erfolgte die anteilige Verrechnung von der GmbH an die Einzelfirma. Auch die Stromkosten wurden intern abgerechnet.

Mit Übergabsvertrag vom 2. März 1994 übertrug der Erstbeschwerdeführer das Einzelunternehmen sowie 80 % der GmbH-Anteile zum Nominale von ATS 800.000,-- an den Zweitbeschwerdeführer.

Der Zweitbeschwerdeführer machte die vom Erstbeschwerdeführer nicht verbrauchten "IFB-Wartetastenverluste" bei der Ermittlung seines Einkommens für das Jahr 1995 (Wirtschaftsjahr 1. Februar 1994 bis 31. Jänner 1995) geltend.

Anlässlich einer bei den Beschwerdeführern für die Jahre 1993 bis 1995 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung behandelte der Prüfer - ausgehend von dem eingangs dargestellten unstrittigen Sachverhalt - die bis dahin von den Beschwerdeführern als Privatvermögen behandelten GmbH-Anteile als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Die Ausschüttungen aus der GmbH seien nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Die Beteiligung sei in den Bilanzen bis zum 31. Jänner 1994 mit den Anschaffungskosten auszuweisen. Die Zurückbehaltung des 10 %igen GmbH-Anteiles durch den Erstbeschwerdeführer im Zeitpunkt der Übertragung des Einzelunternehmens an den Zweitbeschwerdeführer stelle sohin eine Entnahme dieses Anteiles dar. Der Teilwert des entnommenen Anteiles betrage rund S 1,5 Mio. Bei einem Nominale von ATS 100.000,-- ergebe sich somit ein Entnahmegewinn von ATS 1,400.000,--, der den Gewinn aus Gewerbebetrieb des Jahres 1994 erhöhe.

Die "IFB-Wartetastenverluste" seien beim Erstbeschwerdeführer bereits im Jahr 1993 voll verrechenbar gewesen, eine Restübertragung auf den Zweitbeschwerdeführer sei daher nicht möglich gewesen. Daher habe der Zweitbeschwerdeführer im Jahr 1995 den Gewinn nicht nach § 10 Abs. 8 EStG 1988 mindern können.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des Prüfers und erließ entsprechende Sachbescheide.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheiden wurde die Berufung des Zweitbeschwerdeführers als unbegründet abgewiesen, der Berufung des Erstbeschwerdeführers teilweise, nämlich hinsichtlich der Bewertung der Höhe des entnommenen 10 %igen GmbH-Anteiles teilweise Folge gegeben. In den insoweit gleich lautenden Begründungen der Bescheide wurde - soweit für die Beschwerdeverfahren von Bedeutung - nach einer ausführlichen Darstellung des Verwaltungsgeschehens Folgendes ausgeführt:

In Lehre und Rechtsprechung sei anerkannt, dass Beteiligungen - wie hier an Kapitalgesellschaften - Bestandteil des Betriebsvermögens sein können. Die Zugehörigkeit von Beteiligungen zum Betriebsvermögen richte sich dabei nach den selben Kriterien, unter denen Wirtschaftsgüter ganz allgemein dem Betriebsvermögen zuzurechnen seien. Eine Beteiligung an einer GmbH gehöre dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördere oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung bestehe, enge wirtschaftliche Beziehungen bestünden. Eine Förderung des Betriebszweckes eines Beteiligten liege dann vor, wenn zwischen dem Betrieb des beteiligten Steuerpflichtigen und dem Betrieb des Beteiligungsunternehmens ein sachlicher Zusammenhang in der Form bestehe, dass die Zweckbestimmung der Beteiligung in der Förderung des Betriebes liege. Wenn sich der Inhaber eines Schlachthofes - wie hier - an einer Fleischverarbeitungs- und Vertriebs-GmbH beteilige, spreche die Vermutung dafür, dass die Beteiligung aus betrieblichem Anlass erworben worden sei und damit zum notwendigen Betriebsvermögen des Schlachthofes gehöre. Dass der Betrieb des Beteiligten ohne Beteiligung überhaupt nicht existieren könne, werde für das Vorliegen der Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung nicht

verlangt. Es genüge vielmehr die Förderung des Betriebszweckes des Beteiligten z.B. in der Form, dass - wie hier - der Einkauf der Waren und der Absatz der Produkte des Einzelunternehmens durch die Beteiligung an der GmbH gesichert seien. Im Beschwerdefall bestünden aber auch enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen dem Einzelunternehmen (Vieheinkauf und Schlachthof) sowie der GmbH (Fleischverarbeitung und Vertrieb von Fleisch- und Wurstwaren). Im Beschwerdefall erfolgten jährlich Lieferungen vom Einzelunternehmen an die GmbH im Wert von rund ATS 200 Mio., das seien rund 80 % der Lieferungen des Einzelunternehmens. Die GmbH leiste bereits im Vorhinein Teilzahlungen, um die Kosten des Einkaufs durch das Einzelunternehmen abzusichern. Beide Unternehmen seien auf dem selben Firmenareal untergebracht, wobei das Einzelunternehmen die zur Betriebsführung notwendigen Grundstücke, Gebäude und Einrichtungsgegenstände an die GmbH verpachtet habe. Die Verwaltung der beiden Unternehmen erfolgt gemeinsam unter anteiliger Verrechnung der Kosten von der GmbH an das Einzelunternehmen. Aus der Summe dieser unstrittigen Tatsachen ergebe sich eine derart enge wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Beziehung zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH, dass die GmbH-Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmers gehörten.

Die Argumentation der Beschwerdeführer, die jede einzelne dieser Tatsachen für sich betrachten und einwenden, dass jeder Fleisch verarbeitende Betrieb aus Qualitätsgründen bemüht sei, den Zukauf von Schlachtkörpern soweit wie möglich über einen zuverlässigen Lieferanten (Schlachthof) abzuwickeln, dass auch fremden Unternehmen eine räumliche Koordination (z.?. im Rahmen eines Industrieparks) möglich sei, sowie dass die Verpachtung der Grundstücke, Gebäude und Einrichtungsgegenstände die Betriebsvermögenseigenschaft der Anteile nicht begründen könne, könne daran nichts ändern. Die Gesamtbetrachtung sei für die Beurteilung der GmbH-Anteile als Betriebsvermögen des Einzelunternehmens entscheidend. Die Umstände, dass die Lieferung der Schlachtkörper vom Einzelunternehmen an die GmbH zu fremdüblichen Preisen erfolge und die internen Kosten zwischen den beiden Unternehmen zu fremdüblichen Bedingungen verrechnet werden, ändere nichts an den engen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den beiden Unternehmen.

Die Beschwerdeführer hätten die Auffassung vertreten, dass die Anteile an der GmbH nur dann notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens seien, wenn die GmbH ergänzende und dienende Funktion für das Einzelunternehmen zu erfüllen habe, zu diesem also im Verhältnis der Unterordnung stehe. Liege hingegen das wirtschaftliche Schwergewicht bei der GmbH und nehme das Einzelunternehmen lediglich ergänzende und dienende wirtschaftliche Funktionen für die GmbH wahr, so könne nicht davon gesprochen werden, dass die Anteile an der GmbH den Zwecken des Betriebes des Einzelunternehmers zu dienen bestimmt seien. Der Funktionszusammenhang liege dann offenbar vielmehr umgekehrt vor. Bei der GmbH handle es sich nicht um eine Vertriebsgesellschaft, die dem Einzelunternehmen gedient habe. Vielmehr handle es sich bei der GmbH um den Hauptbetrieb der Familie K., über den die gesamte Verarbeitung und der Vertrieb der Fleisch- und Wurstwaren abgewickelt werde. Die GmbH habe Schlachtkörper nicht nur vom Einzelunternehmen, sondern auch von anderen Schlachthöfen erworben. Die GmbH habe sowohl einen höheren Umsatz erzielt als auch eine wesentlich höhere Wertschöpfung erwirtschaftet als das Einzelunternehmen. Die Auffassung der Abgabenbehörde, die GmbH diene dem Einzelunternehmen, sei daher unrichtig.

Dieser Auffassung der Beschwerdeführer - so die Bescheidbegründung weiter - könne nicht gefolgt werden. Bei Beurteilung der Frage, ob eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehöre, komme es nur darauf an, ob der Anteil an der Kapitalgesellschaft den Betriebszweck des Einzelunternehmens fördere oder ob zwischen den beiden Unternehmen enge wirtschaftliche Beziehungen bestünden. Diese Voraussetzungen seien erfüllt. Die Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft stelle demnach grundsätzlich notwendiges Betriebsvermögen dar. Eine wirtschaftliche Unterordnung der Kapitalgesellschaft in der von den Beschwerdeführern vertretenen Weise werde in der Judikatur nicht verlangt. Eine wirtschaftliche Eingliederung der Kapitalgesellschaft im Sinne einer Unterordnung würde bedeuten, dass die Kapitalgesellschaft keinen eigenen Willen habe, was zu weit ginge. Für das Vorliegen der Eigenschaft einer Beteiligung als Betriebsvermögen genüge es, dass die Beteiligung den Betriebszweck des Einzelunternehmens fördere oder zwischen den beiden Unternehmen enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen, somit eine wirtschaftliche Nebenordnung der beiden Unternehmen vorliege.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen des persönlichen und sachlichen Zusammenhanges verbunden und darüber erwogen:

Die Beschwerdeführer halten ihren im Verwaltungsverfahren eingenommenen Standpunkt aufrecht. Sie machen - zusammengefasst - geltend, die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sei dann als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmers anzusehen, wenn die Kapitalgesellschaft ergänzende und dienende Funktion für das Einzelunternehmen zu erfüllen habe, zu diesem also im Verhältnis der Unterordnung stehe. Liege hingegen nach der Funktionsteilung das wirtschaftliche Schwergewicht bei der Kapitalgesellschaft und nehme das Einzelunternehmen lediglich dienende und ergänzende wirtschaftliche Funktion für die Kapitalgesellschaft wahr, durch die sie weiterhin ihre Gewerblichkeit behalte, so könne nicht davon gesprochen werden, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft den Zwecken des Betriebes des Einzelunternehmens zu dienen bestimmt seien, der Funktionszusammenhang liege ja offenbar umgekehrt. Im Beschwerdefall handle es sich bei der GmbH nicht um eine Vertriebsgesellschaft, die dem Einzelunternehmen diene. Der Betriebszweck der Kapitalgesellschaft sei nicht der Vertrieb der Schlachtkörper des Einzelunternehmens. Die GmbH sei vielmehr der Hauptbetrieb der Familie K. In diesem Betrieb würde die höhere Wertschöpfung erwirtschaftet, dieser weise die höheren Umsatzzahlen und auch die höhere Anzahl der Dienstnehmer auf. Es sei daher davon auszugehen, dass dem Einzelunternehmen eine dienende und ergänzende wirtschaftliche Funktion für die Kapitalgesellschaft zukomme.

Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169, 0170).

Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen. Stammanteile an einer Gesellschaft m.b.H. weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, 94/15/0147).

In der Literatur (Doralt, EStG7, § 4 Tz. 52, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 Tz 11.3.1.) werden Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten bietet, als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen.

Die belangte Behörde hat sich der hier zitierten und in den Literaturstellen teilweise wiedergegebenen hg. Rechtsprechung angeschlossen. Der Verwaltungsgerichtshof hält an dieser Rechtsauffassung fest. Die Beschwerdeausführungen bieten keinen Anlass, davon abzurücken.

Im Beschwerdefall wurden vom Einzelunternehmen bis zur Aufspaltung der Vieheinkauf, die Schlachtung, die Verarbeitung sowie der Vertrieb von Fleisch- und Wurstwaren vorgenommen. Die GmbH wurde nach den Ausführungen im Verwaltungsverfahren als Verarbeitungs- und Vertriebsgesellschaft gegründet. Damit wurde der bisherige Schwerpunkt des Einzelunternehmens auf die GmbH übertragen. Der Zweck der GmbH-Gründung lag somit eindeutig darin, die Verarbeitung und den Vertrieb von Fleisch und Wurst für das Einzelunternehmen vorzunehmen. Dies ist tatsächlich auch so gehandhabt worden. Nach den unstrittigen Feststellungen gehen 80 % der Lieferungen des Einzelunternehmens an die GmbH. Durch die Übernahme der Verarbeitung der Schlachtkörper und des Vertriebes der Fleisch- und Wurstwaren fördert die GmbH den Betriebszweck des Einzelunternehmens zweifellos. Die Ausführungen in den Beschwerden, die GmbH bezwecke nicht den Vertrieb der Schlachtkörper des Einzelunternehmens, lässt das Vorbringen im Verwaltungsverfahren, wonach die GmbH als Verarbeitungs- und Vertriebsgesellschaft gegründet worden ist, außer Acht. Sowohl die Motive für die Gründung der GmbH als auch die tatsächliche Geschäftsführung werden in den Beschwerden negiert, soweit dort ausgeführt wird, die Förderung des Einzelunternehmens sei durch die GmbH bzw. die Beteiligung an dieser nie gegeben gewesen. Die Gründung der GmbH bzw. die Beteiligung an derselben hat nicht nur den Absatz der Produkte des Einzelunternehmens gesichert, sondern sicherte auch den Einkauf der Waren durch das Einzelunternehmen, indem Teilzahlungen im Voraus geleistet wurden. Die branchengleiche Betätigung der GmbH gewährleistete den Absatz der Produkte des Einzelunternehmens. Die Beteiligung der Beschwerdeführer an der GmbH erfüllt daher die oben genannten Voraussetzungen eines

Wirtschaftsgutes als notwendiges Betriebsvermögen.

Die belangte Behörde hat zutreffend darauf hingewiesen, dass eine wirtschaftliche Unterordnung der Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung des Einzelunternehmers gehalten wird, nicht Voraussetzung dafür ist, um diese Beteiligung als zum notwendigen Betriebsvermögen zählend anzusehen. Entscheidend ist lediglich, dass die Beteiligung den Betriebszweck des Beteiligten fördert. Dies kann im Beschwerdefall angesichts der Zweckbestimmung der Beteiligung an der GmbH (bzw. Gründung der GmbH), des festgestellten Geschäftsbetriebes zwischen Einzelunternehmen und GmbH und der Verkehrsauffassung nicht bezweifelt werden. Die von der belangten Behörde vorgenommene Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaft führen ebenfalls zu diesem Ergebnis.

Die Beschwerden erweisen sich daher als unbegründet und waren gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. September 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2001150008.X00

Im RIS seit

20.10.2003

Zuletzt aktualisiert am

30.10.2017

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at