jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/3/19 99/14/0134

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.03.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §177;
BAO §21 Abs1;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1988 §23 Z2;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §5 Abs1;
EStG 1988 §5;
EStG 1988 §6 Z2 lita;
EStG 1988 §6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Graf, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der L GmbH in S, vertreten durch Anwaltspartnerschaft Dr. Karl Krückl und Dr. Kurt Lichl, 4020 Linz, Harrachstraße 14/I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 9. April 1999, RV189/1-6/1998, betreffend u.a. Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH und führt einen Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationsbetrieb. Sie ermittelt den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. März.

Im Zuge einer für den Zeitraum 1992 bis 1995 durchgeführten Betriebsprüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 1990/91 eine Beteiligung an der F-KG und eine Beteiligung an der F-GmbH

(der Komplementärin der F-KG) eingegangen ist und der F-KG ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von 1,275.000 S gewährt hat. Im Wirtschaftsjahr 1991/92 sei für die Beteiligung an der F-KG eine Teilwertabschreibung von 221.249 S und für die Beteiligung an der F-GmbH eine Teilwertabschreibung von 74.999 S vorgenommen worden. Zudem habe die Beschwerdeführerin das Gesellschafterdarlehen zur Gänze wertberichtigt. Nach Ansicht des Prüfers habe zum Bilanzstichtag 31. März 1992 kein Grund für eine "Sonderabschreibung" der Beteiligung an der F-KG sowie des entsprechenden Gesellschafterdarlehens bestanden. Hinsichtlich der F-KG sei erst am 2. August 1993 der Ausgleich eröffnet worden; in der Folge sei es zum Anschlusskonkurs gekommen.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein. Im Berufungsverfahren führte sie im Wesentlichen aus, die F-KG habe schon 1992 ihre Verbindlichkeiten bei den Banken nicht mehr ordnungsmäßig bedienen können. Mit der involvierten Raiffeisenbank sei im Herbst 1992 die vorläufige Zahlungsaussetzung und die Einbringung eines Ausgleichsantrages vereinbart worden. Bei Erstellung der Bilanz auf den 31. März 1992 seien diese Umstände bekannt gewesen. Die Erfolgsaussichten des Ausgleiches hätten nur als gering eingestuft werden können.

Die F-KG habe eine Freizeitanlage errichtet und der Beschwerdeführerin Aufträge für Installationsarbeiten im Ausmaß von ca. 4 Mio. S erteilt. Vor diesem Hintergrund gehörten die in Rede stehenden Beteiligungen zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin. Auch das Darlehen sei nur gegeben worden, um die erteilten Aufträge zu sichern. Im Insolvenzverfahren der F-KG sei die Darlehensforderung als selbständige Forderung anerkannt worden; sie sei im Konkurs mit einer entsprechenden Quote bedient worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und änderte die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 zu Lasten der Beschwerdeführerin dahingehend ab, dass auch die Teilwertabschreibung der Beteiligung an der F-GmbH (74.999 S) nicht anerkannt wurde. Die Beschwerdeführerin stütze die Teilwertabschreibung auf die Schreiben des Beraterunternehmens HWB vom 18. April 1992 und vom 23. Juni 1992. Im Schreiben vom 18. April 1992 werde ausgeführt, die Fremdkapitalrückführung könne dann ordnungsgemäß erfolgen, wenn der Gesamtumsatz von 5,7 Mio. S erreicht werde. Im Schreiben vom 23. Juni 1992 werde dargestellt, dass Sanierungsbedürftigkeit gegeben sei, weil der Jahresumsatz von 5,7 Mio. S nicht erreichbar sei. Die belangte Behöre verweise darauf, dass die genannten Unterlagen das Wirtschaftsjahr 1992/93 beträfen und daher für die im Wirtschaftsjahr 1991/92 vorgenommene Teilwertabschreibung nicht relevant sein könnten. Es lägen keine Unterlagen vor, die eindeutig auf eine zum 31. März 1992 gegebene Insolvenzsituation hinwiesen. Alle (anderen) Gesellschafter der F-KG hätten zum Ausdruck gebracht, dass eine Abschreibung der Beteiligung erst für das Jahr 1993 in Frage komme.

Die belangte Behörde stelle fest, dass die Errichtung vom Freizeitanlagen erfahrungsgemäß hohe Investitionen fordere. Die Unternehmer müssten von vornherein zumindest für drei bzw vier Jahre mit hohen Anfangsverlusten rechnen. Die tatsächlich erzielten Verluste der F-KG seien daher nicht ungewöhnlich. Die Geschäftsleitung sei ab Herbst 1992 angehalten worden, betriebs- und kundenorientierter zu arbeiten als bisher. Etwa zu diesem Zeitpunkt sei der F-KG die Betriebsgenehmigung erteilt worden. Der Betrieb sei daher erst in der zweiten Jahreshälfte des Jahres 1992 voll angelaufen. Anfang 1993 seien weitere Aktivitäten gesetzt worden. Es sei auch versucht worden, die Schuldenlast zu verringern. Somit könnten die Beteiligungen auch nicht im Wirtschaftsjahr 1992/93 abgeschrieben werden. Bei Anlaufverlusten sei die Teilwertabschreibung grundsätzlich nicht möglich. Weder die F-GmbH noch die F-KG sei im Zeitraum 1992/93 als konkursreif anzusehen gewesen. Zum 31. März 1993 seien noch "Belebungsmaßnahmen" im Gange und es sei noch nicht absehbar gewesen, dass diese Maßnahmen keinen Erfolg zeitigen würden. Die belangte Behörde verweise auch darauf, dass im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an Personengesellschaften keine Wirtschaftsgüter seien, zumal die Gewinnanteile direkt den Gesellschaftern zugerechnet würden. Der Beteiligungsansatz sei vielmehr das Spiegelbild des für den Gesellschafter in der Personengesellschaft geführten Kapitalkontos, weshalb eine Teilwertabschreibung von vornherein ausgeschlossen sei. Andernfalls würden sich Verluste der Personengesellschaft sowohl über den Verlustanteil als auch über den Beteiligungsansatz, also doppelt niederschlagen.

Im Gesellschaftsvertrag der F-KG sei festgehalten, dass die Kommanditisten der KG ein Darlehen zur Verfügung stellen müssten, dessen Höhe ein bestimmtes Vielfaches des jeweiligen Kommanditanteils ausmache. Das Darlehen werde verzinst und müsse auf die Dauer der Gesellschafterstellung gewährt werden. Beim Ausscheiden des Gesellschafters sei es in dessen Auseinandersetzungsguthaben enthalten. Das Gesellschafterdarlehen stelle Sonderbetriebsvermögen

bei der F-KG dar. Die Gestaltung im Gesellschaftsvertrag weise eindeutig auf die Bindung an die Gesellschafterfunktion hin. Auch seien die Konditionen (keine Darlehensrückzahlung bis zum Ausscheiden als Gesellschafter) für ein Lieferantendarlehen unüblich. Die steuerliche Berücksichtigung des Darlehens habe deshalb ausschließlich im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens der F-KG zu erfolgen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

1. Beteiligung an Personengesellschaft und Gesellschafterdarlehen:

Werden Beteiligungen an betrieblich tätigen Personengesellschaften beim Gesellschafter im Betriebsvermögen gehalten, sind sie in der Steuerbilanz des Gesellschafters nicht mit den Anschaffungskosten anzusetzen; der Ansatz erfolgt vielmehr mit dem Betrag, der dem steuerlichen Kapitalkonto des Gesellschafters bei der Personengesellschaft entspricht (sogenanntes Spiegelbild, vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 156.2; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Tz 156.2). Solche Beteiligungen an Personengesellschaften gelten nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter. Damit kommt die Teilwertabschreibung einer solchen Beteiligung nicht in Betracht. Dies findet seine Begründung in der unmittelbaren Zurechnung der von der Personengesellschaft erzielten Gewinne und Verluste beim Gesellschafter: Verluste der Personengesellschaft dürfen sich nicht doppelt, nämlich zusätzlich zum Ergebnisanteil auch noch über den Ansatz der Beteiligung auswirken (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 96/13/0165).

Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Personengesellschaft sind nur dann nicht gleich zu behandeln wie solche zwischen einem Einzelunternehmen und seinem Betrieb, wenn der Gesellschafter die Leistungen aus einem eigenständigen Betrieb zu fremdüblichen Konditionen an die Personengesellschaft erbringt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 2001, 98/15/0190). Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw deren Betrieben als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden bzw dass diese Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Dezember 1992, 92/14/0151).

Die vom Gesellschafter der Personengesellschaft vorgenommene Darlehensgewährung ist im Hinblick auf die Regelung des § 23 Z 2 EStG 1988 in steuerlicher Betrachtungsweise als Einlage (und die Darlehenszinsen als Gewinnanteil) anzusehen; anderes würde nur gelten, wenn das Darlehen aus einem eigenständigen Betrieb des Gesellschafters und zu fremdüblichen Konditionen gewährt würde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. November 1993, 89/14/0174).

Ist die Darlehensgewährung vom Gesellschafter an die Personengesellschaft als Einlage zu werten, stellt sich das hingegebene Kapital als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters dar und findet damit in der Steuerbilanz der Gesellschaft (samt Sonderbilanz) seinen Niederschlag. In einem solchen Fall scheint die Darlehensforderung nicht in der Steuerbilanz des Gesellschafters auf. Das hingegebene Darlehen beeinflusst das steuerliche Kapitalkonto des Gesellschafters bei der Personengesellschaft. In der Steuerbilanz des Gesellschafters wird die Beteiligung an der Personengesellschaft mit dem Betrag ausgewiesen, der dem Stand des steuerlichen Kapitals des Gesellschafters bei der Personengesellschaft entspricht; dieser Betrag hat durch das hingegebene Darlehen eine Erhöhung gefunden. Solcherart findet in der Steuerbilanz des Gesellschafters das hingegebene Darlehen nur über den Ansatz der Beteiligung an der Personengesellschaft seinen Niederschlag (vgl. Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 203).

Der steuerliche Gewinnanteil des Gesellschafters der Personengesellschaft (einschließlich der Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben) wird gemäß § 188 BAO in einem Feststellungsbescheid ausgewiesen.

Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass die belangte Behörde eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der F-KG zur Recht ausgeschlossen hat, ist doch die Teilwertabschreibung für eine Beteiligung an einer Personengesellschaft grundsätzlich ausgeschlossen. Weiters hat die belangte Behörde zu Recht das Darlehen, da es - insbesondere im Hinblick auf die vereinbarte Laufzeit - nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt worden ist, als Sonderbetriebsvermögen der Beschwerdeführerin im Rahmen der Beteiligung an der F-KG angesehen. Daran vermag nichts zu ändern, dass es im betrieblichen Interesse der Beschwerdeführerin gelegen gewesen ist, die Beteiligung an der F-KG einzugehen und ein Gesellschafterdarlehen zu gewähren. Stellt sich das

Darlehen aber als Sonderbetriebsvermögen und damit als in die F-KG eingelegtes Kapital dar, findet es in der Steuerbilanz der Beschwerdeführerin nur über den Ansatz der Beteiligung an der F-KG seinen Niederschlag. Solcherart ist es, wie die Beteiligung an der Personengesellschaft als solche, einer Teilwertabschreibung bzw Wertberichtigung nicht zugänglich.

2. Beteiligung an Kapitalgesellschaft:

Gemäß § 6 Z 2a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Die bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommende sogenannte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hat zum Inhalt, dass im Rahmen des steuerlich durch § 6 EStG 1988 vorgegebenen Wahlrechts eine Teilwertabschreibung zwingend vorzunehmen ist, wenn sich aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eine solche Abwertungsverpflichtung ergibt.

Der Teilwert einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln. Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 28. November 2001, 99/13/0250, und 99/13/0254, zum Ausdruck gebracht hat, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Behörde die Berechnung des Unternehmenswertes nach Maßgabe der im "Fachgutachten 74" des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dargestellten Methoden durchführt.

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid einer im vorangegangenen Verwaltungsverfahren - im Zuge der Betriebsprüfung und des anschließenden Berufungsverfahrens - nicht strittigen Teilwertabschreibung hinsichtlich der Beteiligung an der F-GmbH die Anerkennung versagt. Zur Begründung führt sie aus, die Beschwerdeführerin habe die Wertminderung im Wesentlichen auf die Schreiben der HWB vom 18. April 1992 und vom 23. Juni 1992 gestützt. Die genannten Unterlagen beträfen das Wirtschaftsjahr 1992/93 und könnten schon deshalb für die Bilanz zum 31. März 1992 nicht von Bedeutung sein. Es lägen keine Unterlagen vor, die auf eine Insolvenzsituation zum 31. März 1992 hinwiesen. Die Beschwerdeführerin habe trotz Aufforderung keine derartigen Unterlagen vorlegen können.

Diese Begründung vermag den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen. Es trifft nicht zu, dass die belangte Behörde die Beschwerdeführerin zur Vorlage von Unterlagen betreffend die Beteiligung an der F-GmbH aufgefordert habe. Das Vorhaltsverfahren der belangten Behörde betraf ausschließlich die Beteiligung an der F-KG. Es trifft nach der Aktenlage auch nicht zu, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren die Teilwertabschreibung auf die genannten Schreiben der HWB gestützt habe. Da die Teilwertabschreibung der Beteiligung an der F-GmbH im Zuge der Betriebsprüfung unbeanstandet geblieben ist, war die Beschwerdeführerin vielmehr im Berufungsverfahren überhaupt nicht zu einer Begründung der Teilwertabschreibung gehalten, zumal auch die belangte Behörde vor Erlassen des angefochtenen Bescheides keine Bedenken gegen diese Teilwertabschreibung geäußert hat.

Die bei der belangten Behörde entstandenen Bedenken betreffend die in Rede stehende Teilwertabschreibung hätten sie veranlassen müssen, unter Bezugnahme auf die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin eine Bewertung der Beteiligung nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung anzustellen. Überlegungen zum Unternehmenswert werden im angefochtenen Bescheid ausschließlich für die Beteiligung an der F-KG, nicht hingegen für die Beteiligung an der F-GmbH angestellt. Eine Teilwertabschreibung kommt auch in Betracht, wenn (noch) keine "Insolvenzsituation" vorliegt.

Der angefochtene Bescheid ist sohin mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 501/2001.

Wien, am 19. März 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999140134.X00

Im RIS seit

17.07.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at