

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/1/25 2000/15/0172

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.01.2001

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §27 Abs2 Z3;

EStG 1988 §7 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Valenta, über die Beschwerde der E Gesellschaft mbH in L, vertreten durch Weiss-Tessbach Rechtsanwälte OEG in 1010 Wien, Rotenturmstraße 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 24. August 2000, GZ RV 235/1- 7/99, betreffend Körperschaftsteuer 1997 und 1998, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

Im Zuge einer bei der beschwerdeführenden GmbH durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer folgende Feststellung:

Die A-AG, die alleinige Gesellschafterin der Beschwerdeführerin, habe mit Notariatsakt vom 31. Dezember 1997 einen Fruchtgenussvertrag über die Anteile an der Beschwerdeführerin geschlossen und in diesem Vertrag bis zum 31. Dezember 2001 auf jegliche Gewinnausschüttung verzichtet. Das Fruchtgenussrecht sei der Beschwerdeführerin eingeräumt worden. Diese habe es mit 46,99 Mio. S aktiviert und als Gegenposition eine gebundene Kapitalrücklage gebucht. Die Beschwerdeführerin habe vom aktivierten Fruchtgenussrecht AfA gewinnmindernd geltend gemacht (AfA-Satz von 22,22%). Nach Ansicht des Prüfers könne diese AfA nicht anerkannt werden. Die Aktivierung eines Fruchtgenussrechtes sei nicht zulässig. Überdies sei die Gestaltung als Missbrauch iSd § 22 BAO anzusehen, weil die A-AG die Verbesserung der Eigenkapitalausstattung auch dadurch hätte herbeiführen können, dass sie im betreffenden Zeitraum keine Gewinnausschüttung beschlossen hätte. Der Gewinn der Beschwerdeführerin dürfe sohin nicht um die AfA für das Fruchtgenussrecht (an der Beteiligung an ihr selbst) gemindert werden ("Eigenfruchtgenussmodell").

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1997 und 1998 brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein. Im gegenständlichen Fall habe die Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft das Fruchtgenussrecht zugewendet, sodass ein Tausch iSd § 6 Z. 14 lit. b EStG 1988 vorliege und die Beschwerdeführerin das Fruchtgenussrecht mit dem gemeinen Wert aktivieren müsse. Für die Muttergesellschaft

beinhaltet der Vertrag den Verzicht auf Dividenden auf fünf Jahre. Weil die jährlichen Gewinne für den Zeitraum von fünf Jahren thesauriert werden müssten und diese Thesaurierung nicht vom jährlichen Beschluss der Generalversammlung abhängig sei, sei der gegenständliche Vertrag für Außenstehende (etwa Gläubiger der Beschwerdeführerin) von besonderer Bedeutung. Das faktische Verhalten der Muttergesellschaft, ex post jährlich durch entsprechende Gewinnverwendungsbeschlüsse die Gewinne in der Gesellschaft zu thesaurieren, würde nur dann zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis wie die gewählte Fruchtgenussgestaltung führen, wenn man unterstelle, dass das Fruchtgenussrecht nicht veräußert werden könnte. Tatsächlich sei das Fruchtgenussrecht aber für die jeweils noch offene Laufzeit veräußerbar. Missbrauch iSd § 22 BAO liege daher nicht vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Mit Notariatsakt vom 29. Dezember 1997 sei der Beschwerdeführerin das Fruchtgenussrecht an ihrem Geschäftsanteil (somit an ihr selbst) eingeräumt worden. Die Stimmrechte seien dabei zwar der A-AG als Fruchtgenussbestellerin verblieben, diese habe sich aber verpflichtet, das Stimmrecht nur nach vorheriger ausdrücklicher Weisung der Fruchtgenussberechtigten auszuüben. Die A-AG habe sich auch verpflichtet, über Verlangen der Beschwerdeführerin dieser oder einem von dieser namhaft gemachten Dritten eine Stimmrechtsvollmacht zu erteilen. Die Parteien hätten durch ein Gutachten den Wert des Fruchtgenussrechtes mit 46,99 Mio. S berechnen lassen. Die gewählte Vorgangsweise führe zu dem Ergebnis, dass die beschwerdeführende Gesellschaft ihre eigenen Gewinne im prognostizierten Ausmaß abschreiben könne, sodass zumindest ein Teil des tatsächlichen Gewinnes unversteuert bleibe. Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin bestehe ein außersteuerlicher Grund für die gewählte Gestaltung in der Stärkung der Eigenkapitalausstattung. Im gegenständlichen Fall sei die Gewinnausschüttung ausdrücklich dem Beschluss der Generalversammlung vorbehalten. Die Zuführung der erwirtschafteten Gewinne in eine Rücklage zur Stärkung des Eigenkapitals wäre daher ohne Schwierigkeiten möglich gewesen, zumal die A-AG einzige Gesellschafterin der Beschwerdeführerin sei. Zwischen der A-AG und der Beschwerdeführerin bestehe umsatzsteuerlich eine Organschaft, somit eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung (Schriftsatz der A-AG vom 24. Oktober 1995). Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes zur Eigenkapitalstärkung sei nach Ansicht der belangten Behörde ein völlig unnötiger und überflüssiger Umweg. Der Umweg sei nur durch die Absicht zu erklären, durch die Abschreibung des nach den zukünftig erzielbaren Zukunftserfolgen bewerteten Fruchtgenussrechtes die erwirtschafteten Gewinne wieder zu neutralisieren. Dass die Erzielung der Steuerersparnis der einzige Beweggrund für die gewählte Gestaltung gewesen sei, ergebe sich aus dem Schriftverkehr der Beschwerdeführerin, in welchem der durch die gewählte Gestaltung erzielte Steuerspareffekt aufgezeigt werde. Demnach ergebe sich eine Körperschaftsteuerersparnis von 14,63 Mio. S, von welcher auch das Beraterhonorar (mit pauschal 7%) berechnet worden sei. Die gewählte Konstruktion sei offenkundig bereits als Steuersparmodell angepriesen worden. Nach Ansicht der belangten Behörde liege Missbrauch iSd § 22 BAO vor. Für den Fall, dass nicht von Missbrauch auszugehen wäre, stünde der Abschreibbarkeit des Fruchtgenussrechtes die Bestimmung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 entgegen. Auf Grund der im Innenverhältnis festgelegten Befugnis der Beschwerdeführerin zur Ausübung des Stimmrechts seien dieser die Einkünfte zuzurechnen. Dem Fruchtgenussberechtigten stehe aber die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG zu, weshalb die Abschreibung des Fruchtgenussrechtes den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfe.

In der gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht:

Da das (bis 31. Dezember 2001 befristete) Fruchtgenussrecht am Geschäftsanteil der Beschwerdeführerin bestehe, führe die Einlage in die Beschwerdeführerin dazu, dass das Fruchtgenussrecht zum eigenen Fruchtgenussrecht werde. Der Fruchtgenussvertrag vom 29. Dezember 1997 sehe vor, dass die Beschwerdeführerin das Fruchtgenussrecht jederzeit während seiner Laufzeit unter Beachtung des der A-AG vorbehaltenen Vorkaufsrechtes einem Dritten veräußern könne. Im Vertrag über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sei ergänzend festgehalten worden, dass, solange das Fruchtgenussrecht von der Beschwerdeführerin gehalten werde, Gewinnausschüttungen betreffend Wirtschaftsjahre, für welche die Gewinnansprüche nach Maßgabe des Fruchtgenussvertrages der Beschwerdeführerin zustünden, zu unterbleiben hätten und somit die betroffenen Gewinnanteile an der Beschwerdeführerin thesauriert würden. Die belangte Behörde verkenne, dass sich die finanziellen Effekte aus der Einlage des Fruchtgenussrechtes wesentlich von jenen unterscheiden, die sich aus der bloßen Thesaurierung erwirtschafteter Gewinne ergäben. Bei der Thesaurierung würden ausschließlich zukünftig erwirtschaftete Gewinne der Gesellschaft als Eigenkapital zur Verfügung stehen, während die Einlage des Fruchtgenussrechtes dazu führe, dass bereits unmittelbar durch die Einlage eine handelsrechtliche Erhöhung des Eigenkapitals der Gesellschaft eintrete, und dass der

Gesellschaft unabhängig davon, ob zukünftig tatsächlich Gewinne anfielen, durch die Veräußerung des eingelegten Fruchtgenussrechtes unmittelbar liquide Mittel in Form des Veräußerungserlöses durch einen Dritten zugeführt würden. Komme es zu Veräußerung des Fruchtgenussrechts an einen Dritten, bestehet der angemessene Kaufpreis aus den abgezinsten aus dem Fruchtgenussrecht künftig zu ziehenden Erträgen. Die Eigenkapitalqualität des auf diese Weise zur Verfügung gestellten Kapitals lasse sich daraus erkennen, dass, sollten während des Fruchtgenusszeitraumes keine handelsrechtlich ausschüttungsfähigen Gewinne erwirtschaftet werden, der Erwerber des Fruchtgenussrechtes der Gesellschaft zwar Kapital zur Verfügung gestellt habe, mangels Vorliegens von Gewinnen aber weder das zur Verfügung gestellte Kapital noch eine angemessene Verzinsung erhalten würde. Die Eigenkapitalverzinsung werde im Wege der Gewinnausschüttungen, die in wirtschaftlicher Hinsicht eine Teilrückzahlung des Eigenkapitals samt Zinsen für den Zeitraum der Eigenkapitalüberlassung darstellten, rückgeführt; es trete der Effekt ein, der am ehesten mit einer während der Laufzeit des Fruchtgenussrechtes stattfindenden annuitätenhaften Tilgung des überlassenen Eigenkapitals zu vergleichen sei. Die dargestellte Art der Finanzierung sei nicht vergleichbar mit einem Verzicht des Gesellschafters auf Gewinnausschüttungen. Die belangte Behörde hätte im Zuge der Missbrauchsprüfung klären müssen, ob eine Veräußerung des Fruchtgenussrechts von der Beschwerdeführerin überhaupt jemals als mögliche Gestaltungsvariante betrachtet worden sei, und wenn ja, warum eine solche bis zu Beginn der Prüfung noch nicht vorgenommen worden sei. Dieser Frage sei die belangte Behörde jedoch in Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht nachgegangen. Tatsächlich habe die Möglichkeit, das Fruchtgenussrecht zu verkaufen, sowohl für die Beschwerdeführerin als auch für die A-AG stets als reale Finanzierungsvariante bestanden. Aber auch solange die Beschwerdeführerin das Fruchtgenussrecht halte, führe die Einlage des Rechts zu wesentlich anderen Effekten als die Thesaurierungsvariante. Aus diesem Grund könne auch das Behalten des Fruchtgenussrechts kein Missbrauch iSd § 22 BAO sein. Die Einlage des Fruchtgenussrechts führe nämlich zu einer bedeutsamen Änderung der Handelsbilanz. Gerade für die Beschwerdeführerin, die noch zum 31. Dezember 1996 ein negatives Eigenkapital ausgewiesen habe, habe sich durch die Einlage eine Eigenkapitalerhöhung von 46,99 Mio. S ergeben. Die Tatsache, dass sich das Beratungshonorar mit einem Prozentsatz der kalkulierten Steuerersparnis errechne, sei kein Indiz dafür, dass eigentlicher Grund einer Gestaltung die Steuerersparnis sei. Die Beschwerdeführerin stelle daher fest, dass wesentliche außersteuerliche Gründe für die die Einlage des Fruchtgenussrechtes vorgelegen seien und keine unangemessene und ungewöhnliche Gestaltung vorliege. Die belangte Behörde habe daher der geltend gemachten AfA zu Unrecht die Anerkennung versagt. Es treffe auch nicht zu, dass im gegenständlichen Fall die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 zur Anwendung komme, und daher die AfA für das Fruchtgenussrecht dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 unterliege. Das Fruchtgenussrecht stelle zwar ein abnutzbares unkörperliches Wirtschaftsgut dar, ihm komme aber keine Einkunftsquellenqualität zu. Der Gewinn werde von der Beschwerdeführerin originär erwirtschaftet und könne ihr nicht ein zweites Mal im Wege der Gewinnausschüttung zugerechnet werden. Eine Gewinnausschüttung an sich selbst sei undenkbar. Es ergebe sich bereits aus den zivil- und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften (sinngemäße Anwendung von § 65 Abs. 5 iVm § 114 Abs. 6 AktG), dass die Rechte aus einem eigenen Fruchtgenussrecht ruhten; außerdem ergebe sich auch aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, dass eine "Ausschüttung an sich selbst" nicht stattfinde. Da somit aus dem eigenen Fruchtgenussrecht keine Früchte zufließen können, liege auch kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 2 KStG vor. Die Beschwerde bringt schließlich vor, auch für den Fall, dass die Aktivierung des eingelegten Fruchtgenussrechtes aus welchem Gründen immer handelsrechtlich nicht möglich bzw. der Einlagevorgang handelsrechtlich unzulässig (nichtig) sei, folge für den Bereich der Steuerbilanz aus der in § 6 Z. 14 EStG verankerten Tauschfiktion zwingend die Aktivierung mit dem gemeinen Wert. § 6 Z. 14 EStG stelle zwingendes Steuerrecht dar. Auch seien die aus dem Fruchtgenussvertrag erwachsenden Rechte und Pflichten unabhängig von deren handelsrechtliche Beurteilung wirtschaftlich gelebt worden und habe die steuerliche Beurteilung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu folgen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Erlös aus der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an Beteiligungen ist wirtschaftlich das Äquivalent für die übertragenen Ausschüttungen; der aus der Fruchtgenusseinräumung erzielte Erlös antizipiert künftige Ausschüttungserträge, ist also vorweggenommener Ausschüttungsertrag (vgl. Beiser, RdW 1996, 336, 337). Die entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes an einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988, vgl. Lechner, ecolex 1992, 195). Der Wert eines Fruchtgenussrechtes an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft entspricht dem abgezinsten erwarteten Ertrag.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen, sind solche, deren Wert durch die Benutzung allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass sie durch den Gebrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich ganz aufgebraucht werden, sei es, dass sie durch ihre Verwendung und Nutzung in ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden. Es sind Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Verwendung technisch oder wirtschaftlich verschleißend oder im Zeitablauf laufend an Wert verlieren (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, § 7 Tz 5).

Strittig ist im gegenständlichen Fall die AfA für ein Fruchtgenussrecht an der Beteiligung an einer GmbH (nämlich der Beschwerdeführerin), aus welchem die Beschwerdeführerin keine Früchte ziehen darf, sodass Gewinne aus der GmbH nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert werden. Ein derartiges Fruchtgenussrecht unterliegt nicht der Abnutzung. Es kann nicht als abnutzbares Wirtschaftsgut iSd § 7 EStG 1988 angesehen werden. Ein laufender Wertverlust bzw ein laufender technischer oder wirtschaftlicher Verschleiß findet nicht statt. Der Wert des gegenständlichen Fruchtgenussrechtes ergibt sich einzig daraus, dass es der Fruchtgenussberechtigte (unter Beachtung des Vorkaufsrechts des Fruchtgenussbestellers) einem Dritten übertragen kann, der seinerseits aber Gewinnausschüttungen lukrieren könnte. Dieser "Verkaufswert" erfährt aber grundsätzlich bis einige Zeit vor dem Ende des Bestehens des Fruchtgenussrechts keine Minderung, weil die Gewinne in der Kapitalgesellschaft thesauriert werden und dem Erwerber des Fruchtgenussrechts die thesaurierten Gewinne zukommen können.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich bereits, dass die Beschwerdeführerin durch die mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommene Versagung der AfA für das Fruchtgenussrecht nicht in ihren Rechten verletzt worden ist.

Der gewinnmindernden Berücksichtigung des Fruchtgenussrechts steht aber auch ein weiterer Umstand entgegen. Solange das Fruchtgenussrecht von der Beschwerdeführerin gehalten wird, bewirkt es, dass keine handelsrechtlichen Gewinnausschüttungen vorgenommen werden. Dieser Umstand einer vorübergehenden "Ausschüttungssperre" ist in der gesellschaftsrechtlichen Sphäre der Kapitalgesellschaft angesiedelt und vermag - wie Ausschüttungen selber - ihren steuerlichen Gewinn nicht zu beeinflussen. Wie oben ausgeführt, ergibt sich der wirtschaftliche Wert des Fruchtgenussrechts für die Beschwerdeführerin aus dem Recht, es entgeltlich zu übertragen (wobei sich die A-AG als Fruchtgenussbestellerin im Fruchtgenussvertrag das "Vorkaufsrecht" ausbedungen hat). Der wirtschaftliche Wert des Rechtes besteht also in der Berechtigung, einem Dritten das Fruchtgenussrecht an der Beteiligung entgeltlich zu verschaffen bzw vom Inhaber der Beteiligung (der A-AG) Entgelt dafür zu verlangen, dass das Fruchtgenussrecht (bis Ende 2001) nicht einem Dritten eingeräumt wird. Im wirtschaftlichen Ergebnis ist die Beschwerdeführerin daher so gestellt, als hätte ihr die A-AG die Gewährung eines Gesellschafterzuschusses für den Fall zugesagt, dass sich ein Dritter findet, der ein Entgelt dafür leistet, dass ihm der Anspruch auf Bezug der bis Ende 2001 zu erwartenden Gewinnausschüttungen abgetreten wird; die Höhe des Gesellschafterzuschusses ergibt sich dabei aus dem vom Dritten für die Abtretung geleisteten Preis. Solcherart ist die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - diese wird auch in der Beschwerde angesprochen - als bedingte Zusage eines Gesellschafterzuschusses zu werten. Die bedingte Zusage eines Gesellschafterzuschusses kann aber das steuerliche Ergebnis einer Körperschaft ebenfalls nicht beeinflussen, weil es sich um einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgang handelt.

Da sohin bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nicht öffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. Jänner 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:2000150172.X00

**Im RIS seit**

20.04.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)