jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2015/2/26 2012/15/0005

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.02.2015

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde des M H in G, vertreten durch die LBG Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 10. November 2011, Zl. RV/0348-G/11, betreffend Einkommensteuer 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt eine Modeagentur mit Geschäftsräumlichkeiten für Wiederverkäufer und ist Gesellschafter-Geschäftsführer der N GmbH. In der Gewinn- und Verlustrechnung der Modeagentur für das Jahr 2009 (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG) machte er außerordentliche Aufwendungen von 365.000 EUR unter dem Titel der "Kredithaftung" geltend. Weiters beantragte er die Anerkennung von 90.000 EUR als "Abschreibung Darlehen" für ein der N GmbH gewährtes Darlehen von 100.000 EUR.

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung versagte das Finanzamt diesen Aufwendungen die Anerkennung als Betriebsausgaben mit der Begründung, die Übernahme der Bürgschaft für die N GmbH und die Hingabe des Darlehens seien in der Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers für die GmbH begründet und nicht durch das Einzelunternehmen der Modeagentur veranlasst und folglich als Gesellschaftereinlage zu werten.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung gegen den im Sinne der Prüfungsfeststellung ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009. Darin führte er aus, er habe im Juli 2007 eine Vereinbarung mit der niederländischen S B.V. abgeschlossen, wonach er von diesem Unternehmen für alle vermittelten Verkaufsumsätze als alleiniger Generalvertreter für Österreich eine Provision von 10 % des Verkaufspreises erhalte. Darüber hinaus stehe ihm pro "eingefädelter" Eröffnung eines Ladens, welcher ausschließlich die beiden Marken der S B.V. vertreibe, eine

Einmalzahlung von 25.000 EUR zu. Die N GmbH sei im Geschäftszweig "Aufbau und Betrieb von Modehandelsstores" mit anschließender Weiterveräußerung tätig gewesen. Von August 2007 bis Mitte August 2008 habe die N GmbH einen Laden (mit Waren der Marke E) in Klagenfurt aufgebaut und betrieben, der im August 2008 gewinnbringend habe verkauft werden können. Auf Grund dieses Erfolges habe die N GmbH drei neue Stores in Graz (Mono-Brand-Stores im Sinne des vom Beschwerdeführer mit der S B.V. getroffenen Vereinbarung) eröffnet. Eine weitere Geschäftstätigkeit habe die N GmbH zu dieser Zeit nicht entfaltet. Da die Geschäftseröffnung, der laufende Geschäftsbetrieb und die anschließende Weiterveräußerung des Stores in Klagenfurt gut funktioniert hätten, sei das Risiko für weitere Projekte vom Beschwerdeführer als überschaubar eingestuft worden. Durch die drei eröffneten Stores und die laufenden Provisionen habe der Beschwerdeführer von Juli 2008 bis Mitte 2009 Provisionen von über 100.000 EUR generiert, was seine Bereitschaft, für die N GmbH Bankhaftungen zu übernehmen, erkläre. Die von der N GmbH eröffneten Stores hätten sich jedoch nicht wie erhofft entwickelt. Auch habe die S B.V. die Zusagen (2-jährige Break-even-Garantie) auf Grund wirtschaftlicher Schwierigkeiten nicht eingehalten. In der Folge sei das der N GmbH gewährte Darlehen uneinbringlich und seien die Bankhaftungen schlagend geworden.

Für den Fall, dass die Behörde die Haftungsübernahme und die Darlehenshingabe als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sehe und als Gesellschaftereinlage werte, stelle sich die Folgefrage, ob die Beteiligung an der N GmbH dem Privatvermögen zuzurechnen sei oder Betriebsvermögen darstelle.

Die Beteiligung an der N GmbH sei jedenfalls geeignet gewesen, dem Betrieb des Einzelunternehmens Modeagentur zu dienen und diesen zu fördern. Die Beteiligung stelle daher - unabhängig davon, ob sie in der Bilanz ausgewiesen worden sei oder nicht - notwendiges Betriebsvermögen dar. Im Jahr 2008 sei die Beteiligung ins steuerliche Betriebsvermögen aufzunehmen (Anschaffungskosten des 25%igen Anteils von 9.100 EUR). Unter Hinzurechnung der Haftung in Höhe von rund 365.000 EUR und dem Darlehensausfall von 90.000 EUR würden sich somit bis Ende 2009 steuerliche Anschaffungskosten von rund 464.100 EUR ergeben. Nachdem die N GmbH am 28. September 2009 den Konkurs habe anmelden müssen, hätte der Wertansatz im Zuge des Jahresabschlusses auf null berichtigt werden müssen. Für den Fall der Qualifikation der Haftungsübernahme und der Darlehensgewährung als Einlage in die N GmbH werde auf Grund der Betriebsnotwendigkeit der Beteiligung für das Jahr 2009 eine Anerkennung der genannten Teilwertabschreibung als Betriebsausgabe des Einzelunternehmens Modeagentur des Beschwerdeführers beantragt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Der Beschwerdeführer sei seit 1983 als selbständiger Handelsvertreter im Textilbereich tätig. Als Einzelunternehmer sei der Beschwerdeführer u.a. für die Marken T und A für Österreich und die Balkanregion zuständig. Die N GmbH, die der Beschwerdeführer bereits im Jahr 1989 zusammen mit seiner Ehefrau gegründet habe, habe im Oktober 2008 sowie im April 2009 drei Ladengeschäfte in zwei Einkaufszentren eröffnet. Dazu seien hohe Investitionskosten getätigt worden. Der Verkauf sei schleppend erfolgt, weshalb der Beschwerdeführer als Geschäftsführer zunächst den Versuch unternommen habe, die Fixkosten durch eine Bestandszinsverringerung bzw. eine Stundung des jeweiligen Baukostenzuschusses zu verringern. Im Juli 2009 habe sich herausgestellt, dass die S B.V. auf Grund wirtschaftlicher Schwierigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, die Break-even-Garantie einzuhalten. Als sich schließlich auch eine Senkung der Fixkosten als nicht möglich herausgestellt habe, seien die drei Stores geschlossen und schlussendlich ein Konkursantrag gestellt worden.

Zur Bestätigung der betrieblichen Veranlassung habe der Beschwerdeführer eine in seiner Funktion als Geschäftsführer und Einzelunternehmer unterschriebene Haftungsvereinbarung vorgelegt. Darin habe sich der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet, im Falle der Eröffnung weiterer Stores auf die Dienste der Modeagentur zurückzugreifen. Die N GmbH habe sich verpflichtet, sämtliche von ihr vertriebenen Waren, die in den Kollektionen der Modeagentur geführt werden, über diese zu beziehen. Außerdem sollte der Verkauf der über die Modeagentur bezogenen Artikel nach Möglichkeit in den Stores besonders forciert werden.

Dazu vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass kein fremder Dritter bereit sei, für die Vermittlung eines Geschäftes, welche zwar mit einer Provision von 25.000 EUR verbunden sei, Bürgschaftszahlungen von 250.000 EUR bzw. 180.000 EUR zu übernehmen. In der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer eingeräumt, dass er auch für fremde Betreiber Stores vermittelt habe, ohne für die fremden Geschäftsbetreiber Haftungen zu übernehmen. Risikoerhöhend komme hinzu, dass laut Bericht der Masseverwalterin bereits im Jahr 2006 eine

buchmäßige Überschuldung vorgelegen habe. Für die Auffassung des Finanzamtes, dass die Aufnahme der Kredite und die damit verbundene Haftungsübernahme ausschließlich mit der Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers im Zusammenhang stehe, spreche auch die Tatsache, dass der Beschwerdeführer für alle von der N GmbH (auch für die früher) aufgenommenen Kredite Haftungserklärungen abgegeben habe.

Es liege auch keine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Handelsagentur und N GmbH vor, weil keine Einnahmen von der N GmbH an das Einzelunternehmen geflossen seien.

Der Beschwerdeführer habe als Einzelunternehmer im Jahr 2008 "Provisionserlöse In- und Ausland" von 795.007,25 EUR und im Jahr 2009 von 658.072,99 EUR erzielt. Laut Berufungsausführungen habe der Beschwerdeführer die zu erwartenden jährlichen Provisionserträge mit 60.000 EUR beziffert. Die erhoffte Umsatzprovision (im Wege der S B.V.) stehe in einem krassen Missverhältnis zu dem durch die Bürgschaftsübernahme eingegangenen Risiko.

Die Gemeinsamkeit der beiden Unternehmen habe lediglich darin bestanden, dass sowohl die Handelsagentur als auch die N GmbH Einnahmen in Form von Provisionen von der S B.V. bezogen haben. Laut Vereinbarung des Beschwerdeführers mit der S B.V. müsse Franchisenehmer eine vom Beschwerdeführer unabhängige dritte Person ("third party") sein. Die Kreditgewährung an die N GmbH sei notwendige Voraussetzung für deren Geschäftstätigkeit gewesen. Die Bürgschaftsübernahme habe in erster Linie die geplante Expansion der N GmbH gesichert. Dass damit auch Provisionen von dritter Seite für das Einzelunternehmen verbunden waren, könne keine unmittelbare Verknüpfung der strittigen Kosten mit dem Einzelunternehmen begründen.

Übernehme ein Einzelunternehmer eine Bürgschaft für eine Gesellschaft, an der er beteiligt sei, führe eine Inanspruchnahme nur dann zu einer Betriebsausgabe, wenn auch ein fremder Unternehmer die Bürgschaft übernommen hätte (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 30. März 2006, 2002/15/0120). Im Beschwerdefall sei die Übernahme der Bürgschaft einzig durch die Gesellschafterstellung veranlasst, was auch die Tatsache beweise, dass der Beschwerdeführer für andere, von ihm vermittelte Stores, keine Bürgschaft übernommen habe.

Diese Überlegungen würden auch für den vom Beschwerdeführer gestellten Eventualantrag gelten, die Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen zu werten. In Relation der Umsatzzahlen des Einzelunternehmens zu den erwarteten Provisionen könne nicht davon gesprochen werden, dass die Beteiligung an der N GmbH den Betriebszweck des Einzelunternehmens gefördert hätte. Es lägen zwei getrennte Betriebe vor, die wirtschaftlich weder miteinander verbunden seien noch jemals waren, sodass nicht gesagt werden könne, dass die N GmbH überwiegend der Erfüllung oder Ergänzung des Betriebszweckes des Einzelunternehmens diene oder ihr einen besonderen Nutzen vermittle. Die einzige Verbindung bestehe darin, dass beide Betriebe in Geschäftsbeziehung zur S B.V. stünden. Wäre die Verflechtung wirtschaftlich, organisatorisch oder finanziell so eng, dass von einer Beteiligung im Betriebsvermögen auszugehen wäre, wäre im Übrigen der Provisionsanspruch des Beschwerdeführers gegenüber der S B.V. für die Vermittlung der Storeerrichtung bereits aus vertraglichen Gründen (keine third party) ausgeschlossen.

Auch sähe sich kein fremder Unternehmer veranlasst, jemandem ein Darlehen für die Zwischenfinanzierung von Warenlieferungen zu gewähren. Abgesehen davon erfülle die vorliegende Aktennotiz über die Darlehensgewährung auch nicht die Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Es liege ein Insichgeschäft vor, bei dem ein gesteigertes Bedürfnis nach Rechtsklarheit bestünde. Überdies spreche die fehlende Anmeldung der Darlehensforderung im Konkurs für das Vorliegen einer steuerlich nicht anzuerkennenden Vereinbarung.

Die Übernahme der Bürgschaft und die Gewährung des Darlehens seien somit einzig aus der Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers erklärbar. Nach ständiger Rechtsprechung sei es aber Sache der Gesellschafter, eine in ihrer Existenz gefährdete Kapitalanlage zu sichern.

In der dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Anerkennung außerordentlicher Aufwendungen aus einer Kredithaftung und einer Darlehensabschreibung als Betriebsausgaben, sowie in seinem Recht auf Anerkennung der Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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 hg. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169, 0170).

Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, sind zwingend in die Steuerbilanz aufzunehmen, wobei die bilanzmäßige Behandlung durch den Steuerpflichtigen nicht entscheidend ist. Notwendiges Betriebsvermögen verliert diese Eigenschaft auch dann nicht, wenn es entgegen den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nicht in die Bilanz aufgenommen wird (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 4 Abs. 1 Tz 39).

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. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, 94/15/0147).

Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft oder an einer Vertriebsgesellschaft gehören zum notwendigen Betriebsvermögen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. September 2003, 2001/15/0008, 0009).

Der Beschwerdeführer bringt vor, die N GmbH habe bereits in der Vergangenheit (früher seien die Marke M und später die Marke E vertrieben worden) und insbesondere ab Eröffnung der S-Stores der Sicherung und Erweiterung der Absatzmöglichkeiten (Vermittlungsgeschäfte) des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers gedient, welches nur als verlängerter Arm (Generalvertreter für Österreich) des Markenproduzenten S B.V. fungiert habe. Im Streitzeitraum sei die Tätigkeit der N GmbH ausschließlich darauf gerichtet gewesen, die Marken der S B.V. am österreichischen Textilmarkt zu etablieren und drei Vorzeigestores in Graz mit exklusivem Vertrieb von Produkten der S B.V. zu errichten. Die Beteiligung habe dazu gedient, die Provisionserlöse der Modeagentur des Beschwerdeführers zu erweitern. Die belangte Behörde verneine die Förderung des Einzelunternehmens mit der Begründung, dass die zu erwartenden Provisionserlöse nur einen geringen Teil am Gesamtumsatz des Einzelunternehmens ausgemacht hätten. Damit habe die belangte Behörde jedoch die Rechtslage verkannt, weil jeder Beitrag zum Unternehmenserfolg als "Fördern des Betriebszwecks" anzusehen sei. Zudem sei mit den "Vorzeigestores" auch ein Multiplikatoreffekt intendiert gewesen, welcher zu erwarten gewesen wäre, wenn die Produkte der S B.V. an Bekanntheit gewonnen hätten. Die branchenspezifische Erfahrung des Beschwerdeführers und die Erfahrung bei der Etablierung wenig bekannter Marken (M und E) in Österreich hätten zu dieser in der Modebranche nicht unüblichen Risikobereitschaft des Beschwerdeführers geführt. Die S-Vorzeigestores sollten weitere Unternehmer animieren, S-Markenartikel in ihr Sortiment aufzunehmen oder überhaupt eigene S-Mono-Brand-Stores zu eröffnen. Den damit verbundenen Multiplikatoreffekt für die Provisionserlöse des Einzelunternehmens habe die belangte Behörde gänzlich ausgeblendet. Aus der Sicht ex ante sei im Zeitpunkt der Haftungsübernahme und Darlehensgewährung durch das Einzelunternehmen eine positive Entwicklung samt Multiplikatoreffekt realistischer Weise zu erwarten gewesen. Die folgende negative Entwicklung (auch der S B.V.) sei bei der Haftungsübernahme und der Darlehensgewährung nicht absehbar gewesen. Dies könne auszugsweise wiedergegebenen Artikeln in Fachzeitschriften für die Textilbrache entnommen werden. Der Nichteintritt des wirtschaftlichen Erfolges ändere nichts an der betrieblichen Veranlassung. Dass der Beschwerdeführer für fremde Store-Betreiber keine Haftungen übernommen habe, erkläre sich daraus, dass es sich dabei um Stores gehandelt habe, die nicht ausschließlich unter die Generalvertretung des Beschwerdeführers fallende Artikel vertrieben hätten. Nicht nachvollziehbar sei das Argument der belangten Behörde, die Gemeinsamkeit des Einzelunternehmens und der N GmbH habe lediglich darin bestanden, dass beide Einnahmen in Form von Provisionen der S B.V. erhalten hätten. Die N GmbH habe keine Provisionen von der S B.V. erhalten. Sie habe je nach Nachfrage in den Stores über den Generalvertreter (den Beschwerdeführer) Waren bei der S B.V. bestellt. Diese Warenbestellungen hätten zu Provisionserlösen des Beschwerdeführers geführt. Beim Darlehen habe es sich um einen kurzfristigen zinsenlosen Dreimonatskredit gehandelt, der zur Zwischenfinanzierung von Warenlieferungen der S B.V. gewährt worden sei, weil der Beschwerdeführer nach den Vereinbarungen mit der S B.V. nur dann einen Anspruch auf Provision gehabt habe, wenn alle Lieferungen seitens der S-Kunden (darunter auch die N GmbH) gegenüber der S B.V. vollständig bezahlt waren.

Der Beschwerdeführer ist als Handelsagent im Großhandel mit Textilien tätig, während sich die N GmbH dem

Einzelhandel mit Textilien widmete. Unbestritten ist, dass die N GmbH im Streitzeitraum ausschließlich bestimmte Markenprodukte vertreiben sollte, für deren Einkauf dem Beschwerdeführer als alleinigem Generalvertreter der S B.V. Provisionsansprüche zustanden. Auch für die Eröffnung der ausschließlich die Marken der S B.V. führenden Stores standen dem Beschwerdeführer gesonderte Provisionen zu. Dass diese Einmalprovisionen seitens der S B.V. nur unter der Bedingung gewährt wurden, dass der vom Beschwerdeführer vermittelte Store-Betreiber eine dritte Person ist (third party) und auf Grund der Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers bei der N GmbH Zweifel an der Erfüllung dieser Bedingung auftauchen konnten, ändert nichts daran, dass die vom Beschwerdeführer eingesetzte rechtliche Konstruktion jedenfalls darauf gerichtet war, neben den laufenden Provisionen auch die einmalige Vermittlungsprovision zu erhalten. Wenn die belangte Behörde ausschließlich auf Grund des relativ geringen Anteils der im Wege der N GmbH vermittelten Provisionserlöse am Gesamtumsatz zur Auffassung gelangte, dass die Beteiligung an der N GmbH nicht geeignet sei, den Betrieb des Beschwerdeführers zu fördern, kann ihr schon deshalb nicht gefolgt werden, weil sie die von ihr nicht bestrittene Zweckbestimmung der N GmbH, in Österreich bisher unbekannte Marken am Markt zu etablieren und solcherart auch fremde Betreiber zur Aufnahme der entsprechenden Marken in ihr Sortiment zu veranlassen, außer Acht lässt.

Indem die belangte Behörde dies verkannt hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Im fortzusetzenden Verfahren werden nach dem Gesagten Feststellungen zum Einlagezeitpunkt und zu den der Beteiligung in der Eröffnungs- und Schlussbilanz des Jahres 2009 beizumessenden Werten zu treffen und die Haftungserklärung und die Kreditgewährung unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens einer im Betriebsvermögen auszuweisenden Beteiligung einer neuen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen sein. Anzumerken bleibt, dass das Beschwerdevorbringen, die N GmbH habe bereits in der Vergangenheit demselben Zweck (in Bezug auf die Marken M bzw. E) gedient und sei in den von der belangten Behörde als unproduktiv genannten Zeiten auf der Suche nach neuen Marken gewesen, dagegen spricht, dass die Beteiligung erst anlässlich des Abschlusses der Verträge mit der S B.V. zu notwendigem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers geworden ist.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 455/2008. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Umsatzsteuer bereits im Pauschalbetrag für den Schriftsatzaufwand enthalten ist.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Februar 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012150005.X00

Im RIS seit

26.03.2015

Zuletzt aktualisiert am

12.06.2015

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at