jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/3/23 97/15/0112

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.03.2000

Index

21/03 GesmbH-Recht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §177;
EStG 1988 §27 Abs1 Z1;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs12;
EStG 1988 §6 Z2;
GmbHG §35 Abs1 Z1;
GmbHG §82 Abs1;
KStG 1988 §8 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der H GmbH in L, vertreten durch Dr. Maximilian Sampl, Rechtsanwalt in 8970 Schladming, Martin-Lutherstraße 154, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 4. April 1997, GZ B H1-10/96, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993, 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 S 13.010,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist alleinige Gesellschafterin der H-Reifen GmbH (im Folgenden: GmbH). Im Zuge einer 1995 durchgeführten, den Zeitraum 1991 bis 1993 betreffenden Buch- und Betriebsprüfung traf der Prüfer die Feststellung, die von der Beschwerdeführerin in der Bilanz zum 31. Dezember 1993 vom Buchwert der Beteiligung an der GmbH (13,650.000 S) vorgenommene Teilwertabschreibung von 3,360.000 S sei zu Unrecht erfolgt, weil der Teilwert der Beteiligung ca. 15,9 Mio. S ausmache und daher über dem Buchwert der Beteiligung liege. Der Prüfer

bewertete die Beteiligung nach den Vorgaben der Fachgutachten Nr. 45 und Nr. 47 (sowie Nr. 74) des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. In Tz 15 des BP-Berichtes ist die Bewertung wie folgt dargestellt:

"A.) Bestimmungsgrößen:

Für das vom Fachsenat empfohlene Verfahren werden folgende Bestimmungsgrößen benötigt:

1.) Der Sachwert (Substanzwert) des Eigenkapitals (S).

Der Sachwert des Eigenkapitals wird ermittelt als Summe der Werte der einzelnen Vermögensgegenstände, abzüglich der Verpflichtungen der Unternehmung.

2.)

Der erwartete nachhaltige Zukunftserfolg (e)

3.)

Der Übergewinn

Der Übergewinn wird bestimmt als Differenz zwischen dem erwarteten nachhaltigen Zukunftsgewinn und der Normalverzinsung des Sachwertes.

Formelmäßige Darstellung:

Übergewinn = e - S x p

p = Kapitalisierungszinssatz

4.) Die Nachhaltigkeitsdauer des Übergewinnes

Die Nachhaltigkeitsdauer des Übergewinnes ist der Zeitraum (ausgedrückt in Jahren), für den der Übergewinn als erzielbar angenommen wird.

5.)

Firmenwert = Übergewinn x Barwertfaktor

6.)

Der Gesamtwert der Unternehmung ergibt sich schließlich als Summe aus Sachwert und Firmenwert.

B.) Wertermittlungen:

==========

1.) Sachwert (Substanzwert)

lt. Vorgutachten des StB zum 31.12.1993

8,487.208,--

+ Adaptierung des Reingewinnes (Diff. auf Grund der Bp.b.d. Fa. Huemer-Reifen GmbH s. ANr.: 106046/95)

549.864,--

+ Berichtigung betr. der Rstlg. f. Rekultivierung

(s. Fa. Huemer-Reifen GmbH ANr.: 106046/95)

1,290.000,--

Substanzwert

10,327.072,--

==========

2.) Nachhaltiger Zukunftserfolg:

Der zu erwartende Zukunftserfolg (e) wird mit S 2,243.000,-- angesetzt. Die Ermittlung des adaptierten Ertragswertes (Nachhaltigkeitsdauer des Übergewinnes mit 3 Jahren angesetzt) ist aus der vom Steuerberater abgegebenen

"Erläuterung zur Bewertung der Beteiligung an der Huemer-Reifen GmbH" zu ersehen, und wird mit diesem Betrag von der Bp. zum Ansatz gebracht.

3.) Kapitalisierungszinssatz (p):

Von der Betriebsprüfung wurde ein Zinssatz von 10% zugrundegelegt.

(8% Marktzinssatz + 2% Zuschlag Unternehmerrisiko)

4.) Übergewinn:

Übergewinn = (2,243.000,- - 10,327.072,- x 10%) = 1,210.293,-

ïï =========

5.) Firmenwert:

Übergewinn x Barwertfaktor (lt. Leibrententabelle Koban/Bartholner)

1,210.293,-- x 3,791,-- = 4,588.221,--

=========

6.) Gesamtwert (Unternehmenswert)

Substanzwert d. Betriebes	10,327.072,--
Firmenwert	4,588.221,--
Veräußerungswert des nicht betriebsnotwendigen AV (s. Vorgutachten d. StB)	1,000.000,--
Gesamtwert lt. Bp. zum 31.12.1993	15,915.293,--"

==========

Die Beschwerdeführerin hatte den Teilwert der Beteilung unter Annahme eines Substanzwertes zum 31. Dezember 1993 von S 8,487.208,-- und eines Ertragswertes von S 11,271.712,-- mit einem Durchschnittswert von 10 Mio. S angenommen. Dabei war sowohl hinsichtlich des Substanzwertes als auch hinsichtlich der Zinserträge von einer im Jahr 1993 vorgenommenen Gewinnausschüttung von 16 Mio. S ausgegangen worden. Der Bewertung lag die Annahme zu Grunde, dass die GmbH ihre Erwerbstätigkeit mit Ablauf des Jahres 1991 einstellen werde. Auf Grund der angenommenen Beendigung der Unternehmenstätigkeit sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin der Ertragswert durch das Aufsummieren der (geschätzten) abgezinsten Jahreserträge zuzüglich des Liqidationsgewinnes zu ermitteln. Im Einzelnen hat die Beschwerdeführerin den Ertragswert wie folgt berechnet:

"a) Abgezinste Jahreserträge

Jahr	Jahresertrag	Abzinsung auf 31.12.1993
1994	2.500.000	2.272.727
1995	2.500.000	2.066.116
1996	2.000.000	1.502.630
1997	2.000.000	1.366.027
1998	2.000.000	1.241.842
1999	2.000.000	1.128.948

		9.578.290

b) Liquidationsgewinn

Realisierbare Stille Reserven	3.000.000
Abzinsung auf 31.12.1993	1.693.422
Ertragswert	11.271.712"
========	========

In der Berufung gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 brachte die Beschwerdeführerin vor, nach Ansicht des Prüfers hätten die Gründe, die sie bei Bewertung der Beteiligung zur Anwendung der Methode der Addition einer bestimmen Anzahl abgezinster Jahreserträge bewogen hätten, nicht ausreichend konkretisierbare Zukunftserwartungen betroffen. Der Prüfer habe daher die so genannte "Übergewinn-Methode" zur Anwendung gebracht. Auf Grund des Baubeginnes der so genannten "Ennsnahen Trasse" sei in absehbarer Zeit mit dem Wegfall des Durchzugsverkehrs und der Schließung der von der GmbH betriebenen Tankstelle zu rechnen. Es ergäben sich daher auch für das von der GmbH betriebene Reifengeschäft geringere Absatzmöglichkeiten und somit ein hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass die Geschäftstätigkeit mit Auslaufen der Mietverträge Ende 1999 eingestellt werde. Die auch vom Prüfer herangezogenen Fachgutachten sähen bei begrenzter Unternehmensdauer die Ermittlung des Ertragswertes als Summe der Barwerte der Zukunftserfolge zuzüglich des Barwertes des Liquidationsüberschusses vor. Die vom Prüfer herangezogene "Übergewinn-Methode" sei hingegen nur bei unbegrenzter Unternehmensdauer anzuwenden. Dem Prüfer seien überdies folgende Fehler in der Berechnung unterlaufen: Beim Substanzwert hätte eine Rückstellung für die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes des von der Tankstelle benutzten Grundstückes berücksichtigt werden müssen. Der nachhaltige Zukunftserfolg werde vom Prüfer von 2,243.000 S angesetzt; auf Grund der nunmehr vorliegenden Bilanz für 1994 ergebe sich jedoch ein Jahresüberschuss von lediglich 1,503.904 S. Schließlich sei bei einer Nachhaltigkeitsdauer von lediglich 3 Jahren der Barwertfaktor mit 2,487 anzunehmen, während der Prüfer den Wertes von 3,791 herangezogen habe. Schließlich sei das nicht betriebsnotwendige Anlagevermögen bereits im Sachwert (8,487.208 S) enthalten; da es der Prüfer noch zusätzlich angesetzt habe, sei es doppelt erfasst. Für die Beschwerdeführerin sei auch nicht nachvollziehbar, wie der Prüfer den erwarteten nachhaltigen Zukunftserfolg von 2,243.000 S ermittelt habe, zumal die Gewinnausschüttung von 16 Mio. S zu einer Minderung des jährlichen Zinsertrages um ca. 1,2 Mio. S führe. Bei Beseitigung der von der Beschwerdeführerin aufgezeigten Fehler in der Berechnung des Prüfers ergebe sich bei Heranziehung der vom Prüfer herangezogenen "Übergewinn-Methode" ein Wert der Beteiligung von 13,008.841 S.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Antrag führte sie aus, es sei nur von untergeordneter Bedeutung, ob bei der GmbH die Bildung einer Rückstellung für Rekultivierung steuerlich zulässig sei. Werde der Rückstellung die Anerkennung versagt, müsse konsequenterweise eine höhere Steuerbelastung berücksichtigt werden. Hinsichtlich des nachhaltigen Zukunftserfolges werde folgende Überlegung angestellt: Aus den Erfolgen der Jahre 1991 bis 1993 ergebe sich ein Durchschnittswert von 2,856.000 S. Verringere man diesen Betrag um die auf Grund der Gewinnausschüttung von 16 Mio. S entfallenden Zinserträge von ca. 1,280.000 S ergebe sich ein Gegenwertserfolg von 1,576.000 S. Unter Anwendung des Barwertfaktors von 2,49 errechne sich ein kapitalisierter Übergewinn von 1,462.875 S, der zusammen mit dem Substanzwert von 9,885.181 S einen Unternehmenswert von 11,348.000 S ergebe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend führt sie im Wesentlichen aus, der Streitpunkt sei die Bewertung der 100 %igen Beteiligung an der GmbH. Doralt habe in seinem Beitrag in ÖStZ 1989, Seite 63, den Nachweis erbracht, dass der Teilwert eines Wirtschaftsgutes nicht dem Ertragswert entspreche, sondern dem Substanzwert. Nach Ansicht der belangten Behörde sei der Teilwert ein objektiver Wert, der nicht auf der persönlichen Auffassung des einzelnen Kaufmannes über die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung beruhe. Bei Beteiligungen als nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter werde vermutet, dass der Teilwert noch den Anschaffungskosten entspreche. Der Buchwert der Beteiligung von 13,650.000 S habe sich aus dem Gründungskapital von 900.000 S und den in den Folgejahren geleisteten Zuschüssen (Nachschüsse, offene Gesellschaftereinlagen, Gesellschafterzuschüsse) zusammengesetzt. Teilwertabschreibungen könnten nur in dem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten sei. Nach den Feststellungen der belangten Behörde werde bei der GmbH über die jeweilige Gewinnverwendung bzw. -verteilung stets mit einem

Umlaufbeschluss anlässlich der Genehmigung des Jahresabschlusses entschieden. Dieser Umlaufbeschluss sei ein Schreiben der GmbH an die Beschwerdeführerin, wobei das Datum des Umlaufbeschlusses im Regelfall derselbe Tag sei "wie jener der Unterschriftsleistung durch die Gesellschafter". Im Umlaufbeschluss vom 15. Dezember 1993 sei neben der Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1992 der Beschluss über die Ausschüttung von 16 Mio. S aus dem Bilanzgewinn 1992 (inklusive Gewinnvorträgen) von 19,063.444 S gefasst worden. In einem ebenfalls am 15. Dezember datierten Umlaufbeschluss der Beschwerdeführerin sei deren Jahresabschluss zum 31. Dezember 1992 genehmigt bzw. festgestellt und eine Ausschüttung von 3 Mio. S aus deren Bilanzgewinn beschlossen worden. Die Steuererklärungen der GmbH und der Beschwerdeführerin für 1992 seien am 1. Februar 1994 beim Finanzamt eingereicht worden. Beim gegebenen Sachverhalt brauche auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung nicht eingegangen zu werden. Schon vor dem Urteil des EuGH vom 27. Juni 1996, Rs 234/94, Tomberger, sei in Österreich anerkannt gewesen, dass bei einer beherrschenden Stellung der Muttergesellschaft von der Pflicht zur phasengleichen Aktivierung des Gewinnanspruches bei der Muttergesellschaft ausgegangen werde, wenn Tochter- und Muttergesellschaft denselben Bilanzstichtag aufwiesen und die Bilanz der Muttergesellschaft nicht vor jener der Tochtergesellschaft erstellt werde. Im gegenständlichen Fall sei bei Feststellung des Jahresabschlusses der Beschwerdeführerin am 15. Dezember 1993 bereits bekannt gewesen, dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1992 die Ausschüttung von 16 Mio. S bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung festgestanden sei, zumal der Ausschüttungsbeschluss ebenfalls zum 15. Dezember 1993 datiere. Darauf hingewiesen werde auch, dass in Punkt 11 des Gesellschaftsvertrages der GmbH festgehalten werde:

"Bilanzerstellung: die Geschäftsführer haben alljährlich innerhalb von 6 Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres den Jahresabschluss für das abgelaufene Geschäftsjahr den Gesellschaftern vorzulegen und einen Vorschlag über die Verwendung des Gewinnes beizuschließen. Sie haben ferner der Bilanz einen Bericht beizuschließen, welcher die Vorkommnisse des abgelaufenen Geschäftsjahres darlegt und die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung erläutert. Über diese Vorschläge soll schriftlich abgestimmt werden". Die Beschwerdeführerin hätte sohin die Gewinnausschüttung bereits für 1992 erfassen müssen. Da Teilwertabschreibungen nur in dem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden dürften, in welchem die Wertminderung eingetreten sei, könne infolge des bereits für 1992 gebotenen Ausweises der Dividende von 16 Mio. S eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung jedenfalls nur für 1992 und nicht für 1993 zulässig sein. Die belangte Behörde weise im Übrigen darauf hin, dass in den Jahren 1994 und 1995 trotz des Entfalls der hohen Zinserträge (infolge der Ausschüttung von 16 Mio. S) der steuerliche Gewinn der GmbH wieder auf 3,9 Mio. S gestiegen sei. Der innere Wert der Beteilung habe sonach auf längere Sicht infolge der Ertragsverbesserung und der Kosteneinsparung (bei Personal) keine nachhaltige Einbusse erfahren. Zusammenfassend werde somit festgestellt, dass die für 1993 vorgenommene ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung unter das Nachholverbot falle und andere Gründe für eine Teilwertabschreibung nicht bestanden hätten. "Es ist sonach festzuhalten, dass die begehrte Teilwertabschreibung nur unter Substanzgesichtspunkten nachvollzogen werden kann und nicht unter Ertragswertgesichtspunkten, wobei die ersteren aber nur in der dem Jahr 1992 zuordnenbaren Beteiligungsdividendenausschüttung erblickt werden können."

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Teilwert einer Beteiligung, für die kein Kurswert besteht, ist in der Regel durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1998, 93/13/0181, und vom 29. April 1992, 90/13/0228). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes spricht nichts dagegen, die in den Fachgutachten des Sachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dargestellten Methoden der Unternehmensbewertung als wissenschaftlich anerkannte Methoden anzusehen.

Der vom Betriebsprüfer nach den Grundsätzen der Fachgutachten vorgenommenen Berechnung des Wertes der Beteiligung hat die Beschwerdeführerin in der Berufung konkrete Einwendungen (etwa betreffend den erwarteten nachhaltigen Zukunftserfolg) entgegengehalten. Die Beschwerde weist zu Recht daraufhin, dass sich die belangte Behörde mit diesen Einwendungen und der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Berechnung des Wertes der Beteiligung nicht konkret auseinander gesetzt hat. Die Begründung eines Bescheides hat aber aufzuzeigen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass nicht der vom Steuerpflichtigen behauptete, sondern ein anderer Sachverhalt vorliege (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200). Diesen Anforderungen an eine Begründung entspricht der angefochtene Bescheid im Hinblick auf den Wert der Beteiligung nicht.

Konkrete Ausführungen enthält der angefochtene Bescheid nur zur Frage, ob der Teilwert der Beteiligung durch die

Gewinnausschüttung von 16 Mio. S eine Wertminderung erfahren habe, die für das Jahr 1993 eine Teilwertabschreibung rechtfertigen würde. Die belangte Behörde ist zum Ergebnis gelangt, die Beschwerdeführerin hätte den Dividendenanspruch bereits im Jahresabschluss 1992 erfassen müssen, weshalb sich eine Teilwertabschreibung jedenfalls bereits für 1992 ergeben hätte und einer Abschreibung im Jahr 1993 das so genannte Nachholverbot entgegenstehe.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 18. Jänner 1994,93/14/0169, und vom 24. November 1999, 97/13/0026, zum Ausdruck gebracht hat, sind Forderungen der Gesellschafter auf Gewinnausschüttung gegenüber einer GmbH grundsätzlich erst dann zu aktivieren, wenn der Gewinnausschüttungsbeschluss gefasst ist. Auch wenn der Obergesellschaft eine entsprechende Machtposition zukommt, die sie befähigt, den Ausschüttungsbeschluss zu gestalten, kann nicht davon ausgegangen werden, dass stets der gesamte Gewinn zur Ausschüttung gelangt. Zur Aktivierung der Dividende vor dem Zustandekommen des Gewinnausschüttungsbeschlusses kann es nur dann kommen, wenn zum Bilanzstichtag die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles durch die Untergesellschaft bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits festgestanden ist.

Die im vorangehenden Absatz angeführte Rechtsprechung hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid wiedergegeben. Sie hat sodann die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die konkrete Gewinnausschüttung zum Bilanzstichtag (31. Dezember 1992) bereits festgestanden sei. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird aber in keiner Weise dargestellt, auf Grund welcher Erhebungen bzw Überlegungen die belangte Behörde zu dem Ergebnis gelangte sei, dass bereits zum Bilanzstichtag von einer Gewinnausschüttung (und zwar einer Gewinnausschüttung in der konkreten Höhe von 16 Mio S) auszugehen gewesen sei. Der Hinweis auf den im Dezember 1993 gefassten Gewinnausschüttungsbeschluss vermag diese Feststellung jedenfalls nicht zu tragen. Der angefochtene Bescheid entspricht sohin auch in dieser Hinsicht nicht dem Erfordernis einer hinreichenden Begründung.

Für das fortgesetzte Verfahren wird im Hinblick auf eine allfällige ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf Folgendes hingewiesen: Die Rückzahlung des in eine Kapitalgesellschaft eingelegten Kapitals führt - anders als die Ausschüttung von erwirtschafteten Gewinnen - nicht zu Kapitalerträgen, sondern zu einer Minderung des Beteiligungsansatzes, auch wenn sie aus handelsrechtlichen Gründen in der äußeren Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung erfolgt (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 22. März 2000, 96/13/0175). Wie in diesem Erkenntnis dargestellt, wird die belangte Behörde daher zu prüfen haben, ob die handelsrechtliche Gewinnausschüttung an die Beschwerdeführerin eine Einlagenrückzahlung beinhaltet.

Da die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet hat (insbesondere weil sie angenommen hat, dass die Ausschüttung bereits am 31. Dezember 1992 festgestanden sei), war er gemäß § 42 Abs. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. Nr. 416/1994. Zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung ist die Vorlage einer Ausfertigung des angefochtenen Bescheides ausreichend.

Wien, am 23. März 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1997150112.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at