

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/7/20 93/13/0193

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.07.1999

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
53 Wirtschaftsförderung;

## Norm

KStG 1966 §10;  
KStG 1966 §5 Abs1 Z12;  
KStG 1966 §5 Abs1 Z9;  
KStG 1966 §5 Abs4;  
StruktVG 1969 §1 Abs1;  
StruktVG 1969 §1 Abs2;  
StruktVG 1969 §1 Abs5;  
StruktVG 1969 §1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde 1. des B Molkerei- und Milchgenossenschaftsverbandes reg.Gen.m.b.H. in E, und 2. der A reg.Gen.m.b.H. in Linz, beide vertreten durch Preslmayr & Partner, Rechtsanwälte in Wien I,

Dr. Karl Lueger-Ring 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 29. Juni 1993, Zl. 6/2 - 2069/89-10, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1973 bis 1986, Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent jeweils zum 1. Jänner der Jahre 1974 bis 1980, 1983, 1984 und 1986,

## Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin wird zurückgewiesen; und

2. zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.920,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Die erstbeschwerdeführende Genossenschaft war in den Streitjahren (1973 bis 1986) eine Zentrale von Molkerei- und Milchgenossenschaften (in der Folge als Primärgenossenschaften bezeichnet). Mit Wirkung vom 1. Jänner 1990 wurde ihr Betrieb gemäß Art. 1 § 1 Abs. 2 StruktVG als Sacheinlage in die zweitbeschwerdeführende Genossenschaft eingebracht.

Primärer Streitpunkt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist, ob die Erstbeschwerdeführerin in den Streitjahren gemäß § 5 Abs. 1 Z. 12 KStG 1966 von der Körperschaftsteuer befreit war, wobei eine solche Befreiung auch eine Befreiung von der Gewerbesteuer (§ 2 Z. 7 Gewerbesteuergesetz) sowie eine solche von der Vermögensteuer (§ 3 Abs. 1 Z. 6 Vermögensteuergesetz) und dem Erbschaftssteueräquivalent (§ 2 Z. 1 Erbschaftssteueräquivalentgesetz) zur Folge hätte (Auffassung der Beschwerdeführerinnen) oder ob die zitierten Befreiungsbestimmungen nicht bzw. nur zum Teil zum Tragen kamen (Auffassung der belangten Behörde).

Eventualiter wird von den Beschwerdeführerinnen vorgebracht, dass für die Jahre 1973 und 1974 Verjährung eingetreten sei. Schließlich vertreten die Beschwerdeführerinnen die Rechtsansicht, dass der an die Erstbeschwerdeführerin ergangene angefochtene Bescheid mit Rücksicht auf die in Art. I § 1 Abs. 5 StruktVG normierte Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Genossenschaft an die Zweitbeschwerdeführerin hätte ergehen müssen. Wenn man aber davon ausgehe, dass die Zweitbeschwerdeführerin (als Gesamtrechtsnachfolgerin) durch den angefochtenen Bescheid "unmittelbar betroffen" sein könne, ohne dass der angefochtene Bescheid ihr gegenüber erlassen wurde, sei "auch sie zur Beschwerde legitimiert".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Art. I § 1 Abs. 5 erster Satz StruktVG lautete:

"(5) Bei Verschmelzungen und Einbringungen im Sinne der Abs. 1 und 2 tritt die übernehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft ein."

Wie sich aus dem Regelungszusammenhang des § 1 StruktVG ergibt, ist der Begriff "Gesellschaft" vom Gesetzgeber in typisierender Betrachtungsweise gewählt und umfasst auch Genossenschaften (vgl. z.B. auch § 5 Abs. 1 Z. 12 KStG 1966, wo die Mitglieder von Genossenschaften ausdrücklich als "Gesellschafter" bezeichnet werden).

Auch eine Genossenschaft kommt daher als Gesamtrechtsnachfolger im Sinne der zitierten Bestimmung in Betracht. Allerdings ist dabei Folgendes zu beachten:

Eine Gesamtrechtsnachfolge setzt begrifflich voraus, dass der bisherige Rechtsträger seine rechtliche Existenz verliert. Nur in einem solchen Fall kann ein anderer Rechtsträger dergestalt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintreten, dass dessen Rechte und Pflichten in ihrer Gesamtheit (= Gesamtrechtsnachfolge) auf den Rechtsnachfolger übergehen. Dies kann auf Verschmelzungen zutreffen, bei denen der bisherige Rechtsträger untergeht (§ 1 Abs. 1 StruktVG), nicht jedoch auf Einbringungsverfahren im Sinne des § 1 Abs. 2 leg. cit., bei denen die übertragende Gesellschaft rechtlich existent bleibt und lediglich ihr Betrieb (Teilbetrieb, Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1966) in einen anderen Rechtsträger eingebracht wird.

Letzteres trifft unbestritten auf den Beschwerdefall zu. Es stellt sich somit die Frage, wie der im Gesetz für Verschmelzungen und Einbringungen gleichermaßen verwendete Begriff der Gesamtrechtsnachfolge zu verstehen ist.

Einen Lösungsansatz bietet die Zielsetzung des Strukturverbesserungsgesetzes, wonach zweckmäßige Änderungen in der Organisationsstruktur betrieblicher Aktivitäten nicht deswegen unterbleiben sollen, weil Abgabenbelastungen, die durch die Strukturänderung bewirkt würden, den Änderungen entgegenstehen. Es sollen belastende abgabenrechtliche Folgen vermieden werden, die nach den sonst maßgebenden Abgabenvorschriften durch die Strukturänderung zum Tragen kämen. Andererseits soll aber auch vermieden werden, dass durch die erforderlichen Ausnahmeregelungen Abgabenbelastungen (endgültig) wegfallen, die ohne die steuerbegünstigte Strukturänderung eingetreten wären. Mit anderen Worten: Vorrangiges Ziel des Strukturverbesserungsgesetzes war es, notwendige oder zumindest zweckmäßige Änderungen in der Organisationsstruktur von Unternehmungen abgabenrechtlich zu neutralisieren. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint eine Auslegung des Begriffes "Gesamtrechtsnachfolge"

zutreffend, die (nach Möglichkeit) zu dem Ergebnis führt, dass die Abgaben ihrer Art und Höhe nach weiterhin so erhoben werden können, wie sie zu erheben gewesen wären, wenn die Strukturänderung unterblieben wäre. Ob und inwieweit dies zur Folge hat, dass abgabenrechtliche Tatbestände, die beim Rechtsvorgänger verwirklicht wurden, mit Rücksicht auf die gesetzlich normierte Gesamtrechtsnachfolge auch dem Rechtsnachfolger zugerechnet werden können, wenn der Rechtsvorgänger nach wie vor rechtlich existent ist, und ob diesfalls ein den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger umfassendes Gesamtschuldverhältnis begründet wird, kann im Beschwerdefall auf sich beruhen. Jedenfalls wurden nämlich die strittigen Abgabentatbestände von der Erstbeschwerdeführerin verwirklicht, die nach wie vor rechtlich existent ist und der gegenüber allfällige aus der Tatbestandsverwirklichung resultierende Abgabeanprüche geltend gemacht werden konnten. An sie ist der angefochtene Bescheid daher zu Recht ergangen. Der Zweitbeschwerdeführerin gegenüber konnte der angefochtene Bescheid hingegen keine Rechtswirkungen entfalten, weil er nicht an sie ergangen ist. Die von der Zweitbeschwerdeführerin erhobene Beschwerde war daher mangels Berechtigung zur Erhebung gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG mit Beschluss zurückzuweisen.

Ob auch die Zweitbeschwerdeführerin als Bescheidadressat in Betracht gekommen wäre, bedürfte daher im Beschwerdefall keiner Untersuchung.

In der Sache selbst vertritt die belangte Behörde im Wesentlichen die Auffassung, dass die gemäß § 5 Abs. 1 Z. 12 KStG 1966 von der Körperschaftsteuer befreiten Zentralen von Genossenschaften ebenso wie die gemäß § 5 Abs. 1 Z. 9 KStG 1966 befreiten Primär-genossenschaften diese Befreiungen im Falle des Vorliegens von Nichtmitgliedergeschäften nur dann nicht zur Gänze verlieren (Steuerpflicht nur hinsichtlich der Nichtmitgliedergeschäfte), wenn die in § 5 Abs. 4 KStG 1966 normierte Voraussetzung erfüllt ist, wonach die Genossenschaften und ihre Zentralen auf Grund von Gesetzen, Verordnungen oder auf solchen beruhenden behördlichen Anordnungen zu den Nichtmitgliedergeschäften gezwungen sind.

Die bezughabenden Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1966 lauten auszugsweise:

"§ 5. (1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit:

...

9. ... Genossenschaften zur Verwertung von Milch und Milchprodukten, deren tatsächlicher Geschäftsbetrieb sich auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse beschränkt, wenn die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Landwirtschaft liegt. ...

...

12. Zentralen von Genossenschaften nach Z. 8 bis 11 ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform, wenn an den Geschäftsanteilen, am Grund- oder Stammkapital zum jeweiligen Bilanzstichtag steuerbefreite Genossenschaften mit mindestens 90 v.H. beteiligt sind und sich der Geschäftsbetrieb der Zentrale auf die Zwecke der angeschlossenen Mitglieder (Gesellschafter) und deren Einzelmitglieder beschränkt;

...

(4) Sind Genossenschaften der im Abs. 1 Z. 8 bis 11 genannten Art und ihre Zentralen im Sinne des Abs. 1 Z. 12 auf Grund von Gesetzen, Verordnungen oder auf solchen beruhenden behördlichen Anordnungen gezwungen, ihre Einrichtungen auch Nichtmitgliedern zur Verfügung zu stellen oder Erzeugnisse von Nichtmitgliedern zu bearbeiten oder zu verwerten, wird hiedurch die Steuerbefreiung der Gewinne aus dem Mitgliedergeschäft nicht berührt; die Körperschaftsteuer für Gewinne aus solchen zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäften kann in einem nach Reingewinnsätzen zu ermittelnden Pauschbetrag festgesetzt werden. ..."

Unbestritten ist, dass die Mitglieder der Erstbeschwerdeführerin (= Primär-genossenschaften) im Streitzeitraum die Voraussetzungen für die in Rede stehende Körperschaftsteuerbefreiung erfüllten und, soweit sie Nichtmitgliedergeschäfte ausübten, dazu gemäß § 5 Abs. 4 KStG 1966 gezwungen waren und zwar einerseits durch die Zuweisung von Versorgungsgebieten seitens des Milchwirtschaftsfonds gemäß § 12 Abs. 1 des Marktordnungsgesetzes 1967, BGBl. Nr. 36/1968 (MOG 1967), bzw. § 14 Abs. 1 des Marktordnungsgesetzes 1985, BGBl. Nr. 210/1985 (MOG 1985), und andererseits durch Zukaufsaufträge seitens des Milchwirtschaftsfonds gemäß § 13 Abs. 1 lit. d MOG 1967, in der Fassung BGBl. Nr. 492/1971 bzw. § 15 Abs. 1 Z. 4 MOG 1985.

Unbestritten ist daher auch, dass die Erstbeschwerdeführerin die erste der in § 5 Abs. 1 Z. 12 KStG 1966 für die Steuerbefreiung normierte Voraussetzung, nämlich die Beteiligung steuerbefreiter Genossenschaften erfüllte.

Streit besteht jedoch darüber, ob die Erstbeschwerdeführerin im Streitzeitraum begünstigungsschädliche Nichtmitgliedergeschäfte betrieben hat und für den Fall, dass dies zu bejahen sei, ob sie insoweit einem Zwang im Sinne des § 5 Abs. 4 KStG 1966 unterlag.

Zunächst ist die Frage zu klären, ob der Umstand, dass die Erstbeschwerdeführerin als Zentrale auch in jenen Bereichen tätig wurde, die bei den Primärgenossenschaften als zwangsweise Nichtmitgliedergeschäfte anzusehen waren, dazu führte, dass diese Geschäfte auch bei ihr als grundsätzlich begünstigungsschädliche Nichtmitgliedergeschäfte anzusehen waren. Dabei ist die zweistufige Mitgliedereigenschaft zu beachten. Die Primärgenossenschaften behalten ihre Eigenschaft als Mitglieder der Zentrale auch dann, wenn sie mit Nichtmitgliedern Geschäfte betreiben; sie gehen lediglich ihrer Steuerbefreiung verlustig, wenn es sich dabei nicht um zwangsweise Nichtmitgliedergeschäfte handelt. Den Zentralen wiederum steht die Steuerbefreiung nur zu, wenn sich ihr Geschäftsbetrieb "auf die Zwecke der angeschlossenen Mitglieder (= Primärgenossenschaften) und deren Einzelmitglieder beschränkt". Zu den Zwecken der Mitglieder zählt zweifellos auch die Förderung jener Geschäfte, die die Primärgenossenschaften zwangsweise mit Nichtmitgliedern tätigen. Auch solche Geschäfte gehören zum Geschäftskreis der Primärgenossenschaften, der in seiner Gesamtheit durch die Zentralen gefördert werden soll. Das bedeutet aber, dass bei Zentralen, die an zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäften ihrer Mitglieder mitwirken bzw. diese fördern, im Vordergrund ihrer Tätigkeit die Zwecke ihrer Mitglieder und nicht solche von Nichtmitgliedern stehen. Die Nichtmitgliedergeschäfte der Primärgenossenschaften stellen aus der Sicht der Zentralen Geschäfte im Interesse ihrer Mitglieder und damit Mitgliedergeschäfte dar. Wenn das Gesetz als Voraussetzung für die Steuerbefreiung von Zentralen ausdrücklich festlegt, dass die Zentralen ihren Geschäftsbetrieb auf die Zwecke ihrer Mitglieder beschränken, so kommen sie dieser Aufgabe gleichermaßen nach, ob sie nun ihre Mitglieder bei deren Mitgliedergeschäften oder bei deren zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäften fördern. Einer solchen Auslegung steht nicht entgegen, dass § 5 Abs. 4 KStG 1966 auch Zentralen in die Regelung betreffend die Unschädlichkeit zwangsweiser Nichtmitgliedergeschäfte einbezieht, weil die zitierte Bestimmung als Ergänzung der in Rede stehenden Befreiungsbestimmungen anzusehen ist, die sowohl bei Primärgenossenschaften als auch bei Zentralen eine Ausnahme von der grundsätzlichen Verpflichtung vorsieht, nur für die jeweiligen eigenen Mitglieder tätig zu werden. Ebenso wie bei Primärgenossenschaften ist es auch bei Zentralen denkbar, dass diese gezwungen werden, ihre Einrichtungen auch Nichtmitgliedern (jeweils aus der Sicht des angesprochenen Steuersubjektes) zur Verfügung zu stellen oder Erzeugnisse von Nichtmitgliedern zu bearbeiten oder zu verwerten. Darunter können aber nicht auch solche geschäftliche Aktivitäten subsumiert werden, an denen zwar auch Nichtmitglieder beteiligt sein mögen, die aber vorrangig den Zwecken der eigenen Mitglieder dienen, und daher den Kernbereich der vom Gesetzgeber begünstigten Tätigkeit betreffen. Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass etwa die vom Gesetz angesprochene Verwertung von Milch und Milchprodukten zwangsläufig zu Geschäften mit Nichtmitgliedern, nämlich mit den Abnehmern der von den Mitgliedern der Primärgenossenschaften erzeugten landwirtschaftlichen Produkte führt, ohne dass diese zweistufigen Geschäfte (hier als Gegengeschäfte bezeichnet) deswegen zu Nichtmitgliedergeschäften würden. Das Gleiche gilt für Geschäfte, bei denen von Nichtmitgliedern angekauft und an Mitglieder verkauft wird. Wesentlich für die Unterscheidung zwischen Mitgliedergeschäften und Nichtmitgliedergeschäften ist nicht, wer an diesen Geschäften beteiligt ist, sondern wessen geschäftliche Interessen primär damit verfolgt werden und wem primär ihr wirtschaftlicher Erfolg zugute kommen soll. So gesehen dienen Mitgliedergeschäfte in erster Linie den Interessen der Mitglieder (z.B. Absatz ihrer Erzeugnisse), auch wenn diesen Interessen jene der Verbraucher an ihrer Versorgung gegenüberstehen. Nur Geschäfte, bei denen die letztgenannten Interessen nicht durch Erzeugnisse von Mitgliedern sondern durch zugekaufte Erzeugnisse von Nichtmitgliedern befriedigt werden, sind als Nichtmitgliedergeschäfte anzusehen.

Die Erstbeschwerdeführerin hat wiederholt vorgebracht, als Zentrale ausschließlich solche Geschäfte getätigt zu haben, die aus ihrer Sicht primär im Interesse ihrer Mitglieder lagen und daher deren Zwecken dienten, mögen sie auch aus der Sicht ihrer Mitglieder der Erfüllung zwangsweiser Nichtmitgliedergeschäfte gedient haben. Aus den Verwaltungsakten ist nichts Gegenteiliges zu entnehmen und weder im angefochtenen Bescheid noch in der Gegenschrift der belangten Behörde werden gegenteilige Feststellungen getroffen.

Da sich die Erstbeschwerdeführerin somit in ihrer geschäftlichen Tätigkeit ausschließlich auf Zwecke ihrer Mitglieder

bzw. der Mitglieder ihrer Mitglieder beschränkt, somit aus ihrer Sicht gar keine Nichtmitgliedergeschäfte getätigt und damit auch den zweiten Teil der gesetzlichen Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Z. 12 KStG 1966 für eine vollständige Befreiung von der Körperschaftsteuer erfüllt hat, erübrigen sich die von der belangten Behörde angestellten umfangreichen Untersuchungen, ob die Erstbeschwerdeführerin einem Zwang im Sinne des § 5 Abs. 4 KStG 1966 unterlag oder nicht. Weiters war nicht zu prüfen, ob die im Verwaltungsverfahren seitens des Milchwirtschaftsfonds vertretene Rechtsansicht zutrifft, wonach die in den Marktordnungsgesetzen vorgesehenen und den Primärergenossenschaften auferlegten Versorgungspflichten "automatisch" auch von deren wirtschaftlichen Zusammenschlüssen (= Zentralen) wahrzunehmen seien, ohne dass es hierzu eigener ausdrücklicher Anordnungen bedürfte.

Mit Rücksicht darauf, dass die volle Befreiung der Erstbeschwerdeführerin von der Körperschaftsteuer und damit auch von den anderen im angefochtenen Bescheid vorgeschriebenen Abgaben, deren Befreiungstatbestände an die Befreiung von der Körperschaftsteuer anknüpfen, gegeben war, erübrigen sich auch Untersuchungen bezüglich der von der Erstbeschwerdeführerin (eventualiter) eingewendeten Verjährung dieser Abgaben. Der angefochtene Bescheid erweist sich demnach als inhaltlich rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 20. Juli 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1993130193.X00

**Im RIS seit**

21.02.2002

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

© 2024 JUSLINE

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

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