

TE Vwgh Erkenntnis 1995/5/10 92/13/0105

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 10.05.1995

Index

21/01 Handelsrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §23 Z3;

EStG 1972 §24;

EStG 1972 §4 Abs1;

GewStG §1 Abs1;

GewStG §6 Abs1;

GewStG §6 Abs2;

GewStG §8 Z2;

HGB §161 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fellner und Dr. Hargassner als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der E-GmbH in W, vertreten durch DDr. H, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 18. April 1991, Zl. 6/2-2061/87-12, betreffend Gewerbesteuer 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.860,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist alleiniger Komplementär der E-KG. An der E-KG war unter anderem als Kommanditistin die BIA-KG beteiligt.

Im Jahr 1980 wurde von der E-KG ein Verlust erwirtschaftet, der auf die Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen gemäß § 10 EStG 1972 zurückzuführen war. Da das Kapitalkonto der BIA-KG durch Verlustzuweisungen bereits aufgezehrt war, wurde ein Teilbetrag des Verlustes im Ausmaß von S 22,135.578,--, der auf die BIA-KG entfiel, entsprechend der hg. Rechtsprechung abweichend von der handelsrechtlichen Ergebnisverteilung der Beschwerdeführerin zugerechnet (vgl. das Erkenntnis vom 15. April 1980, 1661/79).

Diese Verlustzuweisung führte bei der Beschwerdeführerin im Bereich der Körperschaftsteuer zu einem vortragsfähigen Verlust; im Bereich der Gewerbesteuer wurde die Verlustzuweisung hingegen im Wege der Hinzurechnung gemäß § 7 Z. 9 GewStG wiederum neutralisiert.

Im Jahr 1981 erzielte die BIA-KG einen Veräußerungsgewinn aus der Abtretung ihrer Kommanditanteile an andere Gesellschafter in Höhe von S 41,578.314,87.

Mit Rücksicht auf die im Jahr 1980 erfolgte Zuweisung eines Verlustanteiles der BIA-KG an die Beschwerdeführerin wurde ein gleich hoher Teilbetrag dieses Veräußerungsgewinnes abermals abweichend von der handelsrechtlichen Ergebnisverteilung der Beschwerdeführerin zugerechnet.

Die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für beide Jahre erwachsen in Rechtskraft.

Bei der Beschwerdeführerin hatte die Zurechnung des Teilbetrages am Veräußerungsgewinn der BIA-KG folgende steuerliche Auswirkungen:

Bei der Körperschaftsteuer wurde der im Jahr 1981 zugerechnete Betrag durch den Verlustvortrag aus dem Jahr 1980 ausgeglichen; bei der Gewerbesteuer stand jedoch mit Rücksicht auf die oben erwähnte Hinzurechnung kein entsprechender Fehlbetrag zur Verfügung, sodaß mit dem angefochtenen, im Instanzenzug ergangenen und an die Beschwerdeführerin gerichteten Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1981 der volle, abweichend von der handelsrechtlichen Ergebnisverteilung zugerechnete Teil des Veräußerungsgewinnes der BIA-KG im Ausmaß von S 22,135.578,- bei der Beschwerdeführerin erfaßt wurde. Auf diesen Betrag wurde die Kürzungsbestimmung des § 8 Z. 2 GewStG deswegen nicht angewendet, weil sie nach der hg. Rechtsprechung auf Veräußerungsgewinne nicht anwendbar ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, 89/14/0059 und die dort angeführte Vorjudikatur).

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wird

Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber; die Feststellung hat gemäß § 192 BAO für abgeleitete Bescheide bindende Wirkung. Einwände eines Teilhabers gegen die Verteilung können daher nur in einer Berufung gegen den Feststellungsbescheid erhoben werden. Ein abgeleiteter Bescheid kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Dies gilt gemäß Abs. 4 des zitierten Paragraphen auch bei MITTELBAR zugrundeliegenden Abgaben-, Feststellungs-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheiden. Um einen solchen mittelbar abgeleiteten Bescheid handelt es sich bei dem an die Beschwerdeführerin gerichteten Gewerbesteuerbescheid 1981. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, ein Teilbetrag des Veräußerungsgewinnes der BIA-KG sei ihr zu Unrecht zugerechnet worden, ist daher schon aus diesem Grund unzulässig und somit verfehlt.

Davon abgesehen ist das Vorbringen aber auch sachlich unrichtig. Die Auffassung, daß Verluste, die im Rahmen einer Kommanditgesellschaft erwirtschaftet werden, den Kommanditisten nur bis zur Höhe ihrer bedungenen Einlage und danach dem Komplementär zuzurechnen sind, beruht auf § 4 Abs. 1 EStG 1972, wonach das Betriebsergebnis durch Vermögensvergleich zu ermitteln ist. Ein Verlust setzt somit eine Vermögensminderung voraus. Wird das Vermögen eines Kommanditisten durch einen von der KG erwirtschafteten Verlust wirtschaftlich nicht berührt, dann kann dem Kommanditisten steuerlich auch kein Verlust zugerechnet werden. Ein Kommanditist kann im Hinblick auf sein beschränktes Unternehmerrisiko nicht mehr verlieren als seine bedungene Einlage, es sei denn, daß er sich ausdrücklich über seine Einlage hinaus den übrigen Gesellschaftern gegenüber verpflichtet, am Verlust teilzunehmen oder zur Haftung (z.B. als Bürge) für Schulden der KG herangezogen wird, ohne sich bei der KG bzw. bei den übrigen Gesellschaftern der KG regressieren zu können. Das Vorliegen derartiger Verpflichtungen wurde im Beschwerdefall nicht behauptet.

Dem eingeschränkten Unternehmerrisiko des Kommanditisten steht das uneingeschränkte Unternehmerrisiko des Komplementärs gegenüber. Soweit Verluste nicht von den Kommanditisten getragen werden, hat sie der Komplementär zu tragen. Dieser wirtschaftlichen Belastungssituation folgend werden Verlustanteile abweichend von der handelsrechtlichen Ergebnisverteilung einkommensteuerlich dem Komplementär zugerechnet, soweit die

bedungene Einlage eines Kommanditisten durch Verluste aufgezehrt ist. Umgekehrt werden aber auch die in der Folge erwirtschafteten Gewinne einkommensteuerlich solange dem Komplementär zugerechnet, bis das negative Kapitalkonto des Kommanditisten rechnerisch (handelsrechtlich) ausgeglichen ist und er am wirtschaftlichen Erfolg der KG wiederum teilhat.

Da § 6 Abs. 2 GewStG bestimmt, daß der Gewinn im Sinne der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes als Ausgangsbasis für die Ermittlung des Gewerbeertrages heranzuziehen ist, gelten die oben aufgezeigten Überlegungen gleichermaßen auf dem Gebiet der Einkommensteuer wie auf dem der Gewerbesteuer.

Daran vermag auch der Hinweis der Beschwerdeführerin auf § 23a EStG 1972 (in beiden Fassungen) bzw. auf § 10 Abs. 8 EStG 1988 nichts zu ändern, weil es sich bei diesen Bestimmungen um Sonderregelungen handelt, die mit der oben aufgezeigten, aus § 4 Abs 1 EStG abgeleiteten steuerlichen Ergebniszurechnung rechtssystematisch nicht vergleichbar sind.

Dessenungeachtet ist aber die Beschwerde aus einem anderen Grund berechtigt:

Gemäß § 8 Z. 2 GewStG wird die Summe des Gewinnes und der Hinzurechnungen (§ 7 GewStG) um die Anteile am Gewinn einer OHG, einer KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind, gekürzt.

Bei dem im Beschwerdefall strittigen Betrag handelt es sich um einen solchen Anteil, nämlich um den Anteil der Beschwerdeführerin am Gewinn der E-KG, wobei der handelsrechtliche Anteil der Beschwerdeführerin ertragsteuerlich um einen Teil des Veräußerungsgewinnes der BIA-KG erhöht wurde.

Ursache dafür, die zitierte Kürzungsbestimmung hinsichtlich dieses Gewinnanteiles der BIA-KG nicht zum Tragen kommen zu lassen, war, daß es sich dabei um einen Veräußerungsgewinn handelte. Die daraus von der belangten Behörde gezogenen Konsequenzen finden jedoch aus folgenden Erwägungen im Gesetz keine Deckung:

Wie bereits gesagt, geht § 6 Abs. 1 und 2 GewStG bei Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage vom "Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ... zu ermitteln ist" aus. Obwohl Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1972 gemäß § 23 Z. 3 leg. cit. zu den Einkünften und damit zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gehören (vgl. auch § 2 Abs. 4 Z. 1 leg. cit.), und obwohl das Gewerbesteuergesetz keine ausdrückliche Anordnung enthält, wonach Veräußerungsgewinne nicht zur Gewerbesteuer heranzuziehen sind, stimmen Lehre und Rechtsprechung darin überein, daß Veräußerungsgewinne bei Ermittlung des Gewerbeertrages außer Ansatz zu bleiben haben. Dies mit der Begründung, daß gemäß § 1 Abs. 1 GewStG nur der "stehende Gewerbebetrieb" der Gewerbesteuer unterliegt und eine Betriebsveräußerung gedanklich erst nach Beendigung des "stehenden Gewerbebetriebes" anfallen kann. Gleiche Überlegungen gelten für die Kürzungsbestimmung des § 8 Z. 2 GewStG. Diese Bestimmung lautet:

"Die Summe des Gewinnes und der Hinzurechnungen wird

gekürzt um:

...

2. Die Anteile am Gewinn einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind;

..."

Aus dieser Formulierung hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung abgeleitet, daß die Anwendung der Kürzungsbestimmung davon abhängig ist, daß die Personengesellschaft, an welcher die Beteiligung besteht, ein Gewerbebetrieb ist. Dies ist nur der Fall, wenn im Rahmen der Gesellschaft irgendeine und sei es auch die geringste gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, 89/14/0059).

Im Beschwerdefall liegt eine Beteiligung der Beschwerdeführerin an der E-KG vor. Daß diese KG im Jahr 1981 einen "stehenden Gewerbebetrieb" unterhalten hat, ist unbestritten. Allerdings hat der Gerichtshof die eben zitierte Rechtsauffassung auch auf Veräußerungsgewinne angewandt, die neben bzw. zusätzlich zu Gewinnanteilen aus einem

"stehenden Gewerbebetrieb" angefallen sind, weil der gesondert zu betrachtende Veräußerungsgewinn nicht als "ANTEIL am Gewinn einer Personengesellschaft" angesehen werden kann. In allen Fällen handelte es sich aber um Veräußerungsgewinne, die vom jeweiligen Abgabepflichtigen erzielt wurden.

An dieser Voraussetzung fehlt es im Beschwerdefall. Die Beschwerdeführerin hat weder einen Veräußerungstatbestand verwirklicht, noch einen Veräußerungsgewinn erzielt. FÜR SIE war kein gesondert zu betrachtender Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Ihre im Rahmen der E-KG entfaltete gewerbliche Tätigkeit wurde durch den von der BIA-KG erzielten Veräußerungsgewinn nicht berührt. Daß ihr dieser steuerlich abweichend von der handelsrechtlichen Ergebnisverteilung zugerechnet wurde, hat seine Ursache in den oben aufgezeigten Konsequenzen des eingeschränkten Unternehmerwagnisses der BIA-KG. Aus der Sicht der steuerlichen Ergebnisverteilung war die Zurechnung somit darauf zurückzuführen, daß die Beschwerdeführerin als unbeschränkt Haftungspflichtige an der E-KG beteiligt war. Ausschließlich diese Beteiligung an einer Personengesellschaft, die im Streitjahr einen stehenden Gewerbebetrieb unterhielt, führte zur Zurechnung eines Gewinnanteiles, der über den handelsrechtlichen Gewinnanteil der Beschwerdeführerin hinausging. Damit waren aber bei der Beschwerdeführerin alle im Gesetz geforderten Voraussetzungen für die Anwendung der Kürzungsbestimmung des § 8 Z. 2 GewStG gegeben. Daß der von der BIA-KG erzielte Veräußerungsgewinn im Feststellungsbescheid als solcher bezeichnet wurde - eine Feststellung, die für den der BIA-KG zugerechneten Teil ihres Veräußerungsgewinnes erforderlich und bedeutsam war - ändert nichts daran, daß die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Beteiligung an der E-KG keinen außerhalb des stehenden Gewerbebetriebes liegenden Steuertatbestand verwirklicht hat.

Da die belangte Behörde somit verkannt hat, daß bei der Gewerbeertragsermittlung der Beschwerdeführerin für das Jahr 1981 der gesamte aus der Beteiligung an der E-KG stammende Gewinn unter die Kürzungsbestimmung des § 8 Z. 2 GewStG gefallen ist, erweist sich der angefochtene Bescheid 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 des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1992130105.X00

Im RIS seit

07.06.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at