jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/3/8 91/14/0173

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 08.03.1994

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §10 Abs3;
EStG 1972 §24 Abs1 Z2;
EStG 1972 §24 Abs2;
EStG 1972 §24;
EStG 1972 §37 Abs2 Z2;
EStG 1972 §6 Z8;
EStG 1972 §6 Z9;
EStG 1972 §8;
EStG 1972 §9 Abs2;
EStG 1972 §9;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Hutter, über die Beschwerde der L KG in E, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in E, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 11. Juli 1991, Zl. 4/31/3-BK/F-1991, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG ermittelt den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 30. Juni. Der Kommanditist Dr. L., der zu 66 % an der Beschwerdeführerin beteiligt war, trat zum 1. Juli 1986 eine 25 %ige Beteiligung entgeltlich an H. S. ab. 25 % der Investitionsrücklagen 1984 bis 1986 (S 272.685,--) und 25 % der 1982 bis 1986 geltend gemachten Investitionsfreibeträge (S 36.978,--) wurden aus diesem Grunde von der Beschwerdeführerin bei Ermittlung des steuerlichen Gewinnes außerbücherlich - nach Abzug eines Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1972 von S 25.000,-- - als gewinnerhöhende Position angesetzt und bei der Gewinnverteilung Dr. L.

zugerechnet. Weil die Beschwerdeführerin die Investitionsrücklagen 1984 bis 1986 im Wirtschaftsjahr 1986/87 gegen in diesem Wirtschaftsjahr gebildete Investitionsfreibeträge und geltend gemachte vorzeitige Abschreibungen verrechnete, hinsichtlich der 25 %igen Beteiligung des H. S. jedoch die Investitionsrücklagen 1984 bis 1986 bereits (außerbücherlich) aufgelöst waren, setzte die Beschwerdeführerin bei Ermittlung des steuerlichen Gewinnes den Betrag von S 272.685,-- (das sind 25 % der Investitionsrücklage 1984 bis 1986) wiederum außerbücherlich als gewinnmindernde Position an und brachte diese Position vom steuerlichen Gewinnanteil des H. S. in Abzug.

Gegen den erklärungsgemäß ergangenen Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein und begehrte, ihren Gesamtgewinn und damit bei der Gewinnverteilung den Gewinnanteil des Dr. L. um S 284.683,-- (= S 272.685,-- + S 36.978,-- - S 25.000,--) zu mindern. Zur Begründung wird vorgebracht, eine aliquote gewinnerhöhende Auflösung von Investitionsrücklagen und Investitionsfreibeträgen habe dann zu erfolgen, wenn ein Mitunternehmer seinen gesamten Mitunternehmeranteil veräußere, nicht aber dann, wenn ein Mitunternehmer nicht aus der Gesellschaft ausscheide, sondern lediglich einen Teil seines Mitunternehmeranteiles verkaufe und abtrete.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung führt sie aus, die Veräußerung eines Teiles eines Mitunternehmeranteiles sei vergleichbar mit der Veräußerung eines quotenmäßigen Anteiles an einem Einzelunternehmen, wodurch aus dem Einzelunternehmen eine Mitunternehmerschaft werde. Im letztgenannten Fall komme es jedenfalls zu einer gewinnerhöhenden Auflösung einer Investitionsrücklage. Dies müsse auch für die Veräußerung eines Teiles eines Mitunternehmeranteiles gelten. Die belangte Behörde verwies auch auf das hg. Erkenntnis vom 16. Juni 1987, 85/14/0045, und führte aus, der Verwaltungsgerichtshof habe bestätigt, daß bei einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles die Investitionsrücklage anteilig gewinnerhöhend aufzulösen sei, wobei der Gerichtshof nicht darauf abgestellt habe, ob ein Mitunternehmeranteil zur Gänze oder nur zum Teil veräußert werde. Wie bei der Veräußerung eines quotenmäßigen Anteiles an einem Einzelunternehmen müßten aber auch im gegenständlichen Fall die Investitionsfreibeträge anteilig gewinnerhöhend aufgelöst werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit seines Inhaltes geltend machende Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Veräußerungsgewinne sind gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1972

Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung

1.

des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes,

2.

des Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

In der Beschwerde wird vorgebracht, die bloße Änderung von Beteiligungsverhältnissen bei einer Personengesellschaft, bei welcher der Abtretende noch einen Teil seiner bisherigen Beteiligung und somit die Gesellschafterstellung behält, stelle - vergleichbar der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft - keine Betriebsveräußerung, sondern lediglich die Veräußerung einer Vermögensposition dar. In Anbetracht des Wortlautes des § 24 Abs. 1 EStG, welcher nicht auf die Veräußerung des "ganzen" Anteiles abstelle, schließt sich der Verwaltungsgerichtshof der einhellig in der Literatur (Schögl - Wiesner - Nolz - Kohler, EStG9, S 245, Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 52, Hofstätter - Reichel, EstG 1988, Kommentar, § 24 Tz 27) an, nach welcher auch die Veräußerung eines Bruchteiles eines Mitunternehmeranteiles eine Veräußerung im Sinn des § 24 Abs. 1 EStG darstellt.

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1972 ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (§ 24 Abs. 1 Z 1) oder den Wert des Anteiles am Betriebsvermögen (§ 24 Abs. 1 Z 2) übersteigt.

Der Wert des Anteiles am Betriebsvermögen im Sinn des§ 24 Abs. 2 EStG ergibt sich aus dem Anteil der Buchwerte des

gesamten Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft, welches in der Gesellschaftsbilanz, Ergänzungs- und Sonderbilanz dargestellt ist (vgl. Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 81).

Gemäß § 6 Z 8 EStG 1972 sind bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebes die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens mit den tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen. Diese Bestimmung kommt nicht nur für den Fall des Erwerbes eines Betriebes, sondern auch bei Erwerb eines Mitunternehmeranteiles zur Anwendung (vgl. Schögl - Wiesner - Nolz - Kohler, EStG9, S 88, Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 233, hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1974, 1945/73).

Erwirbt eine Person entgeltlich einen Mitunternehmeranteil, so ändern sich daher (anteilig) die Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft, und zwar unabhängig davon, ob der Veräußerer seinen gesamten Mitunternehmeranteil oder nur einen Bruchteil dieses Anteiles veräußert hat. Da aber die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern Eingang in die Höhe des Gewinnes der Mitunternehmerschaft finden, ist damit bereits das Beschwerdevorbringen, die Abtretung eines Bruchteiles eines Mitunternehmeranteiles wirke sich auf die Höhe des steuerlichen Gewinnes der Mitunternehmerschaft nicht aus, widerlegt.

Wenn der Beschwerdeführer der belangten Behörde inkonsequentes Vorgehen insofern vorwirft, als sie der ebenfalls zum Stichtag 1. Juli 1986 erfolgten schenkungsweisen Abtretung von 5 % der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft durch Dr. L. an seine Gattin nicht die Konsequenzen der entgeltlichen Abtretung des 25 %igen Anteiles an H. S. beimaß, ist darauf zu verweisen, daß die unentgeltliche Abtretung eines Mitunternehmeranteiles gemäß § 6 Z 9 EStG zur Buchwertfortführung führt und somit keinen Veräußerungsgewinn entstehen läßt.

Aus dem Zusammenhang der Bestimmungen des § 6 Z 8 und des§ 24 Abs. 2 EStG 1972 leuchtet hervor, daß, wenn auch der Gewinn einer Mitunternehmerschaft einheitlich zu ermitteln ist, die stillen Reserven des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft (Gesellschafts- und Sonderbetriebsvermögen) dem einzelnen Mitunternehmer zugeordnet werden können. Für die Frage der Auflösung des Investitionsfreibetrages ergibt sich daraus folgendes:

Wird hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft eine vorzeitige Abschreibung gemäß § 8 EStG 1972 geltend gemacht, so läßt dies hinsichtlich dieses Wirtschaftsgutes eine stille Reserve entstehen bzw. erhöht diese. Im Falle der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles bzw. einer Quote eines Mitunternehmeranteiles kommt es zu einer aliquoten Aufdeckung der stillen Reserve. Der Investitionsfreibetrag ist eine Form der Investitionsbegünstigung. Zwischen vorzeitiger Abschreibung und Investitionsfreibetrag besteht gegenseitiger wirtschaftsgutbezogener Ausschluß (§ 10 Abs. 2 Z 4 EStG). Unstrittig ist, daß bei der Veräußerung eines Betriebes oder eines gesamten Mitunternehmeranteiles sowohl die durch vorzeitige Abschreibung verursachte stille Reserve als auch ein für dieses Wirtschaftsgut gebildeter Investitionsfreibetrag zur Auflösung kommt (vgl. Schögl - Wiesner - Nolz - Kohler, EStG9, 127, Hofstätter - Reichel, EStG 1988, § 10 Tz 10.1, Quantschnigg - Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 10 Tz 72). Es wäre daher nicht einsichtig, daß die Veräußerung einer Quote eines Mitunternehmeranteiles, die ebenfalls zu einer anteiligen Änderung der Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes und zur anteiligen Aufdeckung der stillen Reserve führt, nicht ebenfalls anteilig die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages herbeiführen würde. Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsansicht entspricht daher dem Gesetz.

Zur Frage der Investitionsrücklage ergibt sich bereits aus dem hg. Erkenntnis vom 30. November 1979, 2488/79, daß das Einkommensteuerrecht grundsätzlich nur bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles eine Fortführung der Buchwerte durch den Erwerber vorsieht (vgl. § 6 Z 9 EStG 1972). Bei einem entgeltlichen Übergang habe der Veräußerer gleich einem Steuerpflichtigen, der den Betrieb aufgebe, als letzten Akt seiner Betriebsführung den Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 24), während der Erwerber die einzelnen Wirtschaftsgüter unabhängig von den Buchwerten des Veräußerers gleich einem Steuerpflichtigen, der einen Betrieb eröffnet, (neu) zu bewerten (§ 6 Z 8 EStG) und entsprechend den für den Betriebserwerb aufgewendeten Eigenmitteln ein von jenem des Veräußerers unabhängiges, neues Eigenkapital anzusetzen habe. Diesen Vorstellungen des Gesetzgebers werde beim entgeltlichen Betriebsübergang aber nur Rechnung getragen, wenn im Grunde der Besteuerung unterliegendes Betriebsvermögen, das beim Betriebsveräußerer im Rahmen seiner Betriebsführung bisher unversteuert blieb, noch bei diesem zur Einkommensteuer erfaßt werde. Darunter fielen nicht nur die anläßlich der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven, sondern z.B. auch kraft besonderer steuerlicher Anordnung begünstigt behandelte Teile des Eigenkapitals (Gewinnanteile) des Veräußerers. Zu diesen zählten auch die

Investitionsrücklagen im Sinn des § 9 EStG, die eine steuerbegünstigte Reservierung von Eigenkapitalanteilen (Gewinnanteilen) für Investitionszwecke darstellten. Sie seien mangels einer entgegenstehenden Sondervorschrift nach insbesondere aus § 6 Z 8 und 9 EStG in ihrem Zusammenhalt hervorleuchtenden Grundsätzen noch beim Betriebsveräußerer gewinnerhöhend aufzulösen.

Mit Erkenntnis vom 16. Juni 1987, 85/14/0045, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, daß bei entgeltlicher Abtretung eines Mitunternehmeranteiles die Investitionsrücklage anteilig gewinnerhöhend aufzulösen sei. Der Beschwerdeführer konnte im Verwaltungsverfahren zu Recht darauf verweisen, daß dieses Erkenntnis den Fall einer Abtretung eines gesamten Mitunternehmeranteiles betraf. Aus den im Erkenntnis Zl. 2488/79 dargestellten Überlegungen ergibt sich aber, daß eine anteilige gewinnerhöhende Auflösung der Investitionsrücklage auch für den Fall der entgeltlichen Abtretung einer Quote eines Mitunternehmeranteiles Platz greifen muß (vgl. Doralt, EStG2, § 9 TZ 24). Unter Bedachtnahme auf die Gleichstellung von Betriebsveräußerung einerseits und Veräußerung einer Quote eines Mitunternehmeranteiles andererseits im § 24 EStG besteht kein Grund, den letzten Fall anders zu behandeln als die Veräußerung eines Betriebes im ganzen. Daran ändert auch das Beschwerdevorbringen nichts, daß der Abtretende, wenn er noch Mitunternehmer bleibt, grundsätzlich noch in der Lage wäre, in Zukunft die auf die abgetretene Quote des Mitunternehmeranteiles entfallende Investitionsrücklage zu verwenden.

Es sei auch darauf hingewiesen, daß sich im gegenständlichen Fall durch die gewinnerhöhende Auflösung der Investitionsrücklage zwar der Gewinnanteil des Dr. L. um den - nicht nach § 37 EStG zu versteuernden - Betrag von S 272.685,-- erhöhte, korrespondierend aber der Gewinnanteil von H.S. um S 272.685,-- vermindert wurde, sodaß der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft durch diesen Vorgang nicht beeinflußt wurde.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Investitionsrücklage Rücklagenauflösung bei Betriebsveräußerung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1991140173.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

27.09.2012

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at