jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/8/5 91/14/0127

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 05.08.1993

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §299 Abs1 litc;
BAO §299 Abs1;
BAO §299 Abs2;
EStG 1972 §20 Abs2;
EStG 1972 §6 Z2;
EStG 1972 §6;
KStG 1966 §17;
KStG 1966 §22 Abs2;
KStG 1966 §8 Abs1;
VwGG §41 Abs1;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 91/14/0128

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der N-Gesellschaft mbH in P, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in Z, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 17. Mai 1991 bzw 16. Mai 1991, Zl 16/20-GA4-ML/91 und 16/20/1-GA4-ML/91, betreffend Aufhebung des Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheides 1988, 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 Beschwerdeführerin beteiligte sich bei Gründung der SB GmbH im Jahre 1986 am Stammkapital dieser Gesellschaft

in Höhe von S 1,010.000,-- mit rund 66,83 %.

In den Jahren 1987 und 1988 leistete die Beschwerdeführerin an diese Gesellschaft Gesellschafterzuschüsse von insgesamt S 25,863.861,39, welche sie auf die Beteiligung aktivierte. Im Rechnungsabschluß zum 31. Dezember 1988 machte die Beschwerdeführerin eine Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung in Höhe dieses Betrages geltend. In einer Beilage zum Jahresabschluß 1988 wurde dazu begründend ausgeführt, daß die Gesellschafterzuschüsse zwecks besserer Dotierung der liquiden Mittel geleistet worden wären. Diese Maßnahme hätte zur Vollausnützung der Skontierungsmöglichkeit aller eingehenden Rechnungen wesentlich beigetragen und so das Betriebsergebnis nach oben beeinflußt. Mit Ablauf des Jahres 1988 hätte jedoch die SB GmbH ihren Betrieb eingestellt, das Personal an die SK & Co zurückgegeben und das gesamte Warenlager im Wert von S 83,850.042,30 an dieselbe Gesellschaft verkauft. Auch gewerberechtlich wäre der Betrieb (lt Aktenlage mit Anzeige vom 12. Jänner 1989) ruhend gemeldet worden und es sei auch nicht beabsichtigt, ihn in naher Zukunft wiederaufzunehmen. Es bleibe nach Abwicklung der Relikte aus der Zeit vor dem 1. Jänner 1989 nur der GmbH-Mantel bestehen. So gesehen sei der Anteil der Beschwerdeführerin an der SB GmbH höchstens mit dem von ihr übernommenen Nominale am Stammkapital zu bewerten. Mangels eines zukünftigen Ertragswertes sei nur der Substanzwert für die Bewertung des Anteiles maßgeblich, sodaß der Wert der Beteiligung auf diesen Wert abzuschreiben sei.

Das Finanzamt veranlagte die Beschwerdeführerin zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1988 erklärungsgemäß. Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid 1988 gemäß § 299 Abs 1 lit c und § 299 Abs 2 BAO in Ausübung des Aufsichtsrechtes auf.

In der Begründung zu diesem Bescheid weist die belangte Behörde darauf hin, daß für die Jahre 1987 und 1988 dem Beteiligungsausmaß entsprechende Gewinnausschüttungen der SB GmbH von über S 39,000.000,-- bzw über S 37,000.000,-- vorgenommen worden seien, die bei der Beschwerdeführerin gemäß § 10 KStG als Schachtelgewinne steuerfrei lukriert worden seien. Nach Lage des Falles sei in der überaus hohen Ausschüttung "jedenfalls höchstwahrscheinlich" für 1988 bereits eine (vorgezogene) Einlagenrückgewähr (in Höhe der Gesellschafterzuschüsse) in Vorwegnahme einer Abwicklung als enthalten anzusehen, weshalb für die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Teilwertabschreibung kein Raum bleibe. Im übrigen sei die Frage, inwieweit es sich bei dem von der Untergesellschaft ausgeschütteten Gewinnanteil für 1988 um einen "üblichen laufenden Gewinn" handelt oder ob im Hinblick auf die so hohe Ausschüttung in diesem Gewinnanteil in Vorwegnahme einer Abwicklung auch eine Einlagenrückgewähr als inkludiert anzusehen sei, vom Finanzamt bei der SB GmbH nicht näher untersucht worden. Bei der Ermessensübung sei das Interesse des Steuergläubigers und das der Beschwerdeführerin gegenübergestellt worden. Hiebei sei abgewogen worden, daß im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgabe (Zweckmäßigkeitsgründe) gegenüber dem Interesse der Abgabepflichtigen (Interesse an der Rechtskraft) überwiege, wobei auch davon auszugehen sei, daß gemäß § 114 BAO die Abgabenbehörden darauf zu achten hätten, daß alle Abgabepflichtigen gleichmäßig erfaßt würden. In einer ergänzenden Bescheidbegründung wurde ausgeführt, daß der Bescheid des Finanzamtes auch aus einem anderen Grund aufgehoben werde: Unter Hinweis auf § 17 KStG vertrete die Aufsichtsbehörde die Ansicht, im konkreten Fall sei ein doch unmittelbarer Zusammenhang der Beteiligung und deren Abschreibung (Aufwand) mit dem Schachtelgewinn als gegeben anzunehmen, hätte doch die abgabepflichtige Gesellschaft als gewinnberechtigte Muttergesellschaft entsprechend ihrer beherrschenden Stellung gegenüber der SB GmbH darauf, ob die Schachtelbeteiligung Erträge abwerfe, einen ganz entscheidenden Einfluß. Im übrigen sei eine genauere Teilwertermittlung in bezug auf die Beteiligung von der Beschwerdeführerin nicht vorgenommen worden. Angesichts der Höhe der Teilwertabschreibung im Zusammenhang mit dem Umstand, daß das Warenlager der SB GmbH erst 1989 veräußert worden sei, hätte das Finanzamt den Teilwert im Wege der Einholung einer hiefür zweckdienlichen Bewertungsermittlung feststellen müssen.

Durch den angefochtenen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihren, insbesondere durch die Rechtsschutzeinrichtungen des 7. Abschnittes der BAO garantierten Rechten, in ihrem Recht auf Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1988 mit S - 25,149.224,-- sowie erkennbar in ihrem Recht auf gesetzmäßige Ermessensübung verletzt und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in welcher die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird. Die Beschwerdeführerin hat auf die Gegenschrift repliziert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Soweit sich die Beschwerdeführerin in ihrem "Recht auf Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb" verletzt erachtet, übersieht sie, daß Gegenstand des angefochtenen Bescheides kein Verfahren war, mit welchem über die Abgabenfestsetzung oder allenfalls über die Grundlagen der Abgabenbemessung abgesprochen wird. In ihrem diesbezüglich behaupteten Recht konnte die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid daher nicht verletzt sein.

Unberechtigt ist auch die Rüge, die ergänzende Bescheidbegründung wäre verspätet zugestellt worden, schon deshalb, weil nach den vorgelegten Verwaltungsakten und den damit in Einklang stehenden unwidersprochen gebliebenen Ausführungen in der Gegenschrift der belangten Behörde auch die Zustellung der ergänzenden Begründung innerhalb der Frist des § 302 Abs 1 BAO, nämlich am 18. Mai 1991, erfolgte.

Darüber hinaus erachtet sich die Beschwerdeführerin aber auch in ihren durch die Rechtsschutzeinrichtungen des 7. Abschnittes der BAO garantierten Rechten verletzt. Die Beschwerdeführerin rügt diesbezüglich, daß die zur Erlassung des Aufhebungsbescheides tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 299 Abs 1 lit c BAO und § 299 Abs 2 BAO gegenständlich nicht vorlagen.

Demgegenüber ist die belangte Behörde der Ansicht, die für die Aufhebung des erstinstanzlichen Bescheides gemäß § 299 Abs 2 BAO erforderliche Voraussetzung einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit sei dadurch erfüllt, daß nach Lage des Falles in der "überaus hohen Ausschüttung jedenfalls höchstwahrscheinlich" 1988 bereits eine (vorweggenommene) Einlagenrückgewähr (in Höhe der Gesellschafterzuschüsse) in Vorwegnahme einer Abwicklung stattgefunden hätte und "somit für eine Teilwertabschreibung kein Raum bleibe". Eine schlüssige Begründung für beide Ansichten zeigt die belangte Behörde nicht auf. Der Gerichtshof vermag aber nicht zu erkennen, inwiefern die Höhe einer von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen offenen Ausschüttung des Reingewinnes die Annahme einer Einlagenrückgewähr rechtfertigt. Der Umstand, daß im ausgeschütteten Reingewinn auch Gesellschafterzuschüsse ihren Niederschlag gefunden haben, ist weder handels- noch steuerrechtlich zu beanstanden. Diesbezüglich wird etwa auf das hg Erkenntnis vom 25. März 1981, 445/79, Slg 5566/F, verwiesen, worin zum Ausdruck kommt, daß die Ausschüttungsbegünstigung des § 22 Abs 2 KStG 1966 auch insoweit grundsätzlich anzuwenden ist, als die ausgeschütteten Mittel aus vorangegangenen Gesellschaftereinlagen stammen.

Es erübrigt sich daher ein Eingehen auf die Frage, ob der Umstand einer allenfalls erfolgten Einlagenrückgewähr durch die SB GmbH sinnvoll mit der Frage nach einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung des durch aktivierte Gesellschafterzuschüsse erhöhten Beteiligungsansatzes durch die Beschwerdeführerin verknüpft werden kann.

Zur Frage der Teilwertabschreibung eines derartigen Beteiligungsansatzes als solcher wird auf das hg Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, 89/14/0064, verwiesen, worin der Gerichtshof mit ausführlicher Begründung die grundsätzliche Notwendigkeit ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen dargetan hat.

Die belangte Behörde hat der Abgabenbehörde erster Instanz auch zu Unrecht vorgeworfen, sie hätte in Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht geprüft, inwieweit es sich bei dem von der Untergesellschaft ausgeschütteten Gewinnanteil für 1988 um einen "üblichen laufenden Gewinn" gehandelt hätte (vgl diesbezüglich abermals das oben zitierte Erkenntnis vom 25. März 1981) und ob in diesem Gewinnanteil auch eine Einlagenrückgewähr als inkludiert anzusehen sei. Diesbezügliche Ermittlungen wären aus den oben angeführten Gründen nämlich nicht geeignet gewesen, einen anderslautenden Bescheid herbeizuführen.

Soweit die belangte Behörde (im Rahmen der ergänzenden Bescheidbegründung) eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides darin sieht, in Verbindung mit dem Umstand, daß es sich bei der gegenständlichen Beteiligung um eine Schachtelbeteiligung handelt, sei die gesetzliche Bestimmung des § 17 KStG außer acht gelassen worden, ist abermals auf das oben zitierte Erkenntnis vom 10. Dezember 1991 zu verweisen, worin der Gerichtshof ausgesprochen hat, daß die Abschreibung einer Beteiligung auf ihren niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Z 2 EStG 1972 auch bei Vorliegen einer Schachtelbeteiligung steuerwirksam ist.

In der ergänzenden Begründung rügt die belangte Behörde als weiteren Verfahrensmangel, welcher die Aufhebung

des Bescheides rechtfertige, daß das Finanzamt eine genauere Teilwertermittlung nicht vorgenommen hätte. Diesem Vorwurf kommt Berechtigung zu, weil tatsächlich nicht auszuschließen ist, daß das Finanzamt bei Wahrnehmung der ihm durch das Gesetz aufgetragenen amtswegigen Ermittlungspflichten zu einem anderslautenden Bescheid gelangen hätte können (vgl das hg Erkenntnis vom 29. Oktober 1985, 85/14/0093). Anlaß für derartige Ermittlungen bot entgegen den Beschwerdeausführungen die Beilage II zum Jahresabschluß 1988, worin zwar die Betriebseinstellung der SB GmbH mit Ablauf des Jahres, aber auch eine "Abwicklung der Relikte aus der Zeit vor dem 1. 1. 1989" und ein Warenlagerverkauf "im Wert von rund S 83,000.000,--" zum 1. Jänner 1989 an eine Konzerngesellschaft angeführt ist. Ein Hinweis auf den Preis dieses Warenlagers ist dieser Beilage nicht zu entnehmen. Wenn die Beschwerdeführerin etwa ausführt, daß der Veräußerung des Warenlagers der SB GmbH keinerlei Bedeutung zukomme, weil es - offenbar - zu Buchwerten verkauft worden sei bzw im Betriebsvermögen der SB GmbH keine stillen Reserven enthalten gewesen seien, so konnte das Finanzamt bei Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Körperschaftsteuer 1988 davon ohne weitere Ermittlungen keineswegs ausgehen. Die Verhältnisse im Zeitpunkt der Veranlagung sind deswegen relevant, weil es für die Beurteilung der Frage, ob das Finanzamt seine Ermittlungspflichten gemäß § 115 Abs 1 BAO verletzt hat, darauf ankommt, welcher Sachverhalt sich dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung seiner Bescheide auf Grund der abgegebenen Erklärung und der ihr beigeschlossenen Unterlagen dargeboten hat (vgl abermals das oben zitierte Erkenntnis vom 29. Oktober 1985). Daß bei einem allenfalls höheren als von der Beschwerdeführerin behaupteten Teilwert der Beteiligung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können, steht außer Zweifel.

Der Beschwerdeführerin ist zwar zuzustimmen, daß die MÖGLICHKEIT der Rechtswidrigkeit eines Bescheides die Oberbehörde noch nicht zur Bescheidbehebung gemäß § 299 Abs 2 BAO berechtigt. Für eine im Beschwerdefall auch a u f § 299 Abs 1 lit c BAO gestützte Bescheidbehebung ist jedoch maßgebend, ob bei Einhaltung der Verfahrensvorschriften (durch das Finanzamt) ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können und nicht, ob ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden müssen (vgl abermals das hg Erkenntnis vom 29. Oktober 1985, 85/14/0093).

Soweit die Beschwerde eine Verletzung von Verfahrensvorschriften des angefochtenen Bescheides geltend macht, ist nicht zu erkennen, inwiefern die belangte Behörde im Hinblick auf den zuletzt erörterten Aufhebungsgrund einen neuen Sachverhalt als erwiesen angenommen hat, zu welchem das Parteiengehör nicht gewährt worden wäre.

Zur Frage der Rechtmäßigkeit der Ermessensübung ist der Beschwerdeführerin zuzugeben, daß der angefochtene Bescheid in seiner diesbezüglichen Begründung Mängel aufweist. Es trifft zu, daß sich die belangte Behörde zur Zweckmäßigkeit der von ihr verfügten Bescheidbehebung mit dem allgemeinen Hinweis auf das Interesse einer gleichmäßigen Anwendung der abgabenrechtlichen Bestimmungen begnügt hat. Die Beschwerdeführerin zeigt allerdings nicht auf, warum diese allgemeine Zweckmäßigkeitsüberlegung gerade in ihrem Fall nicht zur Bescheidbehebung hätte führen dürfen. Dem Umstand, daß unter Berücksichtigung der Verlustabzüge aus 1986 und 1987 eine Abgabe für 1988 allenfalls nicht festzusetzen wäre, steht die Möglichkeit der Vortragsfähigkeit eines gegebenenfalls geringeren Verlustes gegenüber. Die Beschwerde legt auch nicht dar, welches BERECHTIGTE Interesse ("Billigkeit") die Beschwerdeführerin am Unterbleiben einer Klärung der nach Ansicht der belangten Behörde bisher ungeprüften tatsächlichen Höhe des Teilwertes haben könnte.

Ungeachtet des Umstandes, daß die belangte Behörde nicht berechtigt ist, erst in der Gegenschrift einen im angefochtenen Bescheid nicht einmal angedeuteten Aufhebungsgrund nachzutragen (vgl zB das hg Erkenntnis vom 10. Mai 1988, 85/14/0034), wird aus verfahrensökonomischen Gründen darauf hingewiesen, daß der Gerichtshof die in der Gegenschrift der belangten Behörde angestellten Erwägungen zu einem allfälligen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Beschwerdefall nicht zu teilen vermag. In diesem Zusammenhang wird die oben zitierte hg Rechtsprechung zur Gewährung von Gesellschafterzuschüssen in Verbindung mit nachfolgenden Ausschüttungen ("Schütt aus, hol zurück") in Erinnerung gerufen. Im übrigen hat die belangte Behörde den Hinweis auf die Ausnützung von Skontierungsmöglichkeiten im Beschluß über die Gesellschafterzuschüsse zu Unrecht lediglich auf das Jahr 1988 bezogen. In diesem Zusammenhang ist der Verweis der Beschwerdeführerin in ihrer Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde auf Skontoerträge der SB GmbH im Jahre 1988 in Höhe von rd S 789.000,-- nicht unberechtigt.

Wird ein Bescheid aus mehreren Gründen durch die Oberbehörde aufgehoben, so ist der Aufhebungsbescheid nicht rechtswidrig, wenn er sich nur in einem Aufhebungsgrund als berechtigt erweist (vgl zB das bereits mehrfach erwähnte hg Erkenntnis vom 29. Oktober 1985, 85/14/0093).

Aus den oben dargelegten Gründen erweist sich die Beschwerde daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.

Schlagworte

Sachverhalt Neuerungsverbot Besondere Rechtsgebiete

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1991140127.X00

Im RIS seit

03.04.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at