jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/1/31 95/13/0281

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.01.2001

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/01 Handelsrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §859;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §4;
EStG 1988 §5;
EStG 1988 §6;
HGB §224 Abs2 A 3 6;
HGB §224 Abs2 B 2 4;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag.iur. Mag.(FH) Schärf, über die Beschwerde der G KG in W, vertreten durch Dr. Manfred Lampelmayer, Rechtsanwalt in Wien I, Elisabethstraße 15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 17. Oktober 1995, Zl. 15-91/1231/05, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO sowie Gewerbesteuer für 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende KG schloss im Jahr 1989 mit einer GmbH einen Vertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

"I.

Die ...(GmbH) musste zufolge Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit am 18. Juni 1989 den Ausgleich beim Handelsgericht Wien anmelden. Die bisher von der Geschäftsführung der ...(GmbH) gesetzten Maßnahmen und die vorliegende Erfolgsvorschau lassen erkennen, dass im Falle der Annahme des Ausgleiches eine echte Sanierung des Unternehmens erreicht wird, da durch den Ausgleich nicht nur die Finanzierung entscheidend verbessert wird, sondern auch durch Senkung des Zinsaufwandes und eine Reihe von Rationalisierungsmaßnahmen eine positive künftige Erfolgsentwicklung zu erwarten ist.

Rücksichtlich des für die Erfüllung des Ausgleiches erforderlichen Finanzbedarfes ist jedoch die Zuführung von liquiden Mitteln erforderlich.

Im Interesse der Geschäftsbeziehungen ... gewährt daher die

...(KG) der ...(GmbH) einen Zuschuss in Höhe von S 20,000.000,-- (...) entsprechend den nachfolgenden Bestimmungen dieses Vertrages.

II.

...

Die ...(KG) erwirbt mit Hingabe des Betrages ausschließlich den Anspruch auf Beteiligung am Gewinn der ...(GmbH) nach Maßgabe der näheren Bestimmungen dieses Vertrages.

Demzufolge gewährt die ...(KG) weder ein Darlehen noch handelt es sich bei der vertraglichen Zahlung um die Leistung eines Beteiligungskapitals. Die ...(KG) erwirbt keinen wie immer gearteten Vermögensanspruch, sondern lediglich Anspruch auf künftige Gewinnanteile.

III.

Die unter Pkt.II genannte Gewinnbeteiligung ist wie folgt zu berechnen:

Für die Geschäftsjahre der ...(GmbH), die dem Geschäftsjahr folgen, in welchem die ...(KG) den in Pkt.II. näher bezeichneten Zuschuss bezahlt, steht der ...(KG) ein Anteil in Höhe von 50 % der von der ...(GmbH) in ihren Filialen erzielten Überschüsse zu.

.... Zwecks Vereinfachung der Ermittlung der Berechnungsgrundlage

für die Gewinnbeteiligung ist vom Bruttogewinn der einzelnen Filialen auszugehen und zwecks Deckung aller übrigen Kosten ein Pauschalbetrag in Höhe von 32 % des Umsatzes abzuziehen. Die Summen aller so ermittelten Überschüsse der ...(GmbH) stellt die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Gewinnanspruches der ...(KG) dar. ....

Unbeschadet des obgenannten Gewinnermittlungsvorganges sind jedoch die Ansprüche der ...(KG) für die Jahre 1990 - 1992 mit 2,1 Mio und danach mit 3,4 Mio p.a. begrenzt.

Ein Viertel (25 %) des zuletzt genannten Betrages von 3,4 Mio ist in der Weise wertgesichert, dass er sich in dem Ausmaß erhöht oder verringert, in dem sich der Verbraucherpreisindex 1986 zwischen dem Monat September 1989 und dem letzten Monat der für die Gewinnbeteiligung maßgeblichen Gewinnermittlungsperiode verändert. ....

Der Anspruch der ...(KG) auf Gewinnbeteiligung an den Ergebnissen der ...(GmbH) erlischt, sobald die Gewinnausschüttung die Summe von S 20,000.000,-- (...) zuzüglich einer kontokorrentmäßigen Verzinsung von 5 % über der Sekundärmarktrendite p.a. erreicht, frühestens jedoch mit Ablauf des im Jahr 2004 endenden Wirtschaftsjahres.

...

IV.

...

V.

Für den Fall, dass die ...(GmbH) eine der zum Zeitpunkt dieses Vertragsabschlusses bestehenden Filialen auflöst oder zu verkaufen beabsichtigt, hat sie diesen Betrieb einschließlich aller Aktiva der ...(KG) zum Kauf anzubieten, wobei als Kaufpreis die Summe der für die einzelnen Wirtschaftsgüter der Filiale maßgeblichen Teilwerte (gemäß Bewertungsgesetz) heranzuziehen ist.

Obige Bestimmung gilt auch sinngemäß für den Fall, dass die ...(GmbH) ihren gesamten Betrieb zu veräußern beabsichtigt. Dies gilt auch im Fall einer Fusion mit einem anderen Unternehmen, es sei denn, dass vom Nachfolgeunternehmen die Ansprüche auf Gewinnbeteiligung im vertraglichen Ausmaß garantiert werden und die übernehmende Gesellschaft in alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag eintritt.

VI.

An etwaigen Verlusten der ...(GmbH) ist die ...(KG) nicht beteiligt.

VII.

Dieser Vertrag wird insoweit aufschiebend bedingt abgeschlossen, als er erst Wirksamkeit erlangt, sobald der gerichtliche Ausgleich der ...(GmbH) rechtskräftig bestätigt wird.

..."

Die Beschwerdeführerin behandelte den hingegebenen Zuschuss im Jahr 1989 als Betriebsausgabe.

Anlässlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und der Veranlagung zur Gewerbesteuer 1989 aktivierte das Finanzamt den Besserungsanspruch als Forderung.

In einer dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Aktivierung des Besserungsanspruches und die damit verbundene Aberkennung des an die GmbH geleisteten Zuschusses als Betriebsausgabe. Die vom Finanzamt vorgenommene Aktivierung sei rechtswidrig und widerspreche den anzuwendenden handelsrechtlichen Bestimmungen, sie widerspreche auch der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gültigen Erlassregelung und verletze somit entgegen den Intentionen des BMF (wonach die Ausführungen des Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 28. November 1990 für die steuerliche Behandlung von Besserungsvereinbarungen auf solche anzuwenden seien, die nach dem 1. Dezember 1990 abgeschlossen wurden) die Grundsätze von Treu und Glauben.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Wiewohl der angefochtene Bescheid auch Erwägungen enthält, ob es sich bei dem abgeschlossenen Vertrag um eine typische Besserungsvereinbarung handelt, oder ob mit ihm eine stille Gesellschaft errichtet oder aber ein partiarisches Darlehen gewährt wurde, vertrat die belangte Behörde in der Folge die Ansicht, dass die Beurteilung der Vertragsform letztlich keinen Einfluss auf die Beantwortung der gegenständlich allein strittigen Frage habe, ob eine Aktivierung des durch den Vertrag vereinbarten Anspruches der Beschwerdeführerin zu erfolgen habe, oder ob der hingegebene Zuschuss als Betriebsausgabe anzuerkennen sei. Da nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Beschwerdeführerin die Geldmittel der GmbH geschenkt habe, sodass eine Forderung auf Rückzahlung der gewährten Geldmittel bestehe, sei eine Forderung, und zwar mit dem Nennwert von S 20 Millionen gemäß § 6 EStG 1988 zu aktivieren. Es handle sich dabei um eine zwingende steuerrechtliche Vorschrift, sodass weder der Hinweis auf handelsrechtliche Bestimmungen noch ein Erlass des Bundesministers für Finanzen daran etwas zu ändern vermögen. Erlässe stellten überdies keine den Senat bindenden Rechtsquellen dar, sodass die Beschwerdeführerin daraus kein subjektives Recht ableiten könne. Anhaltspunkte für eine Teilwertabschreibung der aktivierten Forderung hätten sich im Jahr 1989 nicht ergeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Unter einer Besserungsvereinbarung ist eine Abmachung zu verstehen, wonach ein Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet wird, das er dem Kapitalgeber nur im Falle seiner "Besserung" zurückzahlen muss. Die "Besserung" kann dabei als (Wieder-)Eintritt in die Gewinnzone bzw als Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter (zB Erreichen einer bestimmten Eigenkapitalquote) definiert sein. Die Rückzahlung hat aus künftigen Gewinnen und/oder Liquidationserlösen zu erfolgen. Es gibt die verschiedensten Ausgestaltungen von Besserungsvereinbarungen. Der traditionelle Besserungsschein sieht einen vorläufigen Schuldnachlass zur Sanierung eines Unternehmens mittels eines schriftlich verbrieften Schuldversprechens vor. Der Besserungsschein kann sich jedoch auch als reines Finanzierungsinstrument zur Kapitalzuführung von dritter Seite darstellen (vgl Petra Schwarzinger, Besserungsvereinbarungen im Bilanzrecht, ecolex 1997, 529).

In der Beschwerde wird die Ansicht vertreten, dass es sich bei der gegenständlichen Vereinbarung um eine typische Besserungsvereinbarung handle. Die Vereinbarung sei weder als Darlehensvertrag noch als solcher zur Gründung einer Stillen Gesellschaft zu beurteilen. Der im angefochtenen Bescheid angesprochene Bezug auf § 6 EStG 1988 sei

unrichtig, weil diese gesetzliche Bestimmung keine spezielle Definition zur Frage enthalte, wie Besserungsscheine dieser Art zu bilanzieren seien. Mangels derartiger spezieller Regelung sei auf die Bestimmungen des Handelsrechtes in der damaligen Fassung zurückzugreifen, wofür § 5 EStG 1988 die Rechtsgrundlage bilde. Danach könne ein Aktivierungsrecht des Zuschusses ausgeschlossen werden. Maßgeblich sei nämlich, welche Ansprüche auf Grund dieses Zuschusses entstanden seien. Bei diesem Anspruch handle es sich lediglich um Gewinnbeteiligungen in den Folgejahren. Gewinnbeteiligungen aber dürften in Übereinstimmung mit den allgemeinen Bestimmungen des Abgabenrechtes erst mit dem Jahr als Forderung bilanziert werden, in welchem auch die Gewinne vom Zuschussempfänger realisiert würden. Dies sei auch in den Bilanzen der Beschwerdeführerin geschehen. Die Gewinnbeteiligungen seien jeweils im Jahresabschluss jenes Jahres, für welches sie gut geschrieben worden seien, aktiviert und als Erträge steuerlich erfasst worden. Die Bilanzierung stehe somit in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Bestimmungen. Eine Abweichung zu handelsrechtlichen Bestimmungen, die die Norm des § 5 EStG 1988 außer Kraft setzen würde, sei jedoch aus § 6 EStG 1988 nicht zu ersehen.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf: Es trifft zwar zu, dass § 6 EStG 1988 keine spezielle Regelung enthält, wie der Geschäftsfall einer Besserungsvereinbarung zu bilanzieren ist. Dies schließt aber nicht aus, dass ein entstandener Anspruch steuerrechtlich zu bilanzieren und nach § 6 EStG 1988 zu bewerten ist, wenn diesbezüglich von einem Wirtschaftsgut ausgegangen werden kann. Die Beschwerdeführerin stellt zwar im Zusammenhang mit Ausführungen, weshalb die geschlossene Vereinbarung nicht als Darlehensvertrag beurteilt werden könne, in Abrede, dass durch die abgeschlossene Vereinbarung ein Forderungsanspruch "auf den Zuschussbetrag" entstanden sei, räumt aber ein, dass für die Zuschussgewährung eine "Gegenleistung", nämlich eine "Gewinnbeteiligung" vereinbart wurde. Sachverhaltsbezogen ist jedoch unbestritten, dass eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung der Beschwerdeführerin an der GmbH nicht vereinbart wurde, zumal in dem abgeschlossenen Vertrag ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass es sich bei der vertraglichen Zahlung nicht um die Leistung eines Beteiligungskapitals handelt. Mangels gesellschaftsrechtlicher Beteiligung der Beschwerdeführerin an der GmbH kann der aus der Vereinbarung unbestritten entstandene Anspruch aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als nichts Anderes als ein Anspruch auf Rückzahlung des hingegebenen Kapitals nach Maßgabe der vereinbarten näheren Bestimmungen der Vereinbarung gesehen werden. Daran ändert weder der Umstand etwas, dass der Anspruch im abgeschlossenen Vertrag ausdrücklich als solcher auf Beteiligung am Gewinn der GmbH bezeichnet wird, noch ist für diese Beurteilung maßgebend, ob der Rückzahlungsanspruch auf einer zivilrechtlich als Darlehensvertrag einzuordnenden Vereinbarung beruht. Es handelt sich bei den gewährten Rechten jedenfalls um Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art (vgl das hg Erkenntnis vom 21. Oktober 1999, 94/15/0088). Zur Beantwortung der Frage, ob der bestehende Anspruch ein Wirtschaftsgut darstellt, ist zu berücksichtigen, dass unter Wirtschaftsgütern alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbare Güter jeder Art zu verstehen sind, wobei selbständige Bewertungsfähigkeit angenommen wird, wenn im Rahmen des Gesamtkaufpreises für ein Unternehmen ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt (vgl abermals das zitierte Erkenntnis vom 21. Oktober 1999). Da ein fiktiver Erwerber des Unternehmens der Beschwerdeführerin im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den entsprechenden Anspruch zweifellos ein besonderes Entgelt angesetzt hätte - Gegenteiliges hat die Beschwerdeführerin auch nicht behauptet - ist die Qualifikation des gegenständlich entstandenen Anspruches als Wirtschaftsgut zu bejahen. Die tatsächliche Höhe des Anspruches auf entsprechende Rückzahlung des Kapitals steht nach dem Vertrag fest. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die in der Literatur vertretene Auffassung, dass die Ungewissheit über den exakten Rückzahlungszeitpunkt einer Aktivierung des Anspruches nicht entgegensteht (vgl Petra Schwarzinger, aaO). Der in der Literatur (vgl Perkounigg, Wirkliches "Aus" für Besserungsscheine, SWK 1993, A 52) dem gegenüber vertretenen Auffassung, eine Aktivierung habe zu unterbleiben, weil der Kapitalgeber weder wisse, wann der - bestehende - Rechtsanspruch geltend gemacht werden könne, noch ob der Rechtsanspruch überhaupt jemals realisiert werden könne, kann hingegen nicht gefolgt werden. Einerseits ist nämlich der Zeitpunkt, wann der Rechtsanspruch geltend gemacht werden kann, nach den abgeschlossenen Vereinbarungen durchaus bestimmbar, andererseits ist nicht erkennbar, aus welchen Gründen die Realisierbarkeit des eingeräumtermaßen bestehenden Rechtsanspruches im Zeitpunkt der Entstehung des Anspruches eingeschränkt sein sollte. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen im abgeschlossenen Vertrag verwiesen, wonach unter Punkt 1 darauf hingewiesen wird, dass die von der Geschäftsführung der GmbH gesetzten Maßnahmen und die vorliegende Erfolgsvorschau erkennen ließen, dass im Falle der Annahme des Ausgleiches eine echte Sanierung des Unternehmens erreicht werde.

Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass eine von der Beschwerdeführerin behauptete Verfassungswidrigkeit schon deshalb nicht vorliegt, weil entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin Zahlungen der GmbH in den Folgejahren, soweit sie Rückzahlungen des hingegebenen Kapitalzuschusses darstellen, erfolgsneutral gegen die aktivierte Forderung zu verbuchen sind, und insofern auch keine steuerpflichtigen Erträge darstellen. Von einer exzessiven Besteuerung kann daher keine Rede sein.

Die Beschwerde erweist sich 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 VerordnungBGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 31. Jänner 2001

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1995130281.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at