



GZ. RV/0980-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S GesmbH., vertreten durch GWT Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Abgabenfestsetzung für den Gewerbesteuerbescheid 1993 beträgt unverändert
S 83.461,- (€ 6.065,35)

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Gegenstand der S GesmbH (idF. Bw.) war unter anderem die Beteiligung an Unternehmungen. Die Bw. wurde einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1992 bis 1994 unterzogen.

Die Bw. war an der A GesmbH in Form einer atypisch stillen Gesellschaft beteiligt.

Im Zuge der Prüfung wurde bei der Ermittlung des Gewerbeertrages 1993 der Bw. der Anteil am laufenden Gewinn der A GesmbH & Mitgesellschafter i.H.v. S 56.921,- gemäß § 8 Z. 2 GewStG gekürzt, der Veräußerungsgewinn an dieser Unternehmung i.H.v. S 2.274.576,88 wurde hingegen zur Berechnung des Gewerbeertrages der Bw. für 1993 herangezogen.

Das Finanzamt für Körperschaften folgte den Ausführungen der Bp. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen Gewerbesteuerbescheid für 1993.

Mit Schriftsatz vom 12. Jänner 1998 erhob die Bw. Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1993. Gemäß § 8 Z 2 GewStG sei eine Kürzung in Höhe von S 56.921,- aus der laufenden Ergebnistangente der A GesmbH & Mitges. vorgenommen worden.

Keine Kürzung sei jedoch hinsichtlich des im Ergebnis enthaltenen Veräußerungsgewinnes aus der Beteiligung an der A GesmbH & Mitges. in Höhe von S 2.274.576,88 erfolgt.

Wie im Kommentar zum Gewerbesteuergesetz Philipp zu § 6 Tz. 11 ausgeführt werde, würden Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder auch eines Anteiles an einem Betrieb nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

Wie in diesem Kommentar weiters zu § 8 Tz. 36 ausgeführt werde, hätte die frühere Rechtsprechung für Gewinne aus der Veräußerung einer Mitunternehmerbeteiligung keine Kürzung gem. § 8 Z. 2 GewStG zugelassen. Aufgrund der neueren Rechtssprechung sei dies jedoch zulässig. Diese Auffassung würde sich auch in Doralt/Ruppe Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 4. Auflage, Seite 266 finden.

Es werde der Antrag gestellt, den Gewerbeertrag der Bw. um den Veräußerungsgewinn der A GesmbH & Mitges. zu kürzen.

Die Betriebsprüfung nahm mit Schreiben vom 18.1.1999 zu obiger Berufung Stellung.

Die Kürzung des Veräußerungsgewinnes werde laut Rechtssprechung bestätigt, wobei bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes das Besteuerungsobjekt des Gewerbebetriebes als nicht mehr vorhanden angesehen werde (Kommentar Philipp Tz. 35 zu § 8 Z 2 GewStG).

Dies treffe nur dann zu, wenn es sich bei der Anteilsveräußerung um einen, von der üblichen laufenden gewerblichen Haupttätigkeit unabhängigen Vorgang handle. Betriebsgegenstand der Bw. sei das Halten von Beteiligungen und die Weiterverrechnung von Kosten, soweit diese nicht die Bw. selbst betreffen würden.

Die Abgrenzung gegenüber nicht gewerbsteuerpflichtigen Veräußerungsvorgängen ergebe sich aus dem Begriff der Vermögensverwaltung bzw. deren Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit (§ 32 BAO).

Die Tätigkeit des fremdfinanzierten Beteiligungsunternehmens überschreite jenes Ausmaß, das üblich mit der Verwaltung des eigenen Vermögens verbunden sei. Es werde nicht eigenes Vermögen durch Fruchtziehung genutzt, die fremdfinanzierten Beteiligungen würden vielmehr einen merklichen Zinsenaufwand verursachen. Es liege keine Vermögensverwaltung vor, wenn die Fruchtziehung in den Hintergrund und die Vermögensverwertung in den Vordergrund trete. Auf der Aktivseite der Bilanz der Bw. würden Beteiligungen, auf der Passivseite die zur Finanzierung notwendigen Bankverbindlichkeiten und sonstige Darlehen überwiegen.

Die Erlöse würden aus Beteiligungserträgen und Fremdkostenverrechnungen, die Aufwendungen in Bank- und Kreditzinsen, sonstigen Geldkosten, Kreditkosten, Finanzierungskosten udgl. bestehen.

Betrachte man bei einem Beteiligungsunternehmen den An- und Verkauf sowie das Halten und Nutzen von Beteiligungen als Umlaufvermögen, so zähle der Veräußerungsvorgang zu den laufenden gewerblichen Einkünften.

Die bisher angefallenen Beteiligungserträge würden durch die Finanzierungskosten zu Verlusten führen (1988-1992, 1994). Aus der Beteiligungshaltung ergebe sich keine positive Fruchtziehung. Lediglich 1993 sei ein Gewinn infolge Veräußerung der Beteiligung erwirtschaftet worden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 1999 als unbegründet abgewiesen.

Der von der A GesmbH & Mitges. erwirtschaftete Gewinn unterliege bei ihr der Gewerbesteuer. Der Anteil der Bw. an diesem Gewinn betrage S 56.921,-.

Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrages der Bw. sei deren Gewinn um diesen Gewinnanteil zu kürzen gewesen, wodurch eine doppelte Besteuerung vermieden werde.

Anders sei die Situation, wenn einer der Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil veräußere und daraus einen Veräußerungsgewinn erziele. Dieser würde zwar im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte festgestellt, unterliege jedoch bei der A GesmbH&Mitges. selbst nicht der Gewerbesteuerpflicht.

Eine Kürzung bei der GewSt-Veranlagung käme daher bereits aus diesem Grund nicht in Betracht, weil eine 'Doppelbesteuerung' des Veräußerungsgewinnes nicht vorliegen könne.

Der Veräußerungsgewinn sei auch nicht von der A GesmbH&Mitges. 'erwirtschaftet' worden sondern von der Bw. Auch aus diesem Grund käme eine Kürzung gem. § 8 Z. 2 GewStG nicht in Betracht.

Der Veräußerungsgewinn erhöhe nicht das Betriebsvermögen der A GesmbH&Mitges. sondern ausschließlich jenes der Bw. und sei daher in der Gewerbeertragsermittlung der Bw. enthalten, weshalb für eine Kürzung gem. § 8 Z. 2 GewStG keine Rechtfertigung verbleibe.

Die in der Berufung angesprochene Zitierung von Tz. 11 zu § 6 GewStG (Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Philipp) gehe völlig ins Leere, da es sich dabei um wegfallende Besteuerungsobjekte mit Einstellung der werbenden Tätigkeit handle, was auf den vorliegenden Fall nicht zutreffe. Ergänzend werde auf Tz. 13 zu § 6 GewStG (Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Philipp) hingewiesen.

Die in der Berufung angesprochene neuere Rechtssprechung beziehe sich lediglich auf jene des BFH. Demgegenüber habe die österreichische Judikatur (VwGH Zl. 89/14/0059 v. 18.12.1990) die Auffassung, dass einer Kapitalgesellschaft die Kürzung des Gewerbeertrages für den Gewinn aus der Veräußerung eines Anteiles an einer Mitunternehmerschaft nicht zustehe, uneingeschränkt bestätigt.

Die Bw. stellte daraufhin mit Eingabe vom 21. August 1999 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Eine laut dem Antrag angekündigte, ergänzende Begründung wurde nicht eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 6 Abs. 1 GewStG ist Gewerbeertrag der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach dem Einkommensteuergesetz 1988 oder nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988 zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 7 bis 9 bezeichneten Beträge.

Gemäß § 8 Z. 2 GewStG wird die Summe des Gewinnes und der Hinzurechnungen gekürzt um

- die Anteile am Gewinn einer offenen Handelsgesellschaft, einer

Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind.

Die Bw. hat einen laufenden Gewinn sowie einen Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung an der A GesmbH&Mitges. erwirtschaftet.

Während die Bp. eine Kürzung gem. obiger Bestimmung hinsichtlich des laufenden Gewinnanteiles aus der Beteiligung vornahm, versagte sie einen solchen hinsichtlich des Anteiles am Veräußerungsgewinn.

Die Bw. verweist in der Berufung auf den Gewerbesteuerkommentar Philipp, GewStG § 6 Tz. 11 worin ausgeführt wird, dass ein einkommensteuerlicher 'Gewinn aus Gewerbebetrieb' für die Gewerbesteuer nur dann maßgeblich ist, wenn er einem bestehenden Gewerbebetrieb zugerechnet werden kann. Da bei Einzelunternehmungen bzw. Personengesellschaften das Besteuerungsobjekt mit der Einstellung derwerbenden Tätigkeit zu bestehen aufhört, führt dies dazu, dass die nachfolgende Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes außerhalb der Tätigkeit, die als Gewerbebetrieb anzusehen war liegt und daher Veräußerungsgewinne nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer einbezogen werden können.

Die Bw. übersieht in diesem Zusammenhang, wie bereits in der Stellungnahme der Bp. dargestellt, dass gem. § 6 Tz. 13 des zit. Kommentares das Besteuerungsobjekt bei Kapitalgesellschaften erst mit dem Entfall der Rechtsform wegfällt, die Veräußerung daher noch während des Bestehens des Besteuerungsobjektes erfolgt, weshalb auch Veräußerungsgewinne Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer bilden.

Beide zit. Bestimmungen beziehen sich auf die grundsätzliche Frage, ob Gewerbesteuerpflicht bei Veräußerungsgewinnen vorliegt und nicht darauf, ob Veräußerungsgewinne im Rahmen der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft zu erfassen sind.

Gemäß § 8 Z 2 Tz. 30 GewSt-Kommentar Philipp liegt der Grundgedanke der Kürzungsvorschrift darin, dass die entsprechenden Beträge bei der Personengesellschaft bereits Gegenstand der Gewerbebesteuerung waren. Um zu verhindern, dass dieselben Beträge beim die Beteiligung haltenden Unternehmen neuerlich der Gewerbesteuer unterworfen werden, ist dessen Gewinn um die Beträge zu kürzen, die bereits im Beteiligungsunternehmen erfasst wurden. Sinn der Kürzungsvorschrift ist somit eine Verhinderung der Doppelbesteuerung.

Im § 8 Z. 2 Tz. 36 des Gewerbesteuerkommentares Philipp wird darauf verwiesen, dass die deutsche Rechtsprechung die Kürzung auch für den Anteil am Veräußerungsgewinn zulasse, und verweist dabei auf ein Urteil des BFH BStBl. 1962, III, S 438.

Laut Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechtes, 4. Auflage S 266 wird die Meinung vertreten, dass der Ertrag (Veräußerungsgewinn) eines Unternehmens, an dem eine Beteiligung besteht, gewerbesteuerlich bei diesem und nicht bei dem die Beteiligung haltendem Unternehmen entsteht, weshalb unabhängig vom § 8 Z 2 GewStG der Veräußerungsgewinn nicht von dem, die Beteiligung haltendem Unternehmen zu erfassen wäre. Die Autoren verweisen in diesem Zusammenhang auf das oben erwähnte Urteil des BFH sowie einen Artikel von Leitner, RdW 1988, Seite 363.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit einem Erkenntnis vom 18. Dezember 1990 Zl. 89/14/0059 mit der Frage der Anwendung der Kürzungsbestimmung des § 8 Z. 2 GewStG befasst und erkannt, dass einer Kapitalgesellschaft eine Kürzung gem. § 8 Z. 2 GewStG für den Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft nicht zusteht (mit Literaturverweisen). Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis sowohl mit dem zit. BFH Urteil vom 25. Mai 1962 BStBl. 438 als auch mit der laut Berufungsschrift zitierten Literaturmeinung von Doralt/Ruppe auseinandergesetzt, vermag dieser jedoch nicht beizupflichten. Der Sinn der strittigen Kürzungsbestimmung gebiete es nicht, einen derartigen Ertrag nicht zu erfassen. Auch dem zit. Artikel von Leitner, RdW 1988 ist laut VwGH-Erkenntnis eine über das Beschwerdevorbringen hinausgehende Bedeutung nicht beizumessen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat somit unter Kenntnis sämtlicher vom Bw. vorgebrachter Literatur- und Judikaturmeinungen der Anwendung der Kürzungsbestimmung des § 8 Z. 2 GewStG eine klare Absage erteilt und den Ansatz des Veräußerungsgewinnes einer Personengesellschaft im Rahmen des Betriebsvermögens einer Kapitalgesellschaft für Rechters erklärt.

Das zit. Erkenntnis des VwGH ist auf den vorliegenden Fall der Beteiligung der Bw. als atypisch Stiller an der AGesmbH in Form der AGesmbH&Mitges. (Mitunternehmerschaft) analog anzuwenden.

Zur Frage der Gewerblichkeit der Bw. werden bereits im Rahmen der Stellungnahme der Bp. zur Berufung vom 18.1.1999 nähere Ausführungen getroffen, auf die in diesem Zusammenhang verwiesen wird.

Aufgrund der dargestellten Rechtslage wird der Veräußerungsgewinn der A GesmbH & Mitges. zu Recht im Rahmen der Einkünfte der Bw. erfasst. Es liegt kein Anwendungsfall des § 8 Z. 2 GewStG vor.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 12.2.2004