

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

26.05.1971

**Geschäftszahl**

0150/71

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Dr. Kaupp, Hofstätter, Dr. Karlik und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Smekal, über die Beschwerde des RK in N, vertreten durch Dr. Alois Fuchs, Rechtsanwalt in Landeck, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat) vom 4. Dezember 1970, Zl. 20.681-I/69, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1967, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Tirol) hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 1.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Vater des Beschwerdeführer, Alois K., war Bäckermeister in N. und betrieb neben diesem Gewerbe ein Fremdenheim. Er beteiligte sich an der mit Notariatsakt vom 25. Jänner 1959 erfolgten Errichtung einer "Sessellift-Gesellschaft m.b.H." mit dem Sitze in N., und bezahlte und übernahm vom S 900.000,-- bestehenden Stammkapital dieser Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand der Bau und der Betrieb eines Sesselliftes von N. auf den K. ist, einen Anteil von S 15.000,--. Nach dem Tode des Alois K. im Jahre 1961 fiel dem Beschwerdeführer im Erbwege insbesondere das Fremdenheim und

der Ges.m.b.H.-Anteil zu. Zumindest ab 1962 verzeichnete er in den seinen Einkommensteuererklärungen beigelegten Bilanzkonten -

seinen steuerpflichtigen Gewinn ermittelte er stets nach der Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG - unter den Aktiven des Umlaufvermögens einen Posten "Beteiligung Sesselbahn" und bezifferte dieses Aktivum mit dem Nominalbetrag des Anteiles, nämlich mit S 15.000,--, ab 1965 zufolge einer mit Gesellschafterbeschuß vom 30. Mai 1965 erfolgten Erhöhung des Stammkapitals der Gesellschaft m.b.H. auf S 1.900.000,-- mit dem aufgestockten Nominalbetrag seines Anteiles von S 25.000,--. Zum Fremdenbeherbergungsgewerbe hatte er inzwischen die Konzession für die Ausübung des Mietwagengewerbes, die Konzession zum Betrieb des Taxigewerbes, beschränkt auf die Zeit vom 1. Juni bis 15. September jedes Jahres, erworben, und erwarb schließlich im August 1967 eine Konzession gemäß § 2 der Reisebüroverordnung 1935 mit den Berechtigungen zur Veranstaltung von Gesellschaftsfahrten und Ausgabe von Hotelanweisungen für den Standort in N.

In der seiner Einkommensteuererklärung für 1967 beigelegten Verlust- und Gewinnrechnung für das Jahr 1967 nahm der Beschwerdeführer von dem per 1. Jänner 1967 noch mit S 25.000,-- bezifferten Wert des Ges.m.b.H.-Anteiles eine Teilwertabschreibung im Ausmaß von S 17.500,-- vor und bezifferte das Aktivum "Sessellift" demgemäß in der Jahresabschlußbilanz zum 31. Dezember 1967 nur noch mit S 7.500,--. Das Finanzamt schied im Einkommen- und Gewerbesteuerbescheid 1967 die Beteiligung an der Sessellift Ges.in.b.H. aus der Bilanz aus und rechnete die Teilwertabschreibung von S 17.500,-- dem Gewinn zu, weil die Beteiligung kein notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Kapitalanteile gehörten nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelkaufmanns, wenn sich ihre Anschaffung zwangsläufig aus dem Betrieb ergebe, sie mit dem Betrieb unmittelbar verknüpft seien und auf dessen Reinertrag direkt einwirkten. Ein solcher organischer Zusammenhang zwischen dem Betrieb und der Beteiligung sei nicht gegeben.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, die Zeichnung der Anteile sei direkt durch den Betrieb veranlaßt worden und wirke sich auf dessen Reinertrag unmittelbar aus. Ohne Schilifte sei der Fremdenverkehr in N. nicht mehr aufrechtzuerhalten gewesen, was die Gewerbetreibenden

des Ortes zur Gründung der Ges.m.b.H. gezwungen habe. Der Beschwerdeführer (richtig wohl: sein Vater) habe den Anteil nicht zum Zwecke einer Vermögensanlage erworben, sondern deshalb, um seinem Beherbergungs- und (später auch) Taxibetrieb die Einnahmen zu erhalten, bzw. diese weiter auszubauen. Der Betrieb des Beschwerdeführers habe unmittelbar mit dem Fremdenverkehr zu tun, die Mittel für die Zeichnung des Anteiles seien dem Betriebsvermögen entnommen worden, der Anteil stelle daher notwendiges Betriebsvermögen dar.

Im Berufungsverfahren wurde der Steuerberater der Ges.m.b.H., Heinz F. (der auch den Beschwerdeführer selbst in Steuerangelegenheiten vertritt), einvernommen und gab an, an eine Kapitalanlage sei bei Gründung der Ges.m.b.H. seitens der Erwerber der Anteile bestimmt nicht gedacht worden. Man sei sich dessen bewußt gewesen, daß Erträge nicht zu erwarten seien und die Gründung der Ges.m.b.H. allein zum Zwecke der Belegung des Fremdenverkehrs erfolge. Die Abschreibung auf den niederen Teilwert werde mit der Verlustlage der Ges.m.b.H. begründet. Der Beschwerdeführer lege im Berufungsverfahren noch ein Schreiben der Sektion Fremdenverkehr der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für T. vom 16. November 1970 und ein solches der Fachgruppe für das Personentransportgewerbe der Sektion Verkehr dieser Kammer vom 26. November 1970 vor. Im ersten wird ausgeführt, für gastgewerbliche Beherbergungsbetriebe sei die Beteiligung an der Schaffung von Schiabfahrten und Aufstiegshilfen dienenden Gemeinschaften durch Zeichnung von Anteilen eine unbedingte wirtschaftliche Notwendigkeit, im zweiten, daß starke betriebswirtschaftliche Interessen am Erwerb von Kapitalanteilen einer Schiliftgesellschaft bei Taxiunternehmen angenommen werden könnten, weil sich für Taxibetriebe, wenn sie zu Zubringerdiensten zu den Liftanlagen herangezogen würden, die Möglichkeit einer Umsatzsteigerung ergebe.

Die Finanzlandesdirektion hat mit Bescheid vom 4. Dezember 1970 die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Beteiligung am Bau und Betrieb von Schiliften und dem Betrieb des Beschwerdeführers könnte etwa dann bejaht werden, wenn sich die Anschaffung der Beteiligung zwangsläufig aus dem Betrieb ergäbe, auf dessen Reinertrag direkt einwirkte und somit ein organischer Zusammenhang zwischen der beteiligenden Firma und der Gesellschaft bestünde. Die Belegung des Geschäftsganges sei keine unmittelbare, sondern eine mittelbare Folge der Liftbetriebe und somit nicht geeignet, objektiv einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Beteiligung an der Ges.m.b.H. und dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers herzustellen. Auch die seinerzeitigen Aufwendungen für den Erwerb der Beteiligung seien nicht durch den Betrieb veranlaßte Aufwendungen und somit Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG), sondern Aufwendungen für die Lebensführung (§ 12 Z. 1 EStG) gewesen, weil für die Erwerbung des Ges.m.b.H.-Anteiles ganz wesentlich die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Beschwerdeführers, bzw. seines Vaters, in N. maßgebend gewesen sei und die gänzliche oder teilweise Verweigerung der Zeichnung unter der einheimischen Bevölkerung eine diskriminierende Wirkung gehabt hätte.

Aufwendungen, von denen der Steuerpflichtige keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil erwarten könnte und die mit seinem Ansehen in engem Zusammenhang stünden, hätten spendenähnlichen Charakter und seien steuerlich dem privaten Bereich zuzuweisen. Da unter diesen Umständen auch eine einwandfreie Trennung zwischen privaten und betrieblichen Aufwendungen ausgeschlossen sei, müsse die Betriebsausgabenqualität der gesamten mit der Beteiligung verbundenen Aufwendungen (also auch eine Abschreibung auf den niederen Teilwert) verneint werden.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und "wegen Verfahrensmängel" erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Da der Beschwerdeführer seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, umfaßt sein Betriebsvermögen nur das sogenannte notwendige Betriebsvermögen, also jene Wirtschaftsgüter, die seinem Betrieb schon ihrem Zweck nach objektiv zu dienen bestimmt sind. Subjektive Merkmale, daher insbesondere auch die Motive der seinerzeitigen Anschaffung der Wirtschaftsgüter, sind für die Beurteilung, was zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ohne Bedeutung. Die Frage der Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen beantwortet sich vielmehr ausschließlich nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, nach den Verhältnissen und Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen und nach der Verkehrsauffassung (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Oktober 1963, Zl. 729/62, u. a.).

Im gegebenen Fall hat der Beschwerdeführer unwiderlegt und unterstützt durch Bescheinigungen gesetzlicher Interessenvertretungen vorgebracht, daß Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, dessen Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen den Streitpunkt des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bildet (nämlich des Anteiles an der Sessellift-Ges.m.b.H.), von Anfang an nicht das Erzielen von unmittelbar daraus fließenden Kapitalerträgen, sondern die durch den Bau eines Sesselliftes bewirkte Hebung des Fremdenverkehrs in N. war. Gerade dieser Zweckbestimmung nach aber war das Wirtschaftsgut nach den besonderen Verhältnissen des Betriebes und des Berufszweiges des Beschwerdeführers (eines Fremdenverkehrs- und Taxigewerbes) zweifellos objektiv geeignet, dieser Art von Betrieb zu dienen und ihn zu fördern, d. h. Möglichkeiten zu eröffnen, die aus diesem Betrieb erzielten Einnahmen zu sichern und zu erweitern. Damit aber stellen die Anteile notwendiges Betriebsvermögen dar. Aus welchen (weiteren) Motiven sie seinerzeit angeschafft worden sein mögen (die belangte Behörde verweist in diesem Zusammenhang an sich richtig auf die gesellschaftliche Stellung des Beschwerdeführers und seines Vaters in N. und auf im Berufungsverfahren vorgebrachte, bei der Zeichnung der Anteile an der Ges.m.b.H. möglicherweise maßgebende weitere Motive des

Vaters des Beschwerdeführers, einem seiner Söhne die Errichtung eines Restaurants zu ermöglichen) ist bei der Sach- und Rechtslage, für die nach den obenstehenden Ausführungen ausschließlich objektive Merkmale des Betriebes des Beschwerdeführers einerseits und des in Rede stehenden Wirtschaftsgutes andererseits entscheidend sind, nicht bedeutsam.

Da die belangte Behörde die mithin gegebene Qualität des Ges.m.b.H.-Anteiles als notwendiges Betriebsvermögen verneint hat, mußte ihr Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben werden. Bei Prüfung der Zulässigkeit der vom Beschwerdeführer beanspruchten Teilwertabschreibung wird die belangte Behörde allerdings zu beachten haben, daß Teilwert der Betrag ist, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Voraussetzung ansetzen würde, daß er den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Z. 1 EStG). Der Teilwert des Ges.m.b.H.-Anteiles für den Beschwerdeführer konnte aber wegen der Besonderheiten, deretwegen er seinerzeit angeschafft wurde und deretwegen er dem Betrieb des Beschwerdeführers nach den obenstehenden Ausführungen zu dienen geeignet ist, an sich niemals dem Verkehrswert der Anteile entsprechen, sondern konnte und kann sich ausschließlich nach den durch die Aufrechterhaltung der Institution der Ges.m.b.H. bewirkten Vorteilen für den Betrieb des Beschwerdeführers richten. Eine Verlustlage der Ges.m.b.H. allein ist offenbar nicht geeignet, diese Vorteile im gleichen Ausmaß zu verringern, als bilanzmäßige Verluste der Ges.m.b.H. eingetreten sind. Die vom Beschwerdeführer im Anspruch genommene Teilwertabschreibung wird vielmehr davon abhängig sein, ob sich aus den von der Berufungsbehörde nunmehr von Amts wegen abzuführenden Beweisaufnahmen ergibt, daß ein Erwerber des ganzen Betriebes des Beschwerdeführers für den Ges.m.b.H.-Anteil aus Gründen, die etwa mit der verminderten Bedeutung der nach wie vor betriebenen Sessellifte für den Betrieb des Beschwerdeführers zusammenhängen, nunmehr einen nur noch geringeren Betrag als jenen anzusetzen bereit wäre, mit dem der Beschwerdeführer die Anteile zum 1. Jänner 1967 als Aktiva in seinem Betriebsvermögen verzeichnet hat.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz beruht auf den §§ 47 ff. VwGG 1965.

Wien, am 26. Mai 1971