

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

18.03.1975

## Geschäftszahl

1301/74

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Mag. DDr. Heller, Dr. Simon und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführerin Finanzoberkommissär Dr. Feitzinger, über die Beschwerde der Firma M-Apotheke, Dr. et. Mag.pharm. Hugo M. OHG, in W, vertreten durch Dr. Karl Völkl, Rechtsanwalt in Wien IX, Nußdorfer Straße 10-12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 24. Juni 1974, Zl. 6-2438/73, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer 1968 bis 1970 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1971, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Karl Völkl, und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzoberkommissär Dr. CB, zu Recht erkannt:

## Spruch

### **Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 1.560,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Gesellschafter der beschwerdeführenden OHG, Hildegard R., Irmtraud Z. und Dr. et Mag.pharm. Hugo M, betreiben eine Apotheke. Am Vermögen und Erfolg des Betriebes sind nur die beiden erstgenannten Gesellschafterinnen beteiligt. Dr.et.Mag.pharm. Hugo M. ist alleiniger Geschäftsführer und stellte die Apothekenkonzession zur Verfügung. Auf Grund des 1957 geschlossenen Vertrages bezieht der Genannte ein sogenanntes Präzipuum in der Höhe eines Gehaltes eines angestellten Magisters zuzüglich "Leiterzulage" und 2 % Umsatzprovision. Der Gesellschafter Dr.et.Mag.pharm. Hugo M. ist auch Genossenschafter der "FLORA" Apotheker-Einkaufsgenossenschaft, registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung (im folgenden kurz FLORA genannt). Gemäß § 1 der ablichtungsweise in den Akten erliegenden Satzung der FLORA ist hauptsächlicher Gegenstand des Unternehmens die Belieferung der Mitglieder mit allen Waren und Gegenständen ihres Handels-, und Herstellungsbedarfes im Großhandel und Streckengeschäft sowie im Kommissions- und Agenturgeschäft. Zuzufolge § 2 dieser Satzung können Mitglieder nur Eigentümer (ausgenommen juristische Personen) und Pächter von Apotheken sowie natürliche Personen werden, von denen eine besondere Förderung des Genossenschaftszweckes erwartet werden kann.

Anlässlich einer die Streitjahre betreffenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer folgendes fest:

"Anteil FLORA (Sondervermögen Dr. Hugo M.). Der dem Gesellschafter Dr. Hugo M. gehörende Anteil an der 'FLORA' stellt notwendiges Betriebsvermögen dar, weil er nur betrieblich genutzt werden kann. Im Jahr 1969 wurde der Anteil von ursprünglich S 5.000,-- (=Einlage 1968) durch eine Gewinnzugschrift der FLORA von S 5.000,-- (=Gewinnerhöhung 1969) auf S 10.000,-- erhöht."

Zu den Rabattforderungen und Treuerabattforderungen führte der Prüfer aus:

"Von der FLORA werden vierteljährlich 10 % der Bezüge (bzw. 6 % der Suchtgiftbezüge) als Rabatt verrechnet. Davon wurden auf Anordnung von Dr. Hugo M. 2 % als 'Skonto' der M.'schen Apotheke gutgeschrieben und der Rest ihm persönlich. Dieser Rabatt von 8 % (bei Suchtgiftbezügen von 4 %) wurde von Dr. Hugo M. im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt. Begründet wurde diese Vorgangsweise damit, daß nach dem Gesellschaftsvertrag vom 12. April 1957 die über

handelsübliche Konditionen hinausgehenden Vorteile allein dem Gesellschafter Dr. Hugo M. zustünden. Nach Ansicht der Finanzbehörde ändert dies jedoch nichts am gewerblichen Charakter, weshalb diese Zahlungen unter Berücksichtigung der zu den Bilanzstichtagen bestehenden Forderungen gewinnerhöhend zu berücksichtigen waren. Neben dem oben erläuterten Rabatt wurde von der FLORA ein jährlicher Treuerabatt in Höhe von 1.325 % der Bezüge dem Gesellschafter Dr. Hugo M. ausbezahlt. Auch diese Zahlungen waren wegen ihrer gewerblichen Natur unter Berücksichtigung der Forderungen gewinnerhöhend zu erfassen."

Das Finanzamt schloß sich der rechtlichen Beurteilung durch den Betriebsprüfer an und erließ in gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende berichtigte Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer 1968 bis 1970 sowie einen berichtigten Bescheid über den Einheitswert zum 1. Jänner 1971.

Gegen die genannten Bescheide wurde berufen und im wesentlichen ausgeführt:

Die Mitgliedschaft des Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. bei der FLORA stehe diesem persönlich und nicht der beschwerdeführenden Firma zu, da nach der Satzung juristische Personen von der Mitgliedschaft ausgeschlossen seien. Alle finanziellen Vorteile, welche sich aus der Mitgliedschaft des Dr. et.Mag.pharm.Hugo M. ergäben, flößen diesem ausschließlich persönlich zu. Die Beschwerdeführerin erhalte aus den Lieferungen der FLORA lediglich einen Rabatt von 2 % des Umsatzes. Das Einkommen, das Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. aus seiner Zugehörigkeit zur FLORA zugeflossen sei, sei seit 1957 steuerlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt worden. Nach der Verwaltungspraxis entscheide sich nach den Verhältnissen des Betriebes und der Verkehrsauffassung, welche Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen seien. So seien beispielsweise Grundstücksteile, die von einer Personengesellschaft benützt würden, aber nicht der Gesellschaft, sondern einem Gesellschafter gehörten, nur dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie eine wesentliche Grundlage für den Betrieb der Personengesellschaft bildeten, d. h., wenn sie dem Betrieb der Personengesellschaft **unmittelbar** dienen. Auch handle es sich beim notwendigen Betriebsvermögen um Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Wesensart und Beschaffenheit betrieblichen Zwecken zu dienen bestimmt seien, während es sich beim Privatvermögen um Wirtschaftsgüter handle, die schon ihrem Wesen nach im privaten Lebensbereich zweckgebunden seien und verwendet würden. Schließlich sei zu beachten, ob das betreffende Wirtschaftsgut in die Bilanz der Gesellschaft aufgenommen sei. Unter Beachtung dieser Grundsätze müsse man zu dem Ergebnis kommen, daß der FLORA-Anteil des Dr.et.Mag.pharm. Hugo M. gar nicht notwendiges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin sein könne. Für die Beschwerdeführerin bilde der Anteil keineswegs eine wesentliche Grundlage des Betriebes. Die beschwerdeführende Gesellschaft habe von diesem FLORA-Anteil überhaupt keinen Vorteil, sie erhalte lediglich einen Rabatt von 2 %. Ein solcher sei im Drogenhandel durchaus üblich und es gebe sogar Firmen, welche weit höhere Rabatte gewährten. Demnach sei der Anteil nach seiner Wesensart und Beschaffenheit keineswegs dazu bestimmt, betrieblichen Interessen der Beschwerdeführerin zu dienen, er diene vielmehr ausschließlich privaten Interessen des Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. Dieser habe in die Gesellschaft keinerlei Vermögen, insbesondere auch nicht seinen FLORA-Anteil, eingebracht, er sei nur Arbeitsgesellschafter, welchem Umstand besondere Bedeutung beizumessen sei. Nicht die Beschwerdeführerin, sondern Dr. et.Mag.pharm.Hugo M. verwende den FLORA-Anteil für sich, indem er sich alle Vorteile, welche sich daraus ergeben, zuwende. Deshalb sei dieser Anteil auch nicht bilanziert worden.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid hat die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin abgewiesen und dabei, soweit das für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung ist, ausgeführt:

Rechtsträger seien einkommensteuerlich nicht die Gesellschaft als solche, sondern die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967). Der Gewinn der Gesellschaft werde zwar aus Zweckmäßigkeitsgründen einheitlich festgestellt, aber nur bei den Gesellschaftern einkommensteuerrechtlich erfaßt. Die Bilanz der Gesellschaft gelte nach der sogenannten Bilanzbündeltheorie als eine Zusammenfassung der Einzelbilanzen der Gesellschafter. So gesehen könne auch ein am Gesamtvermögen der Gesellschaft nicht beteiligter sogenannter Arbeitsgesellschafter sehr wohl über eigenes, der Gesellschaft gewidmetes Vermögen verfügen. Der Anteil an der "FLORA" stehe unbestrittenermaßen im alleinigen Eigentum des Arbeitsgesellschafters Dr.et.Mag.pharm Hugo M. Nach den Satzungen der "FLORA" sei Gegenstand ihres Unternehmens die Belieferung der Mitglieder mit allen Waren und Gegenständen ihres Handels- und Herstellungsbedarfes sowie ihres betrieblichen Eigenbedarfes im Großhandel und Streckengeschäft sowie im Kommissions- und Agenturgeschäft; die Herstellung oder Veredelung von Waren der vorangeführten Art, insbesondere auch durch Abfüllung, Abpackung und dgl., auch unter Verwendung eigener Handelsmarken; die Übernahme von Gemeinschaftsaufgaben, die der Gesamtheit der Mitglieder zugute kommen, wie chemische Untersuchungen, Beratungen und dgl. Mitglieder der Gesellschaft könnten Eigentümer (ausgenommen juristische Personen) und Pächter von Apotheken werden. Aus den Bestimmungen über das Ausscheiden von Genossenschaftsmitglieder (§ 3 der Satzungen) gehe hervor, daß auch Personengesellschaften Mitglieder der Genossenschaft sein könnten. Jedes Mitglied habe Anspruch auf einen Rabatt, der mit einem bestimmten Prozentsatz des sich ergebenden Fakturenbetrages berechnet werde (§ 6 der Satzungen). Aus all dem ergebe sich, daß Mitglied der "FLORA" nur Eigentümer, Pächter oder Mitgesellschafter von Apotheken werden könnten und die finanziellen Erträge der Mitgliedschaft auf den Warenbezug durch das einzelne Mitglied abgestellt seien. Daraus folge aber, daß die der Mitgliedschaft zugrunde liegenden Anteile an der Genossenschaft beim Mitglied zum Betriebsvermögen seiner Apotheke gehörten, weil die finanzielle Vergütung aufs engste mit dem Wert der

bezogenen Waren verbunden sei und das einzelne Mitglied nur in seiner Eigenschaft als Betriebsinhaber Waren von der Genossenschaft beziehen könne.

Demzufolge könne auch ein Anteil nicht als notwendiges Privatvermögen des Mitgliedes angesehen werden. Es möge zutreffen, daß ein Anteil an der "FLORA" nicht unbedingt zum Betrieb einer Apotheke erforderlich sei, wenn jedoch ein derartiger Anteil im Eigentum des Betriebsinhabers oder eines Gesellschafters stehe, so stelle er notwendiges Betriebsvermögen dar, da nur dadurch ein verbilligter Warenbezug von der "FLORA" möglich werde. Nach den Satzungen der "FLORA" könne eine Warenbelieferung nur an Mitglieder durchgeführt werden. Alle Tätigkeiten aber, die ein Betriebsinhaber entfalten müsse, um dem Betriebszweck gerecht zu werden, stellten sich als betrieblicher Vorgang dar. Wenn nun zum Zwecke des Warenbezuges der Erwerb eines Anteiles an einer liefernden Genossenschaft notwendig sei, da andernfalls eben keine Belieferung erfolgen könne, so stelle dieser Anteil notwendiges Betriebsvermögen dar. Die Vorteile, die mit dem Besitze eines solchen Anteiles verbunden seien, sei es durch Rabattgewährung, Rückvergütungen oder Ausschüttung eines Gewinnanteiles, hätten daher dem Betrieb zugute zu kommen. Hiebei sei es unerheblich, ob im Innenverhältnis einer Personengesellschaft derartige Vergütungen der Gesamtheit der Gesellschafter oder nur einem derselben gewinnmäßig zugerechnet würden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967 bilden die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Eine OHG ist nach § 105 Abs. 1 HGB eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Form gerichtet ist, wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. zuletzt z.B. Erkenntnis vom 11. Juni 1974, Zl. 769/72) ausgeführt hat, ist bei Zutreffen dieser Voraussetzungen bei einer Personengesellschaft eine besondere Feststellung, ob die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auf Grund des Wortlautes des § 15 Abs. 1 Z. 2 leg. cit. in der Regel überhaupt nicht erforderlich. Das gilt auch für den Beschwerdefall bezüglich Dr. et.Mag.pharm. Hugo M., weil der Genannte nicht nur nach dem Registerstand offener Gesellschafter ist, sondern auch allein geschäftsführender Gesellschafter und nach dem Inhalt des Vertrages über die Errichtung der beschwerdeführenden OHG als alleiniger Konzessionsträger befugt ist, die Geschicke des Unternehmens der Beschwerdeführerin berufsrechtlich und auch wirtschaftlich allein entscheidend zu gestalten. Die belange Behörde konnte daher zu Recht davon ausgehen, daß Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. - obschon er nur als "Arbeitsgesellschafter" angesehen werden kann, weil er am Vermögen und Erfolg der OHG nicht beteiligt ist -, Mitunternehmer im abgabenrechtlichen Sinne ist. (Im übrigen ist der Genannte mittelbar auch insofern am Erfolg des Unternehmens beteiligt, weil er eine Umsatzprovision bezieht und der Umsatz eine nicht unwesentliche Komponente des Erfolges ist).

Es unterliegt keinem Zweifel, daß die Beteiligung eines Unternehmers, der Handel treibt, an einer Einkaufsgenossenschaft, deren Zweck es ist, den Mitgliedern günstige Konditionen beim Wareneinkauf zu bieten, zum notwendigen Betriebsvermögen eben dieses Unternehmen gehört. Denn notwendiges Betriebsvermögen stellen alle Wirtschaftsgüter dar, die ihrem Wesen nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich genutzt werden (vgl. z.B. Zapletal-Hofstätter, Kommentar, Tz 12 a zu § 4 Abs. 1). Da nach der Satzung der "FLORA" im Regelfall nur Eigentümer oder Pächter von Apotheken Genossenschaftsmitglieder sein können, folgt, daß der Genossenschaftsanteil des Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. jedenfalls dann zum notwendigen Betriebsvermögen gehören würde, wenn er alleiniger Inhaber der von der beschwerdeführenden OHG betriebenen Apotheke wäre, und dasselbe auch gelten würde, wenn nicht Dr. et.Mag.pharm. Hugo M., sondern die OHG als solche Genossenschaftsmitglieder der "FLORA" wäre. Das wird von der Beschwerdeführerin auch nicht bezweifelt. Sie meint jedoch, die Rechtslage sei im Beschwerdefall deswegen anders, weil der Gesellschafter Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. nur Arbeitsgesellschafter sei, nur er allein und persönlich, außerhalb der durch den Vertrag über die Errichtung der beschwerdeführenden OHG begründeten Rechtsbeziehungen Mitglied der Genossenschaft "FLORA" sei und nur ihm die Vorteile aus dieser Mitgliedschaft zukäme. Diese Ansicht der Beschwerdeführerin erweist sich jedoch nicht als im Sinne der Beschwerde zielführend.

Da die Personengesellschaften als solche nicht einkommensteuerpflichtig sind, gilt nach ständiger Rechtsprechung für sie die sogenannte Bilanzbündeltheorie, nach welcher die Beteiligung eines Gesellschafters an der Gesellschaft als eigener Betrieb, das Unternehmen der Personengesellschaft als **Zusammenfassung** dieser Betriebe und die Bilanz der Gesellschaft gewissermaßen als "Bündel" der Teilbilanzen aller **Mitunternehmer** anzusehen ist (siehe Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, S. 673 und die dort angeführte Judikatur). Aus diesen Grundsätzen ergibt sich, daß der strittige Genossenschaftsanteil, da Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. - wie oben ausgeführt - Mitunternehmer ist und sein Genossenschaftsanteil notwendiges Betriebsvermögen darstellt, nicht als Privatvermögen des Gesellschafters Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. angesehen werden kann. Daraus folgt weiters, daß der Genossenschaftsanteil des Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. nichts

anderes ist als Sonderbetriebsvermögen, das, abweichend von der zivilrechtlichen Rechtslage, abgabenrechtlich als Betriebsvermögen eines Mitunternehmers zu beurteilen und dementsprechend in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Personengesellschaft einzubeziehen ist. Die Folge davon ist, daß die mit diesem Vermögensteil zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen - auch wenn sie auf Grund der vertraglichen Vereinbarung nur einen Gesellschafter betreffen - Betriebserfolg darstellen. So wie es bei der Gewinnermittlung sogenannte Sonderbetriebsausgaben gibt, die steuerlich nur für einen Gesellschafter wirksam sind (wie etwa die erhöhte Absetzung für Abnutzung bei einem Gesellschafter, der einen Anteil an einer Personengesellschaft über dem Buchwert erworben hat), gibt es auch Sonderbetriebseinnahmen. Die dem Gesellschafter Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. zugeflossenen Erträge aus seinem Genossenschaftsanteil sind solche Sonderbetriebseinnahmen.

Aus Vorstehenden ergibt sich schließlich, daß auch der Hinweis der Beschwerde auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, wonach gemäß § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist, nicht geeignet erscheint, die behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darzutun. Gerade bei wirtschaftlicher Betrachtung können nämlich die dem Gesellschafter Dr. et.Mag.pharm. Hugo M. zugeflossenen Preisnachlässe nur als Ausfluß seiner Gesellschafterstellung bei der beschwerdeführenden OHG angesehen werden.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen war.

Der Kostenausspruch gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975, insbesondere auf Art. IV Abs. 2 der zitierten Verordnung.

Wien, am 18. März 1975