

TE Vwgh Erkenntnis 1986/11/25 86/14/0072

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.11.1986

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §27 Abs2 Z1 idF vor 1980/563;

EStG 1972 §29 Z3;

1. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 27 gültig von 18.01.1987 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
3. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986
4. EStG 1972 § 27 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
5. EStG 1972 § 27 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
6. EStG 1972 § 27 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
7. EStG 1972 § 27 gültig von 01.03.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 111/1982
8. EStG 1972 § 27 gültig von 20.12.1980 bis 28.02.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
9. EStG 1972 § 27 gültig von 01.01.1980 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 550/1979
10. EStG 1972 § 27 gültig von 09.08.1974 bis 31.12.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
11. EStG 1972 § 27 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974

1. EStG 1972 § 29 gültig von 01.01.1981 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 29 gültig von 09.08.1974 bis 31.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
3. EStG 1972 § 29 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Dorner, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Kärnten, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) derselben Finanzlandesdirektion vom 28. Dezember 1984, Zl. 107/3-II-1979, betreffend Einkommensteuer 1978 der mitbeteiligten Partei EG in K, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Wilhelm Watzke in Klagenfurt, Wiener Gasse 8, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Die mitbeteiligte Partei (Mitbeteiligter) ist Finanzbeamter. Weiters war der Mitbeteiligte im Streitjahr 1978 als

Kommanditist (mit 5 %) an der K. KG beteiligt.

Im Bericht über eine den Mitbeteiligten betreffende abgabenbehördliche Prüfung (BP) ist festgehalten, daß er im Jahre 1975 von K. (Mehrheitsgesellschafter der K. KG) ersucht worden sei, gegenüber W. als Darlehensgeber aufzutreten. K. selbst sei als Darlehensgeber nicht akzeptiert worden, hätte aber für den Fall der nicht rechtzeitigen Rückzahlung des Darlehens Interesse am Erwerb der zur Besicherung bestellten Liegenschaften gehabt. Zwischen K. und dem Mitbeteiligten sei es zu einer mündlichen Vereinbarung des Inhaltes gekommen, daß K. den Darlehensbetrag von 6 Mio. Schilling zur Verfügung stelle und der Mitbeteiligte diesen Betrag als Darlehen an W. weitergebe. Mit Notariatsakt vom 12. Dezember 1975 sei sodann das Darlehensverhältnis zwischen dem Mitbeteiligten und W. vertraglich festgelegt worden. K. habe den Darlehensbetrag - vermindert um einen zur Vergebührung zurückbehaltenen Betrag - dem Mitbeteiligten und dieser dem W. überwiesen. Zahlungen (Rückzahlungen) des W. (für Darlehenstilgung, Zinsen und Wertsicherung) habe der Mitbeteiligte ungekürzt an K. weitergeleitet (S 6,768.868,-).

Aus der Abrechnung zwischen K. und dem Mitbeteiligten gehe hervor, daß K. von dem ihm überwiesenen Betrag neben dem Darlehensbetrag selbst an Zinsen insgesamt S 522.220,- für sich in Anspruch genommen und dem Mitbeteiligten S 246.648,- ("Wertsicherungs-Betrag") wieder zur Verfügung gestellt hätte.

Laut Notariatsakt sei W. das grundbücherlich besicherte Darlehen gegen einen Zinssatz von 13 % (+ 2 % Verzugszinsen für den Fall nicht termingerechter Rückzahlung) unter Vereinbarung einer Wertsicherung zur Verfügung gestellt worden, während im Innenverhältnis zwischen K. und dem Mitbeteiligten lediglich die Herausgabe aller Zinsen, aber keine Wertsicherung vereinbart worden sei.

Bei der Abrechnung des Darlehens zwischen W. und dem Mitbeteiligten zu Beginn des Jahres 1978 sei der Mitbeteiligte unter Berücksichtigung der Verzinsung und Wertsicherung in seinen Berechnungen auf eine noch bestehende Forderung von S 119.769,- gekommen und hätte diesen Betrag im Februar 1978 eingeklagt. Der Rechtsstreit habe mit einem außergerichtlichen Vergleich zwischen den Parteien dermaßen geendet, daß W. dem Mitbeteiligten einen Betrag von S 80.000,- ("Vergleichsbetrag") in Abgeltung jedweder Forderung aus der Darlehensvergabe überwiesen habe. Dem Mitbeteiligten wären sohin neben dem für ihn nach der Abrechnung mit K. wieder verfügbaren Betrag von S 246.648,- noch ein Betrag von S 80.000,- zugeflossen.

In ähnlicher Weise wie das Darlehensverhältnis K. - Mitbeteiligter - W. sei ein Darlehensverhältnis zwischen K., G. (Schwiegervater des K.) und W. über 2 Mio. Schilling abgewickelt worden. In dieser Darlehenssache erklärten auch die Parteien der Finanzbehörde gegenüber, der eigentliche Darlehensgeber sei K. In der Darlehenssache K.-Mitbeteiligter-W. werde hingegen behauptet, es lägen zwei getrennt zu beurteilende Rechtsgeschäfte vor, nämlich die Darlehensvergabe des K. an den Mitbeteiligten (mündlicher Vertrag) einerseits und die Darlehensvergabe des Mitbeteiligten an W. (Notariatsakt) andererseits. Nach Ansicht der BP sei jedoch auch in diesem Fall in wirtschaftlicher Betrachtungsweise K. als der eigentliche Darlehensgeber anzusehen und die gesamte Transaktion als treuhändige Weitergabe eines Darlehens zu behandeln. Die dem Mitbeteiligten verbleibenden Einnahmen aus diesem Geschäft seien - unbeschadet der rechnerischen Ermittlung der Höhe nach und ihrer Benennung als Abgeltung von Geldwertverlusten auf Grund einer bestehenden Wertsicherungsvereinbarung - als Entgelt für seine Mühewaltung gemäß § 29 Z. 3 EStG 1972 abgabenrechtlich einzuordnen und zu besteuern. K. hätte in erster Linie Interesse am Erwerb der Liegenschaften des Darlehensnehmers, nicht so sehr an einem Zinsengewinn aus dem Darlehensgeschäft gehabt und hätte daher dem Mitbeteiligten für die Vereinbarung der Vertragsbedingungen im Außenverhältnis weitgehend freie Hand gelassen. Dies werde auch dadurch bestätigt, daß laut Angabe des Mitbeteiligten K. ursprünglich bereit gewesen sei, ihm das Darlehen zu einem niedrigeren Zinssatz zu überlassen. In ähnlicher Weise wie das Darlehensverhältnis K. - Mitbeteiligter - W. sei ein Darlehensverhältnis zwischen K., G. (Schwiegervater des K.) und W. über 2 Mio. Schilling abgewickelt worden. In dieser Darlehenssache erklärten auch die Parteien der Finanzbehörde gegenüber, der eigentliche Darlehensgeber sei K. In der Darlehenssache K.-Mitbeteiligter-W. werde hingegen behauptet, es lägen zwei getrennt zu beurteilende Rechtsgeschäfte vor, nämlich die Darlehensvergabe des K. an den Mitbeteiligten (mündlicher Vertrag) einerseits und die Darlehensvergabe des Mitbeteiligten an W. (Notariatsakt) andererseits. Nach Ansicht der BP sei jedoch auch in diesem Fall in wirtschaftlicher Betrachtungsweise K. als der eigentliche Darlehensgeber anzusehen und die gesamte Transaktion als treuhändige Weitergabe eines Darlehens zu behandeln. Die dem Mitbeteiligten verbleibenden Einnahmen aus diesem Geschäft seien - unbeschadet der rechnerischen Ermittlung der Höhe nach und ihrer Benennung als Abgeltung von Geldwertverlusten auf Grund einer bestehenden Wertsicherungsvereinbarung - als Entgelt für seine Mühewaltung gemäß Paragraph 29, Ziffer 3, EStG

1972 abgabenrechtlich einzuordnen und zu besteuern. K. hätte in erster Linie Interesse am Erwerb der Liegenschaften des Darlehensnehmers, nicht so sehr an einem Zinsengewinn aus dem Darlehensgeschäft gehabt und hätte daher dem Mitbeteiligten für die Vereinbarung der Vertragsbedingungen im Außenverhältnis weitgehend freie Hand gelassen. Dies werde auch dadurch bestätigt, daß laut Angabe des Mitbeteiligten K. ursprünglich bereit gewesen sei, ihm das Darlehen zu einem niedrigeren Zinssatz zu überlassen.

Vorgebracht werde ferner, der Mitbeteiligte hätte zwecks Hereinbringung des Restbetrages den Klageweg beschreiten müssen und in einem gerichtlichen (?) Vergleich auf einen Teilbetrag verzichtet, der zwischen ihm und K. nicht zur Verrechnung gelangt sei, sondern zu Lasten des Kapitals bzw. der Wertsicherung gegangen wäre. Nach Ansicht der BP könne dieser Umstand keineswegs die Annahme einer Treuhandschaft widerlegen, zumal ein Treuhänder nach außen im eigenen Namen, aber in fremdem Interesse auftrete. Somit sei aber auch zur Einbringung der Klage lediglich der Mitbeteiligte aktiv legitimiert gewesen. Außerdem könne mit der Notwendigkeit der Klageeinbringung nicht die im Innenverhältnis verspätete Abrechnung im März 1978 erklärt werden, die ohne weiteres bereits zu Beginn des Jahres 1977 möglich und sogar notwendig gewesen wäre, um die von K. zu erklärenden Kapitaleinkünfte in richtiger Höhe zu ermitteln. Würde man zwei voneinander unabhängige und völlig verschiedene Vertragsverhältnisse unterstellen, wie sie behauptet würden, so hätte für die um rund ein Jahr verspätete Abrechnung zwischen dem Mitbeteiligten und K. keinerlei Veranlassung bestanden. Außerdem hätten dann bei dieser die tatsächlichen Rückzahlungen des W. keine Berücksichtigung finden müssen, was jedoch in Wirklichkeit der Fall gewesen sei. Nach Ansicht der BP seien die Darlehensvergaben an W. durch G. und den Mitbeteiligten abgabenrechtlich gleichartig einzuordnen: In beiden Fällen stammten die Darlehensbeträge tatsächlich von K., in beiden Fällen hätte K. als Darlehensgeber namentlich nicht aufscheinen dürfen. Im Falle G. hätte keinerlei Veranlassung bestanden, dem Treuhänder ein besonderes Entgelt zukommen zu lassen. Im Falle des Mitbeteiligten hätten ganz offensichtlich Überlegungen anderer Art eine Rolle gespielt. Für eine unentgeltliche Mühewaltung als Treuhänder hätte umsoweniger Veranlassung bestanden, als der Mitbeteiligte aus seiner Beteiligung an der K. KG bis zum damaligen Zeitpunkt keinerlei Einkünfte bezogen hätte und er überdies als der in buchhalterischen und steuerlichen Belangen zuständige Berater tätig gewesen sei. Daß dieses Rechtsgeschäft zivilrechtlich in zwei Darlehensverträgen in Erscheinung trete, könne an der abgabenrechtlichen Würdigung nichts ändern, da überdies den Treuhänder ein Geldwertrisiko überhaupt nicht getroffen habe.

Was die Höhe der zugeflossenen Beträge anlange, sei davon auszugehen gewesen, daß dem Treuhänder einerseits der Betrag von S 246.648,-- (Abrechnung mit K.) und andererseits der Vergleichsbetrag von S 80.000,-- verblieben sei. Da der Rechtsstreit mit einem Vergleich über Zinsen, Zinseszinsen und Wertsicherungsbeträge geendet habe, wären die Beträge, die W. über den Darlehensnennbetrag hinaus an den Mitbeteiligten überwiesen habe, nicht mehr dahingehend zu untersuchen gewesen, ob eine Kapitaleinbuße stattgefunden habe. Die Zinsenberechnung des K. gegenüber dem Mitbeteiligten sei einvernehmlich in Höhe von S 522.220,-- erfolgt, sodaß für den Mitbeteiligten vorerst der genannte Betrag von S 246.648,-- verblieben sei. Diese S 246.648,--

ordnete der Betriebsprüfer dem Jahre 1976 zu, weil er sie für den Mitbeteiligten bereits in diesem Jahr für verfügbar hielt, und die S 80.000,-- dem Jahre 1978.

Der Mitbeteiligte erhob gegen Einkommensteuerbescheide für 1976 und 1978, die in der rechtlichen Wertung dem Standpunkt der Betriebsprüfung entsprachen, Berufungen. Er vertrat im Rechtsmittelverfahren im wesentlichen die Ansicht, daß sein Darlehensvertrag mit W. losgelöst von der Darlehensgewährung des K. an ihn zu sehen und die im Darlehensvertrag mit W. vereinbarte Wertsicherung nach der Rechtslage für die Jahre 1976 und 1978 nicht steuerbar gewesen wäre. Leistungseinkünfte im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 lägen nicht vor. Der Mitbeteiligte erhob gegen Einkommensteuerbescheide für 1976 und 1978, die in der rechtlichen Wertung dem Standpunkt der Betriebsprüfung entsprachen, Berufungen. Er vertrat im Rechtsmittelverfahren im wesentlichen die Ansicht, daß sein Darlehensvertrag mit W. losgelöst von der Darlehensgewährung des K. an ihn zu sehen und die im Darlehensvertrag mit W. vereinbarte Wertsicherung nach der Rechtslage für die Jahre 1976 und 1978 nicht steuerbar gewesen wäre. Leistungseinkünfte im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1972 lägen nicht vor.

Die belangte Behörde gab mit dem angefochtenen Bescheid den Berufungen des Mitbeteiligten in der Frage der sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z. 3 EStG 1972 Folge und beurteilte die dem Mitbeteiligten auf Grund der Darlehensvergabe an W. zugeflossenen Beträge von S 246.648,-- und S 80.000,-- als nicht steuerbare Wertsicherungsbeträge. Die belangte Behörde teilte die vom Mitbeteiligten im Rechtsmittelverfahren geäußerten Bedenken gegen die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den Beschwerdefall, weil für eine solche

Anwendung dann kein Raum bleibe, wenn das Abgabenrecht an einen Begriff oder eine Rechtsgestaltung des Privatrechtes anknüpfe. In einem solchen Fall habe die abgabenrechtliche Beurteilung der privatrechtlichen zu folgen. Gerade diese Voraussetzung sei bei den beiden vom Mitbeteiligten vereinnahmten Verfügungsbeträgen gegeben. Dabei sei davon auszugehen, daß zwei völlig voneinander unabhängige, in den Konditionen unterschiedliche Darlehensverträge vorlägen. Zum einen habe der Mitbeteiligte als Darlehensgeber und W. als Darlehensnehmer einen schriftlichen Darlehensvertrag in der Form einer notariellen Schuld- und Pfandbestellungsurkunde abgeschlossen, wobei sich der Mitbeteiligte neben den Darlehenszinsen noch eine Wertsicherung und eine hypothekarische Sicherstellung für den Darlehensbetrag von 6 Mio. Schilling ausbedungen hätte. Zum anderen bestehe über das von K. dem Mitbeteiligten gewährte Darlehen in Höhe von 6 Mio. Schilling eine mündliche Vereinbarung, wonach der Mitbeteiligte jene Darlehenszinsen, die er von W. erhalten sollte, an den Darlehensgeber weiterzugeben hatte. Eine Vereinbarung über eine Wertsicherung des Darlehensbetrages bzw. über eine Sicherstellung bestehe bei diesem Darlehensverhältnis nicht. Aus den Abrechnungen über die beiden Darlehen gehe zunächst hervor, daß der Mitbeteiligte die aus dem Darlehen mit W. vereinnahmten Darlehenszinsen an den Darlehensgeber K. weitergegeben habe. Da sich die vereinnahmten Darlehenszinsen mit den verausgabten Darlehenszinsen betragsmäßig deckten, sei dem Mitbeteiligten daraus kein Überschuß zugegangen. Anders verhalte es sich mit den beiden in Streit stehenden Beträgen. Auf Grund des mit W. abgeschlossenen Darlehensvertrages sei der Mitbeteiligte berechtigt gewesen, neben den Darlehenszinsen auch Wertsicherungsbeträge zu verrechnen. Diese Vereinbarung über die Wertsicherung des Darlehens finde ihren Niederschlag auch in der Abrechnung des Darlehensvertrages mit W. Unter Heranziehung des vereinbarten Verbraucherpreisindex habe der Mitbeteiligte bei Wirksamwerden der Wertsicherungsklausel die entsprechenden Wertsicherungsbeträge von den jeweils maßgebenden Darlehensbeträgen errechnet und in Ansatz gebracht. Diese Beträge seien letztlich dem Mitbeteiligten verblieben, weshalb eine Verausgabung dieser Beträge nicht vorliege. Aus diesem Sachverhalt gehe eindeutig hervor, daß es sich bei den beiden Streitbeträgen um Wertsicherungen handle. An dieser Beurteilung könne auch der Umstand, daß die von W. zunächst an den Mitbeteiligten rückgezählten Beträge in voller Höhe an K. weitergeleitet worden seien und daß der Mitbeteiligte erst nach der am 28. März 1978 erstellten Abrechnung des K. über die Wertsicherungsbeträge habe verfügen können, nichts ändern. Auch ergäben sich aus dem Verfahren keine Hinweise, daß die beiden Beträge ein Entgelt für Leistungen des Mitbeteiligten in der K. KG darstellten. Die belangte Behörde gab mit dem angefochtenen Bescheid den Berufungen des Mitbeteiligten in der Frage der sonstigen Einkünfte gemäß Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1972 Folge und beurteilte die dem Mitbeteiligten auf Grund der Darlehensvergabe an W. zugeflossenen Beträge von S 246.648,-- und S 80.000,-- als nicht steuerbare Wertsicherungsbeträge. Die belangte Behörde teilte die vom Mitbeteiligten im Rechtsmittelverfahren geäußerten Bedenken gegen die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den Beschwerdefall, weil für eine solche Anwendung dann kein Raum bleibe, wenn das Abgabenrecht an einen Begriff oder eine Rechtsgestaltung des Privatrechtes anknüpfe. In einem solchen Fall habe die abgabenrechtliche Beurteilung der privatrechtlichen zu folgen. Gerade diese Voraussetzung sei bei den beiden vom Mitbeteiligten vereinnahmten Verfügungsbeträgen gegeben. Dabei sei davon auszugehen, daß zwei völlig voneinander unabhängige, in den Konditionen unterschiedliche Darlehensverträge vorlägen. Zum einen habe der Mitbeteiligte als Darlehensgeber und W. als Darlehensnehmer einen schriftlichen Darlehensvertrag in der Form einer notariellen Schuld- und Pfandbestellungsurkunde abgeschlossen, wobei sich der Mitbeteiligte neben den Darlehenszinsen noch eine Wertsicherung und eine hypothekarische Sicherstellung für den Darlehensbetrag von 6 Mio. Schilling ausbedungen hätte. Zum anderen bestehe über das von K. dem Mitbeteiligten gewährte Darlehen in Höhe von 6 Mio. Schilling eine mündliche Vereinbarung, wonach der Mitbeteiligte jene Darlehenszinsen, die er von W. erhalten sollte, an den Darlehensgeber weiterzugeben hatte. Eine Vereinbarung über eine Wertsicherung des Darlehensbetrages bzw. über eine Sicherstellung bestehe bei diesem Darlehensverhältnis nicht. Aus den Abrechnungen über die beiden Darlehen gehe zunächst hervor, daß der Mitbeteiligte die aus dem Darlehen mit W. vereinnahmten Darlehenszinsen an den Darlehensgeber K. weitergegeben habe. Da sich die vereinnahmten Darlehenszinsen mit den verausgabten Darlehenszinsen betragsmäßig deckten, sei dem Mitbeteiligten daraus kein Überschuß zugegangen. Anders verhalte es sich mit den beiden in Streit stehenden Beträgen. Auf Grund des mit W. abgeschlossenen Darlehensvertrages sei der Mitbeteiligte berechtigt gewesen, neben den Darlehenszinsen auch Wertsicherungsbeträge zu verrechnen. Diese Vereinbarung über die Wertsicherung des Darlehens finde ihren Niederschlag auch in der Abrechnung des Darlehensvertrages mit W. Unter Heranziehung des vereinbarten Verbraucherpreisindex habe der Mitbeteiligte bei Wirksamwerden der Wertsicherungsklausel die entsprechenden Wertsicherungsbeträge von den jeweils

maßgebenden Darlehensbeträgen errechnet und in Ansatz gebracht. Diese Beträge seien letztlich dem Mitbeteiligten verblieben, weshalb eine Verausgabung dieser Beträge nicht vorliege. Aus diesem Sachverhalt gehe eindeutig hervor, daß es sich bei den beiden Streitbeträgen um Wertsicherungen handle. An dieser Beurteilung könne auch der Umstand, daß die von W. zunächst an den Mitbeteiligten rückgezahlten Beträge in voller Höhe an K. weitergeleitet worden seien und daß der Mitbeteiligte erst nach der am 28. März 1978 erstellten Abrechnung des K. über die Wertsicherungsbeträge habe verfügen können, nichts ändern. Auch ergäben sich aus dem Verfahren keine Hinweise, daß die beiden Beträge ein Entgelt für Leistungen des Mitbeteiligten in der K. KG darstellten.

Der Präsident der Finanzlandesdirektion für Kärnten macht in seiner Beschwerde sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Mitbeteiligte begehrt in seiner Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Der angefochtene Bescheid hat die Einkommensteuer des Mitbeteiligten der Jahre 1976 und 1978 zum Gegenstand. Die Beschwerde bekämpft jedoch den angefochtenen Bescheid lediglich insoweit, als er die Einkommensteuer für 1978 betrifft. Nur dieses Jahr ist also Streitjahr.

2. In der Sache geht es - neben der in Punkt 6 behandelten Frage des Vergleichsbetrages - vornehmlich darum, ob der Betrag von S 246.648,- als "nicht steuerbare Wertsicherung" des dem W. gewährten Darlehens zu behandeln ist oder zu Einkünften des Mitbeteiligten aus Leistungen im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 führt. Um eine Wertsicherung handelt es sich nach Meinung der belangten Behörde und des Mitbeteiligten, um Einkünfte aus Leistungen nach der des beschwerdeführenden Präsidenten. 2. In der Sache geht es - neben der in Punkt 6 behandelten Frage des Vergleichsbetrages - vornehmlich darum, ob der Betrag von S 246.648,- als "nicht steuerbare Wertsicherung" des dem W. gewährten Darlehens zu behandeln ist oder zu Einkünften des Mitbeteiligten aus Leistungen im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1972 führt. Um eine Wertsicherung handelt es sich nach Meinung der belangten Behörde und des Mitbeteiligten, um Einkünfte aus Leistungen nach der des beschwerdeführenden Präsidenten.

2.1. Auf dem Boden der im Streitjahr noch geltenden Rechtslage vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, das nominelle Mehrbeträge, die sich bei der Rückzahlung eines Darlehens auf Grund einer vertraglichen Wertsicherung ergeben, nicht unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen fallen (und in diesem Rahmen demgemäß "nicht steuerbar" wären). Der Gerichtshof ließ sich im wesentlichen von der Überlegung leiten, daß im Rahmen des § 27 EStG 1972 (entspricht dem § 20 der vorangegangenen Einkommensteuergesetze) grundsätzlich nur die Erträge des Kapitalstammes für die Einkünfte aus Kapitalvermögen von Bedeutung sind, nicht hingegen der Kapitalstamm selbst, seine Wertsteigerungen und Wertminderungen (siehe insbesondere das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 8. Juli 1955, Zl. 3196/53, Slg. Nr. 1214/F, sowie Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch², § 27, Tz. 12). 2.1. Auf dem Boden der im Streitjahr noch geltenden Rechtslage vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, das nominelle Mehrbeträge, die sich bei der Rückzahlung eines Darlehens auf Grund einer vertraglichen Wertsicherung ergeben, nicht unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen fallen (und in diesem Rahmen demgemäß "nicht steuerbar" wären). Der Gerichtshof ließ sich im wesentlichen von der Überlegung leiten, daß im Rahmen des Paragraph 27, EStG 1972 (entspricht dem Paragraph 20, der vorangegangenen Einkommensteuergesetze) grundsätzlich nur die Erträge des Kapitalstammes für die Einkünfte aus Kapitalvermögen von Bedeutung sind, nicht hingegen der Kapitalstamm selbst, seine Wertsteigerungen und Wertminderungen (siehe insbesondere das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 8. Juli 1955, Zl. 3196/53, Slg. Nr. 1214/F, sowie Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch², Paragraph 27,, Tz. 12).

2.2. Dem Begriff der "Leistung", die zu sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 (§ 22 Z. 3 der vorangegangenen Einkommensteuergesetze) führt, hat der Verwaltungsgerichtshof die Bedeutung beigemessen, die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Worte "Leistung" zu verbinden pflegt; in diesem Sinn ist - sieht man von hier unbeachtlichen Abgeltungen (Entgelten) für Vermögensschwankungen (Vermögenseinbußen, Vermögensveräußerungen) ab - an sich jedes Verhalten, das darauf gerichtet, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung zu bezeichnen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 4. Dezember 1953, Zl. 1336/51, Slg. Nr. 859/F, vom 25. April 1968, Zl. 1524/67, sowie auch Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 29 EStG 1972, Tz. 6.1). 2.2. Dem Begriff der "Leistung", die zu sonstigen Einkünften im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG

1972 (Paragraph 22, Ziffer 3, der vorangegangenen Einkommensteuergesetze) führt, hat der Verwaltungsgerichtshof die Bedeutung beigemessen, die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Worte "Leistung" zu verbinden pflegt; in diesem Sinn ist - sieht man von hier unbeachtlichen Abgeltungen (Entgelten) für Vermögensschwankungen (Vermögenseinbußen, Vermögensveräußerungen) ab - an sich jedes Verhalten, das darauf gerichtet, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung zu bezeichnen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 4. Dezember 1953, Zl. 1336/51, Slg. Nr. 859/F, vom 25. April 1968, Zl. 1524/67, sowie auch Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Paragraph 29, EStG 1972, Tz. 6.1).

3. Aus der in den Punkten 2.1. und 2.2. angeführten Rechtsprechung ergibt sich, daß wirtschaftliche Gesichtspunkte sowohl den Begriff des im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen unbeachtlichen Wertsicherungsbetrages als auch den der im Rahmen der sonstigen Einkünfte beachtlichen Leistung bzw. der "Einkünfte aus Leistungen" bestimmen. Es wäre daher sehr wohl in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen gewesen, ob die S 246.648,- (siehe Punkt 2.) Wertsicherungsbetrag oder Leistungsentgelt sind. Der gegenteilige Standpunkt der belangten Behörde, wie er dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegt, beruht auf einem Rechtsirrtum.

4. Der Verwaltungsgerichtshof vermag aber auch die Ansicht der belangten Behörde nicht zu teilen, im Beschwerdefall lägen "zwei völlig voneinander unabhängige" Darlehensverträge vor; denn diese Beurteilung vernachlässigt - offenbar durch den unter Punkt 3. aufgezeigten Rechtsirrtum veranlaßt - eine Reihe aktenkundiger Sachverhaltselemente, die in die gegenteilige Richtung weisen:

4.1. Mit einem Schreiben vom 21. September 1977 (Aktenzahl-AZ-7) hatte der Mitbeteiligte dem Finanzamt Kl. in Darstellung seiner Vermögensverhältnisse mitgeteilt, W. sei durch seine schlechte finanzielle Lage gezwungen gewesen, kurzfristig einen größeren Darlehensbetrag aufzunehmen. Den von einem Darlehensvermittler als Darlehensgeber namhaft gemachten K. habe

W. aus persönlichen Gründen nicht akzeptiert. K. hätte jedoch Interesse an den Liegenschaften des W. bekundet und nun den Mitbeteiligten befragt, ob er bereit sei, als Darlehensgeber aufzutreten. Nach kurzer Überlegung und nach Rücksprache mit dem Darlehensvermittler über die gebotenen Sicherheiten hätte der Mitbeteiligte zugesagt und es sei zu folgender mündlicher Vereinbarung (mit K.) gekommen:

K. stelle dem Mitbeteiligten die erforderliche Kreditsumme von 6 Mio. Schilling, die er seinerseits kurzfristig von einer Kreditunternehmung erhalte, zur Verfügung und der Mitbeteiligte verleihe das Geld zu jenen Bedingungen, die unter privaten Kreditgebern üblich seien, wobei der Mitbeteiligte an W. bei Kreditabschluß noch einige Zugeständnisse habe machen müssen. K. erhalte vom Mitbeteiligten die vollen Zinsen, die ihm auf Grund des Darlehensvertrages mit W. zustünden, und K. trete zu dem Zeitpunkt in die Rechte des Kreditvertrages ein, wenn bzw. falls

W. durch Zahlungsunfähigkeit gezwungen sei, eine Übereignung der zu Gunsten des Mitbeteiligten pfandrechtlich sichergestellten Liegenschaften vorzunehmen. Tatsächlich sei die Abwicklung der Darlehenshingabe und der Darlehensrückzahlung ohne Besonderheiten verlaufen. W. habe bereits im Jahre 1976 seine Verpflichtungen aus der Darlehensaufnahme bis auf S 100.000,- einschließlich Rückzahlung erfüllt. Ebenso habe der Mitbeteiligte sich seinen Verpflichtungen gegenüber K. durch Rückzahlung des Darlehens und der angefallenen Zinsen entledigt. Inwieweit der noch offen stehende Betrag von rund S 100.000,- einbringbar sei, müsse erst im Rechtsweg entschieden werden.

4.2. Dem Finanzamt Wo. gab K. am 15. Juni 1978 niederschriftlich bekannt (AZ 13/1 im Zusammenhalt mit AZ 15), der Mitbeteiligte sei berechtigt, von der Darlehensrückzahlung des W. die Wertsicherung einzubehalten, wegen seiner angespannten finanziellen Lage habe der Mitbeteiligte dem K. jedoch auch die von W. bereits erhaltene Wertsicherung ebenfalls zur Verfügung gestellt. K. habe mit dem Mitbeteiligten am 12. Dezember 1975 einen mündlichen Darlehensvertrag über die Darlehenssumme von 6 Mio. Schilling mit Verzinsung, aber ohne Wertsicherung geschlossen, und auch die notwendige Überweisung an den Mitbeteiligten veranlaßt. Er, K., habe "das Geschäft" über den Mitbeteiligten abgewickelt, weil W. von K. aus persönlichen Gründen kein Darlehen habe in Empfang nehmen wollen. Die Zinsen gehörten K., die Wertsicherung des Darlehens fließe zur Gänze dem Mitbeteiligten zu. Aus der Sachverhaltsdarstellung ist hier in Erinnerung zu rufen, daß der (notariell beurkundete) Darlehensvertrag zwischen dem Mitbeteiligten und W. ebenfalls am 12. Dezember 1975 zustande kam.

4.3. Weitgehend im Einklang mit den Angaben des Mitbeteiligten und des K. (Punkte 4.1. und 4.2.) hielt der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme vom 26. Juni 1981 (AZ 71/1) zum Berufungsvorbringen des Mitbeteiligten fest, K. selbst hätte im Betriebsprüfungsverfahren erklärt, er habe den Mitbeteiligten ersucht, gegenüber W. als

Darlehensgeber aufzutreten, da er (K.) von diesem (W.) aus persönlichen Gründen als Darlehensnehmer (richtig: Darlehensgeber) abgelehnt worden sei. Er (K.) habe dem Mitbeteiligten gleichzeitig die Beschaffung der Darlehenssumme zugesichert, weil klar gewesen wäre, daß der Mitbeteiligte als Beamter nicht die nötige Kreditfähigkeit besaß. In einer späteren Abrechnung (siehe Punkt 4.72) zwischen dem Mitbeteiligten und K. habe dieser neben dem Darlehensnennbetrag nur die Zinsen beansprucht und die darüber hinaus zugeflossenen Beträge dem Mitbeteiligten zur Verfügung gestellt. Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers bestand eine Vereinbarung zwischen K. und dem Mitbeteiligten über die Abgeltung der Mühewaltung (und zwar in Höhe der Wertsicherung) ex tunc.

4.4. Nicht nur der Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarungen über die Darlehens(weiter)vergabe zwischen K. und dem Mitbeteiligten einerseits und dem Mitbeteiligten und W. andererseits stimmen überein (12. Dezember 1975, siehe Punkt 4.2.), sondern auch die vereinbarte Darlehenslaufzeit (in beiden Fällen der 31. Dezember 1977 - siehe einerseits Punkt 2 des Notariatsaktes vom 12. Dezember 1975, AZ 4, und andererseits die Eingabe des Mitbeteiligten an das Finanzamt Kl. vom 7. August 1978, AZ 21, der zufolge der Darlehensvertrag zwischen ihm und K. zum 31. Dezember 1977 auslief, sowie das gleichlautende Vorbringen auf Blatt 4 der Gegenschrift des Mitbeteiligten).

4.5. Es kam nach den Feststellungen der BP (BP-Bericht AZ 63, Tz. 9) zu folgender Darlehensabwicklung:

Am 12. Dezember 1975 überwies K. auf das Gehaltskonto des Mitbeteiligten bei einer Kreditunternehmung den Betrag von S 5,940.000,-- S 60.000,-- wurden für die Vergebührung des Darlehensvertrages mit W. einbehalten. Noch am selben Tag überwies der Mitbeteiligte dem W. S 200.000,--. Am 15. Dezember 1976 kam es zur Überweisung des Betrages von S 5,740.000,-- durch den Mitbeteiligten an einen Notar zu Gunsten des W. (letzte Daten entsprechend vom Mitbeteiligten vorgelegter Überweisungsbelege AZ 9).

Für Zinsen, Darlehensrückzahlung und Wertsicherung wurden folgende Überweisungen (Scheckzahlungen) geleistet:

von W. an den Mitbeteiligten am 30. März 1976 S 195.000,--, vom Mitbeteiligten an K. am 4. April 1976 S 195.000,--,

von W. an den Mitbeteiligten am 29. Juli 1976 S 6,000.000,--, vom Mitbeteiligten an K. am 29. Juli 1976 S 6,000.000,--,

von W. an den Mitbeteiligten am 17. November 1976 S 573.868,-- , vom Mitbeteiligten an K. am 15. Dezember 1976 S 573.868,--.

In Summe betragen die Überweisungen des W. an den Mitbeteiligten S 6,768.868,-- und die Überweisungen des Mitbeteiligten an K. ebenfalls S 6,768.868,--.

4.6. Noch in der Berufungsverhandlung (Niederschrift AZ 85) beantwortete der Mitbeteiligte eine Frage des Vorsitzenden, warum er im Jahre 1976 den gesamten Betrag an K. überwiesen habe, damit, daß K. ihm das Geld gegeben und er das Geld überwiesen habe "mit der Absicht, daß der Teil, der mir zusteht, im Dezember 1976 noch nicht hundertprozentig klar war".

4.7.1 Mit einem Schreiben vom 6. Jänner 1978 nahm der Mitbeteiligte gegenüber W. eine Abrechnung vor (AZ 14/1). Diese Abrechnung weist (als Gutschriften) die Zahlungen aus, die W. an den Mitbeteiligten geleistet hatte (siehe Punkt 4.5.), und (als Belastungen) jene Zahlungen, die W. nach Meinung des Mitbeteiligten hätte leisten müssen. Die Zinsenbelastung beträgt danach zum 31. Dezember 1976 S 522.220,-- (ohne einen noch offenen Betrag von S 1.470,--, S 520.750,--), die Belastung durch Wertsicherungsbeträge S 349.583,--. Die Abrechnung ergibt zum 31. Dezember 1976 ein offenes Darlehen von S 101.465,--.

Zum 31. Dezember 1977 ist ein Betrag von S 119.769,-- als offenes Darlehen einschließlich Zinsen und Wertsicherung angegeben (offenes Darlehen zum 31. Dezember 1976 S 101.465 + S 13.190,-- Zinsen + S 5.114,-- Wertsicherung). Die Abrechnung für die Zeit nach der letzten Zahlung des W. im November 1976 bis zum 31. Dezember 1976 sieht (in Schillingbeträgen) folgendermaßen aus:

Offenes Darlehen per 18.11.1976

94.641,--

Zinsen 18.11. bis 31.12. = 13 %

1.470,--

96.111,--

Wertsicherung 7,21 % von 94.641,--

6.824,--

offenes Darlehen zum 31.12.1976

101.465,--

4.7.2 K. erstellte gegenüber dem Mitbeteiligten mit Schreiben vom 28. März 1978 (AZ 14/3) unter Angabe der "Darlehenssache W." als Gegenstand folgende Abrechnung:

"Obwohl noch ein geringfügiger Teil des Darlehens W. offen ist, möchte ich zwischen uns beiden eine endgültige Abrechnung vorschlagen, damit ich diese Sache aus meiner Evidenzhaltung streichen kann. Wie vereinbart, hast Du Dich verpflichtet, die vollen Zinsen, die Dir aus dem Darlehensvertrag W. zustehen, an mich weiterzugeben. Wie ich aus Deiner Abrechnung per 31. Dezember 1977 ersehen kann, betrafen die erfolgten Zinsenzahlungen folgenden Zeitraum:

Belastung bis 1975

S

32.789,-

Belastung für 1976 489.431,--

S

davon noch offen S 1.470,--

S

487.961,-

zusammen

S

520.750,-

von Dir erhaltene Überweisungen

S

6,768.868,-

davon auf 100 % Darlehensrückzahlung

S

6,000.0000,-

ergibt einen Saldo von

S

248.118,-

zu Deinen Gunsten. Wenn Du davon

den Betrag von

S

1.470,-

für Zinsen aus 1976 noch übernimmst,

so schulde ich

S

246.648,--

per 1. Jänner 1977 an Dich. Über diesen Betrag kannst Du

jederzeit verfügen."

4.8. Daß die Abrechnung des K. gegenüber dem Mitbeteiligten auf dessen Abrechnung gegenüber W. beruht, erweisen nicht nur die Abrechnungsgrundlagen laut Schreiben vom 28. März 1978 (Punkt 4.72). Vielmehr betont K. auch in einer Eingabe an das Finanzamt Wo. vom 19. Juni 1978 (AZ 14/2), daß die Abrechnung des Mitbeteiligten gegenüber W. Grundlage seiner Zinsenabrechnung vom 28. März 1978 gewesen sei.

5. Würdigt man die in Punkt 4. dargestellten Sachverhaltselemente in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, so tritt das Interesse des K. in den Vordergrund, dem W. ein Darlehen zu gewähren, weil er sich auf Grund der finanziellen Schwierigkeiten des W. - ob zu Recht oder zu Unrecht, kann aus der Sicht des hier maßgeblichen subjektiven Beweggrundes der Darlehensgewährung dahingestellt bleiben - erhoffte, aus der Darlehensgewährung an W. einen Exekutionstitel (oder Druckmittel) gegen diesen zu erwerben und damit in weiterer Folge auf Liegenschaften des W. greifen zu können. Dieses Interesse tritt noch deutlicher zu Tage, wenn man berücksichtigt, daß die KG, an der K. mehrheitlich beteiligt war, ein Schotterwerk betreibt (siehe den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Wo. vom 23. Oktober 1980, AZ 40), W. Grundstücke mit Schottervorkommen hatte und sowohl aus der Niederschrift über die Berufungsverhandlung (AZ 85, Seite 6) als auch aus der Gegenschrift des Mitbeteiligten (Blatt 2 umseits) das Bestreben "der Firma K" hervorkommt, die Schottervorkommen des W. zu verwerten, "wenn Herr W. unter Umständen nicht zahlen kann".

Die von K. angestrebte Darlehensgewährung an W. scheiterte jedoch daran, daß W. ihn als Darlehensgeber nicht akzeptierte. K. nahm seine Interessen hierauf in der Weise wahr, daß er den Mitbeteiligten als Strohmännchen vorschob. Er stellte ihm die Mittel zur Darlehensgewährung zur Verfügung, verhielt aber den Mitbeteiligten zur Weiterleitung aller Zahlungen des W. und zur Abrechnung auf der Grundlage des Darlehensverhältnisses mit W. K. behielt sich weiters vor, zu dem Zeitpunkt "in die Rechte des Kreditvertrages einzutreten", wenn bzw. falls W. durch Zahlungsunfähigkeit gezwungen wäre, eine Übereignung der zu Gunsten des Mitbeteiligten pfandrechtlich sichergestellten Liegenschaften vorzunehmen (siehe nochmals Punkt 4.1). Läge eine von K. völlig unabhängige Darlehensgewährung durch den Mitbeteiligten an W. vor, wie dies der im angefochtenen Bescheid geteilten Auffassung des Mitbeteiligten im Verwaltungsverfahren entspricht, so wäre nicht nur die ungekürzte Weiterleitung sämtlicher Zahlungen des W. durch den Mitbeteiligten an K. entbehrlich gewesen. Es wäre vielmehr vor allem auch unverständlich, warum der Mitbeteiligte gegenüber K. auf der Grundlage seiner Verrechnung mit W. abzurechnen hatte. Bei der vom Mitbeteiligten behaupteten und von der belangten Behörde angenommenen Eigenständigkeit zweier Darlehensverhältnisse (des K. mit dem Mitbeteiligten und des Mitbeteiligten mit W.) hätte der Mitbeteiligte mit K. lediglich die aus dem Darlehensverhältnis mit ihm geschuldeten Zinsen abrechnen müssen, während die von W. geschuldeten Zinsen für diese Abrechnung völlig uninteressant gewesen wären. Bei zwei völlig eigenständigen Darlehensverhältnissen hätte sich das, was dem Mitbeteiligten zustand, allein auf Grund seiner Rechtsbeziehungen zu W. ergeben müssen und es hätte - wie zu dem unter Punkt 4.6 festgehaltenen Vorbringen ausgeführt sei - nicht deshalb, weil dem Mitbeteiligten im Dezember 1976 noch nicht hundertprozentig klar war, welcher Teil (!) ihm zusteht, der vollen Überweisung an K. bedurft. Die verhältnismäßig geringfügigen Verzögerungen bei den Überweisungen und die dadurch dem Mitbeteiligten zugute gekommenen Bankzinsen (Vorbringen in der Gegenschrift) können dieser Betrachtung und vor allem der Tatsache, daß der Mitbeteiligte alle Zahlungen des W. ungekürzt an K. weiterleitete, keinen Abbruch leisten. Bei zwei völlig eigenständigen Darlehensverhältnissen bliebe es letztlich auch unerklärlich, daß K. dem Mitbeteiligten entsprechend dessen Eingabe vom 7. August 1978, AZ 21, im Jahre 1978 den auf ihn "entfallenden Teil der Pauschalüberweisungen" zu seiner Verfügung stellen konnte.

Ist nun aber der Mitbeteiligte lediglich als Strohmännchen des K. anzusehen, den dieser vorschob, um sich über eine von ihm finanzierte und mit ihm abzurechnende Darlehensgewährung eine Zugriffsmöglichkeit auf Liegenschaften des W.

zu eröffnen, so kann den dem Mitbeteiligten unter dem Titel der Wertsicherung überlassenen Beträgen nicht der wirtschaftliche Gehalt echter Wertsicherungsbeträge beigemessen werden. Traf doch den Mitbeteiligten aus der von K. finanzierten Darlehensgewährung gar kein Währungsrisiko. Die unter dem Titel der Wertsicherung überlassenen Beträge sind vielmehr als Entgelt dafür zu werten, daß sich der Mitbeteiligte dem K. als Strohmännchen zur Verfügung stellte. Die Angaben des K. gegenüber dem Finanzamt (Punkt 4.2) und die Feststellungen des Betriebsprüfers (Punkt 4.3) erhärten diese Beurteilung. Mit der Erfüllung der Rolle des Strohmännchens setzte der Mitbeteiligte ein Verhalten, das im Sinne der Ausführungen unter Punkt 2.2. darauf gerichtet war, einem anderen -

dem K. - einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Er hätte danach dem K. eine Leistung im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 erbracht, deren Gegenleistung - die unter dem Titel der Wertsicherung überlassenen Beträge - zu Einkünften nach dieser Gesetzesstelle führen würde. Eine Abklärung dieser Frage durch die belangte Behörde unterblieb - wie zu Beginn des Punktes 4. angedeutet - offenkundig auf Grund des in Punkt 3. aufgezeigten Rechtsirrtums. dem K. - einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Er hätte danach dem K. eine Leistung im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1972 erbracht, deren Gegenleistung - die unter dem Titel der Wertsicherung überlassenen Beträge - zu Einkünften nach dieser Gesetzesstelle führen würde. Eine Abklärung dieser Frage durch die belangte Behörde unterblieb - wie zu Beginn des Punktes 4. angedeutet - offenkundig auf Grund des in Punkt 3. aufgezeigten Rechtsirrtums.

6. Die in Punkt 4. angeführten Sachverhaltselemente und die zu ihnen unter Punkt 5. angestellten Überlegungen sprechen auch dafür, den Vergleichsbetrag von S 80.000,- den Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 zuzuweisen. Geht doch aus der in Punkt 4.7.2 wiedergegebenen Abrechnung des K. mit dem Mitbeteiligten vom 28. März 1978 hervor, daß K. diese Endabrechnung vornahm, obwohl das Darlehensverhältnis mit W. noch nicht vollständig abgewickelt und "noch ein geringfügiger Teil des Darlehens W. offen" war. Das bedeutet aber, daß K. auf allfällige offene Ansprüche aus dem Darlehensverhältnis mit W. verzichtete, und zwar zu Gunsten des Mitbeteiligten, mit dem K. vor vollständiger Abwicklung des Darlehensverhältnisses mit W. endgültig abrechnete, damit er "diese Sache" aus seiner Evidenzhaltung streichen könne. Mit seinem Anspruchsverzicht eröffnete K. dem Mitbeteiligten die Möglichkeit, über die "Wertsicherung" hinaus weitere Vorteile (in Form von Darlehens- und Zinsenresten) aus seiner Stellung als Strohmännchen zu ziehen. Es sind also alle dem Mitbeteiligten nach der Endabrechnung vom 28. März 1978 noch zukommenden Beträge - ob "originär" als Wertsicherung oder "derivativ" als Darlehens- oder Zinsenrest - als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1972 zu werten, womit sich auch eine Auseinandersetzung darüber erübrigt, inwieweit sich der Vergleichsbetrag von S 80.000,- aus "Wertsicherungsbeträgen", Darlehens- oder Zinsenresten zusammensetzt. Erwähnt sei noch, daß auch die Berufung des Mitbeteiligten vom 11. Dezember 1978, AZ 33, ausführt, aus der Abrechnung vom 28. März 1978, gerichtet von K. an den Mitbeteiligten, gehe hervor, "daß das Darlehen zwischen den beiden Vertragspartnern endgültig abgerechnet wurde, obwohl W. noch einen Teilbetrag nicht bezahlt hatte". 6. Die in Punkt 4. angeführten Sachverhaltselemente und die zu ihnen unter Punkt 5. angestellten Überlegungen sprechen auch dafür, den Vergleichsbetrag von S 80.000,- den Einkünften aus Leistungen im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1972 zuzuweisen. Geht doch aus der in Punkt 4.7.2 wiedergegebenen Abrechnung des K. mit dem Mitbeteiligten vom 28. März 1978 hervor, daß K. diese Endabrechnung vornahm, obwohl das Darlehensverhältnis mit W. noch nicht vollständig abgewickelt und "noch ein geringfügiger Teil des Darlehens W. offen" war. Das bedeutet aber, daß K. auf allfällige offene Ansprüche aus dem Darlehensverhältnis mit W. verzichtete, und zwar zu Gunsten des Mitbeteiligten, mit dem K. vor vollständiger Abwicklung des Darlehensverhältnisses mit W. endgültig abrechnete, damit er "diese Sache" aus seiner Evidenzhaltung streichen könne. Mit seinem Anspruchsverzicht eröffnete K. dem Mitbeteiligten die Möglichkeit, über die "Wertsicherung" hinaus weitere Vorteile (in Form von Darlehens- und Zinsenresten) aus seiner Stellung als Strohmännchen zu ziehen. Es sind also alle dem Mitbeteiligten nach der Endabrechnung vom 28. März 1978 noch zukommenden Beträge - ob "originär" als Wertsicherung oder "derivativ" als Darlehens- oder Zinsenrest - als Einkünfte aus Leistungen im Sinne des Paragraph 29, Ziffer 3, EStG 1972 zu werten, womit sich auch eine Auseinandersetzung darüber erübrigt, inwieweit sich der Vergleichsbetrag von S 80.000,- aus "Wertsicherungsbeträgen", Darlehens- oder Zinsenresten zusammensetzt. Erwähnt sei noch, daß auch die Berufung des Mitbeteiligten vom 11. Dezember 1978, AZ 33, ausführt, aus der Abrechnung vom 28. März 1978, gerichtet von K. an den Mitbeteiligten, gehe hervor, "daß das Darlehen zwischen den beiden Vertragspartnern endgültig abgerechnet wurde, obwohl W. noch einen Teilbetrag nicht bezahlt hatte".

7. Daß der Vergleichsbetrag von S 80.000,- dem Mitbeteiligten im Streitjahr (1978) zukam, stand nach der Aktenlage nie in Zweifel. Der Verwaltungsgerichtshof ist im Sinne der Präsidentenbeschwerde zudem der Meinung, daß auch der

"Wertsicherungsbetrag" von S 246.648,-- erst dem Streitjahr und nicht schon dem Jahre 1976 zuzuordnen ist. Eröffnete doch K. dem Mitbeteiligten erst auf Grund der Endabrechnung vom 28. März 1978 die Möglichkeit, über den "Wertsicherungsbetrag" zu verfügen. Der Mitbeteiligte legte in seiner Eingabe an das Finanzamt Kl. vom 7. August 1978, AZ 21, dar, K. habe ihm seinen Anteil an den Überweisungen des W. im Jahre 1978 zur Verfügung gestellt. In der Berufungsverhandlung (AZ 85) vertrat übrigens der Mitbeteiligte selbst die Auffassung, daß der 1978 abgerechnete Betrag ("Wertsicherungsbetrag") - wenn überhaupt - für das Jahr 1978 zu versteuern wäre.

8. Zur Gegenschrift des Mitbeteiligten sei - soweit dies nicht schon geschehen ist - noch dahingehend Stellung genommen, daß der Mitbeteiligte zwar im späteren Verwaltungsverfahren zu entkräften versuchte, was er und K. ursprünglich über ihre Beziehungen zueinander und zu W. hinsichtlich des in Rede stehenden Darlehensverhältnisses vorgebracht hatten. Dies enthob die belangte Behörde aber nicht der Verpflichtung, den Beschwerdefall in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen und dabei auch dem ursprünglichen Vorbringen und vor allem den durch die Abrechnungen dokumentierten Sachverhaltselementen Beachtung zu schenken.

Der Mitbeteiligte zeigt in der Gegenschrift auf, die Möglichkeit, in den Besitz des Schottervorkommens (des W.) zu gelangen, wäre auch in seinem Interesse gelegen gewesen, da er ja Beteiligter "im Schottergeschäft des K." gewesen wäre. Der Mitbeteiligte übersieht dabei aber, daß ihm nach den vom Betriebsprüfer festgehaltenen und durchaus einleuchtenden Aussagen des K. (Punkt 4.3) die Kreditfähigkeit mangelte, um diese Möglichkeit zu realisieren.

Ob das in der Gegenschrift zur Sprache gebrachte Darlehensverhältnis zwischen K., G. und W. für die hier entscheidungswesentliche Darlehenshingabe durch K. über den Mitbeteiligten an W. beispielhaft ist, kann dahingestellt bleiben, weil die Gestaltung des entscheidungswesentlichen Darlehensverhältnisses genügend Anhaltspunkte bietet, um in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Frage als prüfungsbedürftig erscheinen zu lassen, ob nicht der Mitbeteiligte Strohmann des K. war. Ob ein formelles Treuhandverhältnis zwischen K. und dem Mitbeteiligten begründet wurde, ist hingegen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ohne Belang.

Die in der Gegenschrift erwähnte Tatsache, K. hätte von den ihm durch den Mitbeteiligten überwiesenen Beträgen keine diesem zustehende Anteile für sich beansprucht, sondern auf die Abrechnung des Mitbeteiligten (die gegenüber W. erfolgte) gewartet und nach dieser dem Mitbeteiligten den ihm zustehenden Betrag gutgebracht, erhärtet die Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes in Punkt 5.

Warum der Mitbeteiligte den K. laut Gegenschrift anhand der Abrechnung mit W. über die ihm (K.) zustehenden Zinsen informieren mußte, wenn ein völlig unabhängiges (eigenständiges) Vertragsverhältnis zwischen K. und dem Mitbeteiligten bestand, wie es eingangs in der Gegenschrift heißt, bleibt nach wie vor unerfindlich.

Ob die Leistungsabgeltung der "Ausübung einer Treuhandschaft" angemessen war, ist unerheblich. Maßgeblich ist vielmehr, daß K. dem Mitbeteiligten im Zusammenhang mit der von diesem als Strohmann abgewickelten Darlehensgewährung an W. die strittigen Beträge zukommen ließ.

Inwieweit das Leistungsentgelt oder eine Wertsicherung bei K. steuerlich zu berücksichtigen gewesen wäre, ist in diesem Beschwerdeverfahren nicht zu entscheiden.

9. Der Präsident der Finanzlandesdirektion für Kärnten, der weitgehend ähnliche Überlegungen anstellt wie der Verwaltungsgerichtshof, ist demnach mit seiner Beschwerde im Recht. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. 9. Der Präsident der Finanzlandesdirektion für Kärnten, der weitgehend ähnliche Überlegungen anstellt wie der Verwaltungsgerichtshof, ist demnach mit seiner Beschwerde im Recht. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 25. November 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1986140072.X00

Im RIS seit

25.11.1986

Zuletzt aktualisiert am

01.09.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at