

TE Vwgh Erkenntnis 2010/12/21 2009/15/0076

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.12.2010

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §24 Abs2;

1. EStG 1988 § 24 heute
2. EStG 1988 § 24 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. EStG 1988 § 24 gültig von 22.07.2023 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. EStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2008 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
6. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
7. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 24 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. EStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
10. EStG 1988 § 24 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
11. EStG 1988 § 24 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
12. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
13. EStG 1988 § 24 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Dr. Sulyok sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des HW in E, vertreten durch Dr. Peter Wasserbauer, Dr. Gisela Possnig und Dr. Michael Maurer, Rechtsanwälte in 8160 Weiz, Lederergasse 10/2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 6. Februar 2009, Zl. RV/0002- G/08, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Dr. Sulyok sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des HW in E, vertreten durch Dr. Peter Wasserbauer, Dr. Gisela Possnig und Dr. Michael Maurer, Rechtsanwälte in 8160 Weiz, Lederergasse 10/2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 6. Februar 2009, Zl. RV/0002- G/08, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO für das Jahr 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen (Ersatz-)Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 16. März 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 neuerlich als unbegründet ab. Der Verwaltungsgerichtshof hatte mit Erkenntnis vom 28. November 2007, 2005/15/0134, die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 19. September 2005 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Aus diesem Erkenntnis (in der Folge: Vorerkenntnis) ist Folgendes hervorzuheben: Mit dem angefochtenen (Ersatz-)Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 16. März 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß Paragraph 188, BAO für das Jahr 2003 neuerlich als unbegründet ab. Der Verwaltungsgerichtshof hatte mit Erkenntnis vom 28. November 2007, 2005/15/0134, die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 19. September 2005 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Aus diesem Erkenntnis (in der Folge: Vorerkenntnis) ist Folgendes hervorzuheben:

Der Beschwerdeführer und Dietmar G schlossen am 18. Jänner 1999 einen Vertrag zur Gründung einer OEG. Nach der Bestimmung über "Gewinnanteil und Verlustaufteilung" des Gesellschaftsvertrages beträgt der Gewinnanteil des Gesellschafters Dietmar G 60 % und jener des Beschwerdeführers 40 %. Laut der mit "Änderung oder Auflösung" überschriebenen Bestimmung des Gesellschaftsvertrages ist "eine Auflösung nur in der Gewinnphase möglich und wird zu je 50 % geteilt".

Vor dem 17. März 2003 wurde einer - näher bezeichneten - Rechtsanwaltskanzlei mitgeteilt, dass die OEG aufgelöst werde. Die Rechtsanwaltskanzlei setzte am 17. März 2003 auf Grund dieser Mitteilung eine Vereinbarung auf, welche am 10. April 2003 von den Gesellschaftern unterschrieben worden ist. Diese Vereinbarung lautet auszugsweise wie folgt:

"Präambel:

Herr G. und Herr (Beschwerdeführer) sind persönlich haftende

Gesellschafter der ... OEG, FN Über das Vermögen dieser

Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 21.8.2001 der Konkurs eröffnet. Das Insolvenzverfahren endete mit rechtskräftiger Bestätigung eines Zwangsausgleiches. Der Konkurs wurde mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 21.8.2002 rechtskräftig aufgehoben.

I.römisch eins.

1. (1) Absatz eins, Die Vertragspartner fassen den Beschluss, die ... OEG, FN

..., aufzulösen und diese zu liquidieren.

1. (2) Absatz 2, Die Vertragspartner fassen den weiteren Beschluss, dass sie beide zu Liquidatoren jenes Unternehmens bestellt werden.

II.römisch zwei.

1. (1) Absatz eins, Die Vertragspartner vereinbaren, dass Herr G. das gesamte

Aktivvermögen der ... OEG übernimmt.

...

III.römisch drei.

1. (1) Absatz eins, Die Vertragspartner halten fest, dass aus dem abgeschlossenen Zwangsausgleich noch eine Quotenforderung zu Gunsten P. in Höhe von EUR 3.270,28 (Euro...) sowie zu Gunsten der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG laut deren Schreiben vom 6.2.2003, das den Vertragspartnern bekannt ist, von insgesamt EUR 24.702,06 (Euro...) unberichtigt ist. Diese Quotenforderungen werden primär aus dem Liquidationserlös zu

bereinigen sein.

2. (2) Absatz 2, Herr G. verpflichtet sich, sofern der Liquidationserlös nicht ausreicht, die gesamte Forderung der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG (...) zu begleichen und diesbezüglich Herrn (Beschwerdeführer) schad- und klaglos zu halten.
3. (3) Absatz 3, Herr (Beschwerdeführer) verpflichtet sich seinerseits, sofern der Liquidationserlös nicht ausreicht, um die Quotenforderung von P. vollständig befriedigen zu können, diese zu begleichen und diesbezüglich Herrn G. schad- und klaglos zu halten.

..."

Das Finanzamt stellte mit Bescheid vom 16. März 2005 die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte gemäß 188 BAO fest. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von EUR 76.768,37 wurden zu 60 % dem Gesellschafter Dietmar G und zu 40 % dem Beschwerdeführer zugeteilt. Das Finanzamt stellte mit Bescheid vom 16. März 2005 die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte gemäß Paragraph 188, BAO fest. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von EUR 76.768,37 wurden zu 60 % dem Gesellschafter Dietmar G und zu 40 % dem Beschwerdeführer zugeteilt.

Der Beschwerdeführer machte in seiner Berufung geltend, er habe weder im laufenden Geschäftsjahr 2003 noch im Zuge der Liquidation irgendwelche Einkünfte aus dem Gesellschaftsverhältnis erhalten. Nach der Vereinbarung vom 10. April 2003 sei von einer Liquidation der Gesellschaft auszugehen. Aus der Vereinbarung ergebe sich, dass das gesamte Aktivvermögen und somit sämtliche Einkünfte 2003 vom Gesellschafter Dietmar G übernommen worden seien. Der Beschwerdeführer selbst habe nach Punkt III. (3) die noch offene Quotenforderung in Höhe von EUR 3.270,28 zu übernehmen gehabt. Der Beschwerdeführer beantrage daher, den Gewinnanteil des Gesellschafters Dietmar G mit EUR 76.768,37 und seinen Gewinnanteil 2003 mit EUR 0,-- festzusetzen. Unter Berücksichtigung des "Übergangsverlustes" in Höhe von EUR 3.270,28 (übernommene Schulden) ergebe sich für ihn ein Jahresverlust von EUR 3.270,28. Sollte die Finanzverwaltung eine solche Gewinnverteilung nicht akzeptieren, beantrage er eine Bescheidabänderung wie folgt: Sein Kapitalkonto sei nach Zuweisung des Gewinnanteiles 2003 und vor Beginn der Liquidation mit EUR 32.410,97 positiv gewesen. Sämtliche Entnahmen vom 1. Jänner 2003 bis 10. April 2003 in Höhe von EUR 4.200,-- und auch der Gewinnanteil von EUR 30.707,35 seien bereits berücksichtigt worden. Im Zuge der Liquidation habe er keine Zahlungen bzw. Aktiva erhalten, sondern lediglich die Quotenforderung in Höhe von EUR 3.270,28 erfüllt. Sämtliche Aktiva habe der Gesellschafter Dietmar G übernommen. Er habe daher im Jahr 2003 aus dieser Liquidation einen Betriebsaufgabeverlust in folgender Höhe erlitten: Der Beschwerdeführer machte in seiner Berufung geltend, er habe weder im laufenden Geschäftsjahr 2003 noch im Zuge der Liquidation irgendwelche Einkünfte aus dem Gesellschaftsverhältnis erhalten. Nach der Vereinbarung vom 10. April 2003 sei von einer Liquidation der Gesellschaft auszugehen. Aus der Vereinbarung ergebe sich, dass das gesamte Aktivvermögen und somit sämtliche Einkünfte 2003 vom Gesellschafter Dietmar G übernommen worden seien. Der Beschwerdeführer selbst habe nach Punkt römisch drei. (3) die noch offene Quotenforderung in Höhe von EUR 3.270,28 zu übernehmen gehabt. Der Beschwerdeführer beantrage daher, den Gewinnanteil des Gesellschafters Dietmar G mit EUR 76.768,37 und seinen Gewinnanteil 2003 mit EUR 0,-- festzusetzen. Unter Berücksichtigung des "Übergangsverlustes" in Höhe von EUR 3.270,28 (übernommene Schulden) ergebe sich für ihn ein Jahresverlust von EUR 3.270,28. Sollte die Finanzverwaltung eine solche Gewinnverteilung nicht akzeptieren, beantrage er eine Bescheidabänderung wie folgt: Sein Kapitalkonto sei nach Zuweisung des Gewinnanteiles 2003 und vor Beginn der Liquidation mit EUR 32.410,97 positiv gewesen. Sämtliche Entnahmen vom 1. Jänner 2003 bis 10. April 2003 in Höhe von EUR 4.200,-- und auch der Gewinnanteil von EUR 30.707,35 seien bereits berücksichtigt worden. Im Zuge der Liquidation habe er keine Zahlungen bzw. Aktiva erhalten, sondern lediglich die Quotenforderung in Höhe von EUR 3.270,28 erfüllt. Sämtliche Aktiva habe der Gesellschafter Dietmar G übernommen. Er habe daher im Jahr 2003 aus dieser Liquidation einen Betriebsaufgabeverlust in folgender Höhe erlitten:

Positives Kapitalkonto

EUR

32.410,77

Übernommene Schulden

EUR

3.270,28

Abzüglich übernommene Aktiva

EUR

0,00

Betriebsaufgabeverlust

EUR

35.681,05

Die belangte Behörde wies mit ihrem Bescheid vom 19. September 2005 die Berufung als unbegründet ab. Sie ging davon aus, dass die Gesellschaft im Wirtschaftsjahr vom 1. Jänner bis 10. April 2003 einen Gewinn von EUR 76.768,37 erwirtschaftet habe. Der Beschwerdeführer sei in diesem Zeitraum als Mitunternehmer anzusehen gewesen. Ihm sei der nach dem Gesellschaftsvertrag maßgebliche Gewinnanteil zuzurechnen gewesen. Eine Verrechnung mit übernommenen Schulden aus noch offenen Quotenforderungen, deren Begleichung bei der Gesellschaft selbst nicht zu Betriebsausgaben geführt hätte, sei dabei ebenso unmöglich, wie eine Erfassung des positiven Kapitalkontos als Veräußerungsverlust.

In rechtlicher Hinsicht führte der Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Vorerkenntnis aus, im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften (Gewinnfeststellung) seien auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer Personengesellschaft zusammenhängenden Erfolge (Veräußerungsgewinn) zu erfassen. Aus den Feststellungen des angefochtenen Bescheides ergebe sich, dass der Beschwerdeführer als Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen sei, aus der Gesellschaft (OEG) ausgeschieden sei. Bei einer solchen Konstellation komme es zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988. Die Übernahme einer betrieblichen Schuld in die Zahlungsverpflichtung eines Gesellschafters wirke sich auf das Kapitalkonto dieses Gesellschafters aus. Die Höhe des Kapitalkontos schlage sich auf den genannten Veräußerungsgewinn nieder. Dazu habe die belangte Behörde keine Feststellungen getroffen. In rechtlicher Hinsicht führte der Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Vorerkenntnis aus, im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften (Gewinnfeststellung) seien auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer Personengesellschaft zusammenhängenden Erfolge (Veräußerungsgewinn) zu erfassen. Aus den Feststellungen des angefochtenen Bescheides ergebe sich, dass der Beschwerdeführer als Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen sei, aus der Gesellschaft (OEG) ausgeschieden sei. Bei einer solchen Konstellation komme es zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des Paragraph 24, EStG 1988. Die Übernahme einer betrieblichen Schuld in die Zahlungsverpflichtung eines Gesellschafters wirke sich auf das Kapitalkonto dieses Gesellschafters aus. Die Höhe des Kapitalkontos schlage sich auf den genannten Veräußerungsgewinn nieder. Dazu habe die belangte Behörde keine Feststellungen getroffen.

Für die Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern seien in erster Linie die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag maßgebend. Dieser Grundsatz gelte aber nicht, wenn einem Gesellschafter tatsächlich - unter welchem Titel und in welcher Form immer - ein höherer als der gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnanteil zukomme. Zwischen den Gesellschaftern bestehe Streit über die Verteilung des Gewinnes. Die belangte Behörde hätte daher die Verpflichtung gehabt, diese Frage in freier Beweiswürdigung zu entscheiden.

Im nunmehr angefochtenen (Ersatz-)Bescheid führte die belangte Behörde aus, auf Grund des aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes seien an beide Gesellschafter Ergänzungsaufträge gegangen und ein Zeuge sei einvernommen worden. Auf Grund dieser Ermittlungen sei davon auszugehen, dass die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die variablen Kapitalkonten vom Buchhalter des Dietmar G wie in den vorangegangenen Jahren auf Grund der in der Zwischenzeit nicht mehr vorliegenden Unterlagen verfasst worden seien. Die Frage, ob offene Quotenforderungen zu berücksichtigen seien, sei eindeutig zu klären gewesen. Die Formulierung unter Punkt III. der Vereinbarung vom 10. April 2003 sei irreführend. Es habe sich herausgestellt, dass es sich bei der Verbindlichkeit in Höhe von EUR 3.270,28 (Quotenforderung von P) nicht um eine Quotenverbindlichkeit, die in der Bilanz zu erfassen gewesen wäre, sondern um eine private Verbindlichkeit des Beschwerdeführers gehandelt habe, die steuerlich irrelevant sei. Im nunmehr angefochtenen (Ersatz-)Bescheid führte die belangte Behörde aus, auf Grund des aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes seien an beide Gesellschafter Ergänzungsaufträge

gegangen und ein Zeuge sei einvernommen worden. Auf Grund dieser Ermittlungen sei davon auszugehen, dass die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die variablen Kapitalkonten vom Buchhalter des Dietmar G wie in den vorangegangenen Jahren auf Grund der in der Zwischenzeit nicht mehr vorliegenden Unterlagen verfasst worden seien. Die Frage, ob offene Quotenforderungen zu berücksichtigen seien, sei eindeutig zu klären gewesen. Die Formulierung unter Punkt römisch drei. der Vereinbarung vom 10. April 2003 sei irreführend. Es habe sich herausgestellt, dass es sich bei der Verbindlichkeit in Höhe von EUR 3.270,28 (Quotenforderung von P) nicht um eine Quotenverbindlichkeit, die in der Bilanz zu erfassen gewesen wäre, sondern um eine private Verbindlichkeit des Beschwerdeführers gehandelt habe, die steuerlich irrelevant sei.

Alle Folgen des Zwangsausgleiches hätten bereits im Jahr 2002 Berücksichtigung gefunden.

Der Beschwerdeführer habe in der Berufung behauptet, er habe im Jahr 2002 seine Tätigkeit eingestellt. Der Gesellschafter Dietmar G habe dazu in seiner Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, im ersten Quartal des Jahres 2003 hätten sie ihre übliche Geschäftstätigkeit fortgesetzt. In einer dazu ergangenen Stellungnahme des Beschwerdeführers habe er diese Aussage unwidersprochen hingenommen. Für die Version, dass die Gesellschafter beschlossen hätten, im Jahr 2003 noch alle offenen Aufträge zu beenden, spreche auch das vom Beschwerdeführer vorgelegte Schreiben des seinerzeitigen Masseverwalters, in dem dieser bestätige, den Entschluss der Gesellschafter (die Gesellschaft aufzulösen) erst kurz vor dem 17. März 2003 mitgeteilt bekommen zu haben.

Beide Gesellschafter hätten übereinstimmend angegeben, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung ausschließlich die laufenden Geschäftsfälle des Zeitraumes 1. Jänner 2003 bis 10. April 2003 erfasst worden seien. Daraus ergebe sich als Konsequenz, dass - falls nichts anderes vereinbart sei, wie in weiterer Folge zu überprüfen sein werde - der Gewinn grundsätzlich im Verhältnis 60:40 aufzuteilen sei.

Die Frage nach den Verwertungshandlungen und einer allfälligen Übernahme ins Privatvermögen sei von beiden Gesellschaftern verneint worden.

Die Gewinnverteilung richte sich grundsätzlich nach der Vereinbarung. Dieser Grundsatz gelte aber nicht, wenn einem Gesellschafter tatsächlich ein höherer als der gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnanteil zukomme. Das könne nur dann zutreffen, wenn sich aus der Entnahmesituation klar und deutlich eine andere Gewinnverteilung ableiten lasse. Zu diesem Zweck sei versucht worden, etwaige Entnahmen von der Wurzel her zu überprüfen, nämlich durch die Befragung der Gesellschafter und Hinterfragung der Buchungen als Dokumentation des Vorganges. Es habe sich jedoch ergeben, dass weder die Gesellschafter noch der mit der Buchhaltung befasste und dazu befragte Zeuge konkrete Angaben hätten machen können. Der Zeuge habe angegeben, dass die Kapitalkontenentwicklung keine Aussagekraft bezüglich der Verteilung auf die beiden Gesellschafter habe, weil die Entnahmebuchungen willkürlich erfolgt seien und es sich nicht mehr feststellen lasse, wem die Entnahmehandlungen zugute gekommen seien. Es sei somit davon auszugehen, dass es trotz umfangreicher Ermittlungen keine Beweismittel gebe, die die Entnahmehandlungen ausreichend konkretisieren könnten, um zu einer abweichenden Gewinnverteilung zu gelangen.

Der Beschwerdeführer habe sich im Schriftsatz vom 29. April 2008 dazu auf eine mündliche Vereinbarung berufen.

Dem Beschwerdeführer komme aber die Beweislast zu, darzulegen, was und wann sich etwas geändert habe bzw. welche Punkte gleich geblieben seien. Nur dann wäre eine Auseinandersetzung mit seinem Begehren überhaupt möglich gewesen. Die bloße Behauptung könne nicht ausreichen, um einen anderen als in einer schriftlichen Vereinbarung festgehaltenen Sachverhalt anzunehmen. Das Ermittlungsverfahren habe ergeben, dass nur noch die offenen Geschäftsfälle abgeschlossen werden sollten. Darüber hinausgehende Vereinbarungen seien nicht getroffen worden. Dem Ersuchen, die realen Vermögensverhältnisse der Gesellschaft zum Stichtag 10. April 2003 offen zu legen, um ersehen zu können, ob (fremdübliches Verhalten vorausgesetzt) Abschichtungszahlungen geboten gewesen wären und der eine oder andere Gesellschafter bei der Auseinandersetzung bevorzugt hätte werden sollen, sei einhellig dahingehend beantwortet worden, dass in den Aktiva praktisch keine stillen Reserven vorhanden gewesen seien. Beide Gesellschafter seien davon ausgegangen, dass der Wert des Gesellschaftsanteiles des Beschwerdeführers mit Null anzusehen sei. Der Beschwerdeführer habe angegeben, die Vereinbarung zur Auflösung der Gesellschaft sei zu einem Zeitpunkt getroffen worden, wo nach objektiven Kriterien davon auszugehen gewesen sei, dass sein Anteil einen Wert von 0,00 aufweise. Dietmar G habe dazu angegeben, sie seien davon ausgegangen, dass der reale Wert des

Gesellschaftsanteils des Beschwerdeführers +/- EUR 0,00 betragen habe. Unter der Annahme einer Hälftebeteiligung an den Aktiva und Passiva könne diese Ansicht durchaus vertreten werden, weil ja die Rückzahlung der Verbindlichkeit an die Bank mit entsprechenden weiteren Zinsendiensten verbunden sei.

Es sei nicht hervorgekommen, dass eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung vereinbart gewesen oder tatsächlich gehandhabt worden sei. Das Vorliegen eines Sondergewinnes sei ausdrücklich negiert worden und könne sich auf Grund der aufgezeigten Wertäquivalenz nicht stellen. Somit habe für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes auf die Gesellschafter die schriftlich abgeschlossene Vereinbarung vom 18. Jänner 1999 Gültigkeit.

Das Finanzamt habe bereits zutreffend festgestellt, dass sich eine Auswirkung nach § 24 EStG 1988 für den Ausscheidenden trotz grundsätzlicher Entgeltlichkeit des Vorganges kaum ergeben könne. Die Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG 1988 das negative Kapitalkonto betreffend könne nicht mit umgekehrten Vorzeichen gesehen werden. Dies ergebe sich bereits aus der Rechtsentwicklung. § 23a EStG 1972 sei die Überlegung zu Grunde gelegen, dass der Wegfall der einen Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto treffenden bedingten Auffüllungsverpflichtung wirtschaftlich betrachtet einen betrieblich veranlassten Vermögensvorteil darstelle. Die Ausgangssituation sei somit die Verlustzuweisung an beschränkt haftende Gesellschafter gewesen. Daraus lasse sich aber ableiten, dass die Bestimmung, die in § 24 Abs. 2 EStG 1988 Eingang gefunden habe, auf Grund ihres Zweckes und ihrer eindeutigen Wortwahl nicht umgekehrt interpretiert werden könne. Das Finanzamt habe bereits zutreffend festgestellt, dass sich eine Auswirkung nach Paragraph 24, EStG 1988 für den Ausscheidenden trotz grundsätzlicher Entgeltlichkeit des Vorganges kaum ergeben könne. Die Bestimmung des Paragraph 24, Absatz 2, EStG 1988 das negative Kapitalkonto betreffend könne nicht mit umgekehrten Vorzeichen gesehen werden. Dies ergebe sich bereits aus der Rechtsentwicklung. Paragraph 23 a, EStG 1972 sei die Überlegung zu Grunde gelegen, dass der Wegfall der einen Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto treffenden bedingten Auffüllungsverpflichtung wirtschaftlich betrachtet einen betrieblich veranlassten Vermögensvorteil darstelle. Die Ausgangssituation sei somit die Verlustzuweisung an beschränkt haftende Gesellschafter gewesen. Daraus lasse sich aber ableiten, dass die Bestimmung, die in Paragraph 24, Absatz 2, EStG 1988 Eingang gefunden habe, auf Grund ihres Zweckes und ihrer eindeutigen Wortwahl nicht umgekehrt interpretiert werden könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Verlustzuweisung in Höhe von EUR 3.270,28, in eventu Festsetzung negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 4.973,70 (Gewinnanteil EUR 30.707,35 abzüglich Betriebsaufgabeverlust von EUR 35.681,05) verletzt.

Bei dem genannten Betrag von EUR 3.270,28 handelt es sich offenbar um die im Verfahren angesprochene Quotenforderung zu Gunsten P. Im nunmehr angefochtenen Bescheid ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass es sich um eine private Verbindlichkeit des Beschwerdeführers handle, diese sei daher steuerlich irrelevant. Die Beschwerde wendet sich nicht gegen diese Annahme und deren Beurteilung. Auch der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Bedenken. Durch die Nichtberücksichtigung des Betrages von EUR 3.270,28 wurde daher der Beschwerdeführer in seinen Rechten nicht verletzt.

Die belangte Behörde hat die Gewinnverteilung entsprechend dem Gesellschaftsvertrag mit 60:40 zu Gunsten des Gesellschafters Dietmar G vorgenommen.

Die dazu führenden Feststellungen werden in der Beschwerde unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften bekämpft. Die Beschwerde beruft sich nicht mehr auf den im Verwaltungsverfahren vorgetragenen Standpunkt, die vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung, wonach der Gesellschafter Dietmar G 100 % und der Beschwerdeführer 0 % bekomme, stütze sich auf eine mündliche Vereinbarung der Gesellschafter. Die Beschwerde rügt, dass die belangte Behörde auf Grund des Entnahmeverhaltens beider Gesellschafter nicht zu den vom Beschwerdeführer gewünschten Feststellungen gelangt ist.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. Ritz, BAO3, § 167, Tz 10, unter Hinweis auf

die hg. Rechtsprechung). Vor diesem rechtlichen Hintergrund zeigt die Beschwerde keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde auf. Die belangte Behörde hat sich unter anderem auch auf das vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgelegte Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei gestützt, die die vom Beschwerdeführer und dem zweiten Gesellschafter letztlich am 10. April 2003 unterfertigte Vereinbarung verfasst hat. Danach ist die Mitteilung, die OEG aufzulösen, kurz vor dem 17. März 2003 ergangen. Mündliche Nebenabreden wurden nicht angegeben, sodass die Verteilung der Aktiva und Passiva entsprechend den Punkten II. und III. der Vereinbarung vorgeschlagen und auch beschlossen wurde. Entsprechend dieser Mitteilung enthält die Vereinbarung auch unter Punkt VI. den Hinweis, dass mündliche Nebenabreden nicht getroffen wurden. Wenn die belangte Behörde im Zusammenhang mit dem Umstand, dass Buchungsunterlagen für den Streitzeitraum nicht vorliegen und vom Buchhalter die Entnahmen in Unkenntnis der wirtschaftlichen Wahrheit gebucht worden seien, zur Feststellung gekommen ist, dass eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung für das Rumpfwirtschaftsjahr weder vereinbart noch gehandhabt worden ist, ist das nicht unschlüssig. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde ist insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vergleiche Ritz, BAO3, Paragraph 167., Tz 10, unter Hinweis auf die hg. Rechtsprechung). Vor diesem rechtlichen Hintergrund zeigt die Beschwerde keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde auf. Die belangte Behörde hat sich unter anderem auch auf das vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgelegte Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei gestützt, die die vom Beschwerdeführer und dem zweiten Gesellschafter letztlich am 10. April 2003 unterfertigte Vereinbarung verfasst hat. Danach ist die Mitteilung, die OEG aufzulösen, kurz vor dem 17. März 2003 ergangen. Mündliche Nebenabreden wurden nicht angegeben, sodass die Verteilung der Aktiva und Passiva entsprechend den Punkten römisch zwei. und römisch drei. der Vereinbarung vorgeschlagen und auch beschlossen wurde. Entsprechend dieser Mitteilung enthält die Vereinbarung auch unter Punkt römisch sechs. den Hinweis, dass mündliche Nebenabreden nicht getroffen wurden. Wenn die belangte Behörde im Zusammenhang mit dem Umstand, dass Buchungsunterlagen für den Streitzeitraum nicht vorliegen und vom Buchhalter die Entnahmen in Unkenntnis der wirtschaftlichen Wahrheit gebucht worden seien, zur Feststellung gekommen ist, dass eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung für das Rumpfwirtschaftsjahr weder vereinbart noch gehandhabt worden ist, ist das nicht unschlüssig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis ausgesprochen, dass es beim Ausscheiden des Beschwerdeführers als Mitunternehmer aus der Gesellschaft im Falle einer Entgeltlichkeit des Vorganges zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 kommt. Hat der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Art. 131 B-VG stattgegeben, sind die Verwaltungsbehörden nach § 63 Abs. 1 VwGG verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Bei Erlassung des (Ersatz-)Bescheides ist die Behörde an die vom Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis geäußerte Rechtsansicht gebunden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2009, 2009/03/0096). Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis ausgesprochen, dass es beim Ausscheiden des Beschwerdeführers als Mitunternehmer aus der Gesellschaft im Falle einer Entgeltlichkeit des Vorganges zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des Paragraph 24, EStG 1988 kommt. Hat der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Artikel 131, B-VG stattgegeben, sind die Verwaltungsbehörden nach Paragraph 63, Absatz eins, VwGG verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Bei Erlassung des (Ersatz-)Bescheides ist die Behörde an die vom Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis geäußerte Rechtsansicht gebunden (vergleiche das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2009, 2009/03/0096).

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren von einer "grundsätzlichen Entgeltlichkeit des Vorganges" ausgegangen.

Soweit die belangte Behörde meint, § 24 Abs. 2 EStG 1988 das negative Kapitalkonto betreffend könne nicht mit umgekehrtem Vorzeichen gesehen werden, missversteht sie das aufhebende Erkenntnis. Im aufhebenden Erkenntnis wurde nicht von einer Umkehr des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 gesprochen, sondern vom Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 1 und Abs. 2 erster Satz EStG 1988. Nach dieser Bestimmung ist im Falle einer entgeltlichen

Übertragung eines Mitunternehmeranteiles ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Soweit die belangte Behörde meint, Paragraph 24, Absatz 2, EStG 1988 das negative Kapitalkonto betreffend könne nicht mit umgekehrtem Vorzeichen gesehen werden, missversteht sie das aufhebende Erkenntnis. Im aufhebenden Erkenntnis wurde nicht von einer Umkehr des Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 gesprochen, sondern vom Veräußerungsgewinn gemäß Paragraph 24, Absatz eins und Absatz 2, erster Satz EStG 1988. Nach dieser Bestimmung ist im Falle einer entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln.

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Gemäß Paragraph 24, Absatz 2, EStG 1988 ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes kann im Wege der so genannten Nettomethode oder im Wege der so genannten Bruttomethode ermittelt werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 68). Der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes kann im Wege der so genannten Nettomethode oder im Wege der so genannten Bruttomethode ermittelt werden vergleiche Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Paragraph 24, Tz 68).

Bei der Bruttomethode wird vom Veräußerungserlös unter Einschluss der vom Erwerber übernommenen Betriebsverbindlichkeiten der Buchwert der Aktiva abgezogen. Bei der Nettomethode wird vom Veräußerungserlös (ohne übernommene Verbindlichkeiten) der Betrag des Kapitalkontos in Abzug gebracht.

Für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles gilt Gleiches. Bei Anwendung der Bruttomethode ist dabei das vereinbarte Entgelt für die Anteilsübertragung um den Anteil an den mit dem Geschäftsanteil "übergehenden" Schulden (nach Quantschnigg/Schuch, aaO, § 24 Tz 80, ein "Freistellungsanspruch gegenüber den anderen Gesellschaftern") zu erhöhen. Die Nettomethode besteht wiederum darin, vom Veräußerungserlös den Betrag des Kapitalkontos abzuziehen. Veräußert der Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil unter dessen Buchwert, so entsteht bei ihm ein Veräußerungsverlust (vgl. nochmals Quantschnigg/Schuch, aaO, § 24 Tz 92). Für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles gilt Gleiches. Bei Anwendung der Bruttomethode ist dabei das vereinbarte Entgelt für die Anteilsübertragung um den Anteil an den mit dem Geschäftsanteil "übergehenden" Schulden (nach Quantschnigg/Schuch, aaO, Paragraph 24, Tz 80, ein "Freistellungsanspruch gegenüber den anderen Gesellschaftern") zu erhöhen. Die Nettomethode besteht wiederum darin, vom Veräußerungserlös den Betrag des Kapitalkontos abzuziehen. Veräußert der Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil unter dessen Buchwert, so entsteht bei ihm ein Veräußerungsverlust vergleiche nochmals Quantschnigg/Schuch, aaO, Paragraph 24, Tz 92).

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer seinen Mitunternehmeranteil an der OEG veräußert, also entgeltlich übertragen. Auch wenn der Kaufpreis (unter Außerachtlassung einer Schuldübernahme) im Beschwerdefall Null beträgt, ist der Veräußerungsgewinn wie eben dargestellt zu ermitteln. Dies führt im gegenständlichen Fall im Ergebnis zu einem Veräußerungsverlust des Beschwerdeführers.

Nach dem Gesagten hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weshalb dieser gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war. Nach dem Gesagten hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, weshalb dieser gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 21. Dezember 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2009150076.X00

Im RIS seit

02.02.2011

Zuletzt aktualisiert am

09.06.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at