jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/12/13 2007/14/0053

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 13.12.2007

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §5;
KStG 1988 §7 Abs3;
VwGG §42 Abs2 Z3 litb;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Holeschofsky als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der T GmbH in Liquidation (vormals A & B gesmbH) als Rechtsnachfolgerin der T GmbH in Wien, vertreten durch Dr. Harald Strowenz, Rechtsanwalt in 1180 Wien, Schopenhauerstraße 39/1/5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 3. August 2004, Zl. RV/0414-W/02, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Nach den unbestrittenen Feststellungen der Abgabenbehörden ist die beschwerdeführende Partei auf Grund des Verschmelzungsvertrages vom 6. September 2001 die Rechtsnachfolgerin der A GmbH, die wiederum auf Grund des Verschmelzungsvertrages vom 20. Oktober 1997 die Rechtsnachfolgerin der B GmbH ist, wobei aber alle drei Gesellschaften den gleichen Firmenwortlaut führen. Seit dem Generalversammlungsbeschluss vom 3. Dezember 2003 ist die beschwerdeführende Partei aufgelöst und befindet sich damit im Liquidationsstadium.

Das beschwerdegegenständliche Verfahren betrifft die B GmbH, deren Geschäftsgegenstand insbesondere darin bestand, Gebäude bzw. Grundstücke anzukaufen, diese zu adaptieren und in der Folge weiter zu verkaufen bzw. zu

vermieten. Im weiteren wird die B GmbH auch beschwerdeführende Partei genannt.

In dem Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der beschwerdeführenden Partei vom 10. Juli 1997 wird unter Tz 20 ausgeführt, dass im Jahresabschluss 1994 Fremdwährungskursverluste in Höhe von ATS 11.090.265,00 ausgewiesen seien. Diese Kursverluste resultierten aus Spekulationen mit Fremdwährungen (Dollar und D-Mark). Da es für dieses Geschäft keine betriebliche Veranlassung gebe und solche Geschäfte auch nicht zum Betriebsgegenstand der geprüften GmbH gehörten bzw. kein Fremdwährungsbedarf bei der GmbH bestehe, sei dieser Aufwand nicht abzugsfähig.

Dieser Ansicht folgend erließ die Abgabenbehörde erster Instanz den Körperschaftsteuerbescheid (unter anderem) für das Jahr 1994 vom 18. August 1997.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 10. September 1997 brachte (diesbezüglich) die beschwerdeführende Partei vor, dass die Transaktionen von der Bank als durchaus übliches "Margin-Geschäft" angeboten worden seien; es seien anfangs Kursgewinne erzielt worden. Dann hätten sich die Kursverhältnisse geändert und die Bank auf Rückzahlung gedrängt. Da es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei stehe, ob er seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln (egal welcher Art) finanziere, seien die Kursverluste als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde die beschwerdeführende Partei mit Schreiben vom 25. April 2002 gebeten, bekannt zu geben, um welche Art von Geschäften es sich bei den besagten "Margin-Geschäften" handle, wie ein solches ablaufe und was dessen Ziel sei. Weiters wurde um die Vorlage von Unterlagen bezüglich des Abschlusses dieser Geschäfte mit der Bank sowie um eine entsprechende Erläuterung der betrieblichen Veranlassung der Geschäfte ersucht.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2002 antwortete die beschwerdeführende Partei, "Margin-Geschäfte" würden von jeder Bank angeboten, wobei das Ziel die Erzielung von Gewinnen sei. Die betriebliche Veranlassung liege ebenfalls im Motiv, Geld zu verdienen. Wie aus den Kontoauszügen ersichtlich sei, seien die ersten Geschäfte auch durchaus Gewinn bringend abgeschlossen worden.

Eine "in der Geschichte einmalige Entwicklung des Dollars" (extremer Wertverlust in kurzer Zeit) habe die Bank veranlasst, das Konto glatt zu stellen, wobei dies zum "ungünstigsten Zeitpunkt" geschehen sei. Nur wenige Tage später wäre der Dollarkurs schon wieder höher gewesen und kurze Zeit danach wäre es zu überhaupt keinem Verlust gekommen. In dem unter einem vorgelegten Schreiben der Bank X vom 21. November 1994 heißt es wie folgt:

"Zwecks Erzielung von Zins- und Kursgewinnung werden USD oder auch andere Fremdwährungen gegen DEM/ATS oder auch andere Fremdwährungen in der Form gehandelt, dass entweder täglich Verkäufe oder Käufe glattgestellt werden oder die Transaktion als Guthaben oder Verbindlichkeit auf den im Betreff angeführten Margin Accounts offen bleibt."

Vorgangsweise:

Es wird einvernehmlich festgelegt, dass die (Bank X) auf Grund telefonischer Aufträge handelt. Die (Bank X) wird keine Prognosen oder Einschätzungen der zukünftigen Währungssituation abgeben. Sollte dies doch geschehen, sind sie unverbindlich. Die (beschwerdeführende Partei) ist einverstanden, dass keine schriftliche Bestätigung über den telefonisch erteilten Auftrag folgt. Für durchgeführte Aufträge werden Kontoauszüge erstellt, welche im Fall von Einwendungen sofort telefonisch oder per Fax am Tage des Erhalts reklamiert werden müssen, widrigenfalls sie als genehmigt gelten.

Sollten die Kontoauszüge postlagernd zur Verfügung gestellt werden, gelten sie mit der Einlagerung als zugestellt.

2. Die (Bank X) wird täglich die Stände der Guthaben und Verbindlichkeiten zum Devisenmittelkurs in ATS bewerten.

3. Die (beschwerdeführende Partei) wird für die jeweils größere Position ständig zusätzliche Sicherheiten als Marge in noch zu vereinbarender Form als Kontoguthaben oder offene Kreditrahmen im Ausmaß von 20 % dieses Volumens bestellen.

4. Da die Forderungen und Verbindlichkeiten nicht effektiv zahlbar sind, ist die (Bank X) ausdrücklich berechtigt, Forderungen und Verbindlichkeiten gegeneinander aufzurechnen und zu diesem Zweck die jeweiligen Währungen zum Devisengeld - oder Briefkurs in ATS/DEM abzurechnen. Sie ist aber hierzu nicht verpflichtet.

5. Die aus der rechnerischen Aufrechnung der Forderungen und Verbindlichkeiten allfällig entstehende rechnerische

Forderung der (Bank X) muss jederzeit im Rahmen der unter Punkt 3 als Marge bestellten zusätzlichen Sicherheiten Deckung finden. Ergibt sich, dass sie durch 50 % der als Marge bestellten Sicherheit verbraucht sind, ist die (Bank X) berechtigt, eine Erhöhung der zusätzlichen Sicherheiten zu verlangen, welche unverzüglich zu erbringen sind. Diese Aufforderung wird die (Bank X) schriftlich oder per Fax an folgende Adresse richten ... (beschwerdeführende Partei).

Die (Bank X) ist jederzeit berechtigt aber nicht verpflichtet, bei drohenden oder eingetretenen größeren Kursverlusten, oder wenn der Kunde mit der Höhe der Marge länger als 2 Stunden in Verzug ist, ohne Rücksprache mit (beschwerdeführende Partei) durch Käufe und Verkäufe das offene Devisengeschäft zu schließen.

6. Für die Abwicklung dieser Geschäfte werden eigene separate Konten, lautend auf (beschwerdeführende Partei) eröffnet.

7.

Die Spesensätze in Form von Margen werden separat festgelegt.

8.

Erzielte Gewinne aus obgenannten Devisengeschäften stehen der (beschwerdeführenden Partei) zu. Realisierte Verluste sind auf Aufforderung der Bank innerhalb von fünf Bankarbeitstagen abzudecken. Die (Bank X) ist unwiderruflich ermächtigt, die als Marge bestellten Sicherheiten jederzeit zu verwerten oder auszunützen.

Für diese Vereinbarung gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der österreichischen Kreditunternehmungen in der jeweils gültigen Fassung. ..."

Mit ihrem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid vom 3. August 2004 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, änderte den erstinstanzlichen Bescheid jedoch dahin ab, dass die Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 ausgehend von Einkünften aus Gewerbetrieb in der Höhe von - S 5.295.512,00 mit einer Gutschrift von S 40.607,00 (EUR 2.951,03) festgesetzt werde.

Die belangte Behörde legte dabei ihrer Entscheidung (unter anderem) zu Grunde, die B GmbH, die im Wesentlichen im Immobilienbereich tätig gewesen sei und in ständiger Geschäftsverbindung zur Bank X gestanden habe, habe im Jänner 1994 beschlossen, in Zusammenarbeit mit der Bank X ein Margin-Geschäft im Sinne des wiedergegebenen Schreibens dieser Bank zu tätigen.

Zur Durchführung dieses Geschäftes seien zwei auf US Dollar und D-Mark lautende Konten (das eine im Soll, das andere im Haben) eingerichtet worden. Den diesbezüglichen Kontoauszügen könne entnommen werden, dass beginnend mit 21. Jänner 1994 durch die mehrmalige Konvertierung von 10 Mio US Dollar in D-Mark bzw. wieder zurück bis 14. Februar 1994 insgesamt ein (nicht realisierter) Gewinn von D-Mark 69.000,00 habe erzielt werden können. Am 15. Februar 1994 sei letztmalig eine Konvertierung von D-Mark in US Dollar erfolgt. Auf Grund des fallenden Dollarkurses sei ab diesem Zeitpunkt die auf dem Dollarkonto ausgewiesene Gutschrift von 10 Mio. US Dollar (abgesehen von Zinsen bzw. der KESt) praktisch unverändert geblieben, während auf dem D-Mark Konto eine Lastschrift von D-Mark 17.281.000,00 aufgeschienen sei, die sich in der Folge durch entsprechende Zinsbuchungen bis 31. Dezember 1994 auf D-Mark 17.687.917,95 erhöht habe. Am 9. März 1995 sei von der Bank der Kursverlust in der Höhe von rund 4 Mio. D-Mark "realisiert" worden. In der Folge habe die Bank vom Ehegatten der Geschäftsführerin der B GmbH, Dr. H., als zusätzliche Sicherheit den Abschluss einer Lebensversicherung in Höhe von 12,5 Mio. S sowie deren Vinkulierung zu Gunsten der Bank verlangt.

Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1994 seien von der B GmbH zum einen die Gutschrift auf dem Dollarkonto mit S 111 Mio., zum anderen die Lastschrift auf dem D-Mark Konto mit S 122,090.255,00 umgerechnet worden, wodurch sich der strittige Kursverlust in Höhe von S 11,090.255,-- ergeben habe.

Ausgangspunkt der rechtlichen Überlegungen der belangten Behörde war der Umstand, dass es sich beim gegenständlichen spekulativen Devisengeschäft um ein so genanntes "Differenzgeschäft" handle; derartige Geschäfte würden in der Regel in Börsen-, Waren- und Devisentermingeschäfte gekleidet, wobei typisch für solche Geschäfte die Ausnutzung von Kursschwankungen zur Erzielung von Gewinnen unter gleichzeitiger Inkaufnahme des Verlustrisikos sei. Dabei gehe es von vornherein nicht um den tatsächlichen Erwerb von Fremdwährungen, sondern nur um eine bloße Zinsen- und Kursspekulation.

Im Hinblick auf die strittige Frage, ob Verluste aus einem solchen Differenzgeschäft eine Betriebsausgabe im Sinne des

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 bilden könnten, demnach Aufwendungen oder Ausgaben vorlägen, die durch den Betrieb veranlasst seien, habe die beschwerdeführende Partei insbesondere darauf verwiesen, dass gewillkürtes Betriebsvermögen vorliege.

Es sei zwar im konkreten Fall zuzugestehen, dass die B GmbH bei Abschluss des strittigen Geschäftes ihren Willen bekundet habe, dieses Geschäft ihrer betrieblichen Sphäre zuzuordnen. Dies ergebe sich aus dem an die B GmbH gerichteten Schreiben der Bank X sowie aus den Kontoauszügen, in denen jeweils die B GmbH angeführt sei.

An der für den Ansatz als gewillkürtes Betriebsvermögen notwendigen "objektiven Eignung" eines Geschäfts zur Förderung des Betriebes - so die belangte Behörde in der Folge nach Darstellung von BFH-Rechtsprechung weiter - fehle es demnach nicht schon allein deshalb, weil es Risiken in sich berge, denn die mehr oder minder stark ausgeprägte Risikoträchtigkeit von Geschäften gehöre zum Wesen einer jeden unternehmerischen Betätigung. Je weiter sich jedoch Art und Inhalt des zu beurteilenden Geschäfts von der Haupttätigkeit des Unternehmens entfernten, umso größer erweise sich die Gefahr von Verlusten, weil der Unternehmer die Chancen und Risiken des Geschäfts und damit dessen objektive Eignung zur Förderung des Betriebes umsoweniger zutreffend einzuordnen vermöge. Die Anforderungen an die Feststellung der objektiven Eignung des Geschäfts zur Verstärkung des Betriebskapitals müssten deshalb in entsprechendem Maße steigen.

Lege man nun auf den gegenständlichen Fall die (in der BFH-Rechtsprechung entwickelten) "strengen" Maßstäbe an, könne nach Ansicht der belangten Behörde kein Zweifel daran bestehen, dass auf Grund der hohen Verlustträchtigkeit des strittigen, als Spiel- bzw. Wette zu charakterisierenden Differenzgeschäftes sowie des von der beschwerdeführenden Partei zugestandenen Nichtbestehens von Beziehungen zwischen diesem Spekulationsgeschäft und der im Immobilienbereich liegenden Geschäftstätigkeit die betriebliche Veranlassung zu verneinen sei und damit der entstandene Verlust in die Privatsphäre der für die beschwerdeführenden Partei handelnden Person (Dr. H) falle.

Zu einem anderen Ergebnis könne man nur dann gelangen, wenn die beschwerdeführende Partei schon vor diesem strittigen Geschäft langjährige Devisentermingeschäfte zu Sicherungszwecken durchgeführt hätte, weil ihr Geschäftsbereich zu einem Großteil im Ausland gelegen wäre. In einem solchen Fall sei unter Umständen davon auszugehen, dass eine entsprechende "Sachkundigkeit" diesbezüglich vorhanden gewesen wäre, weshalb auch Spekulationsgeschäfte, die keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb hätten, dennoch im Sinne der Ausführungen der Judikatur des BFH dem betrieblichen Bereich zuzuordnen wären. Von einem solchen Sachverhalt könne aber im Beschwerdefall nicht gesprochen werden. Daran ändere auch der von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachte Umstand nichts, dass nach diesem verlustträchtigen Spekulationsgeschäft entsprechende Geschäfte mit Schweizer Franken und japanischen Yen getätigt worden seien, wobei daraus im Jahre 2003 ein Kursgewinn von circa 35 Mio. ATS realisiert worden sei; entscheidungswesentlich sei allein die Sachlage des Jahres 1994. In diesem Zusammenhang sei überdies auch noch darauf hinzuweisen, dass der Betriebsgegenstand in der außerordentlichen Generalversammlung vom 20. Oktober 1997 dahin geändert worden sei, dass auch Devisengeschäfte im Zusammenhang mit Fremdwährungskrediten und der An- und Verkauf von Fremdwährungen als Unternehmensgegenstand festgelegt worden seien.

Als wesentlich sei weiters anzusehen, dass die beschwerdeführende Partei, die im Jahr 1980 gegründet worden sei, allein in den Jahren 1990 bis 1993 Verluste von insgesamt über 3 Mio. ATS erklärt habe. Es erscheine deshalb nahe liegend, dass im Jahr 1994 beim Abschluss des strittigen Geschäftes auf Grund dieser hohen Verlustvorträge die "Zuordnung" zur beschwerdeführenden Partei erfolgt sei. Das "Risiko", dass Dr. H., der als "Machthaber" der beschwerdeführenden Partei bezeichnet werden könne, einen eventuellen Gewinn hätte versteuern müssen, hätte dadurch vermieden werden sollen. Diesbezüglich bestimme § 21 Abs. 1 BAO, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sei. Auch unter Bezugnahme darauf sei der geltend gemachte Spekulationsverlust nicht als Betriebsausgabe der beschwerdeführenden Partei anzuerkennen. Die Berufung sei demnach insoweit abzuweisen gewesen.

Die beschwerdeführende Partei bekämpft diesen Bescheid vor dem Verwaltungsgerichtshof (nur) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes. Sie erachtet sich in ihrem "Recht auf eine gesetzeskonforme Anwendung der §§ 4 und 5 EStG beschwert, insbesondere dadurch, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit der im Jahr 1994 entstandenen Kursverluste in rechtswidriger Weise nicht anerkannt wurde".

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift mit dem Antrag erstattet, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichthof hat erwogen:

Die belangte Behörde hat in ihrer oben wiedergegebenen Bescheidbegründung ausgeführt, dass bei Abschluss des hier strittigen Devisenspekulationsgeschäftes auf Grund der hohen Verlustvorträge der beschwerdeführenden Partei eine "Zuordnung" zu ihr erfolgt sei; das "Risiko", dass Dr. H., der als "Machthaber" der beschwerdeführenden Partei bezeichnet werden könne, einen eventuellen Gewinn hätte versteuern müssen, hätte dadurch vermieden werden sollen. Die belangte Behörde führt weiters an anderer Stelle aus, dass der entstandene Verlust (deshalb) in die Privatsphäre der für die beschwerdeführenden Partei handelnden Person (Dr. H.) falle.

Dafür fehlen aber nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nähere Feststellungen, warum sie zur wirtschaftlichen Zurechnung der Divisenspekulationsgeschäfte an Dr. H. gelangte. Es wäre insbesondere zu klären gewesen, inwieweit Dr. H. einen beherrschenden Einfluss auf die beschwerdeführende Partei bzw. auf die Gestion der in Rede stehenden Geschäfte ausüben konnte und worauf sich dieser gründete. In diesem Zusammenhang wäre auch zu klären gewesen, warum die Bank von Dr. H. als zusätzliche Sicherheit den Abschluss einer Lebensversicherung sowie deren Vinkulierung zu Gunsten der Bank verlangt hat.

Erst nach diesbezüglichen Feststellungen wird zu beurteilen sein, ob bei der maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise die gegenständlichen Geschäfte der GmbH oder eben Dr. H. zuzurechnen sind. Erst dann, wenn sich eine entsprechende Zurechnung an die GmbH ergeben sollte, wird näher zu prüfen sein, ob die Verluste aus den Devisengeschäften bei der GmbH anzuerkennen sind oder ob dies nicht der Fall sein sollte. Dabei wird aber zu berücksichtigen sein, dass die beschwerdeführende Partei eine eigenständige Kapitalgesellschaft ist, sodass die ihr zurechenbaren Rechtsgeschäfte in aller Regel ihre betriebliche Sphäre betreffen werden. Betreffend die Frage, die sich aus der Zurechnung zu einer allenfalls außerbetrieblichen Sphäre ergeben könnte, ist darauf hinzuweisen, dass in einem solchen Fall zu beurteilen sein wird, ob dort überhaupt Einkünfte erzielt werden oder ob Liebhaberei vorliegt, wobei hinsichtlich anderer Einkünfte § 7 Abs. 3 KStG zur Anwendung zu kommen hat.

Dadurch, dass die belangte Behörde den Sachverhalt - wie dargelegt - in einem wesentlichen Punkt nicht ausreichend feststellte und daher der Sachverhalt diesbezüglich einer Ergänzung bedarf, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003, BGBl. II Nr. 333. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil es, insbesondere hinsichtlich der verzeichneten Umsatzsteuer, in der genannten Verordnung keine Deckung findet.

Wien, am 13. Dezember 2007

Schlagworte

Allgemein

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2007140053.X00

Im RIS seit

17.01.2008

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at