

TE Vwgh Erkenntnis 2007/11/28 2005/15/0134

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.11.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §188 Abs1 litb;

BAO §188 Abs3;

BAO §85;

EStG 1988 §23 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, 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 19. September 2005, GZ. RV/0410-G/05, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. 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 %. Der Verlust wird zur Hälfte geteilt. Nach der mit "Änderung oder Auflösung" überschriebenen Bestimmung des Gesellschaftsvertrages ist "eine Auflösung nur in der Gewinnphase möglich und wird zu je 50 % geteilt".

Nach Ausweis der Verwaltungsakten wurde vor dem 17. März 2003 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 wurde. Die 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.

(1) Die Vertragspartner fassen den Beschluss, die ... OEG, FN ..., aufzulösen und diese zu liquidieren.

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

II.

(1) Die Vertragspartner vereinbaren, dass Herr G. das gesamte Aktivvermögen der ... OEG übernimmt.

...

III.

(1) 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 & 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) 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) 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.

..."

2. In der vom Gesellschafter Dietmar G. unterfertigten, am 30. März 2004 beim Finanzamt eingelangten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2003 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 76.768,37 einbekannt. In der Beilage zur Erklärung wurden diese Einkünfte im Verhältnis 1:1 auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt. Der Erklärung war eine Bilanz zum 10. April 2003, die Verlust-Gewinn-Rechnung 2003 und eine Darstellung des Kapitalkontos (variables Kapital) der beiden Gesellschafter angeschlossen.

Am 21. April 2004 langte beim Finanzamt die vom Beschwerdeführer unterfertigte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2003 ein, in der ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 76.768,37 ausgewiesen wurden. Nach der Beilage zu dieser Erklärung wurde der Ertragsanteil in Prozent mit je 50 für die Gesellschafter angegeben, die Einkünften jedoch zur Gänze dem Gesellschafter Dietmar G. zugewiesen.

3. Das Finanzamt stellte mit Erledigung vom 13. Juli 2004 die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO mit EUR 76.768,37 fest und teilte sie beiden Gesellschaftern je zur Hälfte zu.

Der Beschwerdeführer erhob unter Hinweis auf die Vereinbarung vom 10. April 2003 Berufung und stellte nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung den Vorlageantrag.

Mit Bescheid vom 16. März 2005 stellte das Finanzamt nach Aufnahme einer Niederschrift mit dem Gesellschafter Dietmar G. die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte - neuerlich - 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. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, mit Berufungsentscheidung vom 11. Jänner 2005 sei festgestellt worden, dass die Erledigung vom 13. Juli 2004 auf Grund von Ausfertigungsfehlern keinen rechtswirksamen Bescheid dargestellt habe.

Die Einkünfteverteilung sei auf Grund des Gesellschaftsvertrages im Verhältnis 60:40 erfolgt.

4. Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Darin machte er 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:

Positives Kapitalkonto

EUR

32.410,77

Übernommene Schulden

EUR

3.270,28

Abzüglich übernommene Aktiva

EUR

0,00

Betriebsausgabeverlust

EUR

35.681,05

Da die Rechtsprechung im Falle eines negativen Kapitalkontos von einem Betriebsaufgabegewinn in der Höhe des nicht abgedeckten Betrages ausgehe, müsse - wie im vorliegenden Fall - bei positivem Kapitalkonto wohl ein Betriebsaufgabeverlust vorliegen. Er beantrage daher die Feststellung von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb von EUR 4.973,70 (Gewinnanteil EUR 30.707,35 abzüglich Betriebsaufgabeverlust EUR 35.681,05).

5. Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung führte sie aus, unbestritten sei, dass die Gesellschaft bis zum Stichtag 10. April 2003 einen Gewinn von EUR 76.768,37 erwirtschaftet habe. Für die Gewinnverteilung sei grundsätzlich die Vereinbarung der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend. Von der Gesellschaft sei für das Wirtschaftsjahr vom 1. Jänner bis 10. April 2003 eine Schlussbilanz erstellt worden. Gegen die in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Vorgänge seien nie Einwände erhoben worden. Der Beschwerdeführer habe in seinem Vorlageantrag erklärt, dass in der Bilanz vom 10. April 2003 sämtliche Entnahmen berücksichtigt worden seien. Dieser von der Gesellschaft erzielte Gewinn sei vom Finanzamt entsprechend der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag aufgeteilt worden. Da es keinen formalrechtlichen Grund gebe, dem Beschwerdeführer die Gesellschaftereigenschaft abzuspreehen, sei er für diesen Zeitraum als Mitunternehmer anzusehen und es sei ihm der nach dem Gesellschaftsvertrag maßgebliche Gewinnanteil

zuzurechnen. 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.

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

Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf "Festsetzung eines Jahresverlustes in Höhe von EUR 3.270,28 (gemeint: als auf den Beschwerdeführer entfallenden Anteil am Gesamtergebnis), in eventu auf Festsetzung eines Betriebsaufgabeverlustes in Höhe von EUR 35.681,05 für das Jahr 2003" verletzt. Er macht geltend, die belangte Behörde hätte nach der tatsächlichen und nach außen hin in Erscheinung getretenen Gestaltung der Dinge bzw. nach der tatsächlich erfolgten Gewinnaufteilung die Entscheidung vornehmen müssen. Wäre sie nach den Berufungsausführungen und den vorgelegten Urkunden vorgegangen, hätte sie feststellen müssen, dass sämtliche Einkünfte und Erträge sowie sämtliche Aktivwerte des Unternehmens ausschließlich dem Gesellschafter Dietmar G. zugekommen seien. Die rechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes hätte dazu geführt, dass die Gewinnzuweisung nach dem Gesellschaftsvertrag nicht vorgenommen werden dürfe. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass bis zur Beendigung der Mitunternehmerschaft dem Beschwerdeführer nach dem Gesellschaftsvertrag der Gewinnanteil zuzurechnen sei. Weiters nehme sie an, dass eine Verrechnung mit übernommenen Schulden ebenso unmöglich sei wie die Erfassung des positiven Kapitalkontos als Veräußerungsverlust, ohne dafür eine Begründung zu geben und Feststellungen dazu zu treffen.

Vorauszuschicken ist, dass der Beschwerdeführer in der Berufung eine Zuteilung des gesamten Gewinnes an den Gesellschafter Dietmar G. und eine Verlustzuweisung an ihn in Höhe der übernommenen Schulden von EUR 3.270,28 beantragte. Sollte das Finanzamt diese Gewinnverteilung nicht akzeptieren, beantrage er die Festsetzung negativer Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 4.973,70, nämlich Gewinnanteil EUR 30.707,35 abzüglich Betriebsaufgabeverlust von EUR 35.681,05. Ein solcherart gestellter Eventualantrag ist grundsätzlich zulässig (vgl. Ritz, BAO3, § 85 Tz. 3 mit Hinweisen auf die hg. Judikatur). Bei einer solchen Verfahrensgestaltung hat die belangte Behörde über den Primäranspruch zu erkennen und nur bei dessen Verneinung über den Eventualantrag zu entscheiden.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Berufung zur Gänze als unbegründet abgewiesen und in der Begründung dazu ausgeführt, dass die Gewinnverteilung nach dem Gesellschaftsvertrag vorzunehmen gewesen sei und eine Verrechnung mit übernommenen Schulden aus noch offenen Quotenforderungen, deren Begleichung bei der Gesellschaft selbst nicht zu Betriebsausgaben geführt hätte, dabei ebenso unmöglich sei, wie eine Erfassung des positiven Kapitalkontos als Veräußerungsverlust.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist gemäß Abs. 3 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Gemäß § 23 Z. 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften).

Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften (Gewinnfeststellung) sind auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer Personengesellschaft zusammenhängenden Erfolge (Veräußerungsgewinn) zu erfassen (vgl. Hofstätter/Reichel, § 23 EStG 1988 Tz. 21).

Der Beschwerdeführer machte in seiner Berufung geltend, dass die OEG im Wege einer Liquidation mit 10. April 2003 beendet worden sei und nach der Vereinbarung über die Liquidation der Gewinnanteil des laufenden Jahres dem Gesellschafter Dietmar G. zur Gänze zuzuweisen sei und er lediglich Schulden der OEG zu übernehmen gehabt habe, sodass sich für ihn ein Jahres-Gesamtverlust von EUR 3.270,28 ergebe.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass per 10. April 2003 eine Schlussbilanz erstellt worden sei, nimmt jedoch lediglich eine Verteilung des laufenden Gewinnes vor. Zum geltend gemachten Verlust auf Grund übernommener Schulden der OEG führt sie lediglich aus, eine Verrechnung mit übernommenen Schulden aus noch offenen Quotenforderungen, deren Begleichung bei der Gesellschaft selbst nicht zu Betriebsausgaben geführt hätte, sei unmöglich.

Wenn der Beschwerdeführer zu dieser Aussage des Bescheides eine Begründung vermisst, ist er im Recht. Der

Beschwerdeführer hat vorgetragen, dass er eine Quotenforderung der Gläubigerin der OEG aus dem abgeschlossenen Zwangsausgleich zur Bezahlung übernommen habe, weil eine Begleichung der Forderung auf Grund des Liquidationserlöses nicht möglich gewesen sei.

Aus den Feststellungen des angefochtenen Bescheides ergibt sich, dass der Beschwerdeführer als Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, aus der Gesellschaft (OEG) ausgeschieden ist. Bei einer solchen Konstellation kommt es zu einem Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988. Die - im Beschwerdefall erfolgte - Übernahme einer betrieblichen Schuld in die Zahlungsverpflichtung eines Gesellschafters wirkt sich auf das Kapitalkonto dieses Gesellschafters aus. Die Höhe des Kapitalkontos schlägt sich auf den genannten Veräußerungsgewinn nieder. Dazu hat die belangte Behörde keine Feststellungen getroffen. Der festgestellte Sachverhalt ist insofern ergänzungsbedürftig geblieben. Soweit in diesem Zusammenhang die belangte Behörde erstmals in der Gegenschrift die Auffassung vertritt, der Beschwerdeführer habe seinen Anteil unentgeltlich übertragen, ist ihr zu entgegnen, dass der angefochtene Bescheid dazu keine Feststellungen enthält.

Die belangte Behörde hat den Gewinn aus dem laufenden Geschäftsjahr nach dem Gesellschaftsvertrag zugewiesen.

Für die Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern sind in erster Linie die Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag maßgebend. Dieser Grundsatz gilt aber nicht, wenn einem Gesellschafter tatsächlich - unter welchem Titel und in welcher Form immer - ein höherer als der gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnanteil zukommt (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz. 26).

Nach dem oben wiedergegebenen Inhalt des Gesellschaftsvertrages ist unter dem Titel "Gewinnanteil und Verlustaufteilung" vorgesehen, dass der Gewinnanteil - bei einer Gewinnausschüttung einmal jährlich - des Gesellschafters Dietmar G. 60% und der des Beschwerdeführers 40% beträgt. Unter dem Titel "Änderung oder Auflösung" ist eine Aufteilung des Gewinnes mit 50:50 vorgesehen. In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2003 hat der Gesellschafter Dietmar G. eine Aufteilung des Gewinnes im Sinne der letztgenannten Vertragsbestimmung vorgenommen. Bei seiner Einvernahme vor dem Finanzamt hat er die Aufteilung des Gewinnes bei Auflösung der Gesellschaft mit 50:50 ebenso bestätigt wie die Aufteilung des laufenden Gewinnes im Verhältnis 60:40 zu seinen Gunsten. Der Beschwerdeführer hat sich in seinen Eingaben an das Finanzamt auf die Vereinbarung vom 10. April 2003 berufen, wonach dem Gesellschafter Dietmar G. das gesamte Aktivvermögen der OEG zukommt und er lediglich die offene Forderung der OEG in Höhe von EUR 3.270,28 zu übernehmen habe.

Bereits daraus ergibt sich, dass zwischen den Gesellschaftern Streit über die Verteilung des Gewinnes besteht. Die belangte Behörde hatte daher die Verpflichtung, diese Frage in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz. 26). Warum die belangte Behörde eine Gewinnverteilung vorgenommen hat, die von keinem der Gesellschafter beantragt worden ist, wird im Bescheid nicht begründet. Eine Auseinandersetzung mit den gegenteiligen Vorbringen der beiden Gesellschafter ist ebenfalls nicht erfolgt. Auch diesbezüglich ist die Begründung des Bescheides daher ergänzungsbedürftig.

Aus all diesen Gründen war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. November 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150134.X00

Im RIS seit

07.01.2008

Zuletzt aktualisiert am

01.10.2008

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at