

TE Vwgh Erkenntnis 2006/12/20 2002/13/0130

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.12.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §20 Abs1 Z4;

EStG 1988 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Dr. Daniel Charim, Mag. Wolfgang Steiner und Mag. Anton Hofstetter, Rechtsanwälte in 1090 Wien, Wasagasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 29. April 2002, Zl. RV/39-15/2001, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997, 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

Der Beschwerdeführer betrieb in der Wiener Innenstadt ein Einzelhandelsgeschäft, an dem sich XY als stiller Gesellschafter auf Grund einer schriftlichen Vereinbarung vom 25. August 1993 beteiligt hatte, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"§ 1

(1) (Beschwerdeführer) ist Inhaber eines Unternehmens für den Import und den Handel mit Einrichtungsgegenständen, insbesondere in künstlerisch gestalteter Form, in ...

(2) An dem unter Abs. 1 bezeichneten Unternehmen beteiligt sich (XY) als stiller Gesellschafter.

§ 2

(1) Die Gesellschaft beginnt am 1.9.1993 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

...

§ 3

Der stille Gesellschafter beteiligt sich an dem unter § 1 Abs. 1 bezeichneten Unternehmen mit einer Vermögenseinlage von S 98.000,-- (in Worten: Schilling achtundneunzigtausend). Diese Einlage wird bei Vertragsabschluss in bar geleistet.

§ 4

(1) Der stille Gesellschafter betreibt in ... ein Unternehmen, das er auch während der Dauer des gegenständlichen Gesellschaftsverhältnisses weiterführen wird. Die Aufrechterhaltung des Betriebes dieses Unternehmens ist für das unter § 1 bezeichnete Unternehmen des Inhabers von Bedeutung.

(2) Falls das unter Abs. 1 bezeichnete Unternehmen während dreier aufeinander folgender Monate jeweils Verlust erwirtschaften sollte, ist der stille Gesellschafter jedoch berechtigt, dieses Unternehmen aufzugeben.

(3) Der stille Gesellschafter darf im übrigen aber - also mit Ausnahme des unter Abs. 1 bezeichneten Unternehmens - ohne Einwilligung des Inhabers in dem unter § 1 beschriebenen Geschäftszweig weder im Einzel- noch im Großhandel, weder für eigene noch für fremde Rechnung Geschäfte machen, sich an einem Unternehmen dieses Geschäftszweiges nicht beteiligen und auch sonst nicht für ein Unternehmen tätig sein, das in diesem Geschäftszweig tätig ist.

...

§ 6

(1) Für die Gewinn- und Verlustbeteiligung des stillen Gesellschafters ist von jenem Gewinn oder Verlust auszugehen, der sich ... vor Berücksichtigung des auf den stillen Gesellschafter entfallenden Gewinn- oder Verlustanteiles ergibt.

(2) Von dem gemäß Abs. 1 ermittelten Gewinn oder Verlust steht dem stillen Gesellschafter ein Anteil in Höhe von 49 % (in Worten: neunundvierzig Prozent) zu.

§ 7

Falls das unter § 1 Abs. 1 bezeichnete Unternehmen in einem Monat Gewinn erwirtschaftet, der S 20.000,-- (in Worten: Schilling zwanzigtausend) übersteigt, ist jeder der Gesellschafter im darauf folgenden Monat zur Entnahme eines Gewinnvorwegs in Höhe von S 10.000,-- (in Worten: Schilling zehntausend) berechtigt.

...

§ 11

Änderungen dieser Vereinbarung bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.

..."

In den Verwaltungsakten liegt zusätzlich zu dieser gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung vom 25. August 1993 noch die Ablichtung eines weiteren, vom Beschwerdeführer und XY unterschriebenen, undatierten Schriftstückes ein, welches als "WERKSVERTRAGLICHE VEREINBARUNG" zwischen XY und dem Beschwerdeführer überschrieben ist und folgenden Inhalt hat:

"Die Unterzeichneten vereinbaren hiermit, dass (XY) ab 1. Juli 1996 für die 'Firma (Beschwerdeführer)' als Berater in allen Angelegenheiten des Wareneinkaufs tätig sein wird.

Diese Tätigkeit umfasst das Auffinden neuer Handelswaren, um die Produktpalette zu erweitern, und das Suchen der dafür notwendigen Lieferanten. (XY) wird diese Aufgabe nach freier Zeiteinteilung und völlig weisungsungebunden außerhalb der Geschäftsräume durchführen. Das dafür vereinbarte Honorar beträgt öS 3.600,-- pro Monat."

In seiner am 16. April 1999 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 erklärte der Beschwerdeführer neben Pensionseinkünften von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Ausmaß eines Verlustes von S 619.355,--, der sich aus einem Verlust aus der Tätigkeit als Einzelhandelskaufmann in Höhe von S 529.616,-- und einem Beteiligungsverlust in Höhe von S 89.739,-- zusammensetzte.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 29. April 1999 erfolgte eine antragsgemäße Veranlagung des Beschwerdeführers für das Jahr 1997 unter Ansatz der erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 619.355,--.

Am 3. Mai 1999 langte ein Anbringen des Beschwerdeführers vom 29. April 1999 beim Finanzamt ein, in welchem

mitgeteilt wurde, dass der stille Gesellschafter XY "mit September 1997 aus dem Unternehmen ausgeschieden" sei. Bis zu diesem Zeitpunkt habe XY "als Acontozahlung" in den vergangenen Jahren insgesamt S 678.664,07 erhalten. Nach Auskunft des Rechtsanwalts des Unternehmens seien alle Bemühungen zur wenigstens teilweisen Einbringung dieses Betrages erfolglos, sodass der Betrag abzuschreiben sei, weshalb "die Bilanz zum 31.12.1997 sowie die Einkommensteuerklärung 1997 in dieser Höhe zu berichtigen" gewesen seien. In der diesem Anbringen angeschlossenen "Berichtigung" der Einkommensteuererklärung für 1997 bezifferte der Beschwerdeführer seinen Verlust als Einzelunternehmer mit S 1,208.280,-- und gelangte unter Einschluss des Beteiligungsverlustes in gleicher Höhe wie bisher zu einem Gesamtverlust aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von S 1,298.019,--.

Gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 1997 vom 29. April 1999 erhob der Beschwerdeführer mit Anbringen vom 6. Mai 1999 Berufung, in welcher er unter Hinweis auf die berichtigte Einkommensteuererklärung den Ansatz des darin erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb begehrte.

Einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes entsprechend gab der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 3. August 1999 bekannt, mit XY weder verwandt noch verschwägert zu sein, und legte in der Folge den Vertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft sowie ein Schreiben des Beschwerdevertreters an den Beschwerdeführer vom 4. Mai 1999 vor, in welchem der Beschwerdevertreter dem Beschwerdeführer gegenüber dokumentierte, empfohlen zu haben, von gerichtlichen Schritten zur Hereinbringung der Forderung von mehr als S 700.000,-- gegen XY Abstand zu nehmen, weil angesichts der Vermögenslage des Schuldners keine Aussichten bestünden, eine gegen ihn erwirkte gerichtliche Entscheidung durchzusetzen. Die "Akontozahlungen", heißt es in der Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 3. August 1999 weiter, hätten vorweggenommene Gewinnanteile dargestellt.

Mit Anbringen vom 15. November 1999 legte der Beschwerdeführer die vom Finanzamt abgeforderten Belege über die "Gewinnvorwegentnahmen" des XY für die Jahre 1993 bis 1997 vor und führte aus, dass hinsichtlich der Aufwendungen des Jahres 1997 festzuhalten sei, dass der Betrag "von S 3.600,-- mal 12 laut Vereinbarung vom 1.7.1996" Aufwendungen und keine Gewinnvorwegentnahme darstelle, was auch für die Reisekostenvergütungen in der Gesamthöhe von S 4.270,-- zu gelten habe. Am Endergebnis ändere sich allerdings nichts, weil durch die Umbuchung von S 43.200,-- der Aufwand erhöht und der Forderungsverlust gegen XY verringert werde.

Am 17. August 2000 wurde der vormalige stille Gesellschafter XY vom Finanzamt als Zeuge vernommen. Er gab an, mit dem Beschwerdeführer weder verwandt noch verschwägert zu sein; der Kontakt zum Beschwerdeführer sei aus einer Zeitungsannonce entstanden, welche die Vermietung eines Geschäftslokales betroffen habe, für welches XY sich interessiert gehabt habe. Der Zeuge habe gemeinsam mit seiner Ehefrau in der Rechtsform einer GmbH am dortigen Standort dann einen Handel mit Geschenkartikeln betrieben und in der Folge mit dem Beschwerdeführer den Gesellschaftsvertrag abgeschlossen. Der Beschwerdeführer habe dem Zeugen später angeboten, in sein Geschäftslokal in der Innenstadt zu übersiedeln, wo dann der Betrieb in der Form des Vertrages über die stille Gesellschaft mit dem Beschwerdeführer als Geschäftsherrn weitergeführt worden sei. Nachträgliche Änderungen oder Ergänzungen zum Gesellschaftsvertrag vom 25. August 1993 seien nicht erfolgt. Zur Leistung der im Vertrag vorgesehenen Einlage in Höhe von S 98.000,-- sei es nicht gekommen, weil XY über die erforderlichen Mittel hiezu nicht verfügt habe. Die Gewinnvorwegentnahmen habe der Zeuge seiner Meinung nach deswegen tätigen dürfen, weil der Beschwerdeführer auf seine familiäre und finanzielle Situation Rücksicht genommen habe. Die Auszahlung sei in der Regel durch den Beschwerdeführer, manchmal auch durch dessen Sohn erfolgt. XY sei im Betrieb auch aktiv tätig gewesen und habe sich beispielsweise um den Einkauf, um die Kalkulation und um die Angestellten gekümmert. Die Vereinbarung über monatliche Honorare von S 3.600,-- habe der Zeuge zu seiner finanziellen Absicherung abgeschlossen. Ab 1997 habe es zwischen XY und dem Beschwerdeführer Probleme gegeben. Der Beschwerdeführer habe die Vorwegentnahmen zurückverlangt und habe die vereinbarte Einlage erhalten wollen. Im September 1997 sei die Gesellschaft aufgelöst worden, wobei sich Beschwerdeführer und stiller Gesellschafter ohne Vereinbarungen über die vom Beschwerdeführer geforderten Zahlungen getrennt hätten. XY habe mit einer Klage gerechnet, der Beschwerdeführer habe jedoch nichts unternommen. Es wäre der Zeuge finanziell nicht in der Lage gewesen, den Forderungen des Beschwerdeführers nachzukommen.

Mit Vorhalt vom 17. August 2000 stellte das Finanzamt dem Beschwerdeführer unter Hinweis auf § 7 des Vertrages über die stille Gesellschaft die Frage, weshalb trotz Erzielung erheblicher Verluste in den Jahren 1993, 1994, 1996 und 1997 abweichend vom Gesellschaftsvertrag Gewinnkontozahlungen an XY geleistet worden seien. Diesen Vorhalt beantwortete der Beschwerdeführer mit dem Vorbringen, dass nach § 7 des Gesellschaftsvertrages der Gesellschafter

zu einem Vorweggewinn in Höhe von S 10.000,-- nur dann berechtigt gewesen wäre, wenn der in einem Monat erwirtschaftete Gewinn S 20.000,-- überstiegen hätte. Es sei XY nach außen hin aber als stiller Gesellschafter nicht aufgetreten, tatsächlich habe "die Unternehmungsleistung in Bezug auf Ein- und Verkauf sowie der Zusammensetzung des Warenanbotes" auf seinen Kenntnissen beruht. Da XY mittellos gewesen sei, hätten der Beschwerdeführer und XY mündlich vereinbart, einen "Gewinnvorweg" zur Auszahlung zu bringen, um XY einen sehr bescheidenen Lebensstandard zu ermöglichen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2000 gab das Finanzamt der Berufung des Beschwerdeführers nur teilweise Folge, indem es bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Verlust von nur S 750.425,-- ansetzte. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass Berufungsgegenstand die Abschreibung einer Forderung des Beschwerdeführers gegen den ehemaligen stillen Gesellschafter XY im Ausmaß von S 678.664,07 sei. Nach Korrektur der Forderung um S 43.200,-- (Aufwand laut Vereinbarung "vom 1. 7. 1996") und Reisekosten in Höhe von S 4.270,-- laut Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 15. November "2000" (gemeint: "1999") verbleibe eine Forderung von S 631.194,07 gegenüber dem stillen Gesellschafter. Der Betrag von S 678.664,07 setze sich aus Verlust- und Gewinnzuweisungen an den stillen Gesellschafter im Gesamtbetrag von S 267.994,07 für die Jahre 1993 bis 1996 und aus Vorweggewinnentnahmen auf dem Verrechnungskonto im Betrag von S 410.670,-- für die Jahre 1993 bis 1997 zusammen. Die behauptete Forderung existiere aber nicht. Nach den gesetzlichen Bestimmungen sei der stille Gesellschafter zur Leistung von Nachschüssen nämlich nicht verpflichtet und auch der Gesellschaftsvertrag habe eine solche Verpflichtung nicht vorgesehen. Der stille Gesellschafter habe die Einlage nicht geleistet, sodass nur im Ausmaß der bedungenen, aber nicht bezahlten Einlage eine abschreibbare Forderung des Beschwerdeführers gegeben sei. Die Vorweggewinnentnahmen hätten die Erwirtschaftung von Gewinnen vorausgesetzt, es habe das Unternehmen des Beschwerdeführers mit Ausnahme des Jahre 1995 aber stets Verluste erzielt. Die in der Vorhaltsbeantwortung behauptete mündliche Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und XY habe keine Änderung der sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Rechte von XY herbeiführen können, weil der schriftliche Gesellschaftsvertrag vom 25. August 1993 für die Rechtswirksamkeit von Änderungen die Schriftform verlange. Darüber hinaus sei die Tätigkeit des stillen Gesellschafter im Unternehmen ohnehin durch die "am 1.7.1996" geschlossene "werkvertragliche Vereinbarung" gesondert abgegolten worden. Wenn der Beschwerdeführer damit außerhalb gesellschaftsvertraglicher Verpflichtungen und neben der Tätigkeitsvergütung nach dem Vertrag "vom 1.7.1996" dem stillen Gesellschafter in Ansehung dessen Mittellosigkeit zur Deckung eines bescheidenen Lebensstandards einen Vorweggewinn zu entnehmen zugebilligt habe, dann könne eine betriebliche Veranlassung dafür nicht erkannt werden. Es seien für das Jahr 1997 daher nur die nicht einbringliche Forderung hinsichtlich der rückständigen Einlage von S 98.000,--, die Reisekosten von S 4.270,-- sowie die Tätigkeitsvergütungen nach dem Vertrag "vom 1.7.1996", periodengerecht für 1997 im Ausmaß von S 28.800,-- für Jänner bis August 1997, gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Mit Anbringen vom 15. Jänner 2001 beehrte der Beschwerdeführer die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die im § 7 des Gesellschaftsvertrages bestimmte Einschränkung der Gewinnvorwegentnahme des stillen Gesellschafter sei nur in Verbindung mit § 4 des Gesellschaftsvertrages zu verstehen, in welchem festgelegt sei, dass die Fortführung des von XY bisher betriebenen Unternehmens im Interesse der stillen Gesellschaft liege, führte der Beschwerdeführer aus. Die wirtschaftliche Existenz und finanzielle Unabhängigkeit des XY sei zu diesem Zeitpunkt nach Meinung der beiden Gesellschafter offenbar gesichert gewesen. Kurze Zeit nach der Gesellschaftsgründung sei das Unternehmen des XY aber in große wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten und XY habe seine Existenzgrundlage verloren, weshalb er an den Beschwerdeführer mit der Bitte herangetreten sei, § 7 des Gesellschaftsvertrages dahin neu zu gestalten, dass XY monatliche Entnahmen zur Deckung seiner Lebenshaltungskosten "in Abstimmung" mit dem Beschwerdeführer tätigen dürfe. Die Aufgabe des XY in der stillen Gesellschaft sei zu diesem Zeitpunkt bereits "allumfassend" gewesen, indem er den Einkauf aus Tunesien besorgt und die gesamte Verwaltung und den Verkauf organisiert habe. Dies sei schon deshalb erforderlich gewesen, weil der Beschwerdeführer schwer erkrankt sei und sich einer Operation habe unterziehen müssen. Der Beschwerdeführer sei in dieser Situation vor der Wahl gestanden, das Unternehmen aufzulösen oder einer Änderung des § 7 des Gesellschaftsvertrages zuzustimmen, und habe den zweiten Weg gewählt, weil es sich seiner Meinung nach ohnehin um Betriebsausgaben gehandelt habe. Erleichtert worden sei diese Entscheidung dem Beschwerdeführer noch dadurch, dass die Prognoserechnung beider Gesellschafter damals ein positives Betriebsergebnis habe erwarten lassen. "Zur Vermeidung weiterer Kosten" seien die Gesellschafter dahin übereingekommen, die Vertragsänderung

"durch gemeinsame Willensübereinstimmung zu beschließen". In der Folge seien die akontierten Vorweggewinne auf dem Verrechnungskonto verbucht und nach dem Hervorkommen ihrer Uneinbringlichkeit abgeschrieben worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers teilweise Folge, indem sie als Einkünfte des Streitjahres aus Gewerbebetrieb einen Verlust in Höhe von S 920.419,- ansetzte. In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensganges und Hinweisen auf die Bestimmungen des § 182 Abs. 2 HGB und des § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 aus, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsinhaber der stillen Gesellschaft die Verlustanteile des stillen Gesellschafters, die bis zur Beendigung der stillen Gesellschaft nicht mehr durch ausreichende Gewinnanteile hätten abgedeckt werden können, endgültig zu tragen habe, weshalb die die Gewinnanteile übersteigenden Verlustanteile des XY im Ausmaß des Betrages von S 267.994,07 zu Recht als betrieblicher Aufwand geltend gemacht worden seien. Die Vorweggewinnentnahmen seien dem stillen Gesellschafter zu seiner finanziellen Unterstützung gewährt worden, obwohl die Bedingungen des § 7 des Gesellschaftsvertrages nicht erfüllt gewesen seien. Eine diesbezügliche Änderung des Gesellschaftsvertrages könne nämlich nicht angenommen werden, weil aus dessen § 11 hervorgehe, dass Änderungen des Gesellschaftsvertrages zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedürften und derartige schriftliche Vereinbarungen der Aktenlage nach nicht vorlägen. Es seien dem Gesellschafter infolge seiner wirtschaftlichen Schwierigkeiten zur Deckung seiner Lebenshaltungskosten vielmehr stillschweigend ohne gesellschaftsvertragliche Grundlage "und somit ohne Rechtswirkungen" monatliche Entnahmen zugebilligt worden. "Die zu beurteilende Versorgungsregelung zu Gunsten des stillen Gesellschafters gehörte demnach nicht zu den betrieblichen Obliegenheiten" des Beschwerdeführers, weshalb die daraus entstandenen Forderungen dessen privater Sphäre zuzurechnen seien; die Uneinbringlichkeit dieser Forderungen stelle damit keinen betrieblich veranlassten Aufwand dar. Der Vollständigkeit halber sei zustimmend auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu verweisen, nach denen die "allumfassende Tätigkeit des stillen Gesellschafters" durch die werkvertragliche Vereinbarung "vom 1. Juni 1996" gesondert abgegolten worden sei, weshalb die "Acontozahlungen" außerhalb der gesellschaftsvertraglichen Verpflichtungen und der werkvertraglichen Regelungen nicht betrieblich veranlasst gewesen seien. Es seien damit für das Streitjahr ein Forderungsverlust in Höhe von S 267.994,07 sowie Reisekosten von S 4.270,- und Tätigkeitsvergütungsbeträge in Höhe von S 28.800,- als betrieblicher Aufwand anzuerkennen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde bekämpft der Beschwerdeführer ausdrücklich allein die behördliche Beurteilung des Fehlens einer betrieblichen Veranlassung der "Vorweggewinnentnahmen" in Höhe von S 410.670,-, indem er sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht "auf Abschreibung der uneinbringlich gewordenen Vorweggewinnentnahmen des stillen Gesellschafters in Höhe von ATS 410.670,- als betrieblich veranlasst und steuermindernd sowie auf Vorschreibung von Einkommensteuer nur im gesetzlich gerechtfertigten Ausmaß" als verletzt erklärt.

Über diese Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwo-gen:

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 Satz 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 dürfen freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Sowohl das Finanzamt als auch die belangte Behörde haben die Tatbestandsvoraussetzungen für die Vornahme einer Bilanzberichtigung (siehe hierzu die Nachweise bei Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 4 Abs. 2 Tz 66ff, ebenso wie aus jüngerer Zeit etwa das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2006, 2006/14/0106) - ohne erkennbare Prüfung - bejaht, haben aber die vom Beschwerdeführer nachträglich gewinnmindernd angesetzte

Forderungsabschreibung im Zusammenhang mit der Beendigung der stillen Gesellschaft (in unterschiedlichem Ausmaß und mit unterschiedlicher Begründung) nur in geringerer als der vom Beschwerdeführer begehrten Höhe akzeptiert.

Die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde, die uneinbringlich gewordene Forderung des Beschwerdeführers auf Rückzahlung der Vorweggewinnentnahmen sei seiner privaten Sphäre zuzurechnen und die Uneinbringlichkeit dieser Forderung sei deshalb kein betrieblich veranlasster Aufwand, erweist sich aus nachstehenden Überlegungen als unzureichend begründet:

Dass den Zahlungen eine Änderung des gesellschaftsrechtlichen Vertragsverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und XY nicht zu Grunde liegen könne, hat die belangte Behörde daraus abgeleitet, dass Änderungen des Gesellschaftsvertrages nach dessen § 11 zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform bedurft hätten und mangels Vorliegens schriftlicher Änderungsvereinbarungen daher auch nicht wirksam hätten eintreten können. Dieses Argument hat, wie der Beschwerdeführer zutreffend einwendet, keine ausreichende Tragkraft, weil eine gesetzliche Formvorschrift für den Gesellschaftsvertrag einer stillen Gesellschaft nicht besteht (siehe Hämmerle/Wünsch, Handelsrecht³, II, 202, ebenso wie Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵, 166, und Krejci, Gesellschaftsrecht I, 444, jeweils mwN) und von einer auf Vereinbarung der Parteien beruhenden Formvorschrift von den Parteien jederzeit formlos wieder abgegangen werden kann (siehe Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹³ I (2006) 191, mwN).

Ferner mussten nicht zwingend nur die gesellschaftsrechtliche Beziehung des Beschwerdeführers zu XY und der Inhalt der ab dem 1. Juli 1996 wirksamen "werksvertraglichen Vereinbarung" als zivilrechtlich denkbare Rechtsgründe der vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen in Betracht kommen, sondern wäre des Weiteren auch eine allenfalls konkludent zustande gekommene - zivilrechtlich wie auch immer qualifizierbare - Abmachung über die Aufrechterhaltung des Betriebes des Unternehmens des Beschwerdeführers durch XY einerseits gegen Leistung entsprechender Zahlungen durch den Beschwerdeführer andererseits denkbar, wie sie dem im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom Beschwerdeführer vorgetragene Sachverhalt entsprochen hätte.

Schließlich hat die belangte Behörde nicht bedacht, dass auch freiwillig (ohne rechtliche Verpflichtung) getätigte Aufwendungen trotzdem als betrieblich veranlasst anzusehen sein können (siehe die Nachweise bei Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 4 EStG 1988 Rz 36, Stichwort "freiwillig geleistete Aufwendungen", bei Doralt, EStG⁷ § 4 Tz 231, ebenso wie bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 4 Tz 36.2). Von einer freiwilligen Zuwendung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988, die sich der Abziehbarkeit entzieht, kann etwa dann nicht gesprochen werden, wenn sie auf rein wirtschaftlicher Basis erbracht wird und der Zuwendung entweder eine gleichwertige Leistung des Empfängers entspricht oder sonst eine ausschließliche oder eindeutig überwiegende betriebliche Veranlassung für sie vorliegt (Hofstätter/Reichel, a.a.O. § 20 Rz 8.2, Doralt, EStG⁴, § 20 Tz 108 f, jeweils unter Hinweis auf die Ausführungen des hg. Erkenntnisses vom 7. September 1990, 90/14/0093, Slg. N.F. Nr. 6.528/F).

Da Mildtätigkeit als Beweggrund kaufmännischen Handelns nach allgemeiner Erfahrung im Regelfall auszuschließen ist und das Bestehen familiärer Bande zwischen XY und dem Beschwerdeführer nicht festgestellt werden konnte, bedürfte die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung der seinerzeitigen Leistungen des Beschwerdeführers an XY als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich, die im angefochtenen Bescheid in der zu fordernden Weise nicht geleistet wurde, sodass sich die Übereinstimmung der Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde mit dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht ausreichend verlässlich überprüfen lässt.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwendersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. Dezember 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130130.X00

Im RIS seit

19.01.2007

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at