jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/1/28 2001/15/0150

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.01.2005

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z5;
EStG 1988 §27;
LiebhabereiV §1 Abs1;
LiebhabereiV §2 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn, Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz LL.M., über die Beschwerde des H in K, vertreten durch Dr. Gisulf Konrad, Rechtsanwalt in 8580 Köflach, Hauptplatz 12, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat I), vom 26. Juni 2001, GZ. RV-098.96/1-8/96, betreffend Nichtveranlagung zur Einkommensteuer 1991 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Transportunternehmer F.H. verstarb 1964. Die aus seiner Witwe und seinen drei Söhnen, darunter der Beschwerdeführer, gebildete Erbengemeinschaft führte das Transportunternehmen zunächst weiter. Im Jahr 1977 gründeten die Witwe des F.H. und zwei seiner Söhne, darunter der Beschwerdeführer, die H. GmbH und brachten den von der Erbengemeinschaft fortgeführten Betrieb als Sacheinlage ein. Das Stammkapital der H. GmbH betrug 300.000 S, woran der Beschwerdeführer zu einem Drittel beteiligt war. Gleichzeitig wurde er zum Geschäftsführer der H. GmbH bestellt.

Mit einem am 15. Februar 1982 unterschriebenen Vertrag trat der Bruder des Beschwerdeführers seinen

Geschäftsanteil von mittlerweile 500.000 S am mittlerweile auf 1,500.000 S aufgestockten Stammkapital der H. GmbH um den Gesamtpreis von 800.000 S an den Beschwerdeführer ab.

Einer für die Jahre 1984 bis 1986 bei der H. GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung zufolge wurden dem Beschwerdeführer als Alleingesellschafter verdeckte Gewinnausschüttungen zugerechnet, mit den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre dem Beschwerdeführer als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst und mit 22.500 S (1984), 3.750 S (1985) und 49.000 S (1986) festgestellt.

Mit seinen Einkommensteuererklärungen für 1991 bis 1993 erklärte der Beschwerdeführer neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von minus 50.000 S (1991), minus 45.000 S (1992) und minus 42.000 S (1993).

Im Gefolge einer im November 1995 beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung über die Streitjahre 1991 bis 1993 stellte der Prüfer in seinem Bericht fest, dass Zinsen für den Anteilserwerb an der H. GmbH bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 50.000 S (1991), 45.000 S (1992) und 42.000 S (1993) als "Werbungskosten" geltend gemacht worden seien. Diese Zinsen würden keine Werbungskosten bei dieser Einkunftsart darstellen. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien daher mit Null zum Ansatz zu bringen. Grundsätzlich könnten (solche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen berücksichtigt werden. Im Beschwerdefall liege jedoch ein Gesamtverlust vor, der die Annahme von Liebhaberei-Einkünften rechtfertige. Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1986 bis 1993 lediglich in zwei Jahren Erträge aus Kapitalvermögen erzielt (49.000 S im Jahr 1986 und 15.333 S im Jahr 1992), denen jährliche Werbungskosten in der Höhe zwischen 64.000 S im Jahr 1986 und 42.000 S im Jahr 1993 gegenüber stünden, was einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten in diesem Zeitraum von 375.667 S ergebe.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und hob mit den auf § 293 b BAO gestützten Bescheiden vom 11. Jänner 1996 die Bescheide über die Veranlagung der Einkommensteuer für 1991 bis 1993 auf. Mit Bescheiden vom selben Tag sprach das Finanzamt aus, dass die Einkommensteuer für diese Jahre gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 nicht veranlagt werde.

Dagegen berief der Beschwerdeführer und wandte sich gegen die Annahme einer Liebhaberei. Er habe den Gesellschaftsanteil mit voller Absicht erworben, daraus Einkünfte zu erzielen. Hätte er nach dem Erwerb aller Anteile der H. GmbH ohne Einschaltung einer H.H. GmbH das Unternehmen als Einzelfirma geführt, wären die Zinsen für den Anteilserwerb im gemeinsamen Zinsenaufwand untergegangen und bei Verlusten anerkannt worden. In einer Aufstellung rechnete der Beschwerdeführer die Ergebnisse der H. GmbH, einer H.H. GmbH und seines Einzelunternehmens einschließlich "steuerfreie Zulagen einschl. SZ" zusammen und gelangte zu einem "ungefähren Gewinn Einzelfirma" in Höhe von rund 832.000 S (1991), 798.000 S (1992) und 764.000 S (1993). Auf Grund dieser "Berechnungsart" könnten seiner Ansicht nach keine Liebhaberei-Einkünfte im Prüfungszeitraum angenommen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. April 1996 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Mangels positiver Einkünfte aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und wegen einer Anhäufung von "Verlusten" in einem Zeitraum von acht Jahren gehe das Finanzamt von Liebhaberei aus. Der in der Berufung angestellte Vergleich unter einer theoretisch angenommenen gesellschaftsrechtlichen Bedingung, welcher zu anderen steuerlichen Einkünften führen würde, könne nicht durchgeführt werden. Beurteilungseinheit sei im Beschwerdefall die Beteiligung an der H. GmbH. Zinsenzahlungen für deren Anschaffung könnten Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen darstellen. Es hätten sich jedoch in acht Jahren saldierte Werbungskostenüberschüsse in Höhe von 391.000 S angesammelt. Damit im Zusammenhang stehende Erträge seien nur 1986 aus einer verdeckten Gewinnausschüttung geflossen. Der überschaubare Zeitraum im Sinne der Liebhabereiverordnung werde mit höchstens zwölf Jahren veranschlagt. Da der Beschwerdeführer aus seiner GmbH-Beteiligung schon seit nunmehr acht Jahren Verluste in ausgewiesener Höhe kumuliert habe, müsste er, um "dem Voluptuar zu entgehen", diese in vier Jahren zumindest ausgleichen. Offene Ausschüttungen oder dementsprechende Wertsteigerungen des gehaltenen Anteils, die den Gesamtverlust im genannten (Rest-)Zeitraum eliminieren könnten, schienen dem Finanzamt nicht sehr wahrscheinlich. Gewinnausschüttungen würden sich schon handelsrechtlich auf Grund der Verlustvorträge der GmbH (Stand Bilanz 1993 saldiert mit Gewinnvorträgen: rund 2,2 Millionen S) verbieten. Die Ertragslage der GmbH sei

schwankend und lasse keine längeren Gewinnphasen erwarten. Der objektive Wert der Beteiligung liege mit ziemlicher Sicherheit deutlich unter dem Nominalwert. Daraus lasse sich mit hoher Wahrscheinlichkeit auf einen Gesamtverlust in einer überschaubaren Periode von zwölf Jahren schließen.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 20. Februar 2001 auf, eine Prognoserechnung unter weiter gedachter Geltung der vor dem Eintritt der Endbesteuerung bestandenen Rechtslage ab dem Jahr 1994 (Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen aus dem GmbH-Anteil) vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 27. März 2001 erläuterte der Beschwerdeführer, dass er zum Erwerb des Anteils an der H. GmbH von seinem Bruder um 800.000 S in entsprechender Höhe einen Kredit habe beanspruchen müssen und aus dieser Kreditaufnahme die "beantragten" Zinsaufwendungen resultierten. Er habe auch für die Jahre 1986 bis 1990 die entsprechenden Zinsaufwendungen "aus dem gleichen Titel angesetzt" und diese seien auch veranlagt worden. Die H. GmbH habe in den Jahren 1986 bis 1990 im Einzelnen angeführte Gewerbeerträge zwischen rund 245.000 S (1990) und 1,172.000 S (1986) erzielt. Die Ertragslage im Güterbeförderungsgewerbe sei bis 1986 sehr gut gewesen. Mit 1. Februar 1990 habe er mit seiner Ehefrau und seinen beiden Töchtern die H.H. GmbH gegründet, an der er bis zur Stilllegung des Unternehmens mit 31. März 1999 zu 25 % beteiligt gewesen sei. Die H. GmbH sei an die neu gegründete H.H. GmbH mit allen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern verpachtet worden. Die letztgenannte GmbH sei mit 31. März 1999 "geschlossen" und der Konkurs angemeldet worden. Mit 31. Dezember 1995 sei die H. GmbH in die Einzelfirma (Beschwerdeführer(umgewandelt worden. Eine Prognoserechnung für die H. GmbH ergebe für 1994 einen steuerlichen Gewinn von rund 74.000 S und für 1995 einen steuerlichen Verlust von rund 231.000 S. Für die Folgejahre prognostiziere er (für das Einzelunternehmen) für 1996 einen steuerlichen Gewinn von 254 S, für 1997 und 1998 jeweils einen steuerlichen Verlust von rund 295.000 S und 236.000 S, für 1999 und 2000 jeweils einen steuerlichen Gewinn von rund 17.000 S und 70.000 S und für die Jahre 2001 und Folgejahre nehme er eine weitere Umsatz- und Ertragsteigerung an, die einen steuerlichen Gewinn von 120.000 bis 180.000 S erwarten ließe. Mit dem Ausscheiden des in Konkurs geratenen Unternehmens der H.H. GmbH als Pächter des Grundstückes habe er Mieter, die ihm verlässlich erschienen und seine finanzielle Lage wesentlich verbessern würden. Die Annahme der Liebhaberei erscheine ihm nicht gerechtfertigt, weil von 1982 bis 1986 beträchtliche wirtschaftliche Gewinne erzielt worden seien. Allein das Grundstück mit dem Bürogebäude und Garagen habe 1996 einen Schätzwert von 3,5 Millionen S aufgewiesen, weshalb der Erwerbspreis für den Drittelanteil beträchtlich überschritten worden sei. Mit Schriftsatz vom 20. April 2001 ergänzte er sein Vorbringen, dass für die Folgejahre ab 1983 keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt worden seien.

Im Schriftsatz vom 25. Juni 2001 vertrat der Beschwerdeführer den Standpunkt, dass die Zinsen für den Kredit zum Erwerb des GmbH-Anteiles Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen darstellten, obwohl keine Gewinnausschüttungen vorgenommen worden seien. Durch die Unterlassung der Ausschüttung sei nämlich erreicht worden, dass das Betriebsvermögen gestärkt worden sei und der Wert des gekauften Anteiles gegenüber dem Kaufpreis beträchtlich gestiegen sei. Dies sei durch seine Darstellung beim Betriebsgrundstück nachgewiesen. Die Verschlechterung des Geschäftsganges ab 1986 sei 1982 nicht vorhersehbar gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer, Gesellschafter-Geschäftsführer der H. GmbH, habe für den Zeitraum 1991 bis 1993 Zinsen für den fremdfinanzierten Anteilserwerb an dieser GmbH als Aufwand geltend gemacht, woraus er für diese Jahre negative Einkünfte in Höhe von 50.000 S, 45.000 S und 42.000 S erklärt habe. Die Erträgnisse aus dem GmbH-Anteil für den Zeitraum 1986 bis 1993 hätten sich so dargestellt, dass Erträgen von 49.000 S im Jahr 1986 und von 15.333 S im Jahr 1992 jährlich fallende Werbungskosten von 64.000 S im Jahr 1986 bis zu 42.000 S im Jahr 1993 gegenübergestanden seien. Die Einkünfte in diesem Zeitraum hätten zusammen einen Überschuss der Werbungskosten in Höhe von 375.667 S ergebe. Der Aufforderung, eine Prognose über die Erträgnisse und Aufwendungen aus dem GmbH-Anteil zu erstellen, sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Er habe lediglich die Entwicklung der Gewinne und Verluste der GmbH selbst bekannt gegeben, ohne auf die Frage der Weiterentwicklung von Erträgen und Werbungskosten aus dem GmbH-Anteil einzugehen. Gleichzeitig habe er auf die Umwandlung der GmbH in ein Einzelunternehmen mit 31. Dezember 1995 hingewiesen und die erzielten bzw. erwarteten steuerlichen Gewinne und Verluste des Einzelunternehmens betraglich angeführt. Für den Zeitraum 1982 bis 1986 seien von der GmbH "beträchtliche wirtschaftliche Gewinne" erzielt worden, habe der Beschwerdeführer vorgebracht. Daraus gehe, soweit es für die Frage der Einkünfte aus

Kapitalvermögen von Belang sei, nur hervor, dass bis zum mit Umwandlungsstichtag 31. Dezember 1995 abgeschlossenen Beobachtungszeitraum die Zinsenaufwendungen für das geliehene Kapital von den Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttung) nicht überstiegen worden seien. Auch für die "Vorperioden 1984, 1985" würden Einnahmen lediglich aus den dem Beschwerdeführer zugerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen von 22.500 S (1984) und 3.750 S (1985) bestehen. Für die Jahre 1983 und 1984 auf Grundlage des Veranlagungsjahres 1986 geschätzte Zinsenaufwendungen von 64.000 S pro Jahr, welche diesen Einnahmen gegenüber zu stellen seien, würden die Erhöhung des oben angeführten Werbungskostenüberschusses um nochmals rund 102.000 S auf rund 477.000 S ergeben. Der Hinweis auf Betriebsergebnisse der GmbH oder des Einzelunternehmens ab 1996 gehe ins Leere, weil nur die Einkunftsquelleneigenschaft der ehemaligen GmbH-Anteile zu prüfen sei. Bei weiterer Unterstellung eines normalen Geschehensablaufes unter Beachtung der gewählten Bewirtschaftungsart innerhalb eines absehbaren Zeitraumes sei ein Einnahmenüberschuss auch für die Folgejahre zu verneinen. Auf Grund der Verlustvorträge der GmbH, die nach dem Stand der Bilanz zum 31. Dezember 1993 saldiert mit Gewinnvorträgen rund 2,500.000 S betragen hätten, sei es schon handelsrechtlich nicht möglich gewesen, Gewinne auszuschütten. Die schwankende Ertragssituation der GmbH habe keine längeren Gewinnphasen erwarten lassen. Da schon bisher durch einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren keine offenen Ausschüttungen erfolgt seien (wobei im Gesellschaftsvertrag vom 18. Juli 1977 ursprünglich ohnedies die Absicht bekundet worden sei, keine Gewinnausschüttungen, sondern bis zu einem gegenteiligen Generalversammlungsbeschluss nur Gewinnvorträge zu erzielen), spreche nach Ansicht der belangten Behörde nichts dafür, dass in späteren Jahren mit Ausschüttungen zu rechnen gewesen wäre, welche die Zinsenaufwendungen für das geliehene Kapital überstiegen hätten. Auf Grund der Höhe des bisher bereits erzielten Gesamtverlustes unter Annahme des Fortbestandes der H. GmbH ohne Umwandlung könnte selbst unter Einbeziehung der Betriebsergebnisse ab 1996 sowie der bis zum Jahr 2002 prognostizierten Gewinne erst nach weiteren Jahren ein Gesamtgewinn erzielt werden. Nach der Höhe dieses Betrages hätte es daher weiterer Jahre bedurft, was bei der von 1984 bis 2002 bereits 19 Jahre währenden Dauer nicht mehr als absehbare Zeitspanne für die Erzielung eines Gesamtgewinnes angesehen werden könne. Somit ergebe sich für die belangte Behörde Liebhaberei. Da auch ohne Wirtschaftserschwernisse in der Zeit von 1982 bis 1986 Gewinne nicht ausgeschüttet worden seien, könne davon ausgegangen werden, dass nicht die vom Beschwerdeführer vorgebrachte Umwägbarkeit (wirtschaftliche Einbrüche im Frächtergewerbe ab 1987) die Gewinnausschüttung verhindert hätte, sondern das Unterbleiben einer solchen von vornherein, wie sich auch aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben habe, nicht angestrebt worden sei. Der vom Beschwerdeführer nebenbei erwähnte theoretische Veräußerungsgewinn sei bei Einkünften aus Kapitalvermögen in die Beurteilung nicht einzubeziehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall sind die Liebhabereiverordnungen (V BGBl. Nr. 322/1990 für die Jahre 1991 und 1992 und V BGBl. Nr. 33/1993 für das Jahr 1993) anzuwenden, in deren Geltungsbereich die Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften, zu denen die Einkünfte aus Kapitalvermögen zählen, die einzelne Einkunftsquelle ist. Die anzustellende Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen ist sohin nicht in Bezug auf das Beteiligungsunternehmen, sondern auf die Beteiligung an sich durchzuführen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 97/13/0213, mwN).

Soweit der Beschwerdeführer Umstände ins Treffen führt, welche auf der Ebene der H. GmbH gegen eine Liebhabereibeurteilung sprechen könnten, hat die belangte Behörde dies im angefochtenen Bescheid zutreffend als unbeachtlich angesehen. Die Feststellungen der belangten Behörde über Ausmaß und Entwicklung der Werbungskostenüberschüsse lässt der Beschwerdeführer unbekämpft.

Der Beschwerdeführer räumt in der Beschwerde selbst ein, dass durch Beschluss der Gesellschafter abweichend vom Gesellschaftsvertrag jederzeit eine Ausschüttung hätte vorgenommen werden können. Warum dies im Beschwerdefall unterblieben ist, lässt er allerdings offen.

Hat aber die H. GmbH, deren Alleingesellschafter der Beschwerdeführer mit dem Erwerb des Anteiles 1982 letztlich geworden war, - abgesehen von den angeführten verdeckten Ausschüttungen - keine Ausschüttungen vorgenommen, kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie angesichts des Ausmaßes der Entwicklung der Werbungskostenüberschüsse, des Verhältnisses dieser Überschüsse zu den geringfügigen (verdeckten) Ausschüttungen und (auch) der Ursachen des Fehlens von Ausschüttungen (Festlegung bereits im Gesellschaftsvertrag) zum Ergebnis gelangt ist, dass die Beteiligung im Sinne des § 2 Abs. 1 der

Liebhabereiverordnungen nicht durch die Absicht veranlasst war, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aus der Beteiligung selbst zu erzielen.

Soweit der Beschwerdeführer insbesondere geltend macht, die belangte Behörde habe zu Unrecht in Zweifel gezogen, dass er positive Einkünfte aus Kapitalvermögen "angestrebt" hätte, ist darauf hinzuweisen, dass eine Absicht zur Erzielung etwa eines Gesamtüberschusses nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnungen anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1) nachvollziehbar sein muss. Insbesondere zeigt der Beschwerdeführer keine Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage iSd § 2 Abs. 1 Z. 6 der Liebhabereiverordnungen auf.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der beantragten Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

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

Wien, am 28. Jänner 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001150150.X00

Im RIS seit

11.03.2005

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at