jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/6/4 97/13/0213

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 04.06.2003

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;
LiebhabereiV 1993;
LiebhabereiV;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der P in W, vertreten durch Dr. Friedrich Schubert, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Ungargasse 58/10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 18. September 1997, Zl. GA RV/017-16/14/97, betreffend Einkommensteuer für 1991 bis 1993,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie die Einkommensteuer für 1991 betrifft, als unzulässig zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird, soweit sie die Einkommensteuer für 1992 und 1993 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für 1991 erklärte die Beschwerdeführerin negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 61.435 S und negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von

524.715 S. Sie habe 1991 Gesellschaftsanteile in Folge einer Kapitalerhöhung von der C AG erworben, wobei die Finanzierung durch Aufnahme eines Kredites bei der R Bank erfolgt sei, erläuterte sie in der Beilage zur Einkommensteuererklärung.

Das Finanzamt übernahm mit Bescheid vom 6. August 1993 die erklärten Beträge an Einkünften und setzte die Einkommensteuer für 1991 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit Null fest.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für 1992 erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von

470.953 S, sonstige Einkünfte von 105.355 S und negative Einkünfte aus Kapitalvermögen von 365.598 S. Weiters machte sie Sonderausgaben von 184.348 S (davon einen Verlustabzug aus 1990 in Höhe von 132.660 S) geltend.

Das Finanzamt übernahm die Beträge an Einkünften und Sonderausgaben aus der Erklärung und setzte mit Bescheid vom 7. September 1993 die Einkommensteuer für 1992 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit Null fest .

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für 1993 erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit von

986.418 S, sonstige Einkünfte von 38.850 S und negative Einkünfte aus Kapitalvermögen von 240.257 S sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 100.501 S.

Mit zwei Vorhalten vom 21. August 1995 und vom 25. Oktober 1995, beide betreffend Einkommensteuer 1993, ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin um Auskunft (insb. eine Prognoserechnung) hinsichtlich der aus der Beteiligung an der C AG stammenden negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Diese Vorhalte beantwortete die Beschwerdeführerin mit Schriftsätzen vom 25. September und vom 30. November 1995. Der Bilanzverlust der Z AG, vormals C AG, habe wesentlich verringert werden können (10,6 Millionen S für 1993 und nur mehr 3,9 Millionen S für 1994). Da in den folgenden Jahren so wie 1994 beträchtliche Lizenz- und Pachteinnahmen zu erwarten seien, denen nur mehr geringfügige Aufwendungen gegenüber stünden, werde sich innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss (gemeint: an Einnahmen) ergeben. Die Gesellschaft habe "das bislang selbst betriebene Verlagsgeschäft seit 1993 verpachtet". Nach einem "Jahresfehlbetrag" von rund 3,8 Millionen S für 1992 habe die Gesellschaft 1993 und 1994 jeweils einen "Jahresüberschuss" von rund 6 bzw. 6,7 Millionen S erzielt, der 1992 vorgetragene Verlust von rund 26 Millionen S habe auf einen vorzutragenden Bilanzverlust von 3.884.000 S für das Jahr 1994 verringert werden können.

Mit Bescheid vom 1. Februar 1996 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1993 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest, erkannte dabei die negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht an und begründete dies damit, dass der Erwerb von Gesellschaftsanteilen infolge einer Kapitalerhöhung durch Fremdfinanzierung erfolgt sei, auf Grund der Vorhaltsbeantwortung (Prognoserechnung) jedoch nicht konkret überprüft werden könne, ob die Einkünfte aus dem fremdfinanzierten Aktienbesitz innerhalb des von der Rechtsprechung geforderten Beobachtungszeitraumes einen Gesamtüberschuss ergeben würden.

Gegen diesen Bescheid berief die Beschwerdeführerin. Die Z AG habe in den Jahren 1992 bis 1994 eine positive Entwicklung erfahren, durch die Jahresabschlüsse 1993 und 1994 habe der Bilanzverlust zum Großteil abgedeckt werden können. Nach Verrechnung des Jahresüberschusses 1995 in Höhe von 5.448.000 S sei der Verlustvortrag aus 1994 in Höhe von 3.844.000 S bereits abgedeckt und werde ein ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden sein. Eine der Berufung beigelegte "Planerfolgsrechnung" weist Jahresüberschüsse von 5.448 (1995), 5.515 (1996), 1.900 (1997), 868 (1998), 903 (1999) und 967 (2000) - offenbar in Tausend S - auf.

Das Finanzamt erließ gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1993 vom 15. November 1996. Für 1991 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer (abermals) mit Null fest, ging jedoch ausschließlich von negativen Einkünften aus selbständiger Arbeit aus. Für 1992 wich das Finanzamt von der Erklärung und der vorläufigen Festsetzung dergestalt ab, dass es die negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht anerkannte und zu einer dementsprechend höheren Einkommensteuerschuld gelangte. Für 1993 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer in derselben Höhe fest, wie dies bereits mit dem vorläufigen Bescheid erfolgt war. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass nicht erkennbar sei, wann im Hinblick auf die von 1991 bis 1993

angefallenen Werbungskosten von 1.130.970 S ein Totalüberschuss der Einnahmen (Ausschüttungen) erreicht werden sollte. Im Übrigen liege - bedingt durch die Endbesteuerung der Ausschüttungen ab 1994 - hinsichtlich der Jahre 1991 bis 1993 ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, in welchem ausschließlich Verluste angefallen seien. Daher handle es sich nicht um eine Einkunftsquelle im steuerlichen Sinn.

Gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheide vom 15. November 1996 erhob die Beschwerdeführerin eine - in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthaltene - Berufung.

Die belangte Behörde forderte die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 28. Mai 1997 u.a. auf, die strittigen "Einkünfte aus der C AG" für die Jahre 1994 bis 1996 und im Falle des Verkaufs der Anteile den Veräußerungsgewinn bekannt zu geben. Weiters fragte die belangte Behörde nach der Höhe der bisher von der C AG ausgeschütteten Dividenden und forderte die Vorlage einer Prognoserechnung hinsichtlich der anteiligen Einkünfte der Beschwerdeführerin, "zumal die bisher vorgelegte Prognoserechnung lediglich eine Erfolgsprognose der Z AG beinhaltet".

Mit Schriftsatz vom 31. Juli 1997 antwortete die Beschwerdeführerin, dass der C GesmbH im Jahr 1990 von ihren beiden Gesellschaftern (der Beschwerdeführerin und deren Ehemann) ein Darlehen von 4,8 Millionen S gewährt worden sei. Dieses Fremdkapital sei noch 1990 im Zuge einer Kapitalerhöhung in Eigenkapital umgewandelt worden. 1991 sei die C GesmbH in die C AG umgewandelt worden. Für 1994 und 1995 habe die Beschwerdeführerin keine (gemeint: positiven) Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Ende 1995 habe sie die Aktien veräußert, Ende 1996 sei über die Z AG (vormals C AG) das Liquidationsverfahren eröffnet worden. Von der C AG seien bis jetzt keine Dividenden ausgeschüttet worden. Zur geforderten Prognoserechnung führte die Beschwerdeführerin aus, dass eine Aussage über die Abwicklung des Liquidationsverfahrens sowie dessen Ergebnis nicht getroffen werden könne.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992 als unbegründet ab und änderte den endgültigen Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1993, indem sie den geltend gemachten Verlustvortrag aus 1990 - weil bereits 1992 verrechenbar - für das Jahr 1993 nicht anerkannte.

Die Beschwerdeführerin sei Gesellschafter-Geschäftsführerin und habe seit 1991 negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 524.715 S (1991), 365.598 S (1992) und 240.257 S (1993) auf Grund einer mit Fremdkapital erworbenen Beteiligung an der C AG erklärt. Die Beschwerdeführerin sei bereits ab 1987 am Stammkapital der C GesmbH von 1 Million S zu 32,6 % beteiligt gewesen. Der Gegenstand des Unternehmens habe auf die Herausgabe, den Verlag und den Vertrieb der periodischen Druckschrift C gelautet. Die C GesmbH habe von 1986 bis 1989 negative Einkünfte von 1.200.936 S (1986), 6.408.759 S (1987), 11.422.711 S (1988) und 11.771.299 S (1989) und 1990 positive Einkünfte von 649.412 S erzielt. 1990 habe die Beschwerdeführerin ihre Stammeinlage an der C GesmbH von 326.000 S auf 2.726.000 S erhöht. 1991 sei die C GesmbH in die C AG umgewandelt worden. Laut Satzung bestehe der "primäre Unternehmensgegenstand" der C AG nach wie vor in der Herausgabe der periodischen Druckschrift C. Weder von der C GesmbH noch von der C AG habe die Beschwerdeführerin jemals Ausschüttungen oder Dividenden erhalten. Seit 20. Dezember 1996 befinde sich die C AG in Liquidation.

Da die Beschwerdeführerin sowohl an der C GesmbH als auch an der C AG beteiligt gewesen sei, die Umwandlung nur formwechselnd gewesen sei, ohne dass sich am Unternehmensgegenstand etwas wesentlich geändert hätte, könne nicht von einer Beteiligung in völlig geänderter Form gesprochen werden, an der sich der Beginn eines Anlaufzeitraumes im Sinne des § 2 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung ergebe. Daran ändere die Kapitalerhöhung nichts, weil ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft nicht "gesplittet und gesondert einer Einkunftsquellenbeurteilung zugeführt" werden dürfe.

Hinsichtlich der Beteiligung der Beschwerdeführerin an der C GesmbH, in der Folge an der C AG liege ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum u.a. deshalb vor, weil einerseits die C AG "seit 20.12.1996 in Liquidation" sei und andererseits mit der "Einführung der Endbesteuerung auch für Dividenden aus Aktien" seit 1994 eine Situation eingetreten sei, in der wegen des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 2 EStG 1988 Aufwendungen mit unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit endbesteuerten Kapitalerträgen, "damit auch Werbungskostenüberschüsse", nicht mehr anzuerkennen seien. Liege wie im Beschwerdefall ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum mit einem Gesamtverlust vor, sei Liebhaberei gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In Ausführung des Beschwerdepunktes erachtet sich die Beschwerdeführerin im Recht auf "Berücksichtigung von Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und somit auf Berücksichtigung von negativen Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen der Einkommensteuer" verletzt.

Die Beschwerdeführerin hatte für das Streitjahr 1991 neben den strittigen Einkünften aus Kapitalvermögen lediglich negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Der durch die geltend gemachten Werbungskosten entstandene Verlust hätte in diesem Jahr demnach nicht ausgeglichen werden können. Ein aus negativen Einkünften aus Kapitalvermögen entstehender Verlust wäre jedoch nicht vortragsfähig (§ 18 Abs. 6 EStG 1988). Der angefochtene Bescheid, welcher im Instanzenzug die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin für 1991 mit Null festsetzte, konnte die Beschwerdeführerin demnach in diesem Umfang im geltend gemachten subjektiven Recht nicht verletzen. Die Beschwerde war daher, soweit sie sich auf die Einkommensteuer 1991 erstreckt, - durch einen gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat - gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG aus Mangel an der Berechtigung ihrer Erhebung als unzulässig zurückzuweisen.

Im Beschwerdefall sind die Liebhabereiverordnungen (V BGBl. Nr. 322/1990 für das Jahr 1992 und VBGBl. 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 30. September 1998, 97/13/0035).

Soweit die Beschwerdeführerin Umstände ins Treffen führt, welche auf der Ebene der Z AG gegen eine Liebhabereibeurteilung sprechen könnten, ist für sie grundsätzlich nichts gewonnen. Der Hinweis der Beschwerdeführerin, die C AG hätte Bemühungen zur Ergebnisverbesserung getroffen und nach anfänglichen Verlusten seien ab dem Jahr 1990 deutlich steigende Einkünfte der C AG (4 Millionen S im Jahr 1991, 6 Millionen S im Jahr 1993 und 6,7 Millionen S im Jahr 1994) erzielt worden, lässt die anzustellende Trennung zwischen Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene außer Acht.

Zu Ausmaß und Entwicklung der Verluste oder zum Verhältnis der Verluste zu Überschüssen legte die Beschwerdeführerin nur Überlegungen zur von ihr erwarteten wirtschaftlichen Entwicklung der C AG dar, äußerte sich jedoch weder im Verwaltungsverfahren - trotz Aufforderung durch die belangte Behörde vom 28. Mai 1997 - noch in der Beschwerde zur Höhe der von ihr erwarteten Ausschüttungen (Dividenden). Die Beschwerdeführerin geht in der Beschwerde zwar davon aus, dass "die Quelle, an der eine Beteiligung entsteht, geeignet ist, positive Ergebnisse zu erzielen", weshalb "diese positiven Erträgnisse bzw. die Chance auf die positiven Erträgnisse auch beim Gesellschafter Berücksichtigung finden" müssten, und dass "die Ausschüttungen zum einen ausreichen werden, um die Fremdmittel hinsichtlich des Anteilerwerbes abzudecken (oder jedenfalls zu reduzieren), zum anderen um positive steuerpflichtige Erträgnisse zu erzielen, die den anfänglichen Verlusten gegenüberzustellen sind," lässt aber völlig offen, innerhalb welchen Zeitraumes Ausschüttungen in welcher Höhe und ob überhaupt ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten gewesen wären.

Das von der belangten Behörde gefundene Ergebnis, die Beteiligung sei angesichts des Fehlens von Ausschüttungen bis zur Liquidation der Kapitalgesellschaft ungeeignet, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die aus den Aufwendungen für die Fremdfinanzierung der Beteiligung entstehenden Werbungskosten zu erzielen, ist demnach auch nach dem Beschwerdevorbringen nicht als rechtswidrig zu befinden.

Davon ausgehend erübrigen sich Überlegungen zur Einführung der so genannten Endbesteuerung von Dividenden ab 1994 und des Abzugsverbotes für damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen mit Ablauf des Jahres 1993.

Die Beschwerdeführerin trägt letztlich vor, dass durch die in Rede stehende fremdfinanzierte Kapitalerhöhung zusätzlich Anteile erworben worden seien. Daher seien Verluste in einem Anlaufzeitraum nach dieser Kapitalerhöhung jedenfalls anzuerkennen. Dem ist entgegen zu halten, dass die belangte Behörde unwidersprochen festgestellt hat, dass die Beschwerdeführerin zumindest seit 1987 Gesellschafterin der später in die C AG umgewandelten C GesmbH war. Eine Kapitalerhöhung und das dazu erforderliche Aufbringen von Mitteln auf Seiten der Gesellschafter ohne Änderung des Beteiligungsverhältnisses allein stellen noch keine Änderung der Bewirtschaftungsart an der Beteiligung dieser Kapitalgesellschaft dar. Die Annahme eines mit der Kapitalerhöhung beginnenden Anlaufzeitraums im Sinne des

§ 2 Abs. 2 der Liebhabereiverordnungen und damit die Anerkennung von durch Zinsaufwendungen für die Fremdfinanzierung der Kapitalerhöhung entstandenen Werbungskostenüberschüssen hat die belangte Behörde daher rechtens abgelehnt.

Der belangten Behörde kann zusammenfassend nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie das Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen verneinte und von einer Liebhaberei ausgegangen ist.

Soweit der angefochtene Bescheid die Einkommensteuer für 1992 und 1993 betrifft, war die Beschwerde daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 4. Juni 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1997130213.X00

Im RIS seit

17.07.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at