jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/4/23 99/14/0321

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.04.2002

Index

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

Norm

BAO §24;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §22 Z3;
EStG 1988 §23 Z2;
EStG 1988 §27;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Graf, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des F K in R, vertreten durch Peer, Zauner & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH in 4910 Ried im Innkreis, Johannesgasse 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 6. Oktober 1999, Zl. RV 513/1-6/1999, betreffend Einkommensteuer 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Mit Gesellschaftsvertrag vom September 1977 gründeten die W-GmbH und die C Treuhand- und VerwaltungsgmbH eine KG. Die letztgenannte GmbH war Kommanditistin mit einer Einlage von 10.000 S. Im Gesellschaftsvertrag wurde festgelegt, dass sie ihre Einlage durch die Einbringung von Treuhandkapital erhöhen und dafür treuhändig zu haltende Beteiligungen an der KG am Kapitalmarkt ausgeben könne. Diese Treuhandbeteiligungen seien durch Hausanteilscheine zu verbriefen.

Die "Allgemeinen Geschäftsbedingungen über die Ausgabe von Hausanteilscheinen Serie 6, sachwertgesicherter Vermögensaufbauplan durch die C Treuhand- und VerwaltungsgmbH" regeln das Verhältnis zwischen dieser Gesellschaft und dem jeweiligen Treugeber, dem Zeichner des Hausanteilscheines der Serie 6 (im Folgenden Serie 6).

Mit Gesellschaftsvertrag vom Juli 1979 beteiligte sich die C Treuhand- und Verwaltungs-AG als stille Gesellschafterin

mit einer Einlage von 10.000 S am Gewerbebetrieb der P GmbH & Co KG. Im Gesellschaftsvertrag wurde festgelegt, dass die stille Gesellschafterin ihre Beteiligung durch Aufnahme von Treuhandkapital am Kapitalmarkt erhöhen könne. Diese Treuhandbeteiligungen seien durch Hausanteilscheine der Serie 22 zu verbriefen.

Die "Allgemeinen Geschäftsbedingungen über die Ausgabe von Hausanteilscheinen Serie 22, durch die C Treuhand- und Verwaltungs-AG" regeln das Verhältnis zwischen dieser Gesellschaft und dem jeweiligen Treugeber, dem Zeichner des Hausanteilscheines der Serie 22 (im Folgenden Serie 22).

Im Jahr 1980 zeichnete der Beschwerdeführer Hausanteilscheine der Serie 6 (Einlage von 111.000 S) sowie solche der Serie 22 (Einlage von 151.000 S).

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zur Auffassung, der Verlust aus diesen beiden Beteiligungen, den der Beschwerdeführer in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1989 geltend gemacht hatte, sei nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt erließ einen den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1989.

In der Berufung verwies der Beschwerdeführer darauf, dass sich die P GmbH & Co KG seit dem Jahr 1989 "in Insolvenz" befinde. Aus diesem Umstand könne geschlossen werden, dass das Eigenkapital negativ sei, also eine Überschuldung vorliege. Daher habe der Beschwerdeführer einen Verlust in Höhe seiner Einlagen von 269.000 S erzielt.

In einer Berufungsergänzung brachte der Beschwerdeführer vor, ihm seien bei der Serie 22 in den Jahren 1980 bis 1984 Verluste aus Gewerbebetrieb von 37.445 S zuzüglich nicht ausgleichsfähiger Verluste von 48.804 erwachsen, sodass sein Kapitalkonto zum 31. Dezember 1989 64.751 S betrage. Er habe nach Bekanntwerden des "Bautreuhand-Skandals" am 28. Juli 1989 seine Beteiligung aufgekündigt. Am 20. Jänner 1990 sei über das Vermögen der "Gesellschaft" das Konkursverfahren eröffnet worden. Da sich bereits Ende 1989 die Uneinbringlichkeit des dem Beschwerdeführer zugesagten Abfindungsbetrages ergeben habe, lägen nachträgliche Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG vor. Bei der Serie 6 sei die Verlust- oder Gewinnzuweisung seitens der KG, an welcher der Beschwerdeführer über die C-Treuhandgesellschaft beteiligt gewesen sei, unterblieben. Die Beteiligung sei gekündigt worden, als zu den Vorgängen innerhalb der Bautreuhand-Gruppe noch nichts bekannt gewesen sei.

Im Vorhalt vom 26. März 1999 wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, die Serie 6 stehe nicht in Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb, sondern einer Betätigung im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei diesen Einkünften sei der Verlust der Einkunftsquelle unbeachtlich. Für den Zeitraum 1987 bis 1990 liege überdies ein negativer Feststellungsbescheid vor. "Prinzipiell" sei der Beschwerdeführer als Darlehensgeber (der C-Treuhandgesellschaft) anzusehen, da er außer der Zusage, für die Hingabe einer Geldsumme einen bestimmten Betrag wieder zu erhalten, keinerlei Rechte und Pflichten habe. Hinsichtlich der Serie 22 gehe aus dem das Jahr 1980 betreffenden Feststellungsbescheid hervor, dass der Beschwerdeführer nicht am Verlust beteiligt sei. Bei dieser Sachlage könne in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht von einer Kommanditbeteiligung des Beschwerdeführers ausgegangen werden. Vielmehr habe der Beschwerdeführer einen bestimmten Geldbetrag hingegeben und damit (der C-Treuhandgesellschaft) ein partiarisches Darlehen gewährt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 1999 führte der Beschwerdeführer aus, die Serie 6 betreffe gewerbliche Einkünfte. Unternehmensgegenstand sei der Erwerb und die Bebauung, Bestandgabe sowie Verwaltung von Immobilien. Der Beschwerdeführer habe für die Anschaffung dieser gewerblichen Beteiligung 111.000 S aufgewendet, welche im Jahr 1989 wegen Uneinbringlichkeit der Abschichtungsforderung zu nachträglichen Verlusten iSd § 32 Z 2 EStG führten. Auch die Serie 22 führe zu gewerblichen Einkünften. Der Beschwerdeführer habe zur Anschaffung dieser Einkunftsquelle 151.000 S aufgewendet; in den Jahren 1980 bis 1984 seien ihm ausgleichsfähige Verluste von 37.445 S zugewiesen worden. Es verbleibe ein Rest von 113.555 S, der infolge Uneinbringlichkeit der Abschichtungsforderung als nachträglicher Betriebsverlust zu berücksichtigen sei.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird ausgeführt, für die Serie 6 bestehe hinsichtlich des Zeitraumes 1987 bis 1990 ein negativer Feststellungsbescheid. Von 1980 bis 1987 seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden. Unabhängig davon, ob die Beteiligung als echte stille Beteiligung oder als Darlehen zu qualifizieren sei (Einkünfte aus Kapitalvermögen), oder ob allenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlägen, sei der Verlust der Einkunftsquelle unbeachtlich. Hinsichtlich der Serie 22 sei bereits im Vorhalt darauf hingewiesen worden, dass der Beschwerdeführer von der Beteiligung am Verlust ausgeschlossen gewesen sei, sodass

von einer mitunternehmerischen Tätigkeit des Beschwerdeführers keine Rede sein könne. Im übrigen würden die Beteiligungen jenen gleichen, die den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 1990, Zl. 86/13/0136, und vom 21. März 1996, Zl. 94/15/0085, zugrunde lägen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Beschwerdeführer aus, er habe infolge der Insolvenz bei den Serien 6 und 22 - diese habe zu einem endgültigen Verlust der Einlagen bzw. der entsprechenden Abschichtungsforderung geführt - in der Einkommensteuererklärung 1989 nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht. Auch wenn bei einer Vielzahl von Anlegern der einzelne keine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung habe, handle es sich bei der Serie 6 um die Hingabe unternehmerischen Risikokapitals. Bei der Serie 22 sei von Bedeutung, dass das Finanzamt für das Jahr 1980 bescheidmäßig Einkünfte aus Gewerbetrieb festgestellt habe. Die Vereinbarung, dass eine Beteiligung am Verlust nicht gegeben sei, ändere nichts daran, dass der Beschwerdeführer einen Verlust in Höhe der geleisteten Einlage erlitten habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab und führte begründend im Wesentlichen aus:

Serie 6:

Im Vertrag über die Errichtung der KG werde der Kommanditistin (C-Treuhandgesellschaft) nur das Recht eingeräumt, die Kommanditeinlage zu erhöhen. In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen, die das Verhältnis zwischen den Zeichnern der Beteiligung und der C-Treuhandgesellschaft regelten, werde die Einzahlungsverpflichtung des Hausanteilscheinzeichners und der Anspruch auf stufenweise Rückzahlung des hingegebenen Kapitals nach Ablauf eines bestimmten Zeitraumes festgelegt; eine Beteiligung am tatsächlich erwirtschafteten Ergebnis, die üblicherweise bei einem Mitunternehmer zu seinem Gewinn- oder Verlustanteil führe, sei nicht vorgesehen. Die belangte Behörde beurteile die Vertragsbeziehung nicht als Mitunternehmerschaft. Die Betätigung des Beschwerdeführers sei nicht als mitunternehmerische, sondern als Darlehenshingabe anzusehen. Der Fall gleiche jenen, die den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 1990, Zl. 86/13/0136, und vom 21. März 1996, Zl.94/15/0085, zugrunde lägen. Der Beschwerdeführer habe im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dargetan, warum der gegenständliche Fall anders zu beurteilen sei, als dies in den genannten Erkenntnissen erfolgt sei. Die Beurteilung des gegenständlichen Vertragsverhältnisses als Darlehensgewährung führe dazu, dass der Verlust von Kapital steuerlich nicht berücksichtigt werden könne.

Serie 22:

Die Vertragskonstruktion sei ähnlich wie jene bei der Serie

6. Dazu komme, dass nach dem Gesellschaftsvertrag eine Beteiligung des stillen Gesellschafters (C-Treuhandgesellschaft) am Verlust ausgeschlossen sei und die Allgemeinen Geschäftsbedingungen, die das Verhältnis zwischen den Zeichnern der Beteiligung und der C-Treuhandgesellschaft regelten, zusätzlich zur abschließenden Rücknahme der Beteiligung (somit der Rückzahlung des Kapitals) eine jährliche Barauszahlung zu einem bestimmten Prozentsatz - gleich einer Verzinsung - vorsähen. Die in § 6 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen erwähnte Beteiligung am Vermögen und an den stillen Reserven scheine nur dem Zweck der Begründung einer steuerlichen Mitunternehmerschaft zu dienen; diese Regelung lasse nicht erkennen, wie der Beteiligte im Falle seines Ausscheidens in den Genuss der Vermögensbeteiligung gelangen könnte. Der Beteiligte scheide vielmehr durch die Inanspruchnahme der Rücknahmegarantie zu von vornherein fest stehenden Abfindungsbeträgen aus der Gesellschaft aus. Die Rechtsstellung des Beschwerdeführers unterscheide sich daher nicht von jenen der Zeichner der Serie 14, die der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Juni 1997, Zl. 95/15/0192, nicht als Mitunternehmer angesehen habe. Werde die Beteiligung des Beschwerdeführers somit als Darlehensgewährung angesehen, sei der Verlust des hingegebenen Kapitals als Verlust des Vermögensstammes steuerlich unbeachtlich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

§ 24 BAO regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht hingegen die Zurechnung von Einkünften. Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren und so die Art der Nutzung bestimmen kann. Bei Einkünften aus einem Treuhandvermögen kann daher die Zurechnung der Einkünfte an den

Treugeber nur erfolgen, wenn ihm zumindest im Innenverhältnis diese Dispositionsbefugnis zukommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1997, Zl. 95/15/0192).

Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko sind Voraussetzungen dafür, die aus der Betätigung einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte aus einer betrieblichen Tätigkeit oder einer vermögensverwaltenden Betätigung dem Gesellschafter zuzurechnen. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden und der Beteiligung am Gewinn (Einnahmenüberschuss) und Verlust sowie an den stillen Reserven. (vgl. nochmals das zit. hg. Erkenntnis Zl. 95/15/0192).

In der Beschwerde wird vorgetragen, der Beschwerdeführer sei - über die C-Treuhandgesellschaft - Kommanditist bzw. atypisch stiller Gesellschafter gewesen und habe aufgrund dieser Gesellschafterstellung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, weil die Gesellschaften (KG bzw atypisch stille Gesellschaft) gewerblich tätig geworden seien. Der Beschwerdeführer habe eine Forderung auf Rückzahlung des Kapitals gehabt; im Rahmen der Einkunftsart Gewerbebetrieb sei der Vermögensverlust (in Form des Verlustes der entstandenen Abfindungsforderungen) als steuerlicher Verlust (negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb) im Jahr 1989 anzuerkennen. Die Haftung des Beschwerdeführers sei auf die Einlage beschränkt gewesen, was dem Wesen einer Kommanditbeteiligung bzw einer Beteiligung als stiller Gesellschafter entspreche. Der Ausschluss von der Geschäftsführung stehe der Anerkennung der Mitunternehmerstellung nicht entgegen. Im Hinblick auf die Ergebnisprognosen könne nicht von Liebhaberei ausgegangen werden. Das Finanzamt habe bis zum Veranlagungsjahr 1986 Verluste anerkannt und festgestellt.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid ausgeführt, das Vertragsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der C-Treuhandgesellschaft sei dadurch gekennzeichnet, dass der Beschwerdeführer Hausanteile zeichne, eine Einzahlungsverpflichtung übernehme und damit den Anspruch auf stufenweise Rückzahlung dieses hingegebenen Kapitals nach Ablauf einer bestimmten Zeit erwerbe. Bei der Serie 22 sei zudem eine jährliche Barauszahlung mit einem bestimmten Prozentsatz vereinbart gewesen. Wesentlich sei bei beiden Treuhandverhältnissen (Serie 6 und Serie 22), dass eine Beteiligung am tatsächlich von der KG bzw der stillen Gesellschaft erwirtschafteten Ergebnis nicht vereinbart gewesen sei.

Diesen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde tritt die Beschwerde nicht entgegen. Auf der Grundlage dieser Feststellungen hat die belangte Behörde in rechtlich zutreffender Weise die Mitunternehmerstellung des Beschwerdeführers ausgeschlossen.

Im gegenständlichen Fall ist zu unterscheiden zwischen der Stellung der C-Treuhandgesellschaft als Kommanditistin bzw atypisch stillen Gesellschafterin einerseits und der Stellung des Beschwerdeführers (Treugeber) anderseits. Auch wenn die C-Treuhandgesellschaft die Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung iSd § 23 Z 2 erfüllt haben sollte, hat dies für sich allein noch nicht zur Folge, dass auch dem Treugeber die Mitunternehmerstellung zukommt. Die erwähnten Feststellungen der belangten Behörde betreffen das Verhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der C-Treuhandgesellschaft. Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie aufgrund der angeführten Feststellungen das Unternehmerrisiko des Beschwerdeführer ausgeschlossen und sein wirtschaftliches Engagement als das eines Darlehensgebers (gegenüber der C-Treuhandgesellschaft) qualifiziert hat.

Dass der Verlust eines - im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen hingegebenen - Darlehens keine steuerlichen Folgen zeitigt, stellt der Beschwerdeführer nicht in Streit (vgl. hiezu die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz 5.2., Stichwort "Kapitalverlust" zitierte hg Rechtsprechung).

Auch dem Vorbringen, der angefochtene Bescheid sei widersprüchlich, weil er einerseits von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgehe, anderseits von Einkünften aus Kapitalvermögen aus der Hingabe eines Darlehens, ist entgegenhalten, dass zwischen der Betätigung der KG bzw. der stillen Gesellschaft einerseits und den Einkünften des Beschwerdeführers anderseits unterschieden werden muss. Auch wenn die KG bzw die atypisch stille Gesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (oder auch solche aus Gewerbebetrieb) erzielt haben sollte, konnte die C-Treuhandgesellschaft bei der gegebenen Sachlage dem Beschwerdeführer solche gemeinschaftlichen Einkünfte nicht weiterreichen. Das wirtschaftliche Engagement des Beschwerdeführers, der in einem Vertragsverhältnis zur C-Treuhandgesellschaft stand, stellte sich vielmehr als Darlehensgewährung an die C-Treuhandgesellschaft dar.

Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen kommt es für den Beschwerdefall nicht entscheidend darauf an, ob für die KG bzw die atypisch stille Gesellschaft ein Bescheid iSd § 188 BAO ergangen ist, mit welchem festgestellt worden

ist, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibe. Auf die Beschwerdeausführungen, wonach ein solcher Feststellungsbescheid dem Beschwerdeführer gegenüber keine Wirkungen entfaltet habe, braucht daher nicht eingegangen zu werden.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. I 501/2001.

Wien, am 23. April 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999140321.X00

Im RIS seit

13.08.2002

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at