

TE Vwgh Erkenntnis 2001/4/23 96/14/0047

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.04.2001

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §18;
VwGG §34 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde 1. des PT und 2. des EH, beide in I, beide vertreten durch Dr. Ivo Greiter, Dr. Franz Pegger, Dr. Stefan Kofler, Dr. Christian Zangerle und Dr. Norbert Rinderer, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 24, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 12. Jänner 1996, Zl. 70.573-7/95, betreffend u.a. die Feststellung von Einkünften für die Jahre 1983 bis 1988,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers wird zurückgewiesen.

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde des Zweitbeschwerdeführers wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer betreiben eine Patentanwaltskanzlei in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes (im Folgenden: GesbR). Sie ermitteln ihren Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Bei einer den Zeitraum 1986 bis 1988 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer u.a. folgende vor dem Verwaltungsgerichtshof strittige Feststellung:

Der Zweitbeschwerdeführer habe im Jahre 1982 seiner Ehefrau einen Betrag in Höhe von S 1.000.000,-- geschenkt. Dieser Betrag sei zum Teil (S 750.000,--) dem Betriebsvermögen der Kanzlei, zum anderen Teil (S 250.000,--) einer fällig gewordenen Lebensversicherung des Zweitbeschwerdeführers entnommen worden. Unmittelbar im Anschluss an die Schenkung habe die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers der Kanzleigemeinschaft ein Darlehen in eben dieser Höhe

gewährt. Nach einer schriftlichen Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 5. Februar 1990 habe der Zweitbeschwerdeführer seiner Ehefrau ein eigenes und unabhängiges Vermögen übertragen wollen. Durch die Entnahme sei der Zweitbeschwerdeführer "gegenüber der Kanzleigemeinschaft" verpflichtet gewesen, seinen Anteil am gemeinschaftlichen Vermögen wieder auf das ursprüngliche Ausmaß aufzufüllen, was mit dem Darlehen seiner Ehefrau, für welches der Zweitbeschwerdeführer alleine die Zinsenbelastung getragen habe, geschehen sei. Diese Vorgangsweise beruhe nach Ansicht des Prüfers ausschließlich auf steuerlichen Erwägungen, da der unterhaltsberechtigten Ehefrau aus dieser Gestaltung keinerlei Vorteil - für den Unterhaltsanspruch nach § 94 ABGB seien eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen - erwachsen sei. Es liege ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vor. Unabhängig davon stehe die Darlehensaufnahme betraglich und zeitlich in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nichtbetrieblichen Vorgängen (Privatentnahme zur Schaffung von Vermögen der Ehefrau). Auch fehle jeglicher Nachweis für das Vorliegen eines beruflichen Erfordernisses für die Darlehensaufnahme durch die Kanzleigemeinschaft. Die in den Jahren 1983 in Höhe von S 99.283,--, 1984 von S 82.598,--, 1985 S 89.023,-

- und 1986 S 294.748,30 (inklusive Vorauszahlung für 1987 bis 1989) geltend gemachten Zinsenzahlungen seien daher nicht als Sonderbetriebsausgaben des Zweitbeschwerdeführers abzugsfähig.

Der strittige Darlehensvertrag wurde von den beiden Beschwerdeführern und der Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers am 21. Dezember 1982 unterfertigt und hat folgenden Wortlaut:

"Die Kanzleigemeinschaft der Patentanwälte Dr. (Erstbeschwerdeführer), DDr. (Zweitbeschwerdeführer) in ... bekennt und bestätigt den Betrag von S 250.000,-- (Schilling zweihundertfünfzigtausend) am 19. August 1982 und den Betrag von S 750.000,-- (Schilling siebenhundertfünfzigtausend) am 30. September 1982 als Darlehen von Frau (Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers) empfangen zu haben.

Dieser Betrag wird zu einem Zinssatz verzinst, der ein halbes Prozent unter dem jeweils von der Bank ... an die Kanzleigemeinschaft für Soll-Zinsen verrechneten Zinssatz liegt. Die Bezahlung der Zinsen erfolgt monatlich im Voraus.

Das Darlehen ist von den Darlehensnehmern jederzeit, von der Darlehensgeberin nur in Teilbeträgen von höchstens S 250.000,-- (Schilling zweihundertfünfzigtausend) pro Kalenderjahr kündbar. ..."

In einem Aktenvermerk vom 28. Oktober 1986 wurde der Inhalt einer zwischen dem Zweitbeschwerdeführer, seiner Ehefrau (Darlehensgeberin) und dem steuerlichen Vertreter abgehaltenen Besprechung dahingehend zusammengefasst, dass die Darlehensgeberin eine Zinsvorauszahlung für drei Jahre gewünscht habe. Der Zweitbeschwerdeführer habe sich auf Grund der guten Liquidität einerseits und des "derzeit" niedrigen Zinsniveaus andererseits dazu bereit erklärt, jedoch mit der Einschränkung, dass die vereinbarte Zinsgleitklausel (Bindung an Schwankungen des Sekundärmarktes) für den Zeitraum der Zinsenvorauszahlung ausgesetzt werde. Einvernehmlich sei die Vorauszahlung mit einem Betrag von S 222.488,-- berechnet worden.

Die Beschwerdeführer erhoben gegen die den Betriebsausgabenabzug versagenden nach Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheide Berufung. Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes liege nicht vor. Eine Schenkung innerhalb nahe stehender Personen bewirke regelmäßig, dass sich die Gesamtsteuerbelastung vermindere. Weiters liege zwischen der Entnahme des Geldbetrages und der Zuzählung des Darlehensbetrages eine ausreichende Zeitspanne, innerhalb der die Ehefrau berechtigt gewesen sei, im eigenen Namen und nach eigenem Willen über das Geld zu verfügen. Zudem sei zu berücksichtigen, dass der Zweitbeschwerdeführer die Entnahme getätigt habe, Darlehensnehmer jedoch die GesbR sei. Der vom Prüfer am betrieblichen Geldbedarf geübte Zweifel sei gleichfalls nicht berechtigt. Die Arbeitsgemeinschaft der Patentanwälte habe nämlich in allen vergangenen Jahren mit demselben Volumen an Geldmitteln gearbeitet, welches von beiden Gesellschaftern aufgebracht und in einem vereinbarten Verhältnis zueinander stehe. Durch die Entnahme des Zweitbeschwerdeführers sei das Vermögen der Gemeinschaft einseitig durch einen Partner geschmälert worden, sodass nach Rückführung dieses Betrages das Gesamtvermögen der Gemeinschaft wieder jene Höhe erreicht habe, die sie ursprünglich gehabt habe. Überdies beweise die alljährliche Inanspruchnahme von Kontokorrentkrediten in nicht unerheblichem Ausmaße, dass ein betrieblicher Bedarf nach entsprechenden Geldmitteln bestehe. Die "gewünschte und beabsichtigte Beteiligung" der Ehefrau am Unternehmen ihres Mannes sei "häufig" und werde steuerlich anerkannt, obwohl fast jede Art einer Beteiligung von Ehepartnern ein Vorgang der privaten Sphäre des Unternehmers sei und meist steuerliche Auswirkungen in Form von Belastungsreduktionen bewirke. Da die ursprünglich beabsichtigte Art der Vermögensübertragung an die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers in Form der

Einräumung einer Beteiligung aus berufsrechtlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, habe man den Weg der Darlehensgewährung gewählt. Durch das neu geschaffene Partnerschaftsrecht sei die Beteiligung der Ehefrau am Betriebe ihres Ehemannes nunmehr möglich. Es sei daher beabsichtigt, den Darlehensbetrag in eine "echte Beteiligung" umzuwandeln. Dadurch würde die Vermögensumschichtung und auch der "Steuereffekt" erheblich vergrößert. Dass zwischenzeitlich ein eigenes Gesetz zur Erreichung derartiger Ziele geschaffen worden sei, beweise die Ernsthaftigkeit des bereits gewählten Weges der Schenkung.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde erklärte der Zweitbeschwerdeführer, beide Gesellschafter seien verpflichtet, die Außenstände zu gleichen Teilen abzudecken. Die Herausnahme von Bargeld seinerseits habe zur Folge gehabt, dass entweder er denselben Betrag wieder rückzuführen hatte oder der Erstbeschwerdeführer einen Betrag in derselben Höhe hätte entnehmen können. Über Vorhalt, dass ein unmittelbarer Kapitalbedarf der Arbeitsgemeinschaft demnach nicht bestanden habe, schränkte der steuerliche Vertreter ein, die Darlehensaufnahme sei aus Liquiditätsgründen sehr wohl notwendig gewesen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung in diesem Punkt als unbegründet ab. Die belangte Behörde ging dabei davon aus, dass lediglich der Zweitbeschwerdeführer als Darlehensnehmer anzusehen sei. Dafür spreche neben dem Aktenvermerk vom 28. Oktober 1986, in dem dies ausdrücklich festgehalten sei, auch jene Besprechung, anlässlich der die Leistung einer Zinsenvorauszahlung vereinbart worden sei. Bei dieser sei der Erstbeschwerdeführer nicht einmal anwesend gewesen. Überdies habe die Verpflichtung, den zuvor entnommenen Geldbetrag von S 750.000,- wieder in die Arbeitsgemeinschaft einzuzahlen, ausschließlich den Zweitbeschwerdeführer getroffen. Es liege demnach eine Darlehensvereinbarung zwischen Ehegatten vor. Die Ehefrau habe einen Teilbetrag von S 250.000,- am 9. August 1982 vom Zweitbeschwerdeführer erhalten und am 18. August 1982 an die Gesellschaft weitergeleitet. Hinsichtlich des am 24. September 1982 auf ihrem Bankkonto eingegangenen und am 29. September 1982 an die Gesellschaft überwiesenen Betrages von S 750.000,- sei erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgebracht worden, dieser Betrag sei sukzessive in mehreren Teilbeträgen, verteilt über einen längeren Zeitraum auf einem Privatkonto des Zweitbeschwerdeführers angesammelt und anschließend der Ehefrau überlassen worden. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juli 1995 sei erklärt worden, ein schriftlicher Schenkungsvertrag sei nicht errichtet worden und Aufzeichnungen über diese Vorgänge seien wegen Ablaufes der Aufbewahrungsfristen nicht mehr vorhanden. Das vorerst mündlich vereinbarte Darlehen sei am 21. Dezember 1982 mittels notariell beglaubigtem Darlehensvertrag beurkundet worden.

Rückzahlungsvereinbarungen bestünden laut Vorhaltsbeantwortung nicht. Im Berufszeitraum seien keine Rückzahlungen erfolgt. Des Weiteren fehle es an einer Besicherung des Darlehens. Eine derartige Darlehensvereinbarung halte schon den für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien nicht stand. Davon abgesehen gelange die belangte Behörde bei Würdigung aller Umstände zur Ansicht, dass von vornherein kein "Darlehen" vereinbart bzw. zwischen den Eheleuten gewollt war. Die strittige Vereinbarung sei vielmehr als Ersatz für die beabsichtigte, aber aus gesellschaftsrechtlichen Gründen damals nicht mögliche Beteiligung der Ehefrau an der Kanzleigemeinschaft gewählt worden. Eine Rückzahlung des behaupteten Darlehens sei demnach gar nicht beabsichtigt gewesen. Damit im Einklang stünde auch die im Bankbeleg vom 28. September 1982 (betreffend Überweisung des Betrages von S 750.000,-) gewählte Bezeichnung des Überweisungsbetrages als "Einlage". Die strittigen "Zinszahlungen" seien deshalb dem steuerlich nicht relevanten Bereich der Einkommensverwendung des Zweitbeschwerdeführers zuzuordnen.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Erstbeschwerdeführer kann durch das Unterbleiben des begehrten Abzuges von Sonderbetriebsausgaben des Zweitbeschwerdeführers bei dessen Einkünften in seinen Rechten nicht berührt sein. Ihm fehlt zur Erhebung der Beschwerde die Berechtigung, weshalb die vom Erstbeschwerdeführer erhobene Beschwerde gemäß § 34 Abs. 1 VwGG in einem nach § 12 Abs. 3 leg.cit. gebildeten Senat zurückzuweisen war.

Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die an die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers geleisteten Zinszahlungen als Sonderbetriebsausgaben des Zweitbeschwerdeführers abzugsfähig sind. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Es ist daher bei Vorliegen einer derartigen Leistungsbeziehung im Einzelfall die Sachverhaltsfrage zu klären, ob eine betriebliche Veranlassung gegeben ist.

Die Beschwerde bestreitet zunächst, dass die strittige Darlehensvereinbarung überhaupt eine solche zwischen nahen Angehörigen darstellt. Die belangte Behörde habe verkannt, dass Darlehensnehmer nicht der Zweitbeschwerdeführer (Ehemann der Darlehensgeberin), sondern die Patentanwaltsgemeinschaft (bestehend aus dem Erst- und dem Zweitbeschwerdeführer) sei. Dafür spreche der Inhalt des notariell beglaubigten Darlehensvertrages vom 21. Dezember 1982, der beide Partner der Kanzleigemeinschaft als Darlehensnehmer ausweise. Auch sei der Betrag auf das Konto der Arbeitsgemeinschaft überwiesen worden. Der Umstand, dass bei Vereinbarung der Zinsvorauszahlung nur der Zweitbeschwerdeführer anwesend gewesen sei, stehe dieser Beurteilung keineswegs entgegen, da die vorliegende GesbR von jedem der beiden Gesellschafter nach außen wirksam vertreten werden könne.

Dieses Vorbringen lässt außer Acht, dass die strittigen Zinszahlungen von den Beschwerdeführern nicht als gemeinschaftliche Betriebsausgaben der Patentanwaltsgemeinschaft, sondern als Sonderbetriebsausgaben des Zweitbeschwerdeführers behandelt wurden. Damit wurden aber die Interessen des der Darlehensgeberin fremd gegenüberstehenden Erstbeschwerdeführers von vornherein nicht berührt, sodass es schon aus diesem Grund nicht als rechtswidrig erkannt werden kann, wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass sie eine Leistungsbeziehung zu beurteilen hatte, welche nicht von dem im Geschäftsleben üblichen Interessensgegensatz geprägt war.

Die Beschwerdeführer bringen weiters vor, die strittige Darlehensvereinbarung hielte, selbst wenn man sie als zwischen nahe stehenden Personen geschlossen ansehe, einem Fremdvergleich stand. Zivilrechtlich sei es nämlich nicht zwingend erforderlich, bestimmte Rückzahlungstermine bzw. -raten zu vereinbaren; um dem Darlehensbegriff des § 983 ABGB zu entsprechen, genüge die Vereinbarung von Kündigungsfristen. Auch bei Kontokorrentkrediten würden niemals genaue Rückzahlungstermine vereinbart werden. Überhaupt habe sich die gegenständliche Darlehensgewährung an der mit der X-Bank getroffenen Kontokorrentvereinbarung orientiert, indem ein Zinssatz vereinbart worden sei, der einen halben Prozentpunkt unter jenem Zinssatz gelegen sei, der von der X-Bank für das betriebliche Kontokorrentkonto in Rechnung gestellt werde. Auch habe der X-Bank die wirtschaftliche Ertragskraft des Unternehmens der Beschwerdeführer alleine ausgereicht, ohne weitere Besicherung der Kanzleigemeinschaft einen Kontokorrentkredit einzuräumen, der mehr als doppelt so hoch sei wie jener, dessen fehlende Besicherung von der belangten Behörde als Indiz für die mangelnde Fremdüblichkeit angesehen werde.

Die belangte Behörde hat im Beschwerdefall die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass eine Rückzahlung des hingegebenen Betrages, somit eine Darlehensgewährung, gar nicht beabsichtigt war. Diese Beurteilung kann nicht als unschlüssig erkannt werden. Die belangte Behörde konnte sich dabei auf das Berufungsvorbringen stützen, wonach die Hingabe des Geldbetrages als Ersatz für eine Beteiligung gedacht war. Sie konnte sich weiters darauf stützen, dass keine Rückzahlungsvereinbarungen getroffen worden waren, tatsächlich keine Rückzahlungen geleistet wurden und die Überweisung des Betrages von S 750.000 als Einlage bezeichnet war. Hinzu kommt, dass die Zinsen nicht - wie der Vereinbarung entsprochen hätte - von der Gemeinschaft der Anwälte, sondern vom Zweitbeschwerdeführer alleine aus seinen Einkünften geleistet wurde.

Dem Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde hätte von einer Beteiligung ausgehen müssen, ist entgegenzuhalten, dass sich die belangte Behörde auf das Berufungsvorbringen stützen durfte, demzufolge der strittige Betrag zum Zeitpunkt des Geldflusses lediglich als Ersatz für eine Beteiligung gedacht war.

Anders als noch im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung ausgeführt, hat die belangte Behörde das Vorliegen eines Rechtsmissbrauches im Sinne des § 22 BAO nicht festgestellt. Auf die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen braucht deshalb nicht eingegangen zu werden.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 23. April 2001

Schlagworte

Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Besondere Rechtsgebiete Finanzverwaltung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1996140047.X00

Im RIS seit

26.09.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at