

TE Vwgh Beschluss 2023/4/19 Ro 2022/13/0018

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.04.2023

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

21/01 Handelsrecht

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §188

BAO §188 Abs5 idF 2009/I/020

BAO §191 Abs5 idF 2006/I/099

EStG 1988 §24 Abs2

EStG 1988 §6

UGB §161

UGB §179

UGB §185 Abs2

VwRallg

1. BAO § 188 heute
 2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
 5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
 9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 188 heute
 2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
 5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 191 heute
2. BAO § 191 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 191 gültig von 18.04.2013 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
4. BAO § 191 gültig von 01.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 191 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. BAO § 191 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
7. BAO § 191 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 191 gültig von 27.06.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
9. BAO § 191 gültig von 18.07.1987 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 191 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986

1. EStG 1988 § 24 heute
2. EStG 1988 § 24 gültig ab 20.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. EStG 1988 § 24 gültig von 22.07.2023 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. EStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2008 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
6. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
7. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
8. EStG 1988 § 24 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. EStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
10. EStG 1988 § 24 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
11. EStG 1988 § 24 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
12. EStG 1988 § 24 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
13. EStG 1988 § 24 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

1. EStG 1988 § 6 heute
2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. UGB § 161 heute
2. UGB § 161 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
3. UGB § 161 gültig von 01.03.1939 bis 31.12.2006

1. UGB § 179 heute
2. UGB § 179 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014
3. UGB § 179 gültig von 01.01.2007 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
4. UGB § 179 gültig von 01.08.1990 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 475/1990

1. UGB § 185 heute
2. UGB § 185 gültig ab 14.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2016
3. UGB § 185 gültig von 01.01.2007 bis 13.06.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
4. UGB § 185 gültig von 01.08.1990 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 475/1990

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ro 2022/13/0019
Ro 2022/13/0020
Ro 2022/13/0021
Ro 2022/13/0022
Ro 2022/13/0023
Ro 2022/13/0024
Ro 2022/13/0025
Ro 2022/13/0026
Ro 2022/13/0027
Ro 2022/13/0028
Ro 2022/13/0029
Ro 2022/13/0030

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Eraslan, über die Revision der revisionswerbenden Parteien 1. W B, 2. Verlassenschaft nach E C, 3. F J, 4. A K, 5. B K, 6. Verlassenschaft nach P P, 7. E P, 8. J P, 9. M P, 10. E R, 11. F R, 12. F S und 13. L W, alle in W, alle vertreten durch die Neumayer & Walter Rechtsanwälte-Partnerschaft in 1030 Wien, Baumannstraße 9/11, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Mai 2022, Zl. RV/7102483/2013, betreffend u.a. Feststellung von Einkünften für das Jahr 2003, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die revisionswerbenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von (insgesamt) € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts wurde mit Erklärung vom 24. März 2000 die I GmbH errichtet und im April 2000 in das Firmenbuch eingetragen; im Jahr 2004 wurde diese Gesellschaft umbenannt. Beginnend mit dem Jahr 2001 habe die I GmbH mit einer Vielzahl von Anlegern im Rahmen zweier „Beteiligungsrounden“ atypisch stille Gesellschaftsverträge abgeschlossen. Die atypisch stillen Gesellschafter hätten ihre Beteiligungen nicht direkt, sondern über einen vom „Modellinitiator“ bestellten Treuhänder gehalten.

2 Mit Beschluss des Landesgerichts vom März 2003 sei über das Vermögen der I GmbH der Konkurs eröffnet worden. Im Dezember 2003 sei die Bestätigung des Zwangsausgleiches der I GmbH erfolgt, wobei die Konkursgläubiger mit einer Quote von 20 % ihrer Forderungen befriedigt worden seien, im Februar 2004 sei der Konkurs aufgehoben worden. Mit Generalversammlungsbeschluss vom März 2004 sei die Fortsetzung der I GmbH beschlossen worden. In den Jahren 2004 und 2005 sei die Befriedigung der Konkursgläubiger erfolgt. In diesen beiden Jahren sei der Schuldnachlass in Höhe von 80 % in der atypisch stillen Gesellschaft als Ertrag ausgewiesen und entsprechend dem Beteiligungsverhältnis auf den Geschäftsherrn und die atypisch stillen Gesellschafter aufgeteilt worden.

3 Im Juli 2009 sei über das Vermögen der I GmbH neuerlich der Konkurs eröffnet worden. Im März 2010 sei der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben worden; im Juli 2010 sei die Gesellschaft gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht worden. Im Juli 2009 sei über das Vermögen der I GmbH neuerlich der Konkurs eröffnet worden. Im März 2010 sei der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben worden; im Juli 2010 sei die Gesellschaft gemäß Paragraph 40, FBG amtswegig gelöscht worden.

4 Nach mehreren Außenprüfungen stellte das Finanzamt mit Bescheiden vom 9. November 2011 Einkünfte u.a. für das Jahr 2003 gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern der I GmbH & atypisch stille Gesellschafter fest.

5 Die Revisionswerber (und andere) erhoben u.a. gegen diesen Bescheid Berufung.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wurden u.a. Beschwerden gegen diesen Bescheid als unbegründet abgewiesen. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis wurden u.a. Beschwerden gegen diesen Bescheid als unbegründet abgewiesen. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig sei.

7 Nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, bei der I GmbH & atypisch still habe es sich um eine Verlustbeteiligungsgesellschaft der sogenannten E-Gruppe gehandelt. Die E GmbH bzw. deren Machthaber hätten Investoren gesucht, welche sich als atypisch stille Gesellschafter an diversen Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Einflussbereich der Machthaber beteiligten. Eine dieser Gesellschaften sei die I GmbH gewesen.

8 Die Einzahlungen der atypisch stillen Gesellschafter in diese Verlustbeteiligungsgesellschaften seien zum Teil nicht widmungsgemäß zur Finanzierung anderer Gesellschaften der E-Gruppe verwendet worden; ein Teil sei überhaupt verschwunden. Zwischen den Gesellschaften der E-Gruppe seien Verrechnungsforderungen und Verrechnungsverbindlichkeiten entstanden. Durch dieses System hätten die Gesellschaften der E-Gruppe jahrelang existieren können. Zum Schein seien Know-how und EDV-Dienstleistungen gekauft worden. Ein Teil der Verbindlichkeiten aus Scheinkäufen sei vorgeblich bar gezahlt worden.

9 Im Juni 2009 sei es zu Hausdurchsuchungen, Beschlagnahmen und Verhaftungen im Umkreis der E-Gruppe gekommen. Im Jahr 2012 seien mehrere Personen im Zusammenhang mit verschwundenen Einzahlungen der atypisch still Beteiligten wegen gewerbsmäßig schweren Betrugs verurteilt worden. Die Schuldsprüche seien mit Urteil des Obersten Gerichtshofs im Jahr 2015 im Wesentlichen bestätigt worden.

10 Die vor den Bescheiden vom 9. November 2011 ergangenen Erledigungen seien unwirksam gewesen, sodass es sich bei den Bescheiden vom 9. November 2011 um Erstbescheide handle; Wiederaufnahmen seien sohin nicht zu verfügen gewesen.

11 Der Konkurs über das Vermögen eines Gesellschafters der stillen Gesellschaft führe zwingend zur Beendigung der stillen Gesellschaft. Die atypisch stille Gesellschaft sei mit Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Die Rechtsfolgen eines möglichen Zwangsausgleiches träfen daher ausschließlich die GmbH. Ein gemeinsamer Betrieb eines Unternehmens sei nach Eröffnung des Konkursverfahrens nicht mehr anzunehmen. Durch die unternehmensrechtliche Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft erlösche diese auch als ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft.

1 2 Aufgrund des Konkurses komme es zur Einstellung der betrieblichen Tätigkeit der Mitunternehmerschaft und zur Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG 1988. Beim Mitunternehmer entstehe in Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen müsse, ein Betriebsaufgabegewinn. Aufgrund des Konkurses komme es zur Einstellung der betrieblichen Tätigkeit der Mitunternehmerschaft und zur Betriebsaufgabe iSd Paragraph 24, EStG 1988. Beim Mitunternehmer entstehe in Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen müsse, ein Betriebsaufgabegewinn.

13 Ein Fortsetzungsbeschluss der Gesellschafter sei nur betreffend die I GmbH aktenkundig, nicht hingegen betreffend die stille Gesellschaft. Jedenfalls könne es auch nicht zu einem rückwirkenden Wiederaufleben der mit Konkurseröffnung beendeten stillen Gesellschaften kommen. In der Abgabe von Rückstellungserklärungen der stillen Gesellschafter im Konkurs des Geschäftsherrn (I GmbH) könne nicht der Abschluss eines neuen Gesellschaftsvertrags erblickt werden.

1 4 Der als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 ermittelte Betrag entspreche dem Verlustüberhang, sohin jenem Teil der zugewiesenen Verluste, der nicht durch Einlagen gedeckt sei. Im Ergebnis seien bei den atypisch stillen Gesellschaftern steuerlich die erlittenen Verluste bis zur Höhe der geleisteten stillen Einlage und des gewährten Gesellschafterdarlehens anerkannt worden. Den Gesellschaftern seien bereits in den Jahren 2001 und 2002 deren Einlagen und Gesellschafterdarlehen betragsmäßig übersteigende Verluste zugewiesen worden. In die Veräußerungsgewinnermittlung seien auch lediglich die von der Betriebsprüfung für die Jahre 2001 und 2002 anerkannten Verluste eingeflossen. Der als Veräußerungsgewinn gemäß Paragraph 24, Absatz 2, EStG 1988 ermittelte Betrag entspreche dem Verlustüberhang, sohin jenem Teil der zugewiesenen Verluste, der nicht durch Einlagen gedeckt sei. Im Ergebnis seien bei den atypisch stillen Gesellschaftern steuerlich die erlittenen Verluste bis zur Höhe der geleisteten stillen Einlage und des gewährten Gesellschafterdarlehens anerkannt worden. Den Gesellschaftern seien bereits in den Jahren 2001 und 2002 deren Einlagen und Gesellschafterdarlehen betragsmäßig übersteigende Verluste zugewiesen worden. In die Veräußerungsgewinnermittlung seien auch lediglich die von der Betriebsprüfung für die Jahre 2001 und 2002 anerkannten Verluste eingeflossen.

1 5 Zu von den atypisch stillen Gesellschaftern geltend gemachten Schadenersatzansprüchen (Prospekthaftung) gegenüber der I GmbH sei auszuführen, dass bei Ausscheiden eines Mitunternehmers mit einem negativen Kapitalkonto jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen müsse, entstehe. Dies gelte unabhängig davon, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden, auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen sei. Im vorliegenden Fall bestehe ein lediglich zivilrechtlicher Anspruch (Prospekthaftungsanspruch) des atypisch stillen Gesellschafters (Anleger) gegen die Gesellschaft, dem nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die zwingende ertragsteuerliche Norm des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 vorgehe. Der zivilrechtliche Anspruch führe lediglich dazu, dass die Auffüllungsverpflichtung der atypisch stillen Gesellschafter betreffend ihre negativen Kapitalkonten eben nicht (bzw. nicht in vollem Ausmaß) bestehe. Damit liege aber gerade der Anwendungsfall des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 vor. Zu von den atypisch stillen Gesellschaftern geltend gemachten Schadenersatzansprüchen (Prospekthaftung) gegenüber der I GmbH sei auszuführen, dass bei Ausscheiden eines Mitunternehmers mit einem negativen Kapitalkonto jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen müsse, entstehe. Dies gelte unabhängig davon, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden, auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen sei. Im vorliegenden Fall bestehe ein lediglich zivilrechtlicher Anspruch (Prospekthaftungsanspruch) des atypisch stillen Gesellschafters (Anleger) gegen die Gesellschaft, dem nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die zwingende ertragsteuerliche Norm des Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 vorgehe. Der zivilrechtliche Anspruch führe lediglich dazu, dass die Auffüllungsverpflichtung der atypisch stillen Gesellschafter betreffend ihre negativen Kapitalkonten eben nicht (bzw. nicht in vollem Ausmaß) bestehe. Damit liege aber gerade der Anwendungsfall des Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 vor.

16 Da zur Frage, ob zivilrechtliche (schadenersatzrechtliche) Ansprüche aus Anlegerbetrug und Prospekthaftung für die ertragsteuerliche Auffüllungsverpflichtung bzw. Veräußerungsgewinnermittlung gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 von Relevanz seien, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliege, sei die Revision zulässig. Da zur Frage, ob zivilrechtliche (schadenersatzrechtliche) Ansprüche aus Anlegerbetrug und Prospekthaftung für die ertragsteuerliche Auffüllungsverpflichtung bzw. Veräußerungsgewinnermittlung gemäß Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 von Relevanz seien, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vorliege, sei die Revision zulässig.

17 Gegen dieses Erkenntnis, soweit es das Jahr 2003 betrifft, wendet sich die vorliegende Revision.

18 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

19 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

20 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist nach § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist nach Paragraph 34, Absatz 3, VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

21 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden.

22 Der Revisionswerber hat auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision darzulegen, wenn er der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichts für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder er andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet. Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine Darlegung der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision (vgl. VwGH 21.6.2022, Ro 2021/15/0023, mwN). Der Revisionswerber hat auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision darzulegen, wenn er der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichts für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder er andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet. Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine Darlegung der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision vergleiche , VwGH 21.6.2022, Ro 2021/15/0023, mwN).

23 Gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ist als Veräußerungsgewinn im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Gemäß Paragraph 24, Absatz 2, letzter Satz EStG 1988 ist als Veräußerungsgewinn im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

24 Dieser Bestimmung liegt der Gedanke zu Grunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt. In jenen Fällen, in denen bei Kommanditisten durch Verlustzuweisungen

ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu deren Auffüllung er nicht verpflichtet ist, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreiende und damit gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich zieht, normiert die genannte Bestimmung eine derartige Rechtsfolge für steuerliche Zwecke. Andernfalls wären Verluste eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zu Grunde liegt, in unbeschränktem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen (insbesondere im Wege des Verlustausgleiches), ohne dass der nachträgliche Wegfall der unterstellten Vermögenseinbuße bei seinem Ausscheiden aus der Kommanditgesellschaft steuerlich als Wegfall einer Verbindlichkeit gewinnerhöhend erfasst werden könnte (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0034, mwN). Gleiches gilt auch im hier vorliegenden Fall einer atypisch stillen Gesellschaft. Dieser Bestimmung liegt der Gedanke zu Grunde, dass ein negatives Kapitalkonto eines Mitunternehmers grundsätzlich eine Verpflichtung des Mitunternehmers der Mitunternehmerschaft gegenüber zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zum Ausdruck bringt. In jenen Fällen, in denen bei Kommanditisten durch Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto entsteht, zu deren Auffüllung er nicht verpflichtet ist, sodass sein Ausscheiden ohne vorherige Auffüllung des Kapitalkontos keine schuldbefreiende und damit gewinnwirksame Rechtsfolge nach sich zieht, normiert die genannte Bestimmung eine derartige Rechtsfolge für steuerliche Zwecke. Andernfalls wären Verluste eines Kommanditisten, denen im steuerlichen System der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Gedanke einer Vermögenseinbuße zu Grunde liegt, in unbeschränktem Ausmaß steuerlich zu berücksichtigen (insbesondere im Wege des Verlustausgleiches), ohne dass der nachträgliche Wegfall der unterstellten Vermögenseinbuße bei seinem Ausscheiden aus der Kommanditgesellschaft steuerlich als Wegfall einer Verbindlichkeit gewinnerhöhend erfasst werden könnte vergleiche , VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0034, mwN). Gleiches gilt auch im hier vorliegenden Fall einer atypisch stillen Gesellschaft.

25 Zur Zulässigkeit der Revision wird (in zum Teil nicht leicht verständlichen Darlegungen) zunächst - auch im Sinne der Begründung der Zulässigkeit durch das Bundesfinanzgericht - geltend gemacht, es sei die Frage zu beantworten, ob der Steuertatbestand nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 dann gegeben sei, wenn die Auffüllung negativer Gesellschafterkonten der vom Geschäftsherrn betrogenen Anleger und Mitunternehmer nicht erfolge, weil mit Aufrechnung dieser Ansprüche (gemeint offenbar: Schadenersatzansprüche) der durch den Abfluss der Mittel aufgrund der Zahlung von Scheinrechnungen durch für den Geschäftsherrn agierende Straftäter geschädigten Anleger bereits eine Einlage zur Egalisierung der Kapitalkonten geleistet worden sei. Der den Schaden verursachende Geschäftsherr habe keinen Anspruch auf Ausgleich negativer Gesellschafterkonten, deren formal negativer Stand durch Scheinaufwendungen unter Veruntreuung des Kapitals der Mitunternehmerschaft herbeigeführt worden sei. Zur Zulässigkeit der Revision wird (in zum Teil nicht leicht verständlichen Darlegungen) zunächst - auch im Sinne der Begründung der Zulässigkeit durch das Bundesfinanzgericht - geltend gemacht, es sei die Frage zu beantworten, ob der Steuertatbestand nach Paragraph 24, Absatz 2, EStG 1988 dann gegeben sei, wenn die Auffüllung negativer Gesellschafterkonten der vom Geschäftsherrn betrogenen Anleger und Mitunternehmer nicht erfolge, weil mit Aufrechnung dieser Ansprüche (gemeint offenbar: Schadenersatzansprüche) der durch den Abfluss der Mittel aufgrund der Zahlung von Scheinrechnungen durch für den Geschäftsherrn agierende Straftäter geschädigten Anleger bereits eine Einlage zur Egalisierung der Kapitalkonten geleistet worden sei. Der den Schaden verursachende Geschäftsherr habe keinen Anspruch auf Ausgleich negativer Gesellschafterkonten, deren formal negativer Stand durch Scheinaufwendungen unter Veruntreuung des Kapitals der Mitunternehmerschaft herbeigeführt worden sei.

26 Weiters sei die Frage zu beantworten, ob in Fällen der Schädigung durch Straftaten der Anspruch auf Ersatz des Schadens aus der Straftat unter Zugrundelegung der werterhellenden Tatsachen bei Bescheiderlassung zu aktivieren sei, sodass kein negatives Kapitalkonto bestehe, sofern nicht diese zu aktivierenden Forderungen noch im selben Jahr wegen Uneinbringlichkeit ganz oder teilweise abzuschreiben seien. Dabei sei auch zu klären, ob eine spätere Abschreibung (nach Verurteilung der Straftäter im Jahr 2013) zur Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen zur Feststellung nachträglicher Betriebsausgaben zu führen habe.

2 7 Diesem Vorbringen ist - worauf auch in der Revisionsbeantwortung hingewiesen wird - zunächst entgegenzuhalten, dass eine Forderung erst dann auszuweisen ist, wenn sie entstanden ist (vgl. Doralt/Mayr, EStG14, § 6 Tz 218). Insbesondere - wie hier geltend gemacht - Schadenersatzforderungen werden erst dann anzusetzen sein, wenn sie (im Wesentlichen) unbestritten sind (vgl. Doralt/Mayr, aaO Tz 22 und 221). Dass der Anspruch der stillen Gesellschafter bereits im Jahr 2003 entstanden sei, wird in der Revision nicht konkret dargelegt. Diesem Vorbringen ist - worauf auch in der Revisionsbeantwortung hingewiesen wird - zunächst entgegenzuhalten, dass eine Forderung erst

dann auszuweisen ist, wenn sie entstanden ist vergleiche , Doralt/Mayr, EStG14, Paragraph 6, Tz 218). Insbesondere - wie hier geltend gemacht - Schadenersatzforderungen werden erst dann anzusetzen sein, wenn sie (im Wesentlichen) unbestritten sind vergleiche , Doralt/Mayr, aaO Tz 22 und 221). Dass der Anspruch der stillen Gesellschafter bereits im Jahr 2003 entstanden sei, wird in der Revision nicht konkret dargelegt.

28 Dem Vorbringen der Revisionswerber, am Kapitalkonto der stillen Gesellschafter sei deswegen ein negativer Betrag ausgewiesen, weil von den für die I GmbH handelnden Personen Scheinrechnungen gezahlt worden seien und auch im Übrigen Schädigungen durch Straftaten erfolgt seien, ist weiters entgegenzuhalten, dass im Zuge der erfolgten Außenprüfungen diese Zahlungen ohnehin nicht berücksi

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at