

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/3/11 92/13/0030

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 11.03.1992

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §16 Abs1 Z1;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3 Z5;

EStG 1972 §27 Abs1 Z1;

EStG 1972 §27 Abs2 Z2;

KStG 1966 §8 Abs1;

LiebhabeIV;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon sowie den Senatspräsidenten Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner und Dr. Hargassner als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des H in W, vertreten durch Dr. X, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VII, vom 24. August 1990, Zl. 6/3-3356/88-09, betreffend Einkommensteuer 1986, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.660,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer war Mitgründer der SK-VersicherungAG. Zur Finanzierung des 1982 erfolgten Aktienerwerbes in Höhe von S 700.000,-- (7 % des Grundkapitals) nahm der Beschwerdeführer 1983 ein Darlehen in gleicher Höhe auf. Darlehensgeber war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ("GmbH"), an der der Beschwerdeführer zu 25 % beteiligt ist. Die Verzinsung des Darlehens betrug 6 % jährlich. Für 1983 fielen Zinsen in Höhe von S 35.908,-- und für 1984 in Höhe von S 32.300,--, insgesamt also S 68.208,--, an. 1984 wurde das Aktienpaket um S 1.050.000,-- verkauft und die Darlehensschuld getilgt. Der Betrag von S 68.208,-- wurde im Jahre 1986 mit dem Gehaltsverrechnungskonto des Beschwerdeführers bei der GmbH gegenverrechnet und in der Einkommensteuererklärung dieses Jahres als Werbungskosten geltend gemacht.

Die belangte Behörde sprach den Zinsen (S 68.208,--) im angefochtenen Bescheid zwar die Eigenschaft von

Werbungskosten zu, hielt sie aber deshalb nicht für steuerlich berücksichtigungsfähig, weil sie nicht im Rahmen einer Einkunftsquelle angefallen wären. Gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/90 sei das Vorliegen von Einkünften zu vermuten bei einem Rechtsverhältnis, das durch die Absicht veranlaßt sei, einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Diese Vermutung könne widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei. Eine vom Beschwerdeführer erstellte Prognoserechnung für die Jahre 1983 bis 1990 mit einer Dividendenerwartung von jährlich 8 % lasse jedoch die Annahme eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zu, zumal die prognostizierten Dividendeneinnahmen auf einen Anteil von 1,4 Mio S und nicht auf die tatsächlich erworbenen Aktien von lediglich S 700.000,-- bezogen worden wären. Außerdem werde in der Prognoserechnung unterstellt, daß das aufgenommene Darlehen in Höhe von S 700.000,-- 1984 getilgt werde. Der Beschwerdeführer übersehe aber, daß die Tilgung erst durch den Verkauf der Wertpapiere ermöglicht worden sei. Unter Berücksichtigung der finanziellen Situation des Beschwerdeführers - die angefallenen Zinsen seien wegen betrieblicher Anpassung erst zwei Jahre nach dem Verkauf der Aktien verrechnet worden - sowie der nicht offen gelegten Laufzeit des Darlehens widerspreche eine solche Unterstellung dem Wesen der Prognoserechnung. Die Zinsenaufwendungen seien daher in den Folgejahren weiterhin anzusetzen.

Als Zinsenaufwendungen seien überdies nicht 6 % jährlich des geliehenen Kapitals anzusetzen, sondern jener angemessene Zinssatz, der den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der GmbH zugrundeliege und bezüglich des an den Beschwerdeführer gewährten Darlehens zu einer verdeckten Gewinnausschüttung geführt habe. Diese unterstellten Zinszahlungen seien bei der Einkunftserzielung des Gesellschafters als Werbungskosten zu berücksichtigen (Hinweis auf Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts<sup>4</sup> I 237). Den vom Beschwerdeführer prognostizierten Dividendenerträgen von 8 % stünden daher Zinsaufwendungen von 11,25 % gegenüber und sei daher anhand dieser Umstände die Absicht, einen positiven Gesamtüberschuß zu erzielen, nicht gegeben.

Unter Berücksichtigung der Entwicklung der Verluste, die durch die anfallenden Schuldzinsen verursacht seien, sowie des freiwilligen Verkaufes der Wertpapiere mit der Absicht, eine möglichst hohe Wertsteigerung zu realisieren, und des Umstandes, daß vom Beginn des Rechtsverhältnisses bis zur Veräußerung der Aktien ein Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten im Sinne des § 3 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung nicht erzielt worden sei, gelangte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid abschließend zum Ergebnis, daß die Voraussetzung des § 1 Abs. 1 erster Satz der Liebhabereiverordnung nicht erfüllt und das Vorliegen von Einkünften zu verneinen sei. Die angefallenen Zinsaufwendungen (Schuldzinsen) seien daher mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle steuerlich unbeachtlich.

Vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Der Beschwerdeführer erachtet sich nach dem Inhalt der Beschwerde dadurch in seinen Rechten verletzt, daß die erwähnten Darlehenszinsen nicht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (Dividenden aus den Aktien) als Werbungskosten berücksichtigt worden wären.

Aus Anlaß dieses Beschwerdefalles stellte der Verwaltungsgerichtshof beim Verfassungsgerichtshof den Antrag, die Liebhabereiverordnung hinsichtlich ihres Abschnittes I als gesetzwidrig aufzuheben (V 107/91 des Verfassungsgerichtshofes).

Auf Grund dieses Antrages hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53/91-15 u.a., in Abschnitt I der Liebhabereiverordnung Art. I § 1 Abs. 3 Z. 1 und Art. II als gesetzwidrig aufgehoben, den Antrag aber im übrigen abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Vom Verwaltungsgerichtshof ist im Beschwerdefall, der Anlaßfall für das erwähnte Normenprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof war, gemäß Art. 139 Abs. 6 B-VG die durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes bereinigte Rechtslage anzuwenden. Da mit diesem Erkenntnis die Übergangsbestimmung der Liebhabereiverordnung (Abschnitt I Art. II) als gesetzwidrig aufgehoben wurde, wonach Art. I auf alle (im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung mit dem ihrer Kundmachung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, das ist der 23. Juni 1990) noch nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle anzuwenden ist, sind für den zeitlichen Anwendungsbereich der Verordnung nun die allgemeinen Grundsätze entscheidend. Nach diesen richtet sich die materiell-rechtliche Beurteilung

abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, soweit der Gesetzgeber nicht anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieser Sachverhalte geltenden Recht. Änderungen der materiellen Rechtslage kommt daher grundsätzlich rückwirkende Kraft nicht zu. Da im Beschwerdefall die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1986 zu beurteilen ist, scheidet die Anwendung des gesamten Art. I der Liebhabereiverordnung aus (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 1992, 92/14/0016). Der Beschwerdefall ist sohin anhand der vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung geltenden Rechtslage dahingehend zu prüfen, ob steuerliche Liebhaberei vorliegt.

Nach dieser Rechtslage erblickte der Verwaltungsgerichtshof nur in Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lassen, eine Einkunftsquelle, wobei es in erster Linie auf die objektive Möglichkeit, positive Einkünfte zu erzielen, auf die (subjektive) Einkunftserzielungsabsicht hingegen nur im Zweifel ankam (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, § 2 Tz 21 ff und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Der Beschwerdeführer hält positive Einkünfte aus dem Aktienbesitz, den er mit dem zur Zinsenbelastung (Werbungskosten) führenden Darlehen anschaffte, deshalb für gegeben, weil der Verkauf der Aktien selbst unter Berücksichtigung der strittigen Zinsen einen Rohgewinn erbracht hätte. Er übersieht dabei, daß die Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle oder ob umgekehrt steuerliche Liebhaberei vorliegt, nur anhand der für die in Betracht kommenden Einkünfte maßgebenden steuerrechtlichen Vorschriften beantwortet werden kann (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1984, 83/14/0266, und vom 22. Oktober 1986, 84/13/0126). Nach diesen steuerrechtlichen Vorschriften - dem Einkommensteuerrecht des Einkommensteuergesetzes 1972 - spielt aber bei den Einkünften aus Kapitalvermögen die Veräußerung der Einkunftsquelle und ein daraus erzielter Überschuß keine Rolle; nur die aus der Einkunftsquelle erzielten Ergebnisse - die Erträge des Kapitalstammes und die mit ihnen zusammenhängenden Aufwendungen - sind beachtlich

(Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, aaO, § 27 Tz 12). Der beim Verkauf der Aktien erzielte "Veräußerungsgewinn" konnte somit zu positiven Einkünften aus Kapitalvermögen nicht beitragen.

Ein "Spekulationsgeschäft" bringt der Beschwerdeführer erstmals in der Beschwerde ins Spiel; im Verwaltungsverfahren hatte er ein solches nie behauptet. Der in der Beschwerde selbst vorgetragene Erwerb und Verkauf des Aktienpaketes in den Jahren 1982 und 1984 steht der Annahme eines Spekulationsgeschäftes - wenn darunter ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG 1972 gemeint sein sollte - entgegen (siehe dort Abs. 1 Z. 1 lit. b). Die Beteiligungshöhe (7 %) spricht - wie der Vollständigkeit halber bemerkt sei - auch gegen eine Veräußerung wesentlicher Beteiligungen im Sinne des § 31 leg. cit. Der in der Beschwerde ins Treffen geführte Erwerb des Aktienpaketes mit Fremdmitteln sagt über dessen Einkunftsquelleneigenschaft überhaupt nichts aus: Die Fremdmittelfinanzierung konnte sowohl dem Bezug von steuerlich beachtlichen Dividenden als auch dazu dienen, aus dem Aktienpaket steuerlich unbeachtliche Wertsteigerungen zu realisieren. Der Beschwerdeführer selbst erblickt aber in diesem Zusammenhang den "wirtschaftlichen Nutzen" im erzielten, jedoch unbeachtlichen "Veräußerungserlös".

Daß der Veräußerungsgewinn auch die "Aussicht auf eine eindrucksvolle Dividende" widerspiegelte, mag allerdings (wenigstens teilweise) zutreffen; dies ist auch einer der Gründe, warum dem in weiterer Folge aufzuzeigenden Verfahrensmangel die Wesentlichkeit nicht abzusprechen ist.

Den Ausführungen in der Beschwerde, die darauf hinauslaufen, auch Aktien könnten mit ihren Dividenden eine Einkunftsquelle bilden, ist durchaus beizupflichten. Im Beschwerdefall ist jedoch in Rechnung zu stellen, daß den Kapitalerträgen (Dividenden) auf Grund der Anschaffung der Aktien mit Fremdmitteln Zinsen als Aufwendungen gegenüber standen und diese vom Beschwerdeführer als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen die Frage aufwerfen, ob auf Dauer gesehen ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten verbleibt. Diese Frage erscheint, wie die folgenden Ausführungen zeigen, nicht ausreichend geklärt.

Ob das wirtschaftliche Engagement des Steuerpflichtigen auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten läßt, kann in aller Regel erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum beantwortet werden. Endet das wirtschaftliche Engagement jedoch, bevor noch ein solcher Zeitraum verstrichen ist, dann ist die voraussichtliche Entwicklung von Einnahmen und Aufwendungen anhand der schon bekannten Sachverhaltselemente zu prognostizieren. Beispielhaft erwähnt seien hier das vom Beschwerdeführer zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 1979, 2846/78, wie auch die Erkenntnisse vom 19. Februar 1985, 84/14/0079, und vom 19. Jänner 1988, 87/14/0034. Von dieser Rechtsprechung gehen schlüssig beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens aus: Der

Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren eine Prognoserechnung erstellt, in der Dividendenerwartungen von regelmäßig 8 % bis zur Zeit der Darlehenstilgung (1984) Zinsaufwendungen für das von der GmbH geliehene Kapital von 6 % jährlich gegenüber gestellt wurden. Die belangte Behörde meint hingegen unter Hinweis auf Doralt-Ruppe, aaO, nicht die tatsächlichen Zinsaufwendungen von 6 % hätten zum Ansatz zu kommen, sondern - und zwar entsprechend dem Wesen der Prognoserechnung auch für die Zeit nach dem Aktienverkauf und der dabei erfolgten Darlehenstilgung - jene dem geliehenen Kapital angemessenen, von der BP bei der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung berücksichtigten Zinsaufwendungen von jährlich 11,25 %, womit positive Einkünfte aus Kapitalvermögen auf Dauer gesehen auszuschließen wären.

Der Beschwerdeführer wendet ein, der von der belangten Behörde angenommene Zinsaufwand in Höhe von 11,25 % jährlich entspreche nicht der Sachlage und auch nicht dem Betriebsprüfungsergebnis. Der Betriebsprüfer habe nämlich den Zinssatz für das vom Beschwerdeführer aufgenommene Darlehen mit 7 % anerkannt.

Dieser Einwand bringt zwar keine (vom Beschwerdeführer allein erhobene) Rechtsrüge, wohl aber eine Verfahrensrüge, nämlich eine aktenwidrige Sachverhaltsannahme, zum Ausdruck. Den Überlegungen, welches Gewicht dieser Verfahrensrüge zukommt, ist folgendes vorzuschicken:

Doralt-Ruppe erläutern aaO im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung die steuerliche Behandlung von Kapital, das ein Gesellschafter unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt zur Nutzung erhält, anhand des nachstehenden Beispiels:

"Die Gesellschaft gewährt dem Gesellschafter ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von S 100.000,-. Für einen entsprechenden Bankkredit wären S 10.000,- Zinsen zu zahlen. Der Fall wird aus der Sicht der GESELLSCHAFT so betrachtet, als hätte die Gesellschaft angemessene Zinsen erhalten und diese als Gewinn ausgeschüttet (vgl. BFH 3.2.1971, BStBl II 408). Die entgangenen Zinsen sind daher dem Gewinn hinzuzurechnen. - Aus der Sicht des GESELLSCHAFTERS wird unterstellt, daß er angemessene Zinsen zahlt und sie wieder als Gewinnausschüttung erhält. Der Vorteil der Zinslosigkeit ist daher unter den Einkünften anzusetzen. Verwendet der Gesellschafter das Darlehen für Zwecke der Einkünfteerzielung (etwa zum Erwerb eines Mietobjektes oder in seinem Betrieb), so müssen konsequenterweise die (unterstellten) Zinszahlungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sein. In diesem Fall hat die Zinslosigkeit daher keine steuerlichen Auswirkungen."

Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich dieser Rechtsmeinung an. Sie hat für den Beschwerdefall die von der belangten Behörde richtig erkannte Folge, daß nicht die tatsächlich der GmbH gezahlten Zinsen (6 %), sondern die der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde zu legenden Zinsen beim Beschwerdeführer bei Prüfung nach dem Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten zum Ansatz zu kommen haben. Da nämlich, wie ausgeführt, die Frage nach steuerlicher Liebhaberei bzw. nach dem Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle den steuerlichen Grundsätzen entsprechend zu beantworten ist, sind auch bei Prüfung dieser Frage die steuerlich zu berücksichtigenden Zinsen anzusetzen. Unter Berufung auf die Betriebsprüfung bringt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid 11,25 % in Ansatz. Laut Beschwerde hat die Betriebsprüfung aber nur 7 % verrechnet. Die Richtigkeit dieses Einwandes gesteht die belangte Behörde in der Gegenschrift unter Hinweis auf den Akteninhalt zu. Sie hat damit im angefochtenen Bescheid auf Grund einer aktenwidrigen Sachverhaltsannahme eine positive Einkunftsquelle verneint. Bei einer dem Akteninhalt entsprechenden Darlehensverzinsung von 7 % war bei einer nicht in Zweifel gezogenen Dividendenerwartung von 8 % ein anderer Bescheid nicht auszuschließen. Wenn die belangte Behörde nunmehr in der Gegenschrift höhere Zinsen als 7 % für angemessen hält, ist für sie schon deshalb nichts gewonnen, weil sie - anders als die Betriebsprüfung - für einen höheren Prozentsatz jede Begründung schuldig bleibt und zudem auch für den Beschwerdeführer keine Gelegenheit bestand, zu höheren Zinsen Stellung zu nehmen. Abgesehen davon ist der Standpunkt der belangten Behörde in sich nur schlüssig, wenn als Werbungskosten Zinsen in jener Höhe verrechnet werden, die der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde lag.

Die Beschwerde ist somit mit ihrer gegen die Höhe der Zinsaufwendungen erhobenen Einrede, die eine Verfahrensrüge darstellt, im Recht. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. a VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 106/91.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VwGH:1992:1992130030.X00

**Im RIS seit**

11.03.1992

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)