

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/7/24 2006/14/0042

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.07.2007

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §288 Abs1 litd;  
BAO §93 Abs3 lit a;  
VwGG §41 Abs1;  
VwGG §42 Abs2 Z3 lit c;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des C H in S, vertreten durch die Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 2. Juli 2003, GZ. RV/368-S/02, RV/463-S/02, RV/165-S/03, betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2000, 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 EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer legte Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre, in denen er seinen Beruf als Fitnessbetreuer bezeichnete, wobei den Steuererklärungen zur Gewinnermittlung seiner erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils ein Jahresabschluss angeschlossen war.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurden neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt (1988 in Höhe von 213.220 S, 1999 in Höhe von - 57.527 S und 2000 in Höhe von - unverändert gegenüber der Veranlagung - 113.858 S). Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt:

Der Beschwerdeführer betreibe seit August 1997 eine "Einzelfirma (Fitnessbetreuer)" und sei gleichzeitig 25 %-iger Gesellschafter und Geschäftsführer der im Jahr 1995 gegründeten V. GmbH ("Fitness Club"). Für diese Gesellschaft seien Kredite aufgenommen worden, für die der Beschwerdeführer als Bürge haftet habe. Erste Zahlungsschwierigkeiten hätten sich Ende 1997 abgezeichnet und in der Folge seien Bürgschafts- und

Haftungsverpflichtungen schlagend geworden. Über das Vermögen der V. GmbH sei im August 1998 das Konkursverfahren eröffnet worden. Der Beschwerdeführer sei bis März 1997 in einem Dienstverhältnis zur V. GmbH gestanden. Ab April 1997 sei die "Abrechnung seiner Tätigkeit" nicht mehr im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt, sondern mittels Honorarnoten. In den Steuererklärungen für die Streitjahre habe der Beschwerdeführer u.a. Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Übernahme von Bürgschaften sowie Kreditkosten geltend gemacht.

Die "Berufungen und Vorlagen" seien - so die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid - wie nachstehend begründet worden:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Bereits in der Bilanz zum 31. Dezember 1997 sei die 25 %ige Beteiligung an der V. GmbH wegen "der ausschließlich betrieblichen Veranlassung und somit als notwendiges Betriebsvermögen mit den Anschaffungskosten" ausgewiesen worden. Die Beteiligung stelle auch nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz notwendiges Betriebsvermögen dar. Das Eingehen der Bürgschaft sei ausschließlich betrieblich veranlasst gewesen. Der Beschwerdeführer habe die Einnahmen 1997 und 1998 überwiegend aus seiner Tätigkeit für die V. GmbH bezogen. Es bestehe sohin der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Beteiligung im Betriebsvermögen und "schlagend gewordener Verbindlichkeiten bei den Banken". Schlagend gewordene Bürgschaften seien im Rahmen eines Gewerbebetriebes zu berücksichtigen, wenn der wirtschaftliche Zusammenhang zum Betriebsvermögen gegeben sei. Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehöre dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördere oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung bestehe, enge wirtschaftliche Beziehungen gegeben seien.

In der Folge wird im angefochtenen Bescheid eine Stellungnahme der Abgabenbehörde erster Instanz vom 20. Mai 2003 gegenüber der belangten Behörde wiedergegeben, in der diese zur Tätigkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der V. GmbH darauf hinwies, dass ihrer Ansicht nach auch nach der mündlichen Änderung des Vertrages noch die Merkmale eines Dienstvertrages nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt seien, sodass schon deshalb die Zuordnung der 25 %igen Beteiligung an der V. GmbH zum Betriebsvermögen nicht in Betracht komme. Erkenne man die "Wirkung des mündlichen Werkvertrages" an, lägen sonstige selbständige Einkünfte vor, wobei hier zu prüfen wäre, ob die Beteiligung an einer GmbH "beim Einzelunternehmen eines Geschäftsführers tatsächlich notwendiges Betriebsvermögen darstelle". Die Abgabenbehörde erster Instanz sei nicht mehr der Meinung, dass die Beteiligung an der V-GmbH notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Eine objektive Förderungsmöglichkeit der Tätigkeit des Beschwerdeführers sei auf Grund der finanziellen Lage der GmbH zu bezweifeln. Überdies spreche sich auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom "24." (richtig wohl: 25.) Oktober 1994, 94/14/0071, gegen die Qualifikation einer Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers "an seiner GmbH" als notwendiges Betriebsvermögen aus.

Weiters wird im angefochtenen Bescheid eine am 5. Juni 2003 von der Abgabenbehörde erster Instanz mit dem Beschwerdeführer aufgenommene Niederschrift referiert, in der u.a. davon die Rede ist, dass der Beschwerdeführer zusammen mit einem zweiten Gesellschafter die Geschäftsführung ausgeübt habe, wobei der Beschwerdeführer wegen des ab April 1997 abzuleistenden Grundwehrdienstes nur mehr gelegentlich als Geschäftsführer (auf Werkvertragsbasis) für die V. GmbH tätig geworden sei und zudem einen eigenen Gewerbeschein erworben habe, der es ihm ermöglicht habe, auch für andere Fitness-Clubs Leistungen auf Werkvertragsbasis zu erbringen.

Zu einem weiteren Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 23. Juni 2003 wird im angefochtenen Bescheid festgehalten, in diesem sei unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 1995, 94/15/0147, die Ansicht vertreten worden, dass der 25 %ige GmbH-Anteil für den Beschwerdeführer notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens darstelle. Leistungen eines Gesellschafters beispielsweise aus Bürgschaftsverpflichtungen seien nach der Rechtsprechung auf den Beteiligungsansatz zu aktivieren. Für den Fall, dass der Beteiligungsansatz nicht werthaltig sei, sei eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Demgemäss habe der steuerliche Vertreter die Jahresabschlüsse 1997 bis 1999 berichtigt und die Verpflichtungen des Beschwerdeführers "auf dem Beteiligungsansatz aktiviert und in weiterer Folge aufgrund des Konkurses der Gesellschaft als Teilwertabschreibung abgesetzt". Damit hätten sich für die Streitjahre 1998 und 1999 (unter Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung in Höhe von 1,335.499 S bzw. 1,226.071

S) Jahresverluste von 1,122.280,45 S bzw. 1,285.422,43 S ergeben.

Für das Jahr 2000 sei beantragt worden, den aus den Teilwertabschreibungen der Vorjahre resultierenden Verlustabzug zu berücksichtigen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen keine Folge und sprach aus, dass der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 unverändert bleibe, die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 jedoch abgeändert würden. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben seien den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bildeten einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides wird nach der Überschrift "Bürgschaftszahlung" und der Unterüberschrift "Zuordnung der Einkünfte" ausgeführt, der Beschwerdeführer sei mit 25 % an der V. GmbH nicht wesentlich beteiligt. Das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer wesentlichen Beteiligung sei maßgebliches Kriterium für die Einordnung der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH (sonstige selbständige Einkünfte nach § 22 EStG 1988 oder nichtselbständige Einkünfte nach § 25 Abs. 1 EStG 1988). Übe ein Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch seine Tätigkeit auf Grund eines Werkvertrages aus, dann beziehe er unabhängig von seiner Beteiligung Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 erster Teilstich EStG 1988, "was, wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, für den streitgegenständlichen Fall zutrifft".

Nach der Unterüberschrift "Notwendiges Betriebsvermögen" ist im angefochtenen Bescheid zu lesen, nach Lehre und Rechtsprechung umfasse notwendiges Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit einem Betrieb zu dienen bestimmt seien und diesem auch tatsächlich dienten. Für die Qualifikation von GmbH-Anteilen als Betriebsvermögen des "Geschäftsführertätigkeitsbetriebes" würden keine besonderen Grundsätze gelten. Wie dem Sachverhalt zu entnehmen sei, sei über das Vermögen der V. GmbH, aus der die Beteiligung resultiere, im August 1998 der Konkurs "verhängt" worden "(also 12 Monate nach Gründung der Einzelfirma)". Es sei daher "sehr fraglich", inwiefern diese Beteiligung im Jahr 1997 noch objektiv geeignet gewesen sei, dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zu dienen oder "ihn" objektiv zu fördern, sodass sie seinem Betriebsvermögen zugerechnet werden könne. Wie dem Konkursakt zu entnehmen sei, seien bereits im 4. Quartal 1997 diverse Zahlungen, wie z.B. auch die Umsatzsteuer für Juli 1997, nicht mehr geleistet worden. Im Zuge der mündlichen Verhandlung habe der Beschwerdeführer seine Kenntnis bezüglich der Zahlungsschwierigkeiten der V. GmbH mit März 1998 angegeben. Dass er als Gesellschafter von vorangegangenen "Zahlungsunzulänglichkeiten (durch seinen Präsenzdienst)" nichts gewusst haben sollte, widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, zumal ein Konkurs eine gewisse Vorlaufzeit in Anspruch nehme und der Beschwerdeführer bei der V. GmbH durchgehend tätig gewesen sei. Aus dem vom steuerlichen Vertreter mehrmals zitierten Erkenntnis vom 22. November 1995 könne daher für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden.

Abgesehen davon habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 94/14/0071, die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers an seiner GmbH nicht als notwendiges Betriebsvermögen angesehen, weil - Fremdüblichkeit der Geschäftsführervergütung vorausgesetzt - sie den entsprechenden Einkünften nicht dienlich sei, zumal ein möglichst hoher Ertrag aus der Beteiligung einerseits und ein möglichst hoher Verdienst aus der Geschäftsführertätigkeit andererseits einen natürlichen Interessengegensatz darstellten. Wie "oben dargestellt", habe der Beschwerdeführer als "selbständiger GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer (bedingt durch den Werkvertrag)" eine Beteiligung an der V. GmbH gehalten und sei fremdüblich entlohnt worden. Eine Beteiligung dieser Art stelle aber "in Anlehnung an das oben zitierte Erkenntnis kein notwendiges Betriebsvermögen des § 22 Z 2 EStG umschriebenen Betriebes dar". Der Beschwerdeführer halte somit seine Beteiligung im Privatvermögen. Auch aus diesem Grund könne auch "aus den weiteren in den Berufungen/Vorlagen vorgebrachten Argumenten und zitierten Verwaltungsgerichtshofentscheidungen für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden, da diese notwendiges Betriebsvermögen voraussetzen".

Im Sinne der ursprünglichen Berufungsanträge sei noch anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof die Abzugsfähigkeit von Bürgschaftszahlungen generell als Betriebsausgabe verneine, weil die Übernahme von Verpflichtungen der Gesellschaft seitens des Gesellschafters grundsätzlich als Einlage zu werten seien, "mit der Möglichkeit einer Teilwertabschreibung". Die Berichtigungen der Jahresabschlüsse 1998 bis 2000, in denen die Verpflichtungen des Beschwerdeführers auf den Beteiligungsansatz aktiviert worden seien, seien im Sinne dieser Rechtsprechung zu sehen, "allerdings in Ermangelung des Vorliegens von notwendigem Betriebsvermögen, ohne steuerliche Auswirkung". Die aus der Berichtigung resultierenden Verlustabzüge könnten nicht gewährt werden. Die für die Jahre 1998 und 1999 durchgeführten Teilwertabschreibungen der Beteiligung (62.500 S und 112.500 S), die von

der Abgabenbehörde erster Instanz anerkannt worden seien, seien rückgängig zu machen.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf steuerliche Anerkennung der vorgenommenen Teilwertabschreibungen ("damit auf Anerkennung meiner Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen"), "hilfsweise auf Anerkennung der Abzugsfähigkeit der Zahlungen aus den schlagend gewordenen Bürgschaften" verletzt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung ist dabei die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer - nachvollziehbar darzustellenden - Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt, wobei die Wiedergabe des Vorbringens des Abgabepflichtigen oder sonstiger Bekundungen für sich nicht ausreicht (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, und vom 31. Mai 2006, 2002/13/0204).

Diesen Anforderungen an eine Bescheidebegründung entspricht der angefochtene Bescheid nicht. Zunächst fällt auf, dass im angefochtenen Bescheid davon die Rede ist, dass der Beschwerdeführer als Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehe. Sowohl in den erstinstanzlichen Bescheiden als auch in den dem angefochtenen Bescheid angeschlossenen Berechnungsblättern werden allerdings - neben nichtselbständigen Einkünften - nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen.

Zum Themenbereich "Bürgschaftszahlung" finden sich im angefochtenen Bescheid unter der Überschrift "Notwendiges Betriebsvermögen" Ausführungen der belangten Behörde, die nicht eindeutig erkennen lassen, welcher Sachverhalt hier besprochen wird bzw. in Bezug auf welche Tätigkeitsbereiche des Beschwerdeführers die Betriebsvermögenseigenschaft der in Rede stehenden Beteiligung an der V. GmbH konkret beurteilt wird. Berechtigt erscheint in diesem Zusammenhang die Rüge des Beschwerdeführers, wonach hier "schon vom Ansatz her" eine Klarstellung erforderlich gewesen wäre, zumal der "Einzelbetrieb" des Beschwerdeführers "nicht nur in 'unternehmerischer Geschäftsführer', sondern schwergewichtig in 'Fitness-Einzelunternehmer' " bestehe (den Aspekt des Einzelunternehmens lasse der angefochtene Bescheid offenbar "vollends außer Betracht"). Unklar ist etwa auch, warum unter dem Titel "Bürgschaftszahlung" in Abänderung der erstinstanzlichen Bescheide für die Jahre 1998 und 1999 Teilwertabschreibungen von 62.500 S bzw. 112.500 S nicht mehr anerkannt wurden, zumal nach der Aktenlage (Jahresabschlüsse) hier nur Abschreibungen der als Beteiligungsansatz ausgewiesenen Stammeinlagen erfolgt waren.

Lässt solcherart die Begründung des angefochtenen Bescheides dessen Gesetzmäßigkeitsprüfung nicht zu, dann führt ein solcher Begründungsmangel gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften schon aus diesem Grund (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997).

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Juli 2007

### **Schlagworte**

Begründung Begründungsmangel Sachverhalt Beweiswürdigung

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140042.X00

### **Im RIS seit**

13.08.2007

### **Zuletzt aktualisiert am**

02.10.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

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