

TE Vwgh Erkenntnis 1999/5/26 94/13/0036

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.05.1999

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §27;

KStG 1966 §8 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde der V GmbH in W, vertreten durch Dr. Michael Czinglar, Rechtsanwalt in Wien I, Stallburggasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 21. Dezember 1993, Zl 6/2-2128/89-08, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1980 und 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Beteiligung an und die Finanzierung von Unternehmen ist, erwarb im Jahr 1980 eine 100 %-ige Beteiligung an der V Pferdezucht GmbH (in der Folge V-GmbH), deren Stammkapital S 100.000,-- betrug. Geschäftsführer und Gesellschafter der Beschwerdeführerin sowie Geschäftsführer der V-GmbH war Karl V. Im Jahr 1982 wurde eine Erhöhung des Stammkapitals der V-GmbH von S 100.000,-- auf S 4.100.000,-- beschlossen. In ihrer Bilanz zum 30. September 1980 (und zum 30. September 1981) wies die Beschwerdeführerin neben zwei weiteren Beteiligungen (an der V Speditions GmbH und an der I-reisen V GmbH) die Beteiligung an der V-GmbH mit S 100.000,--, in der Bilanz zum 30. September 1982 mit S 4.100.000,-- aus. Die in den Bilanzen zum jeweils 30. September der Jahre 1980 bis 1982 ausgewiesenen Beteiligungserträge betreffen ausschließlich die V Speditions GmbH und die I-reisen V GmbH, nicht jedoch die V-GmbH.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten, dass die V-GmbH auf Grund ihrer Tätigkeit an Hand objektiver Kriterien steuerlich als "Liebhabereibetrieb" zu behandeln sei. Der Wert der Geschäftsanteile aus einer solchen Kapitalgesellschaft, die objektiv keine Einkünfte erziele, sei entsprechend den bewertungsrechtlichen Vorschriften abzuwerten. Es sei daher im Jahr 1980 eine

Teilwertberichtigung auf den Erinnerungswert von S 1,-- und im Jahr 1982 der Gesamtbetrag der Aufstockung der Beteiligung (S 4 Mio) zur Gänze wertüberichtigen. In weiterer Folge vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die für die teilwertberichtigte Beteiligung aufgewandten Kapitalien - mangels Eignung, positive Ergebnisse zu erwirtschaften - im außerbetrieblichen Interesse des Gesellschafters der Beschwerdeführerin, Karl V bezahlt worden seien, weshalb die Beträge von S 99.999,-- (1980) und S 4 Mio (1982) als verdeckte Gewinnausschüttung an Karl V zu beurteilen seien.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ einen Haftungsbescheid, in welchem die Beschwerdeführerin als Haftungspflichtige gemäß § 95 Abs 1 EStG 1972 für aushaftende Kapitalertragsteuer in Höhe von S 20.000,-- (1980) und S 800.000,-- (1982) in Anspruch genommen und zur Entrichtung dieser Beträge aufgefordert wurde. In einer dagegen erhobenen Berufung wurde in Verweisung auf eine andere Berufung insbesondere vorgebracht, dass jede Beteiligung aus wirtschaftlichen Gründen getätigt worden sei. Die Beschwerdeführerin erwarte, dass jede Beteiligung Erträge und Gewinne bringe. Auch die Beteiligung an der V-GmbH sei unter dieser Voraussetzung eingegangen worden. Die Beteiligung habe in den Wirtschaftsjahren 80/81 und 81/82 Erträge in Höhe von rd S 350.000,-- erwirtschaftet. Unter Berücksichtigung der damit verbundenen Kosten sei daraus ein Gewinn von mindestens S 200.000,-- entstanden. Dieser Umstand sei anlässlich der Prüfung nicht berücksichtigt worden. Die Behauptung, dass aus der Beteiligung keine positiven Erträge zu erwirtschaften seien, sei daher unrichtig. Auf Grund der Größenordnung der Pferdezucht der V-GmbH habe die Beschwerdeführerin erwarten können, dass sich durch Zunahme der ins Rennen geschickten Pferde die Ergebnisse verbessern und mit weiteren Erträgen zu rechnen sei. Die Betriebsergebnisse der V-GmbH hätten sich bis zum Jahr 1984 stark verbessert. Auch die Veräußerung des Pferdezuchtbetriebes (im Jahr 1985) und die Aufnahme einer neuen Tätigkeit (Handelsgeschäfte) zeige eindeutig, dass bei der Beteiligung an dieser Gesellschaft Ertrag- und Gewinnstreben gegeben sei. Bereits im Jahr 1988 habe die V-GmbH Gewinne erzielen können. Die Ertragsfähigkeit der Beteiligung sei dadurch bestätigt. Im Übrigen sei die Dauer der Steuerpflicht einer GmbH der Gesamtzeitraum zwischen Gründung und Liquidation der Gesellschaft. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 20. Mai 1987, 86/13/0088, betont, dass im Bereich der Kapitalgesellschaften zur Feststellung einer Einkunftsquelleneigenschaft eine sorgsame Vorgangsweise geboten sei und ein relativ langer Beobachtungszeitraum anzusetzen sei. Bei Beurteilung der Wirtschaftlichkeit einer Beteiligung treffe dies auf jeden Fall zu, da der Gesamtzeitraum bedeutend sei. Der anlässlich der Prüfung angesetzte Beobachtungszeitraum sei viel zu kurz gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1980 eine Beteiligung an einer Gesellschaft erworben, die eine Tätigkeit ausübe, welche objektiv gesehen nicht geeignet sei, positive Ergebnisse zu erwirtschaften, wobei dies im Zusammenhang mit dem gegebenen außerbetrieblichen Interesse des Gesellschafters der Beschwerdeführerin zu sehen sei. Im Jahr des Erwerbes der Beteiligung habe die V-GmbH keinen Umsatz erzielt und einen Verlust von S 526.498,-- erwirtschaftet. Die Verluste hätten auch in den Folgejahren von der Beschwerdeführerin durch Darlehen abgedeckt werden müssen. Schon der Erwerb der Beteiligung hätte bei diesem Sachverhalt als Vorteil an den Anteilsinhaber der Beschwerdeführerin (Karl V) angesehen werden müssen, da für die Beschwerdeführerin kein wirtschaftlicher Grund bestanden habe, sich an einer Pferdezuchtgesellschaft, die derartige wirtschaftliche Ergebnisse ausgewiesen habe, zu beteiligen. Lediglich der Betriebsgegenstand dieses Unternehmens (die Aufzucht, der Einkauf und Verkauf von Pferden) erhellte die Beweggründe für den Erwerb dieser Beteiligung, die jedoch ausschließlich im privaten Bereich des Gesellschafters der Beschwerdeführerin zu suchen seien und keine wirtschaftlichen Komponenten beinhalteten. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Frage der Liebhaberei ausgeführt habe, eigne sich ein Pferdezuchtbetrieb von vornherein nicht als Einkunftsquelle. Auch bestehe der Betrieb einer Pferdezucht in erster Linie aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigneten und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprächen. Alle wirtschaftlichen Dispositionen der Beschwerdeführerin im Hinblick auf die V-GmbH seien daher in diesem Sinne zu werten. Auch die Umwandlung der Darlehensforderungen, welche die Beschwerdeführerin gegenüber der V-GmbH gehabt habe, in eine Kapitalerhöhung, könne unter den gegebenen Umständen nicht anders als eine Zuwendung an den Gesellschafter der Beschwerdeführerin gesehen werden. Die Umwandlung dieser Forderung in eine Kapitalerhöhung sei daher genauso zu behandeln wie der Erlass einer Darlehensforderung, worin nach herrschender Lehre und Judikatur eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen sei. Die Beschwerdeführerin habe jedenfalls für die Umwandlung der Forderung keine adäquate Gegenleistung erhalten, da die Beteiligung an einem überschuldeten Unternehmen, von der Beschwerdeführerin unbestritten, keinen Wert

von S 4,1 Mio darstelle. Die von der Beschwerdeführerin aufgewendeten (und dann umgewandelten) Kapitalien seien im ausschließlichen Interesse des Karl V geleistet worden, sodass zu Recht eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der für die Pferdezucht GmbH aufgewendeten Kapitalien anzunehmen gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

In ihrer Beschwerde behauptet die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides insbesondere deswegen, weil die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid in ihrer Begründung der verdeckten Gewinnausschüttung hauptsächlich auf den seinerzeitigen Betrieb der V-GmbH hingewiesen habe, sich aber mit dem Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin, der Beteiligung an und der Finanzierung von anderen Unternehmen, überhaupt nicht auseinander gesetzt und die auf Dauer mögliche Ertragsfähigkeit der entsprechenden Beteiligung nicht beurteilt habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe aber festgestellt, dass Liebhaberei nur dann anzunehmen sei, wenn die Prognose mit ausreichender Sicherheit das Fehlen der Ertragsfähigkeit ergebe.

Dieses Beschwerdevorbringen ist schon deswegen nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, weil es am Inhalt des angefochtenen Bescheides vorbeigeht. Dieser beschäftigt sich in Begründung einer Haftungspflicht der Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer aus verdeckten Gewinnausschüttungen mit der Frage, ob der vom Prüfer festgestellte und von der belangten Behörde als erwiesen angenommene Sachverhalt als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist, wobei auch der Frage Bedeutung beigemessen wurde, ob die Tätigkeit der V-GmbH als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen war, und gelangt im Ergebnis dieser Beurteilung zu einer solchen verdeckten Gewinnausschüttung. Der angefochtene Bescheid beschäftigt sich dagegen nicht mit der Frage, ob die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in Bezug auf ihre Beteiligung an der V-GmbH als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen ist. Das auf Widerlegung einer Beurteilung dieser Tätigkeit - der Beschwerdeführerin - als Liebhaberei gerichtete Beschwerdevorbringen geht damit ins Leere.

Soweit die Beschwerdeführerin im Hinblick auf die Änderung der Tätigkeit der V-GmbH im Jahr 1985 (Verkauf des Pferdezuchtbetriebs und Aufnahme von Handelsgeschäften) vorbringt, es sei auf Sicht gesehen möglich, dass die handelsrechtlichen Verluste abgebaut und Gewinnausschüttungen durchgeführt werden könnten, sowie der Wert der Anteile wieder ansteige, so ist darauf hinzuweisen, dass diese aufgezeigten Möglichkeiten ab dem Jahr 1985 durch die allein vorgenommene Teilwertabschreibung in den Jahren 1980 und 1982 der in den Bilanzen der Beschwerdeführerin nach wie vor ausgewiesenen Beteiligung an der V-GmbH - eine Liebhabereibeurteilung dieser Beteiligung wurde dagegen wie ausgeführt nicht vorgenommen - nicht beeinträchtigt werden.

Ein Vorbringen, welches geeignet wäre, eine Rechtswidrigkeit der im angefochtenen Bescheid tatsächlich erfolgten Beurteilung einer gegebenen verdeckten Gewinnausschüttung aufzuzeigen, enthält die Beschwerde im Ergebnis nicht. Das Beschwerdevorbringen, worin auf tatsächliche Erträge aus der gegenständlichen Beteiligung in den Wirtschaftsjahren 80/81 und 81/82 hingewiesen wird, ist aktenwidrig. Die Beschwerdeführerin hat nach ihren in den Verwaltungsakten erliegenden Bilanzen zum jeweils 30. September der Jahre 1980 bis 1983 aus der Beteiligung an der V-GmbH keine Erträge erzielt. Die in den Bilanzen ausgewiesenen Erträge aus Beteiligungen betreffen vielmehr ausdrücklich die beiden anderen Gesellschaften, an denen die Beschwerdeführerin beteiligt ist (die V Speditions GmbH und die I-reisen V GmbH). Einer dahin gehenden Beurteilung, dass sich ein Pferdezuchtbetrieb im Allgemeinen nicht als Einkunftsquelle eignet (vgl. das schon im angefochtenen Bescheid zitierte hg Erkenntnis vom 25. Jänner 1989, 84/13/0150), standen daher auch im Beschwerdefall keine Umstände entgegen, zumal die V-GmbH der mangelnden Eignung, Erträge aus einer diesbezüglichen Tätigkeit zu erzielen, im Jahr 1985 durch Einstellung dieser Tätigkeit Rechnung trug. Im Hinblick auf die Einstellung dieser Tätigkeit rügt die Beschwerdeführerin - soweit dieses Vorbringen auf die V-GmbH bezogen werden kann - einen zu kurz angenommenen Beobachtungszeitraum nach Lage des Beschwerdefalles im Übrigen zu Unrecht.

Damit stößt aber auch die im Ergebnis erfolgte Beurteilung der belangten Behörde, die von der Beschwerdeführerin aufgewandten Kapitalien im Zusammenhang mit der Beteiligung der Beschwerdeführerin an der diese Tätigkeit ausübenden GmbH seien nicht im betrieblichen Interesse der Beschwerdeführerin, sondern im ausschließlichen Interesse ihres Gesellschafters erfolgt, auf keine Bedenken.

Vor dem Hintergrund der gesetzlichen Bestimmungen des EStG 1972 über steuerabzugspflichtige Kapitalerträge - zu denen auch verdeckte Gewinnausschüttungen gehören

(vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Rz 20 zu§ 27 EStG 1972) -, deren Einbehaltung und Abfuhr (vgl.

insbesondere § 95 Abs 2 EStG 1972, wonach der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet), ist auch das Vorbringen, dass die "Rechtsmittelverfahren über die Grundlagenfeststellungen" nicht abgeschlossen, "Kapitalertragsteuerbescheide" für die Jahre 1980 und 1982 "bisher nicht ausgestellt" und die Rechtsmittelverfahren betreffend die Einkommensteuer 1980 und 1982 für Karl V nicht abgeschlossen seien, nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, auch nicht die von der Beschwerdeführerin diesbezüglich behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften, darzutun.

Da die Beschwerde somit insgesamt nicht geeignet ist, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, war sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 26. Mai 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1994130036.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at