

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/5/23 89/13/0272

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.05.1990

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §188;

BAO §22;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs4;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 89/13/0273 89/13/0275 89/13/0274

## Betreff

1. P-GmbH, 2. J und T als Erben nach EP, 3. S und 4. P-GmbH & Co KG gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 17. November 1989,

1.

Zl. 6/3-3156/89-01, 2. Zl. 6/3-3162/89-01,

3.

Zl. 6/3-3163/89-01, 4. Zl. 6/3-3164/89-01, jeweils betreffend Versagung der Feststellung gemäß 188 BAO sowie 2.-4. der Feststellung einer Mitunternehmerstellung zur P-GmbH für die Jahre 1982 und 1983

## Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern zu Handen der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 46.240,- binn zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die erstbeschwerdeführende GmbH ist Eigentümerin (Baurechtsinhaberin) einer Tiefgarage. Im Sommer 1982 vereinigten sich die GmbH und EP zu einer GmbH & Co KG (Viertbeschwerdeführerin, im folgenden nur noch KG genannt). Die GmbH war Komplementär, EP Kommanditistin. 10 % der Kommanditeinlage hielt EP treuhändig für den Drittbeschwerdeführer. Die KG hatte laut Gesellschaftsvertrag die Aufgabe, die überschuldete GmbH zu sanieren. Sie

übernahm den Betrieb der Tiefgarage und hatte der GmbH auf Grund eines Bestandvertrages einen Pachtzins von 18 Mio S jährlich zu bezahlen. Die Sanierung der GmbH war Ende 1983 abgeschlossen, sodaß der Pachtvertrag zum 31. Dezember 1983 aufgekündigt wurde und die GmbH wieder selbst den Betrieb der Tiefgarage führte.

Mit den vier Berufungsentscheidungen vom 16. April 1987, Zl. 6/3-3084/5/87, Zl. 6/3-3084/4/87, Zl. 6/3-3084/6/87, und Zl. 6/3-3084/87, versagte die belangte Behörde den Beschwerdeführern eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der KG gemäß § 188 BAO und traf gegenüber der Verlassenschaft nach der 1985 verstorbenen EP sowie gegenüber dem Drittbeschwerdeführer und der KG die Feststellung, daß keine Mitunternehmerschaft zur GmbH bestehe. Die belangte Behörde vertrat, soweit dies aus der Sicht der nunmehr angefochtenen Bescheide von Bedeutung ist, die Auffassung, die KG sei nur zwecks Steuerersparnis durch Verlustausgleich gegründet worden, ihre Errichtung bedeute einen Gestaltungsmißbrauch im Sinne des § 22 BAO.

Der Verwaltungsgerichtshof hob jedoch die vier Berufungsentscheidungen vom 16. April 1987 mit dem Erkenntnis vom 29. März 1989, Zl. 87/13/0120-0123 (Vorerkenntnis), wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Näheres zum Sachverhalt ist dem Vorerkenntnis zu entnehmen.

Nach Abschluß des mit einer (weiteren) Berufungsverhandlung fortgesetzten Verwaltungsverfahrens erließ die belangte Behörde abermals abweisende Berufungsentscheidungen (angefochtene Bescheide), die sie neuerlich auf § 22 BAO und weiters auch auf die Annahme gründete, in der Tätigkeit der KG sei keine Einkunftsquelle zu erblicken, sodaß auch deshalb eine Feststellung gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe. Sowohl bei einem Gestaltungsmißbrauch als auch bei Vorliegen von Liebhaberei sei keine Mitunternehmerschaft gegeben.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide als auch deren Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Nach Erlassung des angefochtenen Bescheides wurden die Erben nach der 1985 verstorbenen EP eingewantwortet, auch die Erben legten dem Verwaltungsgerichtshof die Vollmacht ihres Vertreters vor.

Die belangte Behörde übermittelte dem Verwaltungsgerichtshof die Akten des Verwaltungsverfahrens und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### I. GESTALTUNGSMIßBRAUCH

1. Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Gemäß § 22 Abs. 2 leg. cit. sind, wenn ein Mißbrauch vorliegt, die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, daß er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Mißbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung NUR in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre. Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Mißbrauch auszuschließen (siehe z.B. das Vorerkenntnis).

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß ein wenn auch ungewöhnlicher Weg noch keinen Gestaltungsmißbrauch bedeutet, wenn er nicht nur aus steuerlichen Gründen eingeschlagen wird.

2. Im Vorerkenntnis kommt zum Ausdruck, daß die angestrebte SANIERUNG der GmbH über die KG einen beachtlichen außersteuerlichen Grund für die Errichtung der KG darstellen konnte, womit die Steuerersparnis, die mit dieser Art der Sanierung verbunden war, keinen Gestaltungsmißbrauch bewirkt hätte. Zur Prüfung der Frage, ob die Sanierung der GmbH über die KG auch aus außersteuerlichen Gründen zu rechtfertigen war, hielt der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis folgende (vermißte) Feststellungen für geboten:

a)

über das Ausmaß der behaupteten Überschuldung der GmbH;

b)

ob ohne Umwandlung der GmbH in eine Personengesellschaft oder Einzelfirma oder ob insbesondere ohne die Errichtung der KG eine Sanierung der GmbH mit wirtschaftlichen Mitteln überhaupt erreichbar gewesen wäre; im selben Zusammenhang sind die vermißten Feststellungen über die Auswirkungen einer Umwandlung der GmbH in eine Personengesellschaft oder Einzelfirma und darüber zu sehen, warum von dem sichtlich bestandenen Vorhaben einer Umwandlung Abstand genommen wurde;

c) über die Gestion der KG und hier insbesondere darüber, wie es durch das Einschreiten der KG gelungen sein soll, die behauptete Sanierung der GmbH innerhalb von zwei Jahren zu bewerkstelligen.

Auf Grund der Ergebnisse des (fortgesetzten) Verwaltungsverfahrens und der angefochtenen Bescheide ergibt sich folgendes:

Zu a) Die angefochtenen Bescheide halten fest, daß zum 31. Dezember 1981 den Aktiven der GmbH von S 77,932.799,54 Verbindlichkeiten von S 136,737.581,75 gegenüberstanden. Ohne entsprechende Sanierungsmaßnahmen wäre auch nach Auffassung der belangten Behörde ein Konkursverfahren unausweichlich gewesen. Es bestand also auch nach den Feststellungen der belangten Behörde bezüglich der GmbH ein Sanierungsbedarf.

Zu b) Die in diesem Punkt vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Feststellungen sind im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beschwerdeführer (schon seinerzeit) im Verwaltungsverfahren zu sehen, daß die Gesellschafter der GmbH nicht über ausreichende Eigenmittel verfügten, um die für die Sanierung der GmbH erforderlichen Beträge aufbringen zu können. Eine Sanierung wäre nur mit Hilfe von Steuerersparnissen möglich gewesen. Steuerersparnisse in Höhe von rund 45 Mio S wären durch Verlustübernahme bei einer Umwandlung der GmbH gemäß Art. II StruVG (offenbar in Verbindung mit Art. IV der GmbHG-Novelle 1980, BGBl. Nr. 320) zu erzielen gewesen. Unterlagen, welche die Beschwerdeführer im fortgesetzten Verwaltungsverfahren vorlegten (Schriftverkehr mit früheren Gesellschaftern der GmbH, AZ 29/49 und 29/50), zeigen, daß zunächst tatsächlich die Umwandlung der GmbH in eine OHG ins Auge gefaßt war. Diese Umwandlung unterblieb jedoch aus verschiedenen, von den Beschwerdeführern im einzelnen aufgezeigten Gründen, unter anderem auch wegen der der Gesellschafterin EP drohenden "Vollhaftung". Auch die belangte Behörde stellt in den nunmehr angefochtenen Bescheiden fest, diese "Vollhaftung" sei der Grund dafür gewesen, warum von der Umwandlung Abstand genommen worden sei. Es wurde damit aus einem stichhaltigen außersteuerlichen Grund auf die Erzielung einer Steuerersparnis auf einem vom Gesetzgeber selbst aufgezeigten Weg, der keinesfalls einen Gestaltungsmissbrauch darstellen kann (hg. Erkenntnis vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0128), verzichtet. Den ziffernmäßigen Darstellungen der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren, daß bei der Umwandlung der GmbH nach Art. II StruVG für die Sanierung verwertbare Steuerersparnisse von rund 45 Mio S erzielt hätten werden können, widersprach die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht.

Offen bleibt damit in diesem Punkt noch die im Vorerkenntnis aufgeworfene Frage, ob ohne Errichtung der KG eine Sanierung der GmbH mit wirtschaftlichen Mitteln überhaupt erreichbar gewesen wäre. Dies haben die Beschwerdeführer von Anfang an in Abrede gestellt. Sie zeigten im Verwaltungsverfahren auf, daß EP, die beherrschende Gesellschafterin bei der GmbH (und der KG) wurde und fast ausschließlich für die Sanierung der GmbH aufkam, nicht über die ausreichenden Mittel verfügte, um die Sanierung der GmbH allein und zur Gänze, also ohne die Steuerersparnisse, welche die Einschaltung der KG boten, zu bewerkstelligen. Die Beschwerdeführer behaupteten damit, die Sanierung der GmbH wäre ohne die Gründung der KG als "Sanierungsgesellschaft" gescheitert, sodaß für die Errichtung der Sanierungsgesellschaft nicht nur steuerliche Gründe, sondern die Sanierung der GmbH schlechthin als außersteuerlicher Grund maßgebend waren, zumal die Gesellschafter (vornehmlich EP) zwecks Sanierung der GmbH in die KG Einlagen von nahezu 40 Mio S tätigten (Bilanz der KG zum 31. Dezember 1983).

Die belangte Behörde hat sich in den angefochtenen Bescheiden mit dem Vorbringen, daß ohne die Errichtung der KG und die über sie für die Gesellschafter der GmbH als Gesellschafter der KG zu erzielenden Steuerersparnisse eine Sanierung der GmbH nicht herbeigeführt hätte werden können, nicht näher auseinandergesetzt. Sie vertrat in den angefochtenen Bescheiden lediglich den Standpunkt, die Sanierung der GmbH wäre auch durch direkte Zuführung von Geldmitteln an die GmbH zur Abdeckung der Verbindlichkeiten - welche Zuführung keine Steuerersparnisse gebracht

hätte - möglich gewesen. Die belangte Behörde ging aber nicht auf die Frage ein, ob die Mittel der Gesellschafter auch ausreichen, um direkte Zuschüsse an die GmbH in einer Höhe aufzubringen, die (ohne Steuerersparnisse) die Sanierung der GmbH bewirkt hätten.

Die Beschwerdeführer haben im Verwaltungsverfahren auch Gründe dafür ins Treffen geführt, warum die KG auch für den Betrieb der Tiefgarage eine notwendige Funktion hatte (Betriebsführung durch einen nicht konkursreifen und damit kreditwürdigen Geschäftspartner). Selbst wenn man gleich der belangten Behörde diese Gründe als nicht stichhältig ansehen wollte, bestünde eine wirtschaftlich begründbare Funktion der GmbH und damit ein außersteuerlicher Grund für ihre Errichtung in der durch sie bewirkten Sanierung der GmbH.

Zu c) Zur Gestion der KG hat die belangte Behörde auch im nunmehr angefochtenen Bescheid keine näheren Feststellungen getroffen, was aus ihrer (vom Verwaltungsgerichtshof allerdings nicht geteilten) Sicht, es hätte der KG überhaupt nicht bedurft, folgerichtig ist.

Wie es durch Einschreiten der KG gelungen sein soll, die behauptete Sanierung der GmbH innerhalb von zwei Jahren zu bewerkstelligen, haben die Beschwerdeführer im fortgesetzten Verwaltungsverfahren im einzelnen dargelegt. Der Sanierungsbeitrag der KG habe vor allem darin bestanden, daß sie der GmbH durch Übernahme von Aufwendungen und Zuwendung ausreichender Erträge (PachtzinseÜ) einen Schuldenabbau und die Erzielung von Gewinnen (Verlustabbau) ermöglichten (Exposee zur Berufungsverhandlung am 7. November 1989, AZ 29/6 ff). Die belangte Behörde hat dem im angefochtenen Bescheid nicht widersprochen und nicht in Abrede gestellt, daß die GmbH nach zwei Jahren unter anderem durch die Einschaltung der KG saniert war.

Nur am Rande sei noch erwähnt, daß nach dem Schrifttum sogar zweifelhaft erscheint, ob in der Zwischenschaltung einer Sanierungsgesellschaft (Auffanggesellschaft), die der notleidenden Gesellschaft (z.B.) über Pachtzinse Mittel zur Tilgung der Gläubigeransprüche zur Verfügung stellt, überhaupt noch ein UNGEWÖHNLICHER Weg erblickt werden kann (siehe Gaier, Sanierungsinstrumente aus handelsrechtlicher Sicht, Seite 43 f, und Ruppe, Die Unternehmenssanierung aus der Sicht der Ertrags- und Umsatzbesteuerung, Seite 288, beide in "Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung", herausgegeben von Ruppe).

## II. LIEBHABEREI

Steuerliche "Liebhaberei" liegt vor, wenn eine Tätigkeit auf Dauer gesehen kein positives Ergebnis (Gewinn, Einnahmenüberschuß, siehe § 2 Abs. 4 EStG 1972) erwarten läßt. In einem solchen Fall wären die Ergebnisse der Tätigkeit ertragsteuerlich unbeachtlich und daher auch nicht nach § 188 BAO festzustellen.

Der belangten Behörde ist nun zwar insofern beizupflichten, als grundsätzlich für den einzelnen Steuerpflichtigen (einen bestimmten Zusammenschluß von Steuerpflichtigen) zu untersuchen ist, ob eine von ihm entfaltete Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen ist. Dieser Grundsatz gilt allerdings dann nicht, wenn die selben Personen das GLEICHE WIRTSCHAFTLICHE ENGAGEMENT lediglich in verschiedenen Rechtsformen entfalten (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1987, Zl. 86/14/0196, und vom 17. Oktober 1989, Zl. 86/14/0105) und dabei die einzelnen Tätigkeiten, welche das wirtschaftliche Engagement ausmachen, nur deshalb vorübergehend in verschiedenen Rechtsformen ausüben, um ihre Tätigkeit insgesamt auf Dauer gesehen ertragbringend zu gestalten. Auf den Beschwerdefall bezogen bedeutet dies, daß für die TIEFGARAGE zu prüfen ist, ob ihr Betrieb in Form der GmbH zusammen mit dem vorübergehenden Betrieb in Form der KG, der lediglich den Betrieb in Form der GmbH auf Dauer gesehen ertragbringend machen sollte, als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Es wäre mit dem Begriff der Liebhaberei als einer AUF DAUER GESEHEN ERTRAGLOSEN TÄTIGKEIT unvereinbar, ihm auch Tätigkeiten zuzuordnen, die, wenn auch vorübergehend verlustbringend und in anderer Rechtsform ausgeübt, darauf abzielen, einem wirtschaftlichen Engagement desselben (derselben) Steuerpflichtigen auf Dauer gesehen die Ertragsfähigkeit zu verschaffen.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag daher, und zwar aus rechtlichen Erwägungen, die Auffassung der belangten Behörde nicht zu teilen, auf Grund der Befristung der KG und ihrer Auflösung nach Sanierung der GmbH sei im Zusammenhang mit der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht zwingend Liebhaberei anzunehmen.

Die belangte Behörde hat somit sowohl die Rechtslage verkannt, als auch gegen Verfahrensvorschriften verstoßen. Bei dieser Sachlage war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1989130272.X00

**Im RIS seit**

03.04.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

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