

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

06.05.1980

Geschäftszahl

3371/79

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Gancz, über die Beschwerde des Dr. HM in W, vertreten durch Dr. Hans Paar, Rechtsanwalt in Graz, Kaiserfeldgasse 29, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat 3, vom 17. Oktober 1979, Zl. B 376- 2/78, betreffend Einkommensteuer 1976, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 2.912,- binnens zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die durch Gesellschaftsvertrag vom 12. März 1974 gegründete "Kurinstitut L" Ges.m.b.H. & Co. KG trat schon vor ihrer Gründung werbend an Ärzte heran, sich an ihr als Kommanditisten zu beteiligen. Unternehmensgegenstand sollte hauptsächlich der Betrieb eines Kurinstitutes zur Behandlung von neurovegetativen Störungen sowie von Gesundheitsstörungen verschiedener Art einschließlich des Betriebes einer Badeanstalt sein. In § 4 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages ist vorgesehen, daß die "Komplementärin" berechtigt ist, neben den beiden "Gründungskommanditisten" weitere Kommanditisten als Gesellschafter aufzunehmen. "Zur Vereinfachung der Verwaltungsarbeit hat ihr jeder neu eintretende Kommanditist gleichzeitig mit seiner **Beitrittserklärung** Vollmacht zu erteilen, alle Anmeldungen betreffend den Eintritt oder Austritt oder das Ausscheiden von Gesellschaftern zum Handelsregister vorzunehmen. Die Vollmacht ist gesondert in notarieller Form nach einheitlichem Muster zu erteilen und die Einlagen sind in bar zu den in der Beitrittserklärung genannten Terminen zu leisten. In vorgedruckten Prospekten wurden die Adressaten auf die Möglichkeit hingewiesen, zur Förderung der Gesellschaft durch Zuweisung von Patienten beizutragen; außerdem wurden die steuerlichen Folgen einer Kommanditbeteiligung, insbesondere die Auswirkungen durch Verlustzuweisungen, hervorgehoben. Aus der Bilanz der Gesellschaft zum 31. Dezember 1975 ergibt sich, daß als einzig wesentliches Aktivum der Wert der in Bau befindlichen Anlagen (rund S 23.000.000,-) aufschien. 1976 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet.

Am 23. Oktober 1973 fertigte der Beschwerdeführer, der praktischer Arzt ist und den Gewinn aus dieser seiner Tätigkeit gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 ermittelt, einen vorgedruckten "Kommanditanteilschein", gerichtet an die vorerwähnte Kommanditgesellschaft. In diesem erklärte er, den Gesellschaftsvertrag der Ges.m.b.H. & Co. KG zur Kenntnis genommen zu haben, ihn anzuerkennen und an die Kommanditgesellschaft das Anbot zur Zeichnung einer Kommanditeinlage von S 360.000,- zu stellen. Den genannten Betrag zahlte der Beschwerdeführer noch 1973 ein. Am 17. Mai 1974 erteilte der Beschwerdeführer der Komplementärin Ges.m.b.H. die Vollmacht, in seinem Namen "sämtliche Anmeldungen zum Handelsregister vorzunehmen und die Eingaben zu fertigen, bei welchen meine Mitwirkung als Kommanditist der 'Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Co.

Kommanditgesellschaft' erforderlich ist, insbesondere betreffend den Eintritt und das Ausscheiden von Gesellschaftern und dergl.m."

Der Beschwerdeführer wurde in der Folge in das Handelsregister als Kommanditist nicht eingetragen. Den Verwaltungsakten ist eine formelle Annahme des Angebotes des Beschwerdeführers vom 23. Oktober 1973 nicht zu entnehmen. Die Ges.m.b.H. & Co. KG wies den vom Beschwerdeführer eingezahlten Betrag in ihren Bilanzen nicht als Kommanditeinlage, sondern als sonstige Verbindlichkeit aus.

In der Einkommensteuererklärung für 1976 erklärte der Beschwerdeführer neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer S 250.000,- "Verlust der KG Anteile bzw. Einlage". Nachdem das Finanzamt im vorläufigen Einkommensteuerbescheid die Veranlagung erklärungsgemäß vorgenommen hatte, teilte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 23. November 1977 mit, daß es sich "nicht um den Verlust einer Kommanditeinlage oder um einen Verlust aus der Beteiligung an einer KG handle, sondern der Verlust einen Forderungsverlust auf Grund eines hingegebenen Darlehens darstellt". Der Beschwerdeführer habe sich nur deshalb an der Ges.m.b.H. & Co. KG als "Kommanditist bzw. als Darlehensgeber beteiligt, da es sich hier um eine zu errichtende ärztliche Einrichtung handelt und hängt somit diese Beteiligung bzw. Darlehenshingabe ausschließlich mit" der "Tätigkeit als prakt. Arzt zusammen".

Im endgültigen Einkommensteuerbescheid für 1976 anerkannte das Finanzamt den erklärten Verlust nicht, weil es sich um einen "Spekulationsverlust" handle.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, er habe in dem geplanten Vorhaben der Ges.m.b.H. & Co. KG "eine Möglichkeit gesehen, meine Patienten als Kurpatienten weiter behandeln zu lassen". Die spätere Behandlung der von ihm geleisteten Zahlung als Darlehen möge "formalrechtlich" richtig sein, doch habe er die Absicht gehabt, sich an dem Unternehmen als Kommanditist zu beteiligen. Jedenfalls habe es sich um eine betriebsbedingte Vermögenseinlage gehandelt, ihr Wert sei Null und eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Mit Eingabe vom 17. April 1978 teilte der Beschwerdeführer mit, daß er die Mittel für die Zahlung der S 360.000,- (teilweise?) im Kreditweg aufgebracht habe und nicht der Verlust eines Darlehens, sondern der einer Kommanditeinlage vorliege. Für den Geschäftsführer der Gesellschaft, DDr. FM., beantwortete dessen Wirtschaftstreuhänder am 31. August 1978 eine Anfrage des Finanzamtes dahin, daß sein Klient "wegen eines gewissen fachlichen Interesses der Ärzteschaft" sich zunächst an seine Berufskollegen gewandt habe. Da "naturgemäß" damit zu rechnen gewesen sei, daß das ins Auge gefaßte Kommanditkapital von S 36.000.000,- erst über einen längeren Zeitraum aufzubringen sei, sollte die von allen zukünftigen Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft zu zeichnende Handelsregistereingabe einerseits "bzw." der Gesellschaftsvertrag andererseits "zum gegebenen Zeitpunkt auf einmal unterfertigt und eingereicht werden". Ein Rechtsanwalt sei beauftragt gewesen, den "seinerzeitigen Kommanditvertrag der Kommanditgesellschaft selbst auf den neuen Vertrag mit einer relativ größeren Anzahl von Gesellschaftern umzustilisieren". Da die fehlenden Mittel in der gebotenen Zeit nicht hätten aufgebracht werden können, und das Insolvenzverfahren hätte angemeldet werden müssen, sei es "zur Ausfertigung der diesbezüglichen Urkunden nicht mehr gekommen, die die Kommanditisten", insbesondere auch den Beschwerdeführer, als solche im Handelsregister ausgewiesen hätten. Der Beschwerdeführer sei nach seiner Anbotstellung, als die Illiquidität der Kommanditgesellschaft bereits festgestanden sei, interessiert gewesen, nicht als Mitgesellschafter in "einen Ausgleich bzw. Konkurs hineingezogen" zu werden. Zu dieser Eingabe äußerte der Beschwerdeführer im Schreiben vom 8. September 1978 die Ansicht, daß durch die buchmäßige Nichtausweisung seiner Zahlung als Kommanditeinlage der rechtliche Charakter derselben nicht beeinflusst würde. Die "Willenseinigung zwischen den Vertragspartnern hinsichtlich der Beteiligung als Kommanditist sei voll und ganz gegeben" gewesen.

In der Folge erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung. In der Begründung derselben hielt es die Abgabenbehörde für entscheidungswesentlich, daß der Beschwerdeführer nicht "interessiert" gewesen sei, "in einen Ausgleich bzw. Konkurs hineingezogen zu werden. Zu diesem Zeitpunkt muß daher die Absicht an der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft als nicht mehr gegeben angesehen werden". Die Zahlung des Beschwerdeführers sei daher zu Recht als sonstige Verbindlichkeit ausgewiesen worden.

Diese Berufungsvorentscheidung gehört indes nicht mehr dem Rechtsbestand an, da der Beschwerdeführer den Antrag stellte, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. In dem diesbezüglichen Schriftsatz entgegnete der Beschwerdeführer der Begründung der Berufungsvorentscheidung, die Bezeichnung der "überwiesenen Beträge" in der Berufung als Darlehensforderung sei ein "Formfehler", denn aus den vorgelegten Unterlagen sei einwandfrei ersichtlich, daß die Zahlung für den Erwerb eines Kommanditanteiles geleistet worden sei.

Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, in der neuerlich dargelegt wurde, daß der Beschwerdeführer niemals die Absicht gehabt habe, ein Darlehen hinzugeben, erließ die belangte Behörde den nunmehr angefochtenen Bescheid (Berufungsentscheidung), mit dem sie die Berufung abwies. Die mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommene Abänderung des erstinstanzlichen Bescheides beruht auf den Ergebnissen einer zwischenzeitig durchgeführten, auch das Streitjahr umfassenden Betriebsprüfung, doch ist Gegenstand der vorliegenden Beschwerde allein die Frage der Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Verlustes von S 250.000,-. Der angefochtene Bescheid ist in diesem Punkt im wesentlichen und sinngemäß wie folgt begründet:

Daß der Beschwerdeführer nicht Mitunternehmer sei, ergebe sich aus den §§ 123 und 161 f HGB, wobei diese Vorschriften im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 17. Juni 1966, Zl. 1131/65, auch für das Steuerrecht als gültig angesehen werden müßten. Im Falle des Beschwerdeführers sei es zu einer "diesbezüglichen" Eintragung in das Handelsregister ebenso nicht gekommen wie zu einer Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages. Außerdem sei für den Beschwerdeführer keine Feststellung im Sinne des § 188 Abs. 3 BAO getroffen worden, weshalb er unter Bedachtnahme auf § 252 BAO den Verlustanteil nicht geltend machen könne. Die Ausweisung

der Zahlung des Beschwerdeführers in der Bilanz der Gesellschaft als "sonstige Verbindlichkeit" sei zutreffend, da die Einzahlung des Betrages von S 360.000,- durch den Beschwerdeführer freiwillig erfolgt sei. Eine Verpflichtung hiezu hätte erst nach "notarieller Ausfertigung des Gesellschaftsvertrages" bestanden. Die Begründung des angefochtenen Bescheides enthält ferner Ausführungen, daß der geltend gemachte Verlust auch nicht bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigt werden könnte, da die "Beteiligung" nicht zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehöre.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Der Verwaltungsgerichtshof hat hierüber erwogen:

Damit jemand Kommanditist einer Kommanditgesellschaft wird, ist der Abschluß eines Gesellschaftsvertrages erforderlich bzw. eine gesellschaftsvertragliche Einigung zwischen den Gesellschaftern einer bestehenden Gesellschaft auf der einen Seite und der als Kommanditist aufzunehmenden Person auf der anderen. Nun kann bei dem gegebenen Sachverhalt nicht angezweifelt werden, daß der Beschwerdeführer seinerseits alle nötigen Handlungen setzte, um Kommanditist der bestehenden Ges.m.b.H. & Co. KG zu werden. Allein es ist nach der Aktenlage zur Annahme des Angebotes des Beschwerdeführers nicht gekommen, und die belangte Behörde ist daher im Ergebnis im Recht, wenn sie davon ausgeht, daß ein Gesellschaftsvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und den übrigen Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft rechtswirksam nicht abgeschlossen wurde. Es ist dem Beschwerdeführer einzuräumen, daß die buchmäßige Behandlung seiner Zahlung durch die Kommanditgesellschaft nicht der Rechtslage entsprechen muß, doch aus der weiter oben wiedergegebenen Stellungnahme des Wirtschaftstreuhänders des Geschäftsführers der Gesellschaft kann unbedenklich der Schluß gezogen werden, daß mangels Fertigung des Gesellschaftsvertrages der Beschwerdeführer die rechtliche Stellung eines Kommanditisten nicht erlangt hat. Also ist auch der weitere Schluß der belangten Behörde nicht rechtswidrig, der Beschwerdeführer sei nicht Mitunternehmer der Kommanditgesellschaft geworden. Dennoch erweist sich aus nachstehenden Überlegungen die abschließende rechtliche Beurteilung der belangten Behörde als unrichtig:

Eine zu (positiven oder negativen) Einkünften aus Gewerbebetrieb führende Tätigkeit liegt nicht erst vor, wenn die werbende Tätigkeit aufgenommen wurde, auch eindeutige Vorbereitungshandlungen, die auf die Eröffnung eines Gewerbebetriebes gerichtet sind, sind einkommensteuerlich relevant, wie insbesondere Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel oder deren Anschaffung (vgl. aus jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 26. November 1979, Zl. 2846/78). Kommt es in der Folge nicht zur Aufnahme des Gewerbebetriebes, weil sich die Vorbereitungshandlungen zerschlagen, so sind dessenungeachtet die bis zur Einstellung der vorbereitenden Tätigkeit gemachten Aufwendungen Betriebsausgaben.

Da das geltende Einkommensteuerrecht die Besteuerung von Personengesellschaften als solche nicht kennt, Steuersubjekte gemäß § 1 EStG 1972 vielmehr stets nur natürliche Personen sind, ist eine von der vorstehenden rechtlichen Beurteilung abweichende unzulässig, und es können vorbereitende Tätigkeiten einer natürlichen Person, die darauf gerichtet sind, zusammen mit anderen Personen in der Form einer künftigen Mitunternehmerschaft auf gemeinsame Rechnung einen Gewerbebetrieb auszuüben, steuerlich nicht anders behandelt werden, als würde die betreffende Person darangehen, ihre projektierte gewerbliche Tätigkeit als Einzelunternehmer auszuüben. Das bedeutet, daß der Steuerpflichtige, der erkennbare Handlungen setzt, um als künftiger Mitunternehmer gewerblich tätig zu werden, die im Zuge dieser Handlungen getätigten Aufwendungen, soweit sie sich als verloren herausstellen, weil die ins Auge gefaßte Mitunternehmerschaft nicht zustande kommt, ebenso als Betriebsausgaben ver-rechnen kann, wie ein Steuerpflichtiger, der von vornherein beabsichtigt, auf alleinige Rechnung ein Gewerbe auszuüben, den verlorenen Investitionsaufwand absetzen kann.

Im vorliegenden Fall liegt es auf der Hand, daß der Beschwerdeführer nach der Lage der Dinge die umstrittene Einzahlung nur leistete, um Kommanditist zu werden. Durch die Sachverhaltsmerkmale des konkreten Falles kam es dazu, daß die von ihm getätigten Aufwendungen sich als verloren erwiesen. Sie müssen nach dem Gesagten insoweit als Betriebsausgaben behandelt werden. Daß der Beschwerdeführer die Zahlung "freiwillig", d. h. möglicherweise schon vor Eintritt einer rechtlichen Verpflichtung, leistete, vermag an dem mit ihr verfolgten und ausschlaggebenden Zweck nichts zu ändern. Auch beim Einzelunternehmer besteht in der Regel keine Verpflichtung zur Durchführung von Vorbereitungshandlungen. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren seinen Standpunkt wechselte und im Verlauf dieses Verfahrens seine Forderung auch als Darlehensforderung bezeichnete, ist ebenso ohne Bedeutung wie das Eventualvorbringen, es handle sich bei der Geldleistung des Beschwerdeführers um eine zu seinem freiberuflichen Betriebsvermögen gehörende Forderung. Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid selbst zutreffend davon ausgegangen, daß dies nicht der Fall ist.

Der Anerkennung des vom Beschwerdeführer geltend gemachten Verlustes aus Gewerbebetrieb im Zuge des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer steht es hier nicht entgegen, daß der Verlustanteil des Beschwerdeführers in der die Ges.m.b.H. & Co. KG betreffenden Feststellung im Sinne des § 188 Abs. 1 und 3 BAO nicht ausgewiesen ist. Da eine **Beteiligung** an Einkünften mehrerer Personen unter Einschluß des Beschwerdeführers nicht zustande kam, war der Verlust des Beschwerdeführers in eine einheitliche und gesonderte Feststellung nicht einzubeziehen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben war, ohne daß es eines Eingehens auf die Beschwerdeausführungen im einzelnen bedurfte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 542/1977, wobei der Ersatz für Stempelgebühren nur in dem Umfang erfolgte, als die gesetzliche Pflicht zu ihrer Entrichtung bestand.

Wien, am 6. Mai 1980

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1980:1979003371.X00