

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.12.1990

Geschäftszahl

86/13/0136

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZB 1991, 358;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der A L G-Gesellschaft m.b.H & Co KG gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. Juni 1986, Zl. 6/1-1196/3/85, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1982 und 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An der beschwerdeführenden GmbH & Co KG waren ursprünglich beteiligt

als Komplementär die A-GmbH und

als Kommanditisten

a) die M-AG und

b) die R-GmbH.

Die R-GmbH war Treuhänderin für insgesamt

80 Treugeber-Kommanditisten.

Ab 8. September 1983 (Beschwerdevorbringen) bzw. ab 7. Dezember 1982 (Feststellung im angefochtenen Bescheid) traten an die Stelle der A-GmbH als Komplementäre Dkfm. E. und

H.

Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin war in den Streitjahren der Ankauf, die Assanierung und die Vermietung einer einzigen Liegenschaft.

Für das Jahr 1982 erklärte die Beschwerdeführerin einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung im Ausmaß von S 18,132.473,--, der zur Gänze auf die

80 Treugeber-Kommanditisten verteilt wurde.

Das Finanzamt erließ erklärungsgemäß einen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO. Dieser Bescheid wurde von der belangten Behörde gemäß § 299 BAO mit der Begründung aufgehoben, daß die AfA des Gebäudes unrichtig ermittelt worden sei.

Mit dem Ersatzbescheid des Finanzamtes wurde dieser Fehler behoben. Außerdem wurde der bisher zur Gänze den Treugeber-Kommanditisten zugerechnete Verlust bei diesen nur mehr im Ausmaß der jeweiligen treuhändig geleisteten Einlage berücksichtigt. Der übersteigende Betrag wurde der Komplementär-GmbH zugerechnet. In einer gesondert ergangenen Begründung vertrat das Finanzamt die Auffassung, daß in

Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Verlustzuweisungen bei echten stillen Gesellschaften, auch bei einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, Verluste bei den einzelnen Beteiligten nur insoweit steuerlich zu berücksichtigen seien, als sie in der tatsächlich geleisteten Einlage Deckung fänden. Für diese Auslegung spreche die Bestimmung des § 19 Abs. 2 EStG, wonach Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet würden.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Die Werbungskosten seien vom Finanzamt in voller Höhe anerkannt worden. Damit sei auch das Faktum des Abfließens bejaht worden. Es sei unverständlich, daß im Rahmen der Ergebniszurückweisung an die einzelnen Beteiligten nochmals auf das Abfließen Bezug genommen und damit eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verlustzurückweisung begründet werde.

Im übrigen sei zu beachten, daß der Begriff "Werbungskosten" wesentlich umfassender sei als der reine Ausgabenbegriff, weil § 16 Abs. 1 EStG als Werbungskosten alle Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen bezeichne. Deutlich werde dies bei der Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG, bei der "eine Limitierung durch § 19 EStG (Abflußprinzip) nicht vorgesehen" sei.

Es sei auch unzulässig, sich auf handelsrechtliche Haftungsbeschränkungen zu stützen. Diese seien nur "von formaler Wirkung". Die Gesellschaft könnte jederzeit im Handelsregister gelöscht werden, was zur Folge hätte, daß eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts entstünde. Dies sei den Gesellschaftern bei Vertragsabschluß bewußt gewesen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde der erklärte Verlust zum Teil erhöht (Sofortabschreibung von Instandsetzungskosten statt der geltend gemachten Zehntelabschreibung) und zum Teil vermindert (Aktivierung von "Zinsenvorauszahlungen" als Anschaffungskosten für einen wirtschaftlichen Vorteil). Außerdem wurde auch der Verlust für das Jahr 1983 abweichend von der Erklärung ermittelt. Der Betriebsprüfer gelangte zu Verlusten für das Jahr 1982 von S 16.850.273,- und für das Jahr 1983 von S 2.715.573,-. Bezüglich der Ergebnisverteilung vertrat auch der Betriebsprüfer die Ansicht, daß die Verlustzurückweisung an die Treugeber-Kommanditisten mit den jeweils geleisteten Einlagen begrenzt sei. Lediglich Sonderwerbungskosten, die den einzelnen Treugeber-Kommanditisten im Zusammenhang mit dem Erwerb ihrer Beteiligung erwachsen waren, wurden bei diesen zusätzlich berücksichtigt. Die restlichen Verlustanteile wurden den Komplementären zugerechnet.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ eine entsprechende Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1982 sowie einen Feststellungsbescheid für das Jahr 1983.

Die Beschwerdeführerin beantragte hinsichtlich des Jahres 1982 die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1983 erhob sie Berufung und verwies bezüglich der Begründung auf den Vorlageantrag. In diesem wurde lediglich die Rechtsauffassung bekämpft, eine Verlustzurechnung an die Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung setze voraus, daß auch auf Gesellschafterebene ein Abfließen im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG zu bejahen sei. Ein Vergleich mit § 23a EStG, der unbestritten nur auf betriebliche Einkünfte anzuwenden sei, würde schon deswegen zu einem unrichtigen Ergebnis führen, weil § 23a EStG hinsichtlich der Verlustberücksichtigung regelmäßig nur zu einer Periodenverschiebung führe (Verrechnung mit künftigen Gewinnen), während eine Zurechnung der Verluste an die Komplementäre bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Berücksichtigung der Verluste bei den Kommanditisten auf Dauer ausschließe.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Steuerberater der Beschwerdeführerin vor, daß die Komplementäre durch Gesellschaftsvertrag von der Verlustzurückweisung ausgenommen worden seien, da Art. XIII des Gesellschaftsvertrages bestimme, daß die Ergebnisverteilung nach Maßgabe der bis zum 31. Dezember 1982 geleisteten Zahlungen "auf das gebundene Gesellschaftskonto" zu erfolgen habe.

Der Vorsitzende des Berufungssenates bezweifelte, ob das wirtschaftliche Engagement der Beschwerdeführerin überhaupt geeignet sei, auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Dem hielt der Steuerberater der Beschwerdeführerin entgegen, daß die Annahme von "Liebhaberei" im Hinblick auf bestehende gesetzliche Mietzinsbeschränkungen unzulässig sei.

Der Vorsitzende vertrat schließlich die Auffassung, daß die Vertragsgestaltung eher dafür spreche, die Treugeber-Kommanditisten als echte stille Gesellschafter der Treuhänder-Kommanditistin anzusehen. Der Steuerberater der Beschwerdeführerin wandte dagegen ein, daß die Treugeber-Kommanditisten bei einem allfälligen Verkauf der Liegenschaft "das volle Hausherrnrisiko" tragen würden.

Die belangte Behörde wies beide Berufungen ab und hob die beiden Feststellungsbescheide ersatzlos auf. Sie stellte sich dabei auf den Standpunkt, daß die Treugeber-Kommanditisten in Wahrheit echte stille Gesellschafter der R-GmbH seien. Da nur diese Einkünfte (Verluste) aus der Liegenschaft erwirtschaftet habe, die überdies mit Rücksicht auf ihre Rechtsform als Kapitalgesellschaft nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung qualifiziert werden könnten, sei kein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin macht zunächst als Verfahrensmangel geltend, daß die belangte Behörde gegen die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO verstoßen habe. Ungeachtet ihrer Verpflichtung, eine Sachentscheidung zu treffen, habe sie lediglich kassatorisch entschieden.

Die Beschwerdeführerin übersieht, daß die belangte Behörde gemäß § 289 Abs. 2 BAO berechtigt und verpflichtet ist, sich auf die Aufhebung des mit Berufung angefochtenen Bescheides zu beschränken, wenn sie zu dem Ergebnis kommt, daß der angefochtene Bescheid ERSATZLOS aufzuheben ist. Auf dem Boden der in der Sache selbst vertretenen Rechtsansicht, wonach die belangte Behörde das Vorliegen von gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünften verneinte, konnte sie nur zu einer ersatzlosen Bescheidaufhebung gelangen. Die Verfahrensrüge erweist sich daher als unberechtigt.

Als weiterer Verfahrensmangel wird die Verletzung des Parteiengehörs geltend gemacht. Diese sei darin zu erblicken, daß die belangte Behörde "ohne nähere Erörterung ihrem Bescheid völlig neuartige Rechtsverhältnisse unterstellt hat". Gemeint ist dabei offensichtlich die Beurteilung der Einkünfte der Treugeber-Kommanditisten als Einkünfte aus echten stillen Beteiligungen.

Abgesehen davon, daß das Parteiengehör gemäß § 183 Abs. 4 BAO nur hinsichtlich der durchgeführten Beweise und des Ergebnisses der Beweisaufnahme, nicht aber zur rechtlichen Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes zu gewähren ist, sodaß das Beschwerdevorbringen schon aus diesem Grund unberechtigt ist, entspricht der Vorwurf mangelnden Parteiengehörs auch nicht den Tatsachen. Wie nämlich der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung zu entnehmen ist, hat der Vorsitzende des Berufungssenates deutlich zum Ausdruck gebracht, daß die Treugeber-Kommanditisten nach Auffassung des Senates eher die Stellung echter stiller Gesellschafter hätten. Diese rechtliche Beurteilung bekämpft die Beschwerdeführerin ebenfalls. Die belangte Behörde hat dafür im wesentlichen folgende Begründung gegeben:

Auch die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei von einem Unternehmerrisiko gekennzeichnet, das in der Möglichkeit bestehe, auf die Gestaltung des Geschäftes, das heißt auf die Geschäftsabwicklung Einfluß zu nehmen. Diese Möglichkeit bestehe für die Treugeber-Kommanditisten nicht. Sie hätten praktisch nur das Recht, Einlagen zu leisten sowie Verluste bzw. einen "steuerlich unwirksamen" Liquidationserlös zugerechnet zu erhalten.

Die anderen im Treuhandvertrag vorgesehenen Rechte seien bloß "Scheinrechte". Dies gelte insbesondere für die Möglichkeit einer Kündigung innerhalb der ersten fünf Jahre, weil hiefür einerseits eine Mehrheit von 51 % der treuhändig gehaltenen Kommanditanteile Voraussetzung sei und andererseits dem einzelnen Treugeber vertraglich die Möglichkeit genommen sei, die Namen der übrigen Treugeber zu erfahren. Auch die der Treuhänderin seitens der Treugeber unwiderruflich erteilte Ermächtigung, nach Ablauf von fünf Jahren die Kommanditeinlage an einen "Dritten ihrer Wahl" gegen Entgelt (mindestens in Höhe des Auseinandersetzungsguthabens) abtreten zu können, spreche gegen die Stellung der Treugeber als Gesellschafter. Diese ähnele vielmehr der Rechtsstellung von echten stillen Gesellschaftern, die sich mit einer Kapitaleinlage am gesellschaftlichen Engagement der R-GmbH (= "Treuhand") beteiligten. Für diese rechtliche Beurteilung sei schließlich noch der Umstand ins Treffen zu führen, daß nach den allgemeinen Lebenserfahrungen höchstens mit einem Ertrag gerechnet werden könne, der dem üblichen Ertrag einer stillen Einlage entspreche. Bei dem Ausmaß der Fremdfinanzierung und der dadurch gegebenen Zinsenbelastung von über S 500.000,- jährlich einerseits und den voraussichtlichen Einnahmen von S 1,2 Millionen jährlich andererseits "würde es schon an ein Wunder grenzen", wenn überhaupt Erträge erzielt würden, mit denen das eingesetzte Kapital abgedeckt werden könnte.

Der Gerichtshof teilt die Auffassung der belangten Behörde, die das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses bestreitet, wenn auch zum Teil aus anderen Gründen:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet. Dieser Bestimmung liegt die Überlegung zu Grunde, daß ungeachtet der umfassenden Rechtsausübungsbefugnisse des Treuhänders der wirtschaftliche Nutzen (Ertrag) und Wertsteigerungen des Treuhandvermögens dem Treugeber ebenso zu Gute kommen wie ihn das Risiko einer allfälligen Wertminderung trifft. Der Treuhänder übt die Rechte des Eigentümers zwar im eigenen Namen jedoch im (wirtschaftlichen) Interesse des Treugebers aus. Der Treugeber hat ein Recht auf Rückgabe bzw. Herausgabe des Treuhandvermögens und seiner Früchte. Er kann durch Beendigung des Treuhandverhältnisses die Rechtsausübungsbefugnis als Eigentümer (wiederum) zurückerlangen.

Diese dem Treuhandvertrag inhärente Möglichkeit ist den "Treugeber-Kommanditisten" im Beschwerdefall genommen. Selbst wenn man ihre Kündigungsmöglichkeit bejahen wollte - diese ist mit Rücksicht auf Punkt IV Z. 3 des Treuhand- und Verwaltungsvertrages, der hiefür eine Mehrheit von 51 % der treuhändig gehaltenen Kommanditanteile erforderlich macht, ohne daß für die einzelnen Treugeber die Möglichkeit bestünde, von den Daten der übrigen Treugeber Kenntnis zu erlangen (Punkt III Z. 2), praktisch kaum zu verwirklichen - bleibt zu beachten, daß für die "Treugeber-Kommanditisten" jedenfalls die Verpflichtung besteht, im Fall einer Kündigung des Treuhandvertrages eine andere Treuhandkommanditistin mit gleichen Rechten namhaft zu machen (Punkt IV Z. 4). Schließlich bevollmächtigen und ERMÄCHTIGEN die "Treugeber-Kommanditisten" gemäß Punkt VI Z. 3 die Treuhandkommanditistin "unwiderruflich, ab 31. Dezember 1987 ihre Kommanditeinlagen gegen ein bar und Zug um Zug gegen Abtretung zu bezahlendes Entgelt in der Höhe mindestens des Auseinandersetzungsguthabens an einen Dritten ihrer Wahl abzutreten". Damit reduziert sich

das Recht der "Treugeber-Kommanditisten" auf eine Geldforderung gegenüber der Treuhandkommanditistin. Ein solches Forderungsrecht entspricht einerseits weitestgehend dem eines echten stillen Gesellschafters dem Geschäftsherrn gegenüber und ist andererseits für ein Treuhandverhältnis atypisch, da dieses, wie bereits gesagt, von einem Rückgabe- bzw. Herausgaberecht des Treugebers hinsichtlich des Treuhandvermögens gekennzeichnet ist.

Die belangte Behörde konnte daher durchaus die im Beschwerdefall getroffene Vertragsgestaltung ungeachtet ihrer Bezeichnung rechtlich dahingehend beurteilen, daß die Rechtsbeziehungen zwischen der "Treuhand-Kommanditistin" und den einzelnen "Treugeber-Kommanditisten" überwiegend die Vertragselemente einer echten stillen Gesellschaft aufwiesen. War aber die belangte Behörde berechtigt, das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zu verneinen, und erzielte daher nur die R-GmbH Einkünfte aus der erworbenen und anschließend assanierten Liegenschaft, so hatte eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften im Sinne des § 188 BAO zu unterbleiben, weil an den Einkünften nicht mehrere Personen beteiligt waren. Dem steht auch die allenfalls zu bejahende Beteiligung der "Treugeber-Kommanditisten" als echte stille Gesellschafter nicht entgegen, weil diese dann Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt hätten, für die eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gesetzlich nicht vorgesehen ist.

Mit Rücksicht auf das umfangreiche Beschwerdevorbringen betreffend das Tatbestandselement des Abfließens von Werbungskosten bei den Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG sieht sich der Gerichtshof noch zu dem Hinweis auf sein Erkenntnis vom 20. Mai 1987, Zl. 86/13/0068, veranlaßt, in dem dargelegt wird, aus welchen Gründen das Abfließen von Werbungskosten nicht nur bei der KG, sondern auch bei den einzelnen Kommanditisten Voraussetzung dafür ist, ihnen entsprechende Verlustanteile steuerlich zuzuweisen. Einer näheren Befassung mit den verschiedenen diesbezüglichen Argumenten der Beschwerdeführerin bedarf es hingegen nicht, weil, wie bereits erwähnt, im Beschwerdefall davon auszugehen ist, daß überhaupt keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlagen, sodaß auch kein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO zu erlassen war.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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