

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.09.2007

**Geschäftszahl**

2007/14/0015

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Holeschovsky als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des RL in W, vertreten durch die Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 23. April 2003, GZ. RV/3776-W/02, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer widmete im Jahr 1994 seine Sammlung bestehend aus Gemälden, Graphiken und anderen Kunstgegenständen der gemeinnützigen L Museum-Privatstiftung. Diese Widmung erfolgte unter der Auflage, dass der Beschwerdeführer insgesamt S 2,2 Mrd. erhalte. In der - dem Verwaltungsakt nicht angeschlossenen - Stiftungszusatzurkunde sei laut Beschwerde vereinbart worden, dass davon ein Betrag in der Höhe von S 750 Mio. durch Überweisung auf einzelne vom Beschwerdeführer genannte Konten bezahlt werde. Die restlichen Beträge in der Höhe von S 1,45 Mill. (richtig wohl: Mrd.) seien in den Jahren 1995 bis 2007 auf die vom Beschwerdeführer namhaft gemachten Konten zu überweisen gewesen, wobei vereinbart worden sei, dass diese Zahlungen unverzinst und wertgesichert seien. Der Wert der gesamten gewidmeten Sammlung habe nach den in § 4 der Stiftungsurkunde angesprochenen Schätzungen etwa das Dreifache des Wertes der Auflage betragen. Es habe sich somit bei der Zuwendung der Sammlung an die Privatstiftung um einen insgesamt unentgeltlichen Vorgang (gemischte Schenkung) gehandelt.

Mit Schreiben vom 22. März 2000 teilte das Bundesministerium für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten dem Beschwerdeführer mit, dass die im Jahre 2000 fällige Teilzahlung in Höhe von S 75 Mio. zuzüglich Wertsicherung gemäß Punkt 4 des Förderungsvertrages vom 8. August 1994 in Höhe von S 5.792.197,- zur Anweisung gelangt sei.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 erklärte der Beschwerdeführer (wie in den Vorjahren) den ihm im Rahmen der Wertsicherungsvereinbarung zugeflossenen Wertsicherungsbetrag in Höhe von S 5.792.197,- als steuerpflichtige Kapitaleinkunft.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer vorläufig fest. Dabei behandelte das Finanzamt den dem Beschwerdeführer auf Grund der Wertsicherungsvereinbarung gemäß Punkt 4 des Förderungsvertrages zugeflossenen Wertsicherungsbetrag erklärungsgemäß als Einkunft aus Kapitalvermögen.

In seiner Berufung vom 31. Mai 2002 führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, weder der Wille der Vertragsparteien noch die tatsächlichen Umstände wiesen darauf hin, dass die erzielten Erträge aus der dem Beschwerdeführer zustehenden Kapitalforderung gegenüber der L-Museum-Privatstiftung bzw. (indirekt) gegenüber dem Bund, darauf gerichtet oder geeignet seien, eine Einkunftsquelle zu begründen. Da es sich bei der Bemessungsgrundlage der Wertsicherung weder um Anteilsrechte noch um Entgelte für eine Kapitalnutzung noch um eine Kapitalanlage handle, sei § 27 EStG 1988 im gegenständlichen Fall überhaupt nicht anwendbar. Weil im gegenständlichen Fall bereits § 27 Abs. 1 EStG 1988 nicht anwendbar sei, könne die Spezialvorschrift

des § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ebenfalls nicht zur Anwendung gelangen. Die vereinbarte Wertsicherung gehöre daher keineswegs zu den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen. Der Zweck der Wertsicherungsvereinbarung habe lediglich darin gelegen, dass dem Beschwerdeführer gleich viel Kaufkraft zufließen werde, wie er bei einer einmaligen Zahlung des Betrages erhalten hätte. Dementsprechend sei ihm auf Grund der Wertsicherung kein kaufkraftmäßiger realer Vorteil erwachsen. Ergänzend führte der Beschwerdeführer aus, dass man auch bei einer Prüfung des geschilderten Sachverhaltes in Hinblick auf die Beurteilung seiner Tätigkeit als Liebhaberei zum gleichen Ergebnis gelangen müsse. Der Umstand, dass die Kapitalforderung gegenüber der Privatstiftung, und damit die Wertsicherung derselben in untrennbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Kunstsammler stehe, verwehre die Begründung einer Einkunftsquelle. Somit seien die Wertsicherungsbeträge aus ertragsteuerlicher Sicht der Liebhaberei zuzuordnen, sodass die Begründung einer Einkunftsquelle als isolierte Betrachtung, die den Gesamtzusammenhang nicht beachte, verneint werden müsse.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und führte nach Darstellung der Rechtslage begründend aus, dass, ausgehend von der verfassungsrechtlichen Judikatur, wonach bei Darlehensverträgen ohne Wertsicherungsklauseln in der Regel de facto die Zinsen zum Teil die Funktion einer Wertsicherung übernehmen (was sich wirtschaftlich auch darin zeige, dass bei Darlehen mit Wertsicherungsvereinbarungen regelmäßig Zinsvereinbarungen in geringerer Höhe zu finden seien), im gegenständlichen Fall die Wertsicherungsbeträge die Funktion der Zinsen übernommen hätten. Im gegenständlichen Fall liege zwar kein Darlehen im Sinne von Geldhingabe und Geldrückgabe vor, es könne jedoch von einem Kreditgeschäft gesprochen werden. Die Sammlung sei gegen einen Kaufpreis hingegeben worden, der nicht sofort zu bezahlen, sondern auf Raten abzustatten gewesen sei. Für die nicht sofortige Zahlung des gesamten Kaufpreises sei vereinbart worden, Wertsicherungsbeträge zu bezahlen. Woran die Wertsicherung geknüpft sei und wie sie sich berechne, sei für das Vorliegen der Steuerpflicht unmaßgeblich. Es sei gleichgültig, dass ein unentgeltliches Geschäft hinsichtlich des "Verkaufes der Sammlung" vorliege. Die bezahlten und zu bezahlenden Wertsicherungsbeträge auf Grund des Vertrages bzw. Gesetzes seien losgelöst davon als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Ebenso könne den Berufungsausführungen, dass es sich bei der Sammlung um Liebhaberei handle, entgegengehalten werden, dass nach allgemeiner Lehre und Rechtsprechung die Wertsicherungsbeträge, die neben dem Kaufpreis zu bezahlen seien, losgelöst vom Kaufpreis für die Sammlung, die aus persönlicher Neigung entstanden sei, zu sehen seien, und Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Nichteinbeziehung der erhaltenen Zahlung von S 792.197,-- in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage des Jahres 2000 verletzt.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet begehrt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den im Abs. 1 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden, z.B. Sachleistungen, Boni und zusätzliche Zinserträge aus Wertpapierkostengeschäften, weiters nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung.

In den sowohl von der belangten Behörde als auch vom Beschwerdeführer zitierten Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 1980 (BlgNR XV. GP, 457) wird die Besteuerung von Wertsicherungsbeträgen damit begründet, dass die Nichtbesteuerung solcher Mehrbeträge mit dem Nominalwertprinzip des Einkommensteuergesetzes unvereinbar sei. Kapitalerträge seien im Allgemeinen unabhängig von realen Wertänderungen der Kapitalanlage zu versteuern. Nominelle Erträge könnten nicht zum Zwecke des Ausgleiches einer Wertminderung der Kapitalanlage außer Acht gelassen werden. Ein nomineller Wertzuwachs, der sich aus einer Vereinbarung ergebe, die zum Zwecke einer Wertsicherung des Kapitals (Vermögensstammes) getroffen worden sei, sei demnach den Früchten des Kapitals und nicht etwa der Kapitalssphäre zuzurechnen. Die Vereinbarung einer Wertsicherung unterscheide sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht von einem Darlehensabgeld oder der in Zinsen enthaltenen Wertsicherungskomponente. Bei Wertsicherungsbeträgen handle es sich entsprechend dem Nominalwertprinzip um ein Entgelt für die Überlassung der Nutzung von Kapitalvermögen und somit um steuerpflichtige Erträge.

Aus der durch die Novelle des Einkommensteuergesetzes mit dem Abgabenänderungsgesetz 1980, BGBl 563/1980, herbeigeführten Gleichstellung der Wertsicherungsbeträge mit Zinsen ergibt sich, dass Einkünfte aus Wertsicherungsklauseln an sich der Einkommensteuer unterworfen werden dürfen (vgl dazu und zur

verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit näher das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 6. Dezember 1986, B 228/86 = VfSlg. 11.166, mwN).

Zu den Kapitalforderungen jeder Art im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zählen auch Forderungen aus einer gemischten Schenkung. Dies deshalb, weil es unerheblich ist, welcher Rechtstitel der Überlassung von Kapital zugrunde liegt.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Besteuerung des Wertsicherungsbetrages war daher nicht rechtswidrig.

Wenn der Beschwerdeführer argumentiert, die belangte Behörde habe den angefochtenen Bescheid dadurch mit einem wesentlichen Verfahrensfehler belastet, dass sie das Vorliegen von Liebhaberei ohne Setzen von Ermittlungshandlungen verneint habe, ist ihm zu entgegnen, dass selbst für den Fall der Qualifizierung der Sammlertätigkeit des Beschwerdeführers als Liebhaberei die solcherart zum Privatvermögen des Beschwerdeführers gehörende, in Rede stehende Kapitalforderung jedenfalls Einkünfte im Rahmen der (außerbetrieblichen) Einkunftsart nach § 27 EStG 1988 bewirkte (vgl. auch den Einleitungssatz zu § 27 Abs. 1 leg. cit.). Der vom Beschwerdeführer behauptete "Verfahrensfehler" ist daher nicht geeignet, einen im Ergebnis anders lautenden Bescheid herbeizuführen und belastet den angefochtenen Bescheid ebenfalls nicht mit Rechtswidrigkeit.

Die Beschwerde war infolgedessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG Abstand genommen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Die Durchführung der mündlichen Verhandlung war auch nicht unter dem Aspekt des Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958, erforderlich, weil die vorliegende Abgabensache nicht "civil rights" betrifft.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003, BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. September 2007