

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.03.2008

Geschäftszahl

2008/15/0018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des C B in K, vertreten durch Dr. Walter Suppan, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, Alter Platz 24, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 19. August 2003, RV/0502-K/02, betreffend Einkommensteuer 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer hat sich, gemeinsam mit anderen, als atypischer stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe der R. Gaststättenbetriebs GmbH (in weiterer Folge: R. GmbH) beteiligt. Die aus der Beteiligung resultierenden Einkünfte des Beschwerdeführers wurden unter einer der R. GmbH & atypisch stille Gesellschaft (in weiterer Folge: "atypisch stille Gesellschaft") vergebenen Steuernummer gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Die R. GmbH hat ein Lokal betrieben und am 2. Jänner 1995 mit der B. AG ein Lieferübereinkommen und einen Darlehensvertrag abgeschlossen. Den angeführten Vereinbarungen sind der Beschwerdeführer und die weiteren atypisch stillen Gesellschafter der R. GmbH beigetreten.

Am 11. Oktober 1996 wurde über das Vermögen der R. GmbH der Konkurs eröffnet. Der Masseverwalter hat im Jänner 1997 das von der R. GmbH betriebene Lokal verkauft und deren Betrieb eingestellt. Am 11. September 1997 wurde der über das Vermögen der R. GmbH eröffnete Konkurs nach Abschluss eines Zwangsausgleiches aufgehoben.

Am 1. Juli 1998 hat die B. AG eine Klage gegen die atypisch stillen Gesellschafter der R. GmbH eingebracht. Gegenüber den atypisch stillen Gesellschaftern wurden offene Forderungen der B. AG aus den Vereinbarungen vom 2. Jänner 1995 in Höhe von EUR 73.849,14 (S 1.016.186,26) zuzüglich Zinsen und Kosten geltend gemacht. Mit Versäumungsurteil vom 29. September 1998 wurden die atypisch stillen Gesellschafter, zur ungeteilten Hand, für schuldig erkannt, der B. AG den eingeklagten Betrag samt Zinsen und Kosten zu bezahlen.

Der Beschwerdeführer hat, aufgrund des am 29. September 1998 ergangenen Versäumungsurteils, im Jahr 2000 EUR 11.082,61 (S 152.500,00) an die B. AG bezahlt und diesen Betrag in der Einkommensteuererklärung 2000 als nachträgliche Betriebsausgabe gemäß § 32 EStG 1988 geltend gemacht.

Den Verwaltungsakten ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer zudem die Haftung für Bankverbindlichkeiten der R. GmbH übernommen hat und auch aus diesem Titel zur Haftung herangezogen wurde.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 hat das Finanzamt den Betrag von EUR 11.082,61 (S 152.500,00) nicht als nachträgliche Betriebsausgabe anerkannt. Dies mit der Begründung, dass der Beschwerdeführer die Haftungsverpflichtung gegenüber der B. AG als Gesellschafter der "atypisch stillen Gesellschaft" eingegangen sei, weshalb die aus der Haftung resultierenden Zahlungen keine nachträgliche Betriebsausgabe, sondern eine Einlage in die "atypisch stille Gesellschaft" darstellen würden.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer nicht über die liquiden Mittel verfügt habe, um die aus dem Versäumungsurteil vom 29. September 1998 resultierenden Verbindlichkeiten gegenüber der B. AG mit einer Einmalzahlung abzustatten. Er habe daher mit der B. AG entsprechende Zahlungsmodalitäten vereinbart.

Diesbezüglich werde auch auf das Berufungsverfahren der "atypisch stillen Gesellschaft" betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 verwiesen. Im Rahmen dieses Verfahrens sei mit dem zuständigen Sachbearbeiter übereinstimmend festgelegt worden, dass die Einkünfte der "atypisch stillen Gesellschaft" für das Jahr 1997 mit S 0,00 festzustellen seien und die von den Gesellschaftern aus dem Titel der Haftungsanspruchnahme geleisteten Zahlungen, im Jahr der Zahlung, als nachträgliche Betriebsausgabe anzusetzen seien.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Berufungsvorentscheidung wird vorweg ausgeführt, dass davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer den im gegenständlichen Verfahren strittigen Betrag aufgrund seiner Beteiligung an der "atypisch stillen Gesellschaft" bezahlt habe. Unbestritten sei auch, dass die Aktiva der Gesellschaft zur Abdeckung der Verbindlichkeiten des in Konkurs geratenen Unternehmens nicht ausgereicht hätten.

Nach herrschender Auffassung würden nur in Zusammenhang mit derartigen Verbindlichkeiten angefallene Zinsen nachträgliche Betriebsausgaben darstellen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018 u.a.). Im Rahmen einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 könne in der Abdeckung von Verbindlichkeiten keine Betriebsausgabe erblickt werden. Nachträgliche Ausgaben und Einnahmen seien aber in sinnvoller Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit zu berücksichtigen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 19. März 1980, 2143/77). Danach sei der betrieblich bedingte endgültige Wegfall von Forderungen als Ausgabe und der Wegfall von Schulden als Einnahme, nicht aber die Bezahlung von Verbindlichkeiten als Ausgabe zu betrachten.

Dem Vorbringen, wonach im Zuge des Berufungsverfahrens der "atypisch stillen Gesellschaft" festgestellt worden sei, dass die Einkünfte der "atypisch stillen Gesellschaft" für das Jahr 1997 mit S 0,00 festzusetzen seien und die von den Gesellschaftern aus dem Titel der Haftungsanspruchnahme geleisteten Zahlungen im Jahr der Zahlung als nachträgliche Betriebsausgabe anzusetzen seien, wurde in der Berufungsvorentscheidung entgegengehalten, dass die Festsetzung der Einkünfte der atypisch stillen Gesellschaft mit S 0,00 mit deren Befreiung zur Auffüllung ihrer negativen Kapitalkonten begründet worden sei, da schon zum damaligen Zeitpunkt unbestritten gewesen sei, dass die Gesellschafter Zahlungen an die B. AG leisten würden. Ohne die Befreiung von der Verpflichtung zur Abdeckung der negativen Kapitalkonten wäre es 1997 zu einer Gewinnrealisierung und damit zu Einkünften der Gesellschafter aus Gewerbebetrieb gekommen. Nur in diesem Fall hätten zukünftige Schuldabdeckungen zu nachträglichen Betriebsausgaben führen können.

Da die Einkünfte des Beschwerdeführers aus der Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft mit S 0,00 festgesetzt worden seien, würde die nunmehrige Anerkennung der Schuldrückzahlung als Betriebsausgabe zu einer Doppelabsetzung führen.

Der Beschwerdeführer hat die Vorlage der Berufung an die Abgabebehörde zweiter Instanz beantragt und im Vorlageantrag ausgeführt, dass sein Kapitalkonto entgegen dem Vorbringen in der Berufungsvorentscheidung wie folgt aufgefüllt worden sei:

- S 97.161,51

Anfangsstand des Verrechnungskontos

Verlustvortrag	-S 490.851,39
Ergebnis 1997	-S 0,00
Negatives Kapitalkonto	-S 588.012,90
abzüglich anteilige Schuldübernahme A. Bank	S 721.466,00
abzüglich anteilige Schuldübernahme B. AG	S 338.728,75
Positives Kapitalkonto	S 472.181,85

Da das negative Kapitalkonto aufgefüllt und nur die übersteigenden Zahlungen als nachträgliche Betriebsausgaben zum Ansatz gebracht worden seien, könne die Anerkennung der Schuldrückzahlung als Betriebsausgabe zu keiner Doppelabsetzung führen. Im übrigen handle es sich bei der Verbindlichkeit gegenüber der B. AG um einen so genannten "Verlorenen Zuschuss". Dieser sei in der Bilanz als Passivpost ausgewiesen

worden und wäre über die Laufzeit des Lieferübereinkommens aufzulösen gewesen. Der Zuschuss sei nicht ergebniswirksam berücksichtigt worden und könne dessen Rückzahlung allein aus diesem Grund zu keiner Doppelabsetzung führen.

Die Zahlungen die der Beschwerdeführer über die Auffüllung des negativen Kapitalkontos hinaus geleistet habe, würden eine nachträgliche Inanspruchnahme eines Gesellschafters durch Gesellschaftsgläubiger darstellen und seien als nachträgliche Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Sie legte in der Bescheidd begründung dar, dass gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 leg. cit. unter anderem auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 leg. cit. (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen), gehören würden.

Erbringe der Gesellschafter einer Personengesellschaft auf Grund einer zu Gunsten der Gesellschaft eingegangenen Bürgschaftsverpflichtung bzw. eines Schuldbeitrittes für Schulden der Gesellschaft eine Leistung, so sei darin eine Einlage im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu erblicken (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 20. November 1996, 96/15/0004; ecolex 1996, 478). Gleiches gelte für den unecht stillen Gesellschafter einer GmbH. Diesem komme die Stellung eines Mitunternehmers zu, der aus steuerlicher Sicht einem Kommanditisten gleich gestellt sei (Hinweis auf Margreiter in ecolex 1995, H 5, 1). Voraussetzung dafür sei, dass eine unecht stille Gesellschaft vorliege, das bedeute, dass der Stille auf Grund einer besonderen Vereinbarung an den stillen Reserven und am Firmenwert partizipiere. Im gegenständlichen Fall bestehe kein Streit hinsichtlich des Bestehens einer derartigen Gesellschaftsform.

Die Inanspruchnahme eines stillen Gesellschafters aus einer Bürgschaft oder einem Schuldbeitritt heraus führe nicht zu Betriebsausgaben, sondern zu einer Einlage (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 25. September 1985, 83/13/0186). Die Einlage des Gesellschafters erhöhe den Stand seines Kapitalkontos. Bei der Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes im Sinne des § 24 EStG sei dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos würden sich Einlagen somit auf den Veräußerungs- (Aufgabe)gewinn oder -verlust auswirken.

Da der Zeitpunkt der Inanspruchnahme aus dem Schuldbeitritt keinen Einfluss auf die grundsätzliche steuerliche Folge der Zahlung haben dürfe, müsse auch die nachträgliche Verausgabung zu jenem steuerlichen Ergebnis führen, das sich bei früherer Zahlung ergeben hätte. Der aus der schlagend gewordenen Haftung resultierende streitgegenständliche Betrag sei somit als "nachträgliche Einlage" zu werten. Diesem komme somit kein Betriebsausgabencharakter zu (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0122).

Darüber hinaus stehe einer Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Betrages als Betriebsausgabe auch Nachstehendes entgegen: Die Frage des Vorliegens von nachträglichen Betriebsausgaben sei unter sinngemäßer Heranziehung der Grundsätze des Betriebsvermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 und nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu beantworten. Die Begleichung von Verbindlichkeiten habe daher ebenso wie der Eingang von Forderungen als rein vermögensumschichtender Vorgang keinerlei steuerliche Auswirkungen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 32, Tz 11.1). Weder das Darlehen noch der aus dem Lieferübereinkommen resultierende Zuschuss der B. AG sei ertragswirksam verbucht worden. Diese seien in der Bilanz als Passivpost ausgewiesen. Der Zuschuss wäre über die Laufzeit des Lieferübereinkommens ertragswirksam aufzulösen gewesen. Dies sei jedoch infolge der geringen Bierabnahmemenge nur zu einem geringen Teil geschehen. Da die verbliebenen Verbindlichkeiten bisher zu keinem Ertrag geführt hätten, habe auch die Abdeckung dieser Verbindlichkeiten nach Aufgabe des Betriebes zu keinen nachträglichen Betriebsausgaben führen können.

In der an den Verwaltungsgerichtshof gerichteten Beschwerde macht der Beschwerdeführer Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend und beantragt die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Erbringt der Gesellschafter einer Personengesellschaft aufgrund der Bürgschaftsverpflichtung für Schulden der Gesellschaft eine Leistung, so ist darin eine Einlage iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu erblicken (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. Dezember 1998, 97/15/0122, vom 20. November 1996, 96/15/0004, und vom 25. September 1985, 83/13/0186).

Die Einlage des Gesellschafters der Personengesellschaft erhöht den Stand seines Kapitalkontos. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 EStG 1988 aus der Veräußerung der Beteiligung ist dem Veräußerungserlös der Stand des Kapitalkontos gegenüberzustellen. Über den Stand des Kapitalkontos wirken sich Einlagen somit auf den Veräußerungsgewinn / Veräußerungsverlust aus (vgl. erneut das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0122).

Die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung einer Einlage iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 eignet sich nicht für eine Rückstellung. Wenn die Heranziehung aus der Bürgschaft für Schulden der Personengesellschaft erst nach der Veräußerung der Beteiligung erfolgt, muss es im Jahr der Heranziehung zu einer nachträglichen Korrektur des Veräußerungsgewinnes kommen (vgl. wiederum das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0122).

Für den Beschwerdefall folgt daraus:

Der Beschwerdeführer hat für Verbindlichkeiten der "atypisch stillen Gesellschaft" die Haftung übernommen und aufgrund dessen Zahlungen an Gesellschaftsgläubiger geleistet. Diese Zahlungen stellen (soweit kein Regressanspruch gegen die übrigen Gesellschafter besteht) Einlagen iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 dar und erhöhen das bei der "atypisch stillen Gesellschaft" geführte Kapitalkonto des Beschwerdeführers.

Die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung von Einlagen iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 eignet sich nicht für eine Rückstellung. Einlagen (Zahlungen) die der Beschwerdeführer nach Beendigung der "atypisch stillen Gesellschaft" geleistet hat, hätten demnach bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes / Aufgabeverlustes (noch) nicht berücksichtigt werden dürfen. Daher hat es zu einer nachträglichen Korrektur des Aufgabegewinnes zu kommen. Die Korrektur wird durch die Berücksichtigung der nach Beendigung der "atypisch stillen Gesellschaft" geleisteten Zahlungen als nachträgliche Betriebsausgabe iSd § 32 Z 2 EStG 1988 bewirkt (vgl. dazu auch Quantschnigg, RdW 1985, 390 und die hg. Erkenntnisse vom 21. Februar 1996, 94/14/0160 und vom 3. Juni 1992, 87/13/0118).

Es trifft zwar zu, dass die Tilgung einer Schuld durch die Mitunternehmerschaft als vermögensumschichtender Vorgang steuerlich neutral ist, wie dies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aufzeigt. Ein solcher Vorgang würde sich aber im Vermögen des Beschwerdeführers auch nicht auswirken. Beim beschwerdegegenständlichen Vorgang geht es aber darum, dass der Beschwerdeführer - im Hinblick auf sein Engagement als Mitunternehmer - eine Vermögenseinbuße erfährt, indem er eine Einlage tätigt und von vornherein ausgeschlossen ist, dass er ein Äquivalent zurückerhält.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig und war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl II Nr. 333/2003. Die Höhe des Ersatzes des Schriftsatzaufwandes (inklusive Umsatzsteuer) ist in der Verordnung festgelegt.

Wien, am 19. März 2008