

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Elfriede Murtinger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Steuerberatungs GmbH, Wiedner Gürtel 13, Turm 24, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 5. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 7. September 2016 betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im Beschwerdefall ausschließlich die Frage, ob die Verluste aus der Beteiligung an der ***Beteiligungsfirma*** ausgleichsfähig sind.

Dieser Frage ging folgendes Verwaltungsgeschehen voran:

Die Beschwerdeführerin (Bf) reichte die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 ein und machte darin einen Verlust aus ihrer Beteiligung an der ***Beteiligungsfirma*** in Höhe von 31.261,30 Euro aus Gewerbebetrieb geltend.

Das Finanzamt forderte die Bf auf, eine Bestätigung über den steuerlichen Verlust vorzulegen.

Dieser Aufforderung kam die Bf nach und legte eine Bestätigung der ***Beteiligungsfirma*** betreffend das Ergebnis für 2015 vor. In diesem Schreiben wurde der geltend gemachte Verlust bestätigt.

Das Finanzamt erließ den **Bescheid betreffend Einkommensteuer 2015**. Der geltend gemachte Verlust wurde nicht anerkannt, da er nicht ausgleichsfähig sei. In einer gesonderten Begründung führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 2 Abs 2a EStG 1988 ein Verlustausgleichs- und Vortragsverbot für negative Einkünfte aus Betrieben bestehe, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen sei. Der Gegenstand der *****Beteiligungsfirma***** sei der Erwerb, die Entwicklung und die Verwertung von Anteilen an inländischen Unternehmen und Unternehmensberatung. Beim Erwerb, bei der Entwicklung und Verwertung von Unternehmensanteilen handle es sich um das Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter im Sinne des § 2 Abs 2a EStG 1988, da Anteile insbesondere an Körperschaften unkörperliche Wirtschaftsgüter darstellten und „Erwerb, Entwicklung und Verwertung“ typischerweise unter den Begriff „Verwalten“ zu subsumieren seien.

Gegen diesen Bescheid wurde **Beschwerde** erhoben. Die Bf führte darin aus, dass der Bescheid materiell rechtswidrig sei. Gemäß Erlass des BMF vom 17.9.1990, 06 0252/1-IV/6/90 gälten bspw Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und echten stillen Gesellschaften, Forderungen, Genussrechte auf der Basis von Besserungsverpflichtungen und selbst hergestellte Rechte als unkörperliche Wirtschaftsgüter.

Mitunternehmeranteile fielen aus bilanzbündeltheoretischen Gründen jedoch nicht unter den Begriff „unkörperliche Wirtschaftsgüter“ (BMF, RdW 1991, 30; *Prechtl*, Verlustausgleichsbeschränkungen, 187; und *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 2, Rz 177/6).

Die *****Beteiligungsfirma***** habe sich als Mitunternehmer an folgenden Unternehmen beteiligt:

- *****1-AG*****, *****Adresse 1-AG*****
- *****P-GmbH*****, *****Adresse P-GmbH*****

Keines dieser Unternehmen sei vermögensverwaltend tätig. Die Bf halte daher fest, dass ihre negativen Einkünfte aus dem Mitunternehmeranteil an der *****Beteiligungsfirma*****, deren Unternehmensgegenstand nicht in der Vermögensverwaltung liege, nicht unter § 2 Abs 2a EStG 1988 zu subsumieren seien, da Mitunternehmeranteile nicht unter den Begriff des Verwaltens unkörperlicher Wirtschaftsgüter fielen. Es werde daher darauf hingewiesen, dass die bescheiderlassende Behörde den Anwendungsbereich der zitierten Gesetzesvorschrift verkenne. Der steuerliche Verlust sei daher anzuerkennen.

Gemäß § 188 BAO würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt seien, einheitlich und gesondert festgestellt. Alle Feststellungen im Feststellungsbescheid würden mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen. Im Feststellungsbescheid werde daher gegebenenfalls darüber abgesprochen, ob Einkunftsanteile nicht ausgleichsfähig und Verlustanteile vortragsfähig seien. Der bekämpfte

Einkommensteuerbescheid sei jedoch vor dem Feststellungsbescheid ergangen. Die bescheiderlassende Behörde habe somit im Einkommensteuerbescheid Feststellungen getroffen, welche grundsätzlich in einem Feststellungsverfahren zu treffen seien.

Das Finanzamt entschied über die Beschwerde mit abweisender **Beschwerdevorentscheidung**. Unstrittig sei, dass die Bf als Kommanditistin an einer GmbH und Co KG mitunternehmerisch beteiligt sei. Unwidersprochen sei seitens der Bf auch geblieben, dass der Betrieb dieser Personengesellschaft ausschließlich im Verwalten von Anteilen an Kapitalgesellschaften, somit im Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern bestehe. Dieser Umstand erfülle den Tatbestand des § 2 Abs 2a EStG 1988, nicht hingegen, dass die Bf einen Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft verwalte. Ein Einkommensteuerbescheid könne vor dem Feststellungsbescheid erlassen werden. Und selbst wenn im Feststellungsbescheid keine ausdrückliche Aussage über die Nichtausgleichsfähigkeit eines Verlustes getroffen werde, könne diese Frage im Einkommensteuerverfahren eigenständig beurteilt werden.

Die Bf beantragte die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte darin vor, dass sich die Beschwerdevorentscheidung nicht mit den in der Beschwerde angeführten Argumenten auseinandersetze. Die *****Beteiligungsfirma***** habe sich als Mitunternehmer an den genannten Unternehmen beteiligt. Keines dieser Unternehmen sei vermögensverwaltend tätig. Aus dem in der Beschwerde angeführten Erlass des BMF ergebe sich eindeutig, dass Mitunternehmeranteile nicht unter den Begriff unkörperliche Wirtschaftsgüter fielen. Die Behörde lasse eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob Mitunternehmeranteile als „unkörperliche Wirtschaftsgüter“ zu qualifizieren seien, vermissen. Die Bf beantrage daher eine antragsgemäße Erledigung und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Dem Vorlageantrag beigelegt war ein Bescheid über die Feststellung der Einkünfte der *****P-GmbH*****.

Der Feststellungsbescheid der *****Beteiligungsfirma***** wies 66 Beteiligte aus.

Das Finanzamt legte die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Verluste aus Vermietung und Verpachtung.

Der Bf wurde im Rahmen eines Feststellungsverfahrens ein negatives Ergebnis als Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der ***Beteiligungsfirma*** in der Höhe von Euro 31.056,14 zugewiesen. Der Feststellungsbescheid erging am 30.11.2016 und erwuchs in Rechtskraft. Der Bescheid enthielt keine Feststellungen bezüglich der Ausgleichsfähigkeit der ausgewiesenen negativen Ergebnisse.

Die ***Beteiligungsfirma*** hat im Firmenbuch als Unternehmensgegenstand (Geschäftszweig) Erwerb, Entwicklung und Verwertung von Beteiligungen an Unternehmen angegeben.

Nach dem glaubhaften Vorbringen der Bf ist die ***Beteiligungsfirma*** an zwei Kapitalgesellschaften beteiligt, und zwar an der ***P-GmbH*** und an der ***1-AG***.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus den Unterlagen betreffend die Mitunternehmerschaft und den betreffenden Firmenbuchauszügen und ist insoweit nicht strittig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind aus dem Akteninhalt auch nicht ersichtlich. Aus diesen Gründen durfte das Bundesfinanzgericht diesen Sachverhalt gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der vorliegende Sachverhalt wurde rechtlich wie folgt gewürdigt:

Aus steuerpolitischen Gründen und zur Vermeidung unerwünschter Steuergestaltungen wurde die Berücksichtigung von Verlusten bei der Einkommensermittlung durch die Bestimmungen des § 2 Abs 2a EStG 1988 eingeschränkt, um einem neuen Typ sogenannter Verlustzuweisungsgesellschaften entgegenzutreten.

§ 2 Abs 2a EStG 1988 bestimmt, dass negative Einkünfte

- aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn - der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird und - auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,

- aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist,

weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig sind.

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Mit dieser Bestimmung wurde erreicht, dass sowohl die beteiligungsbezogenen Verluste und die branchenbezogenen Verluste weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig sind. Dabei gehen die branchenbezogenen Verbote den beteiligungsbezogenen Verboten vor.

Die Regelung im zweiten Teilstrich des § 2 Abs 2a EStG 1988 betrifft das branchenbezogene Verlustausgleichsverbot. Sie erfasst Betriebe, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen sind.

Ein Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter liegt vor, wenn in einem Betrieb Kapital in Form von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, von stillen Beteiligungen, Forderungen oder Besserungs(Genuss)rechten angelegt bzw selbsthergestellte Rechte (insb Filmrechte) genutzt werden (*Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 2, Stand 1.1.2021, rdb.at, Anm 21*).

Als Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter ist sowohl die Verwaltung von Anlagevermögen als auch von Umlaufvermögen zu verstehen.

Zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern zählen bspw Forderungen, Genussrechte, Filmrechte, Patente, Mietrechte, Firmenwerte und Finanzanlagen wie Anteile an Unternehmen, Ausleihungen, Beteiligungen und Wertpapiere.

Mitunternehmeranteile zählen nur dann dazu, wenn der Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter besteht:

Mitunternehmeranteile fallen aus bilanzbündeltheoretischen Gründen nicht unter den Begriff „unkörperliche Wirtschaftsgüter“ iSd § 2 Abs 2a zweiter Satz EStG 1988. Die Verlustausgleichsbeschränkung nach der genannten Gesetzesstelle ist daher auf Unternehmen, deren Unternehmensschwerpunkt zB im Verwalten von Mitunternehmeranteilen gelegen ist, nicht anzuwenden, sofern sich diese Anteile auf Mitunternehmerschaften beziehen, die als „operative“ Gesellschaften, also als Erzeugungs-, Handels- oder Dienstleistungsunternehmen, tätig sind. Bezieht sich die Mitunternehmerbeteiligung hingegen auf Mitunternehmerschaften, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen ist, wird diese Beteiligung bei der Beurteilung, ob das beteiligte Unternehmen unter die

Verlustrückstellungsbeschränkung des § 2 Abs 2a leg cit fällt, einzubeziehen sein (Steuerrecht, Erlaßrundschau, RdW 1991, 30, Heft 1 v. 1.1.1991 sowie BMF 17. 9. 1990, 06 0252/1-IV/6/90 zum § 2 Abs 2a EStG 1988).

Mitunternehmeranteile an operativen Gesellschaften fallen nicht unter den Begriff unkörperliche Wirtschaftsgüter; bezieht sich die Mitunternehmerbeteiligung allerdings auf Mitunternehmerschaften, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter liegt, dann ist die Beteiligung bei der Beurteilung, ob das beteiligte Unternehmen unter die Verlustrückstellungsbeschränkung fällt, einzubeziehen (*Doralt//Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 2, Rz 177/6; *Laudacher in Jakom3* § 2 Rz 163).

Im vorliegenden Fall hält die Bf eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, der ***Beteiligungsfirma***. Bei dieser Mitunternehmerschaft handelt es sich um eine Beteiligungsgesellschaft, deren Unternehmenszweck nach den Angaben im Gesellschaftsvertrag und im Firmenbuch im Erwerb, Entwicklung und Verwertung von Beteiligungen an Unternehmen besteht (Firmenbuchauszug zur ***Beteiligungsfirma***, Firmenbuchnummer 438663v).

Die ***Beteiligungsfirma*** hält nach den glaubwürdigen Angaben der Bf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, nämlich an einer GmbH und einer AG, konkret an der ***P-GmbH*** und an der ***1-AG***. Bei den Beteiligungen, die die ***Beteiligungsfirma*** hält, handelt es sich somit nicht um eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, sondern um Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften stellen unkörperliche Wirtschaftsgüter dar, selbst wenn es sich bei den betroffenen Gesellschaften um operative Gesellschaften handelt.

Somit muss zusammenfassend festgestellt werden, dass auf der Ebene der Bf eine Mitunternehmerschaft an einer Personengesellschaft besteht, auf der Ebene der Personengesellschaft allerdings bereits eine Beteiligung an Kapitalgesellschaften gegeben ist. Da die Mitunternehmerschaft der ***Beteiligungsfirma*** somit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften hält, die die Entwicklung und Verwertung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern - nämlich von Anteilen an Kapitalgesellschaften – als Unternehmensgegenstand hat, sind die Ergebnisse der Mitunternehmerschaft unter die Verlustrückstellungsbeschränkung zu subsumieren.

Der aus dieser Beteiligung erzielte Verlust ist daher nicht ausgleichsfähig.

§ 188 BAO bestimmt:

(1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
 - b) aus Gewerbebetrieb,
 - c) aus selbständiger Arbeit,
 - d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,
- wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften spricht bindend nicht nur über die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte und deren Aufteilung auf die Beteiligten ab, sondern auch über die persönliche und sachliche Steuerpflicht dem Grunde nach. Im konkreten Fall besteht daher eine Bindungswirkung hinsichtlich der sachlichen Steuerpflicht.

Das ändert aber nichts daran, dass der gemäß § 188 BAO erlassene Bescheid in keiner Weise über die Ausgleichsfähigkeit eines Verlustes abgesprochen hat. Daher hat bezüglich der Ausgleichsfähigkeit des Verlustes eine eigenständige Beurteilung im Einkommensteuerverfahren zu erfolgen, wie es auch dem Wesen der Ausgleichsfähigkeit als einer das Einkommen und nicht die Einkünfte berührenden Vorschrift entspricht (vgl VwGH 22. 9. 1992, 89/14/0112 zur Vortragsfähigkeit von Verlusten; *Ellinger/Sutter/Urtz*, Bundesabgabenordnung, zu § 188, E 57).

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden gemäß § 192 BAO diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Allfällige Anpassungen abgeleiteter Bescheide an nachträgliche Feststellungsbescheide sind gemäß § 295 BAO vorzunehmen.

Es war daher zulässig, dass die Behörde den Bescheid betreffend Einkommensteuer zu einem Zeitpunkt erlassen hat, als der Feststellungsbescheid noch nicht ergangen war. Da der Feststellungsbescheid keine Feststellungen getroffen hat, die in Widerspruch zum Einkommensteuerbescheid standen, war auch im Zuge der Beschwerdeentscheidung keine Anpassung des abgeleiteten Bescheides vorzunehmen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfrage ergab sich bereits aus dem direkten Wortlaut des Gesetzes, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor.

Die Revision wurde aus diesem Grunde für unzulässig erklärt.

Wien, am 27. Mai 2021