



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Ilse Schwaiger und die weiteren Mitglieder Hofrat Josef Weber, Dr. Robert Zsifkovits und Mag. Harald Österreicher am 21 Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Fa. Dr. Schmalzl & Partner OEG,, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 1995 neben Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbstständiger Arbeit auch solche aus Vermietung und Verpachtung und zwar als Kommanditist von einer Reihe von sog. vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften.

In seiner Einkommensteuererklärung für 1995 erklärte er neben anderen Einkünften auch anteilige Einkünfte aus Spekulationsgeschäften in Höhe von öS 1.192.210,01 und zwar aus dem Verkauf des Objektes in Wien 2; Bl.gasse 19.

Abgesehen vom Ansatz der anteiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Ei.g. 20a (öS 5.340,00 statt der erklärten öS 10.631,00) sowie dem vom Finanzamt mit einem höheren Betrag angesetzten Verlustabzug aus Vorjahren (öS 1.796.687,00 statt 728.002,00) erfolgte die Veranlagung erklärungskgemäß.

Auf Grund von Mitteilungen über die erfolgten Feststellungen der auf den Bw. aus Vermietung und Verpachtung an den diversen Objekten entfallenden Einkünfte, die teilweise von den vom Bw. erklärten Einkünften abwichen, nahm das Finanzamt eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für 1995 gem. § 295 Abs. 1 BAO vor. In der Begründung wies das Finanzamt neben dem Hinweis auf die erfolgten (abweichenden) Feststellungen der Einkünfte gem. § 188 BAO darauf hin, dass dabei bei 5 mit den jeweiligen Steuernummern angeführten vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften der sog. " A.-Gruppe " die auf den Bw. anteilmäßig entfallenden Einkünfte der jeweiligen Komplementär-GmbH zugerechnet worden seien.

In der (vom Vertreter eingebrachten Berufung) wurde darauf hingewiesen, dass im angefochtenen Bescheid sonstige Einkünfte in Höhe von öS 1.192.210,00 ausgewiesen werden. Diese Angaben in der Steuererklärung betrafen den Spekulationsgewinn aus dem Verkauf des Objektes in 1020 Wien, Bl.gasse 19, wie sich aus der Erklärungsbeilage ergebe.

Auf Grund einer Betriebsprüfung seien die Verlustanteile daraus nicht der Hausgemeinschaft bzw. den Miteigentümern, sondern der Komplementärgesellschaft, der A.-Anlagenverm. GmbH, zugeschrieben worden. Diese Verlustanteile an der vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft seien solange beim Komplementär geparkt, bis sie durch Gewinne der Miteigentümer aufgezehrt sind. Es wäre daher der Spekulationsgewinn des Bw. nicht ihm sondern dem Komplementär, der A. Import Export GmbH, zuzurechnen.

(Anmerkung: Lt. Firmenbuchauszug FN XXXX a wurde der Betrieb der A. Import Export GmbH. & Co Anlagenvermietung KG mittels Zusammenschlussvertrag vom 19.08.1997 in die A. Import Export Gesellschaft m.b.H. & Co KG übertragen und die Gesellschaft gelöscht.)

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab:

Das Finanzamt wies darauf hin, dass die Veräußerung von Wirtschaftsgütern im außerbetrieblichen Bereich abgesehen vom Sonderfall, wonach diese innerhalb der Spekulationsfrist erfolgt, steuerlich nicht zu erfassen sei. Erfolge jedoch eine Veräußerung von Privatvermögen

innerhalb der Fristen gem. § 30 EStG 1988, dann stellten die Einkünfte daraus Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gem. § 30 EStG 1988 dar.

Die A. Import Export GmbH & Co KG erziele als bloß vermögensverwaltende KG - wie auch in der Berufungsentscheidung vom 22.05.2000 festgestellt wurde - unzweifelhaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Da der Bw. als Beteiligter lediglich eine beschränkte Haftung aufweise, nämlich als Kommanditist auf Grund seiner handelsrechtlichen Stellung grundsätzlich nicht mehr Verfügungsmacht verlieren könne, als in Höhe seiner Einlage, stellten darüber hinausgehende Verluste beim uneingeschränkt haftenden Komplementären Abfluss dar und seien daher diesem zuzurechnen.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei eine Verlustverrechnung mit künftigen Gewinnen nicht vorgesehen, vielmehr erfolge die Verlustzurechnung an den Komplementär infolge seiner Haftungsbeschränkung als Kommanditist. Da aus der Veräußerung von Privatvermögen außerdem jedoch Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gem. § 30 EStG 1988 erzielt worden seien, sei der Spekulationsgewinn nicht dem Komplementär, sondern dem Bw. zuzurechnen gewesen.

Im Vorlageantrag vertrat der Bw. die Auffassung, dass im Rahmen der einheitlichen Feststellung der Einkünfte für die Hausgemeinschaft 1020 Wien, Bl.gasse 19 auch andere Einkünfte zu erfassen seien, wenn diese zusammen mit den Einkünften nach § 188 Abs. 1 BAO verwaltet würden. Danach seien auch Einkünfte gem § 30 EStG, die gemeinsam mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, in die einheitliche Feststellung einzubeziehen. Der Bw. verwies diesbezüglich auf Stoll, BAO-Kommentar, 1986. Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk seien jedoch keine Einkünfte gem. § 30 EStG festgestellt worden. Der Einkommensteuerbescheid für 1995 sei daher rechtswidrig. Würden die oben genannte Spekulationseinkünfte gem. § 30 EStG nicht im Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO festgesetzt, könne dieses Versäumnis im Einkommensteuerbescheid nicht nachgeholt werden.

Der Senat hat erwogen:

Im zu beurteilenden Berufungsfall geht es um die Frage, ob von einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft erzielte, gemäß § 30 EStG 1988 steuerpflichtige Spekulationseinkünfte im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des jeweiligen Jahres zu erfassen sind oder ob die (anteiligen) Spekulationseinkünfte unabhängig von einer Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung zu erfassen sind.

Der Bw. vertritt nun im Gegensatz zu seiner Einkommensteuererklärung die Auffassung, die Spekulationseinkünfte hätten nur im Zuge der Feststellung der Einkünfte, nicht aber unabhängig von dieser in Einkommensteuerveranlagungsverfahren berücksichtigt werden dürfen. Nach Meinung des Bw. seien nicht nur die die Kommanditeinlagen der Gesellschafter übersteigenden "Verluste" (Werbungskostenüberschüsse), sondern auch der Spekulationsgewinn dem Komplementär - im Rahmen der einheitlich und gesonderten Feststellung der Einkünfte - zuzurechnen.

Zu dem letztgenannten Berufungsbegehren ist der Bw. auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in einem auch die Hausgemeinschaft 1020 Bl.gasse 19 betreffenden Erkenntnisses des Gerichtshofes (vom 21.02.2001, 2000/14/0127 - 0130) zu verweisen, in dem der Gerichtshof die Auffassung der belangten Behörde als zutreffend beurteilt hat, wonach die Einkünfte der Komplementärsgesellschaft, einer GmbH, die von Gesetz wegen nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen kann, von vornherein nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO aufgenommen worden waren. Das bedeutet, dass die Spekulationseinkünfte im Feststellungsbescheid selbst dann nicht aufscheinen würden, wenn die Spekulationseinkünfte dem Komplementär zuzurechnen gewesen wären, weil die Einkünfte der Komplementär-GmbH als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung jedenfalls nicht zu erfassen waren.

Der Bw. beruft sich aber bei näherer Betrachtung zu Unrecht auf die von ihm angeführte Literaturstelle. Zwar wird unter den Beispielen auf S. 1986 aaO. auch die Auffassung vertreten, dass bei einer Erbengemeinschaft vor der Einantwortung Spekulationseinkünfte gemeinsam zu erfassen seien - eine Konstellation, die konkret nicht vorliegt - andererseits weist derselbe Autor auf S. 2003, 2. Abs. eindeutig darauf hin, dass Gewinne aus Veräußerungen nicht in die einheitliche Feststellung der Einkünfte einzubeziehen sind.

Nach Ritz, BAO-Kommentar², Tz. 11, sind Spekulationsgewinne oder Spekulationsverluste der Gesellschafter jedenfalls nicht in die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen, da es sich diesbezüglich um keine gemeinschaftlichen Einkünfte handle.

Der Senat schließt sich der Meinung von Ritz sowie der auf S. 2003 von Stoll vertretenen Auffassung an, wonach die Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von außerbetrieblichen Vermögen nicht im Zuge der einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfolgen haben.

Zu einen werden im § 188 BAO Abs. 1 nur die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens angeführt.

Zum andern werden Abs. 2 unter den "mitverwaltenden" Einkünften - beispielhaft - nur die Einkünfte aus Kapitalvermögen angeführt. Einkünfte aus der Veräußerung einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle können aber schon nach dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung keineswegs zu den "mitverwalteten Einkünften" gezählt werden, wie dies für Zinseneinkünfte aus Bankkonten der Hausgemeinschaft aber sehr wohl der Fall sein kann.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 21. Oktober 2003