

GZ. RV/0186-I/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Halpern & Prinz, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges. m.b.H. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 vom 15. März 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung

### 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**

Dem Bw., einem gemeinnützigen Verein, wurde im Jahr 1996 eine Beteiligung an einem Hotelbetrieb unentgeltlich übertragen. Der Hotelbetrieb wurde in der Rechtsform einer atypisch stillen Gesellschaft betrieben. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dieser Beteiligung wurden für den Bw. in dem an den Hotelbetrieb gerichteten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 (Ausfertigungsdatum 19. November 1998) einheitlich und gesondert mit 1.181.417 S festgestellt. In den festgestellten Einkünften ist ein Veräußerungsgewinn von 1.124.802 S enthalten. Die verrechenbare Verluste betragen 56.615 S.

Das Finanzamt hat im gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 (Ausfertigungsdatum 15. März 2000) neben den angeführten Beteiligungseinkünften, und anderen unbestritten körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften, für die ein Ausnahmebescheid vorliegt, auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet.

Mit Eingabe vom 23. März 2000 wurde fristgerecht Berufung erhoben. In Entsprechung eines Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes wurde mit Eingabe vom 23. März 2000 (richtig wohl 23. Mai 2000, Anm. der Referentin) ausgeführt, die Berechnung der Körperschaftsteuer sei falsch, weil neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt worden seien. Die Steuerpflicht von gemeinnützigen Vereinen ergebe sich aus § 21 Absatz 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes und den §§ 44 und 45 der Bundesabgabenordnung. Steuerfrei seien Einkünfte aus der sogenannten Vermögensverwaltung. Das betreffe im Wesentlichen die Überschüsse, die im Rahmen einer der außerbetrieblichen Einkunftsarten zufließen würden, also Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte (z.B. aus Veräußerungsgeschäften). Es werde daher die Neuberechnung der Körperschaftsteuer gemäß den Einkünften aus Gewerbeunternehmen beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2000 wurde der Berufung insoweit Folge gegeben, als die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerfrei belassen worden sind.

Mit Eingabe vom 5. September 2000 wurde rechtzeitig die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

In einem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 22. März 2001 wurde ergänzend noch ausgeführt, dass in den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 1996 auch ein Betrag von 1.124.802 S enthalten sei. Dabei handle es sich um einen Veräußerungsgewinn aus der

Beteiligung an einem Hotelbetrieb unter treuhänderiger Verwaltung der Firma Z. Die Beteiligung sei vom Geschenkgeber (einer Privatperson) eingegangen worden. Es handle sich hier um keine gewerbliche Tätigkeit, sondern um eine Kapitalveranlagung in Form von Kommanditanteilen und atypisch stillen Beteiligungen verbunden mit Kreditgewährungen. Es werde beantragt, diesen Veräußerungsgewinn körperschaftsteuerfrei zu stellen. Gemäß § 32 BAO liege Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften dann vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen), verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet werde. Von der Nutzung des Vermögens in Form eines Gewerbebetriebes könne in diesem Fall nicht gesprochen werden. Die Beteiligung sei im Schenkungsweg erworben worden. Nach Wissen des Bw. sei es nie zu Ausschüttungen gekommen. Der Veräußerungsgewinn ergebe sich aus der Stilllegung des Betriebes und der steuerlichen Verarbeitung des negativen Kapitalkontos. Der Bw. könne nicht für eine geschenkte Beteiligung, welche im Zuge der Liquidation zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn führe, Körperschaftsteuer zahlen, dies zu Lasten seiner Spender. Es werde daher beantragt, den Veräußerungsgewinn nach § 47 BAO freizustellen. Weiters wurde in dem ergänzenden Schriftsatz die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Der Bw. hat weder in der Berufung noch im Vorlageantrag einen Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Erst in der ergänzenden Eingabe des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 22. März 2001 wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Ein rechtswirksamer Antrag und damit ein Anspruch des Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung liegt im Berufungsfall somit nicht vor (vgl. VwGH 23.4.2001, 96/14/0091, Ritz, BAO - Handbuch mit einem Kommentar zum neuen Abgabenrechtsmittelverfahren, Seite 213).

Im Übrigen hält die Referentin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung für nicht erforderlich, weil dem Bw. im gesamten Verwaltungsverfahren ausreichend Gelegenheit geboten worden ist, seinen Standpunkt zu erläutern.

---

Nach § 47 BAO steht die Betätigung einer Körperschaft für Zwecke der Verwaltung ihres Vermögens (§ 32) der Gewährung von Begünstigungen auf abgabenrechtlichen Gebiet (§ 34) nicht entgegen.

Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften liegt insbesondere dann vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind (§ 32 BAO).

Aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass Vermögensverwaltung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988), der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) und sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 EStG 1988 vorliegt. Dabei sind auch Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988) und der Veräußerung von Beteiligungen (§ 31 EStG 1988) mitumfasst.

Der Gesetzgeber bezeichnet somit den außerbetrieblichen Bereich (Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 5, 6 und 7 EStG) als Vermögensverwaltung und stellt diesen körperschaftsteuerfrei. Geht die Tätigkeit über die Vermögensverwaltung hinaus, kann dadurch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet werden, der im Bereich der Zweckverwirklichung steuerfrei oder steuerpflichtig sein kann, im Bereich der Mittelbeschaffung jedoch immer Steuerpflicht auslöst, ja sogar zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führen kann, obwohl nicht einmal eine Gewinnerzielung angestrebt wird (vgl. Renner in Baldauf/Renner/Wakounig (Bearb); Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Seite 145).

Mit Vorhalt der Referentin vom 18. März 2002 wurde der Bw. aufgefordert, den Vertag mit dem die strittige Beteiligung erworben wurde vorzulegen. Weiters wurde gebeten, den Zeitpunkt und die Gründe für das Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft bekannt zu geben. Ferner wurde die Ansicht vertreten, dass es sich bei der Beteiligung des Bw. an der strittigen Mitunternehmerschaft, um eine begünstigungsschädliche Tätigkeit handelt, weshalb ersucht wurde, einen allfälligen Ausnahmebescheid vorzulegen.

In Beantwortung des Vorhaltes wurde durch den steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 25. April 2002 mitgeteilt, dass der Bw. wegen Insolvenz aus der streitgegenständlichen Mitunternehmerschaft ausgeschieden sei. An Unterlagen wurde lediglich ein vom Geschenkgeber nicht unterfertigtes Schreiben vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass die

atypisch stille Beteiligung an dem Hotelbetrieb mit Wirkung 30. September 1996 an den Bw. unentgeltlich abgetreten worden ist.

Weiters wurde wiederum ausgeführt, dass es sich bei der Beteiligung um keine gewerbliche Tätigkeit, sondern um eine reine Kapitalveranlagung in Form von Kommanditanteilen und atypisch stillen Beteiligungen verbunden mit Kreditgewährung handle. Diese Beteiligung sei vom Geschenkgeber eingegangen worden. Eine gemeinnützige Organisation könne unentgeltliche Übertragungen nicht ablehnen, sondern würde sie nach Vorliegen sämtlicher Unterlagen veräußern.

Der vom Bw. im Ergebnis vertretenen Ansicht, wonach es sich beim Halten der strittigen Beteiligung um eine vermögensverwaltende Tätigkeit handelt, vermag sich die Referentin nicht anzuschließen.

Aus dem Begriffsumfang des § 23 EStG 1988 ergibt sich nämlich, dass nicht nur selbst geführte Gewerbebetriebe, sondern auch Beteiligungen an gewerblichen Mitunternehmerschaften gewerblichen Betätigungen gleichzuhalten sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Verein im Rahmen seiner Mitunternehmerbeteiligung kraft Vertrag oder kraft faktischer Gegebenheiten einen wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen kann oder nur eine kapitalistische Stellung (vergleichbar einem Aktionär) besitzt. Unschädlich ist das Halten einer derartigen mit Gewinnerzielungsabsicht geführten Mitunternehmerschaft nur dann, wenn sie im Erbweg oder durch Schenkung erworben wurde und ehest möglich wieder veräußert wurde (vgl. Renner in Baldauf/Renner/Wakounig (Bearb), Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Seite 192).

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG 1988 gehören aber auch Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen sowie Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24. Nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

Da der Bw. als atypisch stiller Gesellschafter am Hotelbetrieb beteiligt war, und der Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.124.802 S aus der Versteuerung des negativen Kapitalkontos resultiert, liegen nach Ansicht der Referentin nach dem Begriffsumfang der §§ 23 und 24 EStG 1988 jedenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Der Bw. bestreitet nicht, dass ihm nach dem Feststellungsbescheid für das Jahr 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.181.417 S zugewiesen wurden. Gemäß § 192 BAO werden aber die in einem Feststellungsverfahren enthaltenen Feststellungen, die für

andere Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt. Was nun die Höhe und die Art des auszuweisenden Gewinnes anlangt, legt ein Bescheid gemäß § 188 BAO mit seiner für und gegen die Gesellschafter bzw. Beteiligten wirkenden Feststellung die Zugehörigkeit zum Einkommen (§ 2 EStG) fest, respektive trifft dieser eine (für das weitere Abgabenverfahren) verbindliche Abgrenzung der einzelnen Einkunftsarten (vgl. Ryda, Langheinrich, Die Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, FJ 1999, 267). Aufgrund der im Körperschaftsteuerverfahren bestehenden Bindung an die einheitlichen und gesonderten Feststellungen ist aber im Berufungsfall schon aus diesem Grund eine Zuordnung der im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten und damit zur körperschaftsteuerfreien Vermögensverwaltung nicht möglich.

Insoweit der Bw. die Ansicht vertritt, ein gemeinnütziger Verein, der von Spenden lebe, könne nicht für eine geschenkte Beteiligung, welche im Zuge der Liquidation zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn führe, Körperschaftsteuer zahlen, ist ihm zu erwidern, dass die Bestimmungen der §§ 34 ff BAO nicht dazu dienen, steuerliche Folgen, die aus einer (möglicherweise) unüberlegten "Schenkungsannahme" resultieren, rückgängig zu machen, und die steuerlichen Folgen eines derartigen Handelns auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Im Übrigen gibt es nach Ansicht der Referentin keine rechtlichen Bestimmungen, die es gemeinnützigen Organisationen verbieten, unentgeltliche Übertragungen (durch Entschlagung der Erbschaft bzw. durch Nichtannahme der Schenkung) abzulehnen.

Dass durch eine bestimmte Tätigkeit eines begünstigten Vereins dessen gesamte übrige, jedenfalls gemeinnützige, mildtätige oder kirchlichen Zwecken dienende Zielrichtung sämtliche Steuerbegünstigungen verlieren sollte, entspricht nach Meinung der Referentin nicht der Intention des Gesetzgebers. Die Referentin schließt sich daher im Ergebnis der von Renner in Baldauf/Renner/Wakounig (Bearb); Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine, 9. Auflage, Seite 228 und 229 vertretenen Auffassung an, wonach das Halten eines an sich begünstigungsschädlichen Mitunternehmeranteils unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich sein kann (Erwerb durch Schenkung oder Erbschaft, ehest mögliche Veräußerung des Mitunternehmeranteiles).

Im Streitfall wurde der Mitunternehmeranteil vom Bw. unentgeltlich erworben und wurde die Mitunternehmerschaft in weiterer Folge unverzüglich beendet. Dabei ist es nach Meinung der Referentin unmaßgeblich, ob die Mitunternehmerschaft durch Zwangsmaßnahmen (Insolvenz nach dem Vorbringen des Bw.) beendet worden ist, oder der Bw. durch Kündigung aus der Mitunternehmerschaft (laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes) ausgeschieden ist. Nach

Ansicht der Referentin kann aufgrund der aufgezeigten Umstände (Erwerb durch Schenkung, ehest mögliche Beendigung der Mitunternehmerbeteiligung) im Streitfall gerade noch von einem unschädlichen Halten der Mitunternehmerbeteiligung gesprochen werden.

Die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag von 1.181.417 aus der Beteiligung an dem Hotelbetrieb sind nach Ansicht der Referentin jedoch steuerlich zu erfassen, weil der Gesetzgeber nach den eingangs zitierten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung nur der Bereich der Vermögensverwaltung steuerfrei stellt.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. errechnen sich daher wie folgt:

Einkünfte aus der Beteiligung am Hotelbetrieb	1.181.417,00
abzüglich anteiliger Freibetrag	- 2.500,00
Einkünfte aus der Beteiligung X	276.173,00
Gewinn aus dem Gewerbebetrieb Y (lt. Erklärung)	1.283.453,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (insgesamt)	2.738.543,00

Die Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Körperschaftsteuer sind dem beiliegendem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, 9. April 2003