



GZ. RV/0514-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die Confida Wirtschaftstreuhand- Gesellschaft m. b. H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 Bw. erklärte für die Jahre 2000 und 2001 jeweils negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, und zwar ATS 223.120,-- (2000) und ATS 282.875,-- (2001). Den Beilagen zu den

eingereichten Steuererklärungen entsprechend resultieren die angesprochenen negativen Einkünfte aus geltend gemachten Werbungskosten (2000: Zinsen und Spesen Beteiligung ATS 223.120,--; 2001: "Garantiegeld für Eigenkapitalgarantie" ATS 24.300, Zinsen und Spesen Beteiligung ATS 282.875,--), denen keinerlei Einnahmen gegenüberstehen.

Über Vorhalt des Finanzamtes teilte der Bw. mit, dass die negativen Einkünfte aus einer am 30. September 1999 eingegangenen (echten) stillen Beteiligung an der GmbH, die zur Gänze (€315.553,07) fremdfinanziert worden sei, stammen.

Das Finanzamt erließ von den Erklärungen abweichende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001. Die erklärten negativen Einkünfte wurden nicht zum Ausgleich mit den vom Bw. erklärten Gewinnen aus Gewerbebetrieb zugelassen. Begründet wurde dies vorerst damit, dass Verlustanteile aus (echten) stillen Beteiligungen gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen sind.

Dem Begehren der gegen die angesprochenen Einkommensteuerbescheide erhobenen Berufungen, die erklärten negativen Einkünfte zum Ausgleich mit den Gewinnen aus Gewerbebetrieb zuzulassen, entsprach das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen jeweils wiederum nicht.

Zur Begründung wurde jedoch nicht (mehr) auf § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 verwiesen. Vielmehr wurde ausgeführt, dass die vom Bw. im Zusammenhang mit der (typisch) stillen Beteiligung entfaltete Betätigung als steuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei einzustufen sei. Die angesprochene Betätigung lasse nämlich innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von zehn Jahren keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten. Nach dem - schriftlich festgehaltenen - Beteiligungsvertrag nehme der Bw. zwar am Verlust der GmbH nicht teil. Es sei jedoch der Gewinnanteil aus der Beteiligung mit jährlich 7,5% der Einlage, d. s. €23.666,48 (7,5% v. €315.553,07) begrenzt. Unter Bedachtnahme darauf, dass die GmbH in den Jahren 1999 - 2001 Verluste erwirtschaftete habe, sei in sieben weiteren Jahren selbst bei maximaler Gewinnprognose ($7 \times €23.666,48$, das wären **€165.665,36**) im Hinblick auf die gänzliche Fremdfinanzierung der stillen Einlage (prognostizierte Zinsen- und Spesenbelastung **€187.011,42**) die Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses nicht möglich.

In den Vorlageanträgen wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Ansicht des Finanzamtes, wonach die vom Bw. im Zusammenhang mit der stillen Beteiligung entfalteten Aktivitäten als steuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei einzustufen sei, nicht nachvollzogen werden könne. Dieselben seien nämlich durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtüberschuss zu erzielen

und demnach als solche im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993, einzustufen.

Nun lägen bei derartigen Betätigungen zum einen aber innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab deren Beginn (Anlaufzeitraum) nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993, jedenfalls Einkünfte vor, außer die Betätigung wäre von vorneherein zeitlich begrenzt. Von Letzterem könne jedoch im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein.

Zum anderen sei bereits ab dem Jahr 2002 damit zu rechnen, dass die GmbH Gewinne erwirtschaften und der Bw. aus seiner stillen Beteiligung Erträge ausgeschüttet erhalten werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

a.) Qualifikation der Einkünfte aus der stillen Beteiligung

Gegenstand des Unternehmens der GmbH ist die Produktion von Parkettböden.

Gegenstand des vom Bw. selbst geführten Gewerbebetriebes ist (auch) u. a. der Handel mit Parkettböden. Laut den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 (sowie 2002) wurden in die nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 erfolgte Ermittlung der Gewinne aus dem Gewerbebetrieb des Bw. auch "Erlöse Vito Parkettproduktions GmbH" einbezogen (jeweils netto; 2000: ATS 280.000,-- ; 2001: ATS 303.333,33; 2002: € 26.013,84).

Diesbezüglich führte der Bw. über Vorhalt aus, dass er mit von der GmbH bezogenen Parkettböden handle.

Hiezu wird festgehalten, dass nach § 27 Abs. 1 EStG 1988 Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter nur dann Einkünfte aus Kapitalvermögen sind, wenn sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 (d. s. u. a. nach Z. 3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb) gehören.

Die Abgrenzung zu den betrieblichen Einkunftsarten richtet sich danach, ob der Kapitalstamm (im gegenständlichen Fall die stille Beteiligung) zu einem Betriebsvermögen gehört (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Anm. 3 z. § 27).

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl. Doralt, a. a. O., Anm. 45 z. § 4). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 22.11.1995, 94/15/0147) gehört eine Beteiligung dann zum notwendigen

Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen.

Die Förderung des Zweckes des Gewerbebetriebes des Bw. (Handel mit Parkettböden) ist nun im vorliegenden Fall im Hinblick auf den Betriebszweck der GmbH (Erzeugung von Parkettböden) ebenso offenkundig wie die zwischen dem Gewerbebetrieb des Bw. und der GmbH bestehende enge Wirtschaftsbeziehung (Verkauf von von der GmbH bezogenen Parkettböden durch den Bw.). Die vom Bw. gehaltene stille Beteiligung stellt aber demnach Teil des (notwendigen) Betriebsvermögens des vom Bw. geführten Gewerbebetriebes dar.

Ist aber die vom Bw. gehaltene stille Beteiligung Teil des notwendigen Betriebsvermögens des Gewerbebetriebes des Bw., sind Verluste aus der Beteiligung in die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft des **Betriebes** miteinzubeziehen (vgl. etwa VwGH 5.10.1993, 90/14/0121, das sich zwar auf die Rechtslage vor dem Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung, BGBl. 322/1990, bzw. der Liebhaberverordnung, BGBl. 33/1993 bezieht; siehe in diesem Zusammenhang jedoch auch Quantschnigg, Die Liebhabereiverordnung 1990, ÖStZ 1990, S. 137, Punkt 2.: Beurteilungseinheit ist bei den betrieblichen Einkünften der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb; hingewiesen wird in diesem Zusammenhang auch darauf, dass sich der Inhalt der Liebhabereiverordnung, BGBl. 322/1990, mit dem der Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993, bezüglich der Beurteilungseinheit deckt; § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. 322/1990, und Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993, jeweils letzter Satz: " ... ist für jede organisatorisch in sich geschlossene ... Einheit gesondert zu beurteilen.").

Aus seinem Gewerbebetriebes hat der Bw. aber auch unter Einbeziehung der im Zusammenhang mit der stillen Beteiligung angelaufenen Aufwendungen während der Streitjahre jedenfalls Gewinne erzielt (siehe hiezu im Folgenden). Hievon, dass die vom Bw. im Zusammenhang mit der stillen Beteiligung entfalteten Aktivitäten als steuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberein iSd Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993, einzustufen ist, kann demnach nicht die Rede sein.

Auch eine Betrachtung der stillen Beteiligung des Bw. an der GmbH für sich - dies wird der Vollständigkeit halber festgehalten - führte hinsichtlich der Streitjahre zur (teilweisen, siehe im Folgenden) Anerkennung der vom Bw. geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse.

Die stille Beteiligung des Bw. an der GmbH ist nämlich (im Hinblick auf den Unternehmensgegenstand der GmbH sowie den Umstand, dass die 1999 gegründete GmbH bereits im Jahr 2003 nicht unbeachtliche Gewinne erwirtschaftet hat) als Tätigkeit im Sinne

des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993, einzustufen. Nach § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 liegen aber bei derartigen Betätigungen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung (im vorliegenden Fall im Jahr 1999) jedenfalls Einkünfte vor.

Daran vermag auch die vorgenommene Fremdfinanzierung der stillen Beteiligung mangels Indizien für ihre Beendigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses nichts zu ändern. Nur in einem derartigen Fall (zeitliche Beschränkung der Betätigung) wäre aber nach § 4 Abs. 4 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 auch für den Anlaufzeitraum das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0035, und VwGH 17.9.1996, 95/14/0052).

b.) Höhe der geltend gemachten Aufwendungen

Im Zuge des abgeführten Berufungsverfahrens trat hinsichtlich der vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten Folgendes zu Tage:

Dem Bw. wurde auf Grund eines am 5. 10. 1999 schriftlich festgehaltenen Abstattungskreditvertrages von der Bank, Konto Nummer 20.152.237, ein Investitionskredit von ATS 5.000.000,-- (€363.364,16) eingeräumt. Diesen Kreditbetrag verwendete der Bw. wie folgt:

Stammeinlage (Beteiligung an der GmbH)	8.000,-- €		
Gesellschafterzuschuss (an die GmbH)	39.811,09 €		
stille Beteiligung (an der GmbH)		315.553,07 €	
Summe	47.811,09 €	315.553,07 €	363.364,16 €
d. s. %	13,15%	86,85%	100%

Für natürliche Personen gilt jedoch (auch im betrieblichen Bereich) die Einkommensteuer für Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 (iVm § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) als abgegolten. Aufwendungen, die mit Einkünften im Sinne des § 97 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen aber nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Die für den aufgenommenen Kredit angelaufenen Gesamtzinsen und -spesen waren daher im Verhältnis aufgenommenen Kredit für Stammeinlage und Gesellschafterzuschuss einerseits : stilles Beteiligungskapital

andererseits (13,15% : 86,85%) in nichtabzugsfähige bzw. abzugsfähige Aufwendungen aufzuteilen, und zwar wie folgt:

	Zinsen / Spesen gesamt	nicht abzugsfähig 13,15%	abzugsfähig 86,85
2000	ATS 273.270,--	ATS 35.935,--	ATS 237.335,--
2001	ATS 292.830,--	ATS 38.507,--	ATS 254.323,--

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Absetzung der Zinsen und Spesen (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) wird festgehalten, dass bei einem Kredit Zinsen und Spesen erst dann verausgabt werden, wenn der Kreditgeber über die entsprechenden Beträge verfügen kann. Das ist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt, zu dem der Bw. die dem Kreditkonto angelasteten Zinsen und Spesen tatsächlich bezahlt hat (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, Anm. 40 z. § 19).

Eine prozentuelle Aufteilung in obigem Sinne ist auch hinsichtlich des "Garantiegeldes für Eigenkapitalgarantie" vorzunehmen, welches an das Land für eine übernommene Garantie für den allfälligen Verlust des Gesamtbeteiligungskapitales des Bw. an der GmbH (Stammkapital, Gesellschafterzuschuss und stilles Beteiligungskapital (jeweils im Ausmaß von 25,3%) übernommen wurde.

	Garantiegeld für Eigenkapitalgarantie	nicht abzugsfähig 13,15%	abzugsfähig 86,85
2001	ATS 24.300,--	ATS 3.195,--	ATS 21.105,--

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich die folgenden Besteuerungsgrundlagen:

	2000	2001
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung	ATS 1.027.842,--	ATS 684.928,--
- Zinsen und Spesen Beteiligung	ATS 237.335,--	ATS 254.323,--

- Garantiegeld		ATS 21.105,--
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	ATS 790.507,--	ATS 409.500,--

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Klagenfurt, 27. Feber 2004