

TE Vwgh Erkenntnis 2006/5/17 2001/14/0223

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.05.2006

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §200;

BAO §207 Abs1;

BAO §208 Abs1 litd;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3 Z5;

EStG 1972 §27 Abs1 Z2;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3 Z5;

EStG 1988 §27 Abs1 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des E N in L, vertreten durch Dr. Thomas Richter, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Altstadt 17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 13. November 2001, Zl. RV 1144/1-6/2001, betreffend Einkommensteuer 1985 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Einkommensteuer 1985 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im Übrigen, somit hinsichtlich Einkommensteuer 1986 bis 1989 wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war im Jahr 1985 als echter stiller Gesellschafter unter anderem an der PL AG und in den Jahren 1986 bis 1989 an der H GmbH beteiligt, woraus er jährlich jeweils negative Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärte.

Hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1985 erließ das Finanzamt im Jahr 1987 einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO

vorläufigen Bescheid, in welchem eine erklärungs-gemäße Veranlagung erfolgte. Mit Bescheid vom 8. Mai 1998 erließ das Finanzamt einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1985, in welchem die Beteiligung als stiller Gesellschafter an der PL AG nicht als Einkunftsquelle anerkannt wurde.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen werde, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle und als Gewerbebetrieb anzusehen sei (§ 23 EStG), könne nicht bloß deshalb als Liebhaberei gewertet werden, weil die ursprünglich erwarteten Gewinne ausblieben und sich im Nachhinein herausstelle, dass kein Gesamtgewinn zu erwarten sei. Dies müsse logischerweise auch für die Beteiligung an derartigen Unternehmen als stiller Gesellschafter gelten. Selbst wenn man aber die Auslegung der Finanzbehörde als zutreffend erachte, hätte sie nach der von ihr gegebenen Begründung die nun gezogene Konsequenz bereits wesentlich früher treffen müssen. Mehr als 11 Jahre nach Erteilung des letztvorausgegangenen vorläufigen Einkommensteuerbescheides 1985 stehe dem nun angefochtenen endgültigen Steuerbescheid 1985 die Verjährung entgegen.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Der auf Grund der Beteiligung geltend gemachte Verlust in Höhe von S 100.000,- bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sei wegen Liebhaberei nicht anzuerkennen. Die Erzielung eines Totalüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes sei unmöglich, da der Werbungskostenüberschuss nach einer (angenommenen) Laufzeit der Beteiligung von 15 Jahren (1985 bis 1999) laut Prognose rund 90 % des Nominales betrage. Selbst wenn es daher ab dem Jahr 2000 tatsächlich regelmäßig zu Gewinnausschüttungen an die stillen Gesellschafter kommen sollte, werde erst in etlichen Jahren ein Totalüberschuss erzielt werden können. Die gegenständliche Beteiligung sei daher nicht geeignet, steuerlich ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Zur behaupteten Verjährung wies das Finanzamt darauf hin, dass im Hinblick auf die vorläufige Veranlagung die Verjährungsfrist hinsichtlich der endgültigen Festsetzung der Abgabe mit dem Ablauf des Jahres beginne, in dem die für die Vorläufigkeit maßgeblich gewesene Ungewissheit beseitigt worden sei (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO). Die Einkommensteuer für das Jahr 1985 sei mit vorläufigem Bescheid vom 10. Februar 1987 festgesetzt worden, welcher "infolge" Beseitigung der Ungewissheit (Frage der steuerlichen Einkunftsquelleneigenschaft) durch den endgültigen Einkommensteuerbescheid vom 8. Mai 1998 ersetzt worden sei. Die Verjährungsfrist "beginne daher erst mit Ablauf des Jahres 1998" und nicht, wie der Beschwerdeführer behauptete, mit Ablauf des Jahres der vorläufigen Abgabefestsetzung. Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Auch hinsichtlich der Jahre 1986 bis 1988 wurde der Beschwerdeführer zunächst gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zur Einkommensteuer veranlagt. In den in der Folge erlassenen endgültigen Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre verweigerte das Finanzamt insbesondere die Anerkennung der stillen Beteiligung des Beschwerdeführers an der H GmbH. Der Beschwerdeführer erhob dagegen Berufungen, in welchen er insbesondere geltend machte, dass anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der H GmbH auf Gesellschaftsebene die Einkunftsquelleneigenschaft anerkannt worden sei. Er vertrete die Ansicht, dass die sogenannte "Beteiligungsliebhaberei" nicht gerechtfertigt sei.

Hinsichtlich des Jahres 1989 wurde die Beteiligung des Beschwerdeführers insbesondere an der H GmbH mit vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid ebenfalls nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Der Beschwerdeführer erhob auch dagegen Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid verweigerte auch die belangte Behörde im Instanzenzug die Anerkennung dieser Beteiligungen als Einkunftsquelle. Begründend wies die belangte Behörde darauf hin, dass die stille Beteiligung an der PL AG nicht geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erbringen. Ein positives wirtschaftliches - nicht steuerliches -

Gesamtergebnis bringe diese Beteiligung erst dann, wenn man die im aufgelegten Prospekt angeführte Steuerersparnis mit einbeziehe. Das Streben nach Steuerersparnis (durch Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 2 EStG), worauf im Prospekt wiederholt Bezug genommen werde, lasse nicht auf ein Ertragsstreben schließen und habe außer Betracht zu bleiben. Aus dem Zusammenhang näher angeführter Umstände biete die Beteiligung das Bild einer Gesellschaft, die dem stillen Gesellschafter in erster Linie (steuerlich wirksame) Verluste vermitteln solle. Danach habe es dem Beschwerdeführer schon beim Erwerb der Beteiligung an der Absicht gefehlt, einen (steuerlichen) Gesamtüberschuss erzielen zu wollen. Die Beteiligung sei im Wesentlichen als sogenanntes Steuersparmodell und

nicht als Kapitalanlage im herkömmlichen Sinn konzipiert gewesen, sei auch als solches beworben und somit von den Erwerbern als solches gekauft worden. Es fehle daher nach Ansicht der belangten Behörde auch an der subjektiven (steuerlichen) Überschusserzielungsabsicht.

Zur behaupteten Verjährung wies die belangte Behörde darauf hin, dass der Einkommensteuerbescheid im Jahr 1987 vorläufig ergangen sei, da die Beurteilung der Beteiligung als Einkunftsquelle im Zeitpunkt der Bescheiderlassung ungewiss gewesen sei. Die fünfjährige Verjährungsfrist beginne daher nicht mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei (gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO), und auch nicht im Jahr 1988 (mit Erlassung des Erstbescheides), sondern sie bestimme sich nach der im § 208 Abs. 1 lit. d BAO normierten Frist, die erst mit Ablauf des Jahres zu laufen beginne, in der die Ungewissheit beseitigt worden sei. Die Ungewissheit, wie die gegenständliche Beteiligung steuerlich zu behandeln sei, sei frühestens im Jahr 1993 beseitigt worden, weil in diesem Jahr "die ersten richtungsweisenden" Entscheidungen der Rechtsmittelbehörde ergangen seien. Der Einkommensteuerbescheid vom 8. Mai 1998 sei daher jedenfalls noch innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen worden.

Hinsichtlich der Beteiligung als stiller Gesellschafter an der H GmbH wies die belangte Behörde darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem ebenfalls eine stille Beteiligung an der H GmbH betreffenden Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, Zl. 95/14/0146, zu Recht erkannt habe, dass es auf der Hand liege, dass es nach der bestehenden Übung von Personen, die eine stille Beteiligung zur Erzielung von Einnahmen eingingen, nicht mehr als übliche Rentabilitätsdauer angesehen werden könne, wenn erst nach 17 Jahren ab Eingehen der Beteiligung das eingesetzte und durch Verlustzuweisung im ersten Jahr weitgehend aufgebrauchte Kapital wiederum erwirtschaftet sei und Einnahmen in Höhe von ca. 11 % des Nominalbetrages der stillen Beteiligung erzielt würden. Abgesehen von den Unsicherheitsmomenten auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung spreche die Überlegung, dass das eingesetzte Kapital nach 17 Jahren erst wieder mit dem Nominalbetrag vorhanden sein werde, im Hinblick auf die laufende Geldentwertung gegen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Engagements. 1986, im Zeitpunkt des Eingehens der stillen Beteiligung, habe die Sekundärmarktrendite für Anleihen 7,3 %, der Zinssatz für festverzinsliche inländische Wertpapiere zwischen 7,25 % und 7,75 % betragen. Die gegenständliche Beteiligung sei daher nur aus dem Gesichtswinkel der Ersparnis von Einkommensteuer verständlich. Der Vollständigkeit halber sei zu ergänzen, dass der Beschwerdeführer in der Berufungsschrift ausgeführt habe, dass er die Beteiligung an der H GmbH im Jahr 1997 gekündigt habe, da die bisherigen Ertragsprognosen bei weitem nicht eingetroffen seien. Die tatsächlich erzielten Erträge seien also noch hinter den prognostizierten Erträgen zurückgeblieben. Die Berücksichtigung der tatsächlich erzielten Erträge würde daher den Totalgewinnzeitraum noch zusätzlich verlängern.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Bei der Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d) BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Hinsichtlich Einkommensteuer 1985 behauptet der Beschwerdeführer, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen Bescheides im Mai 1998 bereits Verjährung eingetreten sei. Er stützt dies einerseits darauf, dass die Einkommensteuer 1985 im Oktober 1987 zu Unrecht vorläufig festgesetzt worden sei, weshalb § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht anzuwenden sei, andererseits meint er, falls (im Zusammenhang mit einer tatsächlich bestehenden Ungewissheit und insofern zulässigen vorläufigen Bescheiderlassung) neue Beurteilungsgrundlagen erst nachträglich bekannt geworden sein sollten, so seien dies nicht Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion, sondern zu deren Begründung herangezogene Tatsachen oder Beweismittel. Da "solche Entscheidungen nicht spontan ergehen",

sondern vom Zeitpunkt des Hervorkommens entsprechender "Unterlagen" bis zur Fällung der damit begründeten Berufungsentscheidungen erfahrungsgemäß ein längerer Zeitraum von jedenfalls mehr als drei Monaten vergehe, liege die Annahme nahe, dass das "Ende der Ungewissheit bei der vermutlich im Jahr 1992 erstellten Ertragsvorschau zu begründen" sei.

In seinem Erkenntnis vom 24. Oktober 2000, 95/14/0085, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass die Verwaltungsbehörde zunächst vorläufige Bescheide zu erlassen hat, wenn noch ungewiss ist, ob eine Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt. Der Verwaltungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis aber mit der Aussage, nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes ist dies endgültig zu entscheiden, auch die Frage beantwortet, wann in einem solchen Fall die Ungewissheit wegfällt und dementsprechend ein endgültiger Bescheid zu erlassen ist.

Damit ist im Beschwerdefall einerseits klargestellt, dass die Erlassung eines vorläufigen Bescheides vor Klärung der Frage, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt, zulässig war. Dem Beschwerdeführer ist damit andererseits aber auch zuzustimmen, dass im Fall einer zunächst vorläufigen Bescheiderlassung die Frage nach dem Wegfall der Ungewissheit und die damit im Zusammenhang stehende Frage, wann die Verjährung beginnt, nicht danach beantwortet werden kann, zu welchem Zeitpunkt nach Erlassung des vorläufigen Bescheides bestimmte Entscheidungen der Behörde ergehen, zumal dieser Zeitpunkt von verschiedenen, auch im Bereich der Behörde gelegenen, mit dem Zeitpunkt des Wegfalles der Ungewissheit aber nicht zwingend zusammenhängenden Faktoren abhängt. Der Hinweis der belangten Behörde, dass die "ersten richtungsweisenden Entscheidungen der Rechtsmittelbehörde", beginnend mit einer nach Datum und Geschäftszahl näher angeführten Entscheidung Ende März 1993 ergangen seien, trägt die Begründung im angefochtenen Bescheid, dass die in der Berufung behauptete Verjährung nicht eingetreten sei, nicht. Feststellungen, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabefestsetzung maßgebliche Ungewissheit im Beschwerdefall weggefallen ist, hat die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage nicht getroffen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher im Umfang seines Abspruches über Einkommensteuer 1985 als inhaltlich rechtswidrig und war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Hinsichtlich Einkommensteuer 1986 bis 1989 ist ausschließlich die Verweigerung der Anerkennung der Beteiligung des Beschwerdeführers als echter stiller Gesellschafter an der H GmbH als Einkunftsquelle strittig. Die belangte Behörde vertrat gestützt auf das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 95/14/0146, welchem ebenfalls eine stille Beteiligung an der H GmbH zu Grunde lag und in welchem unter Berücksichtigung der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung davon ausgegangen worden war, dass ein Totalgewinn frühestens nach 17 Jahren erreicht werden könne, die Ansicht, dass es nach der Übung von Personen, die eine stille Beteiligung zur Erzielung von Einnahmen eingingen, nicht mehr als übliche Rentabilitätsdauer angesehen werden könne, wenn erst nach 17 Jahren ab Eingehen der Beteiligung das eingesetzte und durch Verlustzuweisung im ersten Jahr weitgehend aufgebrauchte Kapital wiederum erwirtschaftet sei und Einnahmen in Höhe von ca. 11 % des Nominalbetrages der stillen Beteiligung erzielt würden.

Der Beschwerdeführer erwähnt im gegebenen Zusammenhang eine "Mitteilung der H GmbH", wonach sich eine "Verkürzung des bei Eingehung der Beteiligung zu erwarteten Totalgewinnzeitraumes auf 15 Jahre" ergeben hätte, und hält den Ausführungen des angefochtenen Bescheides, wonach der "Totalgewinnzeitraum" schon unter Berücksichtigung "der Betriebsprüfungsergebnisse" 17 Jahre betroffen hätte, entgegen, dass die "dem Erkenntnis zu Grunde liegende geänderte Prognose allerdings entsprechend der früheren Judikatur des VwGH an Stelle der prognostizierten die tatsächlichen Beteiligungsergebnisse berücksichtigt" habe, was aber nach den im hg Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, entwickelten Grundsätzen unzulässig sei.

Da mit diesem Vorbringen weder in Abrede gestellt wird, dass auch im Beschwerdefall nach der Prognose ein Totalgewinn frühestens 17 Jahre nach Eingehen der Beteiligung erzielt würde, noch konkret behauptet wird, dass (demgegenüber) die Mitteilung der H GmbH hinsichtlich eines tatsächlichen "Totalgewinnzeitraumes von 15 Jahren" hätte berücksichtigt werden müssen, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass die belangte Behörde hinsichtlich des von ihr angenommenen Zeitraumes, innerhalb dessen frühestens ein Totalgewinn hätte erzielt werden können, von unzutreffenden Sachverhaltsannahmen ausgegangen wäre.

Unberechtigt ist die Rüge, die belangte Behörde habe nicht ausgeführt, weshalb die stille Beteiligung - unabhängig davon, dass die Tätigkeit des Geschäftsherrn als Einkunftsquelle qualifiziert wurde - als Liebhaberei beurteilt worden sei. Zutreffend hat die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass die Beurteilung der stillen Beteiligung unabhängig

davon zu beurteilen ist, wie die Tätigkeit des Geschäftsherrn zu qualifizieren ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. August 1992, 92/14/0128). Mit dem Verweis auf das oben zitierte Erkenntnis vom 22. Oktober 1996 hat sie auch hinreichend zum Ausdruck gebracht, dass es nach der bestehenden Übung von Personen, die eine stille Beteiligung zur Erzielung von Einnahmen eingehen, nicht mehr als übliche Rentabilitätsdauer angesehen werden kann, wenn erst nach 17 Jahren ab Eingehen der Beteiligung das eingesetzte und durch Verlustzuweisung weitgehend aufgebrauchte Kapital wieder erwirtschaftet ist.

Ebenfalls keine Rechtswidrigkeit zeigt der Beschwerdeführer mit seinem Vorbringen auf, dass er die in Rede stehende Beteiligung mit der Absicht erworben habe, mit der Beteiligung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Im Beschwerdefall ist für die Beurteilung, ob in den Streitjahren Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht, die Rechtslage vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen heranzuziehen. Dabei muss aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale Bedacht genommen werden, während den subjektiven Merkmalen (der Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. März 1996, 94/15/0085). Nach den objektiven Merkmalen ist aber - ungeachtet der Absicht des Beschwerdeführers - eine stille Beteiligung, bei welcher frühestens in rund 17 Jahren nach Erwerb der Beteiligung ein Gesamterfolg möglich scheint, jedenfalls nicht als Einkunftsquelle zu beurteilen (vgl. abermals das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 95/14/0146).

Soweit der Beschwerdeführer darauf hinweist, dass sich die belangte Behörde mit seinem Vorbringen, er habe nach Kündigung der Beteiligung (im Jahr 1997) als Ergebnis entsprechender Verhandlungen (im Jahr 1998) "Urlaubspunkteschecks" im Gesamtwert von S 76.000,- erhalten, nicht ausreichend auseinander gesetzt habe, zeigt er nicht auf, inwiefern die ursprünglich nicht vereinbarte, in Verhandlungen nach Kündigung der Beteiligung erfolgte Zuerkennung von "Urlaubspunkteschecks" tatsächlich geeignet war, eine Änderung der Beurteilung durch die belangte Behörde herbeizuführen, dass die Betätigung (von vornherein betrachtet) insgesamt nicht geeignet war, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes steuerlich ein positives Gesamtergebnis zu erzielen.

Hinsichtlich Einkommensteuer 1986 bis 1989 erweist sich die Beschwerde daher als unbegründet und war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. Mai 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2001140223.X00

Im RIS seit

22.06.2006

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at