jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1999/4/22 97/15/0107

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.04.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z5;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §27 Abs1 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok. Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des P in G, vertreten durch Dr. Raoul Troll, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Radetzkystraße 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 20. März 1997, B W10-8/96, betreffend Einkommensteuer 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Zahnarzt, hatte sich im Jahr 1987 an der IMMAG Revitalierungs- und Altstadterneuerungs-GesmbH & Co KG Serien 20 (Inhaber des Handelsgewerbes, im folgenden IdH) als echter stiller Gesellschafter beteiligt. Der Ausgabepreis der Beteiligung (Nominale 600.000 S) betrug 660.000 S.

In der Einkommensteuererklärung 1987 führte der Beschwerdeführer aufgrund dieser Beteiligung negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 679.186 S an; diese setzten sich zusammen aus dem zugewiesenen Verlustanteil von 532.808 S, durch den IdH verrechneten Beratungs- und Marketingkosten von 118.800 S sowie Zinsen von 27.578 S für die Fremdmittel zur Finanzierung der stillen Beteiligung.

Mit dem angefochtenen Bescheid der belangten Behörde wurde gegenüber dem Beschwerdeführer im Instanzenzug Einkommensteuer für das Jahr 1987 festgesetzt. Dabei wurde die Beteiligung nicht als Einkunftsquelle angesehen und daher der geltend gemachte Verlust nicht anerkannt. Zur Begründung wird ausgeführt:

Der IdH habe im Oktober 1986 seine Tätigkeit aufgenommen. Er habe sich mit insgesamt 68 Mio. S als stiller Gesellschafter an der Wohnungsbau-Bautreuhand Hausanteilschein GmbH und an der Bautreuhand GmbH beteiligt, diese Beteiligungen aber bereits in der Bilanz zum 15. Dezember 1986 auf 1% abschreiben müssen. Im Jahr 1987 habe sich der IdH mit 69,3 Mio. S als stiller Gesellschafter an der GBG Gesellschaftsbeteiligungs-GmbH & Leasing OHG beteiligt; in diesem Zusammenhang habe er im Hinblick auf die Verlusterwartung bereits in der Bilanz zum 15. Dezember 1987 eine Rückstellung in Höhe der Beteiligung gebildet. Im Jahr 1988 habe der IdH um 1 Mio. S alle Geschäftsanteile an der Norica-Hotel-Holding GmbH erworben und sodann 101 Mio. S als Gesellschafterzuschuss an diese Gesellschaft geleistet; dieser Beitrag sei zur Abdeckung von Verlusten aus Hotelbetrieben, deren Betriebsführung der Norica-Hotel-Holding GmbH oblegen sei, verwendet worden. Die Mehrzahl dieser Hotels sei im Jahr 1989 "in Konkurs gegangen". Der IdH habe ferner in den Jahren 1986 bis 1988 58 Mio. S an Vertriebsfirmen bezahlt oder gutgeschrieben und um 89 Mio. S IMMAG-Aktien und Royal-Wertpunkte gekauft. Die Royal-Wertpunkte verbrieften zwar ein Recht, in den diversen Hotelbetrieben zu logieren, sie seien aber aufgrund der erwähnten Insolvenzen wertlos geworden. Die IMMAG-Aktien habe der IdH in der Bilanz zum 15. Dezember 1988 um 50 % abgewertet.

Der IdH habe folgende Bilanzergebnisse (Verluste) erzielt:

1986: -75 Mio. S, 1987: -75 Mio. S, 1988: -161 Mio. S, 1989:

-87 Mio. S. Seit der zweiten Hälfte des Jahres 1989 sei der IdH "mehr oder weniger untätig" gewesen; er habe in diesem Zeitraum sämtliche Liegenschaften verkauft und mit dem Verkaufserlös vor allem Verwaltungskosten beglichen. Am 2. April 1993 sei über das Vermögen des IdH der Konkurs eröffnet worden.

Das Finanzamt habe in der Begründung des erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheides ausgeführt, aufgrund der wirtschaftlichen Lage des überschuldeten IdH seien bei diesem keine positiven Betriebsergebnisse zu erwarten. In Anbetracht der Höhe der Verlustzuweisung könne mit der nach dem Vertrag über die stille Gesellschaft ab dem dritten Beteiligungsjahr zustehenden Verzinsung (von 3,75 %) und der nach Ablauf des fünften Beteiligungsjahres zustehenden Entnahme von 40 % der Vertragssumme in Form von IMMAG-Aktien ein Gesamteinnahmenüberschuss nicht mehr entstehen. Dazu komme, dass die Auszahlung der Verzinsung wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation des IdH nicht mehr durchgeführt werden könne. Die IMMAG-Aktien würden nur mehr im Telefonhandel und zu einem Bruchteil ihres Nominalwertes gehandelt. Aus diesen Umständen ergebe sich, dass die zugewiesenen Verluste keinesfalls durch nachfolgende positive Ergebnisse wettgemacht werden könnten, weshalb die Beteiligung keine Einkunftsquelle darstellen könne.

In der Berufung habe der Beschwerdeführer im Wesentlichen vorgebracht, aufgrund der laufenden Verzinsung, des Entnahmerechtes und der unbestimmten Vertragsdauer sei ein Gesamtüberschuss zu erwarten gewesen. Am Anfang sei eine objektiv erkennbare Unmöglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht vorgelegen. Bei Kenntnis der vertragswidrigen Verwendung der Anlegergelder wäre der Beschwerdeführer die Beteiligung gar nicht eingegangen. Bei Eingehen der Beteiligung sei ihm diese - insbesondere im Hinblick auf die Prospektangaben und die Angaben eines Vermögensberaters und eines Gutachters - als seriös erschienen.

Die belangte Behörde nehme es als erwiesen an, dass die Tätigkeit des IdH nicht geeignet gewesen sei, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Das habe sich daraus ergeben, dass dieser durch das Eingehen wertloser Beteiligungen, der Gewährung eines Gesellschafterzuschusses sowie den Kauf von IMMAG-Aktien und Royal-Wertpunkten nachhaltig riesige Betriebsverluste erzielt habe und letztlich in Konkurs gegangen sei. Deutlich sei dies auch daraus zu erkennen, dass der überschuldete IdH seine Tätigkeit bereits in der zweiten Hälfte des Jahres 1989 eingestellt und zum Schluss nur noch wertlose Beteiligungen sowie kaum und nur zu einem Niedrigstkurs verwertbare IMMAG-Aktien und wertlose Royal-Wertpunkte besessen habe. Da die wirtschaftliche Abhängigkeit der stillen Beteiligung von der tatsächlichen Geschäftsführung des IdH gegeben sei, komme für die Frage, ob die Beteiligung als Liebhaberei einzustufen sei, entscheidende Bedeutung der Tätigkeit des IdH zu. Diese Tätigkeit sei aber zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses nicht geeignet gewesen. Durch die am 2. April 1993 erfolgte Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des IdH sei die stille Gesellschaft beendet worden. Es stehe somit ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Verfügung, innerhalb dessen aus der Beteiligung ein Gesamtverlust erzielt worden sei. Im

Jahr 1987 habe der Beschwerdeführer einen Verlust in Höhe von 679.186 S erwirtschaftet. Selbst wenn davon ausgegangen würde, dass der Beschwerdeführer entsprechend der vertraglichen Vereinbarung ab dem Jahr 1989 jährlich Zinsen von 22.500 S erhalten hätte, würde sich im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum nur ein unwesentlich geringerer Gesamtverlust ergeben. Die Entnahme von 40 % der Vertragssumme in Form von IMMAG-Aktien habe nicht stattgefunden. Das aus dem Dunstkreis der WEG/Bautreuhand-Gruppe stammende Angebot, die Aktien Ende 1996 um 335 % des Nominales zu kaufen, gehe daher ins Leere. Es könne daher unerörtert bleiben, ob dieses Angebot überhaupt mehr wert sei als das Papier, auf welchem es geschrieben sei. Die stille Beteiligung des Beschwerdeführers könne nicht als Einkunftsquelle angesehen werden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe in subjektivem Ertragsstreben gehandelt. Insbesondere die unbestimmte Vertragsdauer und die zu erwartenden positiven steuerlichen Ergebnisse hätten auch für die kreditfinanzierte Beteiligung Liebhaberei ausgeschlossen. Aufgrund der jährlichen Entnahmen, dem Sonderentnahmerecht in Aktien nach fünf Jahren und der bei Zeichnung der Beteiligung schriftlich abgegebenen Erklärung des IdH, auf die Auffüllung des Negativsaldos zu verzichten, habe der Beschwerdeführer auf Dauer gesehen mit positiven steuerlichen Ergebnissen rechnen können. Auch bei objektiver Betrachtung der Gewinnchancen im Zeitpunkt des Eingehens der stillen Beteiligung könne dieser die Einkunftsquelleneigenschaft nicht abgesprochen werden. Zum Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung sei es nicht unmöglich gewesen, dass der IdH positiv wirtschafte und der Anleger aus der stillen Beteiligung einen Gesamtüberschuss erziele. Das Scheitern einer durchdachten und viel versprechenden Kapitalanlage sei vielmehr in direktem Zusammenhang mit der Anzeigenerstattung durch die Kammer für Arbeiter und Angestellte (Ende Juni 1989) gestanden. Durch das dadurch ausgelöste Strafverfahren und die darauf folgende Medienkampagne sei eine Konstruktion zusammengebrochen, die gewährleistet hätte, dass die Forderungen der Anleger abgegolten werden. In diesem Zusammenhang werde auf die in den Jahren 1989 bis 1991 eingetretenen Wertsteigerungen auf dem Immobiliensektor verwiesen. Zumindest zu Beginn des Jahres 1989 sei die objektive Eignung der stillen Beteiligung zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen noch gegeben gewesen. Mit der Wertlosigkeit der zugesicherten Aktien und dem hinfällig gewordenen Kaufanbot einer dritten Gesellschaft für diese Aktien sei das Beteiligungssystem gefallen. Die Überschusserzielung sei daher nur durch Umstände, die nachträglich bei Dritten (nämlich bei den im Bautreuhand-Imperium zusammengefassten Gesellschaften) eingetreten seien, verhindert worden.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, dh wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Ergibt die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben, also dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei dieses Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist.

Eine Zeitspanne ist dann als absehbarer Zeitraum anzusehen, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten der betroffenen Verkehrskreise als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird.

Im Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 95/14/0146, hatte der Verwaltungsgerichtshof die Einkunftsquelleneigenschaft einer Veranlagung von Kapital in Form einer echten stillen Beteiligung zu prüfen. Er hat zu Recht erkannt, dass auch in einem solchen Fall eine Einkunftsquelle nur vorliege, wenn ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar sei, wobei eine solche Zeitspanne absehbar sei, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation stehe. Maßgebend sei dabei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund stehe. Es liege auf der Hand, dass es nach der bestehenden Übung von Personen, die eine stille Beteiligung zur Erzielung von Einnnahmen eingehen, 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 und Einnahmen in Höhe von ca. 11 % des Nominalbetrages der stillen Beteiligung erzielt würden.

Aus dieser hg. Rechtsprechung ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass im Zusammenhang mit der stillen Beteiligung dann keine Einkunftsquelle anzunehmen ist, wenn keine objektive Ertragsfähigkeit gegeben ist. Dabei kommt es darauf an, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis erzielbar ist.

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer aus der stillen Beteiligung mit dem Ausgabepreis von 660.000 S bereits im ersten Jahr einen Verlust von 679.186 S erzielt hat. Solcherart könnte das Halten der stillen Beteiligung nur dann als Einkunftsquelle angesehen werden, wenn eine konkrete Prognose auf einen absehbaren Zeitraum die Erzielbarkeit eines positiven Gesamtergebnisses erweist. Mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen, der Beschwerdeführer habe auf Dauer gesehen mit positiven steuerlichen Ergebnissen rechnen können, es wäre nicht unmöglich gewesen, dass der IdH positiv wirtschafte und der Beschwerdeführer aus der stillen Beteiligung einen Gesamtüberschuss erziele, wird nicht einmal dargetan, innerhalb welchen (absehbaren) Zeitraumes dieses positive Gesamtergebnis hätte erzielbar sein sollen.

Dem Vorbringen, ein positives Wirtschaften des IdH sei nicht unmöglich gewesen, ist im Übrigen entgegenzuhalten, dass es bei der Prüfung der Ertragsfähigkeit nicht um die Möglichkeit eines ertragsorientieren Wirkens geht, sondern darum, ob bei der konkret gewählten Art der Bewirtschaftung die Ertragsfähigkeit gegeben ist.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, die belangte Behörde habe erst aus nachträglich eingetretenen Umständen auf das Fehlen der Ertragsfähigkeit der Beteiligung geschlossen, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich die belangte Behörde auch auf Umstände der Jahre 1986 und 1987 gestützt hat. Es ist unbestritten, dass sich der IdH im Jahr 1986 mit einer Beteiligung von ca. 68 Mio. S als stiller Gesellschafter an zwei Gesellschaften aus dem Bautreuhand-Bereich beteiligt hat. Diese Beteiligung hat noch im Jahr 1986 99 % ihres Wertes verloren. Eine im Jahr 1987 eingegangene stille Beteiligung im Umfang von ca. 69 Mio. S hat ebenfalls noch im selben Jahr zu einem Rückstellungsbedarf in dieser Höhe geführt. Die belangte Behörde hat sohin das Fehlen der Ertragsfähigkeit des IdH, aus welchem sich das Fehlen der Ertragsfähigkeit der stillen Beteiligung ergibt, auch auf Umstände gestützt, die bei Eingehen der Beteiligung (die Beteiligungsurkunde des Beschwerdeführers trägt das Datum 15. Dezember 1987) bereits vorgelegen sind. Zudem hat der Beschwerdeführer selber im Verwaltungsverfahren (in der Ergänzung des Vorlageantrages) eingeräumt, er habe zum damaligen Zeitpunkt noch nicht wissen können, dass "die Gelder der Anleger nach der 'Loch auf - Loch zu' Methode vertragswidrig verwendet worden sind". Im Übrigen entspricht es der hg. Rechtsprechung, dass die Ertragsfähigkeit einer Betätigung in der Regel erst nach einer mehrjährigen Beobachtungszeit beurteilt werden kann.

Nach den unbestrittenen Feststellungen des angefochtenen Bescheides hat der IdH im weiteren die um 60 Mio. S angeschafften IMMAG-Aktien schon in der Bilanz 1988 auf die Hälfte der Anschaffungskosten abgewertet. Ein 1988 an die Tochtergesellschaft Norica-Hotel-Holding GmbH geleisteter Gesellschafterzuschuss von 101 Mio. S ist zu Abdeckung von Verlusten von Unternehmen verwendet worden; hinsichtlich der Mehrzahl dieser Unternehmen ist bereits Anfang des Jahres 1989 das Konkursverfahren eröffnet worden. Der IdH hat seit 1986 laufend Verluste großen Ausmaßes erzielt und ist seit der zweiten Hälfte des Jahres 1989 "mehr oder weniger untätig gewesen". Solcherart ist auf das - im Übrigen durch nichts untermauerte - Vorbringen, durch die Anzeige der Kammer für Arbeiter und Angestellte Ende Juni 1989, das daraufhin eingeleitete Strafverfahren und eine dadurch in der Folge ausgelöste Medienkampagne sowie überhaupt durch Umstände, die nachträglich bei Dritten eingetreten seien, sei eine Änderung der Verhältnisse eingetreten, nicht einzugehen, weil die oben angeführten, vor dem Zeitpunkt dieser behaupteten Änderungen gegebenen Verhältnisse bereits hinreichend begründete Zweifel an der Ertragsfähigkeit der Beteiligung hervorrufen, denen der Beschwerdeführer nur mit einer entsprechend fundierten Prognoserechnung hätte entgegentreten können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. März 1996, 94/15/0085).

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. 416/1994.

Wien, am 22. April 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150107.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at