jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/8/7 92/14/0128

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.08.1992

Index

21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §23 Z2;
EStG 1972 §27 Abs1 Z2;
EStG 1972 §4 Abs1;
HGB §335;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde des Dr. H in G, vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 15. Mai 1992, Zl. 4/23/11-BK/P-1992, betreffend Einkommensteuer 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Arzt. Er erklärte für die Jahre des Streitzeitraumes neben den Einkünften aus dieser selbständigen Tätigkeit und solchen aus nichtselbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an einer Kapitalbeteiligungs-GmbH & Co KG, aus Vermietung und Verpachtung als Beteiligter an einer Ferienzentrum KG, auch negative Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter an einer Film-GmbH & Co KG (1983: - S 309.830,--, 1984: - S 143.280,--, 1985: - S 43.451,--). Seine Einlage hatte 1983 S 450.000,-- zuzüglich eines Agios von 6 Prozent betragen. Sie erfolgte auf Grund eines Prospektes, der unter Berücksichtigung der Steuerersparnis je nach Progression (62 oder 55 Prozent) einen Gesamtertrag von 128 oder 105 Prozent des Nettokapitaleinsatzes

verhieß. Die Beteiligung war bis 30. September 1989 beiderseits unkündbar, eine vorherige Abtretung der Beteiligung auf Grund eines bis 31. Dezember 1986 befristeten Anbotes zu einem Preis von S 346.500,-- an einen Dritten war jedoch möglich. Der Beschwerdeführer machte hievon Gebrauch und erhielt den Betrag am 27. Oktober 1986 ausbezahlt. Die Beteiligung hatte er 1983 mit einem Bankkredit finanziert, der ab 1. Juli 1983 mit 8,5 Prozent per anno kontokorrentmäßig zu verzinsen war.

Die belangte Behörde anerkannte im Instanzenzug diese echte stille Beteiligung wegen Liebhaberei im steuerlichen Sinn nicht als Einkunfts(Verlust)quelle und versagte deshalb den Verlustausgleich:

Das vorliegende Beteiligungsmodell betreffe von einer Film-GmbH in Deutschland hergestellte und von ihr auch verliehene Film- und Fernsehproduktionen, an denen das Copyright erworben worden sei. Für dieses Urheberrecht stehe dem Geschäftsherrn, der Film-GmbH & Co KG, ein Anteil von 30 Prozent der Einspielerlöse zu. Diese seien laut Vertrag mit 6 Prozent vom eingesetzten Kapital (laut Vertrag im April 1983 S 5,000.000,--, tatsächlich aber bis 30. September 1983 der Höchstbetrag von S 10,000.000,--) durch die deutsche Film-GmbH garantiert. In den vorliegenden Jahresabschlüssen seien aber die garantieren Beträge in keinem dieser Jahre als Erträge ausgewiesen. Selbst in den Prospektangaben würden Einspielerlöse nicht einmal mit irgendeinem voraussichtlichen Jahresbetrag geschätzt. Vielmehr werde nur auf Grund der mit der steuerlichen Verlustzuweisung verbundenen Steuergutschrift und dem bei Ausscheiden fälligen Rückzahlungsbetrag ein geldmäßiger Ertrag (Überschuß) ermittelt. Daraus allein ergebe sich bereits, daß von vornherein nur durch die Steuerersparnis mit positiven Erträgen gerechnet worden sei. Bei Prüfung des steuerlich erzielbaren Totalüberschusses dürfe jedoch nur auf jene wirtschaftlichen Vorteile Rücksicht genommen werden, die tatsächlich auch der Einkommensteuer unterlägen. Nicht steuerbare Vorteile, wie etwa eine Einkommensteuerersparnis durch "Verlustzuweisung" oder Erträge aus der Veräußerung der Einkunftsquelle im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten (wie im vorliegenden Fall), hätten außer Betracht zu bleiben. Der erzielbare Abschichtungserlös aus dieser Beteiligung könne daher in die Ertragsprognose nicht einbezogen werden, weil die Abschichtung nicht durch den Geschäftsherrn, sondern durch einen Dritten (die Film-GmbH in Deutschland) erfolge und diesfalls für die Veräußerung von Beteiligungen, die vor dem 1. Jänner 1985 angeschafft worden seien, keine Steuerpflicht bestehe (vgl. Art. II Z. 4 Abgabenänderungsgesetz 1984). Die Verluste würden hier durch die 100-prozentige Fremdfinanzierung - für die im vorgesehenen Beteiligungszeitraum eine Rückzahlung überhaupt nicht vorgesehen gewesen sei - um 8,5 Prozent Zinsen und bankübliche Spesen erhöht. Für den Zeitraum 1983 bis zum 30. September 1986 habe sich demnach ein Werbungskostenüberschuß von S 496.562,-- ergeben, somit von etwa 110 Prozent des eingezahlten Nominalbetrages. Dieser Verlust werde durch das vorzeitige Ausscheiden zum steuerlichen "Totalverlust", weil dadurch positive Erträge auch in Zukunft nicht mehr erzielt werden könnten. Selbst wenn der ursprünglich vorgesehene Auflösungstermin 30. September 1989 eingehalten worden wäre, hätte sich dieser Totalverlust - wenn überhaupt - lediglich um die viermalige Auszahlung der in § 7 des Gesellschaftsvertrages festgelegte Garantieverzinsung von 6 Prozent auf das Nominale der Einlage vermindert. Ob eine Fortsetzung des Geschäftsverhältnisses überhaupt über diesen Zeitpunkt hinaus möglich gewesen wäre, sei durch das Kündigungsrecht des Geschäftsherrn zweifelhaft. Unter diesen Umständen erscheine auch bei Annahme eines 5- bis 8-jährigen Beobachtungszeitraumes ein anderes steuerliches Ergebnis als ein Totalverlust völlig ausgeschlossen. Dies werde auch durch das Protokoll über die Gesellschafterversammlung am 31. Jänner 1986 bestätigt. Darin führe der Geschäftsführer aus, daß die Verwertungsrechte von der Film-GmbH in Deutschland gekauft worden seien. Somit stelle sich die Frage, welchen Wert Urheberrechte besäßen, für die die Verwertungsrechte einem Dritten übertragen worden seien. Da Verkaufserlöse im Jahresabschluß per 30. September 1986 nicht ausgewiesen seien, stelle sich weiters die Frage, ob auch die Verwertungsrechte überhaupt einen Wert gehabt hätten. Diese Frage, wie auch das Fehlen eines Einspielerlöses für einen näher bezeichneten Film, habe wohl Bedeutung für die steuerliche Beurteilung der Film-GmbH & Co KG an sich. Für die Frage, ob die Beteiligung aller stillen Gesellschafter steuerlich beachtliche Einkunftsquelle sei oder nicht, seien diese Umstände aber durch das vorzeitige Ausscheiden per 30. September 1986 völlig unbeachtlich. Für den Beschwerdeführer habe die Beteiligung einen tatsächlichen Totalverlust und demnach nur steuerlich negative Ergebnisse gebracht. Diese Ergebnisse entsprächen etwa den prognostizierten Ergebnissen, weshalb diese Beteiligung nicht als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle qualifiziert werden könne. Das Streben nach Steuerersparnis (durch Verlustausgleich) lasse nicht auf ein Ertragstreben, sondern im Gegenteil, auf mangelndes Ertragstreben schließen und habe bei dieser Prüfung außer Betracht zu bleiben. Bereits die Prüfung der objektiven Seite der Liebhaberei ergebe selbst unter Außerachtlassung des vorzeitigen Verkaufes dieser Beteiligung ein eindeutiges Bild. In derartigen Fällen sei es nach der Rechtsprechung entbehrlich, die subjektive Absicht des

Steuerpflichtigen zu untersuchen. Aber selbst wenn man die subjektive Seite berücksichtige, komme man zu dem Ergebnis, daß es an einer Überschußerzielungsabsicht fehle. Es sei bereits in dem Prospekt mit dem Hinweis auf die Steuerersparnis aus den Beteiligungsergebnissen geworben worden (Berechnung der erzielbaren Rendite unter Berücksichtigung des um die Steuerersparnis reduzierten Kapitaleinsatzes) und eine 65-prozentige (1983) bzw. 27-prozentige (1984) "Verlustzuweisung" für die ersten beiden Geschäftsjahre prognostiziert worden. Auch für die Folgejahre seien bilanzielle Verluste vorhergesagt worden. Der Beschwerdeführer habe diese Beteiligung durch Aufnahme eines Kredites finanziert, wozu noch komme, daß nur Zinsenzahlungen, aber keine Kreditrückzahlungen vereinbart worden seien. Es habe bereits zum Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligung durch den Dritten (Film-GmbH in Deutschland) eine unwiderrufliche Zusage gegeben, die Beteiligung um den Betrag zu erwerben. Aus diesem Gesamtbild müsse geschlossen werden, daß der Beschwerdeführer die Beteiligung von vornherein nur mit der Absicht erworben habe, durch Ausnützung von "Verlustzuweisungen" Steuern zu sparen und die Beteiligung entsprechend dem bestehenden Übernahmsangebot im Jahre 1989 wieder zu veräußern. Er habe die Beteiligung sogar drei Jahre früher, als nach den Angaben im Prospekt zu erwarten gewesen wäre, veräußert. Ihm habe daher bereits im Erwerbszeitpunkt die Überschußerzielungsabsicht gefehlt.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Anerkennung der Ausgleichsfähigkeit der Werbungskostenüberschüsse verletzt. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer stützt sich darauf, daß bei einer Betätigung, die ihrem äußeren Erscheinungsbild nach auf dem gewerblichen Sektor liege, das Gewinnstreben grundsätzlich zu vermuten sei. Einen solchen Gegenstand habe die vorliegende Gesellschaft.

Bei diesem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer, daß er selbst davon ausgegangen ist, es habe sich bei seiner Beteiligung um Einkünfte aus Kapitalvermögen gehandelt und damit um eine echte stille Beteiligung. Er behauptet nicht, im Verwaltungsverfahren hätten sich Anhaltspunkte dafür ergeben, daß in Wahrheit eine atypische stille Gesellschaft (vgl. Verwaltungsgerichtshof 22. Oktober 1986, 86/13/0092, ÖStZB 1987, 277) vorliege. Für die Einkunftsquelleneigenschaft der echten stillen Beteiligung scheidet daher schon begrifflich ein äußeres Erscheinungsbild "auf dem gewerblichen Sektor" von vornherein aus. Der stille Gesellschafter ist nämlich nicht Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes. Aus der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit des Geschäftsherrn folgt keineswegs die Einkunfts(Verlust)quelleneigenschaft der stillen Beteiligung. Selbst wenn die Film-GmbH & Co KG nicht Liebhaberei im steuerlichen Sinne betreiben sollte, wäre damit für den Beschwerdeführer nichts gewonnen, weil seine stille Beteiligung unabhängig davon auf ihre Einkunfts(Verlust)quelleneigenschaft hin zu untersuchen ist.

Die betreffenden Ausführungen der Beschwerde gehen daher ins Leere. Folglich ist es auch ohne Bedeutung, ob mit Filmprojekten ein allgemeines Branchenrisiko verbunden ist.

Auch Gewinnausschüttungen für das Jahr 1986 und das folgende Jahr käme Bedeutung nicht zu. Entscheidend ist nämlich nur, ob die Beteiligung des Beschwerdeführers als stiller Gesellschafter Aussicht auf einen Totalüberschuß hatte, sodaß von einer Überschußerzielungsabsicht auszugehen gewesen wäre. Da der Beschwerdeführer bereits 1986 seine Beteiligung entsprechend dem seinerzeitigen Angebot veräußert hat, hat er sich auch damit der Möglichkeit begeben, einen Gesamtüberschuß zu erzielen, mag ein solcher bei längerer Beteiligung möglich gewesen sein. Für die Einkunftsquelleneigenschaft der stillen Beteiligung ist nämlich nicht entscheidend, ob die Erzielung eines Einnahmenüberschusses bei Fortsetzung des Gesellschaftsvertrages über einen längeren Zeitraum möglich gewesen wäre (vgl. Verwaltungsgerichtshof 6. November 1990, 90/14/0132, ÖStZB 1991, 478), sondern ob sie im Zeitraum der Beteiligung des betreffenden echten stillen Gesellschafters möglich war. Folglich stellt sich auch die Frage nicht, ob ein längerer Beobachtungszeitraum zu beachten gewesen wäre (vgl. Verwaltungsgerichtshof 15. Jänner 1991, 89/14/0187, ÖStZB 1992, 220).

Die belangte Behörde hat - wie es der Beschwerdeführer fordert - ohnedies auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Geschäftes, nämlich den Erwerb der Beteiligung durch den Beschwerdeführer im Jahre 1983, abgestellt und keine Beurteilung des Erfolges im nachhinein vorgenommen. Sie hat nämlich aus den Prospektangaben und der Art der Finanzierung der Beteiligung geschlossen, daß innerhalb des vom Beschwerdeführer in Aussicht genommenen Zeitraumes der Beteiligung, nämlich bis zu dem Verkauf auf Grund des von Anbeginn bestehenden Anbotes, keine

Aussicht zur Erzielung eines Gesamtüberschusses bestand. Dabei waren - wie die belangte Behörde richtig erkannt hat - Steuervorteile ebenso außer Ansatz zu lassen wie der Erlös aus der Veräußerung der Beteiligung, weil für die Beurteilung der Frage der Einkunfts(Verlust)quelleneigenschaft nur ein steuerbarer Gesamtüberschuß von Bedeutung wäre.

Daß über die erzielten Ergebnisse hinaus konkrete Aussichten auf weitere Erträge aus der echten stillen Beteiligung bestanden hätten, die über die Verheißungen des Prospektes hinausgegangen wären, behauptet der Beschwerdeführer nicht, im Verwaltungsverfahren konkretisiert dargelegt zu haben. Da die Beteiligung das Bild einer Gesellschaft bot, die dem stillen Gesellschafter in erster Linie Verluste vermitteln sollte, wäre es aber am Beschwerdeführer gelegen gewesen, die sich daraus ergebenden Zweifel an der Einkunfts(Verlust)quelleneigenschaft seiner Beteiligung zu zerstreuen (vgl. Verwaltungsgerichtshof 24. Oktober 1990, 90/13/0089, 0090, ÖStZB 1991, 176). Daß ein solches Vorbringen des Beschwerdeführers vor den Abgabenbehörden durch diese unbeachtet geblieben sei, behauptet der Beschwerdeführer nicht.

Ob sich in der Zwischenzeit herausgestellt habe, daß tatsächlich von der Gesellschaft (dem Geschäftsherrn) Erträge erwirtschaftet werden konnten und ob beim Geschäftsherrn Gewinnerzielungsabsicht vorgelegen war, ist nach dem Gesagten ohne Bedeutung für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der echten stillen Beteiligung des Beschwerdeführers. Diesbezüglich kommt es nämlich nur darauf an, ob während der Zeit der echten stillen Beteiligung des Beschwerdeführers aus dieser Beteiligung Gesamtüberschüsse erzielbar gewesen wären. Dies ist jedoch aus den von der belangten Behörde dargelegten Gründen auszuschließen, denen der Beschwerdeführer nichts Schlüssiges entgegensetzt.

Aus der vom Beschwerdeführer zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 1981, 81/13/0050 (SWK 1982, A I 233), ist für ihn nichts zu gewinnen. Diese Entscheidung hat mit der Frage, die hier von der belangten Behörde zu lösen war, nämlich der Einkunfts(Verlust)quelleneigenschaft einer echten stillen Beteiligung, keinen Zusammenhang, sondern betrifft eine gewerbliche Tätigkeit durch Finanzierung eines Zwangsausgleichs.

Die Aufhebung einzelner Bestimmungen der Liebhabereiverordnung durch den Verfassungsgerichtshof wirkte sich im Beschwerdefall dahingehend aus, daß diese Verordnung von der belangten Behörde nicht anzuwenden war und daher zutreffenderweise von ihr auch nicht angewendet wurde. Aus dem Hinweis auf in Anlaßfällen dieses Normprüfungsverfahrens ergangene Beschwerdeentscheidungen des Verfassungsgerichtshofes ist daher für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen.

Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften erblickt der Beschwerdeführer darin, daß seinem Antrag auf Aussetzung seines Berufungsverfahrens bis zur Erledigung der Berufung der Film-GmbH & Co KG ungeachtet des § 38 AVG nicht stattgegeben worden sei. Diese gesetzliche Bestimmung findet entgegen der Meinung des Beschwerdeführers im Berufungsverfahren vor der belangten Behörde keine Anwendung. Daß keine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO erfolgte und auch keine Entscheidung über den Aussetzungsantrag nach dieser Gesetzesstelle erging, könnte den angefochtenen Bescheid nur dann mit einer zu dessen Aufhebung führenden Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belasten, wenn es sich um einen wesentlichen Verfahrensmangel gehandelt hätte, bei dessen Vermeidung die belangte Behörde also zu einer anderen Entscheidung hätte gelangen können. Eine solche Wesentlichkeit legt die Beschwerde nicht dar. Sie ist im Hinblick auf die Unabhängigkeit der Untersuchung der Frage der Einkunfts(Verlust)quelleneigenschaft des Gewerbebetriebes des Geschäftsherrn einerseits und der echten stillen Beteiligung des Beschwerdeführers andererseits nicht ersichtlich.

Es ließ daher bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen, daß die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung dem angefochtenen Bescheid nicht anhaftet, weshalb die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen war.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1992140128.X00

Im RIS seit

07.08.1992

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at