

# TE Vwgh Erkenntnis 2018/2/21 Ro 2016/13/0027

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.02.2018

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §2 Abs2a;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):Ro 2016/13/0029 Ro 2016/13/0028

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revisionen des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt in 2700 Wiener Neustadt, Grazer Straße 95, gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes vom 1. April 2016,

1. Zl. RV/7100239/2014, betreffend u.a. Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 (mitbeteiligte Parteien: 77 atypisch stille Gesellschafter laut Nr. 1 bis 77 in angeschlossener Liste; Ro 2016/13/0027),

2. Zl. RV/7100253/2014, betreffend u.a. Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 (mitbeteiligte Parteien: 132 atypisch stille Gesellschafter laut Nr. 1 bis 132 in angeschlossener Liste; Ro 2016/13/0028), und

3. Zl. RV/7100248/2014, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 (mitbeteiligte Parteien: 7 atypisch stille Gesellschafter laut Nr. 1 bis 7 in angeschlossener Liste; Ro 2016/13/0029),

zu Recht erkannt:

## Spruch

Die angefochtenen Erkenntnisse werden im Umfang der Anfechtungen (Feststellungen von Einkünften für die Jahre 2001 bis 2005) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

## Begründung

1 Die angefochtenen Erkenntnisse betreffen - neben nicht revisionsgegenständlichen Wiederaufnahmen - die zum Teil revisionsgegenständlichen Einkünfte einer im Februar 2001 gegründeten und - nach Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens im Jahr 2010 - inzwischen vollbeendeten GmbH sowie der atypisch stillen Gesellschafter, die sich in fünf Beteiligungsrunden (2001, 2002/I und II, 2003/I und II) an ihrem Unternehmen beteiligten, in den Jahren 2001 bis 2008.

2 Das Finanzamt stellte die Einkünfte mit Bescheiden vom Dezember 2011 jeweils mit EUR 0,00 fest und begründete dies unter Verwendung eines Berichts über eine im November 2009 abgeschlossene Außenprüfung - auf das Wesentlichste zusammengefasst - damit, dass die Aktivitäten der GmbH in zwei Bereiche zu teilen seien, nämlich einerseits eine Produktentwicklung, die nicht ernsthaft betrieben worden und daher keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle gewesen sei, ohne dass es dazu einer Liebhabereiprüfung bedürfte, und andererseits ein Handel mit Geräten und dazugehöriger Software, hinsichtlich dessen Einkünfte (mit EUR 0,00) festzustellen seien.

3 Gegen diese Bescheide erhob jeweils ein Teil der atypisch stillen Gesellschafter Berufung.

4 Im Februar 2016 übermittelte das Bundesfinanzgericht den Parteien zur Vorbereitung der Verhandlung über die nunmehr als Beschwerden zu behandelnden Berufungen u.a. eine umfangreiche "Sammlung von Prozess-Stoff (...) inkl. Schätzungsvorschlag des Berichterstatters und inkl. Argumenten seitens der Streitparteien". Dazu nahm - mit einem Faxschreiben am Vortag der Verhandlung - u.a. das Finanzamt schriftlich Stellung. In der Verhandlung verwies das Finanzamt auf diesen Schriftsatz.

5 Mit den angefochtenen Erkenntnissen gab das Bundesfinanzgericht - soweit hier wesentlich - den Beschwerden vor allem insoweit statt, als es die Gewerblichkeit der von der GmbH betriebenen Produktentwicklung bejahte und diese im Zuge der daraufhin erstmals vorzunehmenden Liebhabereiprüfung bis einschließlich 2005 als Einkunftsquelle anerkannte.

6 In seinem Faxschreiben vor der Verhandlung hatte das Finanzamt für diesen Fall vorgebracht, bei den Beteiligungen der atypisch stillen Gesellschafter sei das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund gestanden. Gemäß § 2 Abs. 2a (zu ergänzen: erster Fall) EStG 1988 seien Verluste aus solchen Beteiligungen weder ausgleichs- noch vortragsfähig.

7 In seiner gemeinsamen Begründung der drei angefochtenen Erkenntnisse traf das Bundesfinanzgericht dazu (auf Seite 120) folgende Feststellung:

"Die ggstl. atypisch stillen Beteiligungen wurden auch mit steuerlichen Vorteilen aus den Anteilen am Verlust der Anfangsjahre beworben. Es konnte aber nicht festgestellt werden, dass das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund gestanden wäre."

8 Nähere Feststellungen über die Werbung mit Verlusten und beweiswürdige Erwägungen zu der Frage, ob steuerliche Vorteile im Vordergrund standen, sind in der gemeinsamen Begründung der angefochtenen Erkenntnisse nicht enthalten.

9 In den Rechtsausführungen behandelte das Bundesfinanzgericht das Thema - im Anschluss an eine Wiedergabe der vom Finanzamt zitierten Bestimmung - wie folgt (Seite 131):

"Die belangte Behörde hat den Eventualantrag gestellt, festgestellte Verluste bzw. negative Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2a EStG als nicht ausgleichs- und vortragsfähig zu behandeln, weil das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund stehe.

§ 2 Abs. 2a erster Fall EStG enthält einerseits den allgemein formulierten Tatbestand des Im-Vordergrund-Stehens des Erzielens steuerlicher Vorteile.

Es konnte jedoch vom Senat nicht erkannt werden, dass das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund gestanden wäre.

Andererseits enthält § 2 Abs. 2a erster Fall EStG auch die Bestimmung, dass das Im-Vordergrund-Stehen des Erzielens steuerlicher Vorteile insbesondere dann vorliegt, wenn - neben dem allgemeinen Anbiete(n) der Beteiligung - eine Rendite-Vergleichsrechnung eine mehr als doppelt so hohe mögliche Rendite nach Steuern als vor Steuer ergibt.

Da im vorliegenden Fall der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der EDV-Technologie mit großen Chancen und Risiken lag, ist eine derartige ex-ante Rendite-Vergleichsrechnung nicht sinnvoll aufstellbar. Dazu fehlte es an der ex-ante Prognostizierbarkeit der abzuzinsenden Zahlungsströme. In diesem Sinne gehen auch die EStR in Rz 166 davon aus, dass das hohe außersteuerliche Risiko einer Tätigkeit in einer besonders risikoreichen Branche den steuerlichen Vorteil überlagert".

10 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht insoweit, als diese Erwägungen für seine Erkenntnisse tragend waren, also hinsichtlich der Feststellungen der Einkünfte für die Jahre 2001 bis 2005, für zulässig, weil zu § 2 Abs. 2a EStG 1988 noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

11 Die vorliegenden Amtsrevisionen betreffen diese Teile der (von den atypisch stillen Gesellschaftern nicht bekämpften) Erkenntnisse, wobei das Finanzamt aber primär an seinem Standpunkt festhält, im Bereich der verlustbringenden Produktentwicklung sei keine gewerbliche Tätigkeit entfaltet worden.

12 Ein Teil der atypisch stillen Gesellschafter hat dazu Revisionsbeantwortungen erstattet.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Revisionen erwogen:

14 Die im Wesentlichen gleichlautenden Revisionen zeigen in Bezug auf die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit und die Verneinung von Liebhaberei bis einschließlich 2005 weder relevante Verfahrensfehler noch eine rechtliche Fehlbeurteilung des Bundesfinanzgerichtes auf. Sie verharren insoweit auf dem von Anfang an eingenommenen Maximalstandpunkt, die Produktentwicklung sei auch im vorliegenden Fall (wie bei anderen Beteiligungsmodellen, hinter denen dieselben Personen standen) nur vorgetäuscht worden, ohne wirklich mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben worden zu sein. Diesen Standpunkt hat das Bundesfinanzgericht auf der Grundlage der vorliegenden Ermittlungsergebnisse schlüssig widerlegt. Die unter dem Gesichtspunkt behaupteter Aktenwidrigkeit dagegen vorgetragene Argumente zeigen keine aufzugreifenden Mängel der Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes auf und sind ihrerseits widersprüchlich, wenn etwa mit der schon eingetretenen Marktfähigkeit der Produktes argumentiert wird, das nach Meinung des Finanzamtes gar nicht entwickelt wurde. Mit Einwänden etwa gegen die Zuordnung des Projekts zur hier verfahrensgegenständlichen GmbH (statt zu einer der anderen Gesellschaften im selben Umfeld) verstoßen die Revisionen - angesichts des umfangreichen Vorhalts des Bundesfinanzgerichtes vor der Verhandlung - zum Teil auch gegen das Neuerungsverbot im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof. Soweit daran anschließend Rechtswidrigkeit des Inhaltes behauptet wird, gehen die Revisionen nicht vom festgestellten Sachverhalt, sondern abermals davon aus, dass keine Produktentwicklung stattgefunden habe. Zur Liebhaberei, zu der in dem Faxschreiben vor der Verhandlung nicht Stellung genommen wurde, wird dargelegt, sie "müsste" geprüft werden, und auf die Argumente des Bundesfinanzgerichtes, das eine solche Prüfung vorgenommen hat, nicht eingegangen.

15 Im Ergebnis zu Recht wenden sich die Revisionen aber gegen die Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes über das Fehlen der Voraussetzungen für eine Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988. Diese Ausführungen sind schon deshalb nicht mängelfrei, weil sie einerseits von der Werbung mit Steuervorteilen ausgehen und sich andererseits für die Ansicht, steuerliche Vorteile seien nicht im Vordergrund gestanden, auf Rz 166 der EStR 2000 berufen, wo das Unterbleiben einer solchen Werbung vorausgesetzt wird.

16 § 2 Abs. 2a erster Fall EStG 1988 (beteiligungsbezogenes Verlustausgleichs- und Vortragsverbot) wurde mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, zur Bekämpfung von Verlustbeteiligungsmodellen eingeführt und orientierte sich an der kurz davor in Deutschland in Kraft getretenen Bestimmung des § 2b dEStG, die 2005 durch eine andere Regelung (§ 15b dEStG) ersetzt wurde (vgl. zu "ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit" des § 2b dEStG den Aussetzungsbeschluss BFH 2.8.2007, IX B 92/07, und demgegenüber zur Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz das BFH-Urteil vom 22.9.2016, IV R 2/13).

17 Die in Österreich bis heute geltende - entgegen dem ursprünglichen Vorhaben im Ministerialentwurf auch mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 nicht abgeschaffte - Regelung betrifft negative Einkünfte

"aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn

- der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird

- und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus

derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen."

18 Die Finanzverwaltung vertritt dazu seit einem Erlass vom 14. Dezember 1999, AÖF 1999/268, Tz 3.2 (vgl. jetzt Rz 165 der EStR 2000) den Standpunkt, von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil sei "jedenfalls dann auszugehen, wenn das Eingehen der Beteiligung (...) mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust beworben wird" (ein Renditevergleich sei in diesem Fall auch nicht mehr anzustellen). Dies entspricht einer Übernahme des in der österreichischen Regelung fehlenden zweiten Regelbeispiels in der damaligen deutschen Regelung ("wenn Kapitalanlegern Steuererminderungen durch Verlustzuweisungen in Aussicht gestellt werden"), wozu es "einer besonders hervorgehobenen Bewerbung eben dieser Verlustzuweisungen" bedürfen soll (BFH 22.9.2016, IV R 2/13, Rz 42), und kann - nicht "jedenfalls", aber bei entsprechend intensiver Bewerbung und nach Abwägung mit anderen in Aussicht gestellten Vorteilen der Beteiligung - auch nach dem Wortlaut der österreichischen Regelung zutreffen.

19 Nach derselben Verwaltungsmeinung (Tz 3.3 des Erlasses, Rz 166 der EStR 2000) soll dann, wenn "die Beteiligung nicht mit steuerlichen Vorteilen beworben" wird (somit nicht schon nach Rz 165 der EStR 2000 ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 2a EStG 1988 vorliegt), ein hohes außersteuerliches Risiko ungeachtet der möglichen Erfüllung der Voraussetzungen des (in der österreichischen Regelung einzigen, auf einen Renditevergleich bezogenen) Regelbeispiels gegen die Anwendung der Regelung sprechen. Dies bedeutet angesichts des Gesetzeswortlauts ("ist (...) der Fall, wenn") eine teleologische Reduktion und geht bei schematischer Anwendung zu weit, weil steuerliche Vorteile ohne deren besondere Bewerbung auch im Vordergrund stehen können, wenn ein hohes außersteuerliches Risiko besteht.

20 Im vorliegenden Fall wurden die Beteiligungsmodelle in Kenntnis der damals neuen Bestimmung und der dazu vertretenen Verwaltungsmeinungen gestaltet, wobei die Prospekte - soweit aktenkundig - darauf Bezug nahmen und sich gleichsam selbst widersprechend hervorhoben, dass mit den zu erwartenden Verlusten nicht geworben werde. Zumindest in einem Fall (Tranche 2003/I, siehe Seite 82 der Anhänge zu dem für das Strafverfahren eingeholten Gutachten vom September 2010) soll die Höhe der in Aussicht gestellten Verluste im Veranlagungsprospekt dabei auch beziffert worden sein (ca 170% im ersten Jahr, ca 130% im zweiten Jahr und noch einmal 40% im dritten Jahr).

21 Ein deutlicheres Bild vermitteln die in Band II des Arbeitsbogens (Seite 573 bis 657) einliegenden, textlich weitgehend standardisierten Schreiben, mit denen Anleger - zum Teil solche, die sich schon am Unternehmen einer in der Zwischenzeit insolvent gewordenen Gesellschaft aus demselben Umfeld beteiligt hatten - angeworben wurden.

22 Ein solches Schreiben des auch für die revisionsgegenständliche GmbH auftretenden späteren Hauptangeklagten vom 16. Juni 2003 (Seite 573 des Arbeitsbogens) lautet beispielsweise:

"Sehr geehrter Herr A!

(...)

Sie haben sich im Jahre 2000/I atypisch still an der X GmbH (...) beteiligt. Für das Jahr 2000 erhielten Sie eine betriebsgeprüfte Verlustzuweisung in Höhe von 72,39% Ihrer Einlage, d.s. ATS (...). Im Jahresabschluss für das Jahr 2001 erhalten Sie weitere Folgeverluste in Höhe von 121,29%. Im Jahre 2002 können Sie mit weiteren Folgeverlusten rechnen. Wir gehen davon aus, dass auch hier mit einer Verlustzuweisung von ca. 120% zu rechnen ist. Auf den in der Beilage befindlichen Beteiligungsverlauf wird verwiesen.

Zur atypisch stillen Beteiligung an der Y GmbH (Anmerkung: Konkursöffnung im März 2003) wurde die Bilanz für das Jahr 2001 abgegeben. Laut Bilanz ergab sich eine Verlustzuweisung in Höhe von 234,75%.

Weiters habe ich Ihnen (beim vorausgegangenem Gespräch) ein von der (revisionsgegenständlichen) GmbH aufgelegtes atypisch stilles Beteiligungsmodell für das Jahr 2003 angeboten. (...) Die Verlustzuweisung beträgt im 1. Jahr ca. 170% und im 2. Jahr ca. 130%. Im 3. Jahr entstehen noch Restverluste von ca. 40%. Betreffend die Verlustzuweisung sind Sondervereinbarungen möglich.

(...)

Bei Zeichnungen bis zum 15.07.2003 werden Sonderkonditionen eingeräumt, und zwar: (...) Verlustzuweisung wird mit 200% im

1. Jahr vertraglich festgesetzt (anstelle von prognostizierten 170%).' (Es folgt noch eine rechnerische Darstellung des ,tatsächlichen dauerhaften Steuervorteils' ,bei einer 50er Progression')"

23 Hinzu kommt ein Schreiben desselben Verfassers vom 3. Juli 2003 (Seite 1151 des Arbeitsbogens):

"Lieber B!

Wie mit Dir heute telefonisch besprochen, ersuche ich Dich

mir behilflich zu sein, und zwar:

Wir haben einen Anleger, Hrn. 1, der bei der X GmbH mit ATS (...) atypisch still beteiligt ist. Herr 1 war bei der Telekom beschäftigt und wurde fristlos liquidiert. Er braucht daher für 2002 keinen Verlust, sondern erst für 2003. Meine Bitte ist - ich hoffe es ist möglich - dass die Verlustzuweisung 2002 gegen Null sinkt und 2003 er deutlich mehr Verlust erhält.

Herr 2 ist atypisch still an der X GmbH mit ATS (...) im Jahr 2000, an der Y GmbH mit ATS (...) im Jahr 2001 und an der (revisionsgegenständlichen) GmbH mit EUR (...) im Jahr 2002 beteiligt. Herr 2 hat im Jahr 2002 keine Einkünfte, er bräuchte alle Verluste im Jahr 2003. Meine Bitte ist, die Verluste 2002 sehr niedrig zu halten und 2003 deutlich zu erhöhen. Sein StB ist Herr (...)

Herr 3 ist 2001 mit ATS (...) an der Y GmbH atypisch still beteiligt. Seine steuerliche Situation ist ebenfalls sehr problematisch, er ersucht, dass er 2002 deutlich weniger Verlust erhält und 2003 mehr. (...)"

24 Akteninhalte dieser Art - auf die sich das Finanzamt, wenngleich nur indirekt durch Verweise auf das Strafurteil, in seinem Faxschreiben vor der Verhandlung bezog - lassen es nicht als ausgeschlossen erscheinen, dass das Erzielen steuerlicher Vorteile bei den streitgegenständlichen Beteiligungen im Vordergrund stand. Das Bundesfinanzgericht wird sich mit ihnen beweiswürdigend auseinandersetzen und sich eine Meinung dazu bilden müssen, inwieweit sie für das Gesamtgeschehen repräsentativ sind.

25 Da das Bundesfinanzgericht dies - trotz grundsätzlicher Annahme eines Werbens mit Steuervorteilen - nicht für erforderlich hielt, waren die angefochtenen Erkenntnisse gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG im Umfang der Anfechtungen wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 21. Februar 2018

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2016130027.J00

**Im RIS seit**

23.03.2018

**Zuletzt aktualisiert am**

14.05.2018

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)