jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/2/28 96/15/0254

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.02.2002

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §188;
BAO §190 Abs1;
BAO §295 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3;
VwGG §28 Abs1 Z5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. U. Zehetner, über die Beschwerde des E in G, vertreten durch Dr. Harald Christandl, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Kaiserfeldgasse 29, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 9. Oktober 1996, Zl. B 127- 3a/94, betreffend Einkommensteuer 1984 bis 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Facharzt, beteiligte sich in den Jahren 1984 bis 1987 (Ausgaben 1984 und 1985) an der Wohnungseigentum Bautreuhand Hausanteilschein GesmbH & Co KG, Serie 10, und in den Jahren 1986 und 1987 (Ausgabe 1986) an der IMMAG Immobilienbeteiligung GesmbH & Co KG, Serie 20. In den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre erklärte der Beschwerdeführer hinsichtlich der Beteiligung an der Serie 10 jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und hinsichtlich der Serie 20 für die Jahre 1986 und 1987 negative Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Mit dem angefochtenen Bescheid der belangten Behörde wurde gegenüber dem Beschwerdeführer im Instanzenzug Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1987 festgesetzt. In der Begründung führte die belangte Behörde Folgendes

aus:

Zu Serie 10:

Den Anlegern der Serie 10 sei eine steuerbegünstigte Ertragsbeteiligung an geldlastenfreien Immobilien versprochen worden. Insbesondere seien ihnen laufende Ertragsausschüttungen, erhöhte Werbungskosten aus der "Altstadtrevitalisierung", Werbungskostenüberschüsse in Höhe der infolge Fremdfinanzierung der Einlage anfallenden Zinsen sowie die Rücknahme ihrer Beteiligung zu einem der effektiven Wertsteigerung Rechnung tragenden Preis zugesagt worden. Die Hausanteilscheine seien derart konzipiert gewesen, dass sie eine von der C-AG für die Anleger treuhändig gehaltene Kommanditbeteiligung an der Serie 10 verbrieft hätten.

Die Betriebsprüfung bei der Gesellschaft hätte ergeben, dass nach außen hin das Bild einer Anlegerbeteiligung zum Zwecke des Erwerbs und der Bewirtschaftung von Immobilien gewählt worden sei, um dem Publikum einen entsprechenden steuerlichen Anreiz zu bieten und die Sicherheiten eines Immobilienbesitzes vorzuspiegeln. Tatsächlich seien die von den Anlegern aufgebrachten Gelder aber nur zur Verhinderung der Insolvenz der Bautreuhand-Firmengruppe verwendet worden. Bei der Serie 10 würden auch Personen als Kommanditisten aufscheinen, die selbst gar keine Einlage geleistet hätten. Den Anlegern komme die Rechtsstellung als Kommanditist nicht zu, sie seien vielmehr als Darlehensgeber der C-AG zu betrachten. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO hätte nicht zu erfolgen; die von der Serie 10 ausgeübte Tätigkeit stelle auch keine Einkunftsquelle dar.

Daraufhin habe das Finanzamt Salzburg-Stadt für die Jahre 1984 bis 1986 Bescheide gemäß § 188 BAO, wonach eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Serie 10 und die daran beteiligten Personen zu unterbleiben habe, erlassen. Eine Berufung gegen diesen Bescheid sei erfolglos geblieben.

Der Beschwerdeführer begehre die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse aus seiner Beteiligung an der Serie 10. Er habe geltend gemacht, falls dem Antrag auf Durchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften nicht stattgegeben werden könne, könne seine Beteiligung als echte stille Beteiligung angesehen werden. Die Verluste seien dann als solche aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Ein bloßes Darlehen könne in seinem Falle schon auf Grund des § 307 Abs. 2 BAO nicht unterstellt werden.

Diesem Vorbringen sei - so die belangte Behörde weiter - zunächst die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO betreffend die Jahre 1984 bis 1986 entgegenzuhalten. Insoweit sei daher die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen. Der Berufung könne aber auch aus folgenden Gründen nicht entsprochen werden. Das Finanzamt Salzburg-Stadt habe eindeutig festgestellt, dass die Serie 10 tatsächlich lediglich eigenes Vermögen verwaltet habe. Das bedeute aber, dass eine Beteiligung als Stiller Gesellschafter an dieser Serie ausgeschlossen sei. Eine stille Gesellschaft erfordere immer die Beteiligung an einem Handelsgewerbe. Ein solches sei bei einer KG, die lediglich Vermögensverwaltung übe, nicht mehr gegeben. Im Übrigen habe die Tätigkeit der Serie 10 nur mehr darin bestanden, durch umfangreiche Konzerntransaktionen den Bautreuhandbereich vor dem Konkurs zu bewahren.

Auf Grund der Vertragslage könne im Fall der Serie 10 keinesfalls von einem Zusammenschluss mehrerer Personen zu einem gemeinschaftlichen Gesellschaftszweck gesprochen werden. Für den einzelnen Anleger sei es unmöglich, ohne Mitwirkung der C-AG etwa eine Beteiligung zu erwerben oder eine bestehende Beteiligung zu halten. Nach den Geschäftsbedingungen scheide der einzelne Zeichner bei Kündigung des Treuhandverhältnisses aus der Gesellschaft aus. Der einzelne Anleger verfüge über keinerlei Mitwirkungs- und Kontrollrechte. Er müsse sich vielmehr mit der Zusage begnügen, sein angelegtes Kapital nach 10 Jahren effektiv verzinst zurückzuerhalten. Es sei daher davon auszugehen, dass jeder Zeichner eines Hausanteilscheines infolge der garantierten Ertragsausschüttungen und der Beteiligungsrückkaufgarantie nach dem Modell gar keinen Verlust, sondern lediglich einen vom wirtschaftlichen Ergebnis der Serie 10 unabhängigen, um eine entsprechende Verzinsung erhöhten Rücknahmebetrag erhalten solle. Damit würden aber die typischen Kriterien eines Darlehensvertrages vorliegen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei davon auszugehen, dass nur die C-AG als Beteiligte an der Serie 10 angesehen werden könne. Eine stille Beteiligung des Beschwerdeführers an der C-AG könne schon deswegen nicht vorliegen, weil er an deren Erfolg nicht beteiligt sei. Zusammenfassend gesehen könnten die Zeichner der Serie 10 nur als Darlehensgeber gegenüber der C-AG angesehen werden.

Aber selbst dann, wenn man eine stille Beteiligung anerkennen könnte, sei eine Einkunftsquelle nicht anzunehmen, weil in objektiver Hinsicht die Ertragsfähigkeit bzw. in subjektiver Hinsicht die Gewinn- bzw.

Überschusserzielungsabsicht offensichtlich völlig gefehlt hätten. Eine Liebhabereibetrachtung auf Gesellschaftsebene ergebe, dass von Seiten der Serie 10 tatsächlich keinerlei auf Gewinn- bzw. Überschusserzielung gerichtete Tätigkeit entfaltet worden sei. Die von der Serie 10 erworbenen Liegenschaften seien binnen kurzer Zeit wieder entnommen worden, sodass bereits Ende 1986 das gesamte Kapital der Serie 10 verbraucht worden sei. 1987 habe die Serie 10 faktisch keinerlei Tätigkeiten mehr ausgeübt. 1988 habe sie als einzige Vermögenswerte eine Kommandit-Beteiligung an der Serie 16 sowie stille Beteiligungen an der Hausanteilschein und der Bautreuhand GesmbH besessen. Aus der Kommanditbeteiligung an der Serie 16 könnten keinerlei Erträge mehr erwartet werden. Auch die zu 100 % wertberichtigten stillen Beteiligungen stellten sich als absolut wertlos dar.

Aber auch eine Prüfung auf der Anlegerebene führe zum Ergebnis, dass Liebhaberei vorliege. Der Totalverlust des Beschwerdeführers stehe im vorliegenden Fall endgültig fest. Bei einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum bedürfe es aber weder weiterer prognostischer Beurteilungen ob irgendwelcher Erwägungen betreffend die Ursachen der Beendigung der Tätigkeit. Nach dem Gesagten sei von vornherein gar keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorgelegen.

Der Hinweis des Beschwerdeführers auf § 307 Abs. 2 BAO gehe völlig ins Leere, weil eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht erfolgt sei.

Zu Serie 20:

Der Beschwerdeführer habe sich im Jahre 1986 an der Serie 20 als echter stiller Gesellschafter beteiligt. Der Ausgabepreis der Beteiligung habe S 880.000,-- betragen. Auf Grund dieser Beteiligung sei ihm für das Jahr 1986 ein Verlustanteil von S 707.967,56 zugewiesen worden, sodass sich inklusive der Sonderwerbungskosten ein Verlust von S 897.710,56 ergebe. Im Jahr 1987 habe das steuerliche Beteiligungsergebnis dieses Beschwerdeführers laut Bestätigung der Gesellschaft S 0,-- betragen; unter Berücksichtigung der Sonderwerbungskosten habe sich ein Verlust in Höhe von S 98.502,03 ergeben.

Ab dem Jahre 1987 sei auch noch eine Beteiligung des Beschwerdeführers an der IMMAG KG als Mitunternehmer festzustellen gewesen. Aus diesem Titel habe er für das Jahr 1987 einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 1.584,-- erklärt.

Nach dem Bericht der Betriebsprüfung zur Serie 20 sei diese so konzipiert gewesen, dass in jedem Jahr ein Verlust in Höhe von rund 100 % der von den Gesellschaftern eingebrachten Kapitaleinlagen erzielt werde. Dieses Ziel sei durch den Erwerb von von vornherein wertlosen Beteiligungen und durch die Gewährung eines Gesellschafterzuschusses, dem keinerlei spätere Ertragsaussichten beigemessen werden können, erreicht worden. Weder die Serie 20, noch die Unternehmungen, an denen sie sich beteiligt habe, hätten Erträge erwirtschaftet. Über das Vermögen der Serie 20 sei am 2. April 1993 dann auch das Konkursverfahren eröffnet worden. Hiedurch sei die stille Gesellschaft beendet worden. Damit stehe auch ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Beurteilung der Frage, ob die Beteiligung des Beschwerdeführers eine Einkunftsquelle darstelle, zur Verfügung. Den vom Beschwerdeführer für die Jahre 1986 und 1987 erklärten Verlusten aus der typisch stillen Beteiligung an der Serie 20 stünden bis einschließlich 1993 keine erklärten positiven Einkünfte aus dieser Beteiligung gegenüber. Es sei daher davon auszugehen, dass im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum ein Gesamtverlust vorliege.

Für das Jahr 1987 sei darüber hinaus zu beachten, dass das Finanzamt Salzburg-Stadt mit dem an den Beschwerdeführer adressierten Bescheid vom 5. April 1991 gemäß § 192 BAO bindend ausgesprochen habe, dass die Beteiligungen sämtlicher in der Beilage zur Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1987 angeführten Gesellschafter keine Einkunftsquelle darstelle. Die Anerkennung des geltend gemachten Verlustes in Höhe von S 1.584,-- aus der Beteiligung des Beschwerdeführers als Mitunternehmer an der Serie 20 könne daher schon aus diesem Grunde nicht erfolgen. Dazu komme, dass dann, wenn jemand einerseits als Mitunternehmer und anderseits typisch stiller Gesellschafter an einer Personengesellschaft beteiligt sei, eine einheitliche Beteiligung vorliege, deren Ergebnis bei Vorliegen einer Einkunftsquelle zu den betrieblichen Einkünften zu rechnen sei. Durch den für das Jahr 1987 ergangenen Feststellungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt sei sohin für das Einkommensteuerverfahren 1987 des Beschwerdeführers bindend festgestellt, dass die der Mitunternehmerbeteiligung zugewachsene typisch stille Beteiligung keine Einkunftsquelle darstelle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass schon vor Inkrafttreten des mit BGBl. Nr. 201/1996 geschaffenen zweiten Satzes des § 190 Abs. 1 BAO auch ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ein Grundlagenbescheid im Sinn des § 188 BAO und als solcher der Abgabenbemessung zu Grunde zu legen ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 97/15/0129). Wenn daher das Finanzamt für die Jahre 1984 bis 1986 auf Grund eines derart ergangenen Feststellungsbescheides einen nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid erließ, entsprach dies der Rechtslage. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Februar 1995, 95/14/0021, dargelegt hat, zielt das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO unzweifelhaft primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches (Körperschaftsteueranspruches) gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleisten und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeiden soll. Durch die Regelungen des§ 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengezogen. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden der Beteiligten zu Grunde zu legen.

Hinsichtlich der Beteiligung des Beschwerdeführers an der Serie 10 hat die belangte Behörde zutreffend auf die bindenden Feststellungsbescheide (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden nicht festgestellt) betreffend die Jahre 1984 bis 1986 hingewiesen. Dies gilt auch für die Beteiligung des Beschwerdeführers an der Serie 20 betreffend das Jahr 1987.

Hinsichtlich der Nichtbeachtung der Werbungskostenüberschüsse aus der Beteiligung an der Serie 10 bekämpft der Beschwerdeführer die Auffassung der belangten Behörde, eine Beteiligung als stiller Gesellschafter an der Serie 10 sei nicht möglich, weil diese lediglich eigenes Vermögen verwalte, und er sei lediglich als Darlehensgeber gegenüber der C-AG anzusehen. Damit zeigt der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Die belangte Behörde hat zutreffend auf das hg. Erkenntnis vom 21. März 1996, 94/15/0085, verwiesen, wonach Anleger im Falle der Serie 10 nicht als Mitunternehmer, sondern lediglich als Darlehensgeber anzusehen sind. Da der Beschwerdeführer nicht behauptet, in seinem Fall läge ein anderer Sachverhalt vor, als in dem verwiesenen Erkenntnis, ist auch hier von der dort ausgesprochenen Rechtsauffassung auszugehen.

Der Beschwerdeführer meint sowohl in objektiver als auch subjektiver Hinsicht sei die Ertragsfähigkeit seiner Beteiligungen an der Serie 10 als auch an der Serie 20 gegeben gewesen. Dies sei "unter Verweis auf die äußerst umfangreiche Aktenlage, insbesonders der Steuerakte beim Finanzamt Salzburg Stadt, sowie der Begründung der beim Finanzamt Graz-Stadt eingebrachten Musterberufung" festzustellen.

Auch dieses Vorbringen führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Zunächst ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass Verweisungen auf den Inhalt eines in einem anderen Verfahren eingebrachten Schriftsatzes keine gesetzmäßige Darstellung der Beschwerdegründe im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 5 VwGG darstellen und daher unbeachtlich sind (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 3. Auflage, Seite 250 letzter Absatz). Bei der Frage, ob eine konkrete Betätigung objektiv geeignet ist, Einnahmenüberschüsse innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erwirtschaften, handelt es sich um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. etwa hiezu die ebenfalls eine Beteiligung an der Serie 20 betreffenden hg. Erkenntnisse vom 22. April 1988, 97/15/0107, vom 24. Februar 2000, 96/15/0129, und vom 31. März 2000, 95/15/0207). Die Verneinung dieser Frage durch die belangte Behörde hält der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand, weil die oben wiedergegebene Beweiswürdigung der belangten Behörde in Anbetracht der in den zitierten Erkenntnissen enthaltenen Ausführungen nicht unschlüssig ist.

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 i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 28. Februar 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1996150254.X00

Im RIS seit

01.07.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at