jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/2/27 96/13/0108

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2002

Index

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

Norm

BAO §295 Abs1;
EStG 1972 §2;
EStG 1972 §27;
EStG 1988 §2;
VwGG §33 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des W S in V, vertreten durch Dr. Stefan Prokop, Rechtsanwalt in 2380 Perchtoldsdorf, Walzengasse 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 30. April 1996, Zl. GA 15-94/1279/01, betreffend Einkommensteuer für 1985 bis 1990,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Das Verfahren wird, soweit die Beschwerde das Jahr 1985 betrifft, eingestellt;

2. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird, soweit der angefochtene Bescheid die Jahre 1986 bis 1990 betrifft, als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdefall ist vor dem Hintergrund der "WEB-IMMAG-Bautreuhand-Firmengruppe"-Affaire zu sehen.

Der Beschwerdeführer hatte so genannte Hausanteilscheine an der WBH GesmbH & Co KG, Serie 10 (kurz: IMMAG 10), und an der I-GesmbH & Co OHG, Serie 14 (kurz: IMMAG 14), gezeichnet und daraus für die Streitjahre folgende Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus Kapitalvermögen geltend gemacht:

"in Höhe von S

260.180,00 (Serie 10)/ Streitjahr 1985

in Höhe von S

27.190,00 (Serie 10)/ Streitjahr 1986

in Höhe von S

219.493,00 (Serie 14)/ Streitjahr 1986

in Höhe von S

17.254,00 (Serie 10)/ Streitjahr 1987

in Höhe von S

106.779,00 (Serie 14)/ Streitjahr 1987

in Höhe von S

21.550,00 (Serie 10)/ Streitjahr 1988

in Höhe von S

28.761,00 (Serie 14)/ Streitjahr 1988

in Höhe von S

19.968,00 (Serie 10)/ Streitjahr 1989

in Höhe von S

92.796,00 (Serie 14)/ Streitjahr 1989

in Höhe von S

18.522,00 (Serie 10)/ Streitjahr 1990

in Höhe von S

121.413,00 (Serie 14)/ Streitjahr 1990"

Auf Grund von Bescheiden des Finanzamtes S. an die beiden erwähnten Gesellschaften betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1984 bis 1986 (IMMAG 10) und betreffend 1987 bis 1991 (IMMAG 14) wurden vom Wohnsitzfinanzamt des Beschwerdeführers zunächst die geltend gemachten Werbungskosten nicht anerkannt und dementsprechend

für 1985: mit Bescheid vom 17. November 1992 die Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert (IMMAG 10);

für 1986: mit Bescheid vom 17. November 1992 die Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert (IMMAG 10) und mit Bescheid vom 26. Jänner 1993 das Verfahren wieder aufgenommen und die Einkommensteuer neu festgesetzt (IMMAG 10 und IMMAG 14);

für 1987: mit Bescheid vom 28. September 1992 die Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert (IMMAG 14) und mit Bescheid vom 26. Jänner 1993 das Verfahren wieder aufgenommen und die Einkommensteuer neu festgesetzt (IMMAG 10 und IMMAG 14);

für 1988: mit Bescheid vom 28. September 1992 die Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert (IMMAG 14) und mit Bescheid vom 26. Jänner 1993 das Verfahren wieder aufgenommen und die Einkommensteuer gemäß § 200 BAO vorläufig (IMMAG 10 und IMMAG 14) und mit Bescheid vom 10. März 1993 endgültig festgesetzt;

für 1989: mit Bescheid vom 28. September 1992 die Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert (IMMAG 14) und mit Bescheid vom 26. Jänner 1993 das Verfahren wieder aufgenommen und die Einkommensteuer gemäß § 200 BAO vorläufig (IMMAG 10 und IMMAG 14) und mit Bescheid vom 10. März 1993 endgültig festgesetzt;

für 1990: mit Bescheid vom 26. Jänner 1993 die Einkommensteuer gemäß § 200 BAO vorläufig und mit Bescheid vom 10. März 1993 endgültig festgesetzt.

Als Begründung verwiesen die Bescheide des Wohnsitzfinanzamtes, soweit es sich um Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO handelte, auf die Feststellungen des Finanzamtes S. über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften; soweit es sich um Neufestsetzungen nach der Wiederaufnahme des Verfahrens handelte, wurde die Einkommensteuerfestsetzung für 1986 damit begründet, dass das Finanzamt S. hinsichtlich der IMMAG 14 festgestellt habe, dass den beteiligten natürlichen Personen eine Gesellschafterstellung nicht zukomme. Für die übrigen Jahre enthalten die von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten keine die strittigen Werbungskosten betreffende Begründung der nach Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Einkommensteuerbescheide.

Mit einer gegen die Einkommensteuerbescheide 1985 und 1986 vom 17. November 1992 erhobenen Berufung betreffend IMMAG 10 brachte der Beschwerdeführer vor, dass im Rechtsmittelverfahren gegen die Unterlassung der einheitlichen und gesonderten Feststellung (des Finanzamtes S. betreffend IMMAG 10) der Antrag gestellt werde, eine einheitliche und gesonderte Feststellung im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung durchzuführen. Sollte diesem Antrag nicht stattgegeben werden, könne die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der IMMAG 10 nur eine echte stille Beteiligung darstellen. Diesfalls wären die Verluste im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nach § 27 EStG 1972 zu gewähren. Ein bloßes Darlehen könne auf Grund des § 307 Abs. 2 BAO nicht unterstellt werden.

Mit einer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1986 bis 1990 vom 26. Jänner 1993 wiederholte der Beschwerdeführer dieses Vorbringen, erweitert unter Bezugnahme auf IMMAG 14.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid 1986 vom 17. November 1992 zurück, weil jener Bescheid durch die spätere Wiederaufnahme des Verfahrens vom 26. Jänner 1993 aus dem Rechtsbestand beseitigt worden war, gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1986 vom 26. Jänner 1993 teilweise statt und berücksichtigte den Verlust betreffend IMMAG 14, weil betreffend das Jahr 1986 hinsichtlich IMMAG 14 keine Wiederaufnahme des Verfahrens über die Feststellung von Einkünften vorgenommen worden und der vom Finanzamt S. festgestellte Verlust somit anzuerkennen sei, und wies sie die Berufungen betreffend die Jahre 1985 und 1987 bis 1990 als unbegründet ab.

Die belangte Behörde stellte fest, dass es sich bei der IMMAG 10 um eine Publikumsgesellschaft im Rahmen des Bautreuhand- und IMMAG-Firmengeflechtes handle, woran u.a. die CTV AG als Kommanditistin beteiligt sei. Die angebotenen Hausanteilscheine wären derart konzipiert, dass sie den Anlegern eine durch die Treuhandkommanditistin (CTV AG) vermittelte Form einer Kommanditbeteiligung an einer Publikumsgesellschaft auswiesen. Den Anlegern seien die Rücknahme ihrer Beteiligung durch ein unwiderrufliches Kaufangebot der Unternehmensgruppe Wohnungseigentum-Bautreuhand mit effektiver Wertsteigerung, Ertragsausschüttungen und erhöhte Werbungskosten aus der "Altstadtrevitalisierung", sowie Werbungskostenüberschüsse in Höhe der Zinsen für die fremdfinanzierte Einlage zugesagt worden. Die Ermittlungen der Betriebsprüfung bei der IMMAG 10 hätten u.a. ergeben, dass die Tätigkeit der IMMAG 10 keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG darstelle und den bisher als (Treuhand)Kommanditisten behandelten Anlegern nicht die Rechtsstellung von Kommanditisten zukomme. Vielmehr seien die Zeichner der IMMAG 10 als Darlehensgeber der CTV AG zu betrachten. Daher habe das Finanzamt S. Bescheide erlassen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die IMMAG 10 und für die daran beteiligten Personen für die Streitjahre 1985 bis 1989 zu unterbleiben habe. Diese Feststellungsbescheide hätten entsprechende Änderungen oder Aufhebungen gemäß § 295 BAO bewirkt bzw. seien die Verfahren betreffend die Einkommensteuer unter Zugrundelegung von neu hervorgekommenen Tatsachen gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die geltend gemachten Verluste aus der Beteiligung an der IMMAG 10 nicht anerkannt worden.

Mit Bescheiden des Finanzamtes S. vom 18. März 1992 bzw. 7. Juli 1993 sei festgestellt worden, dass für die IMMAG 14 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1987 bis 1991 nicht durchgeführt werde. Als Begründung sei im Wesentlichen ausgeführt worden, dass keine Mitunternehmereigenschaft vorliege und das Bestehen eines Treuhandverhältnisses zu verneinen sei.

Gegen die Nichtanerkennung der Werbungskostenüberschüsse seien zwei Musterberufungen mit gleichem Begründungstext, bezogen auf die IMMAG 10 und IMMAG 14, eingebracht worden.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides hielt die belangte Behörde fest, dass ihre rechtlichen Erwägungen zu den §§ 188, 192 und 252 BAO betreffend IMMAG 10 hinsichtlich der Streitjahre 1985 bis 1990 und betreffend IMMAG 14 hinsichtlich der Streitjahre 1987 bis 1990 anzuwenden seien.

Dem Eventualbegehren der Berufungen, die Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers als die eines echten stillen Gesellschafters an der IMMAG 10 bzw. IMMAG 14 zu qualifizieren, könne im Ergebnis nicht entsprochen werden. Das Finanzamt S. habe eindeutig festgestellt, dass die IMMAG 10 lediglich eigenes Vermögen verwalte, daher kein Handelsgewerbe betreibe und die Beteiligung an einem Handelsgewerbe einer anderen Person wesentliches und unabdingbares Merkmal einer echten stillen Beteiligung sei.

Weiters fehle es im Falle der IMMAG 10 an der Gemeinsamkeit eines angestrebten Zieles, somit an einem gemeinschaftlichen Gesellschaftszweck, weil die Treuhänderin auf Grund der vertraglichen Bestimmungen eine Stellung innehabe, die es dem einzelnen Anleger de facto unmöglich mache, in welcher Form immer eine Beteiligung zu halten, der einzelne Zeichner bei Kündigung des Treuhandverhältnisses in jedem Fall aus der Gesellschaft ausscheide und auf Grund der gesamten Vertragsgestaltung die Rechtsstellung der CTV AG so stark sei, dass nur sie als Beteiligte an der IMMAG 10 angesehen werden könne. Zur Abrundung wies die belangte Behörde darauf hin, dass auch keine stille Beteiligung des Zeichners an der CTV-AG vorliegen könne, weil der Zeichner nicht am Erfolg der CTV-AG teilnehme.

Eine von der IMMAG 10 angesprochene Verlustbeteiligung und der Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben würden keine andere Beurteilung herbeiführen können, weil wirtschaftlich betrachtet jeder Zeichner eines Hausanteilscheines infolge der garantierten Ertragsausschüttungen und der Rückkaufsgarantie der Beteiligung nach dem Modell keinen Verlust, sondern einen vom wirtschaftlichen Ergebnis der IMMAG 10 unabhängigen (um eine entsprechende Verzinsung erhöhten) "Rücknahmebetrag" erhalten sollte.

Da die Zeichner weder als Mitunternehmer noch als stille Gesellschafter der IMMAG 10 angesehen werden könnten, könnten die Zeichner der Serie 10 nur noch als Darlehensgeber und ihre Einkünfte unter den Tatbestand des § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 subsumiert werden. Denn der einzelne Anleger verfüge über keinerlei Mitwirkungs- und Kontrollrechte und ihm sei lediglich zugesagt worden, dass er nach zehn Jahren sein angelegtes Kapital unter Berücksichtigung einer Effektivverzinsung von 12,85 % zurückerhalten werde. Da die CTV-AG als Sammelstelle für das aufgebrachte Kapital fungiert habe und die Anleger nur mit ihr in vertragliche Verbindung getreten seien, könne auch nur sie - und nicht die IMMAG 10 - als Darlehensnehmerin angesehen werden.

Im Folgenden führte die belangte Behörde aus, warum - selbst wenn man von einer stillen Beteiligung ausgehen würde - von der IMMAG 10 und IMMAG 14 keine auf Gewinn bzw. Überschuss gerichtete Tätigkeiten entfaltet worden seien.

Es stehe fest, dass aus den beiden IMMAG-Serien keine Einkünfte mehr zufließen werden. Die geltend gemachten Verluste aus der Serie 10 und 14 seien somit "unter oben angeführter Begründung" nicht anzuerkennen.

Nachdem vor dem Verwaltungsgerichtshof Beschwerde erhoben worden war, änderte das Wohnsitzfinanzamt mit Bescheid vom 11. November 1996 gemäß § 295 Abs.1 BAO die Einkommensteuerfestsetzung für 1985.

Die belangte Behörde legte die bezughabenden Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, worin sie u.a. auf die nach Beschwerdeerhebung erfolgte Änderung des Einkommensteuerbescheides für 1985 hinwies.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Mit der gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgten Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 1985 durch den Bescheid des Wohnsitzfinanzamtes vom 11. November 1996 verlor der angefochtene Bescheid, soweit er das Jahr 1985 betrifft, seine Wirkung. Damit war die Beschwerde insoweit gegenstandslos geworden und das Verfahren in sinngemäßer Anwendung des § 33 Abs. 1 VwGG einzustellen (vgl. den hg. Beschluss vom 23. Februar 1996, 94/17/0170, und Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, S. 316), was der Verwaltungsgerichtshof in einem gem. § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

Die Beschwerde rügt die Begründung des angefochtenen Bescheides als unschlüssig, weil die belangte Behörde lediglich auf Bescheide des Finanzamtes S. verweise, ohne im Detail anzuführen, wie die konkrete Begründung dafür laute. Soweit die Beschwerde damit einen Verfahrensmangel geltend macht, gelingt es ihr jedoch nicht, die Relevanz eines solchen Verfahrensmangels darzutun, tritt sie doch den bemängelten Feststellungen, dass die IMMAG 10 lediglich eigenes Vermögen verwalte, nicht entgegen.

Die Beschwerde wendet sich gegen die "Deutung" der belangten Behörde, in der Beteiligung des Beschwerdeführers ein bloßes Darlehen zu sehen. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass insbesondere für die Fälle vorzeitiger Aufkündigung des Vertragsverhältnisses unterschiedlichste Berechnungsmodelle, welche de facto jedenfalls eine Überwälzung des Unternehmerrisikos darstellten, vorgesehen und vereinbart worden seien, verstößt gegen das vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehende Neuerungsverbot (§ 41 Abs. 1 VwGG). Die in diesem Zusammenhang erhobene Verfahrensrüge, die Behörde habe es unterlassen, zu überprüfen, inwieweit die stillen Gesellschafter für den Zeitraum ab Vertragsabschluss für zumindest mehr als fünf Jahre für den Fall einer Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses anders als durch ordentliche Kündigung ohne vertragliche Schranken am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der IMMAG beteiligt seien, geht auch deshalb ins Leere, weil die Beschwerde nicht anführt, zu welchem Ergebnis die belangte Behörde hätte kommen können bzw. welche Beteiligungsverhältnisse tatsächlich vorgelegen wären. Nicht anders ist das Vorbringen der Beschwerde hinsichtlich der Errechnung eines Auseinandersetzungsguthabens oder differenzierter Auszahlungsmodalitäten zu sehen.

Der Vorwurf, für die Nichtanerkennung des Treuhandverhältnisses betreffend die CTV AG finde sich im angefochtenen Bescheid keine Begründung, ist unberechtigt, hat sich die belangte Behörde doch mit der Stellung der Anleger zur "Treuhänderin" auseinander gesetzt. Die Beschwerde rügt das Fehlen einer Gegenüberstellung der von der belangten Behörde als eingeschränkt gesehenen Rechte der Anleger nur allgemein mit den übernommenen Pflichten des Treuhänders lt. AGB, ohne selbst darzulegen, welche Pflichten bestanden hätten.

Wenn die belangte Behörde zum Ergebnis kommt, dass die Anleger nicht als Mitunternehmer, sondern als Darlehensgeber anzusehen seien, steht sie im Einklang mit den Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 21. März 1996, 94/15/0085, wo der Verwaltungsgerichtshof betreffend gerade jene einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 1984 bis 1986 hinsichtlich der IMMAG 10 die Anleger nicht als Mitunternehmer, sondern als Darlehensgeber angesprochen hat.

Die Beschwerde enthält - wie schon die inhaltsgleichen Musterberufungen - kein eigenständig die IMMAG 14 (vgl. zur IMMAG 14 auch das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1997, VwSlg. 7188/F) betreffendes Vorbringen.

Da der Beschwerdeführer somit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermochte, war die Beschwerde, soweit sie die Jahre 1986 bis 1990 betrifft, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Februar 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1996130108.X00

Im RIS seit

03.07.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at