

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/2/24 97/15/0129

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.02.2000

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §185;

BAO §188;

BAO §190 Abs1;

BAO §198;

BAO §295 Abs1;

BAO §92 Abs1 litb;

ESTG 1972 §16;

ESTG 1972 §4 Abs1;

ESTG 1988 §16;

ESTG 1988 §4 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des BM in L, vertreten durch Dr. Manfred Lenz, Rechtsanwalt in Dornbirn, Bahnhofstraße 23, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 30. Mai 1997, Zlen. 1916-2/92, 99-2/93 und 1682-2/94, betreffend Einkommensteuer 1984 bis 1988, 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 betreibt das Unternehmen der Versicherungs- und Hausanteilscheinvermittlung. Nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid hat sich der Beschwerdeführer in den Jahren 1984 bis 1986 (Ausgaben 1984 bis 1986) an der Fa. Wohnungseigentum-Bautreuhand-Hausanteilschein

Gesellschaft m.b.H. & Co KG, Serie 10, und in den Jahren 1987 (Ausgabe 1987) und 1988 (zwei atypische stille Beteiligungen der Ausgabe 1988) an der IMMAG Revitalisierungs- und Altstadterneuerungsgesellschaft m.b.H. & Co KG,

Serie 20 (ehemals IMMAG V

Immobilienbeteiligung Gesellschaft m.b.H. & Co KG), beteiligt und daraus folgende negative Einkünfte erklärt:

"1.) Beteiligung: Serie 10, Ausgabe 1984,

Registernummer: 81000638, Ausgabepreis: 165.000,- S

Jahr	Einkunftsart	SonderWk	G/V-anteil	Wküberschuss
1984	V u. V	- 160.489,-		160.489,-
1985	V u. V	15.175,-	- 4.511,-	19.686,-
1986	V u. V	16.333,-		16.333,-
1987	KV	17.702,-	+ 4.506,-	13.196,-
1988	KV	17.468,-	+ 1.263,-	16.205,-

2.) Beteiligung: Serie 10, Ausgabe 1985,

Registernummer: 81110450, Ausgabepreis: 165.000,- S

Jahr	Einkunftsart	SonderWk	G/V-anteil	Wküberschuss
1985	V u. V	- 165.000,-		165.000,-
1986	V u. V	20.683,-		20.683,-
1987	KV	17.059,-	+ 4.506,-	12.552,-
1988	KV	15.883,-	+ 1.263,-	14.621,-

3.) Beteiligung: Serie 10, Ausgabe 1986,

Registernummer: 18000500, Ausgabepreis: 110.000,- S

Jahr	Einkunftsart	SonderWk	G/V-anteil	Wküberschuss
1986	V u. V	- 110.000,-		110.000,-
1987	KV	14.087,-	+ 3.004,-	11.083,-
1988	KV	7.060,-	+ 842,-	6.218,-

4.) Beteiligung, Serie 20, Ausgabe 1987,

Registernummer: 2070118

Jahr	Einkunftsart	SonderWk	G/V-anteil	Wküberschuss
1987	KV	1.320,-	- 162.902,-	164.222,-
1988	KV	13.842,-		13.842,-

5.) Beteiligung, Serie 20, Ausgabe 1988,

Registernummer: 2052338

Jahr	Einkunftsart	SonderBA	G/V-anteil	Verlust
1988	GW	5.000,-	- 50.000,-	55.000,-

6.) Beteiligung, Serie 20, Ausgabe 1988,

Registernummer: 2052364

Jahr	Einkunftsart	SonderBA	G/V-anteil	Verlust
1988	GW	5.000,-	- 50.000,-	55.000,-"

Im angefochtenen Bescheid wird näher dargestellt, dass es sich bei der Beteiligung der Serie 10 in Wahrheit um Darlehensbeträge gehandelt habe (dazu sei ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. März 1996, 94/15/0085, ergangen) und hinsichtlich der Serie 20 Feststellungsbescheide des Finanzamtes S vorlägen, wonach die

Beteiligungen von Komplementären, Kommanditisten und unechten stillen Gesellschaftern keine Einkunftsquellen darstellten. Insgesamt sei es daher nicht zur Anerkennung der erklärten negativen Einkünfte gekommen. U.a. hielt die belangte Behörde hiezu fest, aufgrund des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Finanzamtes S vom 5. April 1991 habe das Finanzamt B hinsichtlich der unechten stillen Beteiligungen des Beschwerdeführers an der Serie 20 im Streitjahr 1988 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid erlassen, in dem die erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mehr berücksichtigt worden seien.

Strittig sei - so die belangte Behörde weiter in ihrer Begründung - die betriebliche Bedingtheit der anlässlich der Zeichnung der Anteile hingegebenen Geldbeträge. Wären die im Zusammenhang mit der Zeichnung der Hausanteilscheine vom Beschwerdeführer hingegebenen Gelder als betriebliche Darlehen bzw. betriebliche Beteiligungen anzusehen, käme eine "Teilwertabschreibung" zumindest für die Jahre 1984 bis 1987 schon deswegen nicht in Betracht, weil der Beschwerdeführer für diese Streitjahre seinen Gewinn aus Gewerbebetrieb (Vermittlung von Versicherungen und Hausanteilscheinen) nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt habe. Weil der Beschwerdeführer seinen Gewinn ab dem Jahr 1988 nach § 4 Abs. 1 EStG ermittle, könnte in diesem Jahr eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden, aber auch nur, wenn die Wertminderung (Uneinbringlichkeit der Forderungen) schon eingetreten und die Forderung zum Betriebsvermögen zu rechnen wäre. Dass über das Vermögen der Kommanditgesellschaften im Jahr 1989 der Konkurs eröffnet worden sei, bedeute noch nicht, dass die Forderungen der Anleger schon in den Jahren, in denen ihnen Verluste zugewiesen worden seien, als uneinbringlich angesehen werden könnten. Verluste aus betriebsbedingt gewährten Darlehen stellten auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in jenem Jahr, in welchem der tatsächliche Ausfall der Forderung feststehe, eine Betriebsausgabe dar. In welchem Zeitpunkt der Verlust der in Rede stehenden Geldbeträge festgestanden sei, sei vom Beschwerdeführer nicht konkret dargetan worden.

Zur entscheidenden Frage, ob die Forderungen bzw. Beteiligungen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der Zeichnung der Hausanteilscheine überhaupt zum notwendigen Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebes gezählt werden könnten, sei allerdings Folgendes zu sagen:

Der Beschwerdeführer sei hinsichtlich seiner Vermittlungstätigkeit in einem Vertragsverhältnis zur K.A.S.-Kapital-Anlage-Service GmbH in S gestanden, von der er in den Streitjahren für die Vermittlung von Versicherungen und Hausanteilscheinen Provisionen erhalten habe. Dieser Vermittlungstätigkeit seien die im Zusammenhang mit der Zeichnung der Hausanteilscheine aufgewendeten Beträge erstmals nach außen im Berufungsschriftsatz vom 17. Dezember 1992 zugeordnet worden. Für die steuerliche Anerkennung eines gewährten Darlehens als betriebliche Forderung bzw. einer Beteiligung als betriebliche Beteiligung sei nach Ansicht der belangten Behörde einmal Voraussetzung, dass diese von vornherein nach außen hin als solche behandelt würden (der Beschwerdeführer habe selbst, "die mit den Darlehen, Serie 10, und der echten stillen Beteiligung, Serie 20, in Zusammenhang stehenden Aufwendungen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. Kapitalvermögen zugeordnet; kein Ausweis als Betriebsvermögen"). Abgesehen davon, dass die in Rede stehenden Zeichnungen von Hausanteilscheinen erstmals im genannten Berufungsschriftsatz als betriebliche Darlehen bzw. betriebliche Beteiligungen gewertet worden seien, teile die belangte Behörde nicht die Ansicht, dass diese zum notwendigen Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes des Beschwerdeführers gehörten. Bei den im Berufungsschriftsatz bzw. im Vorlageantrag vom 17. Dezember 1992 angeführten Beispielen bzw. Verwaltungsgerichtshofurteilen werde übersehen, dass die in diesen für die Zuordnung eines Darlehens zum notwendigen Betriebsvermögen des Darlehensgebers als maßgebend erachteten wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer nicht zwischen dem Beschwerdeführer als Vermittler von Hausanteilscheinen und der Darlehensnehmerin bestanden hätten. In Ansehung der Vermittlungstätigkeit des Beschwerdeführers hätten wirtschaftliche Beziehungen zum provisionsauszahlenden Unternehmen bestanden, das aber nicht Darlehensnehmerin hinsichtlich der vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Zeichnung der besagten Hausanteilscheine hingegebenen Beträge gewesen sei. Gleiches gelte für die in Rede stehenden Beteiligungen. Das Vorbringen, die Hausanteilscheine wären gezeichnet worden, um durch den Nachweis seines eigenen "Engagements" höhere Provisionen aus der Vermittlung von Hausanteilscheinen erzielen zu können, überzeuge - gerade auch im Hinblick auf die Anzahl der Beteiligungen - keineswegs. Dieses Vorbringen im Berufungsschriftsatz und im Vorlageantrag sei in dem Zusammenhang zu sehen, dass das Finanzamt B entsprechend der Ansicht des Finanzamtes S die in Rede stehenden "Beteiligungen" an der Serie 10 als Darlehensverhältnisse bzw.

die Beteiligungen an der Serie 20 als Liebhaberei qualifiziert habe. Der Beschwerdeführer habe die strittigen Beträge im Zusammenhang mit der Zeichnung von Beteiligungen an den beiden Gesellschaften bezahlt, um aus diesen "Beteiligungen", wie alle anderen Anleger, die nicht auch Hausanteilscheine vermittelt hätten, Einkünfte zu erzielen (ein betriebliches Interesse sei demnach nicht im Vordergrund gestanden; nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. April 1979, Zl. 1145/78, müsse eine Darlehensgewährung aus ausschließlich betrieblichen Zwecken erfolgen). Dementsprechend könne auch der im Zuge der mündlichen Verhandlung ins Treffen geführte Einwand, dass im vorliegenden Fall aufgrund des niedrigen Einkommens des Beschwerdeführers ("er habe maximal 22 % Einkommensteuer bezahlt") und der notwendigen Fremdfinanzierung der in Rede stehenden Beteiligungen der Verlustbeteiligungsgedanke nicht zutreffend sei, dem Beschwerdeführer nicht zum Erfolg verhelfen. Entsprechende Verlustausgleiche hätten im Übrigen in den Streitjahren erhebliche Steuervorteile für den Beschwerdeführer ergeben, habe er doch zu versteuernde Einkommen von 210.539 S (1984), 319.124 S (1985), 147.988 S (1986), 295.928 S (1987) und 398.037 S (1988) erzielt. Die im Zusammenhang mit den "Beteiligungen" hingegebenen Beträge hätten mit dem Gewerbebetrieb des Beschwerdeführers unmittelbar nichts zu tun. Der Umstand, dass in den Streitjahren zum gewerblichen Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers auch die Vermittlung von Hausanteilscheinen gehört habe, reiche nicht aus, die gegenständlichen Beträge dem notwendigen Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebes zuzuordnen. Da somit die betriebliche Bedingtheit der "Beteiligungen" zu verneinen gewesen sei, Verluste aus einem nicht betriebsbedingt gewährten Darlehen steuerlich unbeachtlich seien, und es sich bei den privaten Kapitalanlagen um keine steuerlich beachtlichen Einkunftsquellen gehandelt habe (Voluptuarcharakter der Tätigkeit des Geschäftsherrn; die Beteiligungen bzw. die Darlehen rechneten sich nur unter Berücksichtigung der damit angestrebten Steuerersparnisse), seien die Berufungen als unbegründet abzuweisen gewesen. Unter Vernachlässigung der bisherigen Ausführungen wäre die Berufung betreffend 1988 auch deshalb nach § 252 BAO abzuweisen gewesen, weil diesbezüglich (atypisch stille Beteiligung der Serie 20) ein bindender Grundlagenbescheid gemäß § 188 BAO vorliege. Die Ergebnisse des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO - im gegenständlichen Fall die Liebhabereibeurteilung - könnten nicht mit Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid bekämpft werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl. die bei Hofstätter/Reichel, Tz 12 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 zitierte hg. Rechtsprechung). Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung; subjektive Momente, wie z.B. der Anschaffungsgrund, sind für die Qualifikation nicht entscheidend (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 1998, 96/15/0192).

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren als Versicherungs- und Hausanteilscheinvermittler gewerblich tätig. Schafft sich ein Vermittler von ihm vertriebene Versicherungen, Vermögensanlagen oder auch so genannte Verlustbeteiligungen selbst an, spricht die Verkehrsauffassung noch nicht dafür, diese auch der privaten Vermögenssphäre zurechenbaren Wirtschaftsgüter als zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmte Vermögenswerte anzusehen. Eine erfolgreiche Vermittlungstätigkeit beruht im Allgemeinen nicht darauf, dass sich der Vermittler die von ihm vertriebenen Produkte selbst anschafft, sondern dass diese den jeweiligen Bedürfnissen des Kunden genügen. Zu Recht bezeichnet die belangte Behörde gerade auch im Hinblick auf die Anzahl der vom Beschwerdeführer erworbenen Beteiligungen das Vorbringen des Beschwerdeführer, die Hausanteilscheine wären gezeichnet worden, um durch den Nachweis seines eigenen "Engagements" höhere Provisionen aus der Vermittlung von Hausanteilscheinen erzielen zu können, als nicht überzeugend. In der Beschwerde wird u.a. ausgeführt, die Einnahmen aus den Hausanteilscheinen hätten im Jahr 1984 rd. 50.000 S und ab dem Jahr 1985 über 120.000 S betragen (laut Abgabenerklärungen waren dies 1985 rd. 121.000, 1986 129.000 und 1987 124.000 S). 1988 (nach der Zeichnung auch von Anteilscheinen einer zweiten Serie) hätten diese auf rd. 278.109 S gesteigert werden können. Stellt man diesen Einnahmen die für die Anschaffung der Beteiligungen - eingangs dargestellten - getätigten Aufwendungen bzw. lukrierten Verlustzuweisungen von 1984 bis 1988 jährlich rund 110.000 bis 165.000 S zuzüglich Fremdfinanzierungskosten gegenüber, verdeutlicht dieses zu Lasten der Einnahmen bestehende Missverhältnis die mangelnde Stichhaltigkeit einer Argumentation, die Hausanteilscheine wären nur für Zwecke der Provisionserzielung erworben worden. Insgesamt bestätigt sich damit das im angefochtenen Bescheid vermittelte Bild der primär mit der

Schaffung einer Vermögensveranlagung allgemein verfolgten Renditeerzielung. Dass eine Steuerersparnis wegen der schließlich gegebenen (nicht ohne weiteres vorhersehbaren) Steuerbelastung nicht im Höchstausmaß eingetreten sei, ist dabei nicht von entscheidender Bedeutung. Es ist zwar den Beschwerdeausführungen darin zuzustimmen, dass ein als notwendiges Betriebsvermögen qualifiziertes Wirtschaftsgut, ungeachtet des Ausweises durch den Steuerpflichtigen als Privatvermögen, dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Die belangte Behörde durfte es aber dennoch als Indiz gegen die Zweckbestimmung und damit die Zugehörigkeit der strittigen "Beteiligungen" zum Betriebsvermögen des Beschwerdeführers werten, dass dieser die "Beteiligungen" ursprünglich, also zu einer Zeit, zu der er von der steuerlichen Nichtanerkennung der dazu geltend gemachten Werbungskosten bzw. Verluste noch nichts wusste, nicht als Betriebsvermögen ausgewiesen hatte (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1993, 92/14/0232).

Aus den vom Beschwerdeführer für seinen Standpunkt ins Treffen geführten hg. Erkenntnissen lässt sich für ihn ebenfalls nichts gewinnen. Im Beschwerdefall des Erkenntnisses vom 28. März 1990, 86/13/0182, handelte es sich bei dem strittigen Anteil an einer Milchgenossenschaft bei einem Landwirt um ein Wirtschaftsgut, das seiner Art nach eine private Nutzung ausschloss (ähnlich das Erkenntnis vom 18. März 1975, 1301/74, betreffend den Genossenschaftsanteil eines Apothekers). Die Beteiligung eines Fremdenverkehrsbetriebes an einer Sessellift-GmbH diente im Beschwerdefall des Erkenntnisses vom 26. Mai 1971, Zl. 150/71, nach der damals unwiderlegt gebliebenen Zweckbestimmung von Anfang an nicht dem Erzielen von unmittelbar daraus fließenden Kapitalerträgen, sondern der Hebung des Fremdenverkehrs. Die "Darlehensfälle" eines Autohändlers (Erkenntnis vom 13. Dezember 1963, 865/61) oder Architekten (Erkenntnis vom 2. April 1979, 1145/78) bzw. der "Bürgschaftsfall" eines Rechtsanwaltes (Erkenntnis vom 21. März 1996, 95/15/0092) hatten jeweils Austauschverhältnisse von in wirtschaftlichen Beziehungen stehenden Geschäftspartnern zum Gegenstand, die eine objektive Zurechnung zum Betriebsvermögensbereich nach der Verkehrsauffassung rechtfertigten.

Nicht gefolgt werden kann dem Beschwerdeführer auch in seiner - erstmals - in der Beschwerde vertretenen Ansicht, bei Zurechnung der Hausanteilscheine zu seinem Privatvermögen, dürften auch die für die Vermittlung dieser Hausanteilscheine von der Firma KAS Kapital-Anlage-Service GmbH bezogenen Provisionen nicht seinen gewerblichen Einkünften zugerechnet werden. Ob der Beschwerdeführer Hausanteilscheine für sich selbst behielt, änderte nichts daran, dass die dem Beschwerdeführer auch für derart "über ihn verkaufte" Beteiligungen bezahlten Provisionen Einnahmen im Rahmen seines Gewerbetriebes bildeten.

Auch ein nach § 92 Abs. 1 lit b BAO ergangener Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt, ist ein Grundlagenbescheid im Sinn des § 188 BAO und als solcher der Abgabenbemessung zu Grunde zu legen (vgl. Ritz2, BAO, Tz 7 zu § 185, sowie z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Februar 1982, 81/14/0060, vom 17. Mai 1989, 85/13/0176, und vom 27. Jänner 1998, 97/14/0158). Wenn daher das Finanzamt für das Jahr 1988 auf Grund eines derart ergangenen Feststellungsbescheides vom 5. April 1991 einen nach § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid erließ, entsprach dies - auch vor der Neufassung des zweiten Satzes des § 190 Abs. 1 durch das BGBl Nr. 201/1996 - der Rechtslage (vgl. auch Zorn, Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989, 279 f, sowie die EB 72 BlgNR

20. GP 282 f zur Neufassung des § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Die Beschwerde war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994).

Wien, am 24. Februar 2000

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1997150129.X00

#### **Im RIS seit**

20.11.2000

#### **Zuletzt aktualisiert am**

07.11.2014

**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)