

# TE Vwgh Erkenntnis 1998/10/28 93/14/0228

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.10.1998

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

ABGB §1090;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §22 Abs1;  
BAO §23 Abs1;  
UStG 1972 §11 Abs14;  
UStG 1972 §2 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des W H als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des M P in I, des G W in S und des H S in W, alle vertreten durch Dr. Alfred Strommer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Ebendorferstraße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 27. Oktober 1993, 30.916-3/93, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1986 bis 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Vertrag vom 2. Juni 1986 pachteten Dipl.Vw. MP, ein Wirtschaftstreuhänder, und GW, ein Lehrer, ein nicht mehr zeitgemäßen Ansprüchen entsprechendes Gebäude (Hotel) samt Inventar mit Wirkung ab 1. August 1986, wobei das Pachtverhältnis ohne weitere Kündigung am 31. Juli 1996 beendet werden sollte. Als Pachtzins wurden (wertbeständig) monatlich 32.500 S zuzüglich Umsatzsteuer sowie allen mit dem Gebäude verbundenen Heiz- und Betriebskosten vereinbart. Die Verpächter erklärten sich mit der Absicht der Pächter einverstanden, das Gebäude auf eigene Kosten zu renovieren und zu adaptieren, um es sodann zum Betrieb einer Schule und eines Heimes zu verwenden. Die Pächter verpflichteten sich, auf eigene Kosten alle in Hinkunft anfallenden Reparaturen und Instandsetzungen welcher Art

auch immer, insbesondere an der Heizung und den sanitären Anlagen sowie den Möbeln durchzuführen, wobei ihnen ein Ersatzanspruch gegenüber den Verpächtern nicht zustand. Bei Beendigung des Pachtverhältnisses sei das Gebäude in einwandfreiem und betriebsfertigem Zustand zurückzustellen. Die Unterverpachtung des Gebäudes wurde den Pächtern ausdrücklich mit Ausnahme der Unterverpachtung an die AH School Betriebsgesellschaft mbH untersagt. Als vorzeitiger Kündigungsgrund seitens der Verpächter wurde insbesondere ein Zahlungsverzug von mehr als zwei Wochen bei Entrichtung des Pachtzinses vereinbart.

Mit Nachtrag zum Vertrag vom 2. Juni 1986 pachteten Dipl.Vw MP und GW ein weiteres, zeitgemäßen Ansprüchen entsprechendes Gebäude (Hotel) samt Inventar und PKW-Abstellplätzen mit Wirkung ab 1. Oktober 1988 zu den bereits vereinbarten Bedingungen. Als Pachtzins wurden (wertbeständig) monatlich 29.000 S zuzüglich Umsatzsteuer sowie allen mit dem Gebäude verbundenen Heiz- und Betriebskosten vereinbart. Auch dieses Gebäude sollte auf Kosten der Pächter zum Betrieb einer Schule und eines Heimes adaptiert werden.

Im Juni 1986 teilte Dipl.Vw. MP dem Finanzamt mit, er habe gemeinsam mit GW eine GesBR gegründet, worüber eine mündliche Vereinbarung abgeschlossen worden sei. Die GesBR habe Gebäude gepachtet und werde diese nach dem Umbau im Herbst 1986 an die AH School Betriebsgesellschaft mbH verpachten.

Auf Vorhalt des Finanzamtes gab Dipl.Vw. MP im Juli 1986 bekannt, er und GW seien je zur Hälfte an der GesBR beteiligt. Die GesBR erzielle Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Arbeitnehmer würden nicht beschäftigt. Der mündliche Gesellschaftsvertrag sei am 1. Mai 1986 abgeschlossen worden.

Mit Vertrag vom 8. August 1986 gründeten Dipl.Vw. MP, GW und Dkfm. Dr. HS, ein in leitender Stellung tätiger Bankbediensteter, eine GesBR zum Zweck des Um- und Ausbaues der von Dipl.Vw. MP und GW gepachteten Gebäude und deren Verpachtung an die AH School Betriebsgesellschaft mbH. Dipl.Vw. MP verpflichtete sich, eine Kapitaleinlage von 2,1 Mio S, GW eine solche von 0,6 Mio S und Dkfm. Dr. HS eine solche von 2,1 Mio S zu leisten, wobei vereinbart wurde, daß nur Dkfm. Dr. HS seine Kapitaleinlage in Teilbeträgen bar zu entrichten habe, während die Kapitaleinlage von Dipl.Vw. MP in Form von Dienstleistungen wie Buchhaltung, Bilanzierung und kaufmännische Beratung in einem Zeitraum von zehn Jahren, die von GW in Form von Dienstleistungen anlässlich der Adaptierung und der laufenden Instandhaltung der gepachteten Gebäude zu erbringen sei. Die Organisation und kaufmännische Leitung des Vermietungs- und Verpachtungsprojektes sollten Dipl.Vw. MP und GW übernehmen, wobei sie mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes vorzugehen hätten. Dipl. Vw. MP und GW sollten der GesBR ein Darlehen von 10 Mio S zum Um- und Ausbau der von ihnen gepachteten Gebäude zur Verfügung stellen. Hierfür sollten sie einen der Höhe nach bestimmten Vorweggewinn erhalten. Für die Organisation und Geschäftsführung sollten Dipl.Vw. MP und GW überdies eine monatliche Entschädigung, die nach Abschluß eines jeden Wirtschaftsjahres nach Maßgabe des Geschäftserfolges von allen drei Gesellschaftern beschlossen werden müsse, erhalten. Der verbleibende Reingewinn bzw -verlust sollte den drei Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Einlage zufallen.

Von dem zuletzt erwähnten Vertrag erhielt das Finanzamt erst im Zug einer Umsatzsteuernachschauprüfung im März 1989 Kenntnis.

Mit Schreiben vom 8. September 1986 stellte Dipl.Vw. MP namens der GesBR der AH School Betriebsgesellschaft mbH die von ihm und GW gepachteten Gebäude pachtweise zum Betrieb einer Schule und eines Heimes ab dem 15. September 1986 zur Verfügung. Das Pachtverhältnis sollte am 31. Juli 1996 beendet werden. Der Pachtzins sollte von der AH School Betriebsgesellschaft mbH mangels kostendeckender Einnahmen in den ersten drei Schuljahren erstmals im Oktober 1989 entrichtet werden. Die Höhe des Pachtzinses werde Gegenstand von Verhandlungen im September 1989 sein, wobei für die verbleibenden sieben Jahre ein Pachtzins zum Ansatz kommen müsse, der die Ausgaben der GesBR decken und bei dieser zu einem entsprechenden Gewinn führen müsse. Die Höhe des Pachtzinses wurde jedoch nach Ausweis der Verwaltungsakten niemals fixiert.

Von diesem Schreiben erhielt das Finanzamt ebenfalls erst im Zug der bereits erwähnten Umsatzsteuernachschauprüfung im April 1989 Kenntnis.

Mit Notariatsakt vom 30. September 1986 gründeten Dipl.Vw. MP und GW sowie dessen Ehefrau FW und deren Tochter SW die AH School Betriebsgesellschaft mbH, wobei jeder der Gesellschafter vom Stammkapital 125.000 S übernahm. Gegenstand des Unternehmens der AH School Betriebsgesellschaft mbH war der Betrieb einer Schule und eines Heimes. Zu Geschäftsführern der AH School Betriebsgesellschaft mbH wurden Dipl.Vw. MP und GW bestellt. Für die kaufmännische Leitung der AH School Betriebsgesellschaft mbH war Dipl.Vw. MP, für deren schulische Leitung GW

zuständig. FW war als Heimleiterin angestellt. Die AH School Betriebsgesellschaft mbH wurde am 4. November 1986 (im ehemaligen) Handelsregister eingetragen. An den eben dargestellten Verhältnissen der AH School Betriebsgesellschaft mbH änderte sich in den Streitjahren nichts.

Für die am 8. August 1986 gegründete GesBR wurden für die Streitjahre Umsatzsteuererklärungen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften samt zugehörigen Einnahmen-Überschüsserechnungen eingereicht, die stets von Dipl.Vw. MP unterschrieben waren. Nach diesen Erklärungen erzielte die GesBR mit Ausnahme geringfügiger Einnahmen aus Hilfsgeschäften im Jahr 1987 keine Einnahmen, weswegen sie Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen von rund 2,2 Mio S, rund 4,6 Mio S, rund 3,9 Mio S und rund 4,6 Mio S erwirtschaftete. Als Werbungskosten wurden ua erhebliche Beträge für Verwaltung, Werbung und Vertrieb geltend gemacht. Die erzielten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen wurden insofern nicht wie im Vertrag vom 8. August 1986 vereinbart den Gesellschaftern zugeteilt, als die Dipl.Vw. MP und GW zuzurechnenden negativen Einkünfte zu niedrig und die Dkfm. Dr. HS zuzurechnenden zu hoch erklärt wurden.

Das Finanzamt fertigte zunächst den Erklärungen folgend vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1986 bis 1988 aus. Auf Grund der Ergebnisse der bereits erwähnten Umsatzsteuernachschaus fertigte das Finanzamt nochmals vorläufige (geänderte) Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1986 bis 1988 aus. In der Folge fertigte das Finanzamt einen endgültigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1988 sowie nochmals einen vorläufigen (geänderten) Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für dasselbe Jahr aus.

Im Zug einer für die Streitjahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellten die Prüfer ua fest, Dkfm. Dr. HS habe von der im Vertrag vom 8. August 1986 vereinbarten Kapitaleinlage 1,3 Mio S auf ein Konto der GesBR, hingegen im Jahr 1988 den Restbetrag von 0,8 Mio S auf ein solches der AH School Betriebsgesellschaft mbH überwiesen. In dem gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht führten die Prüfer zunächst aus, Dipl.Vw. MP habe trotz Vorhaltes nicht dargetan, zu welchem Zweck die GesBR, die bisher (Juni 1991) keine Einnahmen aus der Verpachtung der Gebäude erzielt, hingegen hohe Aufwendungen getätigt habe, gegründet worden sei. Dipl.Vw. MP habe nur mehrere Zukunftsperspektiven hinsichtlich des Betriebes der Schule und des Heimes durch die AH School Betriebsgesellschaft mbH zur Sprache gebracht, wobei bei Realisierung dieser Pläne der derzeit aushaftende Pachtzins von rund 23 Mio S eingebracht werden könne. Die Prüfer vertraten unter Hinweis auf § 22 BAO die Ansicht, die GesBR sei steuerlich nicht anzuerkennen. Der zivilrechtliche Zusammenschluß von Dipl.Vw. MP, GW und Dkfm. Dr. HS habe nämlich nicht der Erzielung von Einkünften gedient. Die GesBR habe daher keine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG entfaltet, weshalb für die Streitjahre weder eine Veranlagung zur Umsatzsteuer noch eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu erfolgen habe. Sowohl an der GesBR als auch an der AH School Betriebsgesellschaft mbH seien mit Ausnahme von Dkfm. Dr. HS dieselben Personen beteiligt. Es wäre unter Fremden nicht vorstellbar, daß ein Unternehmen von einem anderen Unternehmen um rund 15 Mio S adaptierte Gebäude um jährlich rund 4,3 Mio S pachte, ohne daß innerhalb eines Zeitraumes von über fünf Jahren ein Pachtzins entrichtet werde. Dazu komme, daß die Pachtforderungen weder verzinst würden, noch besichert seien. Überdies bestünden zwischen der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH finanzielle Verflechtungen, die ebenfalls einem Fremdvergleich nicht standhielten. So seien beispielsweise einerseits Zahlungen, die die GesBR zu leisten gehabt hätte, aus Mitteln der AH School Betriebsgesellschaft mbH geleistet worden (Darlehensrückzahlungen von rund 0,9 Mio S, Pachtzins für die Gebäude von rund 1,6 Mio S, laufende Unkosten 0,3 Mio S), anderseits sei die gesamte Stammeinlage der AH School Betriebsgesellschaft mbH aus Mitteln der GesBR beglichen und seien ohne jeglichen Titel 1,3 Mio S von Konten der GesBR auf Konten der AH School Betriebsgesellschaft mbH überwiesen worden. Rechnungen von rund 1 Mio S, die gegenüber der GesBR ausgelegt worden seien, seien im Rechenwerk der AH School Betriebsgesellschaft mbH erfaßt und hiefür Vorsteuer geltend gemacht worden. Weder Dipl.Vw. MP noch GW seien ihrer im Vertrag vom 8. August 1986 normierten Verpflichtung zur Leistung ihrer Kapitaleinlagen in Form von Dienstleistungen nachgekommen. So habe eine Wirtschaftstreuhänderkanzlei, an der Dipl.Vw. MP beteiligt sei, für die Erstellung der Umsatzsteuererklärungen und der Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften samt zugehörigen Einnahmen-Überschüsserechnungen der GesBR Beträge in Rechnung gestellt, die als Werbungskosten geltend gemacht worden seien. GW habe keine Leistungen anlässlich der Adaptierung und der laufenden Instandhaltung der gepachteten Gebäude erbracht. Vielmehr seien diese Leistungen durch einen Architekten erbracht, der GesBR in Rechnung gestellt und von dieser als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Das Finanzamt schloß sich den Ansichten der Prüfer an und fertigte im Oktober 1991 endgültige, in wiederaufgenommenen Verfahren ergehende und erstmalige Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Streitjahre, in denen es Umsatzsteuer nicht festsetzte, sowie einen endgültigen Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre aus, in denen es aussprach, eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften habe nicht zu erfolgen. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf den gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht.

Alle bis Oktober 1991 für die GesBR ausgefertigten Bescheide adressierte das Finanzamt an Dipl.Vw. MP bzw an Dipl.Vw. MP und Mitges und stellte sie Dipl.Vw. MP zu, wobei es bei dem im Oktober 1991 erlassenen Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterließ, auf § 101 Abs 3 zweiter Satz BAO hinzuweisen.

In seiner im November 1991 erhobenen Berufung gegen die im Oktober 1991 ausgefertigten Bescheide wandte Dipl.Vw. MP ein, es sei noch immer nicht geklärt, wie die Schule und das Heim durch die AH School Betriebsgesellschaft mbH weiterbetrieben würden. In der Gründung der GesBR könne entgegen der Ansicht der Prüfer kein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes erblickt werden. Die Prüfer seien nicht gewillt gewesen, auf den besonderen Fall der Verpachtung von Gebäuden zum Betrieb einer Schule und eines Heimes einzugehen. Den Gesellschaftern der GesBR sei stets bewußt gewesen, die AH School Betriebsgesellschaft mbH werde acht bis zehn Jahre benötigen, um zu einem positiven Betriebsergebnis zu kommen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes wäre die AH School Betriebsgesellschaft mbH ohne weiteres in der Lage gewesen, den aushaltenden Pachtzins zu entrichten. Auf Grund des zu erwartenden wirtschaftlichen Erfolges sei die GesBR zum Zweck der Verpachtung der Gebäude an die AH School Betriebsgesellschaft mbH gegründet worden. An der GesBR und an der AH School Betriebsgesellschaft mbH seien entgegen den Ausführungen der Prüfer keineswegs dieselben Personen beteiligt, weswegen der Hinweis auf den Fremdvergleich ins Leere gehe. Die GesBR sei daher steuerlich anzuerkennen und die dementsprechenden Bescheide zu erlassen.

Im Februar 1993 hielt die belangte Behörde mit gesonderten Schreiben den Beschwerdeführern vor, laut Vertrag vom 8. August 1986 übernahmen die Organisation und kaufmännische Leitung des Vermietungs- und Verpachtungsprojektes Dipl.Vw. MP und GW. Kämen zur Erfüllung der in § 81 Abs 1 BAO umschriebenen Pflichten mehrere zur Führung der Geschäfte bestellten Personen in Betracht, so hätten diese nach Abs 2 leg cit eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigen der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen. Der Abgabenbehörde gegenüber sei aber eine solche Person bislang nicht namhaft gemacht worden. Es werde daher ersucht, binnen zwei Wochen eine solche Person schriftlich namhaft zu machen.

Mangels Namhaftmachung eines gemeinsamen Bevollmächtigten gegenüber der Abgabenbehörde innerhalb der gesetzten Frist bestellte das Finanzamt im April 1993 Dipl.Vw. MP als gemeinsamen Bevollmächtigten der GesBR und teilte dies unter einem GW und Dkfm. Dr. HS mit.

Ebenfalls im April 1993 teilte Dipl.Vw. MP mit, sämtliche Grundaufzeichnungen der GesBR würden von GW geführt, weswegen dieser von ihm als vertretungsbefugte Person namhaft gemacht werde. GW und Dkfm. Dr. HS machten keinen Vertreter gegenüber der Abgabenbehörde namhaft.

Einen umfangreichen Vorhalt der belangten Behörde, in dem insbesondere Fragen über die finanziellen Verflechtungen zwischen der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH sowie über den wirtschaftlichen Zweck der GesBR gestellt wurden, beantworteten die Beschwerdeführer nicht.

Im Juni 1993 erließ das Finanzamt inhaltlich gleiche Bescheide wie im Oktober 1991, wobei es zur Begründung wiederum auf den gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht verwies. Diese Bescheide adressierte das Finanzamt an alle Beschwerdeführer und stellte sie Dipl.Vw. MP zu. Im Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ist ein Hinweis auf § 101 Abs 3 zweiter Satz BAO enthalten.

In der gegen die zuletzt erwähnten Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Streitjahre erhobenen Berufung vom Juni 1993 führten die Beschwerdeführer aus, gegen diese Bescheide sei bereits im November 1991 Berufung erhoben worden. Diese Berufung sei unerledigt, weswegen es verwunderlich sei, daß das Finanzamt neuerlich Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Streitjahre erlässe. Ungeachtet dessen erwiesen sich die nunmehr erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Streitjahre, in denen Umsatzsteuer nicht festgesetzt worden sei, als rechtswidrig, weswegen sie aufzuheben seien.

Im Juni 1993 erklärte Dkfm. Dr. HS der Berufung vom November 1991 gegen die im Oktober 1991 ausgefertigten Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre beizutreten. Hinsichtlich des weiteren Verfahrensganges betreffend diese Beitrittserklärung wird auf das hg Erkenntnis vom heutigen Tag, 93/14/0218, verwiesen.

Im Juli 1993 erklärte Dkfm. Dr. HS der Berufung vom Juni 1993 gegen die im selben Monat erlassenen, inhaltlich gleichen Bescheide wie im Oktober 1991 beizutreten.

In Ergänzung der Berufung vom Juni 1993 führte Dkfm. Dr. HS im wesentlichen aus, die GesBR sei zum Zweck des Um- und Ausbaues der gepachteten Gebäude, der damit im Zusammenhang stehenden Finanzierung, der Verpachtung der Gebäude sowie der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gegründet worden. Dies sei ein ganz normaler wirtschaftlicher Vorgang, weswegen von einem Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes keine Rede sein könne. Es habe auch kein Naheverhältnis zwischen den Gesellschaftern der GesBR und den der AH School Betriebsgesellschaft mbH bestanden, weil jeweils auch andere Personen beteiligt gewesen seien. Es gehöre zum wirtschaftlichen Risiko, daß vereinbarte Pachtzinsen nicht vereinnahmt werden könnten. Die Tatsache, daß die Pachtforderungen weder verzinst würden, noch besichert seien, könne ihm als nicht tätigen Gesellschafter keineswegs angelastet werden. Hätte die AH School Betriebsgesellschaft mbH die ihr auferlegten Zahlungsverpflichtungen erfüllt, hätte die GesBR innerhalb von zehn Jahren sehr wohl positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Daß zwischen der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH wegen der Identität der kaufmännischen Leiter beider Unternehmen finanzielle Verflechtungen bestanden hätten, führe noch nicht dazu, die GesBR steuerlich nicht anzuerkennen. Er habe auch nicht gewußt, daß die von ihm im Jahr 1988 geleistete Kapitaleinlage von 0,8 Mio S auf ein Konto der AH School Betriebsgesellschaft mbH überwiesen worden sei.

In der im Beisein des Dipl.Vw. MP und des steuerlichen Vertreters des Dkfm. Dr. HS durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde der der Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt eingehend erörtert und im wesentlichen als den Tatsachen entsprechend anerkannt. Der steuerliche Vertreter gab bekannt, Dkfm. Dr. HS habe in seiner Beteiligung an der GesBR eine günstige Vermögensanlage erblickt. Dkfm. Dr. HS habe weder ein Interesse am Betrieb einer Schule und eines Heimes noch persönliche Beziehungen zu seinen Mitgesellschaftern oder den Gesellschaftern der AH School Betriebsgesellschaft mbH gehabt. Es habe daher keine wirtschaftliche Einheit zwischen der GesBR, an der Dkfm. Dr. HS beteiligt gewesen sei, und der AH School Betriebsgesellschaft mbH, an der er niemals beteiligt gewesen sei, bestanden. Dipl.Vw. MP gab zu bedenken, daß es das Finanzamt durch Jahre offenkundig für rechtmäßig gehalten habe, ihm alle gegenüber der GesBR erlassenen Bescheide zuzustellen.

Nach Beratung und Abstimmung des Berufungssenates verkündete der Vorsitzende die Berufungsentscheidung. Der Berufungssenat sei auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse zu dem Schluß gelangt, die GesBR habe in den Streitjahren keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt. Da von der GesBR im Jahr 1989 Rechnungen (Pachtzins) gegenüber der AH School Betriebsgesellschaft mbH gelegt worden seien, werde die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer von rund 1,2 Mio S gemäß § 11 Abs 14 UStG geschuldet.

In der schriftlichen Ausfertigung des nunmehr angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde im wesentlichen aus, die Aufbringung von Eigenmitteln, um mit diesen die Gebäude ausbauen und sanieren zu können, ohne zur Gänze auf die Aufnahme von Fremdkapital angewiesen zu sein, stelle zweifellos einen ausreichenden wirtschaftlichen Grund dafür dar, zum Zweck der Verpachtung der Gebäude eine GesBR zu gründen. Hierin sei ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes iSd § 22 BAO nicht zu erblicken. Die Beurteilung der Frage, ob eine steuerrechtlich relevante unternehmerische Tätigkeit vorliege, sei mangels Anwendung der Liebhabereiverordnung, deren Rückwirkungsbestimmung der Verfassungsgerichtshof mit Wirkung ab dem 21. Februar 1992 aufgehoben habe, jedoch von der Feststellung abhängig, ob mit der Deckung der Ausgaben und - weil bloße Kostendeckung nicht genüge - mit einem, wenn auch nur bescheidenen Nutzen ernsthaft gerechnet werden könne, möge sich dieser Nutzen auch erst in späterer Zeit, somit nach Ablauf einer angemessenen Anlaufphase, einstellen. Dabei sei zunächst ein objektiver Maßstab anzulegen und festzustellen, ob die zu beurteilende Tätigkeit überhaupt Aussicht habe, sich jemals lohnend zu gestalten. Sei diese Frage zu verneinen, komme es auf die persönliche Auffassung des Steuerpflichtigen nicht mehr an. Subjektive, in Zweifelsfällen als Indiz für das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit sprechende Umstände seien insbesondere, daß der Steuerpflichtige über ausreichende andere Einkünfte verfüge, die es ihm erlaubte, eine stets verlustbringende Tätigkeit auszuüben. Würden somit

Aufwendungen ohne Rücksicht darauf gemacht, ob aus ihnen ein entsprechender wirtschaftlicher Nutzen entstehen könne, dann seien solche Aufwendungen steuerlich unbeachtlich. Ausgehend von dem im wesentlichen unbestrittenen Sachverhalt sowie den nach Ablauf des Streitzeitraumes aktenkundigen Vorgängen bei der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH, deren Firma im August 1990 in PI Schools GmbH geändert wurde, gelangte die belangte Behörde zur Ansicht, die Tätigkeit der GesBR sei als Liebhaberei iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG anzusehen, wobei die Rechtsbeziehungen zwischen der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH einem Fremdvergleich nicht standhielten. Für die Führung der Geschäfte der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH seien Dipl.Vw. MP und GW zuständig gewesen. Alle anderen Gesellschafter hätten keine Befugnisse zur Führung der Geschäfte gehabt. Obwohl im Vertrag vom 8. August 1986 vereinbart sei, daß jeder der Gesellschafter eine Kapitaleinlage zu leisten habe, habe ausschließlich Dkfm. Dr. HS eine solche geleistet. Entgegen der Bestimmung im Vertrag vom 8. August 1986 seien die mit Dipl.Vw. MP und GW vereinbarten Kapitaleinlagen niemals gegen für die GesBR zu erbringende Dienstleistungen aufgerechnet worden. Auch die Zurechnung der von der GesBR erwirtschafteten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei nicht iSd Vertrages vom 8. August 1986 erfolgt. Dazu komme, daß der von der AH School Betriebsgesellschaft mbH zu entrichtende Pachtzins erst im September 1989 fixiert werden sollte, wobei dessen Höhe so zu bemessen sei, daß damit die Ausgaben der GesBR gedeckt und ein entsprechender Gewinn erzielt werde. Hiebei sei jedoch nicht bestimmt worden, welche Leistungen einerseits die GesBR anderseits die AH School Betriebsgesellschaft mbH zu erbringen hätte. Wie im Zug der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt worden sei, seien Zahlungen willkürlich zwischen der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH verschoben bzw ohne jeglichen Titel geleistet worden. Bei dieser ungewöhnlichen Vorgangsweise müsse noch in Rechnung gestellt werden, daß für die Einbringlichkeit des Pachtzinses keine Vorkehrungen getroffen und die aushaltenden Beträge nicht verzinst worden seien, obwohl die GesBR bis zum Ablauf des Jahres 1988 bereits Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen, insbesondere wegen der Pachtzahlungen an die Eigentümer der Gebäude von rund 10,7 Mio S erklärt habe. Bis zum Ablauf des Streitzeitraumes seien die Forderungen der GesBR unter Berücksichtigung verschiedener, mit dem Pachtverhältnis in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Umbuchungen auf rund 11,9 Mio S angewachsen. In dem über das Vermögen der PI Schools GmbH im Februar 1991 eröffneten Konkurs habe die GesBR ihre Forderungen, die zu diesem Zeitpunkt rund 14,1 Mio betragen hätten, nicht angemeldet, wodurch es der PI Schools GmbH möglich gewesen sei, die Aufhebung des Konkurses gemäß § 167 KO zu erreichen. In dem im März 1993 neuerlich über das Vermögen der PI Schools GmbH eröffneten Konkurs habe die GesBR Forderungen von rund 14,3 Mio S angemeldet. Zu diesem Zeitpunkt sei das Unternehmen der PI Schools GmbH bereits eingestellt gewesen. Die PI Schools GmbH habe nämlich im Juni 1992 alle für die Führung des Betriebes der Schule und des Heimes erforderlichen Wirtschaftsgüter an die IHS School Betriebsgesellschaft mbH verkauft. Die GesBR habe daher ausschließlich dazu gedient, das Unternehmen der AH School Betriebsgesellschaft zu finanzieren. Daß ein fremder Verpächter über derart lange Zeit damit einverstanden gewesen wäre, seine unbesicherten und unverzinsten Forderungen sollten erst befriedigt werden, wenn es dem Pächter irgendwann gelingen sollte, Gewinne zu erzielen, lasse sich nur damit erklären, daß die Geschäftsführung des Verpächters zugleich in den Händen des Pächters gelegen sei. In diesem Zusammenhang sei noch bemerkenswert, daß die Bezahlung der nur zur Hälfte geleisteten Stammeinlage der AH School Betriebsgesellschaft mbH aus Mitteln der GesBR erfolgt und auch die von Dkfm. Dr. HS im Jahr 1988 geleistete Kapitaleinlage von 0,8 Mio S auf ein Konto der AH School Betriebsgesellschaft überwiesen worden sei. Bei einer vorrangig auf das Gelingen des Unternehmenszweckes der AH School Betriebsgesellschaft mbH ausgerichteten Führung der Geschäfte der GesBR sei es ausgeschlossen gewesen, daß die GesBR ohne Änderung der Wirtschaftsführung aus ihrer eigenen Tätigkeit einen, wenn auch nur bescheidenen Nutzen hätte ziehen können, zumal der Betrieb der Schule und des Heimes ganz wesentlich auf die Erwerbstätigkeit des GW und seiner Ehefrau im Unternehmen der AH School Betriebsgesellschaft mbH abgestellt gewesen sei, während Dipl.Vw. MP und Dkfm. Dr. HS über ausreichend andere Einkünfte verfügt hätten, weswegen sie eine verlustbringende Tätigkeit in Kauf hätten nehmen können. Die GesBR sei daher nicht als Unternehmer anzusehen. Da von der GesBR im März 1989 Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer gegenüber der AH School Betriebsgesellschaft mbH gelegt worden seien, ergebe sich daraus gemäß § 11 Abs 14 UStG eine Umsatzsteuerschuld von rund 1,2 Mio S.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Unbestritten ist, daß die GesBR mit Ausnahme geringfügiger Einnahmen aus Hilfsgeschäften im Jahr 1987 keine Einnahmen erzielt hat. Die für die Jahre 1986 bis 1990 erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben rund 19,4 Mio S betragen. Ab dem Jahr 1991 sind für die GesBR keine Erklärungen mehr eingereicht worden.

Im Beschwerdefall ist entscheidend, ob zwischen der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH ein Bestandverhältnis vorgelegen ist oder nicht. Je nachdem ist die GesBR als Unternehmer anzusehen oder nicht. Ob eine entgeltliche Nutzungsüberlassung und damit ein Bestandverhältnis vorgelegen ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Der Verwaltungsgerichtshof kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 548 f) nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre unschlüssig. Die belangte Behörde konnte auf Grund des Umstandes, daß die geschäftsführenden Gesellschafter der GesBR auch Geschäftsführer der AH School Betriebsgesellschaft mbH gewesen sind, die Rechtsbeziehungen zwischen der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH aber einem Fremdvergleich nicht standhalten, sowie insbesondere der Tatsache, daß ein Pachtzins, der wesentlicher Inhalt eines Bestandvertrages ist, niemals fixiert worden ist, ohne gegen Denkgesetze zu verstößen davon ausgehen, zwischen der GesBR und der AH School Betriebsgesellschaft mbH sei kein Bestandverhältnis vorgelegen. In rechtlicher Hinsicht ist die GesBR daher nicht als Unternehmer anzusehen.

In Ausführung der Verfahrensrüge wird vorgebracht, Dipl.Vw. MP sei auf Grund des Vertrages vom 8. August 1986 sowie der tatsächlichen und faktischen Duldungs- und Anscheinsvollmacht seitens des Finanzamtes als Bevollmächtigter der GesBR anzusehen, weswegen alle ihm zugestellten, für die GesBR ausgefertigten Bescheide rechtswirksam seien. Die belangte Behörde habe mit ihrem Schreiben im Februar 1993 keineswegs dargetan, die bis Oktober 1991 für die GesBR ausgefertigten Bescheide seien ins Leere gegangen. Sämtliche bis dahin für die GesBR ausgefertigten Bescheide seien jedenfalls Dipl.Vw. MP in dessen Stellung als Gesellschafter der GesBR zugestellt worden und daher rechtlich existent. Über die von Dipl.Vw. MP im November 1991 erhobene Berufung gegen die im Oktober 1991 auf Grund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung ausgefertigten Bescheide müsse daher mit Wirkung gegen alle Gesellschafter der GesBR noch entschieden werden. Hierbei spielt es auch keine Rolle, daß dem im Oktober 1991 ausgefertigten Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Hinweis auf § 101 Abs 3 zweiter Satz BAO fehle. Die im Juni 1993 inhaltlich gleich wie im Oktober 1991 erlassenen Bescheide seien daher rechtsunwirksam, weil in derselben Sache ohne vorherige Aufhebung der Bescheide vom Oktober 1991 keine weiteren Bescheide erlassen werden dürften, weswegen sich auch der angefochtene Bescheid als rechtswidrig erweise.

Mit diesen Ausführungen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Mit in Rechtskraft erwachsenem Bescheid vom Juli 1993 hat die belangte Behörde die Berufung des Dipl.Vw. MP vom November 1991 gegen die im Oktober 1991 auf Grund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung ausgefertigten Bescheide als unzulässig zurückgewiesen. Die Behauptung, über diese Berufung wäre noch nicht entschieden worden, entspricht daher nicht den Tatsachen. Wie die belangte Behörde im eben erwähnten Bescheid vom Juli 1993 zu Recht ausgeführt hat, haben es die Gesellschafter der am 8. August 1986 gegründeten GesBR unterlassen, iSd § 81 BAO eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen. Das Finanzamt hat daher im April 1993 Dipl.Vw. MP als gemeinsamen Bevollmächtigten der Gesellschafter der GesBR bestellt und dies unter einem GW und Dkfm. Dr. HS mitgeteilt. Die im Oktober 1991 für die GesBR ausgefertigten, an Dipl.Vw. MP bzw an Dipl.Vw. MP und Mitges adressierten, Dipl.Vw. MP zugestellten Bescheide sind daher nicht an eine zur Vertretung der GesBR bevollmächtigte Person zugestellt worden. Im Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften fehlt überdies ein Hinweis auf § 101 Abs 3 zweiter Satz BAO. Da die im Oktober 1991 ausgefertigten Bescheide nicht gegenüber den Gesellschaftern der GesBR wirken, sind diese Bescheide rechtlich nicht existent geworden. Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht sind somit nicht die im Juni 1993 erlassenen, sondern die im Oktober 1991 ausgefertigten Bescheide rechtsunwirksam. Von einer weiteren unzulässigen Entscheidung in derselben Sache kann daher keine Rede sein. Die belangte Behörde hat daher zu Recht mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid über die Berufung vom Juni 1993 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Streitjahre vom selben Monat entschieden.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI Nr 416/1994.

Wien, am 28. Oktober 1998

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1998:1993140228.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

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