

# TE Vwgh Erkenntnis 1997/9/11 93/15/0127

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 11.09.1997

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §188 Abs1 litd;

BAO §21 Abs1;

EStG 1972 §16 Abs1;

EStG 1972 §28 Abs1;

EStG 1972 §28;

KStG 1966 §8 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Mizner, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Schwarzgruber, über die Beschwerde der Dr. F KG, vertreten durch Dr. Wolfgang Taussig und Dr. Arno Brauneis, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Plankengasse 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 27. April 1993, B 196-3/91, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Betriebsgegenstand der am 12. November 1987 gegründeten, am 28. Dezember 1987 in das Firmenbuch eingetragenen Beschwerdeführerin ist der Erwerb, die Instandsetzung und Verbesserung, die Verwaltung und Vermietung sowie die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften. Zur Aufbringung der hiefür erforderlichen Mittel sollte die als Treuhandkommanditistin fungierende ÄV GmbH mit dritten Personen (in der Folge: Treugeber) Treuhandverträge abschließen, wobei die Treugeber Pflichteinlagen von mindestens 50.000 S oder ein Vielfaches davon leisten sowie eine Hafteinlage in zweifacher Höhe der Pflichteinlagen übernehmen sollten.

Zur Erreichung des Betriebsgegenstandes sollten 66,930.000 S aufgebracht werden. Die Treugeber sollten am Vermögen der Beschwerdeführerin sowie an den Überschüssen der Einnahmen über die Werbungskosten im Verhältnis ihrer am jeweiligen Jahresende bestehenden Pflichteinlagen beteiligt werden.

Am Tag ihrer Gründung legte die Beschwerdeführerin unter dem Stichwort "Beteiligungsmodell" einen Prospekt auf, in dem sie bekanntgab, sie werde ein Haus in erstklassiger Lage, das sie unter Einsatz von Fremdmittel erworben habe (nach der Aktenlage erwarb die Beschwerdeführerin das Haus erst am 21. Dezember 1987), sanieren und renovieren, wobei die Möglichkeit der Beteiligung über die als Treuhandkommanditistin fungierende ÄV GmbH bestehe. Die Pflichteinlage betrage mindestens 50.000 S oder ein Vielfaches davon, wobei ein Agio für die mit dem Vertrieb zusammenhängenden Aufwendungen von 3 % zu leisten sei. Die Einzahlung der Pflichteinlage habe bis zum 15. Dezember 1987 zu erfolgen. Eine Kündigung des Treuhandverhältnisses sei frühestens zum 31. Dezember 1999 möglich. Die steuerfreie Abschichtung erfolge mit dem Verkehrswert der Pflichteinlage. Für das Jahr 1987 werde eine Verlustzuweisung insbesondere durch Reparaturkosten- und Zinsvorauszahlungen von bis zu 190 % der Pflichteinlage erfolgen, was bei einem Einkommensteuergrenzsatz von 51 % zu einem Rückfluß von rund 100 % des eingesetzten Kapitals führe. In den Jahren 1988 und 1989 werde das steuerliche Ergebnis noch negativ sein. Ab dem Jahr 1990 würden positive Einkünfte erzielt werden, weswegen die Beteiligung nicht nur aus steuerlichen, sondern auch aus wirtschaftlichen Gründen sinnvoll sei.

Für das Jahr 1987 erklärte die Beschwerdeführerin aus dem Haus einen Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen von 56,906.360,90 S, wobei bei Einnahmen von 32.068,58 S Ausgaben ua für eine Reparaturkostenvorauszahlung von 37,134.440 S sowie für eine Zinsvorauszahlung von 18,487.000 S getätigt wurden. Die Beschwerdeführerin wies den beiden Komplementären je 297.400 S und der als Treuhandkommanditistin fungierenden ÄV GmbH 594.800 S als positive Einkünfte zu. Die negativen Einkünfte teilte sie unter Geltendmachung von Sonderwerbungskosten für das Agio von 628.150 S und für Zinsen von 55.507,26 S, somit insgesamt 57,590.018,16 S auf 98 Treugeber, davon 96 physische und zwei juristische Personen im Verhältnis ihrer Pflichteinlagen samt Agio und der von einigen Treugebern geleisteten Zinsen auf, wobei die Zuweisung der negativen Einkünfte inklusive Agio jedoch ohne Zinsen 194,9462 % der Pflichteinlagen betrug.

In einem daraufhin gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht führte der Prüfer aus, die Beschwerdeführerin habe bis zum Jahresende 1989 keine Maßnahmen gesetzt, um die Einnahmen aus dem Haus zu erhöhen. Weder seien Baumaßnahmen gesetzt noch ein Verfahren nach § 18 MRG eingeleitet worden. Was mit der an die mit einer Pflichteinlage von 10,180.000 S beteiligten SDBV GmbH geleisteten Reparaturkostenvorauszahlung von 37,134.440 S geschehen sei, habe nicht festgestellt werden können. In Anbetracht des Liquiditäts- und Zinsenverlustes widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, einen Millionenbetrag vorauszuzahlen, dem durch Jahre hindurch keine Leistungen gegenüberstünden. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, der Liquiditäts- und Zinsenverlust sei durch die von der SDBV GmbH abgegebene Fixkostengarantie für die vorzunehmende Sanierung des Hauses kompensiert worden, stehe der Umstand entgegen, daß keine dementsprechende im Wirtschaftsleben übliche schriftliche Vereinbarung existiere. Die Beschwerdeführerin habe trotz Aufforderung keine Pläne für die Sanierung des Hauses vorgelegt. Sie habe zugegeben, durch schikanöse Bauführung sollten zunächst die gegenwärtigen Mieter des Hauses zur Aufgabe ihrer Mietrechte bewegt werden. Es erscheine daher plausibel, nicht die Sanierung des Hauses, sondern der Verkauf der Liegenschaft sei nach Ablauf der Spekulationsfrist beabsichtigt, was bei laufend steigenden Preisen zu einer steuerfreien Vermögensvermehrung führen werde. Die Reparaturkostenvorauszahlung an die SDBV GmbH sei nur geleistet worden, um den den Treugebern versprochenen Steuervorteil lukrieren zu können. Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 1987 einen Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen von rund 57 Mio S erklärt. Für die Jahre 1988 und 1989 habe sie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 664.000 S prognostiziert. Für die Jahre 1990 bis 2004 rechne sie mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 6,533.000 S. Werde die Prognose der Beschwerdeführerin auf einen Zeitraum von 35 Jahren ausgedehnt, ergebe sich noch immer ein Totalüberschuß der Werbungskosten über die Einnahmen von rund 43 Mio S. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin stelle daher in Anbetracht der Tatsache, daß einerseits keineswegs die Sanierung des Hauses, sondern bloß die Lukrierung eines Steuervorteils sowie der steuerfreie Verkauf der Liegenschaft beabsichtigt sei, anderseits selbst unter der Annahme, die Sanierung des Hauses sei beabsichtigt, mangels Erzielung positiver Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in einem absehbaren Zeitraum, weder eine steuerlich relevante Tätigkeit noch eine Einkunftsquelle, sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar.

Das Finanzamt schloß sich den Ausführungen des Prüfers an und erließ einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Streitjahr, wobei es deren Höhe sowie die Anteile der beiden Komplementäre, der als Treuhandkommanditistin fungierenden ÄV GmbH und der Treugeber mit 0 S feststellte und zur Begründung auf den gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht verwies.

Mit Berufung wandte die Beschwerdeführerin ein, es entspreche nicht den Tatsachen, daß sie keine Maßnahmen gesetzt habe, um die Einnahmen aus dem Haus zu erhöhen. Vielmehr habe sie neben anderen Maßnahmen umfangreiche "Millionen Schilling" teure Fundamentierungs- und Kellersanierungsmaßnahmen gesetzt. Es sei richtig, daß kein Verfahren nach § 18 MRG eingeleitet worden sei. Ein derartiges Verfahren wäre nicht zielführend gewesen, weil beabsichtigt gewesen sei, die Mieter des Hauses zur Aufgabe ihrer Mietrechte zu bewegen. Die an die SDBV GmbH geleistete Reparaturkostenvorauszahlung befindet sich nach wie vor zur Durchführung der Sanierung des Hauses auf deren Konten. Eine schriftliche Vereinbarung über die Verwendung der an die SDBV GmbH geleisteten Reparaturkostenvorauszahlung gebe es ebensowenig wie Pläne für die Sanierung des Hauses. Denn der Umfang der von der SDBV GmbH zu erbringenden Sanierungsleistungen ergebe sich bereits aus dem Prospekt über das "Beteiligungsmodell". Die Ausführungen des Prüfers, die Sanierung des Hauses sei nicht beabsichtigt, sondern bestehe vielmehr die Absicht, die Liegenschaft nach Ablauf der Spekulationsfrist zu verkaufen, was bei laufend steigenden Preisen zu einer steuerfreien Vermögensvermehrung führen werde, entbehren jeder Grundlage. Schließlich könne bei der von ihr ausgeübten Tätigkeit von einer steuerlich unbedeutlichen Liebhaberei keine Rede sein, weil es sich bei dem Haus um ein mietengeschütztes Objekt handle, für das die üblichen Kriterien des Vorliegens einer Einkunftsquelle nicht gälten. Überdies habe der Prüfer nicht berücksichtigt, daß sich ab dem Jahr 2000 keine "Altmietner" mehr im Haus befinden würden, weswegen höhere Mieten lukriert werden könnten, sich somit in einem Zeitraum von 20 bis 35 Jahren ein Totalüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben werde. Es werde daher beantragt, die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für das Jahr 1987 zugrunde zu legen.

In einer der Beschwerdeführerin übermittelten Stellungnahme zur Berufung legte der Prüfer unter teilweiser Wiederholung seiner Ausführungen im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht dar, er habe während der abgabenbehördlichen Prüfung nicht feststellen können, ob überhaupt Bauarbeiten durchgeführt worden seien. Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt (3. Mai 1991) seien keine nach außen hin erkennbaren Sanierungsarbeiten vorgenommen worden. Zwar sei während der abgabenbehördlichen Prüfung behauptet worden, es seien Bestandspläne erstellt worden, die die Grundlage für die Sanierungsarbeiten darstellten. Ferner seien Bauschadenserhebungen durchgeführt, die Dachbodenschüttungen entfernt und die Fundamentsanierung durch Unterfahrungsarbeiten begonnen worden. Es gebe jedoch keine dementsprechenden Unterlagen für diese Arbeiten. In der Berufung werde auch nicht in Abrede gestellt, daß keine Pläne für die Sanierung des Hauses vorhanden seien. Sollten tatsächlich Arbeiten durchgeführt worden sein, so hätten diese nicht der Sanierung des Hauses gedient, sondern sollten durch schikanöse Bauführung die Mieter des Hauses zur Aufgabe ihrer Mietrechte bewegt werden. Die Beschwerdeführerin habe auch in der Berufung nicht aufgezeigt, welche Maßnahmen sie gesetzt habe, um die Einnahmen aus dem Haus zu erhöhen. Vielmehr habe sie durch die von ihr gesetzten Maßnahmen (schikanöse Bauführung) die Verringerung der Einnahmen aus dem Haus in Kauf genommen. Es habe auf Grund der "chaotischen" Buchführung der SDBV GmbH niemals festgestellt werden können, die von der Beschwerdeführerin geleistete Reparaturkostenvorauszahlung befindet sich nach wie vor zur Durchführung der Sanierung des Hauses auf deren Konten. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, einen Millionenbetrag durch vier Jahre hindurch einem bauausführenden Unternehmer zur Verfügung zu stellen, ohne daß dieser eine nennenswerte Leistung erbringe. Die Beschwerdeführerin behauptete, sie habe "Millionen Schilling" teure Fundamentierungs- und Kellersanierungsmaßnahmen gesetzt, unterlasse es jedoch, diese Arbeiten zu konkretisieren. Diese Behauptung widerspreche überdies den von ihm getroffenen Feststellungen. Schließlich liege - ungeachtet der besonderen Verhältnisse eines mietengeschützten Objektes - auch keine Einkunftsquelle, sondern eine steuerlich unbedeutliche Liebhaberei vor, weil die Beschwerdeführerin keine Maßnahmen gesetzt habe, um die Einnahmen aus dem Haus zu erhöhen, sondern bestrebt gewesen sei, durch schikanöse Bauführung die Mieter des Hauses zur Aufgabe ihrer Mietrechte zu bewegen.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die belangte Behörde hielt der Beschwerdeführerin vor, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien willkürliche Zahlungen, für die keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorlägen, steuerlich nicht anzuerkennen. Für die steuerliche Anerkennung der Reparaturkostenvorauszahlung von 37,134.440 S müßten daher bereits konkrete Bauaufträge bzw verbindliche Sanierungsvereinbarungen getroffen worden sein. Zur Absicherung des eine Vorauszahlung leistenden Bauherrn werde in der Regel vom bauausführenden Unternehmer eine Leistungsgarantie (zB Bankgarantie) verlangt. Aus einem mit 15. Oktober 1987 datierten Schreiben der SDBV GmbH an die (damals noch nicht existierende) Beschwerdeführerin sei weder der Umfang der von der SDBV GmbH zu erbringenden Leistungen noch die wirtschaftlichen Gründe für die Vorauszahlung eines derart hohen Betrages ersichtlich. Wie sich aus einem gegen BL geführten Strafverfahren wegen gewerbsmäßigen schweren Betruges ergebe, sei von der SDBV GmbH eine Leistungsgarantie weder verlangt noch abgegeben worden. Es lägen somit keine wirtschaftlichen Gründe für die Reparaturkostenvorauszahlung im Jahr 1987 vor. Vielmehr sei dieser Betrag nur geleistet worden, um den den Treugebern versprochenen Steuervorteil lukrieren zu können. Überdies sei ungeklärt, ob tatsächlich 37,134.440 S an die SDBV GmbH überwiesen worden seien, weil der Beschwerdeführerin - wie sich aus dem gegen BL geführten Strafverfahren ergebe - insgesamt nur 29,740.000 S zur Verfügung gestanden seien. Wie sich ebenfalls aus dem gegen BL geführten Strafverfahren ergebe, sei die Zinsenvorauszahlung von 18,487.000 S am 30. Dezember 1987 nicht auf ein fremdes, sondern auf ein der Beschwerdeführerin zurechenbares Konto überwiesen worden. Es könne daher von einer Zinsenvorauszahlung im Jahr 1987 keine Rede sein. Mangels Verrechnung von mit dem Vertrieb der Beteiligungen zusammenhängenden Kosten durch die als Treuhandkommanditistin fungierende ÄV GmbH könne das von den Treugebern geleistete Agio nicht als Sonderwerbungskosten berücksichtigt werden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Beschwerdeführerin aus, aus der Sicht der Treugeber sei das Haus sanierungsbedürftig gewesen, weswegen keine Bedenken bestanden hätten, die Reparaturkostenvorauszahlung werde - wie im Prospekt über das "Beteiligungsmodell" angekündigt - für die Sanierung des Hauses verwendet werden. Daß die SDBV GmbH den ihr erteilten Auftrag zum Großteil nicht erfüllt habe, ändere nichts am Abfluß der Reparaturkostenvorauszahlung, weswegen der geleistete Betrag steuerlich anzuerkennen sei. Wie der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen festgestellt habe, führe der widerrechtliche Entzug von betriebszugehörigem Geld durch Diebstahl oder Veruntreuung zu einer steuerlich anzuerkennenden Betriebsausgabe. Gleicher müsse auch für Werbungskosten gelten. Die im Strafverfahren gegen BL festgestellte zweckwidrige Verwendung der an die SDBV GmbH überwiesenen Reparaturkostenvorauszahlung durch BL stehe der steuerlichen Anerkennung des geleisteten Betrages daher nicht entgegen. Sie habe überdies sehr wohl von der SDBV GmbH eine Leistungsgarantie in Form der Verpfändung eines Silberlagers verlangt und erhalten. Falls die Zinsenvorauszahlung tatsächlich wieder auf ein ihr zurechenbares Konto überwiesen worden sei, stelle dieser Betrag keine Werbungskosten dar. Das von den Treugebern geleistete Agio führe mangels Abflusses aus ihrer Vermögensphäre ebenfalls zu keinen Werbungskosten.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte der Vertreter der Beschwerdeführerin zunächst die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung. Auf die Frage, warum die SDBV GmbH einen nicht näher umrissenen Bau- bzw Sanierungsauftrag zu einem Pauschalbetrag erhalten habe, gab der Vertreter der Beschwerdeführerin bekannt, es habe der Wunsch bestanden, das Haus zu sanieren, um sodann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Man habe zur SDBV GmbH Vertrauen gehabt. Das verpfändete Silberlager habe als Leistungsgarantie genügt. Daß BL den der SDBV GmbH als Reparaturkostenvorauszahlung überwiesenen Betrag in betrügerischer Absicht für sich behalten werde, sei nicht vorhersehbar gewesen, weswegen der geleistete Betrag als "verlorener" oder "mißglückter" Aufwand jedenfalls steuerlich anzuerkennen sei. Die Frage, ob das Motiv für die Reparaturkostenvorauszahlung nicht doch im zu erwartenden Steuervorteil zu erblicken sei, verneinte der Vertreter der Beschwerdeführerin.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid sah die belangte Behörde die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Einkunftsquelle und nicht als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei an, verweigerte jedoch die steuerliche Anerkennung der Reparaturkosten- und Zinsenvorauszahlung. Als Sonderwerbungskosten berücksichtigte sie nur die von einigen Treugebern geleisteten Zinsen, nicht jedoch das Agio. Sie gelangte so zu negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 900.168 S, die sie auf die 96 physischen Personen im Verhältnis ihrer Pflichteinlagen samt Agio aufteilte. Über die den beiden Komplementären sowie der als Treuhandkommanditistin fungierenden ÄV GmbH von der Beschwerdeführerin zugewiesenen positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sprach die belangte

Behörde ebenso wie über negative Einkünfte der SDBV GmbH im angefochtenen Bescheid nicht ab. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, bei dem Haus handle es sich um ein mietengeschütztes Objekt, weswegen bei der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht verneint werden dürfe. Die Bemühungen der Beschwerdeführerin, die Mieter des Hauses durch schikanöse Bauführung zur Aufgabe ihrer Mietrechte zu bewegen, weise überdies auf das Vorliegen einer Einkunftsquelle hin, weil sich hiedurch die Beschwerdeführerin der Mieter, die wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallende Mieten zahlten, entledigen könne. Die den beiden Komplementären und der als Treuhandkommanditistin fungierenden ÄV GmbH für ihre Tätigkeiten zugewiesenen Beträge könnten nur bei betrieblichen Einkünften, nicht jedoch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zug der einheitlichen und gesonderten Feststellung berücksichtigt werden. Die ÄV GmbH beziehe ebenso wie die SDBV GmbH gemäß § 8 Abs 2 KStG 1966 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weswegen deren Anteile aus der Vermietung des Hauses ebenfalls nicht im Zug der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden könnten. Unter Hinweis auf das in den Verwaltungsakten erliegende, rechtskräftige Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Graz vom 21. Juni 1992, 12 Vr 2920/91, gegen BL (idF: Urteil), in dem dieser wegen schweren gewerbsmäßigen Betrugs zu einer (zusätzlichen) Freiheitsstrafe von viereinhalb Jahren ua wegen der zweckwidrigen Verwendung der an die SDBV GmbH, deren faktischer Geschäftsführer er gewesen sei, überwiesenen Reparaturkostenvorauszahlung verurteilt worden sei, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, die Frage, ob BL als Initiator und Organisator des "Beteiligungsmodells" anzusehen sei und sich hiebei durch Täuschung der Treugeber unrechtmäßig bereichert habe, sei eine Vorfrage, die vom Landesgericht für Strafsachen Graz als Hauptfrage bereits entschieden worden sei, weswegen sie an diese Entscheidung gebunden sei. Mangels Möglichkeit der Erzielung von Einnahmen habe die an die von BL beherrschte SDBV GmbH geleistete Reparaturkostenvorauszahlung von 37,134.440 S nicht zu Werbungskosten, sondern zu einem Verlust am Stamm des Vermögens der Beschwerdeführerin geführt. Ein derartiger Verlust sei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steuerlich unbeachtlich. Selbst unter der Annahme, die an die SDBV GmbH geleistete Reparaturkostenvorauszahlung habe nicht zu einem Verlust am Stamm des Vermögens der Beschwerdeführerin geführt, sei für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Wie bereits in ihrem Vorhalt ausgeführt, seien willkürliche Zahlungen steuerlich nicht anzuerkennen. Das mit 15. Oktober 1978 datierte Schreiben der SDBV GmbH an die (damals noch nicht existierende) Beschwerdeführerin sei nicht geeignet, die Reparaturkostenvorauszahlung wirtschaftlich zu begründen. Hiebei sei noch in Rechnung zu stellen, daß BL als Initiator und Organisator des "Beteiligungsmodells" nur mit steuerlichen Vorteilen geworben und - wie sich aus der Zinsenvorauszahlung ergebe - alles unternommen habe, um die Abgabenbehörde zu täuschen, um so der Beschwerdeführerin bzw den Treugebern möglichst hohe negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vermitteln zu können. Es widerspreche jeglicher wirtschaftlicher Übung, eine Reparaturkostenvorauszahlung von 37,134.440 S zu leisten, ohne daß hiebei die Möglichkeit bestehe, an Hand aufgelisteter Leistungen die Angemessenheit des Preises nach Art und Umfang zu überprüfen. Überdies sei kein Fertigstellungstermin für die Sanierung des Hauses vereinbart worden. Was schließlich die behauptete Leistungsgarantie in Form der Verpfändung eines der SDBV GmbH gehörenden Silberlagers betreffe, genüge es darauf hinzuweisen, daß nach dem Urteil diese Verpfändung nicht rechtswirksam zustande gekommen sei. Das eben Gesagte gelte auch hinsichtlich des in der Reparaturkostenvorauszahlung "verschwundenen" Agios. Unter Hinweis auf die Ausführungen in ihrem Vorhalt berücksichtigte die belangte Behörde die Zinsenvorauszahlung von 18,487.000 S nicht als Werbungskosten.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch die unrichtige Anwendung der §§ 115 und 188 BAO sowie §§ 16 und 28 EStG 1972 in ihren Rechten verletzt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe zu Unrecht die der ÄV GmbH und die der SDBV GmbH zugewiesenen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Zug der einheitlichen und gesonderten Feststellung nicht berücksichtigt.

Gemäß § 188 Abs 1 lit d BAO werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Die einheitliche und

gesonderte Feststellung von Einkünften setzt voraus, daß die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielen. Da die beiden juristischen Personen - wie bereits die belangte Behörde ausgeführt hat - nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern gemäß § 8 Abs 2 KStG 1966 solche aus Gewerbebetrieb beziehen, sind deren Anteile aus der Vermietung des Hauses zu Recht nicht im Zug der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt worden (vgl das hg Erkenntnis vom 20. Mai 1987, 86/13/0068, Slg Nr 6221/F, mwA). Die Ermittlung der Einkünfte der beiden juristischen Personen aus dem Haus hat vielmehr in den die Ermittlung ihrer Gewinne betreffenden Verfahren zu erfolgen und wird durch den angefochtenen Bescheid nicht präjudiziert.

Die Beschwerdeführerin tritt der Ansicht der belangten Behörde, die geleistete Reparaturkostenvorauszahlung habe zu einem Verlust am Stamm ihres Vermögens geführt, mit dem Argument entgegen, als Stamm ihres Vermögens sei das Haus, keineswegs jedoch die abgeflossenen 37,134.440 S anzusehen. Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, daß die - wie sich aus dem Urteil ergebe - tatsächlich durch BL an die SDBV GmbH überwiesenen 12,800.000 S aus ihrer betrieblichen Sphäre in die Privatsphäre der Treugeber überführt worden seien. Hinsichtlich der nach Ansicht der belangten Behörde wirtschaftlich nicht begründeten Reparaturkostenvorauszahlung führt die Beschwerdeführerin unter teilweiser Wiederholung ihres Vorbringens im Verwaltungsverfahren im wesentlichen aus, die belangte Behörde stütze sich bei der steuerlichen Nichtanerkennung der Reparaturkostenvorauszahlung ausschließlich auf Umstände, die sich in der Sphäre der SDBV GmbH ereignet hätten. Gerade darauf komme es aber nicht an. Wesentlich sei vielmehr, daß sie im Zeitpunkt der Überweisung der Reparaturkostenvorauszahlung die ernsthafte Absicht gehabt habe, das Haus zu sanieren und daraus Einkünfte zu erzielen. Daß sich die Reparaturkostenvorauszahlung idF als Fehlinvestition erwiesen habe, über das Vermögen der SDBV GmbH der Konkurs eröffnet worden sei und der die SDBV GmbH beherrschende BL wegen schweren gewerbsmäßigen Betrugs verurteilt worden sei, führe nicht dazu, die Reparaturkostenvorauszahlung nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Ansonsten müßte von der völlig wirklichkeitsfremden Annahme ausgegangen werden, ihr bzw den Treugebern müßte von vornherein klar gewesen sein, die an die SDBV GmbH überwiesene Reparaturkostenvorauszahlung sei verloren. Wäre das "Beteiligungsmodell" prospektkonform durchgeführt worden, könnte kein Zweifel bestehen, daß die Reparaturkostenvorauszahlung wirtschaftlich begründet gewesen sei. Diesfalls wäre auf Grund der preisgünstigen Sanierung des Hauses eine 10 %ige Rendite für jeden Treugeber erzielbar gewesen. Entgegen den Ausführungen im Urteil sei die Verpfändung des Silberlagers rechtswirksam zustande gekommen. Diese Verpfändung sei Gegenstand eines derzeit anhängigen zivilgerichtlichen Verfahrens, wobei der Masseverwalter der SDBV GmbH nicht die Verpfändung des Silberlagers als solche bestreite, sondern nur eine Gläubigerbegünstigung behaupte.

Es mag dahingestellt bleiben, ob die Reparaturkostenvorauszahlung zu einem Verlust am Stamm des Vermögens der Beschwerdeführerin geführt hat. Entscheidend ist, ob für die gewählte Vorgangsweise wirtschaftliche Gründe vorgelegen sind. Die belangte Behörde ist nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie die Reparaturkostenvorauszahlung mangels Zusammenhangs mit der beabsichtigten Erzielung von Einkünften aus der Vermietung des Hauses nicht als Werbungskosten anerkannt hat. Abgesehen davon, daß in dem mit 15. Oktober 1987 datierten Schreiben der SDBV GmbH an die (damals noch nicht existierende) Beschwerdeführerin weder der Umfang der von der SDBV GmbH zu erbringenden Leistungen detailliert dargestellt ist, weswegen es der Beschwerdeführerin bzw den Treugebern nicht möglich war, an Hand aufgelisteter Leistungen die Angemessenheit des Preises nach Art und Umfang zu überprüfen, noch ein Fertigstellungstermin für die Sanierung des Hauses vereinbart worden ist, noch Pläne zur Sanierung des Hauses vorhanden gewesen sind, widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, einem bauausführenden Unternehmer durch Jahre hindurch einen Millionenbetrag zur Verfügung zu stellen, ohne daß dieser eine nennenswerte Leistung erbringt. Entgegen den Beschwerdeausführungen hat die belangte Behörde die steuerliche Nichtanerkennung der Reparaturkostenvorauszahlung nicht auf Umstände gestützt, die sich ausschließlich in der Sphäre der SDBV GmbH ereignet haben, sondern vielmehr aus dem Gesamtbild der Verhältnisse den auch vom Verwaltungsgerichtshof als unbedenklich angesehenen Schluß gezogen, daß die Reparaturkostenvorauszahlung geleistet worden ist, ohne daß die ernsthafte Absicht der Sanierung des Hauses bestanden hätte. Daran könnte auch die Behauptung nichts ändern, die Reparaturkostenvorauszahlung sei durch ein Silberlager besichert worden.

Bei dieser Sach- und Rechtslage kann es dahingestellt bleiben, ob als Reparaturkostenvorauszahlung - wie im Verwaltungsverfahren behauptet - 37,134.440 S oder - wie nunmehr in der Beschwerde unter Hinweis auf das Urteil ausgeführt - bloß 12,800.000 S an die SDBV GmbH überwiesen worden sind, weil es um die steuerliche Anerkennung

der Reparaturkostenvorauszahlung dem Grund nach gegangen ist.

Die erstmals in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, die SDBV GmbH habe knapp 2.000.000 S für Renovierungsarbeiten (Außenputz, Grabarbeiten und Fundamentierungen) verwendet, widerspricht den Feststellungen des Prüfers und ist mit den Berufungsausführungen, es seien neben anderen Maßnahmen umfangreiche "Millionen Schilling" teure Fundamentierungs- und Kellersanierungsmaßnahmen gesetzt worden, nicht in Einklang zu bringen. Auch wird mit dieser Behauptung kein Zusammenhang mit der beabsichtigten Erzielung von Einkünften aus der Vermietung des Hauses dargetan, wobei noch zu bemerken ist, daß mit dieser Behauptung bloß die Aussage eines Sachverständigen im Strafverfahren gegen BL wiedergegeben wird, ohne konkret anzugeben, welche Sanierungsarbeiten in einem bestimmten Zeitraum durchgeführt worden sind.

Obwohl die Beschwerdeführerin in Beantwortung des Vorhaltes der belangten Behörde ausgeführt hat, das von den Treugebern geleistete Agio habe mangels Abflusses aus ihrer Vermögensphäre zu keinen Werbungskosten geführt, behauptet sie in der Beschwerde, das von den Treugebern geleistete Agio sei wie die Reparaturkostenvorauszahlung an die SDBV GmbH zur Bestreitung der Vertriebskosten geflossen, weswegen das Agio ebenfalls steuerlich zu berücksichtigen sei.

Abgesehen davon, daß nach dem Prospekt über das "Beteiligungsmodell" die Vertriebskosten für die Beteiligungen nicht an die SDBV GmbH, sondern an die als Treuhandkommanditistin fungierende ÄV GmbH fließen sollten, sind derartige Zahlungen niemals erfolgt. Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie das von den Treugebern geleistete Agio im Einklang mit den Ausführungen der Beschwerdeführerin in Beantwortung ihres Vorhalts nicht als Sonderwerbungskosten berücksichtigt hat.

Die belangte Behörde hat daher durch die einheitliche Feststellung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 900.168 S die Beschwerdeführerin in keinen Rechten verletzt. Sie hat sodann diese negativen Einkünfte auf 96 physische Personen im Verhältnis ihrer Pflichteinlagen samt Agio aufgeteilt, was - wie bereits ausgeführt - grundsätzlich rechtens war, soweit den Treugebern Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative zukam (vgl das hg Erkenntnis vom 25. Juni 1997, 95/15/0192).

Unter Hinweis auf das Urteil wird in der Beschwerde ausgeführt, von den 96 physischen Personen, die von der belangten Behörde als Treugeber angesehen worden seien, seien 13 Personen "Scheinanleger" gewesen, "die überhaupt keine Einlage geleistet haben". Eine weitere Person habe eine geringere als von der belangten Behörde angenommene Pflichteinlage geleistet. Die belangte Behörde habe daher die von ihr ermittelten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch auf Personen aufgeteilt, die nicht bzw nicht im anteiligen Ausmaß als Treugeber anzusehen seien. Dies ergebe sich nicht nur aus dem Urteil, sondern sei dies auch dem Prüfer mitgeteilt worden. Durch die Nichtbeachtung dieses Sachverhaltes habe die belangte Behörde die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung insofern unrichtig aufgeteilt, als einerseits "Scheinanlegern" negative Einkünfte anderseits Treugebern zu wenig bzw in einem Fall zu hohe negative Einkünfte zugerechnet worden seien. Die belangte Behörde habe daher gegen die ihr auferlegte Verpflichtung, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, verstößen.

Mit diesen Ausführungen zeigt die Beschwerdeführerin keine

Rechtswidrigkeit der gesonderten Feststellung der negativen

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf. Die

Beschwerdeführerin hat in der Berufung beantragt, "die

Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1987 .... gemäß den Erklärungen

.... zu veranlagen". Dieser Berufungsantrag ist im

Verwaltungsverfahren nicht geändert worden. Die belangte Behörde hat diesem Berufungsantrag insoweit entsprochen, als sie alle von der Beschwerdeführerin angeführten physischen Treugeber als an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beteiligt angesehen hat. Es wäre Sache der Beschwerdeführerin gewesen, bereits im Verwaltungsverfahren darzutun, inwieweit die "Scheinanleger" nicht bzw eine weitere Person nur zu einem geringeren Teil an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beteiligt gewesen seien.

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.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1997:1993150127.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)