jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/10/22 95/14/0146

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.10.1996

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §21 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z5;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §27 Abs1 Z2;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z5;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §27 Abs1 Z2;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs3;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 98/14/0035 E 26. Jänner 1999

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des Dr. H in S, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat III, vom 29. Dezember 1994, Zl. 6/88/1-BK/Kr-1994, betreffend Einkommensteuer 1986 bis 1989, 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 sonstige Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Jahr 1986 beteiligte sich der Beschwerdeführer - wie zahlreiche andere Personen im Rahmen eines Beteiligungsmodells - als (echter) stiller Gesellschafter mit einer Einlage von 100.000 S am Unternehmen der H-GmbH,

die im selben Jahr gegen Einmalzahlungen 35-jährige Nutzungsrechte an mehreren Hotels erwarb. Die H-GmbH verwertete diese Nutzungsrechte dadurch, daß sie anderen Unternehmern vertraglich die Berechtigung einräumte, die Hotelzimmer - insbesondere durch Abschluß von Timesharing-Verträgen mit einer Laufzeit von 30 bis 35 Jahren - zu nutzen. Die stille Gesellschaft wurde auf unbestimmte Dauer geschlossen, im Gesellschaftsvertrag wurde jedoch festgelegt, daß die Vertragsteile darauf verzichten, das Gesellschaftsverhältnis vor Ende des Geschäftsjahres 1995/1996 aufzukündigen.

Der Beschwerdeführer erklärte aus der stillen Beteiligung für 1986 einen Verlust von 105.000 S und für die Folgejahre Einnahmenüberschüsse in folgender Höhe: 4.000 S (1987), 4.000 S (1988), 1.344 S (1989). Die Einnahmenüberschüsse für 1987 und 1988 ergaben sich aufgrund einer im Gesellschaftsvertrag festgelegten, für diese beiden Jahre wirksamen und vom Bilanzergebnis der H-GmbH unabhängigen Verzinsung von 4% der Einlage.

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1986 bis 1989 qualifizierte das Finanzamt die stille Beteiligung nicht als Einkunftsquelle. Die gegen diese Bescheide eingebrachte Berufung wurde mit dem angefochtenen Bescheid abgewiesen. Zur Begründung führt die belangte Behörde aus: Der Beschwerdeführer habe mit Vorhaltsbeantwortung vom 23. Februar 1993 mitgeteilt, sein Ergebnisanteil habe in den Jahren 1990 und 1991 jeweils Null S betragen und werde auch für 1992 keine andere Höhe erreichen; nach einer Prognoseberechnung werde ein "Totalgewinn" im Jahr 2005 erreicht werden. Die Vorhaltsbeantwortung enthalte folgendes

"Beispiel ab Zeitpunkt Totalgewinn":

Einlage	+ 100 S
Verlust	- 100 S
Kapital	0 S
Gewinn bis 2007	+ 102 S

Der Prospekt zum Beteiligungsangebot betreffend die stille

Beteiligung enthalte u.a. folgende Renditeberechnung:

Grenzsteuersatz des Anlegers:	55%	60%
Einlage des stillen Gesellschafters	105.000 S	105.000 S
Verlustzuweisung 1986 ca.	105.000 S	105.000 S
Steuerersparnis 1986 ca.	57.750 S	63.000 S
effektiver Kapitaleinsatz	47.250 S	42.000 S
garantierte Zinszahlung für		
1987 und 1988 (2 x 4%)	8.000 S	8.000 S

Der Beschwerdeführer habe mit Eingabe vom 10. Juni 1994 u. a. mitgeteilt, der H-GmbH werde im 15. Jahr ihres Bestehens, also im Jahr 2000 einen Totalgewinn erzielen. Nach der ursprünglichen Prognoseberechnung sei für die Gesellschaft ein Totalgewinn im Jahr 1997 geplant gewesen. Über Vorhalt der belangten Behörde - in diesem wurde u.a. darauf hingewiesen, daß vom Beschwerdeführer und auch von anderen stillen Gesellschaftern desselben Beteiligungsmodells mehrere unterschiedliche Angaben über das Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses gemacht worden seien - habe der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 13. Oktober 1994 mitgeteilt, nach der ursprünglichen Prognoseberechnung hätte sich für ihn als stillen Gesellschafter im Jahr 2003 ein Gesamteinnahmenüberschuß ergeben; unter Berücksichtigung der bisherigen tatsächlichen Ergebnisse bis einschließlich 1993 sei anzunehmen, daß ein Gesamteinnahmenüberschuß erst im Jahr 2004 erreicht werde. Als Beilage zur Eingabe vom 13. Oktober 1994 habe der Beschwerdeführer eine Erlösprognose vorgelegt. Aufgrund einer Betriebsprüfung bei der H-GmbH seien die Verluste und damit auch die Verlustanteile der stillen Gesellschafter gekürzt worden. Es ergebe sich daher bis Ende 1988 nur mehr eine Verlustzuweisung in Höhe von 80,46% des Nominales der Einlage. Ausgehend von dieser Änderung des Verlustes würde die vorgelegte Prognose - sie weist beispielsweise für das Jahr 2003 einen Gewinnanteil in Höhe von 10,7% der Einlage aus - bei Ansatz der ursprünglich für die Jahre ab 1989 prognostizierten Gewinnanteile im Jahre 2003 einen Gesamtüberschuß ausweisen. Die belangte Behörde stelle jedoch fest, daß diese vorgelegte Prognose für 1992 eine Gewinnzuweisung von 3.130 S enthalte, während der Gewinnanteil

1992 tatsächlich Null S betragen habe. In der Berufungsverhandlung habe der Vertreter des Beschwerdeführers vorgebracht, es habe zwar keine ausdrückliche Zusage gegeben, daß die H-GmbH die stille Gesellschaft nicht mit dem Ende des Geschäftsjahres 1995/96 aufkündigen werde, es sei jedoch im "Verkaufsgespräch" erwähnt worden, daß eine derartige "Hinauskündigung" rechtlich unzulässig wäre; durch die vorzeitige Abschreibung der von der H-GmbH erworbenen Hotelnutzungsrechte seien in den ersten Jahren hohe Verluste angefallen; es wäre sittenwidrig, die stillen Gesellschafter nur an den Verlusten der Anlaufjahre teilhaben zu lassen, und ab dem Eintritt der Gewinnjahre das Gesellschaftsverhältnis aufzukündigen. Weiters habe der Beschwerdeführer in der Verhandlung vorgebracht, für die H-GmbH, aber auch für die stillen Gesellschafter sei spätestens im Jahr 2005 mit einem "Gesamtgewinn" zu rechnen; die unterschiedlichen Ergebnisse der vorgelegten Planrechnungen würden daraus resultieren, daß in der Planrechnung nach dem Stand 1992 auch Franchiseerträge eingearbeitet seien. Die belangte Behörde vertrete die Auffassung, die Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung positiver Ergebnisse müsse innerhalb absehbarer Zeit feststehen. Als nicht mehr absehbar erscheine ein Zeitraum von mehr als 12 Jahren. Dies sei deshalb gerechtfertigt, weil es sich bei einer echten stillen Beteiligung um eine Kapitalanlage handle, bei welcher es dem Kapitalanleger regelmäßig auf die Möglichkeit der Erzielung einer angemessenen Rendite in einem absehbaren Zeitraum ankomme. Selbst wenn der Anleger eine längerfristige Bindung eingehe, komme es ihm regelmäßig darauf an, sogleich ab Beginn oder zumindest innerhalb eines absehbaren zeitlichen Rahmens angemessene Erträge zu erzielen, weil längerfristige nicht wertgesicherte Kapitalanlagen für den Anleger nur bei entsprechend hoher Verzinsung akzeptabel seien. Ob eine stille Gesellschaft eine Einkunftsquelle bilde, sei nicht davon abhängig, ob die Tätigkeit des Geschäftsherrn als Einkunftsquelle qualifiziert werde. Entscheidend sei daher im gegenständlichen Fall, ob die Beteiligung des Beschwerdeführers Aussicht auf einen Totalüberschuß habe. Für die Frage der Länge des bei der Liebhabereiprüfung anzusetzenden Beobachtungszeitraumes sei im gegenständlichen Fall auch bedeutsam, daß gemäß § 10 des Vertrages über die Errichtung der stillen Gesellschaft das Gesellschaftsverhältnis nach dem Geschäftsjahr 1995/96 jederzeit einseitig aufgekündigt werden könne; in einem solchen Fall erhalte der stille Gesellschafter lediglich seine nominelle Beteiligung zuzüglich bzw abzüglich der Salden seiner Verrechnungskonten. Es müsse daher damit gerechnet werden, daß die H-GmbH von ihrem Kündigungsrecht Gebrauch machen werden, falls sie in Zukunft hohe Gewinne erzielen sollte. Realistischerweise könne sich daher eine Prognoseberechnung nur auf Zeiträume zwischen 1986 und dem Ende des Wirtschaftsjahres 1995/96, sohin auf elf Jahre erstrecken. Die Rechtsansicht des Beschwerdeführers, daß eine "Hinauskündigung" vor Erreichung eines Totalgewinnes sittenwidrig und sohin unzulässig wäre, finde in der österreichischen Judikatur zum Gesellschaftsrecht keine Stütze. Innerhalb von elf Jahren werde jedenfalls ein positives steuerliches Ergebnis nicht erzielt. Abgesehen von der in Rede stehenden Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses halte es die belangte Behörde für erwiesen, daß erst im Jahr 2005 (im 20. Jahr des Bestehens der Beteiligung) und daher nicht innerhalb eines absehbaren Zeitraumes mit einem steuerlichen Gesamteinnahmenüberschuß gerechnet werden könne. Selbst unter Berücksichtigung der durch die Betriebsprüfung bei der H-GmbH vorgenommenen Änderungen würde der Gesamteinnahmenüberschuß beim Beschwerdeführer erst im Jahr 2004 (im 19. Jahr des Bestehens der Beteiligung) erreicht werden. Die belangte Behörde verweise zur Abrundung des Bildes auch auf das Fehlen der subjektiven Überschußerzielungsabsicht. Selbst wenn dem seinerzeitigen Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend das Erreichen des Gesamtüberschusses bis zum Jahr 2003 geglaubt werde, läge darin nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens wohl kein gutes Argument für den Erwerb einer solchen Beteiligung. Abgesehen von den Unsicherheitsmomenten aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung spreche die Überlegung, daß das eingesetzte Kapital nach 17 Jahren erst wieder mit dem Nominalbetrag vorhanden sein werde, im Hinblick auf die laufende Geldentwertung eher gegen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Engagements. Im Mai 1986, also im Zeitpunkt des Eingehens der stillen Beteiligung, habe die Sekundärmarktrendite für Anleihen 7,3%, der Zinssatz für festverzinsliche inländische Wertpapiere zwischen 7,25% und 7,75% betragen. Während bei einer derartigen Anleihe nach 19 Jahren ein Ertrag in Höhe von ca. 295% der Einlage anfalle, erhalte der Gesellschafter bei der gegenständlichen Beteiligung nach 19 Jahren gerade seine Einlage zurück und habe noch keinen Ertrag erwirtschaftet. Die gegenständliche Beteiligung sei daher ausschließlich aus dem Gesichtswinkel der Ersparnis von Einkommensteuer verständlich.

Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zu Behandlung ab.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich der Beschwerdeführer im Recht auf Anerkennung der stillen Beteiligung als Einkunftsquelle, auf Berücksichtigung der aus der Beteiligung resultierenden Verluste der Jahre 1986 bis 1989 und auf Ausgleich der Verluste mit anderen positiven Einkünften verletzt.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, daß eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, dh wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Ergibt die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben, also dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerliche Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei dieses Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist.

Eine Betätigung, die von vornherein nur auf einen bestimmt begrenzten Zeitraum (von noch absehbarer Dauer) geplant ist, kann nur dann als Einkunftsquelle angesehen werden, wenn die Betätigung objektiv geeignet ist, innerhalb dieses geplanten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1996, 95/14/0052).

Ob eine derartiger Plan für eine zeitlich begrenzte Betätigung vorliegt, ist eine Tatfrage. Im gegenständlichen Fall ist die belangte Behörde aufgrund des Umstandes, daß der Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft eine Aufkündigung vor Ende des Geschäftsjahres 1995/96 ausschließt und für den Fall einer späteren Kündigung regelt, daß der stille Gesellschafter lediglich den aktuellen Buchwert seiner Einlage erhält, von der frühestmöglichen Aufkündigung durch die H-GmbH (somit nach Ablauf des Geschäftsjahres 1995/96) ausgegangen. Sie hat sich zwar mit dem Einwand des Beschwerdeführers beschäftigt, daß eine "Hinauskündigung" aus dem Gedanken der Treuepflicht nicht zulässig wäre und hiezu ausgeführt, daß es sehr fraglich sei, ob die österreichischen Gerichte im Klagsfall eine Kündigung als unwirksam ansehen würden. Sie geht aber nicht darauf ein, daß der Beschwerdeführer in der Berufungsverhandlung vorgebracht hat, es sei im "Verkaufsgespräch" darauf hingewiesen worden, daß eine derartige "Hinauskündigung" nicht zulässig sei. Solcherart kann es nicht als das Ergebnis schlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden, wenn die belangte Behörde von einer bis zum frühestmöglichen Kündigungszeitpunkt befristeten Beteiligung ausgegangen ist. Der Beschwerdeführer rügt zu Recht, daß eine Verletzung von Verfahrensvorschriften vorliegt. In rechtlicher Hinsicht kommt es nämlich nur dann darauf an, ob bis zum frühestmöglichen Zeitpunkt der Beendigung der Gesellschaft ein Gesamteinnahmenüberschuß erzielbar ist, wenn eine solche Beendigung geplant ist. Allerdings ergibt sich aus den nachstehenden Ausführungen, daß der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid nicht in subjektiven Rechten verletzt worden ist.

2. In ihrer alternativen Begründung stützt sich die belangte Behörde darauf, daß die Betätigung auch unter Außerachtlassung der Kündigungsmöglichkeit nicht geeignet sei, einen Gesamteinnahmenüberschuß in absehbarer Zeit zu erwirtschaften.

Mit dem oben genannten Erkenntnis eines verstärkten Senates 93/13/0171 ist der Verwaltungsgerichtshof von der Rechtsauffassung der Unabsehbarkeit eines Zeitraumes von zwölf Jahren abgegangen und sieht nunmehr eine Zeitspanne dann noch als absehbar an, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird. Der Gerichtshof hat mit diesem Erkenntnis zu einer Vermietungstätigkeit ausgesprochen, unter einem absehbaren Zeitraum sei eine Zeitspanne zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßgebend ist dabei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive nicht maßgebend sind. Nach Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates hat der Verwaltungsgerichtshof für eine Vermietungstätigkeit einerseits im Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 92/15/0101, ausgesprochen, daß ein Zeitraum von 23 Jahren nicht mehr absehbar sei, und andererseits im Erkenntnis vom 24. September 1996, 93/13/0241, zu Recht erkannt, die belangte Behörde habe zu Unrecht einen Zeitraum von 16 Jahren als nicht mehr absehbar angesehen.

Im vorliegenden Fall besteht die strittige Betätigung in der Veranlagung von Kapital in Form einer echten stillen Beteiligung. Eine Einkunftsquelle liegt auch in einem solchen Fall nur vor, wenn ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist, wobei eine solche Zeitspanne absehbar ist, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Maßgebend ist dabei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht.

Die belangte Behörde trifft im angefochtenen Bescheid die Sachverhaltsfeststellung, daß die Beteiligung frühestens im Jahr 2004 bzw. im Jahr 2005 ein positives steuerliches Gesamtergebnis abwerfen könne. Die Beteiligung sei sohin nicht geeignet, innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 12 Jahren einen steuerlichen Gesamtüberschuß abzuwerfen. In rechtlicher Hinsicht hat sie daraus - in Übereinstimmung mit der früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - abgeleitet, daß keine Einkunftsquelle vorliege.

Der Beschwerdeführer rügt, die belangte Behörde sei ihrer Ermittlungspflicht nicht nachgekommen, weil sie nicht nur eine, sondern mehrere Möglichkeiten für die Länge des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamteinnahmenüberschuß erzielbar sei, angeführt habe. Er zeigt damit jedenfalls keine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, weil auch nach seinem Vorbringen dieser Zeitraum zumindest 17 Jahre ausmache:

Es liegt auf der Hand, daß es nach der bestehenden Übung von Personen, die eine stille Beteiligung zur Erzielung von Einnahmen eingehen, nicht mehr als übliche Rentabilitätsdauer angesehen werden kann, wenn erst nach 17 Jahren ab Eingehen der Beteiligung das eingesetzte und durch Verlustzuweisung im ersten Jahr weitgehend aufgebrauchte Kapital wiederum erwirtschaftet ist und Einnahmen in Höhe von ca. 11% des Nominalbetrages der stillen Beteiligung erzielt werden. Im Ergebnis wurde der Beschwerdeführer daher nicht dadurch in subjektiv-öffentlichen Rechten verletzt, daß die Beteiligung nicht als Einkunftsquelle angesehen worden ist.

Es erübrigt sich sohin ein Eingehen auf das Vorbringen des Beschwerdeführers zu seinem subjektiven Gewinnstreben und zur Ertragsfähigkeit der H-GmbH.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1995140146.X00

Im RIS seit

22.02.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at