jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/24 93/13/0166

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.09.1996

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §21 Abs1;
BewG 1955 §19;
BewG 1955 §57;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z3;
EStG 1972 §2 Abs3 Z5;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §23;
EStG 1972 §27 Abs1 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner und Dr. Hargassner als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der B GmbH Nfg KG als Rechtsnachfolgerin der T GesmbH und 27 weiteren Gesellschaftern, alle vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 4. Juni 1993, GZ 6/3-3027/93-05, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer für 1980 bis 1982 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1981 bis 1983 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer für 1980 bis 1983 und Einheitswert zum 1. Jänner 1981 bis 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit einem Gesellschaftsvertrag vom 14. Dezember 1979 über die Errichtung einer "unechten stillen Gesellschaft" beteiligten sich Dr. Herbert K., Dkfm. Erhard F.G. und Dkfm. Michael K. am Unternehmen der T. GmbH mit einer Einlage

von je S 50.000,--. In der Vertragsurkunde wurde als Gesellschaftszweck die Anschaffung, Vermietung und Veräußerung von beweglichen und unbeweglichen Leasing-Gütern und alle in diesem Zusammenhang stehenden Rechtsgeschäfte angegeben.

Mit einem weiteren Vertrag vom 23. Dezember 1980 traten dem Unternehmen mehr als zwanzig weitere Personen als unechte stille Gesellschafter mit Einlagen von zusammen S 4,300.000,-- "zwecks Anschaffung zweier Leasinggüter mit einem Kaufpreis von zusammen S 27.900.000,--" bei.

In den Streitjahren wurden folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und (zunächst) den entsprechenden Feststellungs- und Abgabenbescheiden 1980 - 1982 zugrunde gelegt:

"1980	- 16,611.997,--
1981	- 749.931,--
1982	2,470.163,--
1983	10,636.013,--
(davon Veräußerungsgewinn	10,562.950,--)"

Nach den Beilagen zu den Erklärungen für 1983 sind 26 Gesellschafter mit Wirkung vom 1. Jänner 1983 ohne Vergütung aus der Gesellschaft ausgeschieden. Mit Wirkung vom 31. Dezember 1983 wurde die Gesellschaft aufgelöst.

In den Jahren von 1986 bis 1989 wurde bei dem in Rede stehenden Unternehmen eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen. Wie von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid dargestellt wurde, wurden dabei der Abgabenbehörde folgende schriftlichen Unterlagen bekannt:

"1.)

B E T E I L I G U N G S A N G E B O T

T. Ges.m.b.H. Mitunternehmerschaft II (T. GesmbH MU II)

1.) Allgemeines

Mit Vertrag vom 14. Dezember 1979 haben sich die Herren Dr. Herbert K., Dr. Michael K. und Dr. Erhard F.G. als atypische stille Gesellschafter der protokollierten Firma T. Ges.m.b.H. angeschlossen. Die T. Ges.m.b.H. wurde am 15. Juni 1972 im Handelsregister (Nr. B 13.907) eingetragen und betreibt seit dieser Zeit als geschäftsführende Komplementärin verschiedener Personengesellschaften vorwiegend die Vermietung mobiler Wirtschaftsgüter.

Im Jahre 1979 erwarb die T. GesmbH MU II verschiedene Leasinggüter mit einem Anschaffungswert von zusammen rd.

S 880.000,--, die wie folgt finanziert wurden:

Kapital Mitunternehmer	S 150.000,--
Bankkredit	S 730.000,--
	S 880.000,--
	==========

Der überwiegende Teil dieser Invesitionsgüter besteht aus Kommunalfahrzeugen, die an Gemeinden vermietet sind. Im Jahr 1980 wurde außerdem ein Handelsgeschäft abgewickelt. Aus den bisherigen Geschäften werden keine unwägbaren Risken erwartet. Die einzelnen Verträge laufen bis in das Jahr 1983.

Geschäftsführer der TMV GesmbH ist Herr Dr. Herbert K. Gesellschafter der TMV GesmbH sind Herr Dr. Herbert K. und Herr Professor KR Ludwig W.

Da das Ergebnis des bestehenden Geschäftes der T. MU II auf das der Neuinvestition kaum einen Einfluß hat, soll in der folgenden Darstellung nur die geplante Geschäftsausweitung beschrieben werden.

2. Geschäftsausweitung 1980

Noch in diesem Jahr plant die T. GesmbH MU II zwei weitere Leasinggüter anzuschaffen und beabsichtigt daher weitere Mitunternehmer als atypische stille Gesellschafter aufzunehmen.

Es handelt sich dabei um folgende Geschäftsfälle:

a) I Computer:

Von der Firma M-AG wird dieser Computer zum Preis von S 24,9 Millionen gekauft. Der Computer ist an die Firma P vermietet.

Zum Anschaffungszeitpunkt sind noch 46 Monatsraten offen:

36 Raten a S 540.000,--

und 10 Raten a S 320.000,--

Gleichzeitig mit dem Erwerb des Computers übernimmt die TMV GesmbH MU II eine offene Verbindlichkeit gegenüber der ursprünglichen Lieferfirma I im Ausmaß von S 22,640.000,--. Diese Verbindlichkeit wird nach Maßgabe und im Ausmaß des Eingangs der von P zu zahlenden Leasingraten getilgt. Die Mieten sind gleich hoch wie die mit I vereinbarten Kaufpreisraten.

b) Glastrusionsanlage:

Diese Anlage wird zum Preis von S 3 Millionen gekauft. Sie wird von der Firma F Ges.m.b.H., B gemietet. Vom Kaufpreis werden S 1 Million als Kaution einbehalten. Die noch offenen 35 Leasingraten a S 46.000,-- pro Monat werden von der Firma M-AG garantiert. Die Bonität der garantierenden Firma wird als ausreichend erachtet.

Der nachstehenden Berechnung ist unterstellt, daß die Mitunternehmer Ende Juli 1982 entweder ohne Vergütung ausscheiden oder daß die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt unter Ausnutzung des Strukturverbesserungsgesetzes in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird. In der Ergebnisvorschau wird der Computer über eine Restnutzungsdauer von 6 Jahren, die Glastrusionsanlage über eine solche von 3 Jahren abgeschrieben.

Die Gestaltung des Gesellschaftsvertrages und die Ergebnisvorschau beruht auf den derzeit gültigen zivil- und steuerrechtlichen Verhältnissen. Im Gesellschaftsvertrag ist eine Haftungserweiterung verankert, die notwendig ist, um die Verluste in Anspruch nehmen zu können, die die Einlage übersteigen. Dem atypisch stillen Gesellschafter sind umfangreiche Mitwirkungsrechte an den Entscheidungen der Gesellschaft eingeräumt.

2.)

Finanzierung der Geschäftsausweitung 1980

Mittelbedarf:		Mittelaufbringung:	
I	24,900.000,--	Kaufpreisverbindlichkeit	
Glastruder	3,000.000,--	I	22,600.000,--
Provision			
Ankauf	1,000.000,--	atypisch stille	
	28,900.000,--	Gesellschafter	5,100.000,--
		Kaution Glastruder	1,000.000,--
		halbe Miete Dez.	200.000,--
			28,900.000,--

3.)

BEITRITTSERKLÄRUNG zur

T. Gesellschaft m.b.H:

Mitunternehmerschaft II

Ich habe die geplante Geschäftsausweitung für das Jahr 1980 zur Kenntnis genommen und bin mit dem Inhalt des unechten stillen Gesellschaftsvertrages mit der T Gesellschaft m.b.H. einverstanden.

Ich beantrage eine Beteiligung in Höhe von S

zuzüglich 5,9 Agio (inkl. 18 % MWst.) S

Name:

Beruf:

Adresse:

Telefon-Nummer:

Steuer-Nummer:

Wohnsitzfinanzamt:

Ich werde den Nennwert der Beteiligung zuzüglich 5,9 Agio nach Annahme dieses Antrages durch die T Gesellschaft m.b.H. unverzüglich auf das Konto der T Gesellschaft m.b.H.

Mitunternehmerschaft II bei der N-Spar-Casse, W, Nr.: X überweisen.

Die Annahme erfolgt durch schriftliche Verständigung seitens der T Gesellschaft m.b.H.

Ich bevollmächtige hiemit Herrn Dr. Michael K. für mich den Gesellschaftsvertrag der unechten stillen Gesellschaft mit der T. Gesellschaft m.b.H. zu unterschreiben."

4.)

T. Gesellschaft m.b.H.

Herrn 1981 03 26

... MK/dg

...

...

Sehr geehrter Herr .....

Betreff: Ihre Beteiligung Mitunternehmerschaft II

Anbei übermitteln wir Ihnen den Jahresabschluß zum 31.12.1980 und eine Aufstellung über die Verteilung des Einheitswertes des Betriebsvermögens.

Wie Sie dem Abschluß entnehmen können, beträgt der Verlust rund 373 % Ihrer Einlage und wir schlagen Ihnen deshalb vor, die in Paragraph 4 Abs. 2 festgelegte Haftung so zu erweitern, daß dieser und der für das Jahr 1981 zu erwartende Verlust auch zur Gänze in Anspruch genommen werden kann. Zu diesem Zwecke legen wir ein Verpflichtungsschreiben diesem Brief bei, welches Sie uns bitte unterschrieben so rasch wie möglich retournieren wollen.

Sollten Sie für das Jahr 1980 Sonderbetriebsausgaben geltend machen wollen, bitten wir Sie, uns bis spätestens 2.4.1981 diese bekanntzugeben. Sollten Sie z.B. Ihre Einlage durch einen Kredit finanziert haben, so benötigen wir die für 1980 entstandenen Ausgaben (Zinsen, Kreditgebühr) und die Darlehenshöhe.

Für eventuelle Rückfragen steht Ihnen Dr. Michael K. jederzeit gerne zur Verfügung.

5.)

Rentabilitätsrechnung Mitunternehmer

Steuersatz: 60 %

Kapital 5,100.000

Agio (5 % der Einlage) 255.000

Kapitaleinsatz 5,355.000

Summe Verluste

80: 17,6 Mio.

81: 0,9 Mio.

82: 0,4 Mio.

18,9 Mio.

Steuervorteil 11,340.000 10,395.000

Aufwertungsgewinnsteuer:

Verluste 18,900.000

- Kapital 5,250.000

13,650.000

Aufwertung + 14,000.000 Steuer

(halber Satz): - 4,200.000 - 3,850.000

neues Kapital 350.000

Überschuß 7,140.000 6,545.000

- Einsatz - 5,355.000 - 5,355.000

Gewinn 1,785.000 1,190.000

========== ==========

Rendite nach Steuern 33,3 % 22,2 %

========== ====== ======

6.)

Gewinn- und Verlustrechnung für Investition 1980

	1980	1981	1982 (7 Monate)
	S	S	S
Mieteinnahmen			
Computer)		4.280,--	3.780,--
Glastruder)	160,--	522,--	322,--
Summe Einnahmen	160,--	4.832,--	4.102,--
- Afa: vorz.	13.950,--	-,--	-,--
normal	2.577,--	5.154,--	4.154,--
- Provision Computer	1.000,--	-,--	-,--
- Agio	255,--	-,--	-,--
- Verwaltungskosten	-,--	600,--	300,--
Summe Aufwendungen	17.782,--	5.754,--	4.454,--
Gewinn/Verlust	- 17.622,--	- 922,--	- 352,--
Verlustzuweisung in % des Kapitals	336 %	18 %	7 %"

Von den Prüfern wurde die Auffassung vertreten, bei dem Unternehmen der Beschwerdeführerin habe es sich um einen Voluptuarbetrieb gehandelt. In der Niederschrift über die von den Prüfungsorganen abgehaltene Schlußbesprechung sowie im Bericht über die Prüfung wurde dazu ausgeführt, in den Jahren 1979 bis 1983 sei ein objektiv erzielter (Gesamt-)Verlust von insgesamt S 4,505.916,-- bei einem Investitionskapital von S 4,450.000,-- erwirtschaftet worden. Dies sei zu Beginn der Gesellschaft voraussehbar gewesen, weil eine Befristung der unternehmerischen Tätigkeit von vornherein geplant gewesen sei. In der Beitrittserklärung der Gesellschafter sei die T. GmbH ermächtigt worden, das unentgeltliche Ausscheiden aus der Gesellschaft mit 1. Juli 1982 zu beschließen.

Tatsächlich seien die Gesellschafter (mit einer Ausnahme) zum 1. Jänner 1983 ausgeschieden. Einem positiven Ergebnis sei vor allem der Erwerb der EDV-Anlage I-H (Anschaffungskosten S 24,900.000,--) am 17. Dezember 1980 und der Eintritt in den bestehenden Leasingvertrag mit der Ph. GmbH entgegengestanden, da die zu erwartenden Leasingraten zur Deckung des Kaufpreises nicht ausgereicht hätten (Unterdeckung S 2,250.000,--). Eine günstige Verwertung dieses Wirtschaftsgutes nach Ablauf der Grundmietzeit sei nicht möglich gewesen, da der Lieferant vom Rückkaufsrecht Gebrauch gemacht habe. Die Anschaffungskosten der Glastrusionsanlage hätten S 3,000.000,-- betragen (abzüglich zurückbehaltene Kaution von S 1,000.000,--), die Mieteinnahmen S 1,104.000,--. Gegen eine günstigere Verwertung dieser Anlage hätten deren Alter (sieben Jahre nach Ablauf der Grundmietzeit), und die Abhängigkeit vom Leasingnehmer (F GmbH W) und dem Nutzer der Anlage (N-GmbH & Co KG B), welche im Besitz des entsprechenden know-how gewesen sei, gesprochen. Da diese beiden Anlagegüter 97 % des Gesamtvolumens des Unternehmens ausmachten, seien die daraus erwachsenen, absehbaren Verluste für den Gesamtverlust entscheidend gewesen.

Weiters wurde von den Prüfern festgestellt, der Kaufpreis der EDV-Anlage sei neben einer Barzahlung von S 2,460.000,-- durch eine Schuldübernahme im Ausmaß von S 22,640.000,-- aufgebracht worden. Die Verbindlichkeit sei nicht abgezinst worden, was einen Wiederaufnahmsgrund darstelle.

Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Jahre 1980 bis 1982 sowie der Einheitswertbescheide und erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Feststellungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 1980 bis 1983.

In den Berufungen gegen diese Bescheide wurde zunächst eingewendet, der Erwerb eines Anlagegutes gegen einen mittelfristigen unverzinslichen Lieferantenkredit führe nicht zwingend zu einer Abwertung des tatsächlichen Kaufpreises auf einen Barwert. Sei wie im Falle der Erstbeschwerdeführerin ein einheitlicher Kaufvertrag anzunehmen, so liege ein im Hinblick auf die ratenweise Abstattung von vornherein höher angesetzter Kaufpreis vor, der voll zu aktivieren sei. Nach dem sog. gemilderten Niederstwertprinzip müsse bei der Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens keine Abwertung der Wirtschaftsgüter vorgenommen werden.

Weiters wurde vorgebracht, durch die Einsichtnahme in die (von den Mitunternehmern) abgeschlossenen Verträge habe die Finanzverwaltung feststellen können, daß alle wirtschaftlichen Abläufe bei dem Unternehmen vertragsgemäß erfolgt seien. Eine neue Sachverhaltserkenntnis habe die Finanzverwaltung durch die Vorlage der Verträge nicht schöpfen können. Durch die Einsichtnahme in die Verträge habe die Finanzverwaltung nichts anderes feststellen können, als daß der bekannte Sachverhalt (Kauf der einzelnen Wirtschaftsgüter, Überlassung über einige Jahre und anschließender Verkauf zu einem bekannten Preis) vertragskonform gewesen sei. Nach Einsichtnahme in die Dokumente habe die Finanzverwaltung lediglich ihre rechtliche Beurteilung, daß Liebhaberei vorliegt, geändert. Eine solche Änderung könne aber nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen.

Zur Beurteilung der Tätigkeit der Gesellschaft als Liebhaberei wandte sich die Beschwerdeführerin zunächst gegen die Feststellung, bereits bei Gründung der Mitunternehmerschaft sei die Erzielung eines Verlustes voraussehbar gewesen, weil die unternehmerische Tätigkeit von vornherein befristet gewesen sei. Die Begründung, die T. GmbH sei in den Beitrittserklärungen der Gesellschafter ermächtigt worden, das unentgeltliche Ausscheiden aus der Gesellschaft mit 1. Juli 1982 zu beschließen, gehe ins Leere. Tatsächlich seien die Gesellschafter nämlich erst zum 1. Jänner 1983 ausgeschieden.

Weiters wurde ausgeführt, die Mitunternehmerschaft habe nicht nur die beiden Leasinggeschäfte (EDV-Anlage und Glastrusionsanlage), sondern auch eine größere Anzahl anderer Leasinggeschäfte abgewickelt, die alle zu einem Gewinn geführt hätten. Auch Handelsgeschäfte mit positiven Ergebnissen seien abgeschlossen worden. Lediglich bei der EDV-Anlage hätten die laufenden Leasingraten die Lieferantenrechnung nicht voll gedeckt. Dabei sei aber in die Betrachtung, ob ein Totalperiodengewinn erzielt wird, auch ein Veräußerungsgewinn einzubeziehen. Zu dem wirtschaftlich kalkulierten Veräußerungsgewinn sei es dabei allerdings nicht gekommen. Mit der Firma I sei im Vertrag vom 20. Dezember 1979 vereinbart worden, daß I den Computer nach Ablauf der Mietzeit zu verwerten hätte, wobei der Erlös zwischen I und dem Eigentümer zu teilen wäre. Wäre es bei dieser ursprünglichen vertraglichen Vereinbarung geblieben, hätte das Leasinggeschäft mit einem Gewinn geendet. Da eine Befragung von Experten ergeben habe, daß diese Computeranlage nach dem Ablauf der Mietdauer voraussichtlich noch einen Restwert haben werde, sei mit I im Jahre 1980 eine Nachtragsvereinbarung geschlossen worden, wobei gehofft worden sei, daß dadurch noch ein erheblich höherer Gewinn erzielt werden würde. Es sei nämlich nunmehr vereinbart worden, daß der

Mitunternehmerschaft der volle Veräußerungserlös verbleibe, wobei im Gegenzug I die Möglichkeit habe eingeräumt werden müssen, bei Vorliegen sehr eng formulierter Tatbestände, den Computer zurückzukaufen. Die N. GmbH habe als Nachfolgerin von I im August 1984 von ihrem Rückkaufsrecht Gebrauch gemacht. Bei Abschluß des Zusatzvertrages im Jahre 1980 sei nicht absehbar gewesen, daß der Rechtsnachfolger der I im August 1984 von dem sehr eingeschränkten vertraglichen Rückkaufsrecht Gebrauch machen würde. Wäre mit einem Rückkauf zu rechnen gewesen, wäre die Zusatzvereinbarung nicht abgeschlossen worden.

Selbst dann, "wenn von der Rückkaufoption Gebrauch gemacht worden wäre", hätte aber ein Gewinn entstehen können, wenn die Refinanzierungskosten während der Laufzeit der Miete nicht mehr als 8 % betragen hätten. Es sei weder 1979 noch 1980 vorhersehbar gewesen, daß in den Jahren 1981 bis 1983 ein extrem hohes Zinsniveau bestehen würde. Wären die Refinanzierungskosten in einer Größenordnung wie in den Jahren 1986 bis 1988 gelegen gewesen, hätte trotz der Ausübung der Rückkaufsoption ein erheblicher Gewinn erzielt werden können.

Hinsichtlich der Glastrusionsanlage wurde ausgeführt, der Verlust sei deswegen eingetreten, weil sich der Vertragspartner rechtswidrig verhalten habe. Gegen Ende der Mietperiode habe es Verzögerungen beim Eingang der Mietzahlungen gegeben. Daraus habe sich ein Rechtsstreit ergeben, der sich über mehr als fünf Jahre erstreckt habe.

In einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung wurde ausgeführt, die Vereinbarung zwischen der I GmbH und A GmbH & Co KG vom 20. Dezember 1979 und die Nachtragsvereinbarung vom 30. Jänner 1980 seien erstmals im Prüfungsverfahren vorgelegt worden. Aus diesen Vereinbarungen gehe hervor, daß infolge eines Anbots der A GmbH & Co KG an die I GmbH, die Anlage um die restlichen abgezinsten Mietezahlungen wieder an den Lieferanten zu verkaufen, die Lukrierung eines Gewinnes unmöglich gewesen sei. Weiters seien die Beitrittserklärungen der Gesellschafter der Mitunternehmerschaft (mit geplanter Befristung der Gesellschaft) und der bei der Gründung geführte Schriftverkehr, der Mietvertrag mit der P GmbH über die EDV-Anlage sowie der Schriftverkehr im Zusammenhang mit dem Erwerb der EDV-Anlage im allgemeinen erstmals eingesehen worden. Sämtliche Vereinbarungen über den Rückkauf der EDV-Anlage seien bereits vor der Anschaffung der EDV-Anlage beschlossen worden. Obwohl das Argument von Refinanzierungskosten bereits während des (Prüfungs)-Verfahrens vorgebracht worden sei, sei eine rechnerische Darstellung eines möglichen anderen Verlaufes des Vermietungsgeschäftes unterblieben. Da die Anschaffungskosten einschließlich der Zinskomponente ebenso wie die Mieteinnahmen von Beginn an fixiert gewesen seien, sei nicht verständlich, welchen Einfluß geänderte Refinanzierungskosten gehabt haben könnten.

Hinsichtlich der Vermietung des Glastruders wurde vom Prüfer ausgeführt, daß auch ein besserer Verlauf des Mietgeschäftes dieser Anlage ein positives Gesamtergebnis nicht hätte bewirken können. Die F GmbH W habe die Glastrusionsanlage an die TMV GmbH verkauft. Diese habe die Anlage an die Verkäuferin vermietet. Genutzt sei die Maschine nach wie vor von der N GmbH & Co KG worden. Es habe nicht geklärt werden können, warum die Mietezahlungen auf Grund von Differenzen des Mieters mit dem Benützer der Maschine eingestellt worden seien.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Unter Hinweis auf das Beteiligungsanbot an die stillen Gesellschafter und die diesen gegenüber abgegebenen Rentabilitätsberechnungen ging die belangte Behörde davon aus, daß von vornherein nur eine kurze Dauer der Gesellschaft zur Lukrierung von Verlusten geplant gewesen sei. Der Gesamtverlauf des Unternehmens sei vor allem aus der Anschaffung der EDV-Anlage entstanden. Durch den Eintritt in den bestehenden Leasingvertrag hätten die Anschaffungskosten duch die zu erwartenden Mieterträge nicht abgedeckt werden können. Einem Veräußerungsgewinn der Anlage sei das Rückkaufsrecht des Verkäufers entgegengestanden. Es sei unglaubwürdig, daß angenommen worden sei, der Rückkaufsberechtigte werde von seinem Recht nicht Gebrauch machen. Sinngemäß wurde weiters die Meinung vertreten, ein positives Ergebnis der Vermietung des Glastruders hätte den Gesamtverlust nicht beeinflussen können. Da die Gesamtkonstruktion durch die erstmals im Prüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen aufgezeigt worden sei, seien Wiederaufnahmsgründe vorgelegen.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid werden dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin wendet sich zunächst gegen die Wiederaufnahme des die Jahre 1980 bis 1982 betreffenden Verfahrens. Sie vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, daß die Beurteilung der Frage im Zuge einer

Betriebsprüfung, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen könne. Damit wird aber von den Beschwerdeführern außer acht gelassen, daß - worauf die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid verkürzt, aber für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides ausreichend, hingewiesen hat - sämtliche Schriftstücke über die Begründung der Gesellschaft und den Beitritt der einzelnen Gesellschafter sowie die den jeweiligen Interessenten zur Verfügung gestellten Rentabilitätsberechnungen der Abgabenbehörde erstmals im Prüfungsverfahren zugänglich gemacht worden sind. Damit sind aber für die Abgabenbehörde im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und deren Kenntnis allein bzw. in Verbindung mit den für die einzelnen Jahre vorgelegten Bilanzen einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen konnten. Von einer bloßen Änderung der Beurteilung eines bekannten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde kann somit keine Rede sein. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde hat die belangte Behörde auch damit, daß sie auf das "keineswegs unbedeutende Ergebnis" aus dem Vorliegen dieser "schwerwiegenden" Wiederaufnahmsgründe hinwies, zwar ebenfalls knapp, aber insgesamt ausreichend die Ermessensübung bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens begründet.

Schließlich gehen die Beschwerdeausführungen, wonach es sich bei dem von den Prüfern festgestellten Umstand, daß die EDV-Anlage überwiegend im Wege einer Schuldübernahme finanziert worden sei, nicht um eine abgabenrechtlich relevante neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO gehandelt habe, schon deswegen ins Leere, weil sich die belangte Behörde auf diesen Umstand - anders als die Abgabenbehörde erster Instanz - gar nicht gestützt hat, worauf sie im angefochtenen Bescheid ausdrücklich hingewiesen hat.

In der Sache selbst ist auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, zu verweisen, wonach eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen ist, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung eine objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Ergibt dabei die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben, also mit dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei dieses Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist.

Stellt sich eine - wenn auch den äußeren Anschein insbesondere eines Gewerbebetriebes darstellende - Betätigung solcherart nicht als eine Einkunftsquelle i.S.d. § 2 EStG dar, so ist sie auch nicht als gewerblicher Betrieb anzusehen, für den gemäß den §§ 57 ff BewG 1955 ein Einheitswert des Betriebsvermögens festzustellen ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof weiters erst jüngst in seinem Erkenntnis vom 17. September 1996, 95/14/0052, ausgesprochen hat, kann eine Betätigung, die von vornherein nur auf einen bestimmt begrenzten Zeitraum (von noch absehbarer Dauer) geplant ist, nur dann als Einkunftsquelle angesehen werden, wenn die Betätigung objektiv geeignet ist, innerhalb dieses geplanten Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Die von vornherein geplante Beschränkung kann sich dabei auch auf den Zeitraum der Beteiligung beziehen.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde daraus, daß aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages über die Kündigungsmöglichkeit zum 1. August 1982, aus Rentabilitätsberechnungen, der Gewinn- und Verlust-Rechnung - die sich ausdrücklich auf 1980, 1981 und sieben Monate des Jahres 1982 erstreckte - und dem Beteiligungsangebot - in dem ausdrücklich von einem Ausscheiden der Mitunternehmer mit Ende Juli 1982 die Rede war - den Schluß gezogen, daß von vornherein nur eine zeitlich beschränkte Betätigung beabsichtigt gewesen ist. Diese Folgerung der belangten Behörde entspricht den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens und findet auch in der tatsächlichen Abwicklung des Unternehmens seine Bestätigung. Der in der Beschwerde hervorgehobene Umstand, daß die Gesellschafter dann tatsächlich erst einige Monate später, nämlich mit 1. Jänner 1983 ausgeschieden sind, steht einer solchen Beurteilung dabei nicht entgegen.

Darüber hinaus zeigen die von der T. GmbH gegenüber ihren Gesellschaftern angestellten Berechnungen, daß ein subjektives Ertragsstreben von vornherein nicht gegeben gewesen ist. Wie von der belangten Behörde zutreffend ausgeführt wurde, war vielmehr von Beginn an eine "Verlustverteilungsgesellschaft" geplant.

Wenn im gegebenen Zusammenhang von den Beschwerdeführern zugestanden wird, "lediglich bei einem einzigen Computergeschäft" habe die laufende Leasingrate die Lieferantenrechnung nicht abgedeckt, so ist zunächst darauf zu verweisen, daß dieser einzelne Geschäftsvorfall aus der Vermietung der EDV-Anlage - die nach den Feststellungen der belangten Behörde 86,5 % des Anlagevermögens ausmachte - einen Verlust erbrachte, der durch die vereinzelten

weiteren im Unternehmen abgewickelten Rechtsgeschäfte nicht hätte abgedeckt werden können. Wenn dabei in der Beschwerde behauptet wird, es sei ein entsprechender Gewinn aus der Veräußerung der EDV-Anlage erwartet worden, so steht dem zunächst schon die Rentabilitätsberechnung entgegen, in der eine entsprechende Einnahme gar nicht aufscheint. Den Beschwerdeausführungen, es wäre ein Gewinn aus dem Geschäft entstanden, wenn der Leasingvertrag in seiner ursprünglichen Fassung nicht durch die Nachtragsvereinbarung (vom 30. Jänner 1980) geändert worden wäre, ist weiters entgegenzuhalten, daß eine derartige Vereinbarung, mit der auf ein bereits eingeräumtes (vermögenswertes) Recht (entschädigungslos) verzichtet wird, keinesfalls für ein subjektives Ertragsstreben spricht. Überdies ist es im Beschwerdefall zur Begründung der Publikumsgesellschaft erst lange nach dieser Nachtragsvereinbarung (nämlich am 23. Dezember 1980) gekommen, sodaß im Zeitpunkt der hier relevanten Erweiterung der unechten stillen Gesellschaften ein Ertragsstreben keinesfalls vorhanden gewesen sein konnte. Nicht verständlich erscheint das Vorbringen, mit dem Rückkauf sei nicht gerechnet worden, da im gleichem Zusammenhang ausdrücklich darauf hingewiesen wird, daß es sich bei dem den Rückkauf in Anspruch Nehmenden um "einen völlig fremden Dritten" gehandelt habe.

Schließlich steht auch dem Vorbringen, selbst unter Außerachtlassung eines Veräußerungsgewinnes hätte ein Gewinn entstehen können, wenn nicht in den Jahren 1981 bis 1983 ein extrem hohes Zinsniveau bestanden hätte, die den Gesellschaftern übermittelte Rentabilitätsberechnung entgegen, in der ein Zinsaufwand nicht kalkuliert worden ist. Damit stimmt überein, daß die Anschaffungskosten der EDV-Anlage nach den Beschwerdeausführungen (weitaus überwiegend) durch einen "mittelfristigen unverzinslichen Lieferantenkredit" finanziert worden sind. Auch in den für die Streitjahre eingereichten Gewinn- und Verlust-Rechnungen scheinen Zinsaufwendungen nennenswerten Ausmaßes nicht auf.

Ob die Gebarung im Falle der Glastrusionsanlage - Vermietung der angeschafften Maschine an den Verkäufer, wobei diese nach wie vor von einem Dritten genutzt wurde, und spätere Einstellung der Mietezahlungen infolge von "Differenzen" des Verkäufers mit dem Benützer trotz behaupteter Garantie - den üblichen Geschäftsgepflogenheiten entsprach ("seltsam anmutende Geschäfts-Gebarung", wie sich die belangte Behörde ausdrückte) oder nicht, konnte schon deswegen dahingestellt bleiben, weil dieses Geschäft bereits in den für die Streitjahre ausschließlich Verlustzuweisungen enthaltenden Rentabilitätsberechnungen berücksichtigt worden ist. Nicht einmal von der Beschwerdeführerin wird die Behauptung aufgestellt, daß bei Fortdauer der Mietezahlungen für die Glastrusionszahlungen die Verluste aus der EDV-Anlage ausgeglichen und damit ein positiver Ertrag der gesamten Betätigung hätte erzielt werden können.

Da somit im Beschwerdefall insgesamt eine zeitlich beschränkte Betätigung vorgelegen ist, innerhalb der ein Gesamtgewinn nicht erwirtschaftet werden konnte, und da im Hinblick auf die alleinige Absicht der Zuweisung von Verlusten an die Gesellschafter die Erzielung eines solchen Gewinnes gar nicht erstrebt worden ist, entsprach der angefochtene Bescheid dem Gesetz. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Da die zu beurteilenden Rechtsfragen durch die bisherige Rechtsprechung klargestellt sind, konnte die Entscheidung in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat getroffen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1993130166.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at