jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/11/16 93/14/0059

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.11.1993

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §281;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Hutter, über die Beschwerde des Dr. E in V, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungsenat III, vom 10. Februar 1993, 13/20/4-BK/Ma-1993, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Einkommensteuer für die Jahre 1984 und 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Facharzt, erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung.

In den erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen sind in den Jahren 1984 und 1985 negative Einkünfte von 157.792 S und von 596 S enthalten, die aus einer vom Beschwerdeführer am 16. November 1984 erworbenen echten stillen Beteiligung von 150.000 S an einer GmbH stammen. Die GmbH hat Werberechte gekauft und von deren Anschaffungskosten gemäß § 8 EStG 1972 im selben Jahr eine vorzeitige Abschreibung vorgenommen. Es handelt sich dabei um das Beteiligungsmodell, das dem hg Erkenntnis vom 22. Juni 1993, 93/14/0086, zugrunde gelegen ist.

Mit Schreiben vom 10. Juli 1987 forderte das Finanzamt V den Beschwerdeführer auf, die Beteiligungserklärung sowie die Kontoauszüge für die Jahre 1984 und 1985 vorzulegen und darzustellen, warum er die Ansicht vertrete, die Beteiligung werde auf Dauer zu einem Werbungskostenüberschuß führen.

Der Beschwerdeführer legte am 10. August 1987 unter anderem die von der GmbH gegengezeichnete Beteiligungserklärung samt dem auf der Rückseite abgedruckten Gesellschaftsvertrag vor und führte aus, anläßlich seiner Beteiligung sei ihm mitgeteilt worden, die GmbH verwerte die Werberechte an einer internationalen Show. Die Gewinnprognose habe eine jährliche Rendite von über 20 % erwarten lassen. Da die Anlaufschwierigkeiten und die

daraus resultierenden Verluste nun überwunden seien, habe er für das Jahr 1986 im Jahr 1987 bereits eine entsprechende Gewinnausschüttung erhalten. Auf Grund der derzeitigen Erfolgsaussichten könne für die kommenden Jahre mit den anläßlich des Eingehens der Beteiligung geplanten Ertragsausschüttungen gerechnet werden.

Das Finanzamt V erließ für die Streitjahre auf Grund geänderter Mitteilungen über andere Beteiligungen des Beschwerdeführers wiederholt Bescheide gemäß § 295 Abs 1 BAO (zuletzt am 25. August 1989 für das Jahr 1984 und am 13. September 1989 für das Jahr 1985), wobei es die Werbungskostenüberschüsse aus der stillen Beteiligung stets anerkannt hatte.

Am 31. Juli 1990 langte beim Finanzamt V eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes L ein, die anläßlich einer bei der GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung erstellt worden war. Darin wurde ausgeführt, die an der GmbH bestehenden stillen Beteiligungen stellten wegen der tatsächlichen Beteiligungsdauer (der Beschwerdeführer hatte im April 1987 vom Übernahmeanbot des liechtensteinischen Rechtsträgers Gebrauch gemacht) und des Mißverhältnisses zwischen Kapitaleinsatz und Kapitalrückfluß (das durch die Verminderung des Übernahmepreises von 70 % auf 67,5 % des Nominales der gezeichneten Beteiligung noch vergrößert wurde) keine steuerlich beachtlichen Einkunftsquellen dar.

Mit Bescheiden vom 2. Oktober 1990 nahm das Finanzamt V das Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1984 und 1985 mit der Begründung wieder auf, anläßlich einer bei der GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung sei hervorgekommen, daß die gegenständliche stille Beteiligung auf Grund der tatsächlichen Beteiligungsdauer sowie des Mißverhältnisses zwischen Kapitaleinsatz und -rückfluß keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstelle. In den neu erlassenen Sachbescheiden brachte das Finanzamt V die Werbungskostenüberschüsse aus der Beteiligung daher nicht mehr zum Ansatz.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer aus, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei zu Unrecht erfolgt, weil keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, sondern der bereits zur Gänze offengelegte Sachverhalt lediglich rechtlich anders gewürdigt worden sei. Seine Beteiligung stelle überdies keine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar, weil das Gesellschaftsverhältnis auf unbestimmte Zeit eingegangen worden sei. Er habe von dem bloß als Risikoabsicherung gedachten Übernahmeanbot des liechtensteinischen Rechtsträgers nur Gebrauch gemacht, weil wegen des wirtschaftlichen Mißerfolges der GmbH die prognostizierten Erträge nicht hätten erzielt werden können. Es sei aber verfehlt, wegen dieses Mißerfolges rückwirkend Liebhaberei bei allen Beteiligten anzunehmen.

In der mündlichen Verhandlung begehrte der Beschwerdeführer die Aussetzung des Verfahrens, weil bereits mehrere gleich gelagerte Fälle beim Verwaltungsgerichtshof anhängig seien. Ansonsten wiederholte er im wesentlichen seine Berufungsausführungen, wobei er unter Hinweis auf einen Vortrag eines Organwalters des Bundesministeriums für Finanzen und die Einkommensteuerrichtlinien 1984 behauptete, die Vorgangsweise des Finanzamtes stelle eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab.

Eine Aussetzung des Verfahrens erscheine nicht zweckmäßig, weil der Beschwerdeführer keinen konkreten Fall (unter Hinweis auf die Aktenzahl) genannt habe, der beim Verwaltungsgerichtshof anhängig sei. Sollte in den anhängigen Verfahren die Liebhabereiverordnung anzuwenden sein, wären diese Verfahren mit dem gegenständlichen Fall ohnedies nicht vergleichbar. Überdies sei noch die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens zu prüfen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte die belangte Behörde aus, das Finanzamt V habe sich dabei auf die bei der abgabenbehördlichen Prüfung der GmbH getroffenen Feststellungen gestützt. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers seien dem Finanzamt V bis zum Einlangen der Kontrollmitteilung des Finanzamtes L am 31. Juli 1990 nicht alle wesentlichen Tatsachen bekannt gewesen. Im Schreiben vom 10. August 1987 habe der Beschwerdeführer die bereits im April 1987 erfolgte Abschichtung (von 60 %) seines Anteiles verschwiegen. Er habe dem Finanzamt V lediglich mitgeteilt, die Anlaufschwierigkeiten seien nun überwunden und es sei bereits ein entsprechender Gewinn ausgeschüttet worden, ohne jedoch bekanntzugeben, daß es sich dabei um eine einmalige Auszahlung von 4,5 % Zinsen statt der garantierten dreimal 9 % Zinsen handle. Der Verkauf von nur 60 % der mittlerweile wertlosen Beteiligung um 67,5 % ihres Nominales statt der ursprünglich garantierten 70 % für die gesamte Beteiligung stelle ebenso eine neue Tatsache dar wie die Änderung der Höhe der Verlustzuweisung in den Streitjahren um jeweils 1.438 S. Entscheidend sei aber die tatsächliche Beteiligungsdauer des Beschwerdeführers gewesen, die

dem Finanzamt V unbestrittenermaßen erst auf Grund der Kontrollmitteilung des Finanzamtes L bekannt geworden sei.

In der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle stütze sich der Beschwerdeführer zu Unrecht auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Den allgemeinen Ausführungen eines Organwalters des Bundesministeriums für Finanzen anläßlich eines Vortrages sowie allgemeinen Verwaltungsanweisungen, wie zB den vom Beschwerdeführer genannten Einkommensteuerrichtlinien 1984, könne nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft im Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Finanzamt voraussetze. Die stille Beteiligung des Beschwerdeführers stelle keine Einkunftsquelle dar, weil er es von vornherein darauf angelegt habe, diese zu einem bestimmten Stichtag und zu einem feststehenden Übernahmepreis, der ihm vom liechtensteinischen Rechtsträger zugesagt worden war, wieder zu veräußern und Erträge daraus im wesentlichen nur durch Steuerersparnis ("Verlustzuweisung" sowie Sonderwerbungskosten) zu erzielen. Der nach den Angaben des Beschwerdeführers in den ersten drei Jahren zu erzielende Ertrag von 103,3 % des Nominales der Beteiligung bestehe zu 70 % aus dem Veräußerungserlös. Bereits im Ausgabeprospekt, in dem das Übernahmeanbot des liechtensteinischen Rechtsträgers zum 31. Dezember 1987 zu einem Preis von 70 % des gezeichneten Nominales enthalten sei, werde auf die Steuerersparnis bzw die Steuerfreiheit des Veräußerungserlöses hingewiesen. Die Beteiligung des Beschwerdeführers sei von Anfang an objektiv ertragsunfähig gewesen. Er sei als stiller Gesellschafter von den Erfolgsaussichten der GmbH abhängig gewesen. Bereits im Zeitpunkt des Erwerbes der Werberechte durch die GmbH bzw des Eingehens der stillen Beteiligung habe sich die Veranstalterin der Shows in finanziellen Schwierigkeiten befunden. Dies habe sodann am 24. April 1985 zu einem Konkursantrag geführt. Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Veranstalterin sei jedoch am 12. Dezember 1985 mangels verwertbarer Masse abgewiesen worden. Die Werbeeinnahmen der GmbH seien daher viel zu optimistisch prognostiziert worden. Ob diese Umstände dem Beschwerdeführer bei Eingehen der stillen Beteiligung bekannt gewesen seien, sei für die objektive Ertragsfähigkeit seiner Beteiligung irrelevant. Abgesehen davon, daß bereits im Zug des Beteiligungserwerbes ein Übernahmeanbot zu einem bestimmten Stichtag sowie zu einem feststehenden Übernahmepreis abgegeben worden sei, stelle auch die Ergebnisvorschau auf eine zeitliche Begrenzung der Beteiligung ab. Lediglich für eine zeitlich begrenzte Beteiligung sei nämlich eine Ergebnisvorschau samt Liquiditätsrechnung unter Berücksichtigung der Steuerersparnis nach Grenzsteuersätzen gestaffelt dargestellt worden. Für die im Ausgabeprospekt angebotene Variante der Fortsetzung des Beteiligungsverhältnisses fehle hingegen jede Darstellung der Ertragsaussichten. Die Zurückbehaltung von 40 % der stillen Beteiligung sei vom Treuhänder des Beschwerdeführers mit der Begründung empfohlen worden, dies sei aus steuerlicher Sicht von großem Vorteil, weil seiner Erfahrung nach von den Finanzämtern immer wieder versucht werde, stille Beteiligungen mit einer garantierten Abschichtung unter dem Gesichtspunkt der "Gesamtgewinnbetrachtung" zu beurteilen, was bei der gewählten Vorgangsweise wegen der weiterbestehenden Gesellschafterstellung nicht möglich sei. Die stille Beteiligung sei aber spätestens seit Ende des Jahres 1986 als grundsätzlich unverkäuflich und somit wertlos anzusehen, weil bereits seit Juni 1986 nichts mehr aufgeführt und mit Vertrag vom 16. Dezember 1986 auch das für die Aufführungen notwendige Anlagevermögen veräußert worden sei. Da es ohne Aufführungen aber keine Werbeeinnahmen gäbe, ändere sich an der rechtlichen Beurteilung der stillen Beteiligung durch die Zurückbehaltung von 40 % derselben nichts. Objektiv betrachtet sei aus der stillen Beteiligung kein Werbungskostenüberschuß zu erzielen gewesen, weil weder die Steuerersparnis noch der (steuerfreie) Abschichtungserlös bei der Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligung zu berücksichtigen gewesen seien. Überdies sei auch die vom Beschwerdeführer behauptete Absicht, aus der stillen Beteiligung einen Gesamtüberschuß erzielen zu wollen, nicht glaubhaft.

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 kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Vorwurf, die belangte Behörde hätte über den Antrag auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO vor Erlassung des angefochtenen Bescheides bescheidmäßig absprechen müssen, ist unberechtigt. Denn einerseits wird im Spruch des angefochtenen Bescheides nicht über die Aussetzung der Entscheidung abgesprochen, anderseits erstrecken sich die Beschwerdepunkte darauf nicht. Im übrigen besteht kein Rechtsanspruch auf Aussetzung der

Entscheidung. Durch die Vorgangsweise der belangten Behörde, erst im angefochtenen Bescheid ihr dahingehend ausgeübtes Ermessen, das Verfahren nicht auszusetzen, darzulegen, ist der Beschwerdeführer in keinem Recht verletzt worden.

Der Beschwerdeführer behauptet, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei zu Unrecht erfolgt. Das Finanzamt V habe bei Erlassung der Wiederaufnahmebescheide keine einzige neue Tatsache angeführt, sondern lediglich eine andere rechtliche Wertung eines bereits bekannten Sachverhaltes vorgenommen. Diese Behauptung ist aktenwidrig. Das Finanzamt V hat die ihm am 31. Juli 1990 zugekommene, anläßlich der abgabenbehördlichen Prüfung der GmbH ausgefertigte Kontrollmitteilung zum Anlaß genommen, das Verfahren wieder aufzunehmen. Insbesondere hat das Finanzamt V die tatsächliche Beteiligungsdauer sowie das Mißverhältnis zwischen Kapitaleinsatz und -rückfluß als neu hervorgekommene Tatsachen genannt, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens geführt haben. Der Hinweis auf die Einsichtnahme des Vorstandes des Finanzamtes V im Februar 1988 in die Akten der GmbH geht in bezug auf die Möglichkeit, daß dem Finanzamt die eben genannten Tatsachen bereits damals bekannt gewesen seien, ins Leere, weil im Februar 1988 aus den - auch dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten - Akten der GmbH Abschichtungen stiller Gesellschafter nicht ersichtlich waren. Dies wurde erst im Zug der bei der GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 1989 festgestellt. Der Beschwerdeführer behauptet auch nicht, dem Finanzamt sei die Tatsache der Abschichtung von 60 % der Beteiligung im April 1987 vor dem 31. Juli 1990 bereits bekannt gewesen. Er hält die Tatsache jedoch für irrelevant. Daher hat er es wohl auch für entbehrlich gehalten, in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. August 1987, in der er die Erfolgsaussichten seiner stillen Beteiligung in den folgenden Jahren dargelegt hatte, auf diese Tatsache hinzuweisen. Für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer stillen Beteiligung stellt die bereits rund zweieinhalb Jahre nach deren Erwerb erfolgte (teilweise) Veräußerung der Beteiligung wegen des wirtschaftlichen Mißerfolges des Geschäftsherrn entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers sehr wohl eine relevante Tatsache dar. Es trifft daher nicht zu, daß erst die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid Wiederaufnahmsgründe "nachgeschoben" hat.

Hinsichtlich des bei der Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs 4 BAO von der Behörde auszuübenden Ermessens wendet der Beschwerdeführer ein, das Finanzamt V habe dieses nicht begründet. Damit rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, die im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof jedoch nicht beachtlich ist, weil diese Verletzung nicht der belangten Behörde bei Erlassung des angefochtenen Bescheides unterlaufen ist, sondern allenfalls dem Finanzamt V vorzuwerfen gewesen wäre. Daß die belangte Behörde das Ermessen im angefochtenen Bescheid nicht begründet hätte, trifft hingegen nicht zu. Welche berechtigten Interessen des Beschwerdeführers durch die Ermessensübung der belangten Behörde verletzt worden sind, ist aus den Beschwerdeausführungen ebensowenig erkennbar wie das Vorliegen einer Ermessensüberschreitung oder eines Ermessensmißbrauchs.

Mit der Frage, ob das Beteiligungsmodell für die stillen Beteiligten eine Einkunftsquelle darstellt oder zu steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei führt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Erkenntnissen vom 22. Juni 1993, 93/14/0086, und vom 5. August 1993,93/14/0110, auseinandergesetzt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird daher gemäß § 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG auf die Ausführungen in den genannten Erkenntnissen verwiesen. Auch im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde die Feststellung über die Absicht des Beschwerdeführers, die Beteiligung entsprechend den bei ihrem Erwerb erhaltenen Übernahmeanbot des liechtensteinischen Rechtsträgers nach rund dreieinhalb Jahren zu verkaufen, schlüssig begründet. Im Rahmen der dem Verwaltungsgerichtshof zustehenden Prüfungsbefugnis sind keine Bedenken gegen die Beweiswürdigung der belangten Behörde entstanden.

Inwieweit der Sachverhalt durch die belangte Behörde nicht vollständig ermittelt worden wäre, ist ebensowenig erkennbar wie das vom Beschwerdeführer behauptete Nichtvorhalten wesentlicher Feststellungen durch die belangte Behörde. Sollte der Beschwerdeführer mit dem Vorwurf, der Sachbearbeiter habe ihn im Glauben gelassen, am 15. Dezember 1992 werde noch keine endgültige Sachentscheidung ergehen, eine Verletzung des Parteiengehörs geltend machen, so ist ihm zu erwidern, daß für die Richtigkeit dieser Behauptung keine ausreichenden Anhaltspunkte vorliegen. Der Beschwerdeführer war in der mündlichen Verhandlung ohnedies von seinem Steuerberater vertreten. Daß er Wesentliches nicht hätte vorbringen können, konkretisiert der Beschwerdeführer nicht.

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

Von einer Verhandlung konnte ungeachtet des Antrages des Beschwerdeführers gemäß § 39 Abs 2 Z 6 VwGG

abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl Nr 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1993140059.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at