



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 4020 Linz, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, vom 18. Mai 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8. Mai 1998 betreffend Einkommensteuer 1985 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. war 1985 als echter stiller Gesellschafter an der PL AG beteiligt und erklärte daraus negative Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ 1987 einen gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen, erklärungsgemäßen Bescheid betreffend die Einkommensteuer 1985.

Mit Bescheid vom 8.5.1998 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz sodann einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuerbescheid 1985, in dem die Beteiligung als stiller Gesellschafter an der PL AG nicht als Einkunftsquelle anerkannt wurde.

Es folgte ein Berufungsverfahren, in dem die Abgabenbehörde erster Instanz eine abweisende Berufungsvorentscheidung erließ. Im Instanzenzug wies die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung als unbegründet ab, da die stille Beteiligung an der PL AG nicht geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erbringen. Ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis bringe die Beteiligung erst dann, wenn man die im aufgelegten Prospekt angeführte Steuerersparnis mit einbeziehe. Aus dem Zusammenhang der Umstände biete die Beteiligung das Bild einer Gesellschaft, die dem stillen Gesellschafter in erster Linie (steuerlich wirksame) Verluste vermitteln solle. Es fehle insgesamt an der

subjektiven Überschusserzielungsabsicht. Die fünfjährige Verjährungsfrist bestimme sich nach der im § 208 Abs. 1 lit. d BAO normierten Frist, die erst mit Ablauf des Jahres zu laufen beginne, in der die Ungewissheit beseitigt worden sei. Die Ungewissheit, wie die gegenseitliche Beteiligung steuerlich zu behandeln sei, sei frühestens 1993 beseitigt worden, da in diesem Jahr "die ersten richtungsweisenden Entscheidungen" der Rechtsmittelbehörde ergangen seien. Der Einkommensteuerbescheid vom 8.5.1998 sei daher jedenfalls noch innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist erlassen worden.

Der Bw. brachte dagegen Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein, der den Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gem. § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufhob:

Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass die Erlassung eines vorläufigen Bescheides vor Klärung der Frage, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt, zulässig war. Der Hinweis der belangten Behörde jedoch, dass die "ersten richtungsweisenden Entscheidungen der Rechtsmittelbehörde" Ende März 1993 ergangen seien, trage die Begründung im angefochtenen Bescheid, dass die in der Berufung behauptete Verjährung nicht eingetreten sei, nicht. Feststellungen, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabefestsetzung maßgebliche Ungewissheit im Beschwerdefall weggefallen sei, habe die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage nicht getroffen.

Im Schreiben an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 4.7. und 7.9.2006 führte der Bw. aus, dass der "unabhängige Finanzsenat nur nach Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften Feststellungen nachholen dürfe" (4.7.2006) bzw. unter Verweis auf Ritz, BAO, Kommentar § 115 Tz. 16 das Parteigehör zu wahren sei (7.9.2006).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

A)

- Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei Einkommensteuer fünf Jahre.
- Gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.
- Gem. § 209 Abs. 3 BAO in der bis 2004 geltenden Fassung verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 15 Jahre nach Entstehen des Abgabeananspruches.
- Gem. § 4 Abs. 2 lit. a BAO entsteht der Abgabeananspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Was nun die Feststellungen betrifft, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabefestsetzung maßgebliche Ungewissheit im Beschwerdefall weggefallen sei, ist dazu

Folgendes anzuführen:

Lt. VwGH vom 28.11.1974, 584/73 ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit maßgeblich, unabhängig davon, ob Partei oder Abgabenbehörde davon Kenntnis erlangte; d. h. relevant ist die objektive Beseitigung der Ungewissheit und nicht deren subjektive Beseitigung, da dies zu von der Verwaltung abhängigen bzw. beeinflussbaren Faktoren führen könnte, die eine Verspätung des Erlangens der Kenntnis bedingen würden. Im berufungsgegenständlichen Fall erließ die Abgabenbehörde erster Instanz den Einkommensteuerbescheid 1985 vorläufig gem. § 200 BAO, da sie die Beteiligung als Steuersparmodell konzipiert sah und sie die Frage der steuerlichen Einkunftsquelleneigenschaft mangels geeigneten Beobachtungszeitraums im Jahr der Veranlagung (1987) nicht endgültig qualifizieren konnte.

Der VwGH sprach sodann im Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 durch einen verstärkten Senat aus, dass eine Beteiligung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen sei, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliege, d. h. innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis erzielbar sei: Der VwGH ging in diesem Erkenntnis von der Rechtsauffassung der Unabsehbarkeit eines Zeitraumes von 12 Jahren ab und sah in der Folge eine Zeitspanne dann noch als absehbar an, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert werde. Der VwGH 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 sei 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 werde. Maßgebend sei dabei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund stehe und anderweitige Motive nicht maßgebend seien. Nach Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates hat der VwGH 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. Durch Erlass dieses Erkenntnisses war für die Abgabenbehörde ein Faktum geschaffen, das geeignet war, die beschwerdegegenständliche Ungewissheit zu beseitigen: Durch Fällung dieses Spruches war es für die Abgabenbehörde klar, dass die Beobachtung eines gewissen (starrten) Zeitraumes

aufzugeben war gegen die Beachtung gewisser im bezogenen VwGH-Erkenntnis angeführter Vorgaben. Dieses VwGH-Judikat stellte für die Abgabenbehörde ein Faktum zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft dar. – Bei Beachtung des o. a. Erkenntnisses des VwGH vom 28.11.1974, 584/73, wonach der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit maßgeblich ist, unabhängig davon, ob Partei oder Abgabenbehörde davon Kenntnis erlangen, ist davon auszugehen, dass mit Veröffentlichung des Erkenntnisses des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171 die maßgebliche Ungewissheit im gegenständlichen Berufungsfall weggefallen ist: Ab diesem Zeitpunkt hatte die Abgabenbehörde die Möglichkeit, anhand dieser Judikatur die Frage des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle anhand bezeichneter Kriterien zu überprüfen.

Die Ungewissheit fiel somit 1996 weg; gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO begann die Verjährung mit Ablauf des Jahres 1996 zu laufen: Der berufungsgegenständliche Bescheid erging 1998, d. h. in der fünfjährigen Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 BAO. – Nach der zum Zeitpunkt der Erlangung dieses Bescheides geltenden absoluten Verjährungsfrist von 15 Jahren (§ 209 Abs. 3 iVm. § 4 Abs. 2 BAO) ist auch die absolute Verjährung nicht eingetreten: Die absolute Verjährung der zu veranlagenden Einkommensteuer 1985 begann mit Ablauf des Jahres 1985 und betrug 15 Jahre, d. h. dass der 1998 erlassene Bescheid auch nicht absolut verjährt ist.

B)

Gem. § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsbehörden im Fall des Stattgebens einer Beschwerde verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Gerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Lt. Ritz, BAO, Kommentar, 3. Auflage, § 116, Tz. 16 ist die Verwaltungsbehörde bei Erlassung des Ersatzbescheides an die vom Gerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis geäußerte Rechtsansicht gebunden.

Wie sich aus dem gegenständlichen Erkenntnis ergibt, traf die entscheidende Behörde keine Feststellungen, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabenfestsetzung maßgebliche Ungewissheit im Beschwerdefall weggefallen sei: Dies führte zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Bescheides. D. h., dass in Bindung an die vom VwGH geäußerte Rechtsansicht nunmehr diesbezügliche Feststellungen zu treffen waren und die Meinung des Berufungswerbers in seinem Schreiben vom 4.7.2006 somit nicht zutreffend ist.

Was die Äußerungen des Berufungswerbers in seinem Schreiben vom 7.9.2006 zur Wahrung des Parteiengehörs betrifft, so ist gerade in Ritz, a.a.O., § 115 Tz. 16 ausgeführt, dass sich aus § 115 Abs. 2 keine Verpflichtung ergibt, die Partei zur Rechtsansicht und den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt

---

(VwGH 31.1.2001, 99/13/0249 u. a.). – Es ist im berufsgegenständlichen Fall die Wahrung des Parteiengehörs entgegen der Meinung des Berufungswerbers nicht vorgesehen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Jänner 2007