



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 20. Mai 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 8. Mai 1998 betreffend Einkommensteuer 1985 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. war 1985 als echter stiller Gesellschafter an der P (i.d.F.P) beteiligt und erklärte daraus negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, worauf das Finanzamt 1987 einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO erließ, in dem es die Verluste aus Kapitalvermögen anerkannte und einen Ausgleich mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten vornahm.

Am 8. Mai 1998 erließ es einen endgültigen Einkommensteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO, in dem die Beteiligung als stiller Gesellschafter an der P nicht als Einkunftsquelle beurteilt wurde. Dagegen wurde Berufung eingebracht, die mit Berufungsentscheidung der FLD vom 13. November 2001 als unbegründet abgewiesen wurde. Der VwGH hob sie mit Erkenntnis vom 17. Mai 2006, 2001/14/0223 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf: In Verkennung der Rechtslage habe die FLD Feststellungen darüber, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabenfestsetzung maßgebliche Ungewissheit im Beschwerdefall weggefallen sei, nicht getroffen. Aus dem Umstand, dass die "ersten richtungsweisenden Entscheidungen der Rechtsmittelbehörde" erst ab einem nach Datum und

Geschäftszahl näher angeführtem Erkenntnis des VwGH Ende März 1993 ergangen seien, habe die FLD nicht frei von Rechtsirrtum ableiten können, dass die Verjährungsfrist im Sinne des § 208 Abs. 1 lit. d BAO erst mit Ablauf des Jahres 1993 angelaufen sei.

Im fortgesetzten Verfahren wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab: Der VwGH habe mit Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 ausgesprochen, dass eine Beteiligung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen sei, wenn nach Art der Beteiligung objektive Ertragsfähigkeit vorliege, also innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein positives steuerliches Gesamtergebnis erzielbar sei. – Mit Veröffentlichung des Erkenntnisses vom 3. Juli 1996 sei die Ungewissheit weggefallen, gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO habe die Verjährung also mit Ablauf des Jahres 1996 zu laufen begonnen.

Dagegen wurde erneut Beschwerde beim VwGH eingebracht. Mit Erkenntnis vom 17. April 2008, 2007/15/0054 wurde der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben: Die belangte Behörde habe im Ergebnis zu Recht angenommen, dass der Eintritt der Bemessungsverjährung der Abgabenfestsetzung nicht entgegenstehe. Aufgrund des Vorerkenntnisses war die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren gehalten, Feststellungen zu treffen, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabenfestsetzung maßgebliche Ungewissheit weggefallen sei: Eine Einkunftsquelle liege vor, wenn die Beteiligung objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften. Ob die Beteiligung tatsächlich geeignet war, im angesprochenen Zeitrahmen ein positives Ergebnis zu erzielen, sei eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Deshalb habe beschwerdefallbezogen der Fristenlauf im Sinne des § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres eingesetzt, in dem die Unsicherheit über die objektive Ertragsfähigkeit der Beteiligung weggefallen sei. Aus der Lösung von Rechtsfragen in VwGH-Erkenntnissen könne jedoch kein Schluss auf die objektive Ertragsfähigkeit einer konkreten Betätigung gezogen werden: Die belangte Behörde habe es also unterlassen, Feststellungen darüber zu treffen, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit über die objektive Ertragsfähigkeit der Beteiligung im Beschwerdefall weggefallen sei.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz erließ in der Folge einen Vorhalt an den Bw. um angeführte Fragen zu beantworten bzw. angesprochene Unterlagen vorzulegen:

1. Prospekt der P vor Beteiligungserwerb
2. Vertrag über Beteiligungserwerb
3. Prognoserechnung, Prognosezeitraum
4. Finanzierung (Eigen- oder Fremdmittel)
5. War die Beteiligung an P zum Zeitpunkt des Erwerbs zeitlich begrenzt?
6. Wann wurde die Beteiligung veräußert? (Höhe des Abschichtungserlöses)

- 
7. War die Beteiligung insgesamt gewinnbringend?  
 8. Aufzeichnung der tatsächlichen ertraglichen Entwicklung der Beteiligung an P nach Jahren (Zinsengutschrift, Gewinnentwicklung, Verlustzuweisung).

Die Antwort des Bws. lautete im Wesentlichen, dass die Beendigung seines Beteiligungsverhältnisses durch Liquidation der Gesamtrechtsnachfolgerin am 14. Juni 1995 erfolgte und er einen Gesamtverlust in Höhe von 90.000,00 S verzeichnete (Verlust 1985: 100.000,00 S, abzüglich Zinsengutschrift je 5.000,00 S für 1987 und 1988); "eine Prognoserechnung lag nicht vor, demnach auch kein Prognosezeitraum"; die Beteiligung war jedoch zum Zeitpunkt des Erwerbs zeitlich nicht begrenzt; der Erwerb der Beteiligung erfolgte zum Einen durch "Einzahlung von 50.000,00 S zu Lasten des Kontokorrentkontos" (abgedeckt am 12. Februar 1986), zum Anderen durch Einräumung eines bis 31. Dezember 1986 laufenden Kredits von 53.500,00 S.

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

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei Einkommensteuer 5 Jahre. Gemäß § 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. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO in der bis 2004 geltenden Fassung verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 15 Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches. Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Gemäß §1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

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

Lt. VwGH vom 28. November 1974, 584/73 ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit maßgeblich, unabhängig davon, ob Partei oder Abgabenbehörde davon Kenntnis erlangte; das heißt, relevant ist die objektive Beseitigung der Ungewissheit und nicht deren subjektive Beseitigung, da dies 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 gemäß § 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.

Wie sich aus dem nun durchgeföhrten Vorhalteverfahren ergab, endete das Beteiligungsverhältnis des Bws. durch Liquidation der Gesamtrechtsnachfolgerin der P am 14. Juni 1995 (der Bw. verzeichnete dadurch einen Gesamtverlust von 90.000,00 S): Das heißt, dass die objektive Beseitigung der Ungewissheit mit dem Ende des Beteiligungsverhältnisses entstand, ab diesem Zeitpunkt auch keine Einkunftserzielung aus der Beteiligung mehr zu erwarten war.

Da eine Prognoserechnung nicht vorlag (lt. Vorhalt "lag keiner vor, demnach auch kein Prognosezeitraum"), der Bw. auch keine anderen konkreten Berechnungen vorlegte, die die objektive Ertragsfähigkeit seiner Tätigkeit darzulegen vermochten, ist davon auszugehen, dass das objektive Ende der Beteiligung am 14. Juni 1995 als Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalls der Ungewissheit zu definieren ist, gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO die Verjährung also mit Ablauf des Jahres 1995 (das Jahr, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde) begann. Da der berufungsgegenständliche Bescheid 1998 erging, war die Verjährung gemäß § 207 Abs. 2 BAO (5 Jahre) noch nicht eingetreten. – 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, das heißt, dass der Bescheid 1998 auch noch vor Eintreten der absoluten Verjährung erlassen wurde.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. Februar 2009