

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

06.10.1992

Geschäftszahl

89/14/0078

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert sowie die Hofräte Dr. Hnatek und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des K in S, vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 7. Februar 1989, ZI 30.108-3/88, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1983 und 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielt Einkünfte als Kommanditist der E-Lifte GesmbH & Co KG, als Geschäftsführer der E-Lifte GesmbH und betreibt als Einzelunternehmer ein Buffet an der Mittelstation sowie eine Fremdenpension im Talort der von diesen Gesellschaften geführten Lifte.

Gegen die im Anschluß an eine abgabenbehördliche Prüfung der Jahre 1982 bis 1984 im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung. In der Berufungsergänzung vom 1. Mai 1987 gab der Beschwerdeführer erstmals an, in den Jahren 1983 und 1984 auch als stiller Gesellschafter am Betrieb seiner Tochter, die ein Hotel im Talort führt, beteiligt gewesen zu sein. Die Beteiligung sei Voraussetzung für die Kreditgewährung seitens der L-Bank an seine Tochter gewesen. Er sei von der L-Bank aufgefordert worden, dies in der Bilanz des Hotels zu dokumentieren, was in der Zwischenzeit geschehen sei. Unter Hinweis auf § 27 Abs 1 Z 2 EStG 1972 beantragte der Beschwerdeführer die Anerkennung von Verlustanteilen aus dieser Beteiligung in der Höhe von 646.888,13 S im Jahr 1983 und von 346.286,31 S im Jahr 1984. Aus dem am 15. Dezember 1987 vom Beschwerdeführer vorgelegten Schreiben der L-Bank vom 21. November 1986 an seine Tochter (und ihren Gatten) ist ersichtlich, daß diese ersucht wurde, in der Bilanz zum 31. Dezember 1985 den Umstand zum Ausdruck zu bringen, daß der Beschwerdeführer nicht nur die Haftung für die bei der L-Bank bestehenden Darlehen und Kredite übernommen habe, sondern auch als stiller Gesellschafter am Hotel beteiligt sei. In einem weiteren Schriftsatz vom 17. Jänner 1989 brachte der Beschwerdeführer vor, er habe sich stets als Gesellschafter des Hotels angesehen. Eine finanzielle Beteiligung allein sei für ihn nicht vorstellbar gewesen, weil er in allen unternehmerischen Belangen betreffend das Hotel der "Tonangebende" gewesen sei. In diesem Zusammenhang wies der Beschwerdeführer auf ein Schreiben der L-Bank vom 18. Jänner 1989 hin, in dem ausgeführt wird, bei der seinerzeitigen Finanzierungszusage für den Bau des Hotels sei unter anderem die stille Beteiligung des Beschwerdeführers in der Höhe von 5 Mio S ausbedungen worden. Aus der unter einem vorgelegten schriftlichen Darstellung der nach den Angaben des Beschwerdeführers bereits im Jahr 1983 abgeschlossenen mündlichen Vereinbarung über eine UNECHTE stille Beteiligung geht hervor, der Beschwerdeführer sei in den Jahren 1983 bis 1985 zu 15 % am Gewinn bzw Verlust des Hotels beteiligt gewesen. Die im Zug der mündlichen Verhandlung an den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers gestellte Frage, warum in den Bilanzen des Hotels, die von ihm erstellt worden seien, die Beteiligung des Beschwerdeführers nicht aufscheine, beantwortete dieser mit dem Vorliegen eines "Informationsmangels". Ihm sei ein Beteiligungsverhältnis in den Streitjahren noch nicht bekannt gewesen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde das Begehren des Beschwerdeführers auf Anerkennung der Verluste aus der Beteiligung ab, weil das behauptete Gesellschaftsverhältnis in den Streitjahren weder nach außen bekannt geworden, noch in den Bilanzen des Hotels ausreichend zum Ausdruck

gekommen sei. Die Verrechnungskonten unter den Positionen "Eigenkapital" ließen nämlich nicht erkennen, daß ein Gesellschaftsverhältnis bestanden hätte. Überdies seien keine Verlustanteile für den Beschwerdeführer ausgewiesen worden.

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 in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, daß sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Wenn nun auch eine stille Gesellschaft - deren Vorliegen im Beschwerdefall behauptet wird - durch das grundsätzliche Interesse der Vertragspartner, das Gesellschaftsverhältnis in der Geschäftswelt nicht in Erscheinung treten zu lassen, gekennzeichnet ist, so muß die betreffende Vereinbarung doch zumindest dem Finanzamt gegenüber in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise erkennbar zum Ausdruck kommen. Diesem Erfordernis wird regelmäßig nicht entsprochen, wenn ein Gesellschaftsverhältnis, das als solches keinen laufenden Niederschlag in den Büchern oder Aufzeichnungen gefunden hat, erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraumes, für den es bereits steuerliche Wirkungen entfalten soll, dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wird; denn bei einer derartigen Vorgangsweise ist ein willkürliches Herbeiführen steuerlicher Folgen und damit jenes Ergebnis nicht auszuschließen, dem gerade die Forderung, Verträge zwischen nahen Angehörigen müßten hinreichend nach außen zum Ausdruck kommen, vorbeugen soll (vgl beispielsweise die hg Erkenntnisse vom 13. Juni 1989, 86/14/0037, und vom 13. Februar 1991, 89/13/0223).

Der Beschwerdeführer meint nun, das Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses in den Streitjahren sei bereits dadurch hinreichend dokumentiert, daß er Unternehmerinitiative ergriffen und einen Teil des Unternehmerrisikos getragen habe. So habe er seiner Tochter das Grundstück, auf dem in der Folge das Hotel errichtet wurde, geschenkt, die Ansuchen um Umwidmung und um Baugenehmigung gestellt, einen Architekten beauftragt, das Hotel zu errichten, Verhandlungen mit den Kreditinstituten geführt und nicht zuletzt seiner Tochter finanzielle Mittel zur Verfügung gestellt. Abgesehen davon, daß der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nur behauptete, eine finanzielle Beteiligung allein sei für ihn nicht vorstellbar gewesen, weil er in allen unternehmerischen Belangen betreffend das Hotel der "Tonangebende" gewesen sei, übersieht er, daß aus all den von ihm genannten Umständen noch nicht auf ein in den Streitjahren bestehendes Gesellschaftsverhältnis geschlossen werden kann. Dies gilt auch für die Zurverfügungstellung von "Eigenkapital", weil die auf den Verrechnungskonten aufscheinenden Beträge ebensogut auch ohne Begründung eines Gesellschaftsverhältnisses hingegeben worden sein konnten, wofür vor allem die Aussage des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers, der auch die Bilanzen für das Hotel erstellt hat, spricht, ihm sei in den Streitjahren ein Beteiligungsverhältnis noch nicht bekannt gewesen. Da auch die Schreiben der L-Bank vom 21. November 1986 und vom 18. Jänner 1989 keinen Schluß auf die Rechtsverhältnisse in den Streitjahren erlauben, ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, das behauptete Gesellschaftsverhältnis sei für die Streitjahre nicht erwiesen, als schlüssig anzusehen.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage ist die belangte Behörde auch nicht verhalten gewesen, weitere umfangreiche Ermittlungen vorzunehmen. Die Einvernahme von Zeugen - und zwar des Bürgermeisters des Talortes zum Umwidmungs- und Bauverfahren, des Architekten und der Handwerker zur Errichtung des Hotels sowie des Direktors der L-Bank zur Entwicklung der Unternehmerinitiative des Beschwerdeführers in Finanzsachen - wurde erstmals in der Beschwerde beantragt, was im Sinn des § 41 Abs 1 VwGG grundsätzlich unbeachtlich ist. In der Nichteinvernahme dieser Zeugen ist daher keine Verletzung von Verfahrensvorschriften zu erblicken. Abgesehen davon hätten diese Zeugen ausschließlich zu Tatsachen befragt werden können, die, soweit sie nicht ohnedies unbestritten sind, über das Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses in den Streitjahren noch keine Auskunft geben.

Dem angefochtenen Bescheid haftet daher weder Rechtswidrigkeit des Inhaltes noch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften an, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.