

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

22.05.2002

**Geschäftszahl**

99/15/0119

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. U. Zehetner, über die Beschwerde des Dr. H in S, vertreten durch Dr. Stefan Hornung, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Neutorstraße 19/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 19. April 1999, Zl. AO 720/4-7/99, betreffend aufsichtsbehördliche Aufhebung des Bescheides über die Einkommensteuer 1996 gemäß § 299 BAO, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer, ein Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, nahm in seiner Einkommensteuererklärung für 1996 einen (unter Kennziffer 440 in der Einkommensteuererklärung 1996 ausgewiesenen) "Beteiligungsverlust" von S 2.710.262,-- auf. In einem der Erklärung angeschlossenen Schreiben einer Bank AG ist dazu zu lesen:

"Betrifft: Steuererklärungen 1996

Ihr Zeichnungsbetrag in Höhe von DM 120.000,-- Beteiligungsmodell 1996/VIP-M & O Interbond GbR.m.b.H.

Sehr geehrter Herr (Beschwerdeführer)!

Als Treuhänder ihrer Beteiligung 1996/VIP an der M & O Interbond GbR.m.b.H. erlaubt sich die ..., Ihnen auf Grund der Einnahme-Überschuss-Rechnung zum 31. Dezember 1996 sowie den bereits erstellten Steuererklärungen für 1996 den auf Ihre Beteiligung entfallenden Ergebnisanteil wie folgt mitzuteilen:

Anteil an den gemeinschaftlichen

Einkünften aus Gewerbebetrieb 1996 (Verlust) DM - 381.727,--

..."

Am 2. Dezember 1997 langte beim Finanzamt das Schreiben eben dieser Bank AG und einer Finanzberatungs GmbH vom 27. November 1997 ein, in dem auch namens des Beschwerdeführers mitgeteilt wurde, dass der Unternehmensgegenstand der M & O Interbond GbR.m.b.H. der gewerbliche Handel mit Wertpapieren sei. Dem Schreiben war eine Kopie des Gesellschaftsvertrages sowie der Einnahmen-Überschuss-Rechnung 1996 angeschlossenen. Der Gesellschaftsvertrag lautet, soweit für das Beschwerdeverfahren von Bedeutung, wie folgt:

"§ 1 RECHTSFORM, NAME, SITZ

1. Die Gesellschaft ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts.
2. Sie führt den Namen M & O Interbond Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit beschränkter Haftung / M & O Interbond GbR.m.b.H.
3. Sitz der Gesellschaft ist München.

§ 2 ZWECK

Zweck der Gesellschaft ist der ausschließlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung erfolgende Handel mit Wertpapieren.

### § 3 GESELLSCHAFTER

1. Gesellschafter sind die Oberbank, Bank für Oberösterreich und Salzburg Bayern AG und die M & O Beteiligungsges.m.b.H. Die Oberbank, Bank für Oberösterreich und Salzburg Bayern AG ist berechtigt, ihre Anteile an der Gesellschaft treuhändig für private Anleger zu halten.

2. An der Gesellschaft sind die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kapitaleinlagen beteiligt, wobei die M & O Beteiligungsges.m.b.H. als reiner Arbeitsgesellschafter an der M &

O Interbond GbR.m.b.H. beteiligt ist und daher keine Kapitaleinlage leistet. Dies gilt insbesondere für die Anteile am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Auseinandersetzungsguthaben.

### § 4 KAPITAL, KAPITALANTEILE, EINLAGEN

1. Das Gesellschaftskapital beträgt DM 9.753.000,-- in Worten neunmillionensiebenhundertdreißigtausend Deutsche Mark.

2. An diesem Kapital ist die Oberbank, Bank für Oberösterreich und Salzburg Bayern AG gemäß § 3 Abs. 2 mit einem Kapitalanteil von 100 % beteiligt.

3. Jeder Gesellschafter, der eine Kapitaleinlage übernommen hat, hat diese Einlage in folgender Weise zu leisten: Ein Drittel der übernommenen Kapitaleinlage ist bei Vertragsabschluss spätestens jedoch bis zum 7.1.1997 bar einzuzahlen, die restlichen zwei Drittel der übernommenen Kapitaleinlage zum 30.4.1997. Bei Nichteinhaltung dieser Zahlungsverpflichtung kommt § 9 Abs. 2 dieses Vertrages zur Anwendung.

...

München, den 20.12.1996"

Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung 1996 lautet:

#### "ÜBERSCHUSSRECHNUNG

Für den Zeitraum vom 20. Dezember 1996 bis 31. Dezember 1996.

##### I. Betriebseinnahmen

Zinseinnahmen DM 213,35

##### II. Betriebsausgaben

Wertpapierkäufe - 30.537.468,76

Vermittlungsprovision - 487.650,--

Bankgebühren - 4,20

- 31.025.122,96

III. Überschuss - 31.024.909,61

davon entfallen auf: M & O Beteiligungsges.m.b.H. 0,--

Oberbank, Bank für Oberösterreich

und Salzburg Bayern AG - 31.024.909,61"

Mit Bescheid vom 2. Dezember 1997 veranlagte das Finanzamt den Beschwerdeführer zu Einkommensteuer 1996, wobei die Einkommensteuer (Steuer vor Abzug der Absetzbeträge) mit S 0,0 festgelegt wurde. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, bei Ermittlung des Steuersatzes seien ausländische Einkünfte in Höhe von S - 2.710.262,-- berücksichtigt worden.

Dieser Bescheid wurde auf Grund einer Mitteilung eines Finanzamtes vom 22. September 1998 gemäß § 188 BAO gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert. Der geänderte Bescheid datiert vom 14. Jänner 1999 und setzte die Einkommensteuer (Steuer vor Abzug der Absetzbeträge) wiederum mit S 0,0 fest. In der Begründung wurde u.a. ausgeführt, dass bei Ermittlung des Steuersatzes ausländische Einkünfte in Höhe von S - 2.710.262,-- berücksichtigt worden seien.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den Bescheid des Finanzamtes vom 14. Jänner 1999 betreffend Einkommensteuer 1996 gemäß § 299 Abs. 2 BAO auf. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, anlässlich der aufsichtsbehördlichen Überprüfung sei festgestellt worden, dass im Einkommensteuerbescheid 1996 ein sog. "negativer Progressionsvorbehalt" in Höhe von S 2.710.262,--, der auf der Beteiligung des Beschwerdeführers an der M & O Interbond GbR.m.b.H. beruhe, berücksichtigt worden sei. Der An- und Verkauf von Wertpapieren durch die M & O Interbond GbR.m.b.H., der für den Zeitraum 20. Dezember 1996 bis 31. Dezember 1996 zu einem der Oberbank, Bank für Oberösterreich und Salzburg Bayern AG angerechneten Betriebsausgabenüberschuss von DM 31.024.909,61 geführt habe, sei als gewerblicher Wertpapierhandel zu qualifizieren. Die aus der Beteiligung an der M & O Interbond GbR.m.b.H. geltend gemachten Verluste seien daher unter die Bestimmung des § 2 Abs. 2 EStG und somit unter die Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 19. Dezember 1996 zu subsumieren. Die Berücksichtigung eines negativen Progressionsvorbehaltes auf Grund der Beteiligung des Beschwerdeführers an der genannten Gesellschaft bürgerlichen Rechtes erweise sich somit als rechtswidrig. Die belangte Behörde gehe bei der Ermessensübung vom Sinn des § 299 BAO aus. Dieser sei darin zu erblicken, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukomme.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Seit dem Abgabenänderungsgesetz 1989, BGBl. Nr. 660, sind gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 "Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher

Wirtschaftsgüter gelegen ist, ... weder ausgleichsfähig noch gemäß

§ 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig. Solche Verluste sind mit Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen" (Satz 2 und 3; die Neufassung des zweiten Satzes durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 fügte dem Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter noch die hier nicht einschlägige gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern hinzu). Die Regelung soll einem neuen Typ von Verlustzuweisungsgesellschaften - Unternehmen, die praktisch nur zum Zweck von Verlustzuweisungen ins Leben gerufen werden - entgegenwirken (Ausschussbericht 1162 BlgNR 17. GP, 2 f). Die Bestimmung spricht von der Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter als Unternehmensschwerpunkt, hat also die Verwaltung solchen Vermögens gerade in der Form eines Gewerbebetriebes im Auge. Das Verlustausgleichsverbot gilt auch für Unternehmensverluste für Mitunternehmenschaften, sodass Verlustanteile der Gesellschafter nicht ausgleichsfähig sind (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 2 Tz 56, Doralt, EStG4 § 2 Tz 177/4 ff). Die belangte Behörde hat daher zutreffend die Beteiligung des Beschwerdeführers an der oben genannten Gesellschaft bürgerlichen Rechtes dem § 2 Abs. 2 EStG 1988 in der genannten Fassung unterstellt.

Der Beschwerdeführer macht geltend, der Bundesminister für Finanzen habe mit Erlass vom 12. April 1991 klargestellt, dass § 2 Abs. 2 EStG 1988 auf Verluste aus dem gewerblichen Wertpapierhandel keine Anwendung finde. Die von der belangten Behörde angewendete, erst nach seiner Entscheidung, die gegenständliche Beteiligung einzugehen, ergangene Verordnung BGBl. Nr. 734/1996 hätte infolge des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht berücksichtigt werden dürfen.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 734/1996, ausgegeben am 19. Dezember 1996, bestimmt in Abkehr von der in einem Erlass vom 12. April 1991 (RdW 1991/7) vertretenen Rechtsauffassung des Bundesministers (nach der diese Bestimmung nur das Anlagevermögen betreffe und daher nicht auf gewerbliche Wertpapierhändler Anwendung finde, bei denen Wertpapiere in der Regel zum Umlaufvermögen gehörten):

"Als Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter ist sowohl die Verwaltung von Anlagevermögen als auch die Verwaltung von Umlaufvermögen zu verstehen. Darunter fällt insbesondere auch der gewerbliche Handel mit unkörperlichen Wirtschaftsgütern."

Nach den unstrittigen Feststellungen stammt der Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 1996 und ist er daher ebenso wie die Beteiligung des Beschwerdeführers im (zeitlichen) Geltungsbereich der Verordnung zu Stande gekommen. Die vom Beschwerdeführer vermeinte Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt daher nicht vor; dazu kommt, dass der Erlass keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten begründete. § 2 Abs. 2 EStG 1988 enthält nämlich keine Einschränkung auf das Anlagevermögen. Mit der genannten Verordnung wurde lediglich klargestellt, dass auch Verluste aus der - schwerpunktmäßigen - Verwaltung von unkörperlichen Umlaufvermögen unter dieses Verlustausgleichsverbot fallen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 2 Anm. 8a). Im Übrigen ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass eine aus dem Grundsatz von Treu und Glauben allenfalls folgende Bindung an eine erteilte Auskunft immer nur diejenige Behörde treffen könnte, die die Auskunft oder die Zusage erteilt hat, und dass allgemeinen Verwaltungsanweisungen wie Richtlinien oder Erlässen unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden kann wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen Abgabepflichtigem und Finanzamt voraussetzt, bei dem sich allein eine Vertrauenssituation bilden kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Juni 1993, 93/14/0086).

Soweit der Beschwerdeführer anregt, der Verwaltungsgerichtshof möge beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung der Verordnung BGBl. Nr. 734/1996, bzw. die Feststellung, dass diese gesetzwidrig gewesen sei, beantragen, ist er auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Oktober 1998, B 553/98, zu verweisen, womit die gesetzliche Deckung der Verordnung BGBl. Nr. 734/1996, ausdrücklich anerkannt wurde.

Der Beschwerdeführer meint, die Regel des § 307 Abs. 2 BAO, wonach bei der im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens ergehenden Sachentscheidung die seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministeriums für Finanzen stütze, sei nicht zum Nachteil der Partei zu berücksichtigen, müsse auch bei der aufsichtsbehördlichen Aufhebung gemäß § 299 BAO gelten.

Aus diesem Vorbringen ist schon deshalb nichts zu gewinnen, weil die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO für Aufhebungen gemäß § 299 BAO auch nicht analog anzuwenden ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 17. September 1992, 91/16/0085, und Stoll, BAO-Kommentar, 2897).

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid von der Oberbehörde in Ausübung des Aufsichtsrechtes bis zum Ablauf eines Jahres nach Eintritt der Rechtskraft (§ 302 Abs. 1 BAO) aufgehoben werden. Unter einem Bescheid im Sinne des § 299 BAO ist auch ein gemäß § 295 BAO ergangener Bescheid zu

verstehen. Die Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 1996 wurde mit Bescheid vom 2. Dezember 1997 vorgenommen. Dieser Bescheid wurde gemäß § 295 BAO geändert. Der geänderte Bescheid vom 14. Jänner 1999 ist daher allein Gegenstand der Aufhebung gemäß § 299 BAO. Die Frist des § 302 BAO für eine solche Aufhebung ist zweifellos eingehalten worden.

Der Beschwerdeführer bekämpft die Ermessensübung der belangten Behörde und verweist insbesondere darauf, dass seit der ersten Bescheiderlassung vom 2. Dezember 1997 mehr als 13,5 Monate vergangen seien, und der nach § 295 BAO geänderte Bescheid vom 14. Jänner 1999 nur unwesentliche Änderungen enthalten habe.

Bei Ermessensentscheidungen beschränkt sich die Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof darauf, ob vom eingeräumten Ermessen innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenzen Gebrauch gemacht wurde, oder ob dies - in Form einer Ermessensüberschreitung oder eines Ermessensmissbrauches - nicht der Fall gewesen ist. Im Verhältnis zu den Interessen von Beteiligten, die durch Verlustbeteiligungsmodelle gezielt steuerliche Verluste anstreben, am bescheidmäßigen Rechtsbestand wiegt aber das Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung besonders schwer (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0129). Im Lichte dieser Rechtsprechung erweist sich weder die Ermessenübung durch die belangte Behörde noch die Begründung dafür als mangel- oder fehlerhaft.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 22. Mai 2002