

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/6/24 2001/15/0072

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.2004

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
21/07 Sonstiges Handelsrecht;  
32 Steuerrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §296;  
BeteiligungsfondsG 1982 §1;  
BeteiligungsfondsG 1982 §15 Abs2 litf;  
BeteiligungsfondsG 1982 §5 Abs1;  
BeteiligungsfondsG 1982 §5 Abs2;  
BeteiligungsfondsG 1982 §8 Abs1;  
BeteiligungsfondsG 1982 §8 Abs2;  
EStG 1988 §4;  
EStG 1988 §6;  
GewStG §6 Abs1;  
SteuerreformG 1993 Art7 Z2 litc;  
SteuerreformG 1993 Art7;  
VwRallg;

## 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 der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der B AG in S, vertreten durch Eidos Wirtschaftsberatung GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 12. Dezember 2000, Zl. RV74/1- 7/98, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Körperschaftsteuer 1994) sowie Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1994, gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 und gegen den gemäß § 296 BAO geänderten Gewerbesteuerbescheid 1994 wurde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen. In der Entscheidungsbegründung wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin sei eine Beteiligungsfondsgesellschaft. Zu ihrem Unternehmensgegenstand gehöre die Errichtung und Verwaltung von Beteiligungsfonds. Nach Punkt 3 ihrer Satzung habe die Beschwerdeführerin bei der Verfügung über die Vermögenswerte, die zu einem von ihr zur verwaltenden Beteiligungsfonds gehörten, und bei Ausübung der Rechte aus diesen Vermögenswerten die Interessen der Genussscheinhaber zu wahren. Gemäß § 3 Abs. 1 Beteiligungsfondsgesetz, BGBl 111/1982, im Folgenden BFG, sei die Fondsgesellschaft Eigentümerin des Fondsvermögens. Der einzelne Fonds sei zwar Teil des Vermögens der Fondsgesellschaft, er werde aber wirtschaftlich gesehen wie ein selbständiger Fonds behandelt und in einem eigenen Rechnungskreis erfasst. Die Fondsgesellschaft unterliege hinsichtlich der Vermögenswerte des Fonds Verfügungsbeschränkungen (Belastungsverbote, Kompensationsverbot). Sie gebe an die Anleger Genussscheine gegen volle Leistung des Ausgabepreises aus. Dieser Ausgabepreis sei von der Fondsgesellschaft unverzüglich dem Fonds zuzuführen (§ 7 Abs. 3 BFG). Die Fondsgesellschaft erwerbe für den jeweiligen Fonds Beteiligungen an inländischen Unternehmungen. Der Genussscheinhaber habe gegenüber der Fondsgesellschaft nur Gläubigerstellung. Der Genussschein verbriefe nämlich lediglich den Anspruch auf einen quotenmäßigen Anteil am Jahresüberschuss des jeweiligen Fondsvermögens (§ 6 BFG).

Die Beschwerdeführerin verrechne den einzelnen Beteiligungsfonds eine Verwaltungsvergütung und habe hiefür folgende Tätigkeiten zu erbringen:

"-

Analyse potentieller Beteiligungsunternehmen, Aufbereitung der Analysedaten und Präsentation im Aufsichtsrat der Berufungswerberin; Zusammenstellung des Gesamtportefeuilles eines Beteiligungsfonds

-

Wahrung ausreichender Informations-, Kontroll- und Mitspracherechte gem. § 14 Abs. 3 BFG und der Beteiligungsverträge

-

Finanzgebarung und Liquiditätsveranlagung der Beteiligungsfonds

-

Sicherung der Rückführung von aufgekündigten Beteiligungen durch Unterstützung der Beteiligungsunternehmen bei Umfinanzierungsverhandlungen; Teilnahme an gerichtlichen und außergerichtlichen Sanierungsverfahren, Moratorien u.a.

-

Ausarbeitung der durch Verordnung festgelegten betriebswirtschaftlichen Kennziffern, aktuell zum Ende des Wirtschaftsjahres

-

Vorschreibung, Eingangsprüfung, Mahnung und Verbuchung der kassenmäßigen Zuflüsse und Abflüsse aus den Beteiligungsfonds

-

Vorbereitung der Rechenschaftsberichte, Ausarbeitung der Jahresberichte der West Fonds."

Gemäß den jeweiligen Fondsrichtlinien bestehe die Verwaltungsvergütung aus einer festen jährlichen Vergütung im Ausmaß von 2 % des Gesamtvolumens des Beteiligungsfonds und einer zusätzlichen Vergütung im Ausmaß von 10 % des Jahresüberschusses des Beteiligungsfonds (insgesamt jedoch höchstens 3 % des Gesamtvolumens des Beteiligungsfonds).

Die Beschwerdeführerin bilanzieren zum Ultimo des Februar.

Mit Jänner 1994 sei die Gewerbesteuer abgeschafft worden. Bei Gewerbetreibenden mit abweichendem Wirtschaftsjahr sei der auf das Kalenderjahr 1993 entfallende Gewerbeertrag zu ermitteln und der Gewerbesteuer zu unterziehen. Dies könne durch Aliquotierung des Gewerbeertrages des Wirtschaftsjahres 1993/1994 oder durch Gewinnermittlung mittels Erstellung einer Zwischenbilanz zum 31. Dezember 1993 erfolgen. Die Beschwerdeführerin habe zum 31. Dezember 1993 eine Zwischenbilanz erstellt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung habe das Finanzamt die Auffassung vertreten, dass der Anspruch auf die Verwaltungsvergütung nicht erst mit Beendigung des Wirtschaftsjahres, sondern laufend mit der Leistungserbringung entstehe. Es habe daher den aliquoten Anteil (10/12) der zum 28. Februar 1994 bilanzierten Leistungsvergütung von 30,788.500 S dem mit der Zwischenbilanz zum 31. Dezember 1993 ermittelten Gewinn (in diesem ist keine Verwaltungsvergütung berücksichtigt) hinzugerechnet.

In der Berufung gegen die nach Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide (Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 1994, Körperschaftsteuer 1994 und Gewerbesteuer 1994) habe die Beschwerdeführerin darauf verwiesen, dass der jeweilige Fonds nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sei. Die Gewinnrealisierung erfolge erst nach Erbringung der gesamten Leistung am Ende des Geschäftsjahres. Die Beschwerdeführerin habe für jedes Geschäftsjahr über jeden Fonds einen Rechenschaftsbericht zu erstellen. Die dafür benötigten Rechengrößen seien aus ihrem Jahresabschluss zu entnehmen, weshalb erst mit dessen Aufstellung die Tätigkeit erbracht und die Gewinnrealisierung eingetreten sei. Die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen könnten nicht getrennt beurteilt werden, sondern führten zu einer "als Ganzes zu erbringenden Dienstleistung". Ein Dauerschuldverhältnis liege nicht vor, weil eine nach Art und Umfang unregelmäßig anfallende Dienstleistung zivilrechtlich nicht nach ihrer zeitlichen Dimension verteilt werden könne. In den Fondsrichtlinien werde die jährliche Abrechnung vereinbart, da mit dem Abfassen des Rechenschaftsberichtes ein Tätigkeitsjahr beendet sei und für diesen Zeitraum alle Leistungen erbracht seien. Ein Teil der Verwaltungsvergütung sei vom Jahresüberschuss abhängig, welcher wiederum erst am Ende des Geschäftsjahres ermittelt werden könne. Die Beschwerdeführerin entnehme die Vergütung erst unter Berücksichtigung der erwarteten Anlegerrendite nach Absprache mit dem Aufsichtsrat. Fonds, die Ausfälle gehabt hätten, würden mit diesem Teil der der Beteiligungsfondsgesellschaft gemäß der Fondsrichtlinie zustehenden Vergütungen "gestützt".

In der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Mai 2000 habe die Beschwerdeführerin zur Frage, welcher Betrag ihr im Falle einer Auseinandersetzung zum Stichtag 31. Dezember 1993 für die den Beteiligungsfonds bereits erbrachten Leistungen bis zu diesem Stichtag zustünden, ausgeführt, dass eine solche Auseinandersetzung einer vorzeitigen Beendigung der Fondsgesellschaft zu diesem Stichtag entsprechen würde und daher die Fonds einer anderen Fondsgesellschaft unentgeltlich übertragen werden müssten. In einem solchen Fall wären die am Stichtag 28. Februar 1994 zustehenden Vergütungen bereits der übernehmenden Fondsgesellschaft zu gewähren.

Zur Aufforderung, die vom Prüfer zum Stichtag 31. Dezember 1993 ermittelte Vergütung in einen fixen und variablen Teil aufzuteilen, habe die Beschwerdeführerin ausgeführt, dass sie den 28. bzw. 29. Februar als Bilanzstichtag aufweise und die einzelnen Fonds eine kameralistische Buchführung hätten, in welcher auch Vermögenszu- und -abflüsse einzugehen hätten, weshalb eine unterjährige Ermittlung der Vergütung nicht erfolgen könne. Auch sei eine unterjährige Trennung in fixe und variable Bestandteile nicht möglich, da diese Beträge nur Höchstgrenzen darstellten und in der Regel in dieser Höhe nicht beansprucht worden seien.

Die Beschwerdeführerin habe sich auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gewandt und vorgebracht, dass alle tatsächlichen Umstände bereits offen gelegt gewesen seien.

Die belangte Behörde gelange aus folgenden Erwägungen zu ihrer Entscheidung:

Bei der Veranlagung zur Körperschaft- und Gewerbesteuer 1994 seien dem Finanzamt Steuererklärungen sowie die Bilanz zum 28. Februar 1994 und die Zwischenbilanz zum 31. Dezember 1993 vorgelegen. Erst im Zuge der Betriebsprüfung und der dabei vorgenommene Konkretisierung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin und des näheren Einblickes des Prüfers in das Datenmaterial seien Sachverhaltselemente neu hervorgekommen, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten. Daher lägen die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens (Körperschaftsteuer 1994) vor. Dem Prüfer seien am 22. Dezember 1997 eine berichtigte Zwischenbilanz und eine berichtigte Gewinn- und Verlustrechnung vorgelegt worden, in welcher im Vergleich zum vorher vorgelegten Zwischen-Jahresabschluss gewisse Leistungsvergütungen ausgewiesen seien.

Die Beschwerdeführerin sei als Fondsgesellschaft Eigentümerin des Fonds und führe für den Fonds Rechtsgeschäfte durch. Wirtschaftlich werde der Fonds aber als selbstständiger Fonds behandelt und in einem eigenen Rechnungskreis erfasst.

Es sei unbestritten, dass die Beschwerdeführerin laufend Leistungen an den jeweiligen Fonds erbracht habe. Im Gesetz und in den Fondsrichtlinien sei vorgesehen, dass sie dafür eine Vergütung erhalte.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei ein auf Gesetz beruhendes Rechtsverhältnis bzw. Wirtschaftsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Fonds anzunehmen. Kraft Gesetzes schulde die Beschwerdeführerin eine Leistung und erhalte dafür eine Vergütung.

Zur Art und Dauer der Tätigkeit sei weiters zu bemerken, dass das Wesen einer erfolgsabhängigen Tätigkeit in deren Beendigung bei Erreichung eines bestimmten Erfolges bzw. in der Herstellung eines bestimmten Werkes gelegen sei. Im Beschwerdefall gehe die Tätigkeit allerdings unabhängig vom Erfolg weiter. Die Tätigkeit ende nicht schon deshalb, weil ein Fonds keinen Überschuss erziele.

Die Tätigkeit gehe an sich von Jahr zu Jahr weiter, lediglich die Beteiligungsunternehmen könnten sich von Jahr zu Jahr ändern. In einer Gesamtbetrachtung der Umstände könne nicht bezweifelt werden, dass es sich bei der Tätigkeit um eine auf Dauer ausgerichtete handle und das Verhältnis zwischen der Berufungswerberin und dem jeweiligen Fonds ein gesetzlich begründetes Dauerschuldverhältnis sei.

Es sei aber auch auf den Inhalt der Leistungen Bedacht zu nehmen. Es handle sich um laufende, immer wiederkehrende Einzelleistungen, wie z.B. Überwachung, Ausübung von Kontroll-, Informations- und Mitspracherechten. Die Leistungen würden innerhalb eines Zeitabschnittes erbracht und seien zeitlich abgrenzbar (z.B. Aufbereitung von Analysedaten). Die Leistungen könnten grundsätzlich auch einem fremden Unternehmer übertragen werden (z.B. einem Unternehmensberater). Sie würden jährlich am Ende des Wirtschaftsjahres abgerechnet. Sie seien auf eine längere Dauer gerichtet. Schwerpunkt der Leistungen sei nicht ein bestimmter Erfolg, sondern die Mühewaltung, über das eingesetzte Kapital im Interesse der Anleger zu verfügen. Es stehe das Errichten der einzelnen Fonds, das Aufbringen des Fondsvermögens durch Ausgabe von Genussscheinen, das ständige Suchen nach und Auswählen von ertragbringenden Unternehmen, damit der jeweilige Fonds Einnahmen erziele, die dauerhafte Kontrolle dieser Unternehmen und das laufende Eingreifen in Unternehmensziele und - Strukturen im Vordergrund. Die Dokumentation und schriftliche Zusammenfassung der erbrachten Tätigkeiten und der erzielten Ergebnisse im jährlichen Rechenschaftsbericht eines Fonds stünden im Hintergrund. Diese Abschlussstätigkeiten stellten lediglich einen Ausfluss der laufenden Tätigkeiten dar.

Den inhaltlichen Schwerpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin könne man auch daraus ersehen, dass es bei Fondsgesellschaften üblich sei, "Gestionsrückstellungen" für Aufwendungen, die durch Verletzung der Sorgfaltspflicht bei der Auswahl von Beteiligungen, bei der Prospektgestaltung hinsichtlich der Richtigkeit und Vollständigkeit der Information, bei der Ausübung der Mitspracherechte und bei der rechtzeitigen Setzung von Maßnahmen für den Fall der Gefährdung von Einlagen entstünden, einzustellen.

Die Beschwerdeführerin habe nicht dargelegt, in welchem Ausmaß sie - im Falle ihrer Auflösung - für die vom 1. März bis 31. Dezember 1993 erbrachten laufenden Leistungen Anspruch auf Entgelt hätte. Sie habe vielmehr vorgebracht, in einem solchen Fall würde das Entgelt am 28. Februar 1994 der übernehmenden Fondsgesellschaft zustehen. Es widerspreche aber den wirtschaftlichen Grundsätzen und den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass eine Fondsgesellschaft für zehn Monate eines Jahres Tätigkeiten erbringe und im Falle ihrer darauf folgenden Auflösung keinen Vergütungsanspruch hätte. Die Bestimmung, wonach die Übergabe der Fonds unentgeltlich zu vollziehen sei, bedeute lediglich, dass die übergebende Beteiligungsfondsgesellschaft die Beteiligungen als solche unentgeltlich übertragen müsse; die stillen Reserven bzw. Ertragsaussichten der Beteiligungen sollten nur den Genussscheinzeichnern als Früchte zukommen, nicht aber den Beteiligungsfondsgesellschaften, auch wenn diese formalrechtlich Eigentümer der Beteiligungen seien.

Da die Beschwerdeführerin nicht einmal schätzungsweise dargelegt habe, welche laufenden Leistungen sie bis zum 31. Dezember 1993 erbracht habe und wie diese zu bewerten seien, werde die "Gestionsvergütung" im Schätzungswege mit 10/12 dem Zeitraum bis 31. Dezember 1993 zugeordnet. Eine "übergebende Beteiligungsgesellschaft" sei in der Lage, die Grundvergütung von 2 % jederzeit zu lukrieren, aber selbst für den erfolgsabhängigen Teil der Vergütung würde die übergebende Beteiligungsgesellschaft mit der übernehmenden ein

Übereinkommen bezüglich der von ihr "verwalteten" Monate treffen.

Es sei unbestritten, dass die Beschwerdeführerin laufend Leistungen erbracht habe. Strittig sei, ob die Gewinnverwirklichung dieser Leistungen in der Zwischenbilanz zum 31. Dezember 1993 oder erst in der Schlussbilanz zum 28. Februar 1994 eingetreten sei. Wie bereits erwähnt, gehe die belangte Behörde von einem Dauerschuldverhältnis bzw. Dauerrechtsverhältnis aus, welches in erster Linie von einer dauerhaften Leistungsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und dem jeweiligen Fonds geprägt sei. Gleiches gelte auch für das Verhältnis zu den Beteiligungsunternehmen und den Genussscheinhabern. Bei Dauerschuldverhältnissen sei eine zeitanteilige Gewinnrealisierung gegeben. Letztlich subsumiere die Beschwerdeführerin selbst in der Gewinn- und Verlustrechnung die Verwaltungsvergütung unter die Position "Dienstleistungsgeschäft" und verwende für ihre Tätigkeiten den Begriff "Dienstleistung".

Die belangte Behörde verweise auch darauf, dass die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, wonach die Verwaltungsvergütung erst mit Ablauf des Wirtschaftsjahres realisiert sei, dem Sinn und Zweck der gewerbsteuerlichen Übergangsvorschrift nicht gerecht würde. Der Sinn und Zweck liege in einer periodengerechten und gleichmäßigen Besteuerung. Würde die Beschwerdeführerin ihren Gewinn nach einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr ermitteln, wäre die auf das Jahr 1993 entfallende Verwaltungsvergütungen zur Gänze der Gewerbesteuer zu unterziehen.

Die Beschwerdeführerin müsse in der Zwischenbilanz zum 31. Dezember 1993 die ihr gesetzlich und auf Grund der von ihr erbrachten Leistung zustehenden und von ihr zu erwartenden Verwaltungsvergütungen als Forderungen ansetzen und ihrer wahrscheinlichen Höhe nach bewerten. Dass die Beschwerdeführerin das nicht bewerkstelligen könne, weil sie erst im Februar des Folgejahres die entsprechenden Daten der Beteiligungsunternehmen bzw. der einzelnen Fonds erhalte, sei unglaubwürdig. Auf Grund der laufenden Kontroll- und Eingriffsmöglichkeiten bei den Beteiligungsunternehmen und auf Grund der Möglichkeiten, sich die Geschäftsunterlagen vorlegen und durch Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen, habe die Beschwerdeführerin Kenntnis über die wirtschaftliche Lage der Beteiligungsunternehmen. Damit sei sie in der Lage gewesen, die Höhe ihrer Verwaltungsvergütung zu schätzen. Außerdem habe die Beschwerdeführerin hinsichtlich der zu erwartenden Verwaltungsvergütung auf Erfahrungswerte der Vorjahre zurückgreifen können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Eine Beteiligungsfondsgesellschaft hat die Aufgabe der Aufbringung von Beteiligungskapital durch Genussscheinzeichner (Gläubiger der Gesellschaft), der Sammlung dieses Kapitals in internen Verrechnungskreisen (Beteiligungsfonds) und des Einsatzes dieses Kapitals in der Wirtschaft in Form von stillen Beteiligungen, Kommanditbeteiligungen, Aktien und GmbH-Anteilen (vgl. Wiesner, Das Beteiligungsfondsgesetz, ÖStZ 1982, 82 ff).

Gemäß § 1 BFG stellt ein Beteiligungsfonds ein in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasstes Vermögen im Eigentum einer Beteiligungsgesellschaft dar, das durch die Ausgabe von Genussscheinen finanziert wird und dem Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen dient.

Die Beteiligungsfondsgesellschaft lastet dem Beteiligungsfonds Verwaltungsvergütungen an. Gemäß § 15 Abs. 2 lit. f BFG haben die Fondsrichtlinien eine Regelung zu enthalten über "die Höhe der Vergütungen, die von der Beteiligungsfondsgesellschaft in Rechnung gestellt werden können; diese Vergütungen müssen sich aus einem festen und einem von der Höhe des Jahresüberschusses gemäß § 10 Abs. 2 abhängigen Betrag zusammensetzen".

Gemäß § 5 Z 4 KStG und § 2 Z 13 GewStG, jeweils idFBGBl 111/1992, sind Beteiligungsfondsgesellschaften hinsichtlich des einem Beteiligungsfonds ab dem Zeitpunkt der Bewilligung der Fondsrichtlinien zuzurechnenden Teiles des Einkommens steuerbefreit, wenn für diesen Teil der Gesellschaft ein gesonderter Rechnungskreis besteht.

Zum steuerpflichtigen Teil des Einkommens einer Beteiligungsgesellschaft zählen auch die dem Fonds gemäß § 15 Abs. 2 lit. f BFG in Rechnung gestellten und vom Fonds der Beteiligungsgesellschaft überlassenen Verwaltungsvergütungen (vgl. Wiesner, ÖStZ 1982, 99).

Artikel VII Steuerreformgesetz 1993, BGBl 818/1993, lautet:

"Gewerbsteuergesetz 1953

1. Das Gewerbesteuerengesetz 1953, zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 530/1993, ist vorbehaltlich der Z 2 für Erhebungszeiträume ab 1. Jänner 1994 nicht mehr anzuwenden.

2. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden, im Kalenderjahr 1994 endenden Wirtschaftsjahr ist auf den bis 31. Dezember 1993 angefallenen Gewerbeertrag Gewerbesteuer zu erheben. Dabei gilt folgendes:

a) Der Gewerbeertrag des abweichenden Wirtschaftsjahres (§ 6 Abs. 1 GewStG 1953) leitet sich aus den für die Veranlagung des Kalenderjahres 1993 maßgeblichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ab. Dieser Gewerbeertrag ist durch die Anzahl der Monate dieses Wirtschaftsjahres zu teilen und mit der Anzahl der ins Kalenderjahr 1993 fallenden Monate zu vervielfachen; angefangene Monate gelten als volle Monate.

b) Sinngemäß ist der Gewerbeertrag des Organträgers bzw. der Organgesellschaft zu ermitteln.

c) Dem Unternehmer steht es frei, den Gewerbeertrag auf den 31. Dezember 1993 genau zu ermitteln.

d) Der so ermittelte Gewerbeertrag gilt als Gewerbeertrag eines im Kalenderjahr 1994 endenden Rumpfwirtschaftsjahres.

e) Sanierungsgewinne (§ 11 Abs. 3 GewStG 1953) sind bei Anwendung der Aliquotierungsregel ebenfalls aliquot aus dem Gewerbeertrag auszuschneiden."

Die Gewerbesteuer ist für Zeiträume ab dem 1. Jänner 1994 nicht mehr zu erheben. Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres 1993/1994 ist der auf das Kalenderjahr 1993 entfallende Gewerbeertrag allerdings als Gewerbesteuer 1994 zu erfassen.

Die Beschwerdeführerin hat den auf das Kalenderjahr 1993 entfallenden Gewerbeertrag nach der Bestimmung des Art VII Z 2 lit c Steuerreformgesetz 1993 durch Erstellung eines Zwischen-Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 1993 ermittelt. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Erfassung der Verwaltungsvergütung hinsichtlich des Zeitraumes 1. März bis 31. Dezember 1993.

Zu der Frage der materiellen Steuerpflicht bringt die Beschwerdeführerin vor, die einzelnen Fonds seien Teil ihres Vermögens. Aus diesem Grund sei es schon vom Ansatz her verfehlt, eine Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber dem Fonds anzunehmen. Es handelte sich nämlich um Forderungen der Beschwerdeführerin gegen sich selbst. Die Fonds seien zivilrechtlich nicht ein vom Gläubiger verschiedener Schuldner; daher führe die Argumentation der belangten Behörde, es liege nicht ein Ziel- sondern ein Dauerschuldverhältnis vor, am eigentlichen Problem vorbei. Ein Schuldverhältnis erfordere mindestens zwei Personen, von denen einer der Gläubiger, der andere der Schuldner sei. Ein Beteiligungsfonds sei kein eigenes Steuersubjekt, daher seien Leistungsbeziehungen zu ihm auch auf wirtschaftlicher Basis nicht denkbar. Im Übrigen spreche § 15 Abs. 2 lit. f BFG von einer "festen Vergütung", womit zum Ausdruck gebracht werde, dass nicht die einzelnen Leistungen, sondern der gesamte Gestionsaufwand des abgelaufenen Wirtschaftsjahres pauschal vergütet werde. Außerdem orientiere sich die Höhe der jährlichen Vergütung primär am Jahresergebnis der einzelnen Fonds, nicht aber an den von der Beteiligungsfondsgesellschaft erbrachten Leistungen. Nach § 15 Abs. 2 lit. f BFG sei ein Teil der Vergütung gewinnabhängig und stehe daher erst am Ende des Geschäftsjahres fest, was ebenfalls eine Aliquotierung der Gewinnrealisierung ausschließe.

Zu diesem Vorbringen ist zu sagen: Eine Beteiligungsfondsgesellschaft ist zwar zivilrechtlich Eigentümer des Vermögens des Beteiligungsfonds; wirtschaftlich gesehen hat sie aber das Fondsvermögen wie ein fremdes Vermögen zu verwalten (vgl. Wiesner, ÖStZ 1982, 83). Dies ergibt sich insbesondere aus der Verfügungsbeschränkung der Beteiligungsfondsgesellschaft (§ 5 Abs. 1 BFG), dem Kompensationsverbot von Fondsvermögen mit Gesellschaftsverbindlichkeiten (§ 5 Abs. 2 BFG), dem Verwertungsverbot von Fondsvermögen zur Sicherstellung oder Hereinbringung von Gesellschaftsschulden (§ 8 Abs. 2 BFG) und aus dem Umstand, dass für Fondsverbindlichkeiten nur das Fondsvermögen haftet (§ 8 Abs. 1 BFG).

Vor diesem Hintergrund des wirtschaftlichen Gehaltes des BFG steht der Gewinnrealisierung der Verwaltungsvergütung der Umstand nicht entgegen, dass zivilrechtlich eine Forderung gegenüber dem Beteiligungsfonds nicht besteht. Nur im Wege dieser Verwaltungsgebühr erhält die Beteiligungsfondsgesellschaft Vermögen des Beteiligungsfonds in ihre freie Verfügung.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie erhalte die Vergütungen nicht für einzelne Leistungen, sondern pauschal für

den "gesamten Gestionsaufwand des abgelaufenen Geschäftsjahres". Mit diesem Vorbringen findet die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde ihre Bestätigung, wonach eine während des gesamten Jahres kontinuierlich erbrachte Leistung abgegolten werde. Die kontinuierliche Leistungserbringung führt aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu einer kontinuierlichen Gewinnrealisierung (vgl. hierzu die hg. Erkenntnisse vom 29. April 2003, 99/14/0112, und vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0090). Die Beschwerdeführerin vermag nicht aufzuzeigen, dass der wirtschaftliche Gehalt ihrer Leistung darin bestünde, in ihrer Sphäre einen Vermögenswert zu erzeugen, welcher erst mit Abschluss des Wirtschaftsjahres an den Beteiligungsfonds übertragen würde und erst damit zur Gewinnrealisierung führte. Spiegelbildlich zur kontinuierlichen Realisierung der Erträge sind auch die Aufwendungen der Beteiligungsfondsgesellschaft - und zwar unabhängig vom Aktivierungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 - kontinuierlich während des Laufes des Wirtschaftsjahres "realisiert".

Der Umstand, dass die Höhe des Entgeltes zum Teil nicht schon während des Laufes des Geschäftsjahres feststeht, steht der kontinuierlichen Gewinnrealisierung nicht entgegen. So wäre etwa auch im Falle der Vermietung oder Verpachtung eines Gegenstandes zu einem umsatzabhängigen Pachtzins die Gewinnrealisierung des Pächters kontinuierlich anzunehmen, gegebenenfalls würde aber, sollte bei Bilanzerstellung der konkrete Betrag des Pachtzinses noch nicht feststehen, eine Annahme über die voraussichtlichen Verhältnisse zu treffen sein.

Die Beschwerde wendet sich auch gegen die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens.

Im Zuge der Betriebsprüfung ist dem Finanzamt bekannt geworden, welche Leistungen unter "Verwaltung des Fonds" verstanden werden, worin also die Leistungen bestehen, für welche die Beschwerdeführerin die Verwaltungsvergütung erhält. Diese Leistungen sind in Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes (unter Verweis auf den Aktenvermerk vom 20. Februar 1997) festgehalten. Nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht liege das Schwergewicht der Leistungen in der sorgfältigen Analyse und Auswahl der Teiligungsunternehmen sowie der laufenden "Qualitätskontrolle" und Überwachung der Teiligungsunternehmen. Die Leistung liegt also, wie dies etwa von einem Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgetragen wurde, nicht darin, "einmal im Jahr den Gewinn zu kontrollieren".

Diese Kenntnis von den der Verwaltungsvergütung zugrunde liegenden Leistungen war Voraussetzung für die Beurteilung der Gewinnrealisierung, im konkreten Fall also für die Beurteilung der Frage, ob bzw. in welchem Ausmaß hinsichtlich der Verwaltungsvergütung eine Gewinnrealisierung bis zum 31. Dezember 1993 erfolgt ist. Da die aufgrund dieser Kenntnis angenommene anteilige Gewinnrealisierung bis zum 31. Dezember 1993 zu einer entsprechenden Gewerbesteuerpflicht führt und die Gewerbesteuer bei Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist (Passivierung der Gewerbesteuer), hätte die Kenntnis dieser Umstände zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt. Damit sind aber - hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 - die Voraussetzungen der Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben.

Der Bescheid vom 2. Februar 1998, mit welchem das Finanzamt das Körperschaftsteuerverfahren wieder aufgenommen hat, verweist zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht (vom 19. Jänner 1998). In Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes ist deutlich angeführt, dass die einzige relevante Änderung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 in der gewinnmindernden Berücksichtigung der Gewerbesteuer-Nachforderung von 2,664.347 S gelegen ist. Solcherart weist auch der erstinstanzliche Wiederaufnahmebescheid eine hinreichend Begründung auf, die den - von der belangten Behörde bestätigen - Wiederaufnahmegrund erkennen lässt. Die Beschwerde zeigt zwar zutreffend auf, dass unter Tz 25 des Betriebsprüfungsberichtes ("Wiederaufnahme des Verfahrens") "Körperschaftsteuer 1993, 1995" angeführt ist. Da sich die Ausführungen des Berichtes aber nur auf die Abgaben für die Veranlagungsjahre 1994 und 1995 beziehen, war es auch für die Beschwerdeführer erkennbar, dass ein Schreibfehler vorliegt und in Wahrheit Körperschaftsteuer 1994 (für das abweichende Wirtschaftsjahr 1993/94) gemeint gewesen ist.

§ 296 BAO ordnet an, dass der Gewerbesteuer(mess)bescheid u. a. dann von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist, wenn der Körperschaftsteuerbescheid abgeändert und damit die Höhe des Gewinnes aus Gewerbebetrieb berührt wird. Im gegenständlichen Fall hat der Körperschaftsteuerbescheid 1994 eine Änderung erfahren, weil der Gewinn aus Gewerbebetrieb durch die Passivierung der Gewerbesteuer gemindert worden ist. Solcherart sind aber die Voraussetzungen für die Änderung des Gewerbesteuerbescheides 1994 auf der Grundlage des

§ 296 BAO gegeben. Es mag zutreffen, dass das Finanzamt, wie dies in der Beschwerde ausgeführt wird, die Wiederaufnahme des Gewerbesteuerverfahrens nach § 303 Abs 4 BAO hätte verfügen können; dieser Umstand macht jedoch eine Änderung nach § 296 BAO nicht rechtswidrig.

Zutreffend bringt die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 22. März 1995, 92/13/0025, vor, die verfahrensrechtliche Verknüpfung des Gewerbesteuer(mess)bescheides mit der Höhe des im Körperschaftsteuerbescheid ausgewiesenen Gewinnes aus Gewerbebetrieb habe ihre Grundlage in der Bestimmung des § 6 Abs 1 GewStG, wonach der Gewerbeertrag unter Zugrundelegung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb zu ermitteln ist, wobei als Gewinn jener im Sinne der Vorschriften des EStG bzw KStG gilt. Auch wenn nun im Beschwerdefall der in § 6 Abs 1 GewStG angesprochene, nach dem KStG ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb mit einem eigenständigen, nur für Zwecke der Gewerbesteuer erstellten Zwischen-Jahresabschluss zum 31. Dezember 1993 ermittelt worden ist, liegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kein Fall vor, auf welchen - in teleologischer Reduktion - die Anwendung der durch den Wortlaut des § 296 BAO bestimmten Rechtsfolge zu verweigern wäre. Dies vor allem aufgrund des Umstandes, dass es Art VII des Steuerreformgesetzes 1993 dem Steuerpflichtigen mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr 1993/94 freistellt, den Gewerbeertrag entweder ausgehend vom körperschaftsteuerlichen Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres zu errechnen und einen Anteil davon als auf das Kalenderjahr 1993 entfallend anzusetzen oder einen eigenen Zwischen-Jahresabschluss für Gewerbesteuerzwecke zum 31. Dezember 1993 zu erstellen. Im erstgenannten Fall besteht jene Verknüpfung zwischen Körperschaft- und Gewerbesteuersteuer, von welcher der Gesetzgeber bei der Normierung der Folgewirkung des § 296 BAO ausgegangen ist (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2864). Nun hat der Gesetzgeber wegen des Auslaufens der Erhebung der Gewerbesteuer mit Z 2 lit c des Art VII Steuerreformgesetz 1993 dem Steuerpflichtigen zwar die Option eingeräumt, eine von der Gewinnermittlung für Zwecke der Körperschaftsteuer unabhängige Gewinnermittlung für Gewerbesteuerzwecke zum 31. Dezember 1993 vorzunehmen. Es besteht aber kein Hinweis darauf, dass es dem Willen des Gesetzgebers entspräche, dass hinsichtlich Gewerbesteuer 1994 auch die Regelung des § 296 BAO, die sich - je nach Verfahrenskonstellation - vielfach zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann, durch die Ausübung der genannten Option in Wegfall komme.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Juni 2004

#### **Schlagworte**

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2001150072.X00

#### **Im RIS seit**

05.08.2004

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)