

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/2/27 2011/15/0106

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.02.2014

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §114;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §303 Abs4;  
EStG 1988 §2 Abs3;  
EStG 1988 §2;  
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lita;  
EStG 1988 §47 Abs1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der BK in P, vertreten durch Greiter Pegger Kofler & Partner, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 24, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 14. April 2011, Zl. RV/0736-I/08, miterledigt RV/0737-I/08, RV/0738-I/08, RV/0739-I/08, RV/0740-I/08 und RV/0135-I/10, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2005, Einkommensteuer 2002 bis 2008, sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 bis 2005, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin, deren Ehemann Dienstnehmer der S KG ist, erklärte für die Jahre 2002 bis 2008 nur Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einer stillen Beteiligung an der S KG. Die Veranlagung für die Jahre 2002 bis 2005 erfolgte zunächst erklärungsgemäß, wobei die Anrechnung der Kapitalertragsteuer zu Einkommensteuergutschriften in Höhe der Kapitalertragsteuer führte.

Mit Bescheiden vom 28. Mai 2008 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ neue Sachbescheide für die Jahre 2002 bis 2005, in denen die nicht endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen mit null festgesetzt wurden.

Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahmebescheide folgendermaßen:

"Folgende Tatsachen sind durch die GPLA-Prüfung im März 2007 neu hervorgekommen:

Beim Ehegatten wurde ein Einkommenssplitting zugunsten der Ehegattin durchgeführt. Bei diesen Zahlungen handelt es sich um Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und die Zurechnung hat ausschließlich bei den Mitarbeitern der (S KG) zu erfolgen weil,

- die Ehegattin diese Option nur über den Ehemann, welcher Mitarbeiter und Beteiligter der (S KG) ist, ausüben kann,
- die Höhe der Ausschüttung von den persönlichen Faktoren des Ehegatten (Funktionsfaktor, Bewertungsfaktor, Beschäftigungsfaktor, Anwesenheitsfaktor) abhängt,

- die Auszahlung der Beteiligung an den Ehemann erfolgt und dieser leitet den 'Anteil' der Gattin an diese weiter,

dieser zur Wiederaufnahme führende Sachverhalt nicht von der Großbetriebsprüfung 2001 geprüft wurde. Zudem führte die Betriebsprüfung 2001 zu keiner Wiederaufnahme des Verfahrens."

Auch den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2006 bis 2008 wurden "nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen" von null zu Grunde gelegt.

In gegen die genannten Bescheide erhobenen Berufungen brachte die Beschwerdeführerin vor, das Finanzamt habe elementare Bestimmungen der Bundesabgabenordnung verletzt. Den Bescheiden fehle eine Begründung. Offensichtlich beruhe die Bescheiderlassung auf einer GPLA-Prüfung der S KG, deren Ergebnis der Beschwerdeführerin nicht mitgeteilt worden sei. Weiters würden die Bescheide das Ergebnis einer im Jahr 2001 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung missachten. Im Prüfungsbericht werde nämlich ausdrücklich Folgendes festgehalten:

"Das Beteiligungsausmaß von Ehepartnern im Wege des (Modells) wird von 50 % auf 33,33 % beginnend ab 1.2.2001 reduziert".

Die Ehepartnerbeteiligungen seien dieser Prüfungsfeststellung entsprechend berechnet worden. Insofern sei das Gebot von Treu und Glauben verletzt. Der vorliegende Sachverhalt reiche bis in das Jahr der Einführung des Modells im Jahr 1993 zurück. Mit dem seinerzeitigen Prüfer seien alle Punkte besprochen und die Unterlagen offen gelegt worden. Überdies sei die Beschwerdeführerin bis 2001 selbst Mitarbeiterin der S KG gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Veranlagung zur Einkommensteuer in allen Streitjahren nicht stattfinde.

In der Bescheidbegründung wird zunächst ausgeführt, dass dem gegenständlichen Berufungsverfahren eine Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse bei der S KG im Jahr 2000 vorausgegangen sei. Dabei sei festgestellt worden, dass die S KG ihren Dienstnehmern nach einer Mindestdienstzeit von zwei Wirtschaftsjahren anbiete, sich als stille Gesellschafter am Unternehmen zu beteiligen. Die Einlagen bewegten sich in einer Größenordnung zwischen 35.000 S und 100.000 S. Gleichzeitig mit der Beteiligung sei die monatliche Beitragsgrundlage je Dienstnehmer zwischen 2.000 S und 10.000 S reduziert worden. Die Gebietskrankenkasse habe die ausgeschütteten Gewinne als beitragspflichtiges Entgelt iSd ASVG beurteilt. Die ausgeschütteten Gewinnanteile stellten eine Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung dar.

Der von der S KG erhobene Einspruch gegen die Beitragsnachverrechnung sei mit Bescheid vom 20. Mai 2003 abgewiesen worden.

Mit Erkenntnis vom 25. Mai 2005, 2003/08/0131, habe der Verwaltungsgerichtshof diesen Bescheid zwar aufgehoben, jedoch lediglich deshalb, weil die streitgegenständlichen Ausschüttungen nicht als monatliche Gehaltszahlungen, sondern als Sonderzahlungen iSd § 49 ASVG zu beurteilen gewesen wären.

Auf Grund dieses Verfahrens habe im Jahr 2006 bei der S KG eine GPLA-Prüfung der Jahre 2001 bis 2005 stattgefunden, welche die Gewinnausschüttungen der Jahre 2001 bis 2005 als Sonderzahlungen iSd § 67 EStG 1988 beurteilt und Lohnsteuer und Kommunalsteuer nachgefordert habe.

Im Zuge der im Jahr 2006 stattgefundenen GPLA-Prüfung sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass das Mitarbeitermodell auch eine so genannte Partnerbeteiligung enthalte. Dies bedeute, dass es den Dienstnehmern der S KG frei stünde, Anteile bis zu einem Ausmaß von maximal einem Drittel der Beteiligung dem Ehegatten weiter zu geben, wobei sich der dem jeweiligen Ehegatten zugewiesene Ausschüttungsbetrag nach Parametern richte, die ausschließlich der Dienstnehmer der S KG zu erfüllen habe (Beschäftigungsfaktor, Anwesenheitsfaktor, Bewertungsfaktor).

Das Finanzamt habe daraufhin die Verfahren der Beschwerdeführerin wiederaufgenommen, wobei die angeführten Tatsachen (Ehegattenmodell, Splitting der Kapitaleinkünfte, Weiterreichung eines Anteiles durch den Ehegatten, Abhängigkeit der Ausschüttung von persönlichen Faktoren des beschäftigten Ehegatten) unstrittig seien. Bestritten werde lediglich das Hervorkommen neuer Tatsachen, weil im Prüfungsbericht der S KG aus dem Jahr 2001 das Modell angesprochen worden sei. Nach näher angeführter Rechtsprechung sei das Hervorkommen neuer Tatsachen jedoch aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. In den jeweiligen Einkommensteuerverfahren der Beschwerdeführerin sei der strittige Sachverhalt der Partnerbeteiligung nicht offen gelegt worden. Dieser sei dem Finanzamt erst im Jahr 2006 bekannt geworden. Die Wiederaufnahme der Verfahren seien daher zu Recht erfolgt.

Der Rüge mangelnden Parteiengehörs erwiderte die belangte Behörde, die Beschwerdeführerin habe in dem sie betreffenden Einkommensteuerverfahren ausreichend Gelegenheit gehabt, zur Partnerbeteiligung Stellung zu nehmen.

Nach den von der Beschwerdeführerin übermittelten Unterlagen weise der zwischen ihr und der S KG am 18. April 2002 unterfertigte Vertrag über die Beteiligung als stiller Gesellschafter nachstehenden Inhalt auf:

"Beteiligung ab: 1. Februar 2002

Höhe der Einlage laut aktueller (Dokumentation) aktueller Stand.

Hinsichtlich aller übrigen Punkte gilt die ausgehändigte (Dokumentation) aktueller Stand.

Ich erkläre ausdrücklich, dass es sich bei dieser Beteiligung um ein an das Beteiligungsverhältnis meines Mannes (SK) angekoppeltes Gesellschaftsverhältnis handelt.

Diese Beteiligung kann von meinem Mann und/oder der Firma (S KG) gegen sofortige Auszahlung der Einlage und entsprechender Abrechnung und Auszahlung des anteiligen Gewinnes gekündigt werden."

Dem Ersuchen der belangten Behörde, die Einlageleistung des Jahres 2002 belegmäßig nachzuweisen, habe die Beschwerdeführerin nicht entsprochen. In Beantwortung eines entsprechenden Vorhaltes habe die Beschwerdeführerin lediglich ausgeführt, die Einlage aus der Partnerbeteiligung im Betrag von 1.120 EUR sei mit 1. Februar 2002 über ein Verrechnungskonto eingebucht und mit dem für dieses Wirtschaftsjahr erzielten Gewinnanteil einbezahlt worden. Erläuternde Angaben zu dieser Buchung habe die Beschwerdeführerin nicht gemacht. Die bezughabenden Belege seien nicht vorgelegt worden. Was unter dem Begriff "Höhe der Beteiligung laut (Dokumentation)" letztlich zu verstehen sei, habe im Berufungsverfahren nicht geklärt werden können. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung sei die Höhe der Einlage der Beschwerdeführerin den vorgelegten Dokumentationen der S KG nicht zu entnehmen.

Über wiederholtes Ersuchen der belangten Behörde habe die Beschwerdeführerin Unterlagen übermittelt, denen zu entnehmen sei, welche Beträge die S KG an die Beschwerdeführerin und deren Ehemann ausgeschüttet habe. Auch wenn die Beschwerdeführerin erläuternde Bemerkungen zur Berechnung bzw. den Parametern der Gewinnausschüttung schuldig geblieben sei, sei aus den dargestellten Gewinnverteilungen ersichtlich, dass die Höhe der Gewinnanteile der Beschwerdeführerin vom Dienstverhältnis bzw. der "stillen Beteiligung" ihres Ehemannes SK abhängig sei. Voraussetzung für die der Beschwerdeführerin gewährten Ausschüttungen sei zunächst ein aufrechtes

Dienstverhältnis des Ehemannes zur S KG. Weiters hänge die Höhe der an die Beschwerdeführerin geleisteten Ausschüttungen von der Funktion (Bewertung) ihres Ehemannes im Unternehmen, von seiner Anwesenheit im Unternehmen und der Art seiner Beschäftigung (Voll- oder Teilzeit) ab. Jedem am Modell teilnehmenden Mitarbeiter werde im Herbst eines jeden Jahres ein (in näher beschriebener Weise ermittelter) Funktionsfaktor zugeordnet. Der Beschäftigungsfaktor gleiche die Unterschiede zwischen Voll- und Teilzeitbeschäftigung aus. Pro Woche Abwesenheit werde der Anwesenheitsfaktor um 1 % gekürzt. Aus Bewertungs-, Beschäftigungs- und Anwesenheitsfaktor werde der persönliche Ausschüttungsfaktor je Dienstnehmer errechnet. Der Aufteilungsbetrag werde aus der Bilanz ermittelt, wobei vor der Ausschüttung ein Basisbetrag zur Firmenzukunftssicherung erwirtschaftet werden müsse.

SK habe von der Möglichkeit, Anteile bis zu maximal einem Drittel an seine Ehefrau weiterzugeben, Gebrauch gemacht. Eine Verzinsung der Einlage sei nicht erfolgt. Die Höhe der Ausschüttungen sei auch nicht an die Höhe der Einlage des stillen Gesellschafters gekoppelt. Die Höhe der Auszahlungen werde ausschließlich durch das Arbeitsverhältnis des Ehemannes bestimmt. Im Vertrag über die Errichtung der stillen Beteiligung werde ausdrücklich festgehalten, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin und/oder die S KG die "Beteiligung" gegen sofortige Auszahlung der Einlage und entsprechende Abrechnung und Auszahlung des anteiligen Gewinnes aufkündigen könnten. Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin solle dieser Passus für den Fall einer Auflösung oder Scheidung der Ehe gelten. Da die Möglichkeit des Splittings der Beteiligung nur Ehepartnern eingeräumt werde, bestehe für die Beschwerdeführerin keine Möglichkeit, über ihre Einkunftsquelle frei zu verfügen. Eine Veräußerung der stillen Beteiligung an Dritte sei auf Grund der Bestimmungen des Modells für die Beschwerdeführerin auch faktisch ausgeschlossen.

In Würdigung der Gesamtumstände (keine Leistung einer Geldeinlage, Umbuchung der Gewinnausschüttung, keine Verzinsung der Einlage, Abhängigkeit der Beteiligung und der Ausschüttungen vom Bestehen eines aufrechten Dienstverhältnisses und persönlichen Faktoren des Ehemannes in seiner Funktion als Dienstnehmer der S KG) schließe sich die belangte Behörde der Ansicht des Finanzamtes, dass der Beschwerdeführerin keine Einkunftsquelle zuzurechnen sei, an. Im Beschwerdefall erbringe ausschließlich der Ehemann der Beschwerdeführerin die für die Gewinnausschüttungen maßgeblichen Leistungen (Arbeitsleistungen). Die Funktion der Beschwerdeführerin beschränke sich auf den Empfang von Ausschüttungen. Die Gewinnausschüttungen an die Beschwerdeführerin stellten eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung des Ehemannes dar. An dieser abgabenrechtlichen Beurteilung könne auch die Neufassung des Vertrages über die Errichtung einer stillen Gesellschaft zwischen der Beschwerdeführerin und der S KG im Jahr 2007 nichts ändern, weil an den wesentlichen Vertragsgrundlagen keine Änderungen eingetreten seien.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde wendet sich sowohl gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen das Unterbleiben einer Einkünftezurechnung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Wiederaufnahme der Verfahren

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass das Finanzamt X spätestens seit der Betriebsprüfung 2001 Kenntnis nicht nur vom Modell an sich, sondern auch von der darin vorgesehenen Beteiligung von Ehegatten gehabt habe. Sinn und Zweck einer Betriebsprüfung sei es, alle Umstände, die für die Erhebung der Abgaben von Bedeutung seien, zu prüfen. Im Rahmen der Betriebsprüfung 2001 sei die "Ehegattenbeteiligung" erörtert und diesbezüglich eine Einigung mit dem Finanzamt X erzielt worden. Somit habe das Finanzamt X (das auch Wohnsitzfinanzamt der Beschwerdeführerin ist) über alle erforderlichen Informationen verfügt. Die Beschwerdeführerin habe nach der Betriebsprüfung Einkommensteuererklärungen abgegeben und darin Einkommen aus nicht endbesteuerten Kapitalerträgen deklariert. Da die Beschwerdeführerin von "obiger Einigung" gewusst habe und die Einkommensteuer erklärungsgemäß festgesetzt worden sei, habe keine Veranlassung zur Offenlegung bestanden. Es sei unglaubwürdig, dass das Finanzamt erst im Zuge der GPLA-Prüfung davon erfahren habe, dass das Modell auch eine Partnerbeteiligung ermögliche. Das Finanzamt X habe somit einen seit langem bekannten Sachverhalt anders beurteilt. Eine Änderung der Beurteilung stelle kein Hervorkommen neuer Tatsachen dar.

Weiters habe die belangte Behörde ebenso wie das Finanzamt die Ermessensentscheidung, die rechtskräftig abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren wiederaufzunehmen, nicht begründet und in ihrer Ermessensübung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF vor dem FwGG 2012 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in

allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabefestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0045).

Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass in den Abgabenerklärungen der strittigen Jahre bzw. den angeschlossenen Beilagen die zur rechtlichen Beurteilung der erklärten Einkünfte notwendigen Erläuterungen gegeben worden wären. Vielmehr räumt die Beschwerde ein, dass keine Offenlegung erfolgt sei, weil die Beschwerdeführerin von der Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der S KG Kenntnis gehabt habe. Nach dem Gesagten steht es der Wiederaufnahme aber nicht entgegen, dass ein Prüfer, zumal in dem Abgabungsverfahren eines anderen Steuerpflichtigen (nämlich der S KG), von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen ist daher nicht geeignet, das Fehlen eines Wiederaufnahmegrundes aufzuzeigen.

Die Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme ist eine Ermessensentscheidung (vgl. nochmals das Erkenntnis 2007/15/0045). Dass in den Wiederaufnahmen eine unrichtige Ermessensausübung gelegen sei, ist im vorliegenden Fall - auch bei Bedachtnahme auf die Ausführungen in der Beschwerde - nicht erkennbar. Insbesondere liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z. B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0135). Die Verletzung dieses Grundsatzes setzt weiters voraus, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 99/14/0228).

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin bezieht sich ausschließlich auf Vorgänge im Abgabungsverfahren eines anderen Steuerpflichtigen. Die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Passage des Prüfungsberichtes der S KG beurteilt demgemäß auch nicht die steuerrechtliche Behandlung der (reduzierten) Ausschüttungen auf Seiten der beteiligten Ehepartner. Im Beschwerdefall fehlt es daher schon an einer entsprechenden Auskunft der zuständigen Abgabenbehörde, auf die die Beschwerdeführerin hätte vertrauen können. Überdies legt die Beschwerdeführerin aber auch nicht dar, welche nachteiligen Dispositionen sie im Vertrauen auf den Inhalt des Prüfungsberichtes der S KG getroffen hat. Dass sie die "Partnerbeteiligung" nur im Hinblick auf erhoffte Gutschriften an Kapitalertragsteuern eingegangen wäre, behauptet die Beschwerdeführerin nicht.

## 2. Zurechnung von Einkünften

Die steuerrechtliche Frage, wem das Einkommen bzw. Einkünfte oder Einnahmen zuzurechnen sind (§ 2 Abs. 1 EStG 1988), ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Für die Zurechnung der Einkünfte ist nicht allein maßgeblich, aus welchem Rechtsgrund sie der Steuerpflichtige bezieht (vgl. das zur Auszahlung einer Pensionshälfte an die Ehefrau ergangene hg. Erkenntnis vom 19. November 1998, 96/15/0182).

Das bloße Zufließen von Einnahmen erfüllt keinen Einkunftstatbestand (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 2010, 2007/15/0137).

Nach § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Einkünfte müssen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 99/15/0257).

Arbeitslohn liegt dann nicht vor, wenn eine Zuwendung wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bewirkt wird. Auch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer können neben dem Dienstverhältnis gesonderte Rechtsbeziehungen bestehen. Sie sind dann steuerlich grundsätzlich getrennt zu beurteilen. Einkünfte, die auf diesen Rechtsbeziehungen beruhen, sind der in Betracht kommenden Einkunftsart (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) zuzurechnen. Voraussetzung hierzu ist allerdings, dass zu gleichen Bedingungen, unabhängig davon, ob ein Dienstverhältnis besteht, auch mit Dritten ein derartiges Vertragsverhältnis zu Stande kommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0188).

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Feststellung zu Grunde, dass die von der S KG an ihre eigenen Dienstnehmer im Rahmen des Beteiligungsmodells geleisteten Zahlungen durch das jeweilige Dienstverhältnis veranlasst waren. Gegen diese Beurteilung wendet sich die Beschwerde zu Recht nicht. Diesbezüglich genügt es daher auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 25. Mai 2005, 2003/08/0131, zu verweisen.

Die Beschwerdeführerin bringt nach allgemeinen Rechtsausführungen zum Begriff der stillen Beteiligung sachverhaltsbezogen vor, im Beschwerdefall liege ein direktes Vertragsverhältnis zur S KG vor. Die getroffenen Vereinbarungen entsprächen dem Regelstatut einer stillen Gesellschaft. Die Leistung der Einlage habe zumindest buchmäßig ihren Niederschlag gefunden. Der Beschwerdeführerin stünden alle Rechte als stille Gesellschafterin zu. Der Gesellschaftsvertrag sei auch "fremdüblich", weil nach der Modelländerung im Jahr 2007 nunmehr auch beliebige Dritte stille Gesellschafter werden könnten, sofern nur der Dienstnehmer bereit sei, auf die ihm zustehenden Beteiligungsrechte im entsprechenden Umfang zu verzichten.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind dem zuzurechnen, der sie erzielt hat. Die Arbeitskraft ist als Einkunftsquelle aus der Natur der Sache nicht übertragbar. Verfügt der Dienstnehmer über seinen Arbeitslohn, ergibt sich daraus keine Änderung der Zurechnung; der Arbeitslohn ist ihm auch dann zuzurechnen, wenn er den Anspruch einem Dritten abtritt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. August 2009, 2006/13/0185).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass die Teilhabe der Beschwerdeführerin an den Gewinnen der S KG einen Verzicht des Ehemannes auf einen Teil der ihm zustehenden Beteiligung zur Voraussetzung hat. Das Beteiligungsverhältnis der Beschwerdeführerin kann nach dem Vertrag vom 18. April 2002 nicht nur von der S KG, sondern auch vom Ehemann der Beschwerdeführerin gekündigt werden. Die Einnahmen der Beschwerdeführerin aus der Beteiligung an der S KG sind vom Bestand des Dienstverhältnisses ihres Ehemannes zur S KG abhängig. Insbesondere trifft es aber entgegen dem Beschwerdevorbringen auch nicht zu, dass die Beschwerdeführerin durch die Leistung einer Einlage, wie dies für eine Beteiligung als stiller Gesellschafter essentiell ist, einen Anspruch auf Ausschüttung von Gewinnanteilen erworben hätte. Nach den Feststellungen der belangten Behörde, denen die Beschwerde nicht entgegnet, hängt der Anspruch der Beschwerdeführerin auf Gewinnausschüttung nicht nur davon ab, dass die S KG (Basisbeträge übersteigende) Gewinne erzielt, sondern auch davon, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin bestimmte im Dienstverhältnis gegründete Voraussetzungen erfüllt (beispielsweise führen entsprechende Fehlzeiten zu einer Verminderung der Gewinnbeteiligung).

Bei dieser Sachlage durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass die Beteiligung der Beschwerdeführerin an den Gewinnausschüttungen der S KG keine eigenständige Einkunftsquelle der Beschwerdeführerin darstellt, sondern Einnahmen vorliegen, die ihre Wurzel im Dienstverhältnis des Ehemannes zur S KG haben und daher diesem als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind.

Die abschließende Verfahrensrüge ist nicht dem Gesetz entsprechend ausgeführt, weil die Beschwerdeführerin zwar das Fehlen von Ermittlungen beanstandet, aber nicht darlegt, welche konkreten Ermittlungen die belangte Behörde unterlassen hat.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 27. Februar 2014

**Schlagworte**

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150106.X00

**Im RIS seit**

28.03.2014

**Zuletzt aktualisiert am**

14.07.2014

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

© 2025 JUSLINE

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

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