jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1997/6/25 95/15/0192

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.1997

Index

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

Norm

BAO §188;
BAO §21 Abs1;
BAO §24;
EStG 1972 §2 Abs3 Z3;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §22 Abs1 Z3;
EStG 1972 §23 Z2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z3;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §22 Z3;
EStG 1988 §23 Z2;
KStG 1966 §8 Abs2;
KStG 1988 §7 Abs3;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 95/15/0193 E 25. Juni 1997

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der XY I Immobilienbeteiligungsgesellschaft m.b.H. & Co OHG Serie 14 i.L. in S, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 19. September 1995,

Zlen. 36-GA3BK-DWo/92, 85-GA3BK-DWo/93, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1987 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 13.100 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Gesellschafter der beschwerdeführenden OHG, der XY I GesmbH & Co Hausanteilschein OHG - Serie 14, die im Jahr 1987 ihre Tätigkeit aufgenommen hat, sind laut Gesellschaftsvertrag vom September 1986 folgende juristische Personen:

-

die XY I Immobilienbeteiligung GmbH

-

die C-AG und

-

die Sparkasse B I Treuhand GmbH.

Die C-AG wurde in der Folge in eine GmbH umgewandelt (C-GmbH), die Sparkasse B I Treuhand GmbH wurde mit der C-GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen.

Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist gemäß § 3 des Gesellschaftsvertrages der Erwerb von geldlastenfreien Immobilienobjekten, Liegenschaften und Grundstücken, die Bebauung und Bestandgabe und sonstige Verwertung dieser Immobilien und die Veranlagung der Gesellschaftsmittel in sonstigen hypothekarisch sichergestellten oder durch Banken und Sparkassen veranlagten Vermögenswerten sowie die Beteiligung an Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand.

Die C-GmbH dotierte die Einlage durch die Ausgabe von Hausanteilscheinen. Gemäß den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (im folgenden AGB) über die Ausgabe von Hausanteilscheinen an der Beschwerdeführerin ist sie Treuhänderin für die Zeichner der Hausanteilscheine, das sind ca. 1000 natürliche Personen (im folgenden Zeichner). Die AGB regeln die Rechtsverhältnisse zwischen der C-GmbH und dem Zeichner. Die Rechtsverhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und der C-GmbH regelt der Gesellschaftsvertrag.

Die wichtigsten Bestimmungen der AGB, wie sie im angefochtenen Bescheid wiedergegeben werden, lauten:

"§ 1 Präambel

1. Der Hausanteilschein an der XY I Immobilienbeteiligung GesmbH & Co OHG, Serie 14, im folgenden kurz Anteil genannt, ist eine Urkunde über einen Anteil an der von der C-Aktiengesellschaft, im folgenden kurz Treuhänder genannt, zu haltenden Beteiligung an der XY I OHG, Serie 14.

2. Die Einlage verschafft den Zeichnern Miteigentum am Gesamtvermögen der OHG...

§ 2 Gegenstand des Vertrages

1. Der Treuhänder hält die Beteiligung an der OHG im eigenen Namen, aber für ausschließliche Rechnung des Zeichners.

...

§ 4 Pflichten des Treuhänders

1. Der Treuhänder führt über die ausgestellten Anteile ein Register, in das der jeweilige Zeichner mit Namen, Anschrift und Einlage eingetragen ist.

2. Die im Register eingetragenen Zeichner gelten dem Treuhänder und der XY I GesmbH & Co OHG Serie 14 gegenüber als aus dem Anteil allein berechtigt.

3. Der Treuhänder ist verpflichtet, seine Tätigkeit unter Wahrung der Interessen aller Zeichner vorzunehmen, d.h. daß das Gesamtinteresse aller Zeichner Vorrang vor dem Einzelinteresse zu besitzen hat. Zu diesem Zwecke ist der Treuhänder berechtigt, zu zustimmungspflichtigen Handlungen der Geschäftsführung ohne vorhergehende Rücksprache mit dem Zeichner seine Zustimmung zu erteilen.

...

5. Zur Vertretung gegenüber der XY I GesmbH & Co OGH Serie 14 in sämtlichen, wie immer gearteten Angelegenheiten ist ausschließlich der Treuhänder berechtigt. Insbesondere kann nur er Einsicht in die Geschäftsunterlagen der Gesellschaft nehmen, sowie alle erforderlichen Erklärungen verlangen.

§ 5 Führung der Zeichnerkonten:

Der Treuhänder läßt für den Zeichner über seine Beteiligung an der XY I GmbH & Co OHG Serie 14 folgende Konten führen:

1. Ein Konto I, auf welchem die Vertragssumme vermindert um das am Zeichnungsschein festgehaltene Wertsteigerungspauschale als Einlage verbucht wird.

2. Ein Konto II, auf welchem das Wertsteigerungspauschale, das aufgrund der jährlichen Festsetzung durch die Gesellschaftsversammlung ermittelt wird, als Rücklage verbucht wird.

3. Ein Konto III, auf dem die Differenz zwischen Vertragssumme und dem Ausgabepreis als Rücklage verbucht wird.

4. Ein Konto IV, auf dem die Auszahlungen und Entnahmen verbucht werden.

5. Ein Konto V, auf dem die Gewinn- und Verlustverrechnung verbucht wird.

§ 6 Ergebnisverteilung und Entnahmen

...

5. Der Zeichner hat zu Lasten seines Kontos V ein jährliches Entnahmerecht, das von den jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten (z.B. Indexanpassung der Mietverträge) abhängt und dessen Höhe entsprechend diesen wirtschaftlichen Gegebenheiten angepaßt wird. Derzeit beträgt das jährliche Entnahmerecht 6 % der am Zeichnungsschein ausgewiesenen Vertragssumme.

§ 7 Treuhandregister, Übertragung:

1. Der Zeichner ist jederzeit berechtigt, seinen Anteil zu vererben, zu verschenken, zu verpfänden oder weiterzuverkaufen. Die Übertragung sämtlicher Rechte setzt die Eintragung des Rechtsnachfolgers in das Treuhandregister voraus und wird immer nur zum 31.12. eines jeden Jahres wirksam. Bei jedem Rechtsübergang findet lediglich ein Wechsel des Zeichners unter Ausschluß eines Auseinandersetzungsanspruches gegen die Gesellschaft oder den Treuhänder statt. Die Übertragung der in den Anteilen verbrieften Rechte wird durch die Umschreibung im Treuhandregister rechtswirksam.

§ 8 Kündigung des Vertrages, Auseinandersetzungsguthaben

1. Der Vertrag wird beendet durch Kündigung, Ausschluß gem. den Bestimmungen des HGB oder durch Erschöpfung der saldierten Konten I bis V durch Auszahlungen und Entnahmen.

2. Der Vertrag kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist mittels Briefes jeweils zum 31.12. eines jeden Vertragsjahres aufgekündigt werden.

3. Der Zeichner verzichtet auf die Dauer von 10, 15 oder 20 Vertragsjahren auf jedwede Kündigung aus welchem Grunde auch immer.

4. Die Beendigung des Vertragsverhältnisses hat das Ausscheiden des Zeichners aus der XY I GmbH & Co OHG Serie 14 zur Folge.

5. Für den Fall der Beendigung des Vertragsverhältnisses steht dem Zeichner ein Auseinandersetzungsguthaben in Höhe der saldierten Konten I bis V, welche die Wertsteigerung berücksichtigen, unter Ausschluß weitergehender Ansprüche zu.

§ 9 Geheimhaltung:

Der Treuhänder ist verpflichtet, die Namen der Zeichner ohne deren ausdrückliche Zustimmung nicht preiszugeben."

Nach Ablauf der oben genannten Fristen von 10, 15 oder 20 Jahren sollte der Zeichner vereinbarungsgemäß von der Unternehmensgruppe Wohnungseigentum - Bautreuhand GesmbH ein unwiderrufliches Kaufangebot erhalten, seine Beteiligung je nach Länge der Laufzeit entweder um 150 %, 185 % oder 230 % der Vertragssumme zu erwerben. Mit

Annahme dieses Angebotes und nach Bezahlung des Kaufpreises durch den Käufer scheidet der Zeichner unter gleichzeitigem Verzicht auf weitergehende Ansprüche aus der Gesellschaft aus und gehen seine Gesellschaftsrechte auf den Käufer über.

Für die Streitjahre reichte die Beschwerdeführerin Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften ein, in denen die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 188 BAO beantragt wurde.

Am 18. März 1992 erließ das Finanzamt für die Jahre 1987 bis 1990 Feststellungsbescheide des Inhaltes, daß eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO nicht durchgeführt werde, weil keine Mitunternehmerschaft vorliege und das Bestehen eines Treuhandverhältnisses verneint werden müsse. Ein entsprechender Bescheid für das Jahr 1991 erging im Juli 1993.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung und führte im wesentlichen aus:

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Meinung würden die Zeichner durchaus über die von der C-GmbH zu führenden Konten (§ 5 AGB) am wirtschaftlichen Nutzen (Ertrag) und an den Wertsteigerungen des Treuhandvermögens, dh der jeweiligen Beteiligung an der OHG, teilnehmen. Es werde auf das Wertsteigerungspauschale hingewiesen, das als aliquoter Teil der wertmäßigen Erhöhung des Gesellschaftsvermögens dem Konto II gutzuschreiben sei. Außerdem werde das Entnahmerecht des Zeichners den jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten angepaßt. Es sei richtig, daß nur die C-GmbH befugt sei, die Gesellschaftsrechte aus den einzelnen Beteiligungen ihrer Treugeber auszuüben. Dies entspreche der österreichischen Rechtslage, denn Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten sei bei einer treuhändig gehaltenen Beteiligung nicht der einzelne Treugeber, sondern nur der Treuhänder. Die C-GmbH habe im Bereich der Geschäftsführung Entscheidungsspielraum, den sie im Interesse auch des einzelnen Treugebers auszufüllen habe. Auch der einzelne Treugeber unterliege aber dem Risiko einer Wertminderung des Treugutes. Außerdem könne das Treuhandverhältnis mit der Folge einer Rückerlangung des Treugutes vom Treuhänder gekündigt werden. Insgesamt betrachtet handle es sich daher durchaus um ein echtes Treuhandverhältnis, das die Rechtsfolgen des § 24 Abs. 1 lit. c BAO auslöse.

Das hervorstechende Kriterium für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sei die unmittelbare vermögensmäßige Betroffenheit von Erfolg und Mißerfolg der gemeinsam geführten Unternehmung, die durch eine Beteiligung am laufenden Erfolg und an den Vermögenssteigerungen gekennzeichnet sei. Eine solche Beteiligung sei laut Gesellschaftsvertrag u.a. für die C-GmbH und damit auch für die von dieser repräsentierten Treugeber vorgesehen. Das an die Zeichner gerichtete unwiderrufliche Kaufangebot der Unternehmensgruppe Wohnungseigentum - Bautreuhand GesmbH stehe dem nicht entgegen; denn dieses Angebot, das von einem außenstehenden Dritten und nicht etwa als Abschichtungsangebot der beschwerdeführenden OHG gestellt worden sei, schließe die Teilnahme am Unternehmerrisiko keineswegs aus. Vielmehr würde sich der wirtschaftliche Erfolg oder Mißerfolg der beschwerdeführenden OHG positiv oder negativ auf den entsprechenden Konten und somit für den Gesellschaftsanteil werterhöhend oder wertvermindernd auswirken.

Da die C-GmbH gemeinsam mit den anderen persönlich haftenden Gesellschaftern die Geschäftsführung besorge, könnten mittelbar die hinter ihr stehenden Treugeber die Geschäftsführung der OHG mitgestalten und daher auch Unternehmerinitiative entwickeln.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der ersten drei Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG) setze nach Lehre und Rechtsprechung das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft voraus. Im außerbetrieblichen Bereich fehle eine Vorschrift über die Behandlung des von einer vermögensverwaltenden Gesellschaft erwirtschafteten Einkommens. Es sei daher im Wege der Gesetzesanalogie die Regelung des § 23 Z. 2 EStG auf die außerbetrieblichen Einkunftsarten zu übertragen. Voraussetzung für die unmittelbare Zurechnung des von der Gesellschaft erzielten Einkommens sei die Beteiligung des Gesellschafters in der Art eines Mitunternehmers. Voraussetzung für die Annahme eines Mitunternehmers sei, daß die betreffende Person Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko trage.

Unternehmerinitiative entfaltet derjenige, der auf betriebliches Geschehen Einfluß nehmen könne, also an den betrieblichen Entscheidungen (sei es durch Führung der Geschäfte, sei es durch Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte) teilhabe. Unternehmerrisiko bestehe in der Teilnahme an den wirtschaftlichen Risken der Betriebsführung, somit an der Teilnahme am Erfolg oder Mißerfolg eines Unternehmens. Es könne sich in der

Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich Firmenwert, aber auch an der Haftung für die Schulden der Gesellschaft zeigen.

Wie in der Berufung zutreffend angeführt werde, sei bei einer treuhändig gehaltenen Beteiligung nicht der einzelne Treugeber Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten, sondern nur der Treuhänder. Für die Frage der Mitunternehmerschaft sei diese Feststellung jedoch unerheblich. Entscheidend sei vielmehr nur, ob der einzelne Zeichner mittelbar durch seinen Treuhänder auf das betriebliche Geschehen einen derartigen Einfluß nehmen könne, daß seine Stellung in der Gesellschaft der eines Mitunternehmers gleich komme.

Nach den AGB sei der Treuhänder verpflichtet, seine Tätigkeit unter Wahrung der Interessen aller Zeichner vorzunehmen, das heißt, daß das Gesamtinteresse aller Zeichner Vorrang vor dem Einzelinteresse habe. Der Treuhänder sei berechtigt, zu zustimmungspflichtigen Handlungen der Geschäftsführung ohne vorhergehende Rücksprache mit dem Zeichner seine Zustimmung zu erteilen. Zur Vertretung gegenüber der Beschwerdeführerin in sämtlichen, wie immer gearteten Angelegenheiten sei ausschließlich der Treuhänder berechtigt. Insbesondere könne nur er Einsicht in die Geschäftsunterlagen der Gesellschaft nehmen sowie alle erforderlichen Erklärungen verlangen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise komme dies einem völligen Ausschluß der Zeichner von einem Mitspracherecht an der Geschäftsführung und somit von jeglicher Unternehmerinitiative gleich.

Aufgrund der im § 9 AGB normierten Geheimhaltungspflicht des Treuhänders sei es den einzelnen Zeichnern verwehrt, voneinander Kenntnis zu erlangen. Die Zeichner hätten somit nie die Möglichkeit, sich als Gesamtheit zu formieren und ihre Gesamtinteressen darzulegen. Die Bestimmung, was als Gesamtinteresse zu gelten habe, bleibe einzig und alleine dem Treuhänder vorbehalten. Er könne daher völlig nach eigenem Gutdünken schalten und walten und den Willen der einzelnen Treugeber durch diese Bestimmung gänzlich außer Acht lassen. Mittlerweile sei es hinlänglich bekannt (Zusammenbruch des WEB-XY-Bautreuhand Imperiums), daß der Treuhänder tatsächlich seinen in den AGB festgelegten Verpflichtungen nicht nachgekommen sei und die Zeichner aufgrund ihrer fehlenden Kontroll- und Mitwirkungsrechte jahrelang nicht einmal die Möglichkeit gehabt hätten, dieses vertragswidrige Verhalten des Treuhänders zu erkennen, geschweige denn zu verhindern.

Bei der fremdnützigen Treuhand handle der Treuhänder nur im Interesse des Treugebers. Immer gelte der Treugeber als Herr des wirtschaftlichen Substrates der vom Treuhänder nach außen wahrgenommenen Rechte. Er könne durch Beendigung des Treuhandverhältnisses die Rechtsausübungsbefugnis als Eigentümer (wiederum) zurückerlangen. Diese Möglichkeit sei den Zeichnern im vorliegenden Fall jedoch genommen. Gemäß § 8 Pkt. 4 AGB habe nämlich die Beendigung des Vertragsverhältnisses das Ausscheiden des Zeichners aus der beschwerdeführenden OHG zur Folge. Der einzelne Zeichner könne also seine Eigentümerrechte nicht selbst wahrnehmen, und er könne auch nicht einen anderen Treuhänder mit der Wahrung seiner Rechte und Pflichten betrauen.

In der Berufung werde auf die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit der Zeichner aus wichtigem Grund hingewiesen. Dazu würden aber die AGB keine Aussage treffen. Es müsse daher davon ausgegangen werden, daß in jedem Fall - ob bei ordentlicher oder außerordentlicher Kündigung - die Bestimmung des § 8 Pkt. 4 AGB zur Anwendung gelange, wonach die Beendigung des Vertragsverhältnisses das Ausscheiden des Zeichners aus der beschwerdeführenden OHG zur Folge habe. Wenn in der Berufung nun behauptet werde, daß der Treugeber im Falle der Kündigung das Treugut zurückerlange, so sei dies falsch. Treugut sei nämlich die BETEILIGUNG AN SICH, und diese könne aufgrund der Vertragsbestimmungen vom einzelnen Zeichner niemals zurückerlangt werden.

Im vorliegenden Fall hätten die Zeichner keine Weisungsrechte an den Treuhänder und könne das Treuhandverhältnis nicht aufgekündigt werden, ohne daß der Zeichner aus der OHG ausscheide. Die belangte Behörde gelange daher zur Ansicht, daß aufgrund der gegenständlichen Vertragsbestimmungen das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zu verneinen sei.

Eine Unternehmerinitiative der Zeichner sei aufgrund der starken Stellung der C-GmbH überhaupt nicht gegeben. Es sei aber noch zu prüfen, ob das Unternehmerrisiko der Zeichner derart stark ausgeprägt sei, daß es die fehlende Unternehmerinitiative kompensieren könnte. Dies treffe aber nach Ansicht der belangten Behörde aus folgenden Gründen nicht zu:

Weder der Gesellschaftsvertrag noch die AGB träfen eine Aussage darüber, ob die Zeichner im Falle der Auflösung der Gesellschaft am Firmenwert und den stillen Reserven beteiligt wären. Die einzige bestehende Regelung beziehe sich ganz allgemein "auf den Fall der Beendigung des Vertragsverhältnisses" und sehe vor, daß dem Zeichner ein

Auseinandersetzungsguthaben in Höhe der saldierten Konten I bis V unter Ausschluß weitergehender Ansprüche zustehe. Es müsse sohin davon ausgegangen werden, daß die genannte Regelung für jeden Fall der Vertragsbeendigung, aus welchem Grunde immer, gelten solle.

Sohin sei die Teilnahme der Zeichner an den stillen Reserven und am Firmenwert ausgeschlossen; das Auseinandersetzungsguthaben in Höhe der saldierten Konten I bis V entspreche nämlich einer Buchwertabfindung. In der Berufung werde zum Beweis für die angebliche Beteiligung an der Wertsteigerung auf das sogenannte "Wertsteigerungspauschale" hingewiesen, welches als aliquoter Teil der wertmäßigen Erhöhung des Gesellschaftsvermögens dem Konto II der einzelnen Zeichner gutzuschreiben sei. Die AGB sähen eine jährliche Festsetzung dieses "Wertsteigerungspauschales" durch die Gesellschafterversammlung vor. Die Kriterien für die Ermittlung der Wertsteigerung blieben aber ungenannt und somit für die Zeichner "uneinsichtig", zumal an der Gesellschafterversammlung nur der Treuhänder teilnehme und weil nur er, nicht aber der Zeichner, in die Geschäftsunterlagen der beschwerdeführenden Gesellschaft Einsicht nehmen könne. Inwieweit dieses Pauschale tatsächlich eine reale Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens ausdrücken könne, bleibe völlig im Dunklen. Da das "Wertsteigerungspauschale" aber jedenfalls ein Teil der geleisteten Einlage der Zeichner sei und als Rücklage verbucht werden solle, könne nach Ansicht der belangten Behörde eine echte Wertsteigerung der Beteiligung - also über die geleistete Einlage hinaus - in dieser Konstruktion nicht erblickt werden. Zudem ergebe sich aus den Bilanzen der beschwerdeführenden Gesellschaft, daß das "Wertsicherungspauschale" nicht den AGB entsprechend verbucht worden sei. Erstmalig in der Bilanz für das Jahr 1987 scheine ein solches Pauschale auf, sei aber nur für jene Zeichner verbucht worden, die aus der Bautreuhand-Hausanteilschein-GesmbH & Co KG Serie 8 II in die beschwerdeführende Gesellschaft eingetreten seien, und sei im Jahr 1989 wieder aufgelöst worden. Wenn aber ein Gesellschafter auch für den Fall der Auflösung der Gesellschaft von den stillen Reserven ausgeschlossen sei, so liege regelmäßig keine Mitunternehmerschaft vor.

Es treffe zu, daß der Zeichner nach § 6 Punkt 5 der AGB zu Lasten seines Kontos V ein jährliches Entnahmerecht habe, das den jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten angepaßt sei. Daraus ergebe sich ein Risiko des Zeichners. Da der Zeichner aber keine Möglichkeit habe, auf die näher definierten "jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten" Einfluß zu nehmen, handle es sich dabei nicht um ein Unternehmerrisiko, sondern vielmehr um das Risiko eines Darlehensgebers, der die versprochene Verzinsung des hingegebenen Kapitals nicht erhalte.

Wie in der Berufung richtig ausgeführt werde, könne auch das an die Zeichner gerichtete unwiderrufliche Kaufanbot der Unternehmensgruppe WEB GesmbH nicht als Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert angesehen werden. Dieses Anbot sei kein Abschichtungsanbot der beschwerdeführenden Gesellschaft; auch wenn es wirtschaftlich als solches interpretiert würde, käme es einer Globalabfindung gleich. Eine solche nähme keinerlei Bezug auf die Vermögenssituation der beschwerdeführenden Gesellschaft im Zeitpunkt des Ausscheidens der Zeichner, sondern sähe lediglich einen nach der Länge der Vertragslaufzeit gestaffelten fixen Zinssatz der Einlage vor. Eine bloße Pauschalabfindung stünde der Anerkennung einer Mitunternehmerschaft entgegen.

Die belangte Behörde gelange daher zu der Auffassung, daß den Zeichnern keine einem Mitunternehmer vergleichbare Stellung zukomme. Die Zeichner seien vielmehr als Darlehensgeber der C-GmbH zu betrachten und erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen. Für Einkünfte aus Kapitalvermögen komme eine einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 188 BAO nicht in Betracht. Die Erfassung der auf die Anteile der beteiligten Kapitalgesellschaften entfallenden Einkünfte erfolge ebenfalls nicht auf der Ebene eines Feststellungsverfahrens, sondern im Rahmen der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaften.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 24 BAO regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. März 1989, 89/14/0024). Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren und so die Art der Nutzung bestimmen kann. Bei Einkünften aus einem

Treuhandvermögen kann daher eine Zurechnung der Einkünfte an den Treugeber nur erfolgen, wenn ihm (zumindest im Innenverhältnis) diese Dispositionsbefugnis zukommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1988, 87/14/0167).

Im gegenständlichen Fall wird die Liegenschaftsvermietung von einer OHG betrieben. Das EStG enthält keine ausdrückliche Regelung für die Zurechnung der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Zu Recht gehen aber die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens davon aus, daß die Zurechnung an die Beteiligten in analoger Anwendung des § 23 Z. 2 erster Teil EStG zu erfolgen hat (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 28 Tz 87, unter Hinweis auf Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 230 ff).

Für die Zurechnung von Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft muß sohin die Beteiligung von der Art sein, daß - wäre die Personengesellschaft steuerlich im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig - die Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung gegeben wären (vgl. Stoll, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften, 189, und Ruppe, Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung, 28 f).

Die wesentlichen Elemente des Mitunternehmers iSd § 23 Z. 2 EStG sind das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das unternehmerische Geschehen Einfluß nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden und der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, 93/13/0253).

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, daß den Zeichnern keine Unternehmerinitiative zukomme. Dem tritt die Beschwerde nicht entgegen, sondern verweist lediglich darauf, daß die C-GmbH ihre Gesellschafterrechte unter Wahrung der gemeinsamen Interessen der Zeichner wahrzunehmen habe. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Ansicht, daß keine Anzeichen von Unternehmerinitiative vorliegen. Nach den im gegenständlichen Fall bestehenden Rechtsbeziehungen kommt dem Zeichner kein Einfluß auf die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin, nämlich keine Stimm-, Kontroll- oder Widerspruchsrechte zu.

Aus dem Vertragsverhältnis zwischen den Zeichnern und der C-GmbH ergibt sich auch nicht die Haftung für Schulden der OHG. In dem im Verwaltungsakt befindlichen Zeichnungsschein ist sogar ausdrücklich festgehalten, daß den Zeichner - außer der Verpflichtung zur Zahlung des Ausgabepreises - keine Verpflichtungen, Haftungen oder Mithaftungen treffen.

Im Hinblick auf die Beteiligung an den stillen Reserven ist zu beachten, daß nach Punkt 8 Z. 6 der AGB auch die C-GmbH das Vertragsverhältnis zwischen ihr (als Treuhänderin) und dem Zeichner beenden kann. Für den Fall der Vertragsbeendigung - aus welchem Grund immer - ist die Abschichtung mit einem Betrag in Höhe der saldierten Kapitalkonten I bis V und sohin eine Buchwertabfindung vorgesehen.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ergibt sich aus dem Konto II ("Wertsteigerungspauschale") in keiner Weise eine Beteiligung an stillen Reserven. Auf diesem Konto war vereinbarungsgemäß lediglich ein Teil der Einlage des Zeichners zu buchen. Zum weiteren Schicksal dieses Kontos regelt § 6 Z. 3 AGB, dieses Konto sei ein Rücklagenkonto und nach bestimmten Regelungen zu Gunsten des Kontos I aufzulösen. Zu Recht wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, daß die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht hat, wie eine laufende Wertsteigerung des Vermögens auf diesen Konto II zum Ausdruck kommen solle. Die Beschwerdeführerin zeigt solches auch in der Beschwerde nicht auf.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ergibt sich ein Unternehmerrisiko im hier maßgeblichen Sinn auch nicht aus dem Umstand, daß das Entnahmerecht der Zeichner durch § 6 Z. 5 AGB beschränkt ist.

Aus dem Vorstehenden folgt bereits, daß die belangte Behörde dem Gesetz entsprechend die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an die Zeichner versagt hat. Auf das Beschwerdevorbringen zur Frage, ob die belangte Behörde auch das Vorliegen des für die Zurechnung von Vermögen maßgeblichen Treuhandverhältnisses iSd § 24 BAO zu Recht verneint hat, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden.

Nach der Aktenlage war an der Beschwerdeführerin (neben der XY I Immobilienbeteiligung GmbH) die C-GmbH auch im eigenen Namen und auf eigene Rechnung - sohin nicht als "Treuhänderin" - beteiligt. Für einen Teil des Streitzeitraumes war auch die Sparkasse B I GmbH Gesellschafterin. Wenn auch zufolge § 7 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 8

Abs. 2 KStG 1966 die Einkünfte, welche die Kapitalgesellschaften gemeinschaftlich erzielen könnten, keinesfalls solche aus Vermietung und Verpachtung, sondern gegebenenfalls solche aus Gewerbebetrieb sind, wären solche gemeinschaftliche Einkünfte doch nach § 188 BAO festzustellen. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid ihre Ansicht, die von den Kapitalgesellschaften gemeinschaftlich erzielten Einkünfte seien nicht iSd § 188 BAO festzustellen, auf Stoll, BAO-Kommentar, 2003 ("Grundstücksverwaltende Personengesellschaften"), gestützt, dabei jedoch übersehen, daß die betreffende Literaturstelle den Fall unterschiedlicher Einkunftsarten der Gesellschafter betrifft, welcher aber im Beschwerdefall nicht gegeben ist.

Die belangten Behörde hat sohin in Verkennung der Rechtslage ausgesprochen, daß eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterbleibt. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes nach § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995150192.X00

Im RIS seit

07.06.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at