

# TE Vwgh Erkenntnis 1995/12/13 93/13/0067

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.12.1995

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/03 Steuern vom Vermögen;  
33 Bewertungsrecht;

## Norm

BAO §186 Abs3;  
BewG 1955 §3;  
VermStG §2 Abs1 Z2;  
VwRallg;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 93/13/0068 93/13/0069

## Betreff

Der VwGH hat über die Beschwerden 1) der K & Co GmbH & Co KG in H, 2) der F GmbH & Co KG in H, und 3) der S GmbH & Co KG in H, alle vertr durch Dr. K, RA in W, gegen die Bescheide der FLD für Wien, NÖ und Bgld, 1) vom 23.9.1992, GZ 6/3-3261/92-05, betr Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1982 bis 1985 und VermSt ab dem 1.1.1982 bis 1985, 2) vom 24.9.1982, GZ 6/3-3264/92-05, betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1983 bis 1985 und VermSt ab dem 1.1.1983 bis 1985, und 3) vom 24.9.1992, GZ 6/3-3262/92-05, betr Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1983 bis 1985 und VermSt ab dem 1.1.1983 und 1984, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerden der Erst- und der Drittbeschwerdeführerin werden als unbegründet abgewiesen. Der von der Zweitbeschwerdeführerin angefochtene Bescheid vom 24. September 1992, GZ 6/3-3264/92-05, wird insoweit, als er den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1983 und 1984 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin als unbegründet abgewiesen.

Die Erst- und Drittbeschwerdeführerin haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von je S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Der Bund hat der Zweitbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Seit dem 1. Jänner 1982 sind die Erstbeschwerdeführerin (eine GmbH & Co KG mit dem Sitz in H) und die Drittbeschwerdeführerin (ebenfalls eine GmbH & Co KG mit dem Sitz in H) an der M. GmbH & Co KG mit dem Sitz in W als Kommanditisten beteiligt. Diese beiden Beschwerdeführerinnen waren damit - abgesehen von der am Vermögen der M. GmbH & Co KG nicht beteiligten Komplementär-GmbH - die einzigen Gesellschafter der M. GmbH & Co KG.

An der Erstbeschwerdeführerin waren die Zweitbeschwerdeführerin (gleichfalls eine GmbH & Co KG mit dem Sitz in H) sowie Wolfgang K. mit Kommanditeinlagen, die jeweils Vermögensbeteiligungen von 49,75 % vermittelten, beteiligt.

Einzigster Kommanditist der Zweitbeschwerdeführerin war Wolfgang K. Die Komplementär-GmbH der Zweitbeschwerdeführerin war am Vermögen nicht beteiligt.

Wolfgang K. war schließlich auch einziger Kommanditist der Drittbeschwerdeführerin, wobei in diesem Fall die Vermögensbeteiligung der Komplementär-GmbH 1 % ausmachte.

Wolfgang K. ist seit Mitte 1982 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Nach im Jahre 1991 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen erließ das Finanzamt an die Erstbeschwerdeführerin Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens sowie über Vermögensteuer zum 1. Jänner 1982 bis 1. Jänner 1985, an die Zweitbeschwerdeführerin Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens und über Vermögensteuer zum 1. Jänner 1983 bis 1. Jänner 1985 sowie an die Drittbeschwerdeführerin Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1983 bis 1. Jänner 1985 sowie über Vermögensteuer zum 1. Jänner 1983 und 1. Jänner 1984, in welchen die Anteile am Betriebsvermögen der M. GmbH & Co KG, im Fall der Zweitbeschwerdeführerin deren Anteil am Betriebsvermögen der Erstbeschwerdeführerin, ihren Niederschlag fanden und zur Vermögensteuer herangezogen wurden.

In den im wesentlichen gleichlautenden Berufungen gegen diese Bescheide wurde von den Beschwerdeführerinnen die Auffassung vertreten, eine ausländische Personengesellschaft sei in Österreich nur dann vermögensteuerpflichtig, wenn das Vermögen sonst im Inland nicht vermögensteuerlich erfaßt wäre. Die Vermögensteuerpflicht könne nicht die jeweilige Beschwerdeführerin, sondern nur ihre Gesellschafter auf Grund des sogenannten "Durchgriffes" treffen. Überdies stelle die Beteiligung eines Ausländers an einer inländischen Personengesellschaft keine Betriebsstätte dar. Die Beschwerdeführerinnen hätten demnach keine Betriebsstätte in Österreich. Da bei mehreren in Stufen beteiligten Personengesellschaften die Vermögensteuer bei Zutreffen der Auffassung des Finanzamtes mehrmals vorzuschreiben sei, liege eine "Erdrosselung" vor.

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden die Berufungen sowohl hinsichtlich Vermögensteuer als auch hinsichtlich Einheitswert des Betriebsvermögens zu den oben genannten Stichtagen als unbegründet abgewiesen.

Die Behandlung der von den drei Beschwerdeführerinnen an den Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerden wurde von diesem Gerichtshof mit Beschluß vom 23. März 1993, B 1838/92-8, B 1839/92-8 und B 1840/92-8, abgelehnt. In der Begründung dieses Beschlusses wurde ausgeführt, vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zum Gleichheitssatz im Steuerrecht VfSlg 8457/1978, 9666/1983; zur freiwillig gewählten Rechtsform und eventuell damit verbundener steuerlicher Nachteile VfSlg. 11.468/1987) lasse das Vorbringen der Beschwerden - welches überdies nicht hinreichend berücksichtige, daß § 1 und 2 VermStG von unterschiedlichen Voraussetzungen ausgingen - die behaupteten Rechtsverletzungen als so wenig wahrscheinlich erkennen, daß die Beschwerden keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hätten. Gleichzeitig wurden die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof wird von den Beschwerdeführerinnen inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

Im § 1 VermStG 1954 ist geregelt, welche Personen der unbeschränkten (Vermögen-)Steuerpflicht unterliegen. Demgegenüber sind nach § 2 Abs. 1 VermStG - neben natürlichen Personen (Z. 1) - solche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen beschränkt steuerpflichtig, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (Z. 2). Dabei erstreckt sich die beschränkte Vermögensteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 2 VermStG nur auf das Inlandsvermögen.

Alle drei Beschwerdeführerinnen haben weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland. Die Beschwerdeausführungen darüber, daß der unbeschränkten Vermögensteuerpflicht im Sinne des § 1 leg. cit. Personengesellschaften nicht unterliegen, sind daher für die Beschwerdefälle bedeutungslos.

Die Beschwerdeführerinnen vertreten unter Berufung auf Firlinger, Die Personengesellschaften im internationalen Vermögensteuerrecht Österreichs, SWI 1991, 222 ff, die Meinung, die Aufzählung des § 2 Abs. 1 Z. 2 VermStG sei damit zu erklären, daß es dem Gesetzgeber nicht möglich gewesen sei, die ausländischen Gesellschaftsformen abschließend aufzuzählen. Nur solche ausländische Gesellschaften, die einem "inländischen Rechtsgebilde mit Steuersubjekteigenschaft" (gemeint: einer Körperschaft im Sinne des § 1 VermStG) entsprechen, seien beschränkt steuerpflichtig, nicht aber solche Personenvereinigungen, die einer inländischen Personengesellschaft entsprechen. Abgesehen davon, daß für diese Auffassung aus dem Wortlaut des Gesetzes keinerlei Anhaltspunkte zu finden sind, verkennen die Beschwerdeführerinnen auch den Sinn des § 2 Abs. 1 Z. 2 VermStG: Eine Vermögensbesteuerung inländischen Vermögens von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland mittels Durchgriffs auf die Beteiligten würde bei ihrer Durchsetzung mannigfaltigen Schwierigkeiten begegnen. Insbesondere im Falle "mehrstöckiger" Weiterbeteiligungen im Ausland ist der Durchgriff auf einen rechtsfähigen Träger der Vermögensbeteiligung nicht immer gewährleistet. Zweck der in Rede stehenden Bestimmung ist somit, die Besteuerung inländischen Vermögens auch in den Fällen sicherzustellen, in denen dieses Vereinigungen und Vermögensmassen ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland zuzurechnen ist. Eine solche Regelung erscheint dabei sachgerecht, weil sie dazu dient, ansonsten mögliche Umgehungen der Besteuerung inländischen Vermögens zu verhindern.

Für die Beurteilung der in den Beschwerdefällen zu lösenden Rechtsfrage ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes die - von allen Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unbeachtet gelassene - Bestimmung des § 3 BewG 1955 wesentlich: Steht ein Wirtschaftsgut nämlich mehreren Personen zu, so ist nach dieser Vorschrift sein Wert im ganzen zu ermitteln.

Nach Satz 2 dieser Gesetzesstelle ist der Wert auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen, soweit nicht nach dem maßgebenden Steuergesetz die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig ist.

Unter dem im § 3 BewG gebrauchten Begriff "Wirtschaftsgut" ist dabei die wirtschaftliche Einheit zu verstehen, die den Oberbegriff bildet und sowohl ein einzelnes Wirtschaftsgut sein, als sich auch aus mehreren Wirtschaftsgütern zusammensetzen kann. Satz 2 dieser Gesetzesstelle ist dabei nicht als Bewertungsvorschrift, sondern als Zurechnungsbestimmung zu verstehen (vgl. Rössler/Troll, BewG16, Rz 1 zu § 3).

Gemeinsames Eigentum im Sinne des § 3 BewG ist dabei sowohl in Form von Miteigentum als auch von Gesamthandeigentum möglich (vgl. Twaroch/Frühwald/Wittmann/Rupp/Fiala/Binder, BewG2, 66). Gesamthandeigentum besteht insbesondere bei den Handelsgesellschaften wie OHG und KG (vgl. z.B. Koppensteiner in Straube, HGB I2, § 161 Rz 4). Ist somit wie hier die Erstbeschwerdeführerin - ebenso wie auch die Drittbeschwerdeführerin - nach der maßgebenden Bestimmung des § 2 Abs. 1 Z. 2 VermStG als Gemeinschaft selbständig vermögensteuerpflichtig, so ergibt sich aus § 3 Satz 2 BewG, daß eine Zurechnung des Wertes der "Wirtschaftsgüter" (hier: des Einheitswertes des Betriebsvermögens) an die an der Gemeinschaft Beteiligten im Sinne des § 186 Abs. 3 BAO nicht zu erfolgen hat.

Daraus folgt aber, daß es in Ansehung von mit ihrem Inlandsvermögen steuerpflichtigen, nicht rechtsfähigen Personengemeinschaften zu einer Doppel- oder Mehrfachbelastung mit Vermögensteuer tatsächlich nicht kommt. Es erübrigte sich daher, auf die diesbezüglichen Einwendungen der Beschwerdeführerinnen näher einzugehen.

In den an die Erst- und Drittbeschwerdeführerin erlassenen Einheitswertbescheiden zu den in Rede stehenden Stichtagen wurde im Ergebnis zutreffend eine Zurechnung an Beteiligte im Sinne des § 186 Abs. 3 BAO gar nicht vorgenommen. Die Feststellung eines Einheitswertes des (inländischen) Betriebsvermögens sowie die Vorschreibung von Vermögensteuer an die Erst- und Drittbeschwerdeführerin entsprach dem Gesetz.

Hingegen erweisen sich die an die Zweitbeschwerdeführerin im Instanzenzug ergangenen Bescheide betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1983 und 1984, in denen die Beteiligung an der Erstbeschwerdeführerin als inländisches Vermögen zugerechnet wurde, als rechtswidrig. Einer solchen Zurechnung von Wirtschaftsgütern stand im Sinne des § 3 BewG entgegen, daß diese bereits bei der Erstbeschwerdeführerin der Vermögensteuer unterzogen worden sind.

In dem den Stichtag 1. Jänner 1985 betreffenden, an die Zweitbeschwerdeführerin ergangenen Einheitswertbescheid, mit dem das inländische Vermögen mit S 0,- angesetzt wurde, unterblieb jedoch eine solche Zurechnung bereits besteuerten Vermögens. Die Beschwerde erweist sich daher insoweit als unbegründet.

Ebenfalls unbegründet sind die Beschwerden insoweit, als sie sich gegen die Vorschreibung von Vermögensteuer richten. Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann nämlich ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid (hier: Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens) getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Beschwerden der Erst- und der Drittbeschwerdeführerin waren somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Der an die Zweitbeschwerdeführerin erlassene Bescheid war hingegen hinsichtlich Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1983 und 1984 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Ansonsten war auch die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Der Zweitbeschwerdeführerin waren dabei neben dem Schriftsatzaufwand (S 12.500,-) als Ersatz der Stempelgebühren der Aufwand für Eingabengebühren im dreifachen Ausmaß, und für eine Beilage (S 30,-) ebenfalls im dreifachen Ausmaß zuzusprechen. Da der angefochtene Bescheid zur zweckdienlichen Rechtsverfolgung nur einfach vorzulegen ist, war hierfür der Ersatz der (weiteren) Beilagengebühr mit S 90,- zu bestimmen.

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

ECLI:AT:VWGH:1995:1993130067.X00

#### **Im RIS seit**

14.01.2002

**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)