

TE Vwgh Erkenntnis 1995/6/29 94/15/0103

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 29.06.1995

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §188 Abs1
BAO §188 Abs1 litb
BAO §191 Abs3
EStG 1972 §23 Z2
EStG 1972 §27 Abs1 Z2
EStG 1988 §23 Z2
EStG 1988 §27 Abs1 Z2
GewStG §4 Abs1
UStG 1972 §19 Abs1
VwGG §34 Abs1

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

94/15/0105
94/15/0106
94/15/0107

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerden 1.) der SS in S, vertreten durch Dr. Franz Kreibich, Rechtsanwalt in Salzburg, Erzabt-Klotz-Straße 4/2. OG, 2.) des Dr. NG in L, vertreten durch Dr. Wilhelm Traunwieser und Dr. Herbert Hübel, Rechtsanwälte in Salzburg, Alter Markt 1, 3.) des HZ in S, vertreten durch Dr. Ernst Pallauf, Rechtsanwalt in Salzburg, Petersbrunnstraße 9, und 4.) des Dr. BS in B, vertreten durch Dr. Wolfgang Mayr und Dr. Johann Eder, Rechtsanwälte in Salzburg, Giselakai 45, gegen den Bescheid

der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 17. Februar 1994, Zl. 12 - GA3BK-MEi/93, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1986 bis 1989, Gewerbesteuer 1986 bis 1989 und Umsatzsteuer 1986 bis 1989,

1.) den Beschuß gefaßt:

Die Beschwerden werden, insoweit sie sich gegen den angefochtenen Bescheid betreffend Gewerbesteuer 1986 bis 1989 und Umsatzsteuer 1986 bis 1989 richten, zurückgewiesen und

2.) zu Recht erkannt:

Spruch

Im übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Verwaltungsgerichtshof hat beschlossen, die Beschwerden wegen ihres engen persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung zu verbinden.

Die vorliegenden Beschwerdefälle sind - wie die angefochtene Berufungsentscheidung betont - vor dem Hintergrund der sog. "WEB-Affäre" zu sehen.

1.) Zur Zurückweisung der Beschwerden betreffend Gewerbesteuer 1986 bis 1989 und Umsatzsteuer 1986 bis 1989:

Die von allen Beschwerdeführern gesondert angefochtene Berufungsentscheidung war ausdrücklich an "Dr. N und Mitgesellschafter", somit an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet. Da nach ständiger hg. Judikatur hinsichtlich Gewerbesteuer und Umsatzsteuer - anders als bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften (vgl. § 191 Abs. 3 BAO) - betreffend Bescheide, die an die Personenvereinigung gerichtet sind, den einzelnen Mitgliedern kein Beschwerderecht zukommt (vgl. z.B. die hg. Beschlüsse vom 15. Dezember 1994, Zl. 94/15/0151, und vom 11. August 1993, Zl. 91/13/0159 und die dort zitierte Vorjudikatur), waren die Beschwerden insoweit zurückzuweisen.

2.) Zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1986 bis 1989:

Auf Grund diverser von der Großbetriebsprüfung Salzburg ermittelter Sachverhaltselemente ging das Finanzamt Salzburg-Stadt davon aus, die Beschwerdeführer hätten sich im Wege eines im Jahr 1985 errichteten "Zusammenarbeits- und Holding Gesellschaftsvertrages" zum gemeinsamen Erwerb zusammengeschlossen, wobei dieser Vertrag festgestelltermaßen (auszugsweise) folgenden Inhalt hat:

"Vorbemerkung

Der gegenständliche Vertrag, ... soll für die Gegenwart und Zukunft die Gesellschaftsverhältnisse und Beteiligungsformen, die Einflußnahme, die Aufsichtsrechte und die finanziellen Vergütungen der vier Vertragspartner samt Familien ... regeln. Er dient vornehmlich ... der Sicherung der Firmenkontinuität einschließlich der marktgerechten Weiterentwicklung (Ausweitung, Umstellungen, Fusionen etc.) wozu auch die Ausschließlichkeit der Betätigung der Vertragspartner für die Holdingfirmen gehört.

1.1.

Der gegenständliche Holdingvertrag gilt für alle im Zusammenhang mit dem Holding im Bereich bestehenden bzw. noch zu gründenden Firmen, das sind im wesentlichen derzeit ...

2) Gesellschaftsrechtliche Bestimmungen:

Die Gesellschaftsverhältnisse und Beteiligungsformen im derzeitigen Stadium sind allen Vertragsparteien bekannt.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, jederzeit über Aufforderung der übrigen Vertragsparteien, Gesellschaftsanteile zum Nominale an die übrigen Holdingpartner in dem Umfang zu übertragen, als es den Grundsätzen dieser Vereinbarung entspricht, nämlich Einflußnahme, Aufsichtsrecht und finanzielle Entschädigungen sollen jeweils zu

gleichen Teilen, also zu je einem Viertel für die jeweiligen Vertragspartner bzw. deren Familien, in Zukunft bestehen. Sämtliche in diesem Vertrag getroffene Vereinbarungen gelten daher unabhängig von den jeweiligen Gesellschaftsverhältnissen bzw. Beteiligungsformen ...

Mehrentnahmen aus den Unternehmungen sind nur nach Maßgabe der wirtschaftlichen Möglichkeiten möglich, wozu ein Beschuß der Holdingversammlung erforderlich ist. Dieser kann jedoch nur dahingehend gefaßt werden, daß diese Mehrentnahmen für alle Vertragspartner in gleichem Umfang zu erfolgen haben, auch jener, die nicht an der Holdingversammlung teilnehmen ..."

Dazu führte das Finanzamt Salzburg-Stadt u.a. noch aus, daß nach Punkt 7.1. des Vertrages jeder Vertragspartner unabhängig vom jeweiligen Gesellschaftsverhältnis bzw. der Beteiligungsform ein Entgelt in gleicher Höhe (S 2,2 Millionen p. A.) bekomme, wobei es jeden Vertragspartner freisteh, diese Beträge selbst oder über Dritte physische oder juristische Personen oder Personengesellschaften auf welche Art immer, zu beziehen.

Das Finanzamt stellte aus dem Vertragsinhalt weiters fest, daß hinsichtlich der Beschußfassung festgelegt worden sei, daß jedem Vertragspartner eine Stimme zukomme.

Das Finanzamt ging des weiteren davon aus, daß die Beschwerdeführer in der Folge Provisionseinkünfte bezogen hätten.

Die Provisionen stammten aus dem Vertrieb von Kommanditanteilen (sog. Hausanteilscheinen) der I-GesmbH & Co.-KG, Serie 17, in Deutschland. Der Vertrieb sei durch die X GmbH (mit Sitz in Salzburg) erfolgt; die Provisionen seien auf Grund eines Generalvertriebsvertrages auf ein Luxemburger Bankkonto der X Immobilien-Versicherungsberatung Ltd., GB (im folgenden kurz: X Ltd.) überwiesen worden. Gesellschafter dieser britischen Gesellschaft seien folgende Gesellschaften: I Holding SA I (96 Anteile), I Holding SA II (1 Anteil), I Holding SA III (1 Anteil), I Holding IV (1 Anteil) und I Holding SA VII (1 Anteil).

Alle diese Gesellschaften hätten Adressen in Luxemburg.

Die Geschäftsführung der X Ltd. sei von Salzburg aus erfolgt; die Erträge seien den Beschwerdeführern zu je einem Viertel zuzurechnen.

Das Finanzamt stützte sich in diesem Zusammenhang auf diverse Zeugenaussagen: C habe u.a. angegeben, der Zweitbeschwerdeführer habe Anweisungen hinsichtlich der Transaktionen und Überweisungen im Zusammenhang mit der X Ltd. erteilt. Die Zeugin habe über seinen Auftrag Überweisungen ausgefertigt und ihm übergeben; die Überweisungen seien dann u. a. vom Zweit- und Drittbeschwerdeführer unterschrieben worden; über Anweisung des Zweitbeschwerdeführers habe die Zeugin über den Inhalt der Überweisungen keine Auskünfte erteilen dürfen. Die Zeugin habe auch erfahren, daß der Drittbeschwerdeführer Geschäftsführer der X Ltd. gewesen sei. Für etwaige Fragen betreffend die X Ltd. seien der Zweitbeschwerdeführer und ein Angestellter der I-AG namens Neuberger zuständig gewesen.

Dr. K, der Sohn des Drittbeschwerdeführers habe angegeben, er habe in der Zeit von September 1988 bis Dezember 1989 vom Zweitbeschwerdeführer die Geschäftsführung der X Ltd. übernommen. Die tatsächliche Durchführung der finanziellen Dispositionen sei ihm aber verheimlicht worden. Die Geschäftsführung dieser Gesellschaft sei hauptsächlich - überwiegend - beim Zweitbeschwerdeführer (und einem Dr. G) gelegen gewesen.

Der Zeuge W deponierte, er sei vom Zweitbeschwerdeführer "glaublich" im April 1988 ersucht worden, die Funktion eines Geschäftsführer der X Ltd. aus rein formellen Gründen anzunehmen, er habe aber keinerlei Aufgaben zu erfüllen gehabt. Der Zweitbeschwerdeführer habe ihm mitgeteilt, diese Gesellschaft sei aus steuerlichen Gründen gegründet worden.

Das Finanzamt ermittelte die Gewinne im Schätzweg und erließ entsprechende Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1986 bis 1989, Gewerbesteuer 1986 bis 1989 und Umsatzsteuer 1986 bis 1989.

Die belangte Behörde wies die gegen die erstinstanzlichen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1986 und 1987, Gewerbesteuer 1986 und 1987 und Umsatzsteuer 1986 bis 1989 erhobenen Berufungen als unbegründet ab und gab den Berufungen im übrigen (der Höhe nach) teilweise Folge.

Auch die belangte Behörde qualifizierte die Position der Beschwerdeführer als die von Mitunternehmern, wobei sie

aber ausführte, nicht der von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogene Zusammenarbeitsvertrag als solcher führe im Beschwerdefall zur Mitunternehmerschaft, sondern reiche dafür "alleine das Faktum, daß die Machthaber durch ihre Anweisungen und Tätigkeiten es veranlaßt haben, unter Zuhilfenahme von ausländischen Domizilgesellschaften und deren Bankkonten Provisionseinkünfte in ihre Verfügungsgewalt zu transferieren", aus, steuerlich eine Mitunternehmerschaft anzunehmen. Wörtlich führte die belangte Behörde in diesem Zusammenhang noch folgendes aus:

"Der Berufungssenat gelangt zur Überzeugung, daß die Berufungswerber durch Ausnutzung ihrer Machtposition Provisionseinkünfte erzielt haben. Nur dieser Personenkreis - der im Zusammenarbeitsvertrag die Aufteilung der Besitz- und Einflußmöglichkeiten zu gleichen Teilen dokumentiert - konnte die Durchführung dieser Transaktionen veranlassen. Dr. N war hiebei sicherlich federführend tätig. Aber ohne das zumindest stillschweigende Einverständnis der übrigen Gesellschafter - sie alle sind hinsichtlich Stimmrecht, Kontrollrecht, finanzielle Entschädigung usw. Dr. N gleichgestellt - wären diese Vermögensverlagerungen nach Luxemburg nicht möglich gewesen."

Die belangte Behörde folgerte weiters, daß es sich bei den Beschwerdeführern um vier gleichberechtigte Partner gehandelt habe, die durch ihre Anweisungen und Beschlüsse das gesamte Firmenimperium geleitet hätten. Die vier Beschwerdeführer hätten sich eine Einkunftsquelle in der Form verschafft, daß sie durch ihre Anweisungen die Provisionseinnahmen in ihren Verfügungsbereich gebracht hätten. Aus Kontoauszügen sei ersichtlich, daß zahlreiche Abflüsse von dem Luxenburger Konto der X Ltd. stattgefunden hätten. Die Empfänger dieser Beträge sowie der Zahlungsgrund seien jedoch nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführer seien unter ausdrücklichem Hinweis auf § 162 BAO aufgefordert worden, Namen und Adressen der Empfänger der behaupteten Provisionsweiterleitungen bzw. den Zahlungsgrund anzugeben.

Die belangte Behörde konnte nicht beurteilen, ob sich aus den im Verfahren 26 Vr 1459/89 des LG Salzburg von Luxenburger Behörden übermittelten Unterlagen weitere Erhellungen ergeben, weil das LG Salzburg der belangten Behörde mitgeteilt hatte, daß mit Rücksicht auf gemäß § 4 ARHG den Luxenburger Behörden im Zusammenhang mit dem Rechtshilfeverkehr mit Luxemburg gegebene Zusicherungen eine Ausnahme von der Akteneinsicht gegenüber den Finanzbehörden bestehe.

Die Beschwerdeführer seien auf ihre erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung von Auslandssachverhalten hingewiesen worden. Der Umstand, daß keiner der Beschwerdeführer, die in die Gerichtsakten im Gegensatz zur Abgabenbehörde Einsicht nehmen konnten, die entsprechenden Unterlagen vorgelegt habe, spreche dafür, daß die dortigen Feststellungen dem von der Abgabenbehörde ermittelten Sachverhalt nicht widersprechen.

Gegen diesen Bescheid richten sich die wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobenen Beschwerden. Die Beschwerdeführer erachten sich - aus dem Beschwerdeinhalt erkennbar - in erster Linie in ihrem Recht verletzt, nicht als Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft eingestuft zu werden. Sie wenden sich dagegen, daß ihnen Einkünfte aus Provisionen, die an die X Ltd. geflossen seien, zugerechnet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 162 BAO lautet:

(1) Wenn der Abgabenpflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabenpflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabenpflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Nach § 191 Abs. 1 lit. c ergeht der Feststellungsbescheid in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

§ 191 Abs. 3 lit. b BAO bestimmt, daß einheitliche Feststellungsbescheide gegen alle wirken, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 188).

§ 23 Z. 2 EStG (1972 und 1988) lautet:

"Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben."

Ungeachtet des Umstandes, daß die belangte Behörde in ihrer rechtlichen Beurteilung nicht den Zusammenarbeits- und Holdinggesellschaftsvertrag "als solchen", sondern nur das "Faktum" von Anweisungen und Tätigkeiten der Beschwerdeführer in den Vordergrund stellte, ist folgendes zu beachten:

Nach ständiger hg. Judikatur wird eine tatbestandsmäßige Beteiligung an Einkünften aus Gewerbebetrieb nur dann angenommen, wenn sie in einer sogenannten Mitunternehmerschaft besteht. Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, daß für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und/oder dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluß nehmen kann, wozu auch das einem Beteiligten zustehende Stimmrecht genügt. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (vgl. dazu z.B. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1994, Zl. 93/15/0163 und die dort zitierte Vorjudikatur sowie Stoll, BAO-Kommentar II, 1987 bis 1988; Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch Rz 19 und 23 zu § 23 EStG sowie die dort referierte E des BFH vom 25. Juni 1984, BStBl 1984, 751 ff).

Für den vorliegenden, sachverhaltsmäßig besonders komplex gelagerten Beschwerdefall ergibt sich daraus im Wege der erforderlichen Berücksichtigung sowohl des schon von der ersten Instanz festgestellten Inhaltes des Zusammenarbeits- und Holdinggesellschaftsvertrages als auch der übrigen Beweisergebnisse, daß die Beschwerdeführer auf der Basis des genannten Vertrages (der zufolge seiner auch künftige Organisationen umfassenden Wirkung auch für die X Ltd. maßgeblich ist) und der sich für sie daraus ergebenden Positionen sowie mit Rücksicht auf die vom Zweit- und Drittbeschwerdeführer entfalteten Aktivitäten als Mitunternehmer (auf Grund einer Innengesellschaft) anzusehen sind.

Damit hat aber die belangte Behörde im Ergebnis zu Recht den Tatbestand des § 23 Z. 2 EStG als erfüllt angesehen. Ganz unabhängig davon, daß letztlich das Schicksal der auf den Luxemburger Konten der X Ltd. gutgebuchten Gelder nicht abschließend geklärt werden konnte, gereicht nämlich dieser Umstand mit Rücksicht auf die die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang treffende erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. dazu z. B. Ritz, BAO-Kommentar Rz 10 zu § 115 BAO und die dort referierte hg. Judikatur) den Beschwerdeführern selbst zum Nachteil und ist darin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides gelegen.

Die Beschwerden waren daher betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1986 bis 1989 gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VOBGBI. Nr. 416/1994; hinsichtlich des mehrfachen Zuspruches von Vorlageaufwand wird auf die bei Dolp,

Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 690 Abs. 1 referierte hg. Judikatur verwiesen.

Wien, am 29. Juni 1995

Schlagworte

Beschwerderecht Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Besondere Rechtsgebiete Finanzverwaltung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1994150103.X00

Im RIS seit

06.05.2021

Zuletzt aktualisiert am

07.05.2021

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at