

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.03.1977

Geschäftszahl

2653/76

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Simon, Dr. Iro und Dr. Drexler als Richter, im Beisein der Schriftführerin Ministerialsekretär Papp, über die Beschwerde der J-OHG in W, vertreten durch Dr. Erwin Hoffmann, Rechtsanwalt in Wien IX, Widerhofergasse 8/5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Juli 1976, Zl. 6-2352/46/76, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften des Jahres 1972, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 2.585,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Das beschwerdeführende Unternehmen wird, wie sich aus der im Verwaltungsakt erliegenden Gewerbesteuererklärung für das Jahr 1972 ergibt, in der Rechtsform einer Offenen Handelsgesellschaft geführt. In dieser Abgabenerklärung sind als Mitunternehmer der Gesellschaft Ing. HT und GK ausgewiesen, wobei der Anteil am Betriebsvermögen für HT mit 100 %, für GK mit Null % angegeben ist. Der erklärte Verlust HT's für 1972 beträgt S 2.594.737,90, der erklärte Gewinn GK's S 4.850,--. Die Letztgenannte wurde laut einem im Verwaltungsakt befindlichen Auszug aus dem Handelsregister beim Kreis- als Handelsgericht Wr. Neustadt anstelle der ausscheidenden Gesellschafterin GC am 25. August 1966 als persönlich haftende, selbständig vertretungsbefugte Gesellschafterin in das Handelsregister eingetragen.

Zwischen Ing. HT einerseits und GK andererseits wurde am 1. Juli 1966 in diesem Zusammenhang folgende Vereinbarung geschlossen, deren wesentliche Punkte lauten:

"Herr Ing. HT ist Alleininhaber der protokollierten OHG J in N (Pkt. 1). Die Firma J ist als OHG beim Handelsregister in N eingetragen. Um die Rechtsnatur des Unternehmens zu erhalten, soll nunmehr neben dem Alleineigentümer und offenen Gesellschafter, Herrn Ing. HT, anstelle der derzeit im Handelsregister eingetragenen Frau GC Frau GK als offene Gesellschafterin ab 1. Juli 1966 in das Unternehmen eintreten, jedoch ausdrücklich nur nach Maßgabe dieser Vereinbarung (Pkt. 2).

Frau GK tritt mit einem fünfprozentigen Anteil als Gesellschafterin in das Unternehmen ein, jedoch im Innenverhältnis als Treuhänderin des Alleineigentümers Herrn Ing. HT (Pkt. 3). Frau GK ist daher weder am Gewinn noch am Verlust des Unternehmens beteiligt. Herr Ing. HT seinerseits erklärt, bzw. verpflichtet sich, jede allfällige Inanspruchnahme von Frau GK abzugelten bzw. sie in allen das gegenständliche Unternehmen betreffenden Angelegenheiten klag- und schadlos zu halten. Gegenüber der Steuerbehörde wird Ing. HT weiterhin als Alleineigentümer aufscheinen, während Frau GK der Gewerbebehörde gegenüber als verantwortliche Geschäftsführerin aufscheinen wird (Pkt. 4).

Festgestellt wird, daß bedingt durch die hiemit gegebene Rechtssituation Frau GK keinerlei Sach- oder sonstige Werte in das Unternehmen einbringt ... (Pkt. 5). Für die Tätigkeit als Geschäftsführerin erhält Frau GK ein monatliches Fixum von S 400,--

(Pkt. 6). Soweit Herr Ing. HT seiner Verpflichtung bezüglich der Klag- und Schadloshaltung und bei Inanspruchnahme von Frau GK nicht nachkommen sollte, ist diese berechtigt, unverzüglich ihre Entlassung aus dem Treuhandverhältnis zu begehren und Herr Ing. HT verpflichtet sich, sie aus diesem Treuhandverhältnis zu entlassen."

Wie sich aus der von der belangten Behörde unbestrittenen Behauptung der Beschwerdeführerin ergibt, hat das zuständige Finanzamt bis einschließlich der diesbezüglichen Veranlagung 1971 HT steuerlich als Alleineigentümer des beschwerdeführenden Unternehmens behandelt. Bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1972 jedoch wich das Finanzamt von der beigebrachten Erklärung, soweit es für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof von Bedeutung ist, insofern ab, als es dem erklärten Gewinnanteil der GK in Höhe von S 4.850,-- ihre Gehaltsbezüge von S 106.100,-- hinzurechnete, sodaß ihr Gewinnanteil nunmehr insgesamt S 111.250,-- ausmachte. Zur Begründung seiner diesbezüglichen Vorgangsweise führte das Finanzamt aus, daß die der Gesellschafterin GK im Streitjahr zugeflossenen Gehaltsbezüge Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967 darstellten. In diesem Zusammenhang sei auch die zum 31. Dezember 1972 gebildete Abfertigungsrücklage insoweit zu berichtigen, als der Anspruch der GK in Höhe von S 26.601,-- aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden sei, was in der Folge zu einer Minderung des erklärten Verlustes um S 14.892,-- führe.

Gegen diesen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1972 erhob die Beschwerdeführerin innerhalb offener Frist Berufung. Darin führt sie zu der Frage der steuerlichen Behandlung der Gehaltsbezüge der GK im wesentlichen aus, daß aus der dem Finanzamt vorgelegten Vereinbarung vom 1. Juli 1966 eindeutig hervorgehe, daß Ing. HT Alleineigentümer der Firma J sei und GK lediglich als dessen Treuhänder fungiere. Diese Tatsachen seien dem Finanzamt seit 1958 bekannt. Auch mehrere inzwischen stattgefundene Betriebsprüfungen hätten diesen Sachverhalt anerkannt. Zusammenfassend sei zu sagen, daß aus dem Wortlaut des Vertrages eindeutig hervorgehe, daß GK in einem Dienstverhältnis gestanden sei; der ausgezahlte Gehalt sei als Betriebsausgabe und nicht als Gewinnanteil steuerlich zu werten. Dieser Standpunkt stütze sich auf die §§ 21 bis 23 BAO. Unter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes erübrige sich die Berichtigung der Abfertigungsrücklage, soweit sie die Ansprüche der GK betreffen würden.

Mit dem nun angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde der Berufung der Beschwerdeführerin in der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren allein zur Entscheidung stehenden Frage der steuerlichen Behandlung der Gehaltsbezüge der GK keine Folge gegeben und hiezu begründend im wesentlichen ausgeführt:

Die Beantwortung der vorliegenden Frage sei davon abhängig, ob GK als Gesellschafterin der OHG anzusehen sei; denn ein Mitunternehmer könne von seiner Gesellschaft ebensowenig ein Gehalt beziehen, wie ein Einzelunternehmer von seiner Einzelfirma. Was nun die gesellschaftsrechtliche Stellung der GK anlange, so gäbe die zwischen ihr und HT geschlossene Vereinbarung vom 1. Juli 1966 darüber Auskunft.

Nach § 15 EStG 1967 seien Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb unter anderem die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, bei der der Gesellschafter als Unternehmer anzusehen sei. Eine OHG sei nach § 105 Abs. 1 HGB eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet, wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt sei. Würden diese Voraussetzungen bei einer Personengesellschaft zutreffen, dann sei eine besondere Feststellung, ob diese Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien, nach § 15 leg. cit. überhaupt nicht erforderlich. (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 1959, Zl. 2811/55).

Im vorliegenden Fall sei die Gesellschafterin GK zu dem Zweck in die Gesellschaft aufgenommen worden, um die Rechtsnatur des von Ing. HT 1956 erworbenen Unternehmens zu erhalten. Sie sei als offene Gesellschafterin im Handelsregister eingetragen. In dieser Eigenschaft hafte sie unbeschränkt gegenüber den Gesellschaftsgläubigern. Nun sei es aber für die Beurteilung als Mitunternehmer ohne Bedeutung, wenn im Fall einer Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger GK von dem anderen Gesellschafter schad- und klaglos gehalten werde, da dies nur eine interne Abmachung sei und die Möglichkeit einer effektiven Haftung des im Handelsregister eingetragenen Gesellschafters für Gesellschaftsschulden nicht ausschließe. An der Mitunternehmerschaft ändere auch der Umstand nichts, daß der Gesellschafter der Gesellschaft nur seine Arbeitskraft widme und am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe entschieden, daß ein Gesellschafter, der mit nur 1 % am Gewinn beteiligt sei, als Mitunternehmer gelten würde. Er sei ein Arbeitsgesellschafter, dessen wesentliche Beteiligung in einer vor der Gewinnverteilung zuzuerkennenden Vergütung für seine Arbeitsleistung bestehe. Auch das treffe im vorliegenden Streitfall zu, wengleich die Gesellschafterin GK nur mit einem fixen Gewinnanteil, dem sogenannten Geschäftsführergehalt, beteiligt sei. Es lägen somit die Voraussetzungen des § 105 Abs. 1 HGB im Außenverhältnis, auf welches es ankomme, vor. Der Treuhandvertrag komme nur im Innenverhältnis zum Tragen und sei daher auch nicht im Wege einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie die Berufung vermeine, steuerlich relevant. GK sei daher in diesem Sinne als Mitunternehmerin anzusehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtshofbeschwerde, in welcher die Beschwerdeführerin Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich die Frage, ob GK Gesellschafterin der beschwerdeführenden OHG ist und demgemäß die ihr als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugeflossenen Beträge tatsächlich als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967 bilden nämlich die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Eine Offene Handelsgesellschaft ist nach § 105 Abs. 1 HGB eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof nun in ständiger Rechtsprechung dargelegt hat (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 11. Juni 1974, Zl. 769/72), ist bei Zutreffen dieser Voraussetzungen bei einer Personengesellschaft eine besondere Feststellung, ob die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, auf Grund des Wortlautes des § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967 in der Regel überhaupt nicht erforderlich.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aber aus der Aktenlage und insbesondere der Vereinbarung vom 1. Juli 1966 eindeutig, daß zwischen Ing. HT und GK lediglich ein Treuhandgeschäft abgeschlossen wurde, nach welchem GK offenbar aus gewerberechtlichen Gründen zwar mit einem fünfprozentigen Anteil als sogenannte Gesellschafterin in das gegenständliche Unternehmen eintrat, wobei ihr jedoch die fraglichen Vermögensteile nur zu treuen Händen durch den Alleineigentümer Ing. HT übertragen wurden, und GK weder am Gewinn noch am Verlust des Unternehmens beteiligt war. Das Bestehen dieses Treuhandverhältnisses, welches zweifellos von den Vertragspartnern ernsthaft gewollt wird und auf welches die Beschwerdeführerin immer wieder hinweist, wurde auch von der belangten Behörde nicht bestritten. Es liegt demnach ein zivilrechtlich gültiger Vertrag vor, dessen Rechtswirkungen auch auf steuerlichem Gebiet beachtet werden müssen.

Nun sind gemäß § 24 Abs. 1 lit. b BAO Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, dem Treugeber zuzurechnen. Ein Treuhandverhältnis im Sinne dieser Bestimmung liegt vor, wenn ein Treugeber einem anderen aus wirtschaftlichen oder sonstigen Zweckmäßigkeitsgründen Rechte in Bezug auf Wirtschaftsgüter mit der Einschränkung überläßt, die den ansonsten mit einer derartigen Übertragung verbundenen wirtschaftlichen Erfolg ganz oder teilweise aufhebt, wenn also dem Treuhänder eine Rechtsstellung eingeräumt wird, die der intern verfolgte Zweck an sich nicht erfordert und deren Ausübung demzufolge im Innenverhältnis durch ausdrücklich oder stillschweigende Abmachung gebunden wird (vgl. hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1963, Zl. 2135/61).

Vorliegendenfalls ist daher der in Frage stehende fünfprozentige Anteil der GK Ing. HT zuzurechnen, welcher sich demnach als Alleineigentümer des gesamten Betriebsvermögens der Beschwerdeführerin darstellt, während GK, die weder am Gewinn noch am Verlust des gegenständlichen Unternehmens beteiligt ist, hinsichtlich der fraglichen Wirtschaftsgüter lediglich als Treuhänderin des Ing. HT fungiert.

Unter diesen Umständen, insbesondere im Hinblick auf das unbestrittenenmaßen vorliegende Treuhandverhältnis kann jedoch der belangten Behörde nicht beigespflichtet werden, wenn sie hinsichtlich der GK ein Gesellschafterverhältnis im Rahmen des in Frage stehenden Unternehmens mit allen aus dem Bestehen eines solchen Verhältnisses zu ziehenden Konsequenzen bejaht. Die Letztgenannte ist vielmehr auf Grund der bestehenden Vereinbarung ausschließlich als Treuhänderin des Ing. HT zu betrachten.

Die belangte Behörde hat daher im angefochtenen Bescheid das Gesetz rechtsirrig angewendet.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte der Gerichtshof darauf verzichten, auf die weiteren Beschwerdepunkte einzugehen.

Da demnach die Beschwerde begründet war, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Bestimmungen der §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975. Ein besonderer Ersatz für Umsatzsteuer war nicht zuzusprechen, da diese bereits mit dem zuerkannten Pauschale abgegolten ist.

Wien, am 15. März 1977

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1977:1976002653.X00