

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.03.1998

Geschäftszahl

98/13/0039

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde

- 1.) der M-Großhandel GmbH & Co KG, 2.) der T-GmbH, beide in W,
- 3.) der C S.A. in Z, 4.) der B-Gesellschaft mbH und 5.) der

K Partei Österreichs (Gewerbebetrieb T), beide in W, alle Beschwerdeführer vertreten durch Dr. Johannes Hock sen., Dr. Johannes Hock jun., Rechtsanwälte in Wien I, Stallburggasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IA) vom 16. Dezember 1997, ZI 15-96/1275/06, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1988,

Spruch

I) den Beschluß gefaßt:

Die Beschwerde der Fünftbeschwerdeführerin wird zurückgewiesen.

II) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde der Erst- bis Viertbeschwerdeführerin wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Nach der Beschwerde und dem ihr in Kopie angeschlossenen angefochtenen Bescheid sind die Zweit- bis Viertbeschwerdeführerinnen seit September 1988 Gesellschafterinnen der erstbeschwerdeführenden KG (in der Folge: KG). Vor diesem Zeitpunkt hatte der Firmenwortlaut der Zweitbeschwerdeführerin Martin M GmbH gelaute und waren diese GmbH, Martin M und die Drittbeschwerdeführerin Gesellschafter(innen) der Erstbeschwerdeführerin. Die Fünftbeschwerdeführerin hält zu 100 % die Anteile an der Viertbeschwerdeführerin.

Mit einem Urteil des Obersten Gerichtshofes, zugestellt im August 1988, wurde ausgesprochen, daß Martin M sowohl in seiner Eigenschaft als Kommanditist der KG als auch als Gesellschafter der Martin M GmbH (seit 1955) Treuhänder der Fünftbeschwerdeführerin gewesen sei und Martin M verpflichtet, seine Anteile an der KG (und an der Martin M GmbH) an die Fünftbeschwerdeführerin zu übertragen. Martin M entsprach diesem Spruch des Obersten Gerichtshofes und übertrug das Treugut an die Fünftbeschwerdeführerin, welche sie sogleich an ihre 100 %-ige Tochtergesellschaft, die Viertbeschwerdeführerin, weiter übertrug.

Mit dem angefochtenen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften teilte die belangte Behörde die (negativen) Einkünfte der KG des Jahres 1988 entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerinnen, wonach der Anteil an den Einkünften, insoweit er Martin M zugeteilt worden war, gemäß § 24 Abs 1 lit b und c BAO der Fünftbeschwerdeführerin zuzuteilen gewesen wäre, weil diese die Treugeberin des Treugutes gewesen sei, im Instanzenzug in der Weise auf, daß sie die Einkünfte bis 19. September 1988 an Martin M und erst für den Zeitraum danach der Viertbeschwerdeführerin zuteilte. Die belangte Behörde begründete diese Entscheidung im wesentlichen damit, daß Martin M (ab 1979) bis zur Ausfolgung der Anteile entsprechend dem Urteil des Obersten Gerichtshofes die Weisungen der Treugeberin nicht mehr beachtet habe, die zu legenden Abrechnungen verweigert, den um seinen Gehalt verminderten Ertrag des Unternehmens nicht mehr abgeführt und sich als Eigentümer der ihm nominell (zivilrechtlich) zugeschriebenen Anteile "aufgespielt" habe. Ungeachtet des Treuhandverhältnisses, welches auch steuerlich nicht aufgedeckt worden sei, habe steuerlich auf Grund der tatsächlichen Kosten- und Gefahrenverteilung (unbeschadet der auf dem Zivilrechtsweg durchzusetzenden Ansprüche) eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter

an Martin M als wirtschaftlicher Eigentümer gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO erfolgen müssen. Übe ein Treuhänder, wie im vorliegenden Fall, eine Treuhandschaft treuwidrig gegen das Interesse des Treugebers aus, vermöchten die Zurechnungsregeln des § 24 Abs 1 lit b und c BAO nicht zu greifen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Zur Zurückweisung der Beschwerde der Fünftbeschwerdeführerin:

Gemäß § 191 Abs 3 BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen. Damit ein Feststellungsbescheid diesen Gesellschaftern (Mitgliedern) gegenüber aber auch im Sinne des § 97 Abs 1 BAO wirksam wird, muß er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt gelten.

Da die Fünftbeschwerdeführerin weder Adressat des angefochtenen Bescheides ist noch dieser Bescheid im Sinne des § 191 Abs 3 BAO gegen sie wirkt, mußte die Beschwerde gemäß § 34 Abs 1 und 3 VwGG zurückgewiesen werden.

2) Zur Frage der Zurechnung der Einkünfte:

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, daß die strittige Frage der Zuordnung der Einkünfte vor der Übertragung der Anteile nach den gesetzlichen Bestimmungen des § 24 Abs 1 BAO zu lösen sei.

Nun enthält jedoch § 24 BAO nur Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch von Einkünften. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften müssen sich daher nicht decken. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es nämlich entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Einkünfte disponieren kann. Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl das hg Erkenntnis vom 29. Mai 1990, 90/14/0002, mwN).

Im Beschwerdefall kann aber nun kein Zweifel bestehen, daß vor der tatsächlichen Übertragung der Anteile an der KG durch Martin M über die Einkunftsquelle im dargestellten Sinn (neben den anderen Mitunternehmern) insbesondere Martin M, nicht aber die Fünftbeschwerdeführerin oder die Viertbeschwerdeführerin, verfügen konnte. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß letztlich mit Urteil des Obersten Gerichtshofes entschieden worden war, daß Martin M Treuhänder der Fünftbeschwerdeführerin gewesen sei - die rechtliche Gestaltung somit eine andere war, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergab - und deshalb die von ihm gehaltenen Anteile an der KG der Treugeberin herauszugeben habe. Gerade der mit diesem Urteil abgeschlossene Rechtsstreit zeigt, daß vor dessen Beendigung die Fünftbeschwerdeführerin tatsächlich keine Verfügungsmacht über die Einkunftsquelle hatte. Erst ab entsprechender Herausgabe hatte die Fünftbeschwerdeführerin bzw im Hinblick auf die sofortige Übergabe der Anteile an die Viertbeschwerdeführerin diese die Möglichkeit, die sich ua ihr bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Es war daher im Ergebnis nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde die Einkünfte der KG bis zur tatsächlichen Übertragung dem Martin M, nicht aber der Fünftbeschwerdeführerin zugerechnet hat.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß die von den Beschwerdeführerinnen behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.