

TE Vwgh Beschluss 2016/10/19 Ra 2015/15/0046

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 19.10.2016

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

EStG 1988 §23 Z2;

EStG 1988 §8;

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1988 § 23 heute
2. EStG 1988 § 23 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
3. EStG 1988 § 23 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.2006

1. EStG 1988 § 8 heute
2. EStG 1988 § 8 gültig ab 25.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
3. EStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. EStG 1988 § 8 gültig von 14.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
5. EStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2000 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
6. EStG 1988 § 8 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
7. EStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.04.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bammingner, über die Revision der G GmbH und Mag. U H in S, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstrasse 41, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. April 2015, Zl. RV/4100183/2012, betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 2005 bis 2009, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerber haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Mit Feststellungserklärungen für die Jahre 2005 bis 2009 erklärten die Revisionswerber Einkünfte für eine "atypisch stille Gesellschaft" und beantragten die Zuweisung der Einkünfte an die Gesellschafter (die G GmbH sowie Mag. H).

2 Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 2. September 2011 wurde u.a. ausgeführt, die G GmbH und Mag. H hätten sich mit Vertrag vom 30. Juni 2005 zu einer GmbH & atypisch stillen Gesellschaft zusammengeschlossen, wobei die GmbH als Geschäftsherrin ihren Teilbetrieb HK (Anmerkung: ein Flugzeug) übertragen und Mag. H eine Kapitaleinlage in Höhe von ca. 1 Mio. EUR geleistet habe. Der Zusammenschluss sei laut Gesellschaftsvertrag auf Basis der Verkehrswerte des übertragenen Vermögens bzw. Kapitals erfolgt und habe ein Beteiligungsverhältnis von 40% für die GmbH und 60% für die atypisch stille Gesellschafterin bewirkt. Aufgrund dieser Beteiligung seien in den Jahren 2005 bis 2009 Verlustzuweisungen an die atypisch stille Gesellschafterin erfolgt.

3 Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei der Sachverhalt nicht als Zusammenschluss zu einer Mitunternehmerschaft zu beurteilen, da dieser nicht fremdüblich gestaltet sei und kein Teilbetrieb im Sinne des UmgrStG und somit des EStG vorliege. Die fremdunübliche Gestaltung zeige sich daran, dass keine Prognosen über zukünftige wirtschaftliche Entwicklungen vorlägen; es bestehe nur die Beteiligung an einem einzigen Wirtschaftsgut der GmbH, ein Teilbetrieb liege insoweit nicht vor; Verlustzuweisung an die atypisch stille Gesellschafterin stehe im Vordergrund; es handle sich um eine Beteiligung durch eine nahe Angehörige des Gesellschafters.

4 Eine atypisch stille Beteiligung müsse an einem Betrieb oder Teilbetrieb erfolgen, sie könne nicht an einem einzelnen Wirtschaftsgut bestehen. Im vorliegenden Fall seien die Erfordernisse eines Teilbetriebes nicht erfüllt. Es sei lediglich ein fremdfinanziertes Flugzeug, das kurz zuvor angeschafft worden sei, mit den dazugehörigen Finanzierungsverbindlichkeiten übertragen worden. Die gesamte Organisation, Disposition, Auftragsabwicklung und Verrechnung sowie das Management seien durch die G GmbH und deren Mitarbeiter und Einrichtungen durchgeführt worden. Nachdem das Flugzeug HK nach außen hin als Teil der Flugzeugflotte der G GmbH geführt werde, gebe es auch keinen eigenen Kundenstock, der mitübergeben werden könnte. Für die Erfolgsermittlung sei dem Flugzeug, wie auch den anderen Maschinen der Flotte, eine eigene Kostenstelle zugewiesen worden. Aufgrund des Fehlens von wesentlichen Betriebsteilen sei es der Mitunternehmerschaft nicht möglich, einen Betrieb selbständig zu führen. Die Mitunternehmerschaft sei daher von Anfang an nicht entstanden und eine Verlustzuweisung an die atypisch stille Gesellschafterin sei nicht vorzunehmen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt müsse von einer echten stillen Beteiligung der Mag. H ausgegangen werden. Eine Feststellung der Einkünfte der G GmbH und atypisch Stille gemäß § 188 BAO werde daher für die Prüfungsjahre 2005 bis 2009 nicht durchgeführt.

4 Eine atypisch stille Beteiligung müsse an einem Betrieb oder Teilbetrieb erfolgen, sie könne nicht an einem einzelnen Wirtschaftsgut bestehen. Im vorliegenden Fall seien die Erfordernisse eines Teilbetriebes nicht erfüllt. Es sei lediglich ein fremdfinanziertes Flugzeug, das kurz zuvor angeschafft worden sei, mit den dazugehörigen Finanzierungsverbindlichkeiten übertragen worden. Die gesamte Organisation, Disposition, Auftragsabwicklung und Verrechnung sowie das Management seien durch die G GmbH und deren Mitarbeiter und Einrichtungen durchgeführt worden. Nachdem das Flugzeug HK nach außen hin als Teil der Flugzeugflotte der G GmbH geführt werde, gebe es auch keinen eigenen Kundenstock, der mitübergeben werden könnte. Für die Erfolgsermittlung sei dem Flugzeug, wie auch den anderen Maschinen der Flotte, eine eigene Kostenstelle zugewiesen worden. Aufgrund des Fehlens von wesentlichen Betriebsteilen sei es der Mitunternehmerschaft nicht möglich, einen Betrieb selbständig zu führen. Die Mitunternehmerschaft sei daher von Anfang an nicht entstanden und eine Verlustzuweisung an die atypisch stille Gesellschafterin sei nicht vorzunehmen. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt müsse von einer echten stillen Beteiligung der Mag. H ausgegangen werden. Eine Feststellung der Einkünfte der G GmbH und atypisch Stille gemäß Paragraph 188, BAO werde daher für die Prüfungsjahre 2005 bis 2009 nicht durchgeführt.

5 Mit Bescheid vom 20. Oktober 2011 sprach das Finanzamt aus, die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO hinsichtlich der Revisionswerber für die Kalenderjahre 2005 bis 2009 unterbleibe. Begründend verwies das Finanzamt auf den Prüfungsbericht bzw. die über die abgabenbehördliche Prüfung aufgenommene Niederschrift.

5 Mit Bescheid vom 20. Oktober 2011 sprach das Finanzamt aus, die Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß Paragraph 188, BAO hinsichtlich der Revisionswerber für die Kalenderjahre 2005 bis 2009 unterbleibe. Begründend verwies das Finanzamt auf den Prüfungsbericht bzw. die über die abgabenbehördliche Prüfung aufgenommene Niederschrift.

6 Die Revisionswerber erhoben gegen diesen Bescheid Berufung. 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht erklärte eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG als nicht zulässig. 6 Die Revisionswerber erhoben gegen diesen Bescheid Berufung. 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab. Das Bundesfinanzgericht erklärte eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG als nicht zulässig.

8 Nach Wiedergabe des Verfahrensganges führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, Rechtsgrundlage für die stille Gesellschaft bilde der zwischen der G GmbH und Mag. H abgeschlossene Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 30. Juni 2005. Darin werde festgehalten, dass sich Mag. H als stille Gesellschafterin am "Teilbetrieb" HK der Geschäftsinhaberin mit einer Einlage in Höhe von ca. 1 Mio. EUR beteilige. Die als Vertragsbestandteil angefügte Anlage 1 (Zusammenschlussbilanz zum 30. Juni 2005) weise als Anlagevermögen ausschließlich das Flugzeug HK aus.

9 Ein Teilbetrieb werde als ein organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gewerbebetriebes verstanden, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermögliche, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen.

10 Im vorliegenden Fall bestehe der von den Revisionswerbern bezeichnete Teilbetrieb lediglich aus einem Flugzeug, welches kurze Zeit vor Gründung der stillen Gesellschaft von der G GmbH fremdfinanziert angeschafft worden sei. Die für den Betrieb einer Fluglinie erforderliche Organisation sowie der Vertrieb seien nicht übertragen worden. Es sei durchaus zutreffend, dass der Betrieb einer Fluglinie auch mit nur einem Flugzeug möglich sei. In einem derartigen Fall wäre allerdings das Vorhandensein einer Organisations- und Vertriebsstruktur sowie eines entsprechenden Flugpersonals unerlässlich. Ein einzelnes Wirtschaftsgut stelle keinen Teilbetrieb dar.

11 Der übertragene Teilbetrieb müsse aus der Sicht des Übertragenden schon vor seiner Übertragung selbständig geführt worden sein; auch dieses Kriterium sei im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Zudem sei auch nach Zusammenschluss und Bildung der Gesellschaft für Außenstehende keine nach außen hin in Erscheinung tretende Selbständigkeit des Teilbetriebes HK erkennbar. Für potentielle Kunden sei bei Buchung eines Fluges bzw. des Flugzeuges HK nicht erkennbar, dass es sich hierbei um einen eigenen Teilbetrieb im Sinne einer eigenständigen organisatorischen Struktur handelte.

12 Das Vorbringen, wonach Piloten und Co-Piloten nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählten, könne im Rahmen der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse nicht geteilt werden. Gleiches gelte für den Umstand, ob ein AOC (Air Operator Certificate) mitübertragen werde.

13 Wenn in der Berufung ausgeführt werde, eine räumliche Trennung des Teilbetriebs bei einem Flugzeug sei per se gegeben, so sei bei der Gesamtbetrachtung nicht auf die einzelnen angeflogenen Zielflughäfen, sondern auf den Heimatflughafen abzustellen. Alle Flugzeuge der G GmbH würden am Flughafen X hangariert. 13 Wenn in der Berufung ausgeführt werde, eine räumliche Trennung des Teilbetriebs bei einem Flugzeug sei per se gegeben, so sei bei der Gesamtbetrachtung nicht auf die einzelnen angeflogenen Zielflughäfen, sondern auf den Heimatflughafen abzustellen. Alle Flugzeuge der G GmbH würden am Flughafen römisch zehn hangariert.

14 Der Umstand, dass lediglich ein Flugzeug übertragen worden sei und ein eigener Kundenstock für dieses im Zeitpunkt der Übertragung nicht existent gewesen sei bzw. erst habe aufgebaut werden müssen, spreche gegen die Existenz eines Teilbetriebes im Zeitpunkt des Zusammenschlusses.

15 Zur von den Revisionswerbern ins Treffen geführten Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes (Hinweis auf BFH vom 23. April 2009, IV R 73/06) sei auszuführen, dass auch ein hinreichend sachlich abgegrenzter Geschäftsbereich nicht vorliege. Im Unternehmen der G GmbH sei ein weiteres bauartgleiches Flugzeug vorhanden gewesen. Für die Annahme, dass insoweit ein unterschiedliches Kundensegment bedient werde, fänden sich keine Anhaltspunkte.

16 Der stille Gesellschafter könne sich am gesamten Unternehmen, an einem Teilbetrieb oder an einer Niederlassung des Unternehmensinhabers beteiligen. Eine derartige Beteiligung liege nicht vor.

17 Die stille Gesellschafterin sei Begünstigte einer Privatstiftung, die im Ausmaß von mehr als 50% an der G GmbH beteiligt sei; es gelange sohin die Angehörigenjudikatur zur Anwendung. Die von der stillen Gesellschafterin geleistete Gesellschaftereinlage stelle rund 14,7% des gesamten Vermögens der Gesellschaft dar. Laut Gesellschaftsvertrag sei

die stille Gesellschafterin mit 60% am Gewinn/Verlust bzw. am Vermögen einschließlich der stillen Reserven sowie des Firmenwertes beteiligt. Eine vertragliche Konstruktion dieser Art, wonach einem Stillen, der weniger als 15% des Kapitals aufbringe und keine Arbeitsleistung zu erbringen oder Haftungen zu übernehmen habe, eine Gewinn-/Verlustbeteiligung von 60% eingeräumt werde, erweise sich als nicht fremdüblich.

18 Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG lägen nicht vor. Die Entscheidung gründe sich insbesondere auf die vom Bundesfinanzgericht "im Zuge des abgeführten Beweisverfahrens gewonnenen Erkenntnisse und die sich daraus ergebende Würdigung der Beweismittel". 18 Die Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG lägen nicht vor. Die Entscheidung gründe sich insbesondere auf die vom Bundesfinanzgericht "im Zuge des abgeführten Beweisverfahrens gewonnenen Erkenntnisse und die sich daraus ergebende Würdigung der Beweismittel".

19 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision. 20 Die Revisionswerber machen zur Zulässigkeit geltend, zur Frage, ob es sich bei einer stillen Beteiligung am Flugbetrieb mit nur einem von mehreren Flugzeugen eines Geschäftsherren um eine atypisch stille Beteiligung handeln könne, fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. sei die Frage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden (Hinweis auf VwGH vom 12. März 1969, 1435/68, vom 7. August 1992, 88/14/0063, und vom 3. November 1992, 89/14/0098). Es sei daher unklar, nach welchen Kriterien die Teilbetriebsabgrenzung erfolge.

21 Weiters sei vom Verwaltungsgerichtshof bisher nicht entschieden worden, ob im Sinne der ständigen Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (Hinweis auf BFH vom 23. April 2009, IV R 73/06, vom 26. Mai 1993, X R 108/91, vom 27. Mai 1982, V R 110-111-/81, und vom 27. Februar 1975, I R 11/72) eine Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft auch an einem "Geschäftsbereich" (Unternehmensteil) möglich sei.

22 Auch habe sich der Verwaltungsgerichtshof bisher noch nicht dazu geäußert, ob die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft an nur einzelnen Wirtschaftsgütern möglich sei. Schließlich gebe es offenbar keine Rechtsprechung zur mitunternehmerischen Qualifikation einer stillen Gesellschaft, die definitionsgemäß nicht nach außen auftrete. Ungeklärt scheine daher, ob bei identer Regelung der Vermögens- und Gesellschafterrechte der einzig verbleibende Unterschied zwischen (zB) einer KG und einer atypisch stillen Gesellschaft, nämlich die durch die Firmenbucheintragung bestehende bzw. fehlende Außenwirkung, aus steuerlicher Sicht zu einer unterschiedlichen Qualifikation führen könne.

23 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. 23 Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

24 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. 24 Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

25 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 25 Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

26 Die Revision ist nicht zulässig.

27 Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gesondert) festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Auch ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine (gesonderte) Feststellung von Einkünften unterbleibt, ist ein Grundlagenbescheid iSd § 188 BAO (vgl. z.B. VwGH vom 5. September 2012, 2011/15/0024, VwSlg. 8743/F, mwN). 27 Gemäß Paragraph 188, Absatz eins, BAO werden u.a. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gesondert) festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Auch ein Bescheid, mit dem ausgesprochen wird, dass eine (gesonderte) Feststellung von Einkünften unterbleibt, ist ein Grundlagenbescheid iSd Paragraph 188, BAO vergleiche , z.B. VwGH vom 5. September 2012, 2011/15/0024, VwSlg. 8743/F, mwN).

28 Feststellungen iSd § 188 BAO sind insbesondere bei Mitunternehmerschaften zu treffen. Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen (vgl. VwGH vom 28. Juni 2012, 2009/15/0106, mwN). 28 Feststellungen iSd Paragraph 188, BAO sind insbesondere bei Mitunternehmerschaften zu treffen. Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen vergleiche , VwGH vom 28. Juni 2012, 2009/15/0106, mwN).

29 Eine stille Gesellschaft wird dann als Mitunternehmerschaft behandelt (so genannte unechte oder atypische stille Gesellschaft), wenn der stille Gesellschafter vertraglich so gestellt ist, als hätte er die Stellung, welche im HGB bzw. UGB für den Kommanditisten vorgesehen ist. Die Vereinbarung der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn gehört dabei zu den Voraussetzungen der atypisch stillen Gesellschaft (vgl. VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0234, mwN). 29 Eine stille Gesellschaft wird dann als Mitunternehmerschaft behandelt (so genannte unechte oder atypische stille Gesellschaft), wenn der stille Gesellschafter vertraglich so gestellt ist, als hätte er die Stellung, welche im HGB bzw. UGB für den Kommanditisten vorgesehen ist. Die Vereinbarung der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn gehört dabei zu den Voraussetzungen der atypisch stillen Gesellschaft vergleiche , VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0234, mwN).

30 Das Bundesfinanzgericht legt - insoweit in der Revision unbestritten - dar, dass im Hinblick auf die hier gegebene Gesellschafterstruktur die Regelungen über die "Angehörigenjudikatur" zur Anwendung gelangen. Verträge zwischen nahen Angehörigen können demnach für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 21. Oktober 1980, 2385/79, VwSlg. 5519/F; vgl. auch Doralt/Kauba, EStG10, § 23 Tz 230). 30 Das Bundesfinanzgericht legt - insoweit in der Revision unbestritten - dar, dass im Hinblick auf die hier gegebene Gesellschafterstruktur die Regelungen über die "Angehörigenjudikatur" zur Anwendung gelangen. Verträge zwischen nahen Angehörigen können demnach für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären vergleiche , VwGH vom 21. Oktober 1980, 2385/79, VwSlg. 5519/F; vergleiche , auch Doralt/Kauba, EStG10, Paragraph 23, Tz 230).

31 Dass eine (atypisch) stille Gesellschaft, welche - wie die Revision zutreffend ausführt - anders als eine KG nicht nach außen auftritt (bloße Innengesellschaft), dennoch als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, entspricht entgegen der Revision der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. neuerlich etwa VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0234, mwN). Für eine steuerrechtliche Anerkennung als Mitunternehmerschaft genügt (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen), dass das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber in Erscheinung tritt (vgl. VwGH vom 3. Oktober 1990, 90/13/0069, sowie Fellner in Hofstätter/Reichel, 55. Lfg, § 23 EStG 1988 Tz 367). 31 Dass eine (atypisch) stille Gesellschaft, welche - wie die Revision zutreffend ausführt - anders als eine KG nicht nach außen auftritt (bloße Innengesellschaft), dennoch als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, entspricht entgegen der Revision der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vergleiche , neuerlich etwa VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0234, mwN). Für eine steuerrechtliche Anerkennung als

Mitunternehmerschaft genügt (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen), dass das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber in Erscheinung tritt vergleiche , VwGH vom 3. Oktober 1990, 90/13/0069, sowie Fellner in Hofstätter/Reichel, 55. Lfg, Paragraph 23, EStG 1988 Tz 367).

32 Unter dem Firmenwert ist jener Wert zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird (vgl. VwGH vom 21. November 2007, 2004/13/0144, VwSlg. 8282/F). 32 Unter dem Firmenwert ist jener Wert zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden kann, sondern sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt wird vergleiche , VwGH vom 21. November 2007, 2004/13/0144, VwSlg. 8282/F).

33 Im vorliegenden Fall sollte dem Vertrag vom 30. Juni 2005 zufolge eine Beteiligung nicht am "Unternehmen im Ganzen", sondern an einem "Teilbetrieb" bestehend aus einem Flugzeug erfolgen. Da es sich um eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen handelte, wäre es jedenfalls erforderlich gewesen, eindeutige und klare (zweifelsfreie) Regelungen zur konkreten Ermittlung des Firmenwertes, welcher der stillen Gesellschafterin zustehen solle, zu treffen. Eine derartige Vereinbarung liegt aber nicht vor. Der Gesellschaftsvertrag sieht nur vor, dass die Beteiligung auch am "Firmenwert des Teilbetriebes der Geschäftsinhaberin" (§ 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages) besteht und dem stillen Gesellschafter ein Abfindungsguthaben gebührt, das sich nach dem "anteiligen Verkehrswert des stillen Gesellschafters am Unternehmen der Geschäftsinhaberin ermittelt" (§ 10 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages). Dabei bleibt insbesondere offen, ob damit vereinbart sein soll, dass der stillen Gesellschafterin ein Anteil am Firmenwert des Gesamtunternehmens der G GmbH zustehen soll, oder ob sich die Vereinbarung auf den "Firmenwert" eines einzigen Wirtschaftsgutes beziehen soll bzw. wie im letztgenannten Fall der Vereinbarung überhaupt wirtschaftlicher Gehalt zukommen soll, zumal der Vereinbarung nicht zu entnehmen ist, in welcher Weise ein einzelnes Wirtschaftsgut überhaupt mit einem Firmenwert verbunden sein könnte. 33 Im vorliegenden Fall sollte dem Vertrag vom 30. Juni 2005 zufolge eine Beteiligung nicht am "Unternehmen im Ganzen", sondern an einem "Teilbetrieb" bestehend aus einem Flugzeug erfolgen. Da es sich um eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen handelte, wäre es jedenfalls erforderlich gewesen, eindeutige und klare (zweifelsfreie) Regelungen zur konkreten Ermittlung des Firmenwertes, welcher der stillen Gesellschafterin zustehen solle, zu treffen. Eine derartige Vereinbarung liegt aber nicht vor. Der Gesellschaftsvertrag sieht nur vor, dass die Beteiligung auch am "Firmenwert des Teilbetriebes der Geschäftsinhaberin" (Paragraph 3, Absatz 2, des Gesellschaftsvertrages) besteht und dem stillen Gesellschafter ein Abfindungsguthaben gebührt, das sich nach dem "anteiligen Verkehrswert des stillen Gesellschafters am Unternehmen der Geschäftsinhaberin ermittelt" (Paragraph 10, Absatz eins, des Gesellschaftsvertrages). Dabei bleibt insbesondere offen, ob damit vereinbart sein soll, dass der stillen Gesellschafterin ein Anteil am Firmenwert des Gesamtunternehmens der G GmbH zustehen soll, oder ob sich die Vereinbarung auf den "Firmenwert" eines einzigen Wirtschaftsgutes beziehen soll bzw. wie im letztgenannten Fall der Vereinbarung überhaupt wirtschaftlicher Gehalt zukommen soll, zumal der Vereinbarung nicht zu entnehmen ist, in welcher Weise ein einzelnes Wirtschaftsgut überhaupt mit einem Firmenwert verbunden sein könnte.

34 Die Beteiligung konnte daher schon deshalb nicht als steuerliche Mitunternehmerschaft anerkannt werden.

35 In der Revision werden damit keine Rechtsfragen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG aufgeworfen, von deren Lösung die Revision abhinge. Die Revision war daher in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen. 35 In der Revision werden damit keine Rechtsfragen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG aufgeworfen, von deren Lösung die Revision abhinge. Die Revision war daher in einem gemäß Paragraph 12, Absatz 3, VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

36 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet in den §§ 47 ff (insbesondere § 51) VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. 36 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet in den Paragraphen 47, ff (insbesondere Paragraph 51,) VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 19. Oktober 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:RA2015150046.L00

Im RIS seit

03.02.2017

Zuletzt aktualisiert am

06.02.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at