

TE Vwgh Erkenntnis 2015/9/1 2012/15/0234

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 01.09.2015

Index

21/01 Handelsrecht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §188;

BAO §22;

UGB §155;

UGB §161;

UGB §179;

1. BAO § 188 heute
2. BAO § 188 gültig ab 01.07.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 188 gültig von 30.12.2014 bis 30.06.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
4. BAO § 188 gültig von 18.04.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/2013
5. BAO § 188 gültig von 12.01.2013 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 188 gültig von 15.12.2012 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. BAO § 188 gültig von 26.03.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
8. BAO § 188 gültig von 19.12.2001 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
9. BAO § 188 gültig von 01.12.1993 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. BAO § 188 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. UGB § 155 heute
2. UGB § 155 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
3. UGB § 155 gültig von 01.03.1939 bis 31.12.2006

1. UGB § 161 heute
2. UGB § 161 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005
3. UGB § 161 gültig von 01.03.1939 bis 31.12.2006

1. UGB § 179 heute
2. UGB § 179 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014
3. UGB § 179 gültig von 01.01.2007 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde

1. der V GmbH in J, 2. der H Privatstiftung in B, 3. des Ing. H F in B, 4. des Mag. H S in W, 5. des P K in M, 6. des F T in B, 7. des Ing. A P in S, 8. der C P in S, 9. des J T in F, alle vertreten durch die Dax & Partner Rechtsanwälte GmbH in 7540 Güssing, Badstraße 12, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien, vom 13. November 2012, Zl. RV/3455-W/11, miterledigt RV/3445-W/2011, RV/3447-W/2011, RV/3448-W/2011, RV/3454-W/2011, RV/3456-W/2011, RV/3457-W/2011, RV/3458-W/2011, RV/3459-W/2011, RV/3461-W/2011, betreffend (Nicht-)Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Kalenderjahre 2005 bis 2008, zu Recht erkannt: 7. des Ing. A P in S, 8. der C P in S, 9. des J T in F, alle vertreten durch die Dax & Partner Rechtsanwälte GmbH in 7540 Güssing, Badstraße 12, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Wien, vom 13. November 2012, Zl. RV/3455-W/11, miterledigt RV/3445-W/2011, RV/3447-W/2011, RV/3448-W/2011, RV/3454-W/2011, RV/3456-W/2011, RV/3457-W/2011, RV/3458-W/2011, RV/3459-W/2011, RV/3461-W/2011, betreffend (Nicht-)Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO für die Kalenderjahre 2005 bis 2008, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den beschwerdeführenden Parteien Aufwendungen in der Höhe von insgesamt 1.326,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die A-GmbH erwarb im Oktober 1999 für ein Hotelprojekt eine Liegenschaft um 454.720,-- EUR, die eine Fläche von 2,5 ha aufweist und sich rund 1 km von einer großen Thermenanlage entfernt befindet. Anfang 2000 errichtete sie als Einmanngesellschaft und mit einer Mindesteinlage ausgestattet eine weitere GmbH, welche später umbenannt wurde und die Erstbeschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren ist.

Die A-GmbH suchte als Initiatorin für die Errichtung und den Betrieb eines Hotels auf ihrer Liegenschaft Interessenten, die sich an dem Projekt beteiligen wollten. Als sich der Kreis der Investoren gefunden hatte, trat sie an diese mit Abtretungsvertrag vom Dezember 2001 insgesamt 60 % ihrer Anteile am Stammkapital der Erstbeschwerdeführerin zum Nennwert ab.

Mit Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 25. Juli 2003 trafen die Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin folgende Vereinbarungen zur Errichtung atypisch stiller Gesellschaften mit ihrer Gesellschaft (GmbH&Still): Die Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin leisteten alle im Verhältnis ihres Anteiles am Stammkapital eine Einlage als atypisch Stille in der Absicht, eine Mitunternehmerschaft mit ihrer eigenen Kapitalgesellschaft zu begründen. Die stillen Gesellschafter waren am Vermögen, Gewinn und Verlust, an den stillen Reserven, am Firmenwert und am Liquidationserlös der Erstbeschwerdeführerin im Verhältnis ihrer Einlagen beteiligt. Aus steuerlicher Sicht brachte die Erstbeschwerdeführerin ihren Betrieb, nämlich die in Errichtung befindliche Hotelanlage mit ihren gesamten Aktiva und Passiva, in die atypisch stillen Gesellschaften mit ihren Gesellschaftern ein. Das eingebrachte Vermögen hatte zum Zusammenschlussstichtag, dem 31. Oktober 2002, einen Buchwert von 4.567,89 EUR, was einem Gutachten zufolge gleichzeitig auch der Verkehrswert war.

An der vereinbarten stillen Mitunternehmerschaft sind nach dem Vertrag vom Juli 2003 die Stillen mit 80,817 % und die Erstbeschwerdeführerin mit 19,183 % beteiligt. Für die Stillen ist die Beteiligung am Verlust weder ausgeschlossen noch auf ihre Einlage oder ein Vielfaches der Einlage beschränkt. Die Stillen sind aber nicht verpflichtet, ein negatives Kapitalkonto abzudecken. Die Einlagen der Gesellschafter sind auf fixe Kapitalkonten zu verbuchen, die nicht entnommen werden dürfen. Die fixen Kapitalkonten werden mit dem Zinssatz des 6-Monate-Euribor + 1 % verzinst. Diese Zinsen sind spätestens neun Monate nach Ende des Geschäftsjahres nach Maßgabe der vorhandenen Liquidität auszubezahlen. Neben den verzinsten fixen Kapitalkonten werden nicht verzinsten, variable Privatkonten geführt, auf denen die Gewinnanteile und andere Gutschriften (z.B. Zinsgutschriften) zu verbuchen sind. Weiters werden

Verlustverrechnungskonten geführt, auf denen die Verlustanteile der Gesellschafter zu erfassen sind. Künftige Gewinnanteile - ausgenommen die ergebnisunabhängigen Mindestgewinne in Form der Verzinsung der fixen Kapitaleinlagen der Stillen - müssen so lange dem Verlustverrechnungskonto gutgebucht werden, bis dieses wieder den Saldo Null aufweist. Die Erstbeschwerdeführerin erhält eine angemessene Vorweggewinnzuweisung.

Die Gesellschafter vereinbarten zudem einen 10-jährigen Kündigungsverzicht, ausgenommen eine Kündigung sämtlicher Gesellschafter aus wichtigem Grund. Die stillen Gesellschafter erklärten, so lange auf ihre Forderungen aus dem stillen Gesellschaftsverhältnis gegenüber dem Geschäftsinhaber, der Erstbeschwerdeführerin, zu verzichten, bis die Forderungen aller übrigen Gläubiger, denen nicht Eigenkapitalcharakter zukommt, befriedigt sind. Im Falle eines Konkurses der Erstbeschwerdeführerin sind die stillen Gesellschafter nicht berechtigt, mit ihren Forderungen aus diesem Vertrag als Konkursgläubiger am Konkurs teilzunehmen und dadurch die Befriedigungsansprüche der Konkursgläubiger zu vermindern. Die stillen Gesellschafter kommen mit ihren Forderungen erst dann zum Zug, wenn sämtliche Konkursgläubiger vollständig befriedigt sind. Erst danach haben sie mit ihren Forderungen einen Befriedigungsanspruch gleichrangig mit den übrigen Kapitalgebern von Kapitaleinsätzen, welchen Eigenkapitalcharakter oder Eigenkapital ähnlichen Charakter haben (Rangrücktrittsklausel).

Vertragliche Mitwirkungsrechte (Zustimmung- oder Widerspruchsrecht) bei der Geschäftsführung des Geschäftsherrn und vertragliche Kontrollrechte der Stillen wurden nicht vereinbart.

Der Zusammenschluss (Art. IV UmgrStG) erfolgte rückwirkend zum 31. Oktober 2002 (Zusammenschlussstichtag) auf Basis des mit Gutachten festgestellten Buchwertes. Mit 31. Juli 2002 verkaufte die Projektinitiatorin, die A-GmbH, ihre Liegenschaft um 950.000,-- EUR an die Erstbeschwerdeführerin. Im Zeitraum zwischen 2002 und Juni 2003 erfolgte auf dieser Liegenschaft die Errichtung der Hotelanlage, die im Juni 2003 eröffnet wurde. Der Zusammenschluss (Artikel römisch vier, UmgrStG) erfolgte rückwirkend zum 31. Oktober 2002 (Zusammenschlussstichtag) auf Basis des mit Gutachten festgestellten Buchwertes. Mit 31. Juli 2002 verkaufte die Projektinitiatorin, die A-GmbH, ihre Liegenschaft um 950.000,-- EUR an die Erstbeschwerdeführerin. Im Zeitraum zwischen 2002 und Juni 2003 erfolgte auf dieser Liegenschaft die Errichtung der Hotelanlage, die im Juni 2003 eröffnet wurde.

Mit weiterem im Wesentlichen inhaltsgleichen "Zusammenschluss- und Einlagevertrag" vom 16. Dezember 2003 vereinbarten die Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin eine Erhöhung ihrer Einlage als stille Gesellschafter um insgesamt 1.200.000,-- EUR. Die weitere Einlage der Stillen erfolgte wieder übereinstimmend nach ihrem Beteiligungsverhältnis als Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin. Auf Grund der Einlagenerhöhung betrug der fixe Kapitalanteil der Stillen insgesamt 4.436.336,39 EUR, wobei die stillen Gesellschafter entsprechend ihrer Vereinbarung mit insgesamt 85,24 % und die Erstbeschwerdeführerin mit einem Kapitalanteil von 768.231,46 EUR mit 14,76 % (Gesamtkapital 5.204.567,75 EUR) am Betriebsergebnis und Vermögen im Rahmen der vereinbarten stillen Mitunternehmerschaft beteiligt waren.

Mit weiterem "Zusammenschluss- und Einlagevertrag" vom 23. Jänner 2006 erhöhten die Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin abermals ihre atypisch stille Einlage in ihre Kapitalgesellschaft um insgesamt 1.000.000,-- EUR. Die Einlagenerhöhung der Stillen erfolgte unverändert im Verhältnis ihrer Stammkapitalanteile bei der Erstbeschwerdeführerin und auch die Ergebnis- und Vermögensbeteiligung wurde weiterhin im Verhältnis der Einlagen der Stillen zum vom Geschäftsinhaber aufgebrauchten Eigenkapital festgelegt.

Bei einer abgabenbehördlichen Außenprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 wurden folgende Feststellungen getroffen (Betriebsprüfungsbericht vom 16. Jänner 2007, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. September 2006): Das Projekt zur Errichtung des Wellnesshotels habe ein Investitionsvolumen von insgesamt rund 20 Mio. EUR gehabt. Finanziert worden sei das Betriebsvorhaben primär durch Eigenkapital der Erstbeschwerdeführerin in Höhe von 800.000,-- EUR (einbezahltem Stammkapital) und durch Bankdarlehen von ca. 12,5 Mio. EUR. Die bestehende Finanzierungslücke habe durch öffentliche Förderungen in Höhe von rund 3,8 Mio. EUR geschlossen werden sollen, für die aber eine höhere Eigenkapitalausstattung notwendig gewesen sei. Dieses für den Unternehmenszweck der Erstbeschwerdeführerin benötigte restliche Eigenkapital sei von den Gesellschaftern - unter Berufung auf die Freiheit der Finanzierungsform - als atypisch stille Einlage (2003: 4,4 Mio. EUR und ab Anfang 2006 5,4 Mio. EUR) - aufgebracht worden.

Die Prüfung des Sachverhaltes, ob die Einlagen der Stillen ihre Ursache in ihrem Gesellschaftsverhältnis zur Erstbeschwerdeführerin gehabt hätten oder hierfür eine fremdübliche schuldrechtliche Beziehung vorgelegen sei,

habe zu dem Ergebnis geführt, dass nach Ansicht der Betriebsprüfung diese stille Unternehmensbeteiligung in ihrer konkreten Ausgestaltung unter fremden Dritten nicht eingegangen worden wäre. Nach Meinung der Betriebsprüfung sei für die Mittelzufuhr das Gesellschaftsverhältnis die bestimmende Ursache gewesen und liege daher eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft vor.

Das Finanzamt folgte dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Außenprüfung und nahm für die Kalenderjahre 2002 bis 2004 die Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO betreffend die Mitunternehmerschaft: (atypisch stille Gesellschaft) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und stellte, mit der Begründung, dass keine Mitunternehmerschaft vorliege, bescheidmäßig fest, dass eine Feststellung von Einkünften nicht erfolge (Nichtfeststellungsbescheide). Das Finanzamt folgte dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Außenprüfung und nahm für die Kalenderjahre 2002 bis 2004 die Feststellungsverfahren gemäß Paragraph 188, BAO betreffend die Mitunternehmerschaft: (atypisch stille Gesellschaft) gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wieder auf und stellte, mit der Begründung, dass keine Mitunternehmerschaft vorliege, bescheidmäßig fest, dass eine Feststellung von Einkünften nicht erfolge (Nichtfeststellungsbescheide).

Dagegen wurde erfolgreich Berufung erhoben, weil den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden die erforderliche Begründung fehlte. Für die Jahre 2002 bis 2004 blieben in der Folge die in Rechtskraft erwachsenen ursprünglichen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO bestehen. Dagegen wurde erfolgreich Berufung erhoben, weil den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden die erforderliche Begründung fehlte. Für die Jahre 2002 bis 2004 blieben in der Folge die in Rechtskraft erwachsenen ursprünglichen Feststellungsbescheide gemäß Paragraph 188, BAO bestehen.

In den Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der GmbH & Still wurden für die Jahre 2005 bis 2008 Verluste geltend gemacht und entsprechend den Beteiligungsverhältnissen auf die einzelnen Beteiligten aufgeteilt. Ab dem Jahr 2006 überstiegen die Verlustzuweisungen an die stillen Gesellschafter ihre Einlagen.

Das Finanzamt hielt für die Folgejahre an seiner bisherigen Rechtsansicht fest. Es erließ als Erstbescheid für die Kalenderjahre 2005, 2006, 2007 und 2008 einheitliche Feststellungsbescheide gemäß § 188 iVm § 190 Abs. 1 BAO, in denen ausgesprochen wird, dass eine Feststellung von Einkünften nicht zu erfolgen habe. In der Bescheidbegründung wurde auf die Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes und auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. September 2006 verwiesen. Das Finanzamt hielt für die Folgejahre an seiner bisherigen Rechtsansicht fest. Es erließ als Erstbescheid für die Kalenderjahre 2005, 2006, 2007 und 2008 einheitliche Feststellungsbescheide gemäß Paragraph 188, in Verbindung mit Paragraph 190, Absatz eins, BAO, in denen ausgesprochen wird, dass eine Feststellung von Einkünften nicht zu erfolgen habe. In der Bescheidbegründung wurde auf die Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes und auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. September 2006 verwiesen.

Gegen diese "Nichtfeststellungsbescheide" wurde von den beschwerdeführenden Parteien Berufung erhoben. In den weitgehend übereinstimmenden Anbringen begehrten sie die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide und eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Verluste der Mitunternehmerschaft GmbH & Still.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass das behauptete atypisch stille Gesellschaftsverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen sei. Alle GmbH-Gesellschafter seien - aufeinander abgestimmt - im Verhältnis ihrer Stammeinlage am Unternehmenswert als stille Gesellschafter beteiligt gewesen und hätten ausdrücklich erklärt, so lange auf ihre Forderungen aus dem stillen Gesellschaftsverhältnis gegenüber der Erstbeschwerdeführerin und Geschäftsinhaberin zu verzichten, bis die Forderungen aller übrigen Gläubiger, denen nicht Eigenkapitalcharakter zukomme, befriedigt seien. Die Vereinbarungen betreffend stille Beteiligungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand, sondern begründeten verdecktes Eigenkapital, was die belangte Behörde auf folgende Umstände stützte:

So seien die stillen Beteiligungen der Gesellschafter proportional zu ihrer jeweiligen gesellschaftlichen Beteiligung erfolgt und komme den stillen Einlagen aufgrund ausdrücklicher Rangrücktrittserklärungen schon nach dem Willen der Gesellschafter offensichtlich Eigenkapitalcharakter zu.

Zudem hätten realitätsnahe Investitionsberechnungen für die Einlagenentscheidung gefehlt, die die geänderte Situation im Hinblick auf das Hotelprojekt nach dem Scheitern einer ursprünglich geplanten Betriebsführung durch

eine nahe gelegenen Therme berücksichtigt hätten. Durch die Umstrukturierung zum selbstständigen Thermal- und Wellnesshotel mit Betriebsführung durch eine eigene Gesellschaft seien umfangreiche Zusatzinvestitionen erforderlich geworden. Ein fremder Dritter, der für seine Unternehmenseinlage einen angemessenen Gewinn erzielen wolle, hätte ohne aktuelle Wirtschaftlichkeitsberechnungen keine derart hohen Einlagen geleistet.

Ein gesellschaftsfremder Investor, der sich am beschwerdegegenständlichen Hotelprojekt im Juli 2003 mit einer Einlage von 4,4 Mio. EUR als stiller Mitunternehmer beteiligen wollte, hätte überdies besondere vertraglich geregelte Mitwirkungs- und Kontrollrechte eingefordert, die ihm eine seiner Leistung und seinem Risiko angemessene Einflussnahme ermöglichten, wie sie im Beschwerdefall jedoch (lediglich) in den Gesellschaftsverträgen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, nicht aber in den Vereinbarungen zu den stillen Beteiligungen enthalten seien. Das Fehlen solcher Vereinbarungen für die stillen Beteiligungen zeige, dass von den beschwerdeführenden Parteien offensichtlich stets von einer Einheit zwischen GmbH-Gesellschafter und stiller Gesellschafter Position ausgegangen worden sei und eine Trennung (getrennte Verwertung der stillen Beteiligungen) nicht intendiert gewesen sei.

Schließlich seien auch die vereinbarten Konditionen der stillen Beteiligung nicht fremdüblich. So sei es nicht üblich und angemessen, dass der Geschäftsinhaber den atypisch stillen Gesellschafter ohne jede Beschränkung auf seine Einlage unbegrenzt an den Verlusten teilhaben lasse und keine Nachschusspflicht für den stillen Gesellschafter vereinbart werde. Das bedeute nämlich, dass bei negativem Einlagestand dem stillen Gesellschafter "Buchverluste", die dieser wirtschaftlich gar nicht zu tragen habe, zum steuermindernden Verlustausgleich unlimitiert überlassen würden. Der Geschäftsinhaber hingegen, den diese Verluste wirtschaftlich träfen, könne sie zum Ausgleich mit späteren Gewinnen nicht mehr verwenden. Überdies leiste der Geschäftsherr dem atypisch stillen Gesellschafter im Beschwerdefall noch eine ergebnisunabhängige Verzinsung (6-Monats-Euribor + 1 %) für seine durch Verluste aufgebrauchte Einlage.

Die vorliegende Rechtsgestaltung sei lediglich in der Absicht der Steuervermeidung (Verlustabschöpfung) ohne erkennbaren verständlichen außersteuerlichen Grund vorgenommen worden, weshalb auch der Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO verwirklicht wurde. Die vorliegende Rechtsgestaltung sei lediglich in der Absicht der Steuervermeidung (Verlustabschöpfung) ohne erkennbaren verständlichen außersteuerlichen Grund vorgenommen worden, weshalb auch der Missbrauchstatbestand im Sinne des Paragraph 22, BAO verwirklicht wurde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die "GmbH & (atypisch) Still" stellt eine im Unternehmensrecht übliche Rechtsform dar, bei der sich die GmbH-Gesellschafter zusätzlich auch als Stille beteiligen. Sie dient dem Rechtsverkehr insbesondere als Kapitalbeteiligungs- und Finanzierungsgesellschaft und stellt eine Alternative zur GmbH & Co KG dar (vgl. Krejci, Gesellschaftsrecht I 437 f). Die "GmbH & (atypisch) Still" stellt eine im Unternehmensrecht übliche Rechtsform dar, bei der sich die GmbH-Gesellschafter zusätzlich auch als Stille beteiligen. Sie dient dem Rechtsverkehr insbesondere als Kapitalbeteiligungs- und Finanzierungsgesellschaft und stellt eine Alternative zur GmbH & Co KG dar vergleiche , Krejci, Gesellschaftsrecht I 437 f).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur stillen Gesellschaft bereits mehrfach ausgesprochen, dass sie dann als Mitunternehmerschaft behandelt wird (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. Für die Besteuerung soll es keinen Unterschied machen, ob Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft vorhanden ist oder ob es um die Bewirtschaftung des Vermögens eines Beteiligten geht, welches im Innenverhältnis wie derartiges Gesellschaftsvermögen behandelt wird. Die Vereinbarung der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn gehört dabei nach der Rechtsprechung zu den Voraussetzungen der atypisch stillen Gesellschaft (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/15/0106). Der Verwaltungsgerichtshof hat zur stillen Gesellschaft bereits mehrfach ausgesprochen, dass sie dann als Mitunternehmerschaft behandelt wird (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. Für die Besteuerung soll es keinen Unterschied machen, ob Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft vorhanden ist oder ob es um die Bewirtschaftung des Vermögens eines Beteiligten geht, welches

im Innenverhältnis wie derartiges Gesellschaftsvermögen behandelt wird. Die Vereinbarung der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn gehört dabei nach der Rechtsprechung zu den Voraussetzungen der atypisch stillen Gesellschaft vergleiche , zB das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/15/0106).

Bei der GmbH & atypisch Still sind die Einlagen der stillen Gesellschafter aus steuerlicher Sicht - vergleichbar den Einlagen der Kommanditisten einer KG - als Eigenkapital zu werten, und zwar als Eigenkapital der Mitunternehmerschaft, nicht als Eigenkapital der GmbH.

Vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund kann eine parallele oder proportionale Beteiligung der GmbH-Gesellschafter als stille Gesellschafter keine Fremdunüblichkeit begründen, die die Annahme einer verdeckten Einlage rechtfertigt. Ebenso wenig kann dies aus dem Umstand eines bestimmten Verhältnisses der Kapitalausstattung der GmbH zu den stillen Einlagen abgeleitet werden, weil es bei der GmbH nicht ein betriebswirtschaftlich gebotenes (Mindest)Eigenkapital gibt (vgl. VfGH 27. Juni 1969, G 17/68, VfSlg. 5993; K Lechner, ÖStZ 1969, 158 ff; Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG § 8 Rz 56). Auch ist es bei der Rechtsform der GmbH & (atypisch) Still geradezu üblich, dass sich ein Großteil des (steuerlichen) Eigenkapitals nicht in der GmbH, sondern in der Personengesellschaft befindet. Vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund kann eine parallele oder proportionale Beteiligung der GmbH-Gesellschafter als stille Gesellschafter keine Fremdunüblichkeit begründen, die die Annahme einer verdeckten Einlage rechtfertigt. Ebenso wenig kann dies aus dem Umstand eines bestimmten Verhältnisses der Kapitalausstattung der GmbH zu den stillen Einlagen abgeleitet werden, weil es bei der GmbH nicht ein betriebswirtschaftlich gebotenes (Mindest)Eigenkapital gibt vergleiche , VfGH 27. Juni 1969, G 17/68, VfSlg. 5993; K Lechner, ÖStZ 1969, 158 ff; Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG Paragraph 8, Rz 56). Auch ist es bei der Rechtsform der GmbH & (atypisch) Still geradezu üblich, dass sich ein Großteil des (steuerlichen) Eigenkapitals nicht in der GmbH, sondern in der Personengesellschaft befindet.

Wenn die belangte Behörde meint, in der Rangrücktrittserklärung der stillen Gesellschafter ein Indiz für verdecktes Eigenkapital zu erkennen, so muss sie darauf hingewiesen werden, dass der Verwaltungsgerichtshof die steuerliche Einordnung der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft gerade darauf gestützt hat, dass der Stille in etwa die Position des Kommanditisten bei der KG hat. Wenn die Rechtsposition des Stillen so festgelegt ist, dass sie der eines Kommanditisten vergleichbar ist, dann soll der Stille in gleicher Weise Mitunternehmer sein wie der Kommanditist. Im Hinblick auf diese Rechtsprechung, die auf die Vergleichbarkeit zwischen atypisch Stille und Kommanditist aufbaut, kann aber auch die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Rangrücktrittserklärung der Stillen für die steuerliche Anerkennung ihrer stillen Beteiligungen nicht schädlich sein. Die Kommanditisten haben nämlich von vornherein diesen Nachrang (vgl. §§ 161 iVm 155 UGB und dazu U. Torggler, in Straube WK zum UGB § 155 Rz 17). Wenn die belangte Behörde meint, in der Rangrücktrittserklärung der stillen Gesellschafter ein Indiz für verdecktes Eigenkapital zu erkennen, so muss sie darauf hingewiesen werden, dass der Verwaltungsgerichtshof die steuerliche Einordnung der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft gerade darauf gestützt hat, dass der Stille in etwa die Position des Kommanditisten bei der KG hat. Wenn die Rechtsposition des Stillen so festgelegt ist, dass sie der eines Kommanditisten vergleichbar ist, dann soll der Stille in gleicher Weise Mitunternehmer sein wie der Kommanditist. Im Hinblick auf diese Rechtsprechung, die auf die Vergleichbarkeit zwischen atypisch Stille und Kommanditist aufbaut, kann aber auch die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Rangrücktrittserklärung der Stillen für die steuerliche Anerkennung ihrer stillen Beteiligungen nicht schädlich sein. Die Kommanditisten haben nämlich von vornherein diesen Nachrang vergleiche , Paragraphen 161, in Verbindung mit 155 UGB und dazu U. Torggler, in Straube WK zum UGB Paragraph 155, Rz 17).

Zum von der belangten Behörde monierten Fehlen besonderer Mitwirkungsrechte der stillen Gesellschafter ist darauf hinzuweisen, dass es für die Rechtsform der stillen Gesellschaft (wie der KG) typisch ist, dass der Stille (bzw. Kommanditist) keine besonderen Mitwirkungsrechte hat (vgl. Straube/Appl, in Straube WK zum UGB § 183 Rz 1 ff). Die Wahl einer anderen Rechtsform (etwa einer OG) lag aber offenkundig nicht im Interesse der beteiligten Investoren, wofür zahlreiche unbeanstandbare außersteuerliche Motive in Betracht kommen. Zum von der belangten Behörde monierten Fehlen besonderer Mitwirkungsrechte der stillen Gesellschafter ist darauf hinzuweisen, dass es für die Rechtsform der stillen Gesellschaft (wie der KG) typisch ist, dass der Stille (bzw. Kommanditist) keine besonderen Mitwirkungsrechte hat vergleiche , Straube/Appl, in Straube WK zum UGB Paragraph 183, Rz 1 ff). Die Wahl einer anderen Rechtsform (etwa einer OG) lag aber offenkundig nicht im Interesse der beteiligten Investoren, wofür zahlreiche unbeanstandbare außersteuerliche Motive in Betracht kommen.

Das Fehlen einer Begrenzung der Verlustzuweisung und einer Nachschusspflicht ist ebenfalls nicht unüblich, sondern üblich und entspricht - wie bei der KG - dem Regelstatut des UGB (vgl. Straube/Appl, in Straube WK zum UGB § 180 Rz 2 sowie § 182 Rz 17; Gassner, ÖStZ 1976, 246 ff, 249 mwN). Die unbegrenzte Verlustzuweisung bewirkt keine Haftung des Stillen (Kommanditisten) und ist bloß mit künftigen Gewinnen auszugleichen (vgl. Straube/Appl, in Straube WK zum UGB § 182 Rz 17). Dass der Gesetzgeber ausgleichsfähige Verluste über das eingelegte Kapital hinaus den atypisch Stillen (und Kommanditisten) zuweist, kann nicht den Investoren als unübliche Gestaltung vorgeworfen werden (vgl. demgegenüber etwa die seinerzeitige gesetzliche Beschränkung in § 23a EStG 1972 idF BGBl. 620/1981 und nunmehr § 23a EStG 1988 idF BGBl. 118/2015). Das Fehlen einer Begrenzung der Verlustzuweisung und einer Nachschusspflicht ist ebenfalls nicht unüblich, sondern üblich und entspricht - wie bei der KG - dem Regelstatut des UGB vergleiche , Straube/Appl, in Straube WK zum UGB Paragraph 180, Rz 2 sowie Paragraph 182, Rz 17; Gassner, ÖStZ 1976, 246 ff, 249 mwN). Die unbegrenzte Verlustzuweisung bewirkt keine Haftung des Stillen (Kommanditisten) und ist bloß mit künftigen Gewinnen auszugleichen vergleiche , Straube/Appl, in Straube WK zum UGB Paragraph 182, Rz 17). Dass der Gesetzgeber ausgleichsfähige Verluste über das eingelegte Kapital hinaus den atypisch Stillen (und Kommanditisten) zuweist, kann nicht den Investoren als unübliche Gestaltung vorgeworfen werden vergleiche , demgegenüber etwa die seinerzeitige gesetzliche Beschränkung in Paragraph 23 a, EStG 1972 in der Fassung Bundesgesetzblatt 620 aus 1981, und nunmehr Paragraph 23 a, EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt 118 aus 2015,).

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 1. September 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012150234.X00

Im RIS seit

07.10.2015

Zuletzt aktualisiert am

20.11.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at