

TE Vwgh Erkenntnis 2011/2/24 2008/15/0185

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 24.02.2011

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;

BAO §21;

BAO §22;

BAO §23;

KStG 1988 §8 Abs2;

1. BAO § 114 heute
2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

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. BAO § 23 heute
2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde 1. der F GmbH und 2. des F G, beide in S, beide vertreten durch Dr. Ulrich Daghofer, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Mariahilferstraße 20/II, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 27. März 2008, Zl. RV/0104-G/03, betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für den Zeitraum 1998 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Erstbeschwerdeführerin (im Folgenden: F GmbH) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der mit ihr als übernehmender Gesellschaft zum 31. Dezember 1995 verschmolzenen B GmbH. Der Zweitbeschwerdeführer (im Folgenden: FG) ist ihr Alleingesellschafter und Geschäftsführer, der ab 1987 auch Alleingesellschafter der B GmbH und bis 31. Juli 1994 deren Geschäftsführer war.

Mit Gesellschaftsverträgen vom 29. Dezember 1988 beteiligten sich die F GmbH und FG als unechte stille Gesellschafter an der B GmbH. Die Einlagen betrugen 3 Mio. S (F GmbH) bzw. 2 Mio. S (FG) und wurden durch Umbuchung bereits bestehender Forderungen gegenüber der B GmbH aufgebracht. Die inhaltlich gleichlautenden Gesellschaftsverträge lauten auszugsweise wie folgt:

"Gesellschaftsvertrag

abgeschlossen zwischen

der (B GmbH), ..., vertreten durch ihren allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer (FG), ..., einerseits und

(F GmbH / FG) als stiller Gesellschafter, im folgenden kurz "Stiller" genannt, entsprechend den Bestimmungen der §§ 335-342 HGB. (F GmbH / FG) als stiller Gesellschafter, im folgenden kurz "Stiller" genannt, entsprechend den Bestimmungen der Paragraphen 335 -, 342, HGB.

...

II. Gegenstand der Beteiligungrömisches zwei. Gegenstand der Beteiligung

Der Stille beteiligt sich als atypisch stiller Gesellschafter am Gewerbebetrieb der (B GmbH). Der Stille ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens.

...

IV. Beteiligung am Erfolg und Vermögenrömisches vier. Beteiligung am Erfolg und Vermögen

Der Stille ist am verteilungsfähigen Gewinn und Verlust der (B GmbH) mit (47% F GmbH / 31% FG) beteiligt, die Beteiligung am Ertrag ist jedoch insoweit beschränkt, als die Obergrenze der Ertragsbeteiligung eine Verzinsung von 12% p.a. der Einlage nicht übersteigen darf.

...

V. Kapitalkontenrömisch fünf. Kapitalkonten

1. Die Einlage des Stillen ist über ein separates Konto zu führen und in der Bilanz der Gesellschaft getrennt auszuweisen.
2. Gewinnanteile und Entnahmen zu Lasten des stillen Gesellschaftskontos sind über ein Verrechnungskonto zu führen. Mit Verlustanteilen ist das Einlagenkonto zu belasten. Sollte durch Verlustanteile das Einlagenkonto aufgebraucht sein, ist es als Verlustverrechnungskonto weiterzuführen.
3. Die Haftung des Stillen über seine Beteiligung hinaus ist ausgeschlossen.

VI. Dauer der Gesellschaftrömisch sechs. Dauer der Gesellschaft

Die stille Gesellschaft beginnt mit Unterfertigung dieses Vertrages und wird auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. Die Vertragspartner sind nicht berechtigt, das Gesellschaftsverhältnis vorher zu kündigen. Das Gesellschaftsverhältnis endet einvernehmlich somit am 28.12.1998. VII. Ausscheiden des GesellschaftersDie stille Gesellschaft beginnt mit Unterfertigung dieses Vertrages und wird auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. Die Vertragspartner sind nicht berechtigt, das Gesellschaftsverhältnis vorher zu kündigen. Das Gesellschaftsverhältnis endet einvernehmlich somit am 28.12.1998. römisches sieben. Ausscheiden des Gesellschafters

Mit Ablauf der bedungenen Dauer dieses Vertrages wird der stille Gesellschafter mit seinem Kapitalanteil, der seiner ursprünglichen Einlage zu 100% entspricht, abgefunden.

Zuzüglich zu diesem Kapitalanteil erhält der stille Gesellschafter den Stand seines Verrechnungskontos ausgezahlt. Weist das Verrechnungskonto des ausscheidenden Gesellschafters zum Zeitpunkt des Ausscheidens einen negativen Stand aus, so ist dieser verpflichtet, sein Verrechnungskonto aufzufüllen und auszugleichen. Entlässt ihn die (B-GmbH) aus dieser Auffüllungsverpflichtung, so hat der ausscheidende Gesellschafter diesen Forderungsverzicht der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn anzuerkennen.

...

S, am 29.12.1988

(B GmbH)

(F GmbH / FG)"

Die in Punkt IV. der Gesellschaftsverträge angeführten Anteile der F GmbH (47%) und des FG (31%) am verteilungsfähigen Gewinn und Verlust ermitteln sich laut einem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters der B GmbH vom 29. Dezember 1988 wie folgt:Die in Punkt römisches vier. der Gesellschaftsverträge angeführten Anteile der F GmbH (47%) und des FG (31%) am verteilungsfähigen Gewinn und Verlust ermitteln sich laut einem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters der B GmbH vom 29. Dezember 1988 wie folgt:

"Aktenvermerk

betreffend die Berechnung des Beteiligungsverhältnisses bei den stillen Gesellschaftsverträgen (F GmbH) mit (B GmbH) und (FG) persönlich mit (B GmbH)

Stammkapital (B GmbH)

500.000,--

Freie nicht versteuerte Rücklagen

900.000,--

Wirtschaftliches Eigenkapital

1,400.000,-- 22%

Stille Einlage (F GmbH)

3,000.000,-- 47%

Stille Einlage (FG) persönlich

2,000.000,-- 31%

6,400.000,-- 100%

Die stillen Einlagen sind auf die Laufzeit von zehn Jahren gebunden und somit eigenkapitalersetzend.

Die Ertragsbeteiligung in dieser Höhe ist gerechtfertigt, weil sie beschränkt ist durch eine maximal 12 %-ige Verzinsung der Einlage.

Andererseits ist die (B GmbH) daran interessiert, in Zukunft nicht die vollen Verluste ausweisen zu müssen und nicht Maßnahmen im Sinne des § 36 (2) GmbHG setzen zu müssen. Andererseits ist die (B GmbH) daran interessiert, in Zukunft nicht die vollen Verluste ausweisen zu müssen und nicht Maßnahmen im Sinne des Paragraph 36, (2) GmbHG setzen zu müssen.

Eine Abschichtung ist nur mit 100% der Einlage vorgesehen zuzüglich eines allfälligen Verrechnungskontos und einer Auffüllungsverpflichtung."

Im Gefolge von abgabenbehördlichen Prüfungen vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass keine unechten stillen Beteiligungen vorlägen, und sprach für die Jahre 1988 bis 1990 sowie 1992 bis 2000 aus, dass keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu erfolgen habe.

Gegen die am 16. Juni 1994 zugestellten Bescheide betreffend die Jahre 1988 bis 1990 wurde eine Berufung eingebracht, die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Bescheid vom 5. Mai 1995 abgewiesen wurde, wobei die abweisende Berufungserledigung in Rechtskraft erwuchs.

Die Bescheide vom 20. Februar 2002 betreffend die Jahre 1993 bis 1995 sowie 1996 und 1997 wurden nicht bekämpft und sind ebenfalls rechtskräftig.

Der Bescheid vom 26. April 2004 betreffend das Jahr 1992 wurde mit Berufung bekämpft, die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Bescheid vom 5. März 2008 abgewiesen wurde. Gegen die abweisende Erledigung wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben, die mit dem hg. Beschluss vom 24. September 2008, 2008/15/0187, als verspätet zurückgewiesen wurde.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Bescheide vom 17. Mai 2002 betreffend die Jahre 1998 bis 2000 ab und begründete dies - nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und einschlägiger Gesetzesstellen - auf das Wesentliche zusammengefasst wie folgt:

Der Bescheid des Finanzamtes werde auf Betriebsprüfungsberichte gestützt, in denen u.a. auf eine Berufungsentscheidung betreffend die B GmbH verwiesen werde, die am 25. Jänner 1996 ergangen sei und die Jahre 1988 bis 1990 umfasse. In dieser Entscheidung sei die Abgabenbehörde zweiter Instanz, unter Bezugnahme auf die hier zu beurteilenden Gesellschaftsverträge und den Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters, jeweils vom 29. Dezember 1988, zur Auffassung gelangt, dass die Gesellschaftsverträge Regelungen enthielten, die die Beteiligung der stillen Gesellschafter am Firmenwert und den stillen Reserven ausschließen würden.

Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, über die gegen die Berufungsentscheidung vom 25. Jänner 1996 gerichtete Beschwerde abgesprochen, und zu Recht erkannt, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der dargelegten Auslegung der Verträge die Rechtslage nicht verkannt habe.

Das nunmehrige Vorbringen, eine Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen und am Firmenwert sei vertraglich vereinbart und der Verwaltungsgerichtshof sei im Erkenntnis vom 24. Februar 2000 nur deshalb nicht darauf eingegangen, weil sich die Beschwerdeführer nur gegen die Qualifikation der Einlage als Darlehen ausgesprochen hätten, sei nicht nachvollziehbar, weil die Berufungsentscheidung betreffend die Jahre 1988 bis 1990 vorrangig damit begründet worden sei, dass eine Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven gemäß Punkt VII. der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 ausgeschlossen sei, was sich auch aus dem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom selben Tag ergebe. Das nunmehrige Vorbringen, eine Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen und am Firmenwert sei vertraglich vereinbart und der Verwaltungsgerichtshof sei im

Erkenntnis vom 24. Februar 2000 nur deshalb nicht darauf eingegangen, weil sich die Beschwerdeführer nur gegen die Qualifikation der Einlage als Darlehen ausgesprochen hätten, sei nicht nachvollziehbar, weil die Berufungsentscheidung betreffend die Jahre 1988 bis 1990 vorrangig damit begründet worden sei, dass eine Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven gemäß Punkt römisch sieben. der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 ausgeschlossen sei, was sich auch aus dem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom selben Tag ergebe.

In der Berufung würden diese Feststellungen zwar explizit bestritten. Der diesbezüglichen Erklärung komme aber nur formeller Charakter zu, weil die Beschwerdeführer die Angabe jener Umstände, aus denen eine Beteiligung der Stillen am Vermögen bzw. Firmenwert allenfalls erschlossen werden könnte, schuldig blieben. Den Gesellschaftsverträgen und dem Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988 könne jedenfalls nicht entnommen werden, dass den stillen Gesellschaftern im Falle ihres Ausscheidens eine über Punkt VII. der Verträge hinausgehende Abschichtung zustünde. Nach dem Wortlaut der Verträge und des Aktenvermerkes seien die Gesellschafter im Falle ihres Ausscheidens mit deren Kapitaleinlage sowie dem Stand ihres Verrechnungskontos abzufinden. Eine Beteiligung am Vermögen sei weder in der Festlegung der Abfindungsansprüche der stillen Gesellschafter (Punkt VII. der Gesellschaftsverträge) noch im Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vorgesehen. Damit in Einklang stehe die inhaltliche Ausgestaltung von Punkt IV. der Gesellschaftsverträge. Dessen Überschrift laute zwar "Beteiligung an Erfolg und Vermögen". In der Folge werde jedoch auch hier nur festgelegt, dass die "Stillen" am Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt seien. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert sei auch aus diesem Vertragspunkt nicht erkennbar. In der Berufung würden diese Feststellungen zwar explizit bestritten. Der diesbezüglichen Erklärung komme aber nur formeller Charakter zu, weil die Beschwerdeführer die Angabe jener Umstände, aus denen eine Beteiligung der Stillen am Vermögen bzw. Firmenwert allenfalls erschlossen werden könnte, schuldig blieben. Den Gesellschaftsverträgen und dem Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988 könne jedenfalls nicht entnommen werden, dass den stillen Gesellschaftern im Falle ihres Ausscheidens eine über Punkt römisch sieben. der Verträge hinausgehende Abschichtung zustünde. Nach dem Wortlaut der Verträge und des Aktenvermerkes seien die Gesellschafter im Falle ihres Ausscheidens mit deren Kapitaleinlage sowie dem Stand ihres Verrechnungskontos abzufinden. Eine Beteiligung am Vermögen sei weder in der Festlegung der Abfindungsansprüche der stillen Gesellschafter (Punkt römisch sieben. der Gesellschaftsverträge) noch im Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vorgesehen. Damit in Einklang stehe die inhaltliche Ausgestaltung von Punkt römisch vier. der Gesellschaftsverträge. Dessen Überschrift laute zwar "Beteiligung an Erfolg und Vermögen". In der Folge werde jedoch auch hier nur festgelegt, dass die "Stillen" am Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt seien. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert sei auch aus diesem Vertragspunkt nicht erkennbar.

Das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft setze klare Vereinbarungen über eine allenfalls beabsichtigte Beteiligung des Gesellschaftern an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsinhabers voraus. Im Streitfall sei eine derartige klare Regelung über die Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen der B GmbH - dem Grunde und der Höhe nach - nicht gegeben. Das Gegenteil sei der Fall. Aus den Vereinbarungen, wonach die stillen Gesellschafter bei Ausscheiden aus der Gesellschaft nur das einbezahlte Kapital und den Stand des Verrechnungskontos erhielten, sei abzuleiten, dass diesen ein Anteil an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht gebühre. Es sei daher davon auszugehen, dass nach der Vertragslage auf Seiten des "Stillen" ein Unternehmerrisiko nicht bestehe. Die Vermietungseinkünfte seien demnach nicht gemeinschaftlich, sondern (allein) von der Geschäftsinhaberin erzielt worden.

Unabhängig davon, sei darauf zu verweisen, dass den Einlagen der "still Beteiligten" laut Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters eigenkapitalersetzender Charakter zukomme und nach der Rechtsprechung eine Mitunternehmerschaft dann nicht gegeben sei, wenn eine Kapitalzuwendung an die Gesellschaft objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital zu ersetzen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 94/15/0114).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten, Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde und einer Gegenäußerung der Beschwerdeführer zur Gegenschrift erwogen:

Die Beschwerde trägt vor, dass die stillen Gesellschafter gemäß Punkt II. der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Vermögen der Gesellschaft sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens beteiligt seien. Der klare Wortlaut dieser Bestimmung

werde von der belangten Behörde unter Bezugnahme auf Punkt VII. der Gesellschaftsverträge weginterpretiert, wonach die stillen Gesellschafter mit ihrem Kapitalanteil abgefunden würden und zuzüglich zum Kapitalanteil den Stand ihres Verrechnungskontos ausgezahlt erhielten. Dabei werde von der belangten Behörde die Art und Weise, wie das Verrechnungskonto "während der Laufzeit der Gesellschafterposition und im Zuge des Ausscheidens zu dotieren ist", verkannt. Während der Laufzeit der Gesellschaft seien auf dem Verrechnungskonto die Gewinne, Verluste und Entnahmen zu verbuchen. Im Zuge des Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft stünden dem stillen Gesellschafter laut Punkt II. des Gesellschaftsvertrages Anteile an den stillen Reserven und am Firmenwert, der gemäß dem Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu berechnen sei, zu. Stille Reserven und Firmenwert seien einklagbar und ebenfalls auf dem Verrechnungskonto zu verbuchen. Entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid sei eine Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert gegeben, weshalb die Beteiligung als unechte stille Gesellschaft zu qualifizieren sei. Die Beschwerde trägt vor, dass die stillen Gesellschafter gemäß Punkt römisch zwei. der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Vermögen der Gesellschaft sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens beteiligt seien. Der klare Wortlaut dieser Bestimmung werde von der belangten Behörde unter Bezugnahme auf Punkt römisch sieben. der Gesellschaftsverträge weginterpretiert, wonach die stillen Gesellschafter mit ihrem Kapitalanteil abgefunden würden und zuzüglich zum Kapitalanteil den Stand ihres Verrechnungskontos ausgezahlt erhielten. Dabei werde von der belangten Behörde die Art und Weise, wie das Verrechnungskonto "während der Laufzeit der Gesellschafterposition und im Zuge des Ausscheidens zu dotieren ist", verkannt. Während der Laufzeit der Gesellschaft seien auf dem Verrechnungskonto die Gewinne, Verluste und Entnahmen zu verbuchen. Im Zuge des Ausscheidens oder der Auflösung der Gesellschaft stünden dem stillen Gesellschafter laut Punkt römisch zwei. des Gesellschaftsvertrages Anteile an den stillen Reserven und am Firmenwert, der gemäß dem Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu berechnen sei, zu. Stille Reserven und Firmenwert seien einklagbar und ebenfalls auf dem Verrechnungskonto zu verbuchen. Entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid sei eine Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert gegeben, weshalb die Beteiligung als unechte stille Gesellschaft zu qualifizieren sei.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Die belangte Behörde gelangt im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis, dass sich die allgemeinen Ausführungen der Verträge über die Beteiligung an Gewinn und Verlust, Vermögen, stillen Reserven und dem Firmenwert im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Abschichtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone erweise und im Streitfall keine unecht stille Gesellschaft vorliege, weil aufgrund der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 und eines diesbezüglichen Aktenvermerks vom selben Tag davon auszugehen sei, dass auf Seiten der stillen Gesellschafter kein Unternehmerrisiko (insbesondere keine Beteiligung an den Wertsteigerungen) bestehe. Sie stützt sich dabei auf Punkt VII. der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988, wonach der stille Gesellschafter im Fall seines Ausscheidens mit der Kapitaleinlage sowie dem Stand eines allfälligen Verrechnungskontos abzufinden sei. "Eine Beteiligung am Vermögen ist weder in der konkreten Festlegung der Abfindungsansprüche der stillen Gesellschafter in Punkt VII. der maßgeblichen Verträge noch im dazu vom steuerlichen Vertreter abgefassten Aktenvermerk vorgesehen." Damit in Einklang stehe die inhaltliche Ausgestaltung von Punkt IV. der Gesellschaftsverträge. "Dort heißt es zwar in der Überschrift 'Beteiligung an Erfolg und Vermögen'. In der Folge wird jedoch auch hier im Zuge der konkreten vertraglichen Abfassung festgelegt, dass die 'Stillen' (nur) am Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt sind. Dass - und in welchem Ausmaß - eine Beteiligung an den stillen Reserven sowie am Firmenwert vorgesehen wäre, ist auch aus diesem Vertragspunkt nicht erkennbar." Die belangte Behörde gelangt im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis, dass sich die allgemeinen Ausführungen der Verträge über die Beteiligung an Gewinn und Verlust, Vermögen, stillen Reserven und dem Firmenwert im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Abschichtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone erweise und im Streitfall keine unecht stille Gesellschaft vorliege, weil aufgrund der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 und eines diesbezüglichen Aktenvermerks vom selben Tag davon auszugehen sei, dass auf Seiten der stillen Gesellschafter kein Unternehmerrisiko (insbesondere keine Beteiligung an den Wertsteigerungen) bestehe. Sie stützt sich dabei auf Punkt römisch sieben. der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988, wonach der stille Gesellschafter im Fall seines Ausscheidens mit der Kapitaleinlage sowie dem Stand eines allfälligen Verrechnungskontos abzufinden sei.

"Eine Beteiligung am Vermögen ist weder in der konkreten Festlegung der Abfindungsansprüche der stillen Gesellschafter in Punkt römisch sieben. der maßgeblichen Verträge noch im dazu vom steuerlichen Vertreter abgefassten Aktenvermerk vorgesehen." Damit in Einklang stehe die inhaltliche Ausgestaltung von Punkt römisch vier. der Gesellschaftsverträge. "Dort heißt es zwar in der Überschrift 'Beteiligung an Erfolg und Vermögen'. In der Folge wird jedoch auch hier im Zuge der konkreten vertraglichen Abfassung festgelegt, dass die 'Stillen' (nur) am Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt sind. Dass - und in welchem Ausmaß - eine Beteiligung an den stillen Reserven sowie am Firmenwert vorgesehen wäre, ist auch aus diesem Vertragspunkt nicht erkennbar."

Diese Würdigung der belangten Behörde stößt im Ergebnis auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, weil die Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 in der Tat keinen klaren und eindeutigen Inhalt aufweisen. In Punkt II. der Gesellschaftsverträge wird zwar festgehalten, "der Stille ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens", Punkt II. steht aber - worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wird - im Widerspruch zu Punkt IV., in dem, trotz der Überschrift "Beteiligung an Erfolg und Vermögen", nur festgehalten ist, dass die Stillen "am verteilungsfähigen Gewinn und Verlust der Gesellschaft m.b.H." beteiligt sind. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ist in Punkt IV. nicht vorgesehen. In Punkt V. der Gesellschaftsverträge wird geregelt, dass Gewinnanteile und Entnahmen über ein Verrechnungskonto zu führen sind und mit Verlustanteilen das Einlagenkonto zu belasten ist. Von Anteilen an stillen Reserven und am Firmenwert und wie diese zu verbuchen seien, ist auch in Punkt V. nicht die Rede. Derartiges ist auch Punkt VII. der Gesellschaftsverträge und dem Aktenvermerk vom selben Tag nicht zu entnehmen, in denen nur ausgeführt wird, dass die Gesellschafter im Falle ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft mit der ursprünglichen Einlage abgefunden werden und zudem den Stand ihres Verrechnungskontos ausgezahlt erhalten. Diese Würdigung der belangten Behörde stößt im Ergebnis auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, weil die Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 in der Tat keinen klaren und eindeutigen Inhalt aufweisen. In Punkt römisch zwei. der Gesellschaftsverträge wird zwar festgehalten, "der Stille ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens", Punkt römisch zwei. steht aber - worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wird - im Widerspruch zu Punkt römisch vier., in dem, trotz der Überschrift "Beteiligung an Erfolg und Vermögen", nur festgehalten ist, dass die Stillen "am verteilungsfähigen Gewinn und Verlust der Gesellschaft m.b.H." beteiligt sind. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ist in Punkt römisch vier. nicht vorgesehen. In Punkt römisch fünf. der Gesellschaftsverträge wird geregelt, dass Gewinnanteile und Entnahmen über ein Verrechnungskonto zu führen sind und mit Verlustanteilen das Einlagenkonto zu belasten ist. Von Anteilen an stillen Reserven und am Firmenwert und wie diese zu verbuchen seien, ist auch in Punkt römisch fünf. nicht die Rede. Derartiges ist auch Punkt römisch sieben. der Gesellschaftsverträge und dem Aktenvermerk vom selben Tag nicht zu entnehmen, in denen nur ausgeführt wird, dass die Gesellschafter im Falle ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft mit der ursprünglichen Einlage abgefunden werden und zudem den Stand ihres Verrechnungskontos ausgezahlt erhalten.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

An Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu stellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2005/15/0148). An Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu stellen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2005/15/0148).

Die vorliegenden Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 weisen hinsichtlich einer Beteiligung an stillen Reserven keinen klaren und eindeutigen Wortlaut auf und entsprechen den oben angeführten Kriterien nicht. Der atypisch stillen Gesellschaft wurde daher zu Recht die Anerkennung versagt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 24. Februar 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2008150185.X00

Im RIS seit

22.03.2011

Zuletzt aktualisiert am

06.07.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at