

# TE Vwgh Erkenntnis 1988/3/15 87/14/0062

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.03.1988

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §23 Z2;

1. EStG 1972 § 23 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffl, über die Beschwerde der B Gesellschaft m.b.H., der S-Aktiengesellschaft, sowie deren Mitgesellschafter Dr. EA und 60 weiterer Mitgesellschafter, alle vertreten durch Dr. Wolf-Dieter Arnold, Rechtsanwalt in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 1. Juli 1985, Zl. 31.044-3/83, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Kalenderjahr 1981, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffl, über die Beschwerde der B Gesellschaft m.b.H., der S-Aktiengesellschaft, sowie deren Mitgesellschafter Dr. EA und 60 weiterer Mitgesellschafter, alle vertreten durch Dr. Wolf-Dieter Arnold, Rechtsanwalt in Wien römisch eins, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 1. Juli 1985, Zl. 31.044-3/83, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Kalenderjahr 1981, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund zu gleichen Teilen Aufwendungen in der Höhe von insgesamt S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Verträgen vom 24. Juli 1978 sowie vom 6. April und vom 10. Juli 1979 beteiligte sich die Bank AG (Zweitbeschwerdeführerin) mit einer Einlage von 12 Mio S als unechter stiller Gesellschafter am Unternehmen der B GesmbH (Erstbeschwerdeführerin); ihre Anteilsrechte übertrug die Bank AG in der Folge an 74 Privatpersonen. Die mit den Übernehmern eingegangenen Treuhandverhältnisse (Punkt XV. des Vertrages vom 24. Juli 1978) wurden der Abgabenbehörde gegenüber offengelegt und die Einkünfte des stillen Gesellschafters im Rahmen der Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO jeweils unmittelbar den nunmehrigen Anteilseignern als Treugeber

zugerechnet. Mit Verträgen vom 24. Juli 1978 sowie vom 6. April und vom 10. Juli 1979 beteiligte sich die Bank AG (Zweitbeschwerdeführerin) mit einer Einlage von 12 Mio S als unechter stiller Gesellschafter am Unternehmen der B GesmbH (Erstbeschwerdeführerin); ihre Anteilsrechte übertrug die Bank AG in der Folge an 74 Privatpersonen. Die mit den Übernehmern eingegangenen Treuhandverhältnisse (Punkt römisch fünfzehn. des Vertrages vom 24. Juli 1978) wurden der Abgabenbehörde gegenüber offengelegt und die Einkünfte des stillen Gesellschafters im Rahmen der Feststellungsverfahren gemäß Paragraph 188, BAO jeweils unmittelbar den nunmehrigen Anteilseignern als Treugeber zugerechnet.

Für die Jahre 1979 und 1980 wurden dem stillen Gesellschafter bzw. den einzelnen Treugebern Verlustanteile (ohne Sonderbetriebsausgaben) in Höhe von S 9.736.338,-- und S 2.038.379,-- zugewiesen. Der Anteil des stillen Gesellschafters am Bilanzverlust des Jahres 1981 betrug S 1.997.277,--. Soweit jedoch dieser Verlustanteil unter Berücksichtigung der Vorjahresverluste von zusammen S 11.774.717,-- in der Einlage des stillen Gesellschafters (12 Mio S) keine Deckung mehr fand, wurde er im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1981 der B GesmbH zugewiesen (S 1.771.994,--); der Anteil des stillen Gesellschafters wurde mit insgesamt S 461.193,-- (Anteil am Bilanzverlust S 225.283,--, Sonderbetriebsausgaben S 235.910,--) festgestellt.

Gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1981 wurde fristgerecht Berufung erhoben, dies mit dem Antrag, den Anteil am Bilanzverlust des Jahres 1981 (S 1.997.227,--) zur Gänze dem stillen Gesellschafter zuzurechnen. Im Beschwerdefall habe sich die Herabminderung der Einlage des stillen Gesellschafters unter den bedungenen Wert ausschließlich durch Verlustzuweisungen, die aus den dem stillen Gesellschafter anteilig verrechneten Investitionsfreibeträgen für die Jahre 1979 bis 1981 in Höhe von insgesamt S 3.377.663,-- herrührten, sowie durch Entnahmen in Höhe von S 999.600,-- ergeben. Für Verlustzuweisungen stünden daher die Summe aus Einlage, Entnahmen und Investitionsfreibeträgen (S 16.377.263,--) zur Verfügung, worin der Verlustanteil 1981 in voller Höhe Platz finde.

Die belangte Behörde gab der Berufung gegen den Feststellungsbescheid für 1981 keine Folge. Sie ging im angefochtenen Bescheid davon aus, daß die Stellung der unechten stillen Gesellschafter im Beschwerdefall im wesentlichen jener entspreche, die das Handelsgesetzbuch für stille Gesellschafter vorsehe. Der angefochtene Bescheid legt weiters dar, daß der unechte stille Gesellschafter nach dem Gesetz ebenso wie der Kommanditist nur bis zur Höhe seiner Einlage an Verlusten teilnehme. Die zu einem negativen Einlagenkonto führenden Verlustzuweisungen stellten bloß formelle Buchungsvorgänge dar, die keine wirtschaftliche Belastung des stillen Gesellschafters zum Ausdruck brächten. Derartige Verluste wären im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 15. April 1980, Zl. 1661/79, Slg. Nr. 5471/F, dem Geschäftsherrn ebenso zuzurechnen wie die zur Verlustabdeckung verwendeten Gewinnanteile.

Dem auf das Schrifttum gegründeten Standpunkt der Beschwerdeführer, daß die über die Einlagen hinausgehenden Verluste der unechten stillen Gesellschafter durch Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen entstanden, die negativen Einlagenkonten somit durch stille Reserven gedeckt seien und bei Vorhandensein solcher Reserven die Verluste eine wirtschaftliche Belastung des beschränkt haftenden Mitunternehmers darstellten, weil es im Falle des Ausscheidens zur Realisierung der auf seinen Anteil entfallenden stillen Reserven und des Firmenwertes, insoweit aber handelsrechtlich zu einer Auffüllungsverpflichtung und steuerlich zu einem Veräußerungsgewinn komme, hielt die belangte Behörde im wesentlichen entgegen, daß auf dem Boden der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch der bei negativem Kapitalkonto (Einlagenkonto) durch stille Reserven realisierte Veräußerungsgewinn insoweit nicht dem Kommanditisten (unechten stillen Gesellschafter), sondern dem Komplementär (Inhaber des Handelsgewerbes) zuzurechnen wäre, als dem Anspruch des ausscheidenden Gesellschafters auf Abfindung der seinem Anteil entsprechenden stillen Reserven die Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos gegenüberträte. Die durch die Aufdeckung stiller Reserven bei Ausscheiden des Kommanditisten (unechten stillen Gesellschafters) entstehende handelsrechtliche Auffüllungsverpflichtung vermöge daher ebensowenig wie die Verpflichtung zur Verlustabdeckung aus laufenden Gewinnen eine für die Verlustzurechnung ausreichende wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten (unechten stillen Gesellschafters) zu begründen. Für den Beschwerdefall ergebe sich somit, daß die anteiligen Investitionsfreibeträge (bzw. die in der Berufung offenbar in diesem Umfang angenommenen anteiligen stillen Reserven) den Rahmen, innerhalb dessen dem unechten stillen Gesellschafter Verluste steuerlich zugerechnet werden könnten, nicht erhöhten. Zudem sei die Zuweisung steuerlicher Verluste, deren Höhe auch durch "fiktive" Betriebsausgaben wie etwa anteilige Investitionsfreibeträge mitbestimmt werde, an den stillen Gesellschafter nach der Rechtsprechung durch den Betrag der bedungenen Einlage begrenzt. Sie orientiere

sich also (anders als nach dem ab 1. Jänner 1982 geltenden § 23a EStG 1972) nicht unmittelbar am tatsächlichen Stand seines Kapitalkontos vor der Verlustzuweisung. Auf die in der Berufung angeschnittene Frage, ob die anteiligen Investitionsfreibeträge im Jahr der Inanspruchnahme überhaupt zu einer Minderung des (tatsächlichen) Kapitalkontos des stillen Gesellschafters geführt hätten bzw. ob die gemäß § 10 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1972 in der Bilanz gesondert ausgewiesenen Investitionsfreibeträge bei Mitunternehmerschaften anteilig Eigenkapital der Gesellschafter darstellten, brauche daher nicht weiter eingegangen zu werden. Dem auf das Schrifttum gegründeten Standpunkt der Beschwerdeführer, daß die über die Einlagen hinausgehenden Verluste der unechten stillen Gesellschafter durch Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen entstanden, die negativen Einlagenkonten somit durch stille Reserven gedeckt seien und bei Vorhandensein solcher Reserven die Verluste eine wirtschaftliche Belastung des beschränkt haftenden Mitunternehmers darstellten, weil es im Falle des Ausscheidens zur Realisierung der auf seinen Anteil entfallenden stillen Reserven und des Firmenwertes, insoweit aber handelsrechtlich zu einer Auffüllungsverpflichtung und steuerlich zu einem Veräußerungsgewinn komme, hielt die belangte Behörde im wesentlichen entgegen, daß auf dem Boden der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch der bei negativem Kapitalkonto (Einlagenkonto) durch stille Reserven realisierte Veräußerungsgewinn insoweit nicht dem Kommanditisten (unechten stillen Gesellschafter), sondern dem Komplementär (Inhaber des Handelsgewerbes) zuzurechnen wäre, als dem Anspruch des ausscheidenden Gesellschafters auf Abfindung der seinem Anteil entsprechenden stillen Reserven die Verpflichtung zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos gegenüberstrete. Die durch die Aufdeckung stiller Reserven bei Ausscheiden des Kommanditisten (unechten stillen Gesellschafters) entstehende handelsrechtliche Auffüllungsverpflichtung vermöge daher ebensowenig wie die Verpflichtung zur Verlustabdeckung aus laufenden Gewinnen eine für die Verlustzurechnung ausreichende wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten (unechten stillen Gesellschafters) zu begründen. Für den Beschwerdefall ergebe sich somit, daß die anteiligen Investitionsfreibeträge (bzw. die in der Berufung offenbar in diesem Umfang angenommenen anteiligen stillen Reserven) den Rahmen, innerhalb dessen dem unechten stillen Gesellschafter Verluste steuerlich zugerechnet werden könnten, nicht erhöhten. Zudem sei die Zuweisung steuerlicher Verluste, deren Höhe auch durch "fiktive" Betriebsausgaben wie etwa anteilige Investitionsfreibeträge mitbestimmt werde, an den stillen Gesellschafter nach der Rechtsprechung durch den Betrag der bedungenen Einlage begrenzt. Sie orientiere sich also (anders als nach dem ab 1. Jänner 1982 geltenden Paragraph 23 a, EStG 1972) nicht unmittelbar am tatsächlichen Stand seines Kapitalkontos vor der Verlustzuweisung. Auf die in der Berufung angeschnittene Frage, ob die anteiligen Investitionsfreibeträge im Jahr der Inanspruchnahme überhaupt zu einer Minderung des (tatsächlichen) Kapitalkontos des stillen Gesellschafters geführt hätten bzw. ob die gemäß Paragraph 10, Absatz eins, vorletzter Satz EStG 1972 in der Bilanz gesondert ausgewiesenen Investitionsfreibeträge bei Mitunternehmerschaften anteilig Eigenkapital der Gesellschafter darstellten, brauche daher nicht weiter eingegangen zu werden.

Bezüglich der Entnahmen von S 999.600,-- ist im angefochtenen Bescheid ausgeführt, daß die stille Gesellschaft ihrem Wesen nach eine reine Innengesellschaft sei; aus den im Betrieb geschlossenen Geschäften werde gemäß § 335 Abs. 2 HGB der Inhaber des Handelsgewerbes allein berechtigt und verpflichtet. Eine Haftung des stillen Gesellschafters, der nach außen gar nicht in Erscheinung trete, für Geschäftsschulden sei nach dem Gesetz in keinem Fall vorgesehen, könne also auch durch Entnahmen nicht begründet werden, insbesondere dann nicht, wenn sich die Entnahmen wie im Beschwerdefall im Rahmen des gesellschaftsvertraglichen Entnahmerechtes gehalten hätten und keine Verpflichtung zur Rückzahlung bzw. Auffüllung des negativen Kapitalkontos, insoweit dieses auf die getätigten Entnahmen zurückzuführen sei, bestehe. Bezüglich der Entnahmen von S 999.600,-- ist im angefochtenen Bescheid ausgeführt, daß die stille Gesellschaft ihrem Wesen nach eine reine Innengesellschaft sei; aus den im Betrieb geschlossenen Geschäften werde gemäß Paragraph 335, Absatz 2, HGB der Inhaber des Handelsgewerbes allein berechtigt und verpflichtet. Eine Haftung des stillen Gesellschafters, der nach außen gar nicht in Erscheinung trete, für Geschäftsschulden sei nach dem Gesetz in keinem Fall vorgesehen, könne also auch durch Entnahmen nicht begründet werden, insbesondere dann nicht, wenn sich die Entnahmen wie im Beschwerdefall im Rahmen des gesellschaftsvertraglichen Entnahmerechtes gehalten hätten und keine Verpflichtung zur Rückzahlung bzw. Auffüllung des negativen Kapitalkontos, insoweit dieses auf die getätigten Entnahmen zurückzuführen sei, bestehe.

Die Beschwerdeführer brachten zunächst eine Verfassungsgerichtshof-Beschwerde ein, doch wies dieser Gerichtshof die Beschwerde (soweit er nicht in einzelnen Fällen hier unbeachtliche Zurückweisungen aussprach) mit Erkenntnis vom 6. März 1987, B 612/85-11, als unbegründet ab. Gehe man - wie es in den Entscheidungsgründen des Erkenntnisses heißt - davon aus, daß den Kommanditisten oder einen ihm vergleichbaren anderen Mitunternehmer,

den keine über seine Einlage hinausgehende wirtschaftliche Belastung treffe, auch ein allfälliger Verlust nur bis zur Höhe dieser Einlage belasten könne, so komme es nicht darauf an, ob dieser Verlust ein realer oder nur fiktiv - etwa bloß zwecks Begünstigung von Investitionen - in Anschlag zu bringen sei. Indem die Investitionsbegünstigung in Form eines Steuerfreibetrages gewährt werde - was der Verfassungsgerichtshof für verfassungsrechtlich unbedenklich erachtete -, wirke sie sich eben je nach der wirtschaftlichen Lage des Begünstigten verschieden aus und bleibe unter besonderen Umständen sogar wirkungslos. Sollte sich daher aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergeben, daß nach Erschöpfung der Möglichkeit einer Verlustzuweisung der Investitionsfreibetrag im betreffenden Veranlagungsjahr für den (atypischen) stillen Gesellschafter wirkungslos bleibe, wäre das kein sachfremdes Ergebnis. Es wäre daher auch nicht zu beanstanden, wenn der Investitionsfreibetrag als verlusterhöhend ins Kalkül gezogen werde und seinerseits die Zuweisung weiterer Verluste verhindere. Inwiefern bei späteren Gewinnen des stillen Gesellschafters der wirkungslos gebliebene Investitionsfreibetrag wirksam werde, sei im Beschwerdefall nicht zu untersuchen.

Bezüglich der Entnahmen hielt der Verfassungsgerichtshof die Rechtsansicht der belangten Behörde ebenfalls für verfassungsrechtlich unbedenklich. Komme es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Mitunternehmers an, so dürfe die Gleichstellung von Kommanditisten und atypischen stillen Gesellschaftern - gleichfalls ohne Verfassungsverstoß - so verstanden werden, daß auf jene Unterschiede in der wirtschaftlichen Belastung abgestellt werden müsse, die sich aus dem Fehlen jeglicher Haftung (im Außen- wie im Innenverhältnis) ergäben. Der in § 172 Abs. 4 HGB enthaltene "allgemeine gesellschaftsrechtliche Grundsatz" schließe den stillen Gesellschafter gerade nicht ein. Auf die bloße Möglichkeit der Anfechtung einer Rechtshandlung im Konkursfall (§ 342 HGB) habe der Gesetzgeber nicht Bedacht nehmen müssen. Bezüglich der Entnahmen hielt der Verfassungsgerichtshof die Rechtsansicht der belangten Behörde ebenfalls für verfassungsrechtlich unbedenklich. Komme es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die tatsächliche wirtschaftliche Belastung des Mitunternehmers an, so dürfe die Gleichstellung von Kommanditisten und atypischen stillen Gesellschaftern - gleichfalls ohne Verfassungsverstoß - so verstanden werden, daß auf jene Unterschiede in der wirtschaftlichen Belastung abgestellt werden müsse, die sich aus dem Fehlen jeglicher Haftung (im Außen- wie im Innenverhältnis) ergäben. Der in Paragraph 172, Absatz 4, HGB enthaltene "allgemeine gesellschaftsrechtliche Grundsatz" schließe den stillen Gesellschafter gerade nicht ein. Auf die bloße Möglichkeit der Anfechtung einer Rechtshandlung im Konkursfall (Paragraph 342, HGB) habe der Gesetzgeber nicht Bedacht nehmen müssen.

In einer Ergänzung der an den Verwaltungsgerichtshof abgetretenen Beschwerde machen die Beschwerdeführer inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Das Schrifttum (Djanani-Kapferer, SWK 1985 A I Seite 138 ff, und Ruppe, ÖStZ 1980, Seite 170 ff) lege überzeugend dar, daß Verluste bei Existenz stiller Reserven an den Kommanditisten (daher auch den atypischen stillen Gesellschafter) auch über den Betrag seiner Einlage hinaus zuzuweisen seien. Auch nach dem gegenständlichen Gesellschaftsvertrag würden die atypisch stillen Gesellschafter an etwa vorhandenen stillen Reserven teilnehmen. Durch das Vorliegen von stillen Reserven werde der Haftungsfonds der Gesellschaft erweitert. Eben darin liege ja (auch) der Sinn stiller Reserven, daß selbst bei Verlusten in der Höhe der buchmäßigen Aktiva noch Reserven vorhanden seien, die im Falle ihrer Realisierung dann einen Überschuß erwarten ließen. Ebenso klar sei damit, daß auch diese Reserven durch Verluste "aufgebraucht" werden könnten, sodaß bei Verlusten, die die buchmäßigen Aktiva überstiegen, im Falle der Liquidation der Gesellschaft dennoch ein Pari-Ergebnis entstehen könne. Diese Überlegungen zeigten aber, daß bei Vorhandensein stiller Reserven auch beschränkt haftenden Gesellschaftern über ihre Einlage hinaus Verluste zugewiesen werden könnten, die diese auch wirtschaftlich träfen. Zumindest in diesem Zusammenhang gehe der Hinweis der belangten Behörde auf eine mangelnde Auffüllungsverpflichtung des atypischen stillen Gesellschafters ins Leere. Auch den persönlich haftenden Gesellschafter (Geschäftsherrn) treffe während des aufrechten Bestehens der Gesellschaft keine Auffüllungsverpflichtung. Dennoch würden - zu Recht - jedem persönlich haftenden Gesellschafter auch über seinen Kapitalanteil hinaus Verluste zugewiesen. Wirtschaftlich gesehen habe jedenfalls bei Berechnung des Wertes des Kapitalanteiles nicht (nur) mit dem Nominalbetrag, sondern auch mit den anteiligen stillen Reserven die Zuweisung auch für beschränkt haftende Mitunternehmer bis zum Wert dieser Einlage zu erfolgen, da sie insoweit mit Verlusten wirtschaftlich belastet würden. In einer Ergänzung der an den Verwaltungsgerichtshof abgetretenen Beschwerde machen die Beschwerdeführer inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend. Das Schrifttum (Djanani-Kapferer, SWK 1985 A römisch eins Seite 138 ff, und Ruppe, ÖStZ 1980, Seite 170 ff) lege überzeugend dar,

daß Verluste bei Existenz stiller Reserven an den Kommanditisten (daher auch den atypischen stillen Gesellschafter) auch über den Betrag seiner Einlage hinaus zuzuweisen seien. Auch nach dem gegenständlichen Gesellschaftsvertrag würden die atypisch stillen Gesellschafter an etwa vorhandenen stillen Reserven teilnehmen. Durch das Vorliegen von stillen Reserven werde der Haftungsfonds der Gesellschaft erweitert. Eben darin liege ja (auch) der Sinn stiller Reserven, daß selbst bei Verlusten in der Höhe der buchmäßigen Aktiva noch Reserven vorhanden seien, die im Falle ihrer Realisierung dann einen Überschuß erwarten ließen. Ebenso klar sei damit, daß auch diese Reserven durch Verluste "aufgebraucht" werden könnten, sodaß bei Verlusten, die die buchmäßigen Aktiva überstiegen, im Falle der Liquidation der Gesellschaft dennoch ein Pari-Ergebnis entstehen könne. Diese Überlegungen zeigten aber, daß bei Vorhandensein stiller Reserven auch beschränkt haftenden Gesellschaftern über ihre Einlage hinaus Verluste zugewiesen werden könnten, die diese auch wirtschaftlich trafen. Zumindest in diesem Zusammenhang gehe der Hinweis der belangten Behörde auf eine mangelnde Auffüllungsverpflichtung des atypischen stillen Gesellschafters ins Leere. Auch den persönlich haftenden Gesellschafter (Geschäftsherrn) treffe während des aufrechten Bestehens der Gesellschaft keine Auffüllungsverpflichtung. Dennoch würden - zu Recht - jedem persönlich haftenden Gesellschafter auch über seinen Kapitalanteil hinaus Verluste zugewiesen. Wirtschaftlich gesehen habe jedenfalls bei Berechnung des Wertes des Kapitalanteiles nicht (nur) mit dem Nominalbetrag, sondern auch mit den anteiligen stillen Reserven die Zuweisung auch für beschränkt haftende Mitunternehmer bis zum Wert dieser Einlage zu erfolgen, da sie insoweit mit Verlusten wirtschaftlich belastet würden.

Bezüglich der Entnahmen verwiesen die Beschwerdeführer in der Beschwerdeergänzung auf ihre Beschwerdeschrift. Dort stellen die Beschwerdeführer dem Argument der belangten Behörde, daß die in der Berufung zitierte Bestimmung des § 172 Abs. 4 HGB zwar für den Kommanditisten, nicht aber für den atypischen stillen Gesellschafter gelte, die Frage entgegen, ob im Hinblick auf die ertragsteuerliche Gleichstellung zwischen Kommanditisten und atypischen stillen Gesellschaftern als Mitunternehmer dieser Unterscheidung eine hier maßgebliche Relevanz zukomme oder ob nicht dessen ungeachtet der Entnahmen tätigende stille Gesellschafter wie ein Entnahmen tätigender Kommanditist ertragsteuerrechtlich zu behandeln sei. Darüber hinaus wäre § 172 Abs. 4 HGB nur Ausfluß eines allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grundsatzes, der die unzulässige Gewinnausschüttung mit einer (gegebenenfalls verbotenen) Einlagenrückgewähr gleichsetze. Möge auch im Hinblick auf das besondere Rechtsverhältnis zwischen Geschäftsinhaber und stillem Gesellschafter eine Stundung, ein Erlaß oder eine Rückzahlung der stillen Einlagen dem Gläubiger gegenüber wirksam sein, so sei zumindest im Insolvenzfall die Anfechtungsmöglichkeit nach § 342 HGB gegeben. Der stille Gesellschafter trage daher ein entsprechendes Risiko, dem bei der Zuweisung von Verlusten entsprechend Rechnung zu tragen wäre. Bezüglich der Entnahmen verwiesen die Beschwerdeführer in der Beschwerdeergänzung auf ihre Beschwerdeschrift. Dort stellen die Beschwerdeführer dem Argument der belangten Behörde, daß die in der Berufung zitierte Bestimmung des Paragraph 172, Absatz 4, HGB zwar für den Kommanditisten, nicht aber für den atypischen stillen Gesellschafter gelte, die Frage entgegen, ob im Hinblick auf die ertragsteuerliche Gleichstellung zwischen Kommanditisten und atypischen stillen Gesellschaftern als Mitunternehmer dieser Unterscheidung eine hier maßgebliche Relevanz zukomme oder ob nicht dessen ungeachtet der Entnahmen tätigende stille Gesellschafter wie ein Entnahmen tätigender Kommanditist ertragsteuerrechtlich zu behandeln sei. Darüber hinaus wäre Paragraph 172, Absatz 4, HGB nur Ausfluß eines allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grundsatzes, der die unzulässige Gewinnausschüttung mit einer (gegebenenfalls verbotenen) Einlagenrückgewähr gleichsetze. Möge auch im Hinblick auf das besondere Rechtsverhältnis zwischen Geschäftsinhaber und stillem Gesellschafter eine Stundung, ein Erlaß oder eine Rückzahlung der stillen Einlagen dem Gläubiger gegenüber wirksam sein, so sei zumindest im Insolvenzfall die Anfechtungsmöglichkeit nach Paragraph 342, HGB gegeben. Der stille Gesellschafter trage daher ein entsprechendes Risiko, dem bei der Zuweisung von Verlusten entsprechend Rechnung zu tragen wäre.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Es ist seit dem Erkenntnis vom 15. April 1980, Zl. 1661/79, Slg. Nr. 5471/F, ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, daß, wenn ein Kommanditist nach dem Gesellschaftsvertrag nach Leistung der bedungenen Einlage in keinem Fall zu irgendeiner Nachschußpflicht verhalten ist, die ihm vertraglich angelasteten und von seinem Kapitalkonto (bzw. einem besonderen Verrechnungskonto) abgebuchten Verlustanteile an der Kommanditgesellschaft insoweit dem Komplementär zuzurechnen sind, als sie die Kommanditeinlage übersteigen. Danach können Verluste

über die Einlage des Kommanditisten hinaus im Jahre der Entstehung nicht den Kommanditisten, sie müssen den Komplementär treffen, der solange dafür einsteht, bis diese Verluste durch spätere Gewinne abgedeckt sind. Die dazu verwendeten Gewinnanteile sind dementsprechend steuerrechtlich Gewinne des Komplementärs (siehe insbesondere die Erkenntnisse vom 19. September 1984, Zl. 83/13/0001, vom 23. April 1985, Zl. 84/14/0197, Slg. Nr. 5997/F, und vom 13. November 1985, Zl. 84/13/0217). Diese Betrachtung greift auch bei unechten stillen Gesellschaften Platz (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1980, Zl. 847/79).

2. Es ist den Beschwerdeführern zuzubilligen, daß Investitionsfreibeträge keine echte Vermögensminderung bewirken und lediglich zu rein steuerlichen (fiktiven) Verlusten führen. Damit ist für sie aber nichts gewonnen, weil es eben um die Zuweisung dieser steuerlichen Verluste geht. Bei Lösung der Frage, wem nun steuerliche Verluste zuzurechnen sind, kann nur mit den Größen operiert werden, die - wie eben auch der Investitionsfreibetrag - diese Verluste begründen. Da es um die Zuweisung des steuerlichen Verlustes geht, ist auch anhand des steuerlichen Verlustes, also auch anhand in Anspruch genommener Investitionsfreibeträge festzustellen, ob die Einlage des unechten stillen Gesellschafters aufgebraucht ist und ob oder inwieweit weitere steuerliche Verluste ihm oder dem Inhaber des Handelsgewerbes zuzurechnen sind. Anhand des steuerlichen - d. h. um Investitionsfreibeträge verminderten - Gewinnes ist dann auch zu beurteilen, inwieweit sich ein negatives Einlagenkonto des unechten stillen Gesellschafters rechnerisch vermindert, ob es allenfalls wieder zu einem positiven Einlagenkonto kam und daher weitere steuerliche Ergebnisse nicht mehr dem Inhaber des Handelsgewerbes, sondern wieder dem unechten stillen Gesellschafter zuzurechnen sind.

Zum Investitionsfreibetrag im besonderen ist noch zu bemerken, daß der Gesetzgeber mit ihm zwar nur einen fiktiven Aufwandsposten geschaffen hat. Nichtsdestoweniger führt dieser fiktive Aufwandsposten nach dem Willen des Gesetzgebers zu einem steuerlichen Verlust, der sich - wie im Beschwerdefall - unter anderem in den Vermögensbeteiligungen (Einlagen) der unechten stillen Gesellschafter niederschlägt. Der steuerlichen Ergebniszurückweisung kann, wie dargelegt, allein das vom Gesetzgeber als maßgeblich erachtete steuerliche Ergebnis zugrunde gelegt und ein wenn auch fiktiver, so doch tatsächlich zulässigerweise geltend gemachter Aufwandsposten nicht so behandelt werden, als wäre er nicht geltend gemacht und die Einlage der unechten stillen Gesellschafter durch ihn nicht aufgebraucht worden.

Der Beschwerde verhelfen auch die Ausführungen über die stillen Reserven nicht zum Erfolg, weil derartige Reserven - sieht man vom Ausscheiden einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ab - erst bei allfälliger Anteilsveräußerung oder Geschäftsliquidation realisiert werden, während sie bei der laufenden Ergebnisermittlung unberührt bleiben oder erst gebildet werden.

3. Hinsichtlich der Entnahmen ließen die Beschwerdeführer unbestritten, daß sie nach dem Gesellschaftsvertrag zulässig waren und nicht zurückgezahlt werden müssen. Der unechte stille Gesellschafter kann daher auf Grund dieser Entnahmen nicht in Anspruch genommen werden, wobei die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend darauf hinwies, daß für stille Gesellschafter keine dem ersten Satz des § 172 Abs. 4 HGB vergleichbare Regelung besteht. Die gesetzliche Möglichkeit, bei Konkurs die Rückgewähr der Einlage anzufechten (§ 342 Abs. 1 HGB), führt erst im Falle der Anfechtung zu einer Inanspruchnahme des stillen Gesellschafters und ist überdies auf Einlagen beschränkt, die auf Grund einer in dem letzten Jahre vor der Eröffnung des Konkurses zwischen dem Inhaber des Handelsgeschäftes und dem stillen Gesellschafter getroffenen Vereinbarung zurückgewährt werden. Selbst dann ist die Anfechtung ausgeschlossen, wenn der Konkurs in Umständen seinen Grund hat, die erst nach der Vereinbarung der Rückgewähr eingetreten sind (§ 342 Abs. 2 HGB). 3. Hinsichtlich der Entnahmen ließen die Beschwerdeführer unbestritten, daß sie nach dem Gesellschaftsvertrag zulässig waren und nicht zurückgezahlt werden müssen. Der unechte stille Gesellschafter kann daher auf Grund dieser Entnahmen nicht in Anspruch genommen werden, wobei die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend darauf hinwies, daß für stille Gesellschafter keine dem ersten Satz des Paragraph 172, Absatz 4, HGB vergleichbare Regelung besteht. Die gesetzliche Möglichkeit, bei Konkurs die Rückgewähr der Einlage anzufechten (Paragraph 342, Absatz eins, HGB), führt erst im Falle der Anfechtung zu einer Inanspruchnahme des stillen Gesellschafters und ist überdies auf Einlagen beschränkt, die auf Grund einer in dem letzten Jahre vor der Eröffnung des Konkurses zwischen dem Inhaber des Handelsgeschäftes und dem stillen Gesellschafter getroffenen Vereinbarung zurückgewährt werden. Selbst dann ist die Anfechtung ausgeschlossen, wenn der Konkurs in Umständen seinen Grund hat, die erst nach der Vereinbarung der Rückgewähr eingetreten sind (Paragraph 342, Absatz 2, HGB).

4. Der angefochtene Bescheid läßt somit keine Rechtswidrigkeit erkennen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 4. Der angefochtene Bescheid läßt somit keine Rechtswidrigkeit erkennen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof absehen, da bereits die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens im Sinne des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt. Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof absehen, da bereits die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens im Sinne des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243.

Wien, am 15. März 1988

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1988:1987140062.X00

**Im RIS seit**

15.03.1988

**Zuletzt aktualisiert am**

19.09.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)