

TE Vwgh Erkenntnis 1987/2/10 86/14/0126

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 10.02.1987

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs1;

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1972 § 4 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

2. EStG 1972 § 4 gültig von 21.12.1985 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985

3. EStG 1972 § 4 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984

4. EStG 1972 § 4 gültig von 01.01.1982 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981

5. EStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981

6. EStG 1972 § 4 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980

7. EStG 1972 § 4 gültig von 17.12.1976 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 664/1976

8. EStG 1972 § 4 gültig von 23.07.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 391/1975

9. EStG 1972 § 4 gültig von 09.08.1974 bis 22.07.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974

10. EStG 1972 § 4 gültig von 01.08.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974

11. EStG 1972 § 4 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974

Beachte

Vorgeschichte: 82/14/0049 E 21. September 1982;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert und Dr. Hnatek als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. Dorner, über die Beschwerde der Lederfabrik Dr. HN OHG in K, vertreten durch Dr. Herwig Jasbetz, Rechtsanwalt in Klagenfurt, Karfreitstraße 3/11, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat I, vom 3. Juli 1986, Zl. 133-3/85, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1982, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert und Dr. Hnatek als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. Dorner, über die Beschwerde der Lederfabrik Dr. HN OHG in K, vertreten durch Dr. Herwig Jasbetz, Rechtsanwalt in Klagenfurt, Karfreitstraße 3/11, gegen den Bescheid

(Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat römisch eins, vom 3. Juli 1986, Zl. 133-3/85, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Offene Handelsgesellschaft (OHG, im folgenden auch als Beschwerdeführerin bezeichnet) betreibt eine Ledererzeugung. Am Vermögen der Gesellschaft waren zum 1. Jänner 1979 (der am 5. August 1983 verstorbene) Dr. N mit einer Kapitaleinlage von S 10.815.057,--, DG (Tochter des Dr. N) mit S 2.025.700,-- und JG (Sohn der DG) mit S 109.243,-- beteiligt. Im Verhältnis ihrer Beteiligung am Vermögen (83,513 %, 15,643 % und 0,844 %) nahmen die Gesellschafter bisher auch am Erfolg der OHG teil. DG und JG waren bei vom Verlust ausgeschlossen. DG stand ein Mindestgewinn von jährlich S 240.000,-- und JG eine angemessene Mitarbeiterentlohnung zu.

Zum 1. Jänner 1979 scheint in der Bilanz der Beschwerdeführerin auch ein Konto "Einlage stiller Gesellschafter" (DN) in Höhe von S 11.795.675,86 auf, das bis einschließlich 1. Jänner 1977 als "Darlehen DN" geführt worden war. Dieses Darlehen der am 26. November 1979 verstorbenen Ehegattin des Dr. N war seit 1972 unverzinslich und nicht wertgesichert. Im Jahre 1977 erklärte die Beschwerdeführerin erstmals, daß vom Betriebsverlust 1977 35 % (das waren S 3.654.452,13) auf den stillen Gesellschafter entfielen. Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung, bei der der Prüfer das behauptete stille Gesellschaftsverhältnis nicht anerkannte, rechnete das Finanzamt das negative Betriebsergebnis ausschließlich Dr. N zu. Der entsprechende Abgabenbescheid erwuchs in Rechtskraft.

Auch vom Verlust des Jahres 1978 wies die Beschwerdeführerin der DN einen Anteil zu (rund 40 %, das waren S 3.444.837,29). Das Finanzamt erkannte die Verlustzuweisung an DN abermals nicht an. Eine dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde als unbegründet ab. Auch einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde war kein Erfolg beschieden. Der Gerichtshof sprach in seinem Erkenntnis vom 21. September 1982, Zl. 82/14/0049 (Vorerkenntnis), aus, daß die ein stilles Gesellschaftsverhältnis behauptende Vereinbarung keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt erkennen lasse und auch einem Fremdvergleich nicht standhalte. Im einzelnen wird auf die Entscheidungsgründe des Vorerkenntnisses hingewiesen.

Vom für das Jahr 1979 ermittelten Verlust rechnete die Beschwerdeführerin dem stillen Gesellschafter 87,3 % (S 7.546.963,-) zu. In der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1980 betrug der Verlustanteil des stillen Gesellschafters 68 % (S 6.385.688,--). In der Folge beantragte die Beschwerdeführerin jedoch unter Hinweis auf eine Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 29. Dezember 1982, bei der Feststellung der Einkünfte für 1980 der DG einen Verlustanteil von 45 % (S 4.117.823,--) und dem Dr. N einen solchen von 55 % zuzuweisen. In den Jahren 1981 (Verlust S 11.153.791,--) und 1982 (Verlust S 9.404.770,--) verteilte die Beschwerdeführerin die negativen Betriebsergebnisse nach dem Aufteilungsschlüssel 45:55.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid erkannte die belangte Behörde das behauptete und durch die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 angeblich geänderte stille Gesellschaftsverhältnis nicht an, was zur Folge hatte, daß alle Verluste der Streitjahre zur Gänze dem Dr. N zugerechnet wurden. Die belangte Behörde begründete dies im wesentlichen damit, daß die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 bis zum 30. Dezember 1982 nicht nach außen zum Ausdruck gekommen wäre und rückwirkende Parteienvereinbarungen steuerlich nicht zu beachten seien. Die Beschwerdeführerin könne sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, DG habe sich nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung am 14. Oktober 1980, mit der sie zu 2/3 in die Rechte und Pflichten ihrer am 26. November 1979 verstorbenen Mutter DN eingetreten sei, als Erbin einer stillen Beteiligung und nie als Erbin eines Darlehens angesehen. Habe doch schon die im Jahre 1979 stattgefundene, noch vor Ableben der DN abgeschlossene Betriebsprüfung wegen Fehlens einer einem Fremdvergleich standhaltenden Vereinbarung die mit Wirkung ab dem 1. Jänner 1977 von der Beschwerdeführerin begehrte Umwandlung des Darlehens der DN in eine stille Beteiligung an der OHG steuerlich nicht anerkannt. Das von der Beschwerdeführerin behauptete stille Gesellschaftsverhältnis für das Jahr 1978 habe dann letztlich auch beim Verwaltungsgerichtshof keine Anerkennung gefunden.

Die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 halte zudem einem Fremdvergleich nicht stand, weil bei der schlechten wirtschaftlichen Lage der OHG (jahrzehntelange beträchtliche Verluste, z.B. von 1977 bis 1981 rund 40 Mio Schilling) kein Fremder seine bisherige Stellung als Gesellschafter mit einer Kapitaleinlage von S 2.025.700,--, einer Erfolgsbeteiligung von 15,643 %, einem jährlichen Mindestgewinn von S 240.000,-- und einem Ausschluß vom Verlust aufgegeben und einen Betrag von S 13.260.803,43 hingegeben hätte, um einen (weiteren) Kapitalanteil von S 3.801.800,-- (Auffüllung des bisherigen Gesellschaftskapitalanteiles von S 2.025.700,-- auf S 5.827.500,-- , das sind 45 % des gesamten Gesellschaftskapitals von S 12.950.000,--) von einem anderen Gesellschafter (Dr. N.) unter Übernahme einer Verlustbeteiligung zu erwerben. Es sei vielmehr offenkundig nur um die steuerliche Verlustzuweisung an DN bzw. DG sowie um den Ausgleich mit deren positiven übrigen Einkünften und/oder um persönliche, nur aus dem familiären Verhältnis (Dominanz des Dr. N, Aufrechterhaltung eines defizitären Familienbetriebes) erklärbare Beweggründe gegangen.

In dieses Bild füge sich das Vorbringen der Beschwerdeführerin, Dr. N habe für die Abtretung seiner Kapitalanteile einen Betrag von S 9.459.003,43 (richtig S 13.260.803,43) verlangt. In der Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 stehe nichts über den Erwerb einer Beteiligung am Vermögen der OHG von 45 % durch DG angeführt werde, daß DG "am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der OHG mit 45 % beteiligt ist" und daß "die Änderung der Beteiligungsverhältnisse erfolgt, da DG die Einlagen bzw. das Darlehen von DN zu 2/3 des Standes per November 1979 übernehmen wird". Erst am 30. August 1984 seien dem Finanzamt die in der Bilanz zum 31. Dezember 1982 ausgewiesenen, im Wege von Um- und Nachbuchungen zustande gekommenen Vorgänge, die auf einen Erwerb eines zusätzlichen Kapitalanteiles der DG an der OHG hindeuteten, mitgeteilt worden. Vor dem 30. August 1984 sei nach außen weder zum Ausdruck gekommen, daß DG Kapitalanteile von 45 % halte, noch daß sie für den Erwerb der zusätzlichen Kapitalanteile einen Betrag von S 13.260.803,43 (oder irgendeinen anderen Betrag) habe aufwenden müssen. Nicht einmal gegenüber der Betriebsprüfung seien diese gesellschaftsrechtlich bedeutsamen Veränderungen behauptet bzw. vorgebracht worden, daß Dr. N (verstorben am 5. August 1983!) einen bestimmten Betrag für die Abtretung von Kapitalanteilen von DG verlangt habe. Dem erst unter Bedachtnahme auf die Verlustzuweisungen und die stille Einlage errechneten Betrag von S 13.260.803,43 komme bei dieser Sachlage keine steuerliche Bedeutung zu.

Zum Ausscheiden der DG aus der OHG laut Handelsregistereintragung vom 30. Dezember 1981 hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, daß dieses Ausscheiden nicht nur laut Betriebsprüfung, sondern auch laut Berufung in den Büchern der OHG keinen Niederschlag gefunden hätte und ohne steuerliche Auswirkungen geblieben sei. In Anbetracht dessen und in Anbetracht der steuerlichen Bedeutungslosigkeit der Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 wären die Betriebserfolge der Streitjahre 1979 bis 1982 im bisher gültigen Verhältnis auf die Gesellschafter aufzuteilen.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführerin rügt unter dem Gesichtspunkt der inhaltlichen Rechtswidrigkeit, daß aus dem Vorerkenntnis für die belangte Behörde nichts zu gewinnen sei, weil dieses nur das Jahr 1978 betroffen habe. Im Jahre 1979 habe sich jedoch der Sachverhalt grundlegend geändert. Nach den Notizen der Beteiligten über eine Besprechung am 8. Mai 1979 seien die Gesellschafter Dr. N und JG sowie DN davon ausgegangen, daß ein stilles Gesellschaftsverhältnis vorliege. DN habe weiters nicht zuletzt als Resultat dieser Besprechung im Juni 1979 zusätzlich 22 Mio Schilling in barem Geld dem Unternehmen neu zugeführt. Die stille Gesellschaft habe als solche in den Geschäftsbüchern ihren Niederschlag gefunden, sie sei dem Finanzamt bekanntgegeben worden und damit auch im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen. Dieses Gesellschaftsverhältnis habe auch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt gehabt. Es hätte schließlich auch einem Fremdvergleich standgehalten, wenn man in Rechnung stelle, daß DN mit ihren Einlagen der OHG einen Sanierungsbeitrag habe leisten wollen (Verminderung des Fremdkapitalanteiles und der Fremdkapitalzinsen), um das Unternehmen ihrem Enkel (Gesellschafter JG) zu erhalten. Diese Leistung hätte sie auch ohne einen steuerlichen Vorteil erbracht. Sanierungsmaßnahmen dieser Art würden auch zwischen Fremden gesetzt (Umwandlung notleidender Bankkredite in Beteiligungen). Keinesfalls habe ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorgelegen. DN sei ein wirtschaftliches Risiko eingegangen, was die steuerliche Anerkennung der Verluste rechtfertige. Wäre DN stille Gesellschafterin, so sei dies (zu 2/3) auch DG als deren Erbin. Dies umso mehr, als DG als Gesamtrechtsnachfolgerin an die von der Erblasserin getroffenen Vereinbarungen gebunden sei wie jeder

Fremde. DG hätte auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung der OHG nach dem Ableben des Dr. N (1983) durchaus auch wieder mit Erträgen rechnen können. Durch das Vorliegen der schriftlichen Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 gebe es überhaupt keinen Zweifel daran, daß die Gesellschafterstellung der DG auch abgabenrechtlich anzuerkennen sei.

Die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin läuft darauf hinaus, daß die belangte Behörde nicht ausreichend begründet habe, wieso die hier fraglichen Streitjahre nicht eine andere Beurteilung erforderten als das Jahr 1978 (= Streitjahr des Vorerkenntnisses), und daß sich die belangte Behörde mit einer Darstellung der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung der OHG in einem Schreiben vom 1. Juli 1986 nicht auseinandergesetzt habe.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Der Streit der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens konzentriert sich auf die Frage, ob die von DN der OHG zur Verfügung gestellten Beträge (über eine stille Gesellschaft) der DN und dann der DG eine Beteiligung am Verlust der OHG vermittelten.

2. DN sowie die Gesellschafter der OHG (Dr. N, DG und JG) waren, wie bereits im Vorerkenntnis dargelegt, nahe Angehörige. Es können daher Verträge (Rechtsbeziehungen) zwischen ihnen, mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, nach der ebenfalls im Vorerkenntnis festgehaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie unter anderem einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschliessenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

3. Im Beschwerdefall wurde aus folgenden Gründen schon dem Erfordernis eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsverhältnisses nicht entsprochen:

3.1. Der mit seinem wesentlichen Inhalt bereits im Vorerkenntnis wiedergegebene Aktenvermerk des Dr. N vom 14. April 1977, in dem erstmals eine stille Beteiligung zur Sprache kam, enthält lediglich den Plan zur Gründung einer stillen Gesellschaft mit DN nach Vorlage des (im Jahre 1979 erstellten) Jahresabschlusses für 1977. Jene im Aktenvermerk erwähnten Vorhaben, die allenfalls Klarheit über den Inhalt der stillen Gesellschaft geschaffen hätten - Abfassung einer Vertragsurkunde unter Angabe der Berechnungsgrundlage für die Gewinn- oder Verlustbeteiligung, Vorbereitung eines Testamentes, wonach die stille Gesellschaft mit den Erben weiterzuführen ist und Rückzahlungen der stillen Beteiligung nur nach Maßgabe der betrieblichen Möglichkeiten zu erfolgen haben - wurden nicht realisiert. Die spätere Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 (siehe Punkt 3.5.), weicht von den Absichtserklärungen des Aktenvermerkes vom 14. April 1977 ab: Der Aktenvermerk schließt eine Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven ("Substanzwerten") aus, die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 sieht sie hingegen vor, und der Aktenvermerk nimmt eine vom jeweiligen Einlagenstand abhängige Ergebnisbeteiligung des stillen Gesellschafters in Aussicht, während die Vereinbarung vom 28. Dezember 1982 ein starres Beteiligungsverhältnis (45:55) festlegt.

3.2. Die im Vorerkenntnis ebenfalls mit ihrem wesentlichen Inhalt wiedergegebenen Gedächtnisprotokolle der IJ, des HZ und des Dr. BB sowie der Aktenvermerk des JG, die alle den Verlauf einer Besprechung am 8. Mai 1979 wiederzugeben versuchen, an der neben den eben Genannten auch Dr. N und DN. teilnahmen, schufen nicht die notwendige Klarheit:

3.2.1. Laut IJ diente die Besprechung der "Festigung" des Aktenvermerkes vom 14. April 1977. Die im Aktenvermerk in Aussicht genommenen Schritte (schriftlicher Vertrag mit genauen Vertragsbedingungen, Testament) wurden jedoch auch anlässlich der Besprechung am 8. Mai 1979 nicht gesetzt.

3.2.2. Auch aus den übrigen Gedächtnisprotokollen (Aktenvermerk des JG) geht nicht hervor, daß hinsichtlich der (geplanten, beschlossenen ?) stillen Gesellschaft eindeutige Verhältnisse bezüglich des Zeitpunktes ihrer Gründung und der Berechnung der Ergebnisbeteiligung geschaffen worden wären. Im Gedächtnisprotokoll des Dr. BB sind sogar gegensätzliche Standpunkte der Beteiligten angedeutet.

3.2.3. Der von Dr. BB erwähnte Ausschuß der DN von den stillen Reserven steht mit der Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 nicht im Einklang (siehe auch Punkt 3.1).

3.2.4. Die Angabe des Dr. BB, daß nach der Besprechung vom 8. Mai 1979 die Abschlüsse im Sinne des Gespräches

durchgeführt wurden, trifft offenkundig nicht zu. Sie kann sich nur auf die Handelsbilanz (HB) zum 31. Dezember 1977, in der erstmals eine stille Gesellschaft ihren Niederschlag fand, beziehen - die HB zum 31. Dezember 1978 wurde dem Finanzamt erst am 21. April 1980 vorgelegt -; aus dem Bericht über die Betriebsprüfung der Jahre 1975 bis 1977 vom 27. April 1979 geht aber hervor, daß die HB zum 31. Dezember 1977 dem Prüfer bereits vorlag.

3.2.5. Das in den Gedächtnisprotokollen (Aktenvermerk des JG) durchgehend erwähnte Motiv für eine stille Gesellschaft, daß nämlich das Geld der DN auch nach ihrem Ableben der OHG bis zur Besserung der Wirtschaftslage verbleiben sollte, hätte erst Recht die Schaffung klarer Verhältnisse, in diesem Zusammenhang über die Kündigung (Auflösung) einer allfälligen stillen Gesellschaft, nahegelegt. Aus dieser Sicht hätte die im Aktenvermerk vom 14. April 1977 in Aussicht genommene Errichtung eines Testamentes durch DN zweckmäßig sein können. Die unklaren Vertragsverhältnisse konnten nur Unsicherheit, nicht aber Sicherheit darüber bewirken, wie lange ein Erbe der DN die von ihr hingegebenen Beträge in der OHG zu belassen hatte. Im übrigen sei hier auf § 339 HGB hingewiesen. 3.2.5. Das in den Gedächtnisprotokollen (Aktenvermerk des JG) durchgehend erwähnte Motiv für eine stille Gesellschaft, daß nämlich das Geld der DN auch nach ihrem Ableben der OHG bis zur Besserung der Wirtschaftslage verbleiben sollte, hätte erst Recht die Schaffung klarer Verhältnisse, in diesem Zusammenhang über die Kündigung (Auflösung) einer allfälligen stillen Gesellschaft, nahegelegt. Aus dieser Sicht hätte die im Aktenvermerk vom 14. April 1977 in Aussicht genommene Errichtung eines Testamentes durch DN zweckmäßig sein können. Die unklaren Vertragsverhältnisse konnten nur Unsicherheit, nicht aber Sicherheit darüber bewirken, wie lange ein Erbe der DN die von ihr hingegebenen Beträge in der OHG zu belassen hatte. Im übrigen sei hier auf Paragraph 339, HGB hingewiesen.

3.2.6. Daß anlässlich der Besprechung vom 8. Mai 1979 keine klaren Verhältnisse geschaffen wurden, verwundert umso mehr, als nicht nur Dr. N die Notwendigkeit hiezu bereits im Aktenvermerk vom 14. April 1977 erkannt hatte, sondern auch die mit der Schlußbesprechung vom 24. April 1979 abgeschlossene Betriebsprüfung (BP) der Jahre 1974 bis 1977 bezüglich der stillen Gesellschaft unter anderem die Auffassung vertreten hatte, daß vertragliche Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen zu ihrer steuerlichen Anerkennung einer vorangehenden eindeutigen Vereinbarung bedürfen (Tz 15 des BP-Berichtes).

3.3. Am fehlenden eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt der behaupteten stillen Beteiligung konnte dann auch die Tatsache allein, daß DN der OHG im Juni 1979 (Beschwerde Seite 3) weitere 22 Mio Schilling zur Verfügung stellte, nichts ändern.

3.4. Klare Vertragsverhältnisse kamen schließlich auch bis zum Tod der DN im November 1979 nicht zustande. Die vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis getroffene Feststellung, Dr. N und DN hätten es bis zu deren Ableben unterlassen, eine jeden Zweifel ausschließende vertragliche Vereinbarung zu treffen, gilt nach wie vor, und zwar nicht nur bezüglich des Ersatzes des Darlehensverhältnisses über höchstens 12 Mio Schilling durch ein Gesellschaftsverhältnis, sondern zumindest in gleichem Maße auch bezüglich der weiteren Zuwendung von 22 Mio Schilling. Das Beschwerdevorbringen, der Ergebnisanteil der DN gelte den Umständen nach jedenfalls als im Sinne des § 336 HGB angemessen, bleibt eine bloße und in keinem Stadium des Verwaltungsverfahrens konkretisierte Behauptung. 3.4. Klare Vertragsverhältnisse kamen schließlich auch bis zum Tod der DN im November 1979 nicht zustande. Die vom Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis getroffene Feststellung, Dr. N und DN hätten es bis zu deren Ableben unterlassen, eine jeden Zweifel ausschließende vertragliche Vereinbarung zu treffen, gilt nach wie vor, und zwar nicht nur bezüglich des Ersatzes des Darlehensverhältnisses über höchstens 12 Mio Schilling durch ein Gesellschaftsverhältnis, sondern zumindest in gleichem Maße auch bezüglich der weiteren Zuwendung von 22 Mio Schilling. Das Beschwerdevorbringen, der Ergebnisanteil der DN gelte den Umständen nach jedenfalls als im Sinne des Paragraph 336, HGB angemessen, bleibt eine bloße und in keinem Stadium des Verwaltungsverfahrens konkretisierte Behauptung.

3.5. Auch nach dem Tod der DN fand die gebotene Klarstellung der Vertragsverhältnisse nicht statt; dies auch nicht durch die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 (im folgenden auch kurz "Vereinbarung" genannt). Diese Vereinbarung ist mit "Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der Firma Dr. N OHG" überschrieben und hat folgenden Wortlaut:

Mit Antritt des Verlasses nach Frau DN - verstorben im November 1979 - ist Frau DG am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der Firma Dr. N OHG mit 45 % beteiligt.

Die Änderung der Beteiligungsverhältnisse erfolgt, da Frau DG die Einlagen bzw. das Darlehen von Frau DN zu 2/3 des Standes per November 1979 übernehmen wird.

Die Einantwortung des Verlasses ist noch nicht erfolgt.

Die Gesellschafter: Dr. N, DG, JG

3.5.1. DG soll sohin "mit Antritt des Verlasses" nach DN am Ergebnis und an den stillen Reserven der OHG mit 45 % beteiligt sein. Diese Wirkung könnte selbst nach dem erklärten Willen der Vertragsparteien für die Zeit vor dem 29. Dezember 1982 nur eintreten, wenn der "Antritt des Verlasses" nicht entsprechend dem letzten Satz der Vereinbarung im Sinne der "Einantwortung des Verlasses" verstanden, sondern mit der Überlassung des Nachlasses zur Besorgung und Verwaltung am 27. Oktober 1980 (Vorerkenntnis Seite 14) auf Grund der am 14. Oktober 1980 abgegebenen unbedingten Erbserklärung der DG (angefochtener Bescheid Seite 11) gleichgesetzt wird. Aber auch bei diesem Verständnis der Vereinbarung wäre für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen, weil die Vereinbarung in diesem Fall nicht bloß eine bereits seit dem Jahre 1980 bestehende Rechtslage festhalten, sondern in steuerlich unzulässiger Weise rückwirkend gestalten würde. Dies ergibt sich nicht allein aus der Bezeichnung der Vereinbarung als Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der Dr. N OHG. Daß die Rechtsverhältnisse (Beteiligungsverhältnisse) durch die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 neu, wenn auch allenfalls nach den Vorstellungen der Beteiligten in frühere Jahre zurückwirkend, gestaltet wurden, zeigt auch der Umstand, daß in der noch vor der Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 beim Finanzamt am 25. Februar 1982 eingereichten HB zum 31. Dezember 1980 die Verlustaufteilung nicht im Verhältnis 45:55 (DG.: Dr. N) erfolgt war. Vielmehr sah die HB zum 31. Dezember 1980 noch einen Anteil des stillen Gesellschafters an dem um die Mitarbeitervergütungen des Dr. N und des JG sowie den Vorausgewinn der DG erhöhten Verlust von S 9,390.718,26 im Ausmaß von 68 % (S 6,385.688,42) vor, während der restliche Verlust (32 %) dem Dr. N zugewiesen wurde. Erst in Schriftsätzen vom 29. März 1983 und vom 27. Dezember 1983 wurde für das Jahre 1980 eine Verlustverteilung im Verhältnis 45:55 (DG: Dr. N) "laut Änderung des Gesellschaftsvertrages" (= Vereinbarung vom 29. Dezember 1982) begehrt. Weiters heißt es in der Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 17. April 1984, der unter anderem auch auf die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 Bezug genommen hatte, die Änderung der Beteiligungsverhältnisse sei nach Verhandlungen zur Klarstellung der ererbten Einlagen nach DN erfolgt und hätte die Konsequenzen für DG mildern (also ändern) sollen. "Die nachträgliche (!) Vereinbarung ist eine Milderung der seinerzeitigen Vereinbarungen" und es läge nicht im Interesse der DG, wenn die seinerzeitigen mit DN abgeschlossenen Vereinbarungen zur Geltung kämen. Einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 1986 ist zu entnehmen, daß die Konsequenz aus der "Änderung der Beteiligungsverhältnisse" auch erst in der HB zum 31. Dezember 1982 gezogen wurden. Dies zeigt auch die HB selbst: Erst in ihr kam es nach einer Reihe von Umbuchungen, bei denen auch die stille Einlage und bisher dem stillen Gesellschafter angelastete Verluste auf DG und Dr. N aufgeteilt wurden bzw. die in der Sachverhaltsdarstellung dieses Erkenntnisses geschilderte Abtretung eines Kapitalanteiles durch Dr. N an DG buchmäßig erfolgte, zu Kapitalkonten der DG in Höhe von S 5,827.500,-- und des Dr. N von S 7,013.257,-- (in Summe S 12,840.757,--), die zueinander im Verhältnis von rund 45:55 stehen. In der HB zum 31. Dezember 1981 scheinen noch Kapitalkonten von S 10,815.057,-- für Dr. N und S 2,025.700,-- für DG (Summe ebenfalls S 12,840.757,--) auf. Die Verlustverteilung im Verhältnis von 45:55 schon in der HB zum 31. Dezember 1981 gebietet keine andere Beurteilung, weil diese HB erst nach der Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 beim Finanzamt einlangte (am 2. Mai 1983; Abgabenerklärung datiert mit 30. März 1983). Erwähnt sei schließlich, daß die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 im Widerspruch zum Aktenvermerk vom 14. April 1977 und der Gedächtnisnotiz des Dr. BB eine Beteiligung an den stillen Reserven vorsieht.

3.5.2. Würdigt man die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 jedoch in ihrer Gesamtheit, so kann ihr nicht einmal jene rückwirkende Bedeutung beigemessen werden, welche der Beschwerdeführerin vorschwebt. Es ist nämlich nicht einsichtig, was bei einer Vereinbarung, die "mit Antritt des Verlasses" wirksam werden soll, die Erwähnung, daß die Einantwortung des Verlasses noch nicht erfolgt sei, für eine Bedeutung haben sollte, wenn nicht die, daß es eben erst mit der Einantwortung zum "Antritt des Verlasses" kommt. Dieses Verständnis drängt sich umso mehr auf, als nach dem zweiten Satz der Vereinbarung die Änderung des Beteiligungsverhältnisses erfolgt, da DG die Einlagen bzw. das Darlehen von DN zu 2/3 des Standes per November 1979 (Ableben der DG) übernehmen wird. Die Würdigung der Vereinbarung nach ihrem gesamten Inhalt weist also sogar darauf hin, daß sie nicht einmal noch zum 29. Dezember 1982 in Kraft trat.

3.5.3. Die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 ist jedenfalls auch nicht geeignet, schon für die Streitjahre 1979

bis 1982 ein Gesellschaftsverhältnis mit Verlustbeteiligung der DN oder ihrer Erben klar und eindeutig zu dokumentieren. Der Klarheit dient es auch keineswegs, wenn in der Vereinbarung "die Einlagen bzw. das Darlehen von Frau N" erwähnt werden. Daß selbst bei der Beschwerdeführerin noch nach der Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 Unklarheiten bestanden haben, zeigen die Ausführungen im Berufungsschriftsatz vom 6. November 1984, wo es heißt, DG und Dr. N hätten sich geeinigt, "daß der Prozentsatz (von 45 v.H.) der Ordnung halber ab Eintritt in das Erbe gelten soll. Die Einantwortung des Verlasses erfolgte mit 8. Februar 1984, die Prozentsatzänderung der Verlust- und Gewinnbeteiligung mit 29. Dezember 1982". Zum 29. Dezember 1982 kam es jedoch in keiner Form zu einem "Eintritt in das Erbe", weder durch Einantwortung, noch durch Abgabe der Erbserklärung, noch durch Überlassung des Nachlasses zur Besorgung und Verwaltung (siehe auch Punkt 3.5.1.).

3.6. Zusammenfassend ist zu Punkt 3 nochmals festzuhalten, daß es für keinen Zeitraum der Streitjahre eine eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Regelung gab, die eine Beteiligung der DN oder der DG (als Erbin nach DN oder kraft eigenen Rechts) am Verlust der OHG steuerlich rechtfertigen könnte. Es fehlt für die Streitjahre jedenfalls eine eindeutige Vereinbarung über ein (stilles) Gesellschaftsverhältnis mit Verlustbeteiligung, nach der der Zeitpunkt der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses sowie der seiner möglichen Beendigung bestimmt werden könnte und die vor allem die vertragliche Abrede über eine Verlustbeteiligung (Ausmaß, Berechnungsgrundlage) klar offenlegt. Bei dieser Sachlage sind, wie es gerade der Beschwerdefall zeigt, willkürlichen Verlustzuweisungen Tür und Tor geöffnet.

4. Es ist zudem undenkbar, daß einem Familienfremden mehr als 30 Mio Schilling überlassen werden, ohne genau zu regeln, wann diese Beträge wieder rückgefordert werden können und wie ein Gewinn- oder Verlustanteil im einzelnen zu berechnen ist. Das behauptete (stille) Gesellschaftsverhältnis mit Verlustbeteiligung hält somit auch dem nach der hg. Rechtsprechung bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anzustellenden Fremdvergleich nicht stand.

5. Die Beschwerdeführerin bringt vor, DG sei Ende 1981 aus der OHG ausgeschieden und dies wäre entgegen der Auffassung der belangten Behörde abgabenrechtlich nicht irrelevant. Dem ist zu entgegnen, daß der Prüfer im Bericht über die BP der Jahre 1979 bis 1981 zwar festhielt, daß DG laut Handelsregistereintragung vom 30. Dezember 1981 aus der OHG als offene Handelsgesellschafterin ausschied, aber auch vermerkte, daß nach Aussage der Firmenvertretung DG nach wie vor als Mitunternehmerin an der Firma beteiligt sei, so daß sich aus dem handelsrechtlichen Vorgang keine steuerlichen Konsequenzen ergäben. Weitgehend im Einklang damit führt die Berufung vom 6. November 1984 aus, der registermäßige Austritt mit 30. Dezember 1981 sei erfolgt, "um insgesamt (für DG) die Stellung eines stillen Gesellschafters zu erreichen sowie mit Bezug auf die Gläubiger der Dr. N OHG. Auf steuerlichem Sektor gab es keine Auswirkungen, da in den Büchern der OHG keine Änderungen irgendwelcher Art erfolgten". Die Handelsbilanzen zum 31. Dezember 1981 und zum 31. Dezember 1982 bestätigen dies: In der HB zum 31. Dezember 1981 scheinen für DG weiter das aus der HB zum 31. Dezember 1980 abgeleitete Kapital- und das Gesellschafterkonto auf. Beide Konten werden dann in der HB zum 31. Dezember 1982 (das Gesellschafterkonto unter Berücksichtigung von Einlagen, Entnahmen usw., das Kapitalkonto einschließlich des von Dr. N erworbenen Anteiles) fortgeschrieben. Die Beschwerdeführerin selbst hat somit DG trotz des "registermäßigen Ausscheidens" (gegenüber den Gläubigern der OHG) unverändert als Gesellschafterin behandelt. Andernfalls wären auch die in Punkt 3.5.1. abschließend erwähnten Buchungen zum 31. Dezember 1982 unverständlich.

6. Die Beschwerdeausführungen, es sei anlässlich des "registermäßigen" Ausscheidens der DG aus der OHG Ende 1981 deren 45%ige Beteiligung vereinbart worden und die Vereinbarung vom 29. Dezember 1982 hätte die mündlichen Vereinbarungen von Ende 1981 konkretisiert, stellen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerungen dar. Zudem wären dann die Abschlußbuchungen zum 31. Dezember 1982 (siehe nochmals Punkt 3.5.1.) nicht zu erklären.

7. Die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe sich in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf das das Jahr 1978 betreffende Vorerkenntnis gestützt und eine eigenständige Begründung für die Streitjahre unterlassen, erweist sich als aktenwidrig. Dies zeigen allein schon die umfangreichen Auseinandersetzungen der belangten Behörde mit der Vereinbarung vom 29. Dezember 1982.

8. Daß die belangte Behörde auf die von der Beschwerdeführerin aufgezeigte künftige Entwicklung der OHG nicht einging, begründet keinen wesentlichen Verfahrensmangel, weil eine solche Auseinandersetzung nichts daran geändert hätte, daß es im Beschwerdefall an einer eindeutigen und einem Fremdvergleich standhaltenden

Vertragslage fehlt.

9. Der Beschwerde kommt somit keine Berechtigung zu. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Diese Entscheidung konnte gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG der Dreiersenat treffen. 9. Der Beschwerde kommt somit keine Berechtigung zu. Sie war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen. Diese Entscheidung konnte gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, VwGG der Dreiersenat treffen.

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 10. Februar 1987

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1987:1986140126.X00

Im RIS seit

10.02.1987

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at