jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/9/3 2006/13/0167

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.09.2008

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §185;
BAO §188 Abs1;
BAO §188;
BAO §207;
EStG 1972 §23a;
VwGG §28 Abs1 Z5;
VwGG §34 Abs2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde 1. der Verlassenschaft nach G in W, 2. des P in W, 3. des D in K und

4. des E in W, alle vertreten durch Dr. Franz Markus Nestl, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Weihburggasse 11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 6. September 2006, Zl. RV/0747-W/06, miterledigt RV/918-W/06, RV/919-W/06, RV/920-W/06, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von (insgesamt) EUR 381,90 zu gleichen Teilen binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Festzuhalten ist, dass die Bezeichnung der erstbeschwerdeführenden Partei wegen des nach Beschwerdeerhebung erfolgten Todes des Erstbeschwerdeführers auf die Verlassenschaft umzustellen war.

Zur Vorgeschichte ist auf das hg. Erkenntnis vom 29. April 1981, 13/3122/79, zu verweisen (im Folgenden: Vorerkenntnis), das ebenfalls (u.a.) an die nunmehrigen Beschwerdeführer erging.

Aus dem Vorerkenntnis geht im Wesentlichen hervor, dass die vier Beschwerdeführer als Treugeber über eine Treuhandgesellschaft (die U.-S.-GmbH) an der Chorherrenstift Klosterneuburg-Stiftsbetriebe GmbH (in der Folge nur: GmbH) als stille Gesellschafter beteiligt waren. Der Abschluss des Vertrages über die stille Gesellschaft erfolgte im Jahr 1976. Der Punkt VIII. des Gesellschaftsvertrages betreffend Haftung wurde mit Vereinbarung vom 26. Mai/8. Juni 1977 in der Weise geändert, dass die Treuhandgesellschaft zwar gegenüber Dritten nicht für die Schulden der GmbH hafte und während der Dauer der stillen Gesellschaft zu Nachzahlungen auf ein allenfalls durch Verluste gemindertes Kapitalkonto nicht verpflichtet sei. Bei Beendigung der stillen Gesellschaft habe jedoch die Treuhandgesellschaft die allenfalls durch Verluste eingetretene Minderung ihres Kapitalkontos durch eine Nachzahlung auszugleichen, wenn und soweit dies zur Abdeckung der Verbindlichkeiten der GmbH erforderlich sei. Sinngemäß gelte dies auch für die Treugeber.

Nach den weiteren Ausführungen im Vorerkenntnis gaben die Beschwerdeführer im Jahr 1978 die ausdrückliche Verpflichtungserklärung ab, rückwirkend "vom Beginn ihres (Unter-)Beteiligungsverhältnisses an im Innenverhältnis über die bedungene Vermögenseinlage hinaus im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten am gesamten allfälligen Verlust teilzunehmen".

Strittig war in dem dem Vorerkenntnis zu Grunde liegenden Beschwerdefall die Frage, ob mit der vorliegenden Vertragsgestaltung die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft erfolgte und demnach eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1976 und 1977 vorzunehmen sei. Die (damals) belangte Behörde hatte dazu den Standpunkt vertreten, eine Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft liege nicht vor, weil es von der Art der Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses abhängig sei, ob bei Berechnung der Auseinandersetzungsguthaben der stillen Gesellschafter die stillen Reserven und der Firmenwert mit einzubeziehen seien oder nicht. Ein weiteres Erfordernis für die Annahme einer Mitunternehmerschaft sei auch die Tragung eines Unternehmerrisikos durch die stillen Gesellschafter. Da gemäß Punkt VIII des Gesellschaftsvertrages (in der geänderten Fassung) die stillen Gesellschafter nur im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses sowie nur im Innenverhältnis zur Auffüllung eines durch allfällige Verluste verminderten Kapitalkontos verpflichtet seien, könne auch das Vorliegen dieser Voraussetzung nicht bejaht werden.

Im Vorerkenntnis folgte der Verwaltungsgerichtshof der Beurteilung der belangten Behörde nicht, wonach die Abfindungsklausel in Bezug auf die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert der Beurteilung als Mitunternehmerschaft entgegen stehe. Was die Ausführungen der belangten Behörde anlange, das Gesellschaftsverhältnis müsse nach außen hin in Erscheinung treten und das Unternehmerrisiko der stillen Gesellschafter dürfe nicht nur im Innenverhältnis (Verlust der Vermögenseinlage und allfällige Auffüllungsverpflichtung) seinen Niederschlag finden (nach den Ausführungen im Vorerkenntnis haben die Beschwerdeführer in der Beschwerde u.a. damit argumentiert, die Abfindungsklausel ändere nichts am Vorliegen eines Unternehmerrisikos der stillen Gesellschafter, das nicht nur im möglichen Verlust ihrer Vermögenseinlage, sondern gegebenenfalls auch in einer darüber hinausgehenden Nachzahlungspflicht bestehe), sei Folgendes zu sagen:

"Es entspricht dem Wesen einer stillen, somit auch einer atypischen stillen Gesellschaft, dass sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr nicht als solche in Erscheinung tritt und dass daher auch das Unternehmerrisiko nur im Innenverhältnis wirksam wird. Für die steuerliche Anerkennung einer unechten stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft muss es daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen genügen, dass das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber eindeutig in Erscheinung tritt. Dies ist im Beschwerdefall unbestritten. Der Gerichtshof sieht auch keinen Anlass, an der Ernsthaftigkeit der durchwegs klaren vertraglichen Abmachungen zu zweifeln."

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid bestätigte die belangte Behörde einen erstinstanzlichen "Gewinnfeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO" vom 5. Jänner 2006 für das Kalenderjahr 2000, in dem insgesamt negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10,704.303 S festgestellt wurden. Auf den Erstbeschwerdeführer entfielen dabei positive Einkünfte in Höhe von 4,663.106 S, auf den Zweitbeschwerdeführer solche von 7,771,844 S, auf den Drittbeschwerdeführer von 3,108.737 S und auf den Viertbeschwerdeführer von 7,771,844 S, während für die GmbH negative Einkünfte in Höhe von 34,019.834 S ausgewiesen waren. Aus dem zur Bescheidbegründung

verwiesenen Betriebsprüfungsbericht ist zu entnehmen, dass die für die vier Beschwerdeführer festgestellten positiven Einkünfte dem über deren Einlagen als stille Gesellschafter hinausgehenden Verlustüberhang laut "Ausweis der Kapitalkonti der stillen Gesellschafter bis 1999" entsprachen.

Im angefochtenen Bescheid nahm die belangte Behörde Bezug auf den Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 1976. Sie wies u.a. darauf hin, dass die stillen Gesellschafter am 8. Oktober 1978 eine von der GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes zugleich angenommene Verpflichtungserklärung abgegeben hätten, vom Beginn ihrer Beteiligungsverhältnisse an im Innenverhältnis über die bedungene Vermögenseinlage hinaus im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten am gesamten allfälligen Verlust teilzunehmen.

Den die Jahre 1976 und 1977 betreffenden Rechtsstreit über das (Nicht-)Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft und das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften habe der Verwaltungsgerichtshof mit dem Vorerkenntnis dahingehend entschieden, dass er entgegen der Ansicht der belangten Behörde das Bestehen einer Mitunternehmerschaft bejaht und dementsprechend die damals angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben habe.

Bereits vor Ergehen des Vorerkenntnisses hätten die an der Gesellschaft Beteiligten am 27. Oktober 1980 (Gegenzeichnung durch die "Stillen" am 28. Dezember 1980) eine Haftungsbegrenzung dahingehend vereinbart, dass die atypisch stillen Gesellschafter für nach dem nächsten Bilanzstichtag (30. Juni 1981) entstehende künftige Verluste auch im Innenverhältnis nicht mehr hafteten und solche Verluste daher endgültig von der GmbH getragen würden und dass "infolgedessen nach diesem Stichtag anfallende Gewinne solange und in dem Ausmaß der GmbH zufielen, bis die vorstehend angeführten Verluste abgedeckt sein würden".

Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid angesprochene (auch der Beschwerde in Ablichtung angeschlossene) "Vereinbarung über eine Haftungsbegrenzung" hat folgenden Wortlaut:

"Die Chorherrenstift Klosterneuburg Stiftsbetriebe Gesellschaft m.b.H. und ihre gefertigten atypischen stillen Gesellschafter kommen im Hinblick auf die unvorhergesehen schlechte Ertragslage der Gesellschaft überein, ihre über die bedungene Vermögenseinlage hinaus im Innenverhältnis vereinbarte Haftung (Vertragsnachtrag vom 26.5./8.6.1977 - BRP 100.236/77 und Vereinbarung vom 8.10./20.12.1978 - BRP 191.379/78) dahin zu begrenzen, dass

-

die atypischen stillen Gesellschafter für nach dem nächsten Bilanzstichtag (30. Juni 1981) entstehende künftige Verluste auch im Innenverhältnis nicht mehr haften und solche Verluste daher endgültig von der Chorherrenstift Klosterneuburg Stiftsbetriebe Gesellschaft m.b.H. getragen werden und

-

infolgedessen nach diesem Stichtag anfallende Gewinn solange und in dem Ausmaß der Chorherrenstift Klosterneuburg Stiftsbetriebe Gesellschaft m.b.H. zufallen, bis die vorstehend angeführten Verluste abgedeckt sind."

Die U.-S.-GmbH habe - so die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid - ihren (eigenen) Geschäftsanteil später an die C. Holding GmbH verkauft, welche ihrerseits 1991 aus der atypisch stillen Gesellschaft unter Auffüllung ihres negativen Kapitalkontos durch Einzahlung des auf sie entfallenden Verlustanteiles ausgeschieden sei. Als (so benannte) atypisch stille Gesellschafter seien die vier Beschwerdeführer mit eingezahlten Einlagen von insgesamt 1,5 Mio. S. verblieben. Bis einschließlich 1999 habe die nunmehr vom Finanzamt als atypisch stille anerkannte Gesellschaft Erklärungen über die einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte sowie Bilanzen gelegt, in "denen das Weiterbestehen der atypisch stillen Mitunternehmerschaft, die gemäß Verluststoppklausel mit NULL ermittelten Gewinnanteile der ab 1991 verbliebenen atypisch Stillen und ihre weiterhin unaufgefüllten negativen Kapitalkonten klar zum Ausdruck kamen". Das Finanzamt habe für all diese Jahre und für die Vorjahre (dem Vorerkenntnis folgend) erklärungsgemäß Feststellungsbescheide erlassen, die in Rechtskraft erwachsen seien.

Für das Streitjahr 2000 sei keine Feststellungserklärung mehr beigebracht worden. In der von der GmbH am 6. Februar 2002 beim Finanzamt eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 2000 seien die Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter nunmehr mit "0" ("Vorjahr: minus 23,315.530,82 = Saldo aus Einlage 1,500.000,-- und Verlustverrechnung - 24,815.530,82") ausgewiesen gewesen. Die rechnerisch dargestellte Ausbuchung - und indirekt das Unterbleiben einer Feststellungserklärung - habe der beauftragte Wirtschaftsprüfer unter Tz 12 seines Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2000 dahingehend erläutert, dass im Berichtsjahr eine

einvernehmliche Klarstellung getroffen worden sei, dass die (früheren) stillen Gesellschafter ab dem 30. Juni 1981 an den künftigen Verlusten der Gesellschaft nicht mehr teilhaben sollten. Da eine Gewinnbeteiligung wegen der hohen Verluste praktisch nicht mehr in Betracht gekommen sei, sei eine Beteiligung der (früheren) stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust der Gesellschaft ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben gewesen. Es sei daher einvernehmlich festgehalten worden, dass "die Mitunternehmerschaft am 30. Juni 1980 geendet hat".

In der Folge sei, beginnend am 23. März 2005, eine die Gewinnfeststellung für das Jahr 2000 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt und dabei festgestellt worden (Prüfungsbericht vom 5. Jänner 2006, Tz 1, Punkt 4), dass die atypisch stille Gesellschaft erst im Jahr 2000 beendet worden sei. Die zahlungslose Ausbuchung der Kapitalkonten der ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter für dieses Jahr sei als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 im Rahmen einer (letztmaligen) einheitlichen gesonderten Gewinnfeststellung nach § 188 BAO zu erfassen. Gegen den auf diese Feststellung des Prüfers gestützten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 sei von den vier Beschwerdeführern Berufung erhoben worden.

Nach einer Wiedergabe des Ganges des Verwaltungsverfahrens (u.a. der Vorbringen der Beschwerdeführer) führte die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides unter dem Punkt "1. Zur (Fortdauer der) atypisch stillen Beteiligung der Bw am Gewerbe der GmbH" aus, sie folge nicht der Ansicht der Beschwerdeführer, dass ihre stille Beteiligung am Handelsgewerbe der GmbH nach dem 30. Juni 1981 den Charakter einer Mitunternehmerschaft verloren habe, weil die Stillen ab diesem Zeitpunkt vereinbarungsgemäß von der Teilnahme an künftigen Verlusten der GmbH ausgeschlossen gewesen seien. Die mit der Verluststoppklausel vom "27.10./28.12.1980" vereinbarte Haftungsbegrenzung habe zwar das für die Annahme einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft erforderliche Unternehmerrisiko der Stillen verringert, dieses aber keineswegs zur Gänze beseitigt. Das Unternehmerrisiko sei auch darin zum Ausdruck gekommen, dass künftige Gewinne wieder den Stillen im Ausmaß ihrer Beteiligung zukommen sollten, sobald ihre negativen Kapitalkontostände ausgeglichen sein würden. Damit hätten die Stillen am Erfolg der GmbH vertraglich bis zur Beendigung der Gesellschaft ununterbrochen teilgenommen. Wegen des überdies vertraglich zugesicherten obligatorischen Anspruches der stillen Gesellschafter auf Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert der GmbH sei ihre Stellung ähnlich der eines Kommanditisten gewesen. Die Beschwerdeführer brächten zwar vor, dass ihre Rechte und Pflichten gegenüber der GmbH mit Wirkung per 30. Juni 1981 endgültig erledigt gewesen seien und somit die Mitunternehmerschaft an diesem Tag geendet habe, räumten aber auch ein, dass das gesellschaftsrechtliche Gebilde im Jahr 2000 noch bestanden habe. Ob eine echte oder unechte stille Gesellschaft vorgelegen sei, lasse sich aber nur aus den vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung der Gesellschaft erschließen. Da die hiefür maßgeblichen Vertragsbestimmungen nicht geändert worden seien, "die Nachzahlungsverpflichtung, der relativ bestimmte Gewinnanspruch der Stillen und ihr an den stillen Reserven und am Firmenwert der GmbH orientierter Ausgleichsanspruch somit bis in das Jahr 2000 bestand - dem war in allen Bilanzen der GmbH und Feststellungserklärungen der stillen Gesellschaft konsequent Rechnung getragen worden -" erscheine der Einwand der Beschwerdeführer, die Gesellschaft sei 1981 mit steuerlicher Wirkung beendet worden, verfehlt.

In der Folge beschäftigte sich die belangte Behörde mit dem zur Beendigung der Mitunternehmerschaft im Jahr 1981 erstatteten Vorbringen, wobei sie u.a. darauf hinwies, dass die Beschwerdeführer nicht behauptet hätten, zu irgend einem anderen Zeitpunkt nach dem 30. Juni 1981 ausgeschieden zu sein oder die vereinbarten obligatorischen Ansprüche aus ihrer stillen Beteiligung später verloren zu haben. Die belangte Behörde setzte sich auch mit einem diesbezüglich vorgelegten Rechtsgutachten auseinander. Mit der Vereinbarung aus dem Jahr 1980 seien weder der obligatorische Anspruch der Stillen auf einen Anteil an den stillen Reserven und am Firmenwert noch ihre Pflicht zur Auffüllung der am Beendigungsstichtag allenfalls noch negativen Kapitalkonten beseitigt worden. Dass über das (zahlungslose) Ausscheiden der stillen Gesellschafter erst im Jahr 2000 beraten und verhandelt worden sei, wie dies nach den Feststellungen des Betriebsprüfers auch aus dem Rechts- und Beratungsaufwand dieses Jahres zu ersehen sei, sei von den Beschwerdeführern nicht bestritten worden. Soweit sich die Beschwerdeführer gegen die Erfassung ihrer Aufgabegewinne im Steuerjahr 2000 mit dem Vorbringen wehrten, das gesellschaftsrechtliche (Rest-)Gebilde habe zufolge Kündigungsschreiben der GmbH erst mit 30. Juni 2001 zu bestehen aufgehört, würdige die belangte Behörde die aktenkundigen Umstände dahingehend, "dass die 'vorsorgliche' Kündigung der Gesellschaft und der Verzicht auf die Nachschusspflicht im 2000 abgewickelten Schriftverkehr zwischen GmbH und Stillen als verwandte Themen behandelt wurden, demnach im beiderseitigen Verständnis einen inhaltlich zusammenhängenden Vorgang

bildeten, der entgegen dem Wortlaut des Kündigungsschreibens einem gemeinsamen Willen aller zur Beendigung der Gesellschaft per 31.12.2000 entsprach". Der Forderungsverzicht der GmbH habe "eine akkordierte Maßnahme im Zuge der Auflösung der noch bestehenden atypisch stillen Mitunternehmerschaft" dargestellt.

Unter dem Punkt "2. Zur Bestimmung des Zeitpunktes, in dem die stillen Gesellschafter von der Nachzahlung des auf sie entfallenden, noch offenen Verlustanteils entbunden wurden" wird im angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde dargelegt, wenn die atypisch stille Mitunternehmerschaft, wie oben ausgeführt, über den 30. Juni 1981 hinaus bis in das Jahr 2000 fortbestanden und auch eine ertragsteuerliche Einkunftsquelle gebildet habe, so stelle sich die weitere Frage, "wann die Stillen von ihrer Auffüllverpflichtung mit schuldbefreiender Wirkung entbunden wurden, zu welchem Abschlussstichtag diese Maßnahme daher finanziell zu erfassen war und in welchem Kalenderjahr ihnen dieser Vorteil steuerlich zuzurechnen ist". Die GmbH (und Inhaberin des Handelsgewerbes) habe wie in den Vorjahren auch im Streitzeitraum nach dem Kalenderjahr bilanziert. Die zahlungslose Ausbuchung der negativen Kapitalkonten der stillen Gesellschafter sei "angesichts schlüssiger Willensübereinstimmung vom IdH und Stillen noch im Jahre 2000 betreffend den Fortfall der - hier nur mehr als Auffüllpflicht verstehbaren - 'Nachschusspflicht' auf Grund der Wertbegründung im selben Jahr zutreffend in der Bilanz zum 31.12.2000" erfolgt. Der "Erfolg der Stillen" sei somit noch im Jahr 2000 eingetreten, auch wenn die Gesellschaft formal erst 2001 aufgelöst worden sein "mag". Geradezu unverständlich sei das Vorbringen der Beschwerdeführer, die zahlungslose Ausbuchung der negativen Kapitalkonten sei ohne ihr Wissen und ohne jegliche Willensäußerung ihrerseits erfolgt; "denn das hieße anzunehmen, - die Auffüllverpflichtung der Stillen wäre schon zu einem ungenannt bleibenden früheren Zeitpunkt einseitig weggefallen, ohne dass es jeweils einer manifesten Erklärung darüber bedurft hätte; - und die Stillen hätten sich ihren Widerspruch gegen die Schuldnachsicht vorbehalten, obwohl gerade sie eine reale Aussicht auf Abfindung zum wahren Unternehmenswert der Gesellschaft in diesem Verfahren konsequent verneint haben, und obwohl sie an der Erfüllung ihrer Verlusttragungspflicht durch Nachzahlung der negativen Kapitalkontostände nicht ernstlich interessiert gewesen sein konnten". Auch sei im Schriftverkehr 2000 von "Kündigung" und "Nachschusspflicht" stets in einem Zuge die Rede gewesen. Der Eintritt des Forderungsverzichtes der GmbH zum 31. Dezember 2000 sei auch nicht davon abhängig gewesen, ob das Finanzamt den Wegfall der atypisch stillen Mitunternehmerschaft per 30. Juni 1981 anerkennen würde. "Mögen die Stillen auch zur 'vorsorglichen' Kündigung der Gesellschaft aus welchen Gründen immer geschwiegen haben - der Schulderlass kam ihnen nach dem Willen der Gläubigerin nicht erst per 30. Juni 2001, sondern mit der öffentlichen Bilanz 2000 zugute".

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerde hat dieser mit Beschluss vom 13. Oktober 2006, B 1710/06, abgelehnt und zugleich die Beschwerde antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die ergänzte Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Im ergänzenden Beschwerdeschriftsatz erachten sich die Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid "in Verbindung mit dem Gewinnfeststellungsbescheid 2000" in folgenden Rechten verletzt:

"a) im Recht, nicht mit der Auffüllung ihrer Kapitalkonten belastet zu werden, wenn diese nicht auffüllungspflichtig sind, und zwar

Ausweis der Kapitalkonten der stillen Gesellschafter bis 1999

Verluste

Einlage

Verlustüberhang
Negative Kapitalkonti

ATS

ATS

ATS

(Zweitbeschwerdef.)

8,271.844,--

500.000,--

7,771.844,--

(Viertbeschwerdef.)r

8,271.844,--

500.000,--

7,771.844,--

(Drittbeschwerdef.)

3,308.737,--

200.000,--

3,108.737,--

(Erstbeschwerdef.)

4,963.106,--

300.000,--

4,663.106,--

b) im Recht, nicht mit einer vermeintlichen 'Nachschusspflicht' oder einer vermeintlichen 'Auffüllungsverpflichtung' belastet zu werden, wenn es Derartiges nicht gegeben hat,

c) im Recht, ab 1981 nicht als Mitunternehmer behandelt zu werden, wenn es keine Beteiligung am Risiko der Gesellschaft mehr und daher auch keine Mitunternehmerschaft mehr gibt,

d) im Recht, in der Prüfungsperiode 2000 nicht als Gesellschafter behandelt zu werden, die eine noch 2000 wirksame Kündigung erklärt hätten,

e) im Recht auf rechtsrichtige Beurteilung einer Kündigung als empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft, wenn eine Kündigungserklärung gar nicht erfolgt ist,

f) im Recht, die Vereinbarung über eine Haftungsbeschränkung vom 27.10.1980 als Beendigung der Mitunternehmerschaft anerkannt zu erhalten, womit das verbleibende gesellschaftsrechtliche Gebilde sich am ehesten noch als eine 'echte (typische) stille Gesellschaft' darstellt,

g) im Recht, dass an der Ernsthaftigkeit und der durchwegs klaren vertraglichen Abmachungen ohne gegenteilige erwiesene Tatsachen nicht gezweifelt werde (vgl. VwGH Beilage (Vorerkenntnis) Seite 11),

h) im Recht, ab 1981 nicht mehr als atypische stille Gesellschafter bezeichnet und behandelt, also auch keiner gesonderten Betriebsprüfung unterzogen zu werden,

i) im Recht, ab 1981 keiner einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung unterworfen zu werden,

j)

im Recht auf einen Nicht-Feststellungsbescheid,

k)

im Recht darauf, nach Treu und Glauben nicht besteuert zu werden, da die Betriebsprüfung und das Finanzamt von allen rechtlich relevanten Schritten mit den entsprechenden Urkunden informiert wurde und damit die Beschwerdeführer in Glauben ließ, es sei alles in Ordnung,

l) im Recht darauf, dass das Finanzamt sein festgestelltermaßen vorhandenes Wissen über die tatsächlichen Vorgänge schon ab 1981 bei den Betriebsprüfungen berücksichtigen hätte müssen,

m) im Recht auf Wiederaufnahme des Verfahrens; soweit ersichtlich ist eine Wiederaufnahme gegenüber den Beschwerdeführern nie verfügt worden,

n) im Recht auf Wahrnehmung der zumindest analog anzuwendenden Bestimmungen der BAO über die Verjährung."

Soweit die Beschwerdeführer eine Rechtsverletzung u.a. darin sehen, nicht mit einer "Nachschusspflicht" oder einer vermeintlichen "Auffüllungsverpflichtung" belastet zu werden, wenn es Derartiges nicht gegeben habe, ist darauf hinzuweisen, dass auch nach den Ausführungen in der oben wiedergegebenen Vereinbarung über die Haftungsbegrenzung vom 27. Oktober 1980 die Haftung der atypisch stillen Gesellschafter bis dahin nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages unter Berücksichtigung des Vertragsnachtrages vom "26.5./8.6.1977" und der Vereinbarung vom "8.10./20.12.1978" bestand. Warum gerade aus der zuletzt genannten Vereinbarung, "an der im Innenverhältnis über die bedungene Vermögenseinlage hinaus im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten am gesamten Verlust teilzunehmen", keine die atypisch Stillen treffende Nachschusspflicht abzuleiten wäre, wird in der Beschwerde nicht dargestellt (auch die an den Verfassungsgerichtshof gerichtete Stammbeschwerde geht auf die - unbedingte - Vereinbarung vom 8.10./20.12.1978 über die Teilnahme der Beschwerdeführer am Verlust über die bedungenen Einlagen hinaus nicht ein). Dass kein Anlass bestehe, an der Ernsthaftigkeit der durchwegs klaren vertraglichen Abmachungen zu zweifeln, hat der Verwaltungsgerichtshof im Übrigen auch im Vorerkenntnis festgehalten. Ohne Vorliegen einer ernst gemeinten Vereinbarung über die Haftungserweiterung waren nach der Rechtslage vor dem erstmals für die Veranlagung für das Jahr 1982 anzuwendenden § 23a EStG 1972 (idF AbgÄG 1981, BGBl Nr. 620/1980) über die bedungene Einlage eines Kommanditisten oder unecht stillen Gesellschafters hinausgehende Verluste dem Komplementär oder dem Inhaber des Handelsgewerbes zuzurechnen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 13. November 1985, 84/13/0217, vom 15. März 1988, 87/14/0062, vom 12. Juni 1991, 90/13/0027, und vom 25. September 2001, 97/14/0025). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass nach den Ausführungen unter Tz 1 Punkt 4 des Betriebsprüfungsberichtes die negativen Kapitalkonten "durch seinerzeit steuerwirksam (in voller Progression) zugewiesene Verlustanteile" entstanden sind.

Die im angefochtenen Bescheid in Bestätigung des erstinstanzlichen Bescheides für die Beschwerdeführer im Verfahren nach § 188 BAO festgestellten Einkünfte entsprachen den für die Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des Eintrittes der Haftungsbegrenzung lt. Vereinbarung vom 27. Oktober 1980 ausgewiesenen negativen Kapitalkonten. Damit spiegelten die Stände dieser negativen Kapitalkonten die bis dahin im Innenverhältnis vereinbarte Nachschusspflicht der atypisch stillen Gesellschafter wider. Dass die Beschwerdeführer von dieser Nachschusspflicht durch die Vereinbarung vom 27. Oktober 1980 entbunden worden wären, geht weder aus dieser Vereinbarung hervor noch wird dies von den Beschwerdeführern behauptet.

Die Beschwerdeführer bringen im Wesentlichen vor, mit der Vereinbarung über die Haftungsbegrenzung vom 27. Oktober 1980 habe die "Mitunternehmer-Eigenschaft der Gesellschaft und der Gesellschafter" geendet und der Streit zwischen den Parteien des Verfahrens spitze sich - so die Ausführungen in der Stammbeschwerde - darauf zu, ob "die 1976 gegründete atypische stille Gesellschaft ab dem Stichtag 1981 Mitunternehmerschaft blieb oder nicht".

Diese Streitfrage (und die damit im Zusammenhang in der Beschwerdeergänzung angesprochenen Rechtsverletzungen) kann allerdings in Bezug auf die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides dahingestellt bleiben. War nämlich zum Zeitpunkt der von den Beschwerdeführern angenommenen Beendigung der Mitunternehmerschaft im Jahr 1981 vom (Weiter-)Bestehen der oben erwähnten Auffüllungsverpflichtung der atypisch stillen Gesellschafter auszugehen, führte nämlich auch erst die spätere Entlassung aus dieser Verpflichtung zu nachträglichen (positiven) Einkünften im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 (vgl. z.B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 95.5, und Doralt, EStG10, § 24 Tz 196). Für einen Feststellungsbescheid nach § 188 Abs. 1 BAO ist das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft im Übrigen nicht Tatbestandsmerkmal (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 1996, 94/13/0046).

Zur Bestimmung des Zeitpunktes, "in dem die stillen Gesellschafter von der Nachzahlung des auf sie entfallenden, noch offenen Verlustanteils entbunden wurden", wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dieser sei trotz formaler Auflösung der Gesellschaft im Jahr 2001 bereits im Jahr 2000 anzunehmen. Eine Unschlüssigkeit dieser auch näher begründeten Annahme ist nicht zu erkennen, zumal die Beschwerdeführer auch mit ihrem Hinweis auf eine ihrer Ansicht nach nicht rechtsrichtige Beurteilung der Kündigungserklärung in keiner Weise aufzeigen, aus welchen Umständen sich ableiten ließe, dass die Beschwerdeführer noch nach dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 (zu dem von der GmbH auch die "zahlungslose Ausbuchung der negativen Kapitalkonten der stillen Gesellschafter" erfolgte) mit einer Inanspruchnahme aus der in Rede stehenden Nachschusspflicht hätten rechnen müssen.

Wenn in der Beschwerdeergänzung zu den Beschwerdegründen in der Hauptsache vorgebracht wird, der Verwaltungsgerichtshof habe in der von ihm vorzunehmenden "Feinprüfung" auch die "Beschwerdevorwürfe" in der an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Stammbeschwerde zu berücksichtigen, habe "etwa die ursprüngliche Beschwerde Verfassungswidrigkeit infolge Gesetzlosigkeit oder Willkür geltend gemacht, so sind diese Vorwürfe nunmehr als Ermessensmissbrauch und Verstoß gegen Treu und Glauben zu bewerten", ist darauf zu verweisen, dass Hinweise im Mängelbehebungsschriftsatz auf Gründe, die in der Stammbeschwerde vorgetragen wurden, grundsätzlich unbeachtlich sind, weil durch diese Verweisung dem Mängelbehebungsschriftsatz nicht entsprochen wird (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 10. Dezember 1991, 91/14/0163, und vom 30. Oktober 2006, 2006/02/0146). Weiters steht die Erlassung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO weder im Ermessen der Behörde noch besteht diesbezüglich ein Vollzugsspielraum. Mit dem Beschwerdevorbringen zur Frage eines Ermessensmissbrauchs oder einer Ermessensüberschreitung oder zur Frage einer Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben kann damit schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden (vgl. etwa zum Grundsatz von Treu und Glauben das hg. Erkenntnis vom 16. November 2006, 2002/14/0007). Über eine Wiederaufnahme des Verfahrens sprach der angefochtene Bescheid nicht ab, sodass die Beschwerdeführer in einem "Recht auf Wiederaufnahme des Verfahrens" durch diesen nicht verletzt sein können. Die Bemessungsverjährung betrifft nur das Recht zur Festsetzung von Abgaben, sodass Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsvorschriften erlassen werden können (vgl. z.B. Ritz, BAO3, § 207 Tz 7 f, und etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2007, 2006/14/0018). Für eine "analoge Anwendung der Verjährungsvorschriften" besteht kein rechtlicher Anhaltspunkt. In Ansehung des mit dem angefochtenen Bescheid ausschließlich erfolgten Abspruches über eine Einkünftefeststellung für das Jahr 2000 konnte es auch nicht maßgeblich sein, in welcher Form die steuerrechtliche Beurteilung in den Vorjahren erfolgt ist.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 3. September 2008

Schlagworte

Ermessen VwRallg8

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006130167.X00

Im RIS seit

20.10.2008

Zuletzt aktualisiert am

22.08.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at