jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/27 2005/13/0050

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2008

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
B-VG Art131 Abs1 Z1;
EStG 1988 §23 Z2;
HGB §178;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2005/13/0053 E 27. März 2008 2005/13/0051 E 27. März 2008 2005/13/0052 E 27. März 2008

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 der PC Gesellschaft m.bH. in W, vertreten durch Mag. Wolfgang Dietrich, Wirtschaftsprüfer in 1030 Wien, Guglgasse 7-9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 16. März 2005, Zl. RV 1878-W/02, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1994 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Rechtsnachfolgerin der P 94 GesmbH, nachdem sie als übernehmende Gesellschaft auf Grund des Verschmelzungsvertrages und des Generalversammlungsbeschlusses je vom 24. September 2003 mit der P 94 GesmbH als übertragender Gesellschaft verschmolzen worden war, was am 1. November 2003 ins Firmenbuch eingetragen wurde.

Im Gefolge einer bei der P 94 GesmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung hielten die Prüfer in ihrem Bericht vom 20. November 2000 (Tz 14) fest, die im Jahr 1993 gegründete P 94 GesmbH habe mit Schreiben vom 27. September 1994 dem Finanzamt den Zusammenschluss der P 94 GesmbH ("Geschäftsherr") mit der (Anm. zT als Treuhänder für nicht näher genannte Anleger auftretenden) S GmbH ("atypisch stiller Gesellschafter") zu einer Mitunternehmerschaft gemeldet. Die gesamte Zeichnungssumme habe 81,620.000 S betragen, wovon 51 % auf die Einlage entfallen und 49 % als Darlehen zur Verfügung gestellt worden seien. Für dieses unverzinste Darlehen sei die Rückzahlung, bei wirtschaftlicher Möglichkeit, in den Jahren 1996 und 2002 zugesagt worden. Eine frühestens im Jahr 2002 einlösbare Bankgarantie habe die Rückzahlung gesichert. Im Jahr 1994 seien von der gesamten Zeichnungssumme noch 11,830.000 S ausständig gewesen. Das Beteiligungsverhältnis für die Mitunternehmerschaft sei im Verhältnis des Stammkapitals der GesmbH (500.000 S oder 1,18 %) zu den Einlagen der Beteiligten (41,626.200 S oder 98,82 %) festgelegt worden.

Gemäß § 7 des Gesellschaftsvertrages würden die atypisch stillen Beteiligten rückwirkend mit Beginn des Geschäftsjahres der stillen Gesellschaft am Gewinn und Verlust des Unternehmens im Verhältnis der bis zur Bilanzerstellung einbezahlten atypisch stillen Gesellschaftereinlage zum Stammkapital des Geschäftsherrn teilnehmen. Nach einer Zusatzvereinbarung stelle nicht die Zahlung, sondern die Zeichnungssumme Basis für die Verlustzuweisung an die Gesellschafter dar. Die Regelung über die Gewinn- und Verlustbeteiligung laut Gesellschaftsvertrag sehe vor, dass der einzelne Anleger über seine Einlage hinaus Verluste zu übernehmen habe und zwar bis zu 294 % seiner Einlage. Weitere Verlustzuweisungen seien nicht mehr vorgesehen. Darüber hinausgehende Verluste seien dem Geschäftsherrn zuzuweisen. Gewinne seien zunächst dem Geschäftsherrn, der P 94 GesmbH, zuzuweisen, bis dessen übernommene Verluste abgedeckt seien, dann erst könnten den Anlegern Gewinne zugewiesen werden. Für einzelne Zeichner seien abweichend von der Verlustobergrenze von 294 % abweichende Vereinbarungen mit höherer Verlustobergrenze (392 %) getroffen worden.

Dem Prospekt für diese Beteiligung sei eine Prognoserechnung beigelegen, die bei der Hingabe einer Zeichnungssumme von 104.000 S (einschließlich Agio) im Jahr 1994 einen Rückfluss dieser Mittel bis zum Jahr 2003 im Ausmaß von 106.597 S veranschlage (Darlehensrückzahlungen 1996 in Höhe von 25.000 S und 2003 in Höhe von 24.000 S, vermindert um verschiedene Gebühren von 6.000 S, sowie eine Abschichtungszahlung von 67.197 S). Neben diesem Mehrbetrag in Höhe von 2.597 S werde eine zu erwartende Steuergutschrift von 31.775 S genannt. Sollte sich ein höherer Abschichtungsbetrag ergeben, würden bis zu 20 % der eingezahlten Gesellschaftereinlage als Kosten anfallen. In diesem Fall wären dies 10.200 S gerechnet von 51.000 S. Weiters würde der Geschäftsherr auf sein Kündigungsrecht verzichten, wenn nicht zumindest 1 % Gesamtgewinn erzielt würde. Wenn jedoch ein Großteil der Beteiligten zum vorgesehenen Termin die Abschichtung begehren würde, so wäre dies nur mittels Aufnahme neuer Beteiligter möglich, oder bei Zuführung von Fremdmittel an die P 94 GesmbH.

Im Prospekt nach dem Kapitalmarktgesetz (KMG-Prospekt) gebe es zahlreiche Hinweise, die darauf gerichtet seien, dass der angestrebte steuerliche Vorteil nicht vereitelt werde, wie zB, dass dieses Beteiligungsmodell im Hinblick auf die Steuersätze nur für natürliche Personen sinnvoll sei, dass bei der Abschichtung ein Verlustausgleich vermieden werden solle und auch dass die Fremdfinanzierung Beteiligungsliebhaberei auslösen könnte.

Laut Prospektmaterial der "P 94 GesmbH und Stille" betreibe der Geschäftsherr - so der Prüfbericht weiter - insbesondere das Leasinggeschäft mit beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Darüber hinaus könne der Geschäftsherr auch Beteiligungen eingehen. Im Lagebericht werde dargelegt, dass von den Gesellschaftereinlagen mindestens 60 % "in solche Anlageformen/in Leasinggeschäfte" fließen sollten, die neben der Rückführung des Kapitals auch eine Verzinsung erwirtschaften sollten, die sich an der Höhe der jeweiligen Anlage oder Festgeldrendite orientiere. Tatsächlich seien Leasinggeschäfte nur im untergeordneten Ausmaß getätigt worden. Im Jahr 1994 hätten die Leasingerlöse 811.666 S und der Buchwert der Leasinggüter 4.351.699 S betragen, wogegen der Wert der Beteiligungen im selben Jahr 44,500.000 S betragen habe. Im Jahr 1995 habe der Buchwert der Leasinggüter 3,760.000 S und im Jahr 1996 habe er 1,913.000 S betragen. Eine werbende Tätigkeit für die Leasinggeschäfte habe nicht nachgewiesen werden können, obwohl die verbuchten Ingangsetzungskosten des Betriebes mehr als 6,000.000 S, die Vertriebskosten mehr als 5,500.000 S und die Kosten der Werbung mehr als 1.800.000 S betragen hätten. Eine Ausweitung des Leasinggeschäftes hätte vielmehr eine weitere Darlehensaufnahme erfordert, die jedoch von den Banken nicht gewährt worden sei. Mit dem Geschäftsherrn, an dessen Unternehmen man sich beteiligt habe, seien Zusatzvereinbarungen geschlossen worden, die eine feste Bindung der hingegebenen Einlage an den

zugewiesenen Verlust vorgesehen hätten. Darüber hinaus seien als Abschichtungsbetrag zwischen 120 und 150 % der Einlage garantiert gewesen. Die Summe der "Verlusttangenten" habe 1994 rund 179,000.000 S betragen. Nach 1994 seien keine weiteren Beteiligungen mehr eingegangen worden. Damit habe sich das unternehmerische Engagement der P 94 GesmbH erschöpft. Im März 1997 hätten 99,51 % der Beteiligten der P 94 GesmbH ihre Mitunternehmeranteile in die F AG eingebracht. Grund dafür sei laut Lagebericht der "P 94 GesmbH und Stille" für 1996 die Veränderung der steuerlichen Lage bezogen auf die atypisch stillen Beteiligten gewesen, die den Veräußerungsgewinn dem vollen Steuersatz zu unterziehen hätten.

Auf Grund dessen hielten die Prüfer die Mitunternehmerstellung der Beteiligten an der P 94 GesmbH für nicht gegeben. Ein Unternehmerrisiko liege nicht vor, weil die Beteiligungen an einem Unternehmen erfolgt seien, dessen Geschäftsumfang genau festgelegt gewesen sei und welches dann auch keine weiteren Tätigkeiten mehr vorgenommen habe. Für die vom einzelnen Anleger geleistete Einlage - eine weitere Form einer Nachschussverpflichtung sei ausgeschlossen - sei eine genaue Verwendung angegeben gewesen und damit verbunden eine festgelegte Erfolgszusage. Neben dem Leasinggeschäft, das nicht nachhaltig weiter betrieben worden sei, habe es für die eingegangenen Beteiligungen feste Ergebnisabsprachen gegeben. Andererseits hätten die Beteiligten feste, nach oben begrenzte Verlustzusagen erhalten, die nach einem Jahr erfüllt worden seien. Der Prognoserechnung könne entnommen werden, dass der überwiegende Ertrag aus dieser Veranlagung aus Steuerersparnissen infolge von Verlustverwertungen resultiert habe, wobei vor allem der Verlust des ersten Jahres entscheidend gewesen sei. Auch eine Unternehmerinitiative sei nach Ansicht der Prüfer nicht gegeben. Das Halten der Beteiligung nur im Wege eines Treuhandverhältnisses und die im Vertrag darüber geregelte Ermächtigung des Treuhänders, Änderungen und Ergänzungen des Gesellschaftsvertrages und der Darlehensvereinbarung mit dem Geschäftsherrn vorzunehmen, wenn diese der Erreichung der wirtschaftlichen Zielsetzung dienten, spreche gegen die erforderliche Unternehmerinitiative. Die den Anlegern im Gesellschaftsvertrag gebotenen Kontrollrechte bestünden in der Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen und im Recht, die Jahresabschlüsse einzusehen. Von der Teilnahme der Geschäftsführung seien die Gesellschafter ausgeschlossen gewesen. Eine Kündigung des Treugebers sei unter Einhaltung einer sechsmonatigen Frist, jedoch nur bei gleichzeitiger Kündigung der kapitalmäßigen Mehrheit der Treugeber möglich. Damit habe der einzelne Treugeber (Gesellschafter) faktisch keine Möglichkeit, das abgeschlossene Treuhandverhältnis ohne wichtigen Grund vorzeitig zu kündigen. Aus den Einvernahmen mit einzelnen Anlegern ergebe sich, dass deren Interesse ursächlich am Erzielen der zugesagten Steuerersparnis gelegen sei. Die Mitwirkung am Unternehmen in irgendeiner Art und Weise sei nicht angestrebt gewesen. "Man" habe die Beteiligung lediglich als Geldanlage mit hoher Rendite angesehen. In Einzelfällen sei das Treuhandverhältnis mit den Treugebern erst nach dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1994 eingegangen worden. Der Treuhänder habe also die Treugeber zum Teil noch gar nicht gekannt. Dennoch sei in allen Fällen, als auch bei erst im Jahr 1995 eingegangenen Treuhandverhältnissen, das Jahresergebnis 1994 den Gesellschaftern zur Gänze zugewiesen worden.

Weiters sei bei den verlustbringenden Unternehmen, an denen sich die P 94 GesmbH beteiligt habe, die behauptete Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen, weil mit festen, von der Einlage abhängigen Verlustzusagen und Zusatzvereinbarungen operiert worden sei, sodass allein schon deshalb keine Verluste im Wege von Tangenten zugewiesen würden. Andererseits handle es sich bei diesen Verlusten zum Teil um konstruierte, willkürlich herbeigeführte Verluste im Rahmen der Einnahmen-Ausgabenrechnung für einen behaupteten Wertpapier- oder Grundstückshandel. Bei Wegfall dieser Verluste fielen auch die "voraus resultierenden Verlustanteile sämtlicher Beteiligten" weg. Somit verbliebe letztlich nur das Ergebnis aus der Tätigkeit des Geschäftsherrn, das zur Verteilung gelangen könne. Die Tätigkeit des Geschäftsherrn erschöpfe sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Eingehen von Leasinggeschäften (fast ausschließlich sale and lease back) mit verbundenen Unternehmen, um sich den Anschein einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu geben und verschiedene Ingangsetzungs- und Werbungskosten zu begründen. Der Umfang der Geschäftstätigkeit im Leasingbereich stehe in keinem Verhältnis zu den angefallenen Kosten.

Gegen die dem Prüferbericht folgenden Bescheide des Finanzamtes, mit denen es feststellte, dass für die Streitjahre 1994 bis 1998 eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe, und welche es im Wesentlichen mit den Ausführungen des Prüferberichtes begründete, berief die P 94 GesmbH mit dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Das Fehlen eines Unternehmerrisikos habe das Finanzamt damit begründet, dass der Geschäftsumfang des Geschäfts genau festgelegt gewesen sei und somit für die geleisteten

Einlagen eine genaue Verwendung vorgegeben gewesen sei. Dies sei auf eine völlige Fehlinterpretation des Anlegerprospektes zurückzuführen, weil der Geschäftsherr Investitionsrichtlinien herausgegeben habe, welche die Verwendung der Zeichnungssumme erläuterten. Dabei werde hinsichtlich des Risikokapitals auf Investitionen in Beteiligungen gesprochen und würden demonstrativ Unternehmungen aufgezählt, mit denen zum Zeitpunkt der Erlassung dieser Richtlinien Beteiligungsgespräche geführt worden seien. In eben diesen Richtlinien werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Kapitalrückführung und Dividende als nicht gesichert anzusehen seien. Die Begrenzung der Verlustzuweisung für das erste Jahr unter Ausschluss für Folgejahre sei für kapitalgebende Mitunternehmer eine übliche Konstruktion. Wie man bei einer Kapitaleinlage eine Nachschusspflicht ausschließen könne, müsse auch eine Verlustzuweisung betraglich begrenzt werden können, ohne deswegen die Anerkennung der Mitunternehmerschaft zu gefährden. Die Ansicht, dass der Prognoserechnung über die steuerlichen Vorteile hinaus kaum zu erwartende Gewinne zu entnehmen seien, übersehe, dass in dieser Prognoserechnung die Beteiligungsveräußerung nicht berücksichtigt sei. Gerade bei der Entwicklung von Unternehmensbeteiligungen stehe aber die Wertsteigerung im Beteiligungsansatz im Vordergrund. Zur Unternehmerinitiative erkenne das Finanzamt zwar an, dass Stimm- und Kontrollrechte analog den Rechten eines Kommanditisten vertraglich vorgesehen seien, doch schließe das Finanzamt die Unternehmerinitiative dadurch aus, dass die Anleger (Mitunternehmer) über einen Treuhandvertrag entmündigt würden, weil nur Treugeberweisungen vom Treuhänder zu berücksichtigen seien, wenn mehr als 50 % der Treugeber einen entsprechenden Auftrag stellten. Hier übersehe das Finanzamt, dass es im Wesen des Anlegersystems als Kapitalmarktinstrument liege, die Stimm- und Kontrollrechte der einzelnen Geldgeber zu bündeln, um mit mehr Kompetenz und Einfluss gegenüber dem Geschäftsherrn auftreten zu können. Im Übrigen falle nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1994, 93/15/0163, VwSlg 6.870/F, die Unternehmerinitiative als Beurteilungskriterium weg.

Für die Beurteilung, ob es sich um eine Mitunternehmerschaft oder eine Dahrlehensgewährung handle, sei die Geschäftstätigkeit des Geschäftsherrn unerheblich.

Gegen die nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung erlassene Erledigung der belangten Behörde vom 21. Oktober 2004 erhob die Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof Beschwerde. Diese Beschwerde wies der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 19. Jänner 2005, 2004/13/0167, zurück, weil die bekämpfte Erledigung keine Bescheidqualität erlangt hatte. Sie war nämlich nicht (auch) an die Beschwerdeführerin gerichtet gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie gab in der Begründung ihres Bescheides u.a. den Prüferbericht und die Berufung wörtlich wieder und führte aus, der Mitunternehmerbegriff werde durch Merkmale bestimmt, die für die Gesellschafter einer OHG und KG typisch seien. Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei zwei Kriterien im Vordergrund stünden, nämlich die Übernahme eines Unternehmerrisikos "und/oder" Unternehmerinitiative. Nach wörtlicher Wiedergabe von Stellen aus dem Schrifttum fuhr die belangte Behörde fort, im Beschwerdefall sei das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bei einer atypisch stillen Gesellschaft zu prüfen. Das Beteiligungsangebot laute "Hochrentierliche Beteiligungsmöglichkeit für Top-Privatanleger". Die Beteiligung werde damit beworben, dass die Beteiligung insbesondere für unbeschränkt steuerpflichtige Personen konzipiert sei, die ein hohes zu versteuerndes Einkommen erzielen und zur Einkommensteuer veranlagt würden. Es handle sich um eine Beteiligung, die auf der Grundlage eines steueroptimierten Konzeptes in Form einer atypisch stillen Beteiligung errichtet worden sei. Die Beteiligung sei mit einem Darlehen im Ausmaß von 49 % der Zeichnungssumme kombiniert. Ein weiterer Anreiz sei, dass sich bei einem Grenzsteuersatz von 50 %, einer Verlustzuweisung von 150 % und der geplanten Abschichtung - bezogen auf die Zeichnungssumme - eine Nettorendite von etwa 12 % jährlich ermitteln lasse. Für 1994 könne ein Verlust bis zu 150 % der Zeichnungssumme erwartet werden, für die Folgejahre seien Gewinne geplant, die zur steuerlichen Optimierung thesauriert würden. In allen aufgezählten Punkten werbe das Beteiligungsmodell mit dem steuerlichen Aspekt, dass durch die zugewiesenen Verluste die Rendite höher als bei anderen Veranlagungen sei. Ein Misserfolg der Unternehmen, an denen der Steuerpflichtige über einen Treuhänder als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt sei, sei u.a. eine Voraussetzung für die hohe "Dividende", denn durch die anfangs erzielten Verluste, die dem atypisch stillen Gesellschafter bis zu einer vertraglich festgesetzten Höhe zugerechnet würden, erspare sich der atypisch stille Beteiligte Steuern. Somit gehe der atypisch stille Gesellschafter kein Risiko ein. Die hohe "Dividende" ergebe sich auf Grund der ihm zugerechneten Verluste. Das Unternehmerrisiko als Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sei somit nicht vorhanden.

Dass die hohen "Dividenden" vor allem auf der Ausnutzung des steuerlichen Aspektes beruhten, ginge auch aus einem Protokoll einer Gesellschafterversammlung hervor. "Die Gesellschaft" habe gar nicht einen höheren Gewinn durch unternehmerische Tätigkeit angestrebt, sondern nach Änderung der Rechtslage (Abschaffung des "Halbsteuersatzes" für Veräußerungsgewinne) weiterhin auf "steuerlichen Gewinn" abgezielt. In der erwähnten Gesellschafterversammlung sei ausgesprochen worden, dass der Veräußerungsgewinn, der für den geplanten Veräußerungszeitpunkt vorgesehen gewesen sei, nach der Rechtsänderung nicht mehr mit dem halben Durchschnittssteuersatz besteuert werde, sondern der jeweilige Höchstsatz zur Anwendung komme. Dies führe dazu, dass die Rendite nach Steuern auf die Beteiligung von 10 bis 12 % auf annähernd 0 % sinke. Die gesetzlichen Änderungen seien nach Ansicht der belangten Behörde ein Risiko, jedoch nicht ein Unternehmerrisiko. Dieses sei im Beschwerdefall nicht gegeben. Die hohen Verluste und deren Zuweisung an die atypisch stillen Gesellschafter seien mit ein Teil des Konzeptes zur Erreichung einer hohen "Dividende".

Nach neuerlicher Wiedergabe von Stellen aus dem Schrifttum führte die belangte Behörde aus, nach dem "KMG-Prospekt" werde der Zeichner durch Abschluss dieser Beteiligung Unternehmer mit vielen der damit verbundenen Chancen und Risken, wie sie bei einer Unternehmensbeteiligung systemimmanent seien, bis hin zum teilweisen Verlust des eingesetzten Kapitals. Laut Berechnungsbeispiel sei die nicht in einem Darlehen bestehende Hälfte des eingesetzten Kapitals die risikobehaftete Anlage als atypisch stiller Gesellschafter. Doch "laut Rechenbeispiel" sei selbst bei gesamtem Verlust des eingesetzten Kapitals "eine Rendite auf Grund der Steuerersparnis für den Anleger gewinnbringend". Im Falle eines Verkaufes sei der Abschichtungsbetrag mit dem halben Steuersatz zu versteuern. Bei diesem Modell sei das einzige Risiko, dass die Verluste steuerlich nicht anerkannt würden. "Im Zuge der Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft zwischen dem Geschäftsherrn, der P 94 GesmbH, und der S GmbH erfüllen die Satzung, Verfassung, der Gesellschaftsvertrag usw. die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft, indem sie den Anlegern einen unmittelbaren Zutritt zu den Erfolgen des Unternehmens verschaffen". Im Beteiligungsanbot sei jedoch die Rendite vorgegeben, unabhängig von einem etwaigen Unternehmenserfolg (50 %iger Steuersatz, 150 % Verlustzuweisung, planmäßiges Rückzahlen des Darlehens, planmäßiges Abschichtungsguthaben). "Die Betriebsprüfung" führe aus, dass der Geschäftsumfang genau festgelegt gewesen sei und auch tatsächlich keine weitere Tätigkeit mehr vorgenommen worden sei. Für die vom einzelnen Anleger geleistete Einlage sei eine genaue Verwendung angegeben und damit eine festgelegte Erfolgszusage gegeben gewesen. Die Verwertung eines von Beginn weg feststehenden Verlustausmaßes im Bezug auf eine gewisse Einlagenhöhe sei unabhängig vom tatsächlichen wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens im Vordergrund gestanden.

Nach weiterer Wiedergabe eines Artikels aus dem Schrifttum fuhr die belangte Behörde fort, auch die in der Berufung angeführten Investitionsrichtlinien für die P 94 GesmbH wiesen ausdrücklich darauf hin, dass Kapitalrückführung und "Dividenden" nicht als gesichert angesehen werden könnten. Dem Berufungsvorbringen, die angeführte Abschichtung sei voll zu versteuern, entgegnete die belangte Behörde, dass - wie bereits "von der Betriebsprüfung" ausgeführt - die Geschäftstätigkeit der P 94 GesmbH nicht darauf ausgerichtet gewesen sei, stille Reserven oder einen Firmenwert "anwachsen" zu lassen. Einer vertraglichen Zusicherung einer Abschichtung zum Verkehrswert könne daher keine Bedeutung zugemessen werden. Infolge der hohen Verlustzuweisung sei selbst bei Nichterreichen des prognostizierten Abschichtungsbetrages der Rückfluss des eingesetzten Kapitals in Form der Steuerersparnis gewährleistet. Für die Erzielung der zugesagten Rendite sei daher primär die Einkommensteuergutschrift des Jahres der Verlustzuweisung von Bedeutung.

Zur Unternehmerinitiative führte die belangte Behörde aus, bei Publikumsgesellschaften sei die Einschaltung eines Treuhänders häufig vorgesehen. Erfolge die Zwischenschaltung eines Treuhänders, so erfolge die Wahrnehmung der Beteiligungsrechte vor allem nur mit dem Gedanken der sinnvollen und zweckmäßigen Ausübung der Verwaltungsrechte. Auch im Beschwerdefall habe die Treuhandgesellschaft den Sinn gehabt, dass Stimm- und Kontrollrechte der einzelnen Geldgeber gebündelt würden, um mit mehr Kompetenz und Einfluss gegenüber dem Geschäftsherrn auftreten zu können. Im Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft zwischen dem Geschäftsherrn, der P 94 GesmbH, und der S GmbH werde festgehalten, dass der atypisch stille Gesellschafter an der Geschäftsführung nicht beteiligt sei. Er wirke insbesondere nicht an der Beschlussfassung bei Änderungen des Geschäftsgegenstandes des Geschäftsherrn und sonstigen wesentlichen Fragen, wie die Bestellung der Organe des Geschäftsherrn und Beschlüssen über Kapitalmaßnahmen mit. Ausgehend von den im angeführten Gesellschaftsvertrag erwähnten Rechten - so die belangte Behörde weiter - stünden dem Treuhänder keine

wesentlichen Rechte zu, sohin auch dem Treugeber nicht. Da der Treuhänder gegenüber dem "Geschäftsführer P 94" keinerlei Rechte habe, sei im Beschwerdefall von den Gesellschaftern keine Unternehmerinitiative entwickelt worden. Im Übrigen teile die belangte Behörde die "von der Betriebsprüfung" im zitierten Betriebsprüfungsbericht vertretene Rechtsansicht im Hinblick auf Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative; auf den Betriebsprüfungsbericht werde ergänzend verwiesen.

Schließlich führte die belangte Behörde aus, fraglich sei weiters, wie weit der Gesellschaft überhaupt Gewinnabsicht unterstellt werden könne. Im ersten Jahr sei ein sehr hoher Verlust erzielt worden, in den folgenden Jahren seien aber keine offensichtlichen Änderungen an der Unternehmensstrategie vorgenommen oder neue Beteiligungen erworben worden. "Wie auch den Ausführungen der Betriebsprüfung zu entnehmen ist", sei vom Geschäftsherrn keine Geschäftstätigkeit mit Gewinnabsicht ausgeübt worden. Wenn jedoch die Gewinnabsicht in Zweifel gezogen werden könne, lägen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, was auch eine Mitunternehmerschaft mit Gewinnanteilen ausschließe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2000/14/0153).

Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. April 2005, 2000/15/0058, und vom 19. Oktober 2006, 2002/14/0108).

Eine unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist. Es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist; diese Beteiligung muss jedenfalls für den Fall der Auflösung der Gesellschaft bestehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2004/15/0126).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen hat, muss die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist dabei die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, worunter nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen oder der Bekundungen von Prüfungsorganen, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes gemeint ist, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl. insbesondere das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, und etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. März 2006, 2001/14/0224, sowie vom 23. Mai 2007, 2004/13/0033).

Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid nicht. Die in die Wiedergabe von Schrifttumsstellen eingestreuten Auszüge aus einem Anlegerprospekt oder dem Vertrag über die Gründung der behaupteten unechten stillen Gesellschaft, ohne die wesentlichen Teile dieser Dokumente wiederzugeben und ohne zu unterscheiden, was als Feststellung der belangten Behörde, was als Auszug etwa aus dem Anlegerprospekt und was als Feststellung der Prüfer anzusehen ist, ersetzen eine zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung nicht.

Ob die der belangten Behörde nach dem Bild der Aktenlage vorliegenden Ermittlungsergebnisse solche Sachverhaltsfeststellungen als Ergebnis einer nicht erfolgreich angreifbaren Beweiswürdigung hätten erkennen lassen,

deren rechtliche Würdigung den Spruch des angefochtenen Bescheides hätte tragen können, hat der Verwaltungsgerichtshof nicht zu untersuchen, weil ihm auf Grund einer Bescheidbeschwerde von der Bundesverfassung nur die Prüfung der Gesetzmäßigkeit des vor ihm angefochtenen Bescheides aufgetragen, er aber nicht dazu berufen ist, den von der belangten Behörde - wie hier - unzureichend geleisteten Begründungsaufwand selbst zu erbringen.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass das Abstellen der belangten Behörde auf einen "Gesamtgewinn", der sich durch die Steuerersparnisse ergebe, für die Beurteilung nicht ausschlaggebend sein kann, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt. Würden sich tatsächlich - von einer solchen Ergebnisschau abgesehen - laufend Verluste ergeben, könnte die belangte Behörde mit den im angefochtenen Bescheid nur angedeuteten Überlegungen zu einer Liebhaberei ohne die im Hinblick auch auf die jeweils anwendbare Rechtsfrage (Liebhabereiverordnungen) notwendigen Sachverhaltsfeststellungen den angefochtenen Bescheid nicht tragfähig begründen.

Mit der Rüge, die belangte Behörde habe vor Erlassen der erwähnten Erledigung vom 21. Oktober 2004 eine mündliche Verhandlung auf Antrag der Beschwerdeführerin durchgeführt, mit dem angefochtene Bescheid jedoch durch einen Senat entschieden, welcher nicht dieselbe Zusammensetzung aufgewiesen habe wie jener Senat, vor welchem die mündliche Verhandlung stattgefunden habe, zeigt die Beschwerdeführerin einen weiteren Verfahrensfehler auf, denn diese Vorgangsweise kommt dem gänzlichen Unterlassen der mündlichen Verhandlung gleich (vgl. dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 28. November 2001, 97/13/0138).

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Von der beantragten Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 27. Februar 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2005130050.X00

Im RIS seit

18.03.2008

Zuletzt aktualisiert am

24.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at