

TE Vwgh Erkenntnis 2006/7/26 2001/14/0122

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.07.2006

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde 1. der A Gesellschaft mbH und 2. des P U, beide in L und vertreten durch Dr. Erhard Hackl, Dr. Karl Hatak, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Hofgasse 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 27. Dezember 2000, Zlen. RV-148.96/1-7/1996, RV- 051.97/1-7/1997, RV-084.97/1-7/1997 und RV065/1-7/1998, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1990 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde im Instanzenzug aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1990 bis 1996 nicht stattfindet.

Begründend ging die belangte Behörde von folgendem Sachverhalt aus:

Im Jahr 1990 habe sich der Zweitbeschwerdeführer entschlossen, den Ausgleich des Mag. Georg A, der zwei "Altstadtlokale" (in der Folge: Gaststätten) betrieben hatte, zu finanzieren. Im Hinblick auf das zu jener Zeit negativ besetzte Erscheinungsbild des Zweitbeschwerdeführers in der Öffentlichkeit habe dieser jedoch nach Außen nicht in Erscheinung treten wollen. Deshalb sei mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Juli 1990 die erstbeschwerdeführende GmbH gegründet worden, als deren Gesellschafter Dr. T (zu 75 %) und Dr. M (zu 25 %) aufgetreten seien. Diese hätten die Anteile treuhändig (Dr. T) für den Zweitbeschwerdeführer und (Dr. M) für dessen Ehefrau gehalten. Anlässlich der Scheidung der Ehe des Zweitbeschwerdeführers sei mit Notariatsakt im Jahr 1991 der Anteil der Ehefrau an der Erstbeschwerdeführerin treuhändig an den Zweitbeschwerdeführer abgetreten worden, sodass dieser seither im Wege der Treuhand einziger Eigentümer der Erstbeschwerdeführerin sei.

Am 23. Juli 1990 hätten der Zweitbeschwerdeführer und seine Ehefrau einen Kreditvertrag mit einer Bank über einen Investitionskredit in Höhe von S 3,5 Millionen abgeschlossen, wobei die Zahlung von S 3,3 Millionen an den Ausgleichsverwalter des Mag. Georg A bis spätestens 26. November 1990 vorgesehen gewesen sei. Debetzinsen in Höhe von 10,25 % seien vereinbart worden. Am 31. August 1990 sei der vom Ausgleichsverwalter "ermächtigte" Kaufvertrag zwischen Mag. Georg A und der Erstbeschwerdeführerin über die beiden Gaststätten gefolgt, wobei als Kaufpreis S 3,4 Millionen und als Kaufgegenstand das vorhandene Anlagevermögen, der "good will" des Unternehmens, die Mietrechte hinsichtlich des Unternehmens und das vorhandene Warenlager vorgesehen gewesen seien. Der Kaufpreis sollte mit der Unterzeichnung bar an den Gläubigersachwalter entrichtet werden.

Am 3. September 1990 sei zwischen der Erstbeschwerdeführerin und Mag. Georg A (mit ausdrücklicher Genehmigung des Gläubigersachwalters) hinsichtlich der erworbenen Gaststätten ein Pachtvertrag abgeschlossen worden.

Nach der wiederholten Aussage des Zweitbeschwerdeführers sei am 10. Oktober 1990 ein Vertrag über die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen der Erstbeschwerdeführerin und dem Zweitbeschwerdeführer beim Finanzamt für Gebühren- und Verkehrssteuer angezeigt worden. Danach habe sich der Zweitbeschwerdeführer verpflichtet, eine Einlage von S 3,3 Millionen zu leisten, dafür sollte er im Verhältnis der stillen Einlage zum einbezahlten Stammkapital des Geschäftsherren am Gewinn und Verlust sowie obligatorisch am Firmenwert und den stillen Reserven beteiligt sein und dafür unabhängig vom Gewinn oder Verlust eine Verzinsung der Kapitaleinlage in Höhe von 10,25 % (gebunden an Schwankungen der Sekundärmarktrendite zuzüglich 1,5 %) jährlich erhalten. Zweck dieser Gesellschaft sei die bloße Vermögensverwaltung gewesen, weswegen der steuerliche Vertreter der Erstbeschwerdeführerin auch (und zwar mit Wissen der Wirtschaftstreuhandkammer) als deren Geschäftsführer habe auftreten können. Der steuerliche Vertreter der Erstbeschwerdeführerin sei tatsächlich bis 28. Jänner 1994 Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin gewesen, welche nach Kündigung des Pachtvertrages mit Mag. Georg A zum 31. Dezember 1993 zu diesem Zeitpunkt die rein vermögensverwaltende Tätigkeit aufgegeben habe.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, würden gemeinschaftliche Einkünfte aus Vermögensverwaltung erzielt, wenn natürliche Personen als unechte stille Gesellschafter mit einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Gesellschaft eingingen, wobei allerdings die Einkünfte der GmbH auf Grund der Anordnung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 solche aus Gewerbebetrieb seien. Bei Anwendung dieser Rechtsprechung sei allerdings zunächst zu prüfen, ob durch den gegenständlich abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag und die vorangegangenen Ereignisse (Gründung der Erstbeschwerdeführerin, Kreditaufnahme) überhaupt eine steuerlich anzuerkennende unechte stille Gesellschaft zustande gekommen sei. Verträge zwischen einer Gesellschaft und deren Gesellschaftern seien nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie den Kriterien entsprächen, welche für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien. Danach seien solche Verträge dann anzuerkennen, wenn diese Vereinbarungen nach Außen hinreichend zum Ausdruck gekommen seien, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Gegenständlich sei schon zweifelhaft, wie die Tatsache zu werten sei, dass nach dem Inhalt der vorliegenden Verträge jene Summe, welche als Einlage des Zweitbeschwerdeführers in die zu gründende stille Gesellschaft gedacht gewesen sei, laut Kaufvertrag vom 31. August 1990 bei dessen Unterzeichnung zu erlegen gewesen sei, der Vertrag über die Errichtung einer unechten stillen Gesellschaft aber erst am 10. Oktober 1990 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden sei. Es gebe also einen Zeitraum von mehr als einem Monat, in welchem eine Leistung vom Zweitbeschwerdeführer und seiner Ehefrau (beide hatten gemeinsam den benötigten Geldbetrag mit Kreditvertrag vom 23. Juli 1990 aufgenommen) vorgelegen sei, obwohl es zu diesem Zeitpunkt noch keinen nach Außen zum Ausdruck gekommenen Gesellschaftsvertrag gegeben habe, der die Einlage des an den Ausgleichsverwalter des Herrn Mag. Georg A bezahlten Betrages von S 3,3 Millionen vorgesehen habe. Da rückwirkende Parteienvereinbarungen an sich steuerlich unbeachtlich seien, könne die Vereinbarung über die Leistung einer stillen Einlage nur dann anerkannt werden, wenn es vor dem schriftlich vorliegenden Gesellschaftsvertrag eine gleiche mündliche Vereinbarung zwischen dem Zweitbeschwerdeführer und seiner Ehefrau (als Treugeber der Erstbeschwerdeführerin) und dem Zweitbeschwerdeführer (als stiller Gesellschafter) gegeben hätte. Dafür, dass eine solche mündliche Vereinbarung nach Außen in irgendeiner Weise in Erscheinung getreten sei, gebe es keinen Hinweis und werde dies auch von den Beschwerdeführern nicht behauptet. Es fehle einer eventuellen mündlichen Vereinbarung vor dem 10. Oktober 1990 daher schon am nach Außen "ausreichend in Erscheinung treten".

Aber auch der Inhalt der Vereinbarung vom 10. Oktober 1990 sei zweifelhaft. Zwar fänden sich in diesem Schriftstück Regelungen darüber, dass der stille Gesellschafter im Verhältnis der stillen Einlage zum einbezahlten Stammkapital am Gewinn und Verlust sowie obligatorisch am Firmenwert und an den stillen Reserven beteiligt sei und dass die Kapitaleinlage des Stillen unabhängig vom Gewinn oder Verlust im Ausmaß von 10,25 % (dem gleichen Prozentsatz wie der zur Finanzierung des Kaufpreises der Gaststätten aufgenommene Kredit der Ehegatten) verzinst hätte sein sollen. Eine entsprechende Verzinsung der Einlage sei jedoch nicht durchgeführt worden bzw. seien die Rückzahlungen des Kredites von der Erstbeschwerdeführerin getragen worden, obwohl keine derartigen Regelungen im gegenständlichen Gesellschaftsvertrag enthalten seien. Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführer begründe dies in der Berufung damit, dass unmittelbar im Anschluss an den stillen Gesellschaftsvertrag dieser mittels zusätzlicher Vereinbarung geändert worden sei. Würden aber Vereinbarungen kurzfristig in wesentlichen Punkten geändert, ohne dass deren geänderter Inhalt nach Außen irgendwie zum Ausdruck gelange, so könne auch nicht mehr davon gesprochen werden, dass diese Vereinbarungen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten. Ein Gesellschaftsfremder hätte aber für den Fall eines Vertrages über die Gründung einer unecht stillen Gesellschaft schon aus Beweis Zwecken auf einer sofortigen schriftlichen Fixierung aller Vertragsbestandteile bestanden.

Zu untersuchen sei auch, ob ein Dritter, der sich an der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis orientiere, an der Erstbeschwerdeführerin mit einer Einlage von S 3,3 Millionen beteiligt hätte. Dazu sei festzuhalten, dass die Finanzierung des Ausgleiches eines Gemeinschuldners in der Absicht, ihm die Fortführung derjenigen Betriebe zu ermöglichen, welche zu seiner finanziellen Situation geführt hätten, ein riskantes Geschäft sei, welches üblicher Weise nur eingegangen werde, wenn im Verhältnis zum eingegangenen Risiko überdurchschnittlicher Gewinn in kurzer Zeit winke. Tatsächlich habe sich das in diesem Geschäft immanente Risiko auch Ende 1993 verwirklicht, weil der ehemalige Gemeinschuldner Mag. Georg A als Pächter weggefallen sei und die gekauften Gaststätten auf eigene Rechnung hätten weitergeführt werden müssen. Selbst nach der Darstellung der Beschwerdeführer, welche die günstigsten Voraussetzungen für die Berechnung der erwarteten Ergebnisse herangezogen habe, die in der Realität in keiner Weise hätte eingehalten werden können, hätte sich in der Zeit von 1990 bis 1996 ein kumulierter Gewinn von S 331.000,-, also von weniger als 10 % des eingesetzten Kapitals, welches selbst zu einem Zinssatz von 10,25 % fremdfinanziert gewesen sei, ergeben. Es könne daher gesagt werden, dass eine angestrebte unechte stille Beteiligung an der Erstbeschwerdeführerin in der behaupteten Form nicht nur riskant, sondern auch von vornherein wirtschaftlich nicht vernünftig gewesen wäre, und deshalb sich ein nach Gewinn strebender fremder Dritter unter diesen Bedingungen (nicht einmal Fixverzinsung des eingesetzten Kapitals) nicht an der Erstbeschwerdeführerin beteiligt hätte.

Könne unter diesen Gesichtspunkten der an den Ausgleichsverwalter des Mag. Georg A geleistete Betrag von S 3,3 Millionen nicht als unecht stille Beteiligung der Erstbeschwerdeführerin angesehen werden, sei vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu fragen, wie die Vorgänge, wonach vom Zweitbeschwerdeführer und seiner Ehefrau im Juli 1990 gemeinsam ein Investitionskredit in Höhe von S 3,5 Millionen fünf Tage nach Gründung der Erstbeschwerdeführerin aufgenommen worden sei, laut Kaufvertrag vom 31. August 1990 S 3,3 Millionen mit Vertragsunterzeichnung von der Erstbeschwerdeführerin zu bezahlen gewesen seien und der Zweitbeschwerdeführer sich im Nachhinein allein gegenüber der Erstbeschwerdeführerin verpflichtet habe, S 3,3 Millionen als unecht stiller Gesellschafter einzulegen, steuerrechtlich einzuordnen seien.

Im Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 95/13/0171, 0174, bringe der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen einer GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern steuerlich nicht anzuerkennen sei, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen. Lege man den Überlegungen zum konkreten Fall den Lebenssachverhalt zugrunde, wonach von einem Ehepaar eine GmbH gegründet und (treuhändig) "gehalten" werde, dieses Ehepaar gemeinsam einen Kredit aufnehme, der von der GmbH dazu verwendet und zurückbezahlt werde, zwei Gaststätten zu erwerben und diese zu verpachten, um einem Dritten den Ausgleich zu ermöglichen, ergebe sich, dass zur Erfüllung des angegebenen Gesellschaftszweckes der GmbH mindestens S 3,3 Millionen nötig gewesen seien und dieser Betrag von den Ehegatten auch zur Verfügung gestellt worden sei. Die Zwischenschaltung einer unecht stillen Gesellschaft erscheine nicht bloß unnötig, sondern es sei auch unklar, ob auf Grund der Tatsache, dass der in Frage stehende Kredit von den Ehegatten gemeinsam aufgenommen, die stille Beteiligung jedoch nur vom Zweitbeschwerdeführer eingegangen worden sei, im Falle der Anerkennung dieser Gestaltung eine Schenkung der Ehefrau an den Zweitbeschwerdeführer über den von ihr aufgenommenen Teil des Kredites vorliege. Es sei daher in wirtschaftlicher

Betrachtungsweise davon auszugehen, dass jene S 3,3 Millionen, welche schon laut Kreditvertrag vom 23. Juli 1990 an den Ausgleichsverwalter des Mag. Georg A zu bezahlen gewesen seien, als Eigenkapital der Erstbeschwerdeführerin anzusehen seien. Dementsprechend könne eine Mitunternehmerschaft zwischen dem Zweitbeschwerdeführer und der Erstbeschwerdeführerin nicht vorliegen, weswegen keine Einkünfte einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO hätten festgestellt werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Es entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass nicht nur bei familiären, sondern auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen wegen der gegebenen besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung die Anwendung der "Angehörigenjudikatur" für geboten gehalten wird (vgl. das bereits im angefochtenen Bescheid zitierte hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1998, 93/14/0192).

Es entspricht auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass danach Verträge nur dann anzuerkennen sind, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1999, 99/13/0039).

Vor diesem Hintergrund ist das Beschwerdevorbringen nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, in welchem ausführlich dargelegt wurde, warum nach Ansicht der belangten Behörde im Beschwerdefall steuerrechtlich davon auszugehen war, dass eine zwischen der erstbeschwerdeführenden GmbH und dem Zweitbeschwerdeführer gebildete unechte stille Gesellschaft nicht vorlag und eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung daher nicht durchzuführen war.

Unbestritten bleibt die Begründung des angefochtenen Bescheides, wonach hinsichtlich des abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages zur Gründung der atypischen stillen Gesellschaft nicht von einem solchen mit eindeutigem, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt gesprochen werden könne.

Die in der Beschwerde zum Ausdruck gebrachte Ansicht, der am 23. Juli 1990 abgeschlossene Kreditvertrag wäre ohne die vor dem 14. September 1990 bestehende Absicht des Beschwerdeführers, sich "in der gewählten Art am Unternehmen der Erstbeschwerdeführerin zu beteiligen" sinnlos gewesen, ist schon deswegen nicht nachvollziehbar, weil nach der unbestrittenen Sachverhaltsannahme der belangten Behörde Vertragspartner des Kreditvertrages auch die Ehefrau des Zweitbeschwerdeführers war, nach dem Vertrag über die atypisch stille Beteiligung aber der Zweitbeschwerdeführer alleine (im Wege seiner Einlage) die für den Ankauf der Gaststätten benötigten Geldmittel zur Verfügung hätte stellen sollen. Gerade wenn man davon ausgeht, dass der Erstbeschwerdeführer schon zum 23. Juli 1990 die Absicht gehabt hätte, zur Finanzierung des Ankaufes der Gaststätten eine entsprechende Gesellschaft mit der Erstbeschwerdeführerin zu gründen, ist die Aufnahme des Investitionskredites durch ihn und seine Ehefrau - worauf die belangte Behörde hingewiesen hat - unverständlich.

Ob zwischen Mag. Georg A und dem Zweitbeschwerdeführer verwandtschaftliche Beziehungen bestanden, ist entgegen der Beschwerdeannahme nicht entscheidend, weil die belangte Behörde nicht einem Vertrag, an welchem Mag. Georg A als Vertragspartner beteiligt gewesen wäre, die Anerkennung versagt hat, sondern ausschließlich dem zwischen den Beschwerdeführern abgeschlossenen Vertrag. Soweit im Zusammenhang damit in der Beschwerde die betriebswirtschaftlichen Überlegungen zum Ausdruck gebracht werden, die zur "Übernahme der Gaststätten" geführt hätten und im Rahmen dessen unter Erwähnung eines Veräußerungsgewinnes von rund 2,2 Millionen Schilling im Jahr 1997 ein "hohes Potential an stillen Reserven" angesprochen werden, sei einerseits darauf hingewiesen, dass die Gaststätten von der erstbeschwerdeführenden GmbH "übernommen" worden waren und andererseits in Erinnerung gerufen, dass der Kaufpreis 3,4 Millionen Schilling betragen hatte.

Mit dem Beschwerdevorbringen, es stehe - bis zu den Grenzen des § 22 BAO - jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster gesetzlich vorgesehener Abgabenbelastung, erreicht wird, wird übersehen, dass eine entsprechende Gestaltung und Ordnung auch den Kriterien der "Angehörigenjudikatur" entsprechen muss. Zutreffend weist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zur Beschwerde darauf hin, dass im Rahmen eines entsprechenden Fremdvergleiches nicht ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zum Vergleich heranzuziehen ist, welcher die Steuerlast "seiner" Kapitalgesellschaft mindern will, sondern eine der Kapitalgesellschaft "fremd" gegenüber stehende Person. Dass eine solche Person unter sonst gleichen Bedingungen (nämlich bei den im angefochtenen Bescheid

dargestellten geringen Gewinnchancen bei hohem Risiko) im Beschwerdefall bereit gewesen wäre, eine atypisch stille Gesellschaft mit der Erstbeschwerdeführerin einzugehen, behaupten auch die Beschwerdeführer nicht.

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

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

Wien, am 26. Juli 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2001140122.X00

Im RIS seit

18.08.2006

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at