jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/8/10 2001/13/0288

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.08.2005

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §200 Abs1;
BAO §200 Abs2;
BAO §24 Abs1 lite;
BAO §279 Abs1;
BAO §289 Abs2;
BewG 1955 §14;
BewG 1955 §19;
BewG 1955 §3;
EStG 1988 §4;
FinStrG §28 Abs6;
GewStG §4 Abs1;
HGB §109;
HGB §121;
HGB §161;
HGB §163;
HGB §167 Abs3;
HGB §167;
HGB §178;
HGB §180 Abs1;
HGB §182 Abs1;
HGB §182 Abs2;
VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2001/13/0287 E 10. August 2005

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde 1. der N Verwertungs GmbH & Mitgesellschafter und 2. der T-Leasinggesellschaft m.b.H., beide in P, beide vertreten durch Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft (OEG) in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat Ia) vom 10. Juli 2000, GZ. RV/279-15/08/97, betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1990, 1. Jänner 1991, 1. Jänner 1992 und 1. Jänner 1993, 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

Im Zeitraum vom 24. November 1989 bis 10. April 1992 beteiligten sich insgesamt sechs Gesellschaften, teilweise als Treuhänder für diverse Anleger, an der N GmbH als atypisch stille Gesellschafter mit Einlagen zwischen 3 Mio. S und 43,7 Mio. S.

Nach den insoweit unstrittigen Feststellungen im angefochtenen Bescheid lassen sich die Bestimmungen der Gesellschaftsverträge im Wesentlichen folgendermaßen zusammenfassen:

"Die atypisch stillen Gesellschafter sind am Ergebnis sowie am Vermögen (inklusive stiller Reserven und Firmenwert) des Geschäftsherrn quotenmäßig im Verhältnis der Höhe der gesamten festen Einlagenkonten zum Eigenkapital des Geschäftsherrn beteiligt.

Als Ergebnis gilt der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn oder Verlust, jedoch vor Berücksichtigung allfälliger steuerlicher Sonderpositionen und nach Abzug einer jährlichen Vergütung für den Geschäftsherrn.

Nach Berücksichtigung des Gewinnvoraus für den Geschäftsherrn erhalten die stillen Gesellschafter je nach Gesellschaftsvertrag unabhängig vom Ergebnis ab dem dem Vertragsabschluss folgenden Geschäftsjahr jährlich zwischen 5% und 10% ihrer nominellen Einlage, soweit einbezahlt, als Gewinnanteil oder können 5% ihrer nominellen Einlage als Entnahme beanspruchen. Das verbleibende Ergebnis ist im Verhältnis der Höhe der gesamten festen Einlagenkonten zum Eigenkapital des Geschäftsherrn aufzuteilen.

Gewinnzuweisungen an stille Gesellschafter sind mit 10% der einbezahlten stillen Einlage begrenzt und erfolgen nur dann und insoweit der Geschäftsherr über keine handelsrechtlichen Verlustvorträge verfügt.

Verluste sind den stillen Gesellschaftern bis maximal 135% bzw. 150% ihrer jeweiligen geleisteten Einzahlungen, welche sowohl die einbezahlte Einlage als auch das Darlehen enthalten, zuzurechnen. Auf Anforderung des Geschäftsherrn ist die stille Einlage durch Nachschüsse teilweise oder zur Gänze aufzufüllen. Der Gesamtbetrag der Nachschüsse ist mit der Differenz zwischen eingezahlter Einlage und übernommenen Verlusten begrenzt.

Die atypisch stillen Gesellschaftsverträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen; die Gesellschaftsverhältnisse können jedoch nach Ablauf des auf den Eintritt des stillen Gesellschafters achten folgenden Geschäftsjahres von jedem Vertragspartner unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Ende eines jeden Geschäftsjahres gekündigt werden.

Scheidet der stille Gesellschafter aus, so wird er mit dem Unternehmenswert, mindestens jedoch mit dem Nominale seiner Einlage abgeschichtet; lediglich bei Kündigung vor dem Ende der vereinbarten Mindestlaufzeit bzw. bei Vorliegen eines Ausschlussgrundes gemäß Handelsgesetzbuch erhält er den Buchwert."

Unstrittig ist weiters, dass die Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter (darunter der Rechtsvorgängerin der zweitbeschwerdeführenden Gesellschaft) jeweils im Jahr des Abschlusses des stillen Gesellschaftsvertrages zur Gänze einbezahlt wurden.

In ihren Einheitswerterklärungen zum 1. Jänner 1990, 1. Jänner 1991, 1. Jänner 1992 und 1. Jänner 1993 wies die erstbeschwerdeführende Mitunternehmerschaft jeweils negative Einheitswerte des Betriebsvermögens aus, welche anteilig auf die N GmbH und die atypisch stillen Gesellschafter aufgeteilt wurden. Nachdem zunächst

erklärungsgemäß - nach § 200 BAO vorläufige -

Einheitswertbescheide zu den genannten Stichtagen ergangen waren, erließ das Finanzamt geänderte (wiederum vorläufige) Bescheide, die unter Beibehaltung der ursprünglich bereits in Ansatz gebrachten jeweils negativen Einheitswerte die Zurechnung der Anteile nunmehr in der Weise änderten, dass der gesamte negative Einheitswert der N GmbH zugerechnet und der Anteil der stillen Gesellschafter jeweils mit null S ausgewiesen wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Vorliegen von negativen Kapitalkonten von Kommanditisten, die in steuerrechtlicher Hinsicht atypisch stillen Gesellschaftern gleich zu halten seien, mangels jedweder Verpflichtung, dieses negative Kapitalkonto aufzufüllen, der Einheitswertanteil nicht unter null S fallen könne. Der Negativanteil sei daher jenen Gesellschaftern zuzuweisen, in deren Vermögen die Minderung tatsächlich eingetreten sei. Dies sei beim Geschäftsherrn der Fall. Selbst bei Bestehen einer Nachschussverpflichtung sei vom Vorliegen einer aufschiebend bedingten Last auszugehen, welche gemäß § 6 Abs. 1 BewG 1955 nicht zu berücksichtigen sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde unter Verweis auf die Gesellschaftsverträge eingewendet, dass die atypisch stillen Gesellschafter auf Anforderung des Geschäftsherrn eine Nachschusspflicht träfe und zwar maximal im Ausmaß der Differenz der eingezahlten Einlagen zu den übernommenen Verlusten, weshalb den stillen Gesellschaftern - wie erklärt - negative Einheitswertanteile zuzuweisen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und änderte den Spruch der Einheitswertbescheide insoweit ab, als die Feststellung nunmehr endgültig erfolgte. Nach Wiedergabe der Bestimmungen des § 3 BewG 1955 und des § 24 Abs. 1 lit. e BAO sowie Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird begründend ausgeführt, dass die wiedergegebene, Kommanditgesellschaften betreffende Judikatur auch auf die vorliegenden atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisse übertragbar sei, weil die rechtliche Stellung der atypisch stillen Gesellschafter denen von Kommanditisten im Wesentlichen gleich komme.

Die in den Gesellschaftsverträgen vorgesehene Nachschusspflicht sei insoweit aufschiebend bedingt, als der Geschäftsherr den nachzuschießenden Betrag einzufordern habe. Somit sei das Entstehen der Verpflichtung der atypisch stillen Gesellschafter zur Auffüllung ihres negativen Kontos von der ins Belieben des Geschäftsherrn gestellten Ausübung eines Gestaltungsrechtes abhängig. Im Beschwerdefall sei bisher gegenüber keinem stillen Gesellschafter - selbst nicht im Falle der bereits abgeschichteten Gesellschafter - eine entsprechende Aufforderung ergangen. Den stillen Gesellschaftern könnten aber auch nicht mit der Begründung negative Einheitswertanteile zugerechnet werden, dass "Bewertungsdifferenzen zwischen dem (niedrigeren) steuerlichen Einheitswert der Liegenschaft und dem (höheren) Bilanzwert der Liegenschaft" vorlägen, weil zum einen bewertungsrechtliche Vorschriften maßgebend seien und sich zum anderen die Negativsalden der stillen Gesellschafter ohnedies unter Berücksichtigung des Bilanzwertes der Betriebsliegenschaft und nicht des (niedrigeren) Einheitswertes ergeben hätten.

Die Beschwerdeführer erhoben gegen diesen Bescheid zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluss vom 25. September 2001, B 1438/00, ablehnte und sie über nachträglichen Antrag gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die ergänzte Beschwerde erwogen:

Nach § 3 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) ist der Wert eines Wirtschaftsgutes auch dann im Ganzen zu ermitteln, wenn es mehreren Personen zusteht; der Wert ist auf die Beteiligten im Verhältnis ihrer Anteile aufzuteilen. Hiezu bestimmt § 24 Abs. 1 lit. e BAO, dass Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, diesen so zuzurechnen sind, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.

Bei Personengesellschaften des Handelsrechtes bestimmt sich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Höhe der (wegen des Gesamthandeigentums zu fingierenden) Bruchteile in erster Linie nach den Anteilen, zu denen die Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind (Vermögensanteil). Hiefür sind der Gesellschaftsvertrag, trifft dieser jedoch keine Anordnung, die Vorschriften des Handelsgesetzbuches über die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft entscheidend. Die Zurechnung von Anteilen am negativem Einheitswert des Betriebsvermögens einer Kommanditgesellschaft an Kommanditisten mit negativem Kapitalanteil kommt nach dieser Rechtsprechung nur soweit in Betracht, als die Kommanditisten verpflichtet sind, über den Betrag

ihres Kapitalanteiles und ihrer noch rückständigen Einlage hinaus an den Verbindlichkeiten der Gesellschaft teilzunehmen. Wurde eine solche - am Bewertungsstichtag bereits bestehende - Verpflichtung nicht begründet, kommt die Vorschrift des § 167 Abs. 3 HGB zum Tragen, wonach der Kommanditist an dem Verlust nur bis zum Betrage seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teilnimmt. Daraus folgt, dass Kommanditisten über den genannten Betrag hinaus an den Verbindlichkeiten der Gesellschaft, soweit diese die Aktiven übersteigen, kein Anteil zusteht, jene also dem Komplementär zuzurechnen sind (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. Mai 1983, 82/17/0159, Slg. 5790 F/1983, vom 26. November 1990, 89/15/0049, Slg. 6554 F/1990, vom 26. November 1990, 89/15/0087, Slg. 6555 F/1990, vom 5. August 1993, 93/14/0106, Slg. 6799 F/1993, und vom 17. August 1994, 92/15/0015).

Im vorliegenden Fall - der Beteiligung stiller Gesellschafter - sehen die Vorschriften des Handelsgesetzbuches eine Haftung der stillen Gesellschafter für Schulden des Inhabers des Handelsgeschäfts nicht vor. Nach § 178 Abs. 1 HGB geht die Einlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Geschäftsherrn über. Nach Abs. 2 leg. cit. wird der Inhaber aus den in dem Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet. § 180 Abs. 1 HGB bestimmt, dass der stille Gesellschafter zur Erhöhung der vereinbarten oder zur Ergänzung der durch Verlust verminderten Einlage nicht verpflichtet ist.

Die einzige Pflicht des stillen Gesellschafters besteht im Leisten seiner Einlage oder eines sonstigen Beitrages. Hat er diese geleistet und die Einlage auch nicht zurückerhalten, so besteht keine weitere Haftung gegenüber den Gläubigern des Unternehmensträgers. Hat er seine Einlage zurückerhalten, ohne dass die Einlagepflicht wirksam erlassen wurde, ist er im Insolvenzfall nur dazu verpflichtet, jenen Teil einzuzahlen, der seinem Verlustanteil entspricht (vgl. Rebhahn in Jabornegg, HGB, Tz. 17 zu § 178).

Nach § 182 Abs. 1 HGB ist am Schluss jedes Geschäftsjahres der Gewinn oder Verlust zu berechnen und der auf den stillen Gesellschafter fallende Gewinn auszuzahlen. Gemäß § 182 Abs. 2 HGB nimmt der stille Gesellschafter an dem Verlust nur bis zum Betrag seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage teil. Er ist nicht verpflichtet, den bezogenen Gewinn wegen späterer Verluste zurückzuzahlen; jedoch wird, solange seine Einlage durch Verlust vermindert ist, der jährliche Gewinn zur Deckung des Verlustes verwendet.

Nach dem Gesetz ist der Stille vermögensmäßig nur am Betriebsergebnis des Unternehmens beteiligt. Dies umfasst nach herrschender Meinung lediglich eine Beteiligung am Ergebnis des ordentlichen (laufenden) Geschäftsbetriebes und nicht auch am Betriebsvermögen des Unternehmensinhabers und dessen Wertänderungen. Der Stille ist - im Gegensatz zum Kommanditisten - am Gesellschaftsvermögen nicht dinglich beteiligt, es besteht keine Gesamthandschaft und damit keine Gesamtberechtigung am Unternehmensvermögen (vgl. Rebhahn, a.a.O., Tz. 19 und 20 zu § 178).

Die vermögensmäßige Beteiligung des Stillen kann allerdings - was gegenständlich auch der Fall war - gesellschaftsvertraglich ausgeweitet werden. Wird der Stille im Bezug auf die Vermögensentwicklung des Unternehmensträgers Kommanditisten gleich gestellt, so spricht man von einer vermögensmäßig atypisch stillen Gesellschaft. Es handelt sich dabei stets um eine nur obligatorisch (und damit rechnerische) Beteiligung, weil eine dingliche Beteiligung am Vermögen des Unternehmensträgers die Grenzen der stillen Gesellschaft überschreitet (vgl. Rebhahn, a. a.O., Tz. 21 zu § 178).

Sieht der Gesellschaftsvertrag eine (quotenmäßige) Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen des Geschäftsherrn vor, ist das Betriebsvermögen im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. e BAO steuerlich nach Bruchteilen zuzurechnen, wobei sich die Bruchteile in erster Linie nach den Anteilen bestimmen, zu denen die Personen an dem Vermögen - nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages - ungeteilt berechtigt sind (Vermögensanteil). Die Zurechnung von Anteilen am negativen Einheitswert des Betriebsvermögens einer atypisch stillen Gesellschaft an den Stillen kommt aus denselben Gründen wie im Falle des Kommanditisten einer KG nur soweit in Betracht, als der stille Gesellschafter verpflichtet ist - eine solche Verpflichtung kann sich nach der aufgezeigten Rechtslage nur aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben -, über den Betrag seines Kapitalanteiles und seiner noch rückständigen Einlage hinaus an den Verbindlichkeiten der Gesellschaft teilzunehmen.

Die Beschwerdeführer treten den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde, dass die stillen Gesellschafter zu den jeweiligen Stichtagen ihrer Einlagenverpflichtung im vollen Umfange nachgekommen waren, nicht entgegen. Sie behaupten auch nicht, dass ein stiller Gesellschafter vom Geschäftsherrn zur Auffüllung seines unstrittig durch

Verlustzuweisungen negativ gewordenen Einlagenkontos aufgefordert worden wäre oder dass einzelne Gesellschaftsverträge eine Nachschusspflicht ohne Ergehen einer derartigen Aufforderung vorsähen.

Bei dieser Sachlage ist die belangte Behörde - wie sich aus dem Gesagten ergibt - zu Recht zur Feststellung gelangt, dass den stillen Gesellschaftern keine Anteile am negativen Vermögen der Gesellschaft zuzurechnen sind. Von der aufgezeigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Zurechnung negativer Einheitswertanteile an beschränkt haftende Gesellschafter abzugehen, sieht sich der Verwaltungsgerichtshof auch durch das Beschwerdevorbringen nicht veranlasst.

Dem Beschwerdeeinwand, das Gesetz sehe eine Zurechnung nach Bruchteilen vor, ohne zu unterscheiden, ob das einheitliche Vermögen positiv oder negativ ist, ist entgegenzuhalten, dass § 24 Abs. 1 lit. e BAO zur Voraussetzung hat, dass die Wirtschaftsgüter mehreren Personen "gehören", was in Ansehung des gegenständlichen Betriebsvermögens aber nur insoweit der Fall ist, als die stillen Gesellschafter Anteil am positiven Vermögen haben, eine Teilnahme am negativen Vermögen aber nur unter der einschränkenden Voraussetzung vorgesehen ist, dass der Geschäftsherr den jeweiligen stillen Gesellschafter zur Auffüllung seines durch Verlustzuweisungen negativ gewordenen Einlagenkontos aufgefordert hat.

Dass die stillen Gesellschafter (wie auch Kommanditisten) als Mitunternehmer gemäß § 4 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz Gesamtschuldner der Gewerbesteuer sind, ändert nichts daran, dass sie nach dem Gesellschaftsverhältnis unstrittig nicht zur Kostentragung verpflichtet sind und ihnen daher gegebenenfalls ein entsprechender Rückgriff gegen den Geschäftsherrn zusteht, was auch für allfällige Haftungen nach § 28 Abs. 6 FinStrG gilt (vgl. zur Maßgeblichkeit der im Innenverhältnis getroffenen Vereinbarungen das hg. Erkenntnis vom 5. August 1993, 93/14/0106).

Soweit die Beschwerdeführer auf die durch das Einkommensteuergesetz 1988 eingetretene Änderung in der ertragsteuerlichen Behandlung der Verluste beschränkt haftender Mitunternehmer hinweisen (unbegrenzte Verlustzurechnung verbunden mit einer abschließenden Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes im Betrag des negativen Kapitalkontos, den der beschränkt haftende Mitunternehmer nicht auffüllen muss), ist daraus für die Frage der bewertungsrechtlichen Zurechnung schon deshalb nichts zu gewinnen, weil das bei der Einheitsbewertung geltende statische Prinzip (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1992, 92/15/0177, Slg. 6741 F/1992) nur die am Bewertungsstichtag tatsächlich bestehenden und nicht - wie die Beschwerdeführer meinen - durch das EStG 1988 fingierte Belastungen (eine nicht bestehende Auffüllungsverpflichtung) erfassen.

Mit dem Vorbringen, die belangte Behörde sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass sich auch bei Ansatz der Betriebsliegenschaften zu Bilanzwerten für jeden der stillen Gesellschafter Negativstände ergeben hätten, wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides gleichfalls nicht aufgezeigt, weil es nach dem Gesagten auf diese (allenfalls im Akteninhalt nicht Deckung findende) Feststellung der belangten Behörde nicht ankommt.

Als verfehlt erweist sich auch die Rüge der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe die gemäß§ 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einheitswertbescheide mit dem angefochtenen Bescheid zu Unrecht für endgültig erklärt. Bereits in seinem Erkenntnis vom 26. Jänner 1994, 92/13/0097, auf dessen Begründung gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof die Zulässigkeit einer solchen Endgültigerklärung durch die Berufungsbehörde bejaht. Eine Verkürzung des Instanzenzuges ist in einer solchen Vorgangsweise nicht zu erkennen. Die im Schrifttum (vgl. Sutter, AnwBl 2003/4, 224ff) in diesem Zusammenhang gesehene Judikaturdivergenz besteht nicht, weil die an der genannten Stelle wiedergegebenen und auch in der Beschwerde angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zu Bestimmungen verschiedener Landesabgabenordnungen ergangen sind.

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

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

Wien, am 10. August 2005

Schlagworte

Organisationsrecht Instanzenzug VwRallg5/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130288.X00

Im RIS seit

08.09.2005

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2016

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at