

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/9/27 97/14/0047

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.09.2000

## Index

21/01 Handelsrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §188;  
BAO §4;  
EStG 1988 §2 Abs5;  
EStG 1988 §2 Abs6;  
EStG 1988 §23 Z2;  
EStG 1988 §4 Abs1;  
HGB §178;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde 1.) der L Gesellschaft m.b.H. in I, und 2.) der I Gesellschaft m.b.H. in W, beide vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 10. März 1995, Zl. 31.145-3/94, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1990, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die zweitbeschwerdeführende GmbH hat sich mit einem am 12./17. Dezember 1990 unterfertigten Vertrag als atypisch stille Gesellschafterin an der Erstbeschwerdeführerin (Geschäftsherr) beteiligt.

Nach Punkt III des Gesellschaftsvertrages war die Einlage der stillen Gesellschafterin in Höhe von 7,500.000 S zur Gänze bis spätestens 31. Dezember 1990 auf das Konto des Geschäftsherrn einzuzahlen und die stille Gesellschafterin "am Jahresergebnis des gesamten Geschäftsjahres 1990 beteiligt".

Im Punkt V des Gesellschaftsvertrages wird festgehalten, dass das Geschäftsjahr der atypisch stillen Gesellschaft dem Geschäftsjahr des Geschäftsherrn entspricht, wobei das Geschäftsjahr des Geschäftsherrn jeweils am 1. Jänner beginnt und am darauf folgenden 31. Dezember eines jeden Jahres endet.

Laut Punkt VII des Gesellschaftsvertrages erstreckt sich die atypisch stille Beteiligung auf das gesamte Vermögen des Geschäftsherrn einschließlich der "seit Vertragsbeginn entstandenen stillen Reserven sowie dem seit Vertragsbeginn entstandenen Firmenwert". Die jährliche Gewinn- und Verlustaufteilung bestimmt sich nach der Höhe der jeweiligen Kapitalkonten, wobei das Kapitalkonto der stillen Gesellschafterin als Summe aus der atypisch stillen Einlage und allfällig gewährter Gesellschafterdarlehen zu verstehen ist.

An der Zweitbeschwerdeführerin sind etwa 400 stille Gesellschafter beteiligt. Diese Beteiligungen werden treuhändig von Kreditinstituten gehalten.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung des Streitjahres anerkannte der Prüfer die vertraglich vereinbarte Beteiligung der stillen Gesellschafterin am Jahresergebnis des Geschäftsherrn nicht. Eine Verlustzuweisung an die atypisch stille Gesellschafterin könne mit steuerlicher Wirkung "nur aliquot ab dem Vertragszeitpunkt (17. Dezember 1990)" erfolgen. Auch wenn der Gesellschaftereintritt "zweifellos von der wirtschaftlichen Absicht" getragen gewesen sein, dem Geschäftsherrn Sanierungskapital bereitzustellen, könne für die Rückbeziehung der Ergebnisbeteiligung kein wirtschaftlich relevanter Grund geltend gemacht werden. Von dem "aufzuteilenden Verlust 1990" von rund - 37,244.766 S seien der stillen Gesellschafterin auf der Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung - 1,464.030 S (das seien 94,34 % des auf den Zeitraum 17. - 31. Dezember 1990 entfallenden Verlustes in Höhe von - 1,551.865 S) zuzuweisen. Auf die Erstbeschwerdeführerin entfielen - 40,682.880 S, hievon sei ein Verlustanteil von 6,603.105 S gemäß § 10 Abs. 8 EStG nicht ausgleichsfähig.

Bei der Ergebnisaufteilung wurde, was im Übrigen unstrittig ist, ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von 17,500.000 S berücksichtigt.

Das Finanzamt erließ in der Folge einen Bescheid gemäß § 188 BAO, mit dem es den Verlust des Jahres 1990 im Sinne der Ausführungen des Prüfers einheitlich und gesondert feststellte.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde insbesondere auf das Vorliegen eines außersteuerlichen Grundes für die getroffene Verlustteilnahme der stillen Gesellschafterin ins Treffen geführt:

Die finanzielle Situation des Geschäftsherrn habe es nur unter den getroffenen Bedingungen erlaubt, das notwendige Beteiligungskapital aufzubringen. Weiters wäre zu bedenken, dass "bilanzielle Maßnahmen" erst zum Bilanzierungszeitpunkt getroffen werden könnten und daher insoweit von keiner rückwirkenden Ergebnisaufteilung zu sprechen sei. Keinesfalls könne der Jahresverlust 1990 "einfach linearisiert" und entsprechend der Beteiligungsdauer aufgeteilt werden, da sich der Jahresverlust nicht gleichmäßig entwickelt habe, sondern zumindest ein progressives Anwachsen zu verzeichnen gewesen sei. Zudem sei auch aus den Bestimmungen des ab 1.1.1992 geltenden Umgründungssteuergesetzes, wonach Zusammenschlüsse rückwirkend - beschränkt auf neun Monate - möglich seien, abzuleiten, dass der Gesetzgeber mit dieser Regelung die Rückwirkung auf neun Monate beschränken wollte, weil auf Grund der bisherigen Praxis und Verwaltungsübung entsprechende Ergebnisverteilungsvereinbarungen bestanden hätten, die über diese Frist hinaus gegangen seien.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 1994 ersuchte die belangte Behörde "um die detaillierte Berechnung und Bekanntgabe jenes Anteils des Jahresverlustes 1990, der als in der Zeit vom

17. - 31. Dezember 1990 entstanden anzusehen" sei, sowie um eine nachvollziehbare Begründung dafür, weshalb von einem progressiven Anwachsen des Jahresverlustes auszugehen sei.

Unter Hinweis auf die abweichende Rechtsansicht der stillen Gesellschafterin wurde dieser Aufforderung nicht entsprochen. Da es sich im Berufungsfalle um eine Publikumsgesellschaft mit ca. 400 Anlegern handle, sei - anders als die belangte Behörde meine - der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 24. Oktober 1988, Zl. 06 0250/5-IV/6/88, AÖFV 1988/365, anzuwenden; insbesondere dessen Punkt 4. Danach sei eine rückwirkende Ergebnisbeteiligung möglich, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe für eine solche Vereinbarung "maßgeblich" seien. Insbesondere liege ein beachtlicher außersteuerlicher Grund dann vor, wenn die Gesellschaft die Ergebnisbeteiligung für alle Gesellschafter, die in der Phase der Anwerbung beitreten würden, aus Vereinfachungsgründen auf den Beginn der Anwerbephase rückbeziehe. Solche Publikumsmodelle würden jedes Jahr

neu aufgelegt werden. Die Anwerbephase beginne daher mit dem Beginn des neuen Jahres. Da "auf Grund der großen Zahlen natürlich eine wesentliche zeitliche Streuung der Zeichnung der Anleger" vorliege, sei die "erlassmäßig geregelte Vereinfachungsmethode" gewählt worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid stellte die belangte Behörde anders als der Betriebsprüfer nicht den gesamten Verlust des Kalenderjahres einheitlich und gesondert fest, sondern lediglich jenen Verlust, der von der Mitunternehmerschaft im Zeitraum vom

17. - 31. Dezember 1990 erzielt worden war. Hinsichtlich der schätzungsweisen Ermittlung des auf den Zeitraum des Rumpfwirtschaftsjahres entfallenden Verlustes folgte die belangte Behörde grundsätzlich der linearen Aufteilung des Prüfers, berücksichtigte darüber hinaus jedoch Investitionsfreibeträge insoweit zur Gänze, als die Anschaffungen nach dem 16. Dezember 1990 erfolgt waren. Der von der Mitunternehmerschaft erzielte Verlust des Jahres 1990 wurde demnach mit - 1.638.294 S (davon nicht ausgleichsfähig 86.429 S) festgestellt und mit einem Betrag von - 92.727 S (davon nicht ausgleichsfähig 4.892 S) auf den Geschäftsherrn und einem solchen von - 1.545.567 S (davon nicht ausgleichsfähig 81.537 S) auf die stille Gesellschafterin aufgeteilt. Begründend führte die belangte Behörde aus:

Eine Mitunternehmerschaft, deren Einkünfte gemäß § 188 BAO festzustellen sei, bestehe erst ab dem Tag des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages. Da das Geschäftsjahr der Mitunternehmerschaft am 31. Dezember 1990 geendet habe, sei es zu einem Rumpfwirtschaftsjahr gekommen. Der Gewinnermittlung für das Kalenderjahr 1990 sei daher (zwingend) nur das Ergebnis dieses Rumpfwirtschaftsjahres - und nicht auch das Ergebnis einer vorangegangenen Betätigung des Geschäftsherrn allein - zu Grunde zu legen. Trete ein (stiller) Gesellschafter im Laufe eines Wirtschaftsjahres in eine Kapitalgesellschaft ein, könne keine einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinnes für das gesamte Wirtschaftsjahr (1. Jänner - 31. Dezember 1990) erfolgen. Es sei vielmehr von zwei Rumpfwirtschaftsjahren auszugehen und nur für jenes Rumpfwirtschaftsjahr (vom 17. - 31. Dezember 1990) eine Gewinnfeststellung durchzuführen, für das ein Gesellschaftsverhältnis bestanden habe.

Die Beantwortung der Frage, wie der Gewinn für einen bestimmten Zeitraum zu ermitteln sei, sei einer zivilrechtlichen Vereinbarung nicht zugänglich, weshalb eine solche Vereinbarung für steuerliche Zwecke auch grundsätzlich unberücksichtigt bleiben müsse. Die rückwirkende Gründung einer Gesellschaft sei daher (wie der rückbezogene Eintritt in eine Gesellschaft) selbst bei Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe niemals anzuerkennen. Es handle sich um eine unzulässige rückwirkende Begründung des Tatbestandes gemeinschaftlicher Einkunftserzielung im Sinne des § 23 Z. 2 EStG. Es müsse somit eine auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Änderung bezogene zeitliche Abgrenzung - gegebenenfalls im Schätzungswege - vorgenommen werden.

Mit dem Hinweis darauf, dass im vorliegenden Fall eine "Publikumsgesellschaft mit ca. 400 Anlegern" betroffen sei, werde kein Umstand aufgezeigt, der zu einer abweichenden rechtlichen Beurteilung des Berufungsfalles Anlass geben könne. Abgesehen davon, dass die rückwirkende Gründung einer Gesellschaft selbst bei Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe niemals anzuerkennen sei, könnten insbesondere - die im Schreiben vom 19. Dezember 1994 vorgebrachten - Gründe einer "Vereinfachung" nicht zutreffend sein. In dem angefochtenen Feststellungsbescheid werde nämlich nur über die Ergebnisaufteilung zwischen Geschäftsherrn und stiller Gesellschafterin abgesprochen, nicht jedoch darüber wie der, der stillen Gesellschafterin zugewiesene Anteil, auf jene 400 Anleger zu verteilen sei, welche sich ihrerseits an deren Ergebnis beteiligt hätten.

Art. IV des Umgründungssteuergesetzes schaffe insbesondere Regelungen für die bisher gesetzlich nicht umschriebenen ertragsteuerlichen Folgen eines Zusammenschlusses zu Personengesellschaften. Die Regelungen seien inhaltlich mit jenen der übrigen Artikel abgestimmt. Eine Folge dieser Abstimmung sei unter anderem die bisher nicht bestehende Möglichkeit des rückwirkenden Zusammenschlusses. Es könne daher keine Rede davon sein, dass der Gesetzgeber eine schon bisher bestehende Praxis und Verwaltungsübung rückwirkender Ergebnisverteilungen bloß zeitlich hätte "begrenzen" wollen.

Der auf das Rumpfwirtschaftsjahr (vom 17. - 31. Dezember 1990) entfallende Verlust aus Gewerbebetrieb sei vom Prüfer im Schätzungswege ermittelt worden. Unterlagen, die zu einer Abweichung von dieser Schätzung "in quantitativer Hinsicht" Anlass gegeben hätten, seien - trotz diesbezüglicher Aufforderung durch den Prüfer - nicht nachgereicht worden. In der Berufung sei zwar eingewendet worden, dass "die Entwicklung des Jahresverlustes nicht gleichmäßig verteilt" erfolgt sei. Dem Ersuchen um Bekanntgabe des nach Parteienansicht zutreffenden Ergebnisses des Rumpfwirtschaftsjahres (vom 17. - 31. Dezember 1990) sei allerdings ebenso wenig entsprochen worden wie dem

damit verbundenen Ersuchen um die Mitteilung der Gründe, weshalb "zumindest ein progressives Anwachsen" des Jahresverlustes anzunehmen sei. Es bestehe somit kein Anlass, von jener Berechnung abzugehen, die vom Betriebsprüfer angestellt worden sei.

Die Beschwerdeführer erhoben gegen den Bescheid zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher deren Behandlung mit Beschluss vom 24. Februar 1997, B 1332/95-9, ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof über nachträglichen Antrag der Beschwerdeführer zur Entscheidung abtrat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 ist Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

Gemäß § 2 Abs. 6 EStG 1988 umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten. Einen kürzeren Zeitraum darf es dann umfassen, wenn (Z. 1) ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird.

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass die stille Gesellschaft zwischen den Beschwerdeführern am 17. Dezember 1990 errichtet worden sei und mit 31. Dezember eines jeden Jahres bilanzieren.

Die Beschwerdeführer bringen dagegen zunächst vor, es sei "denkbar" anzunehmen, dass die "Betriebsöffnung" erst am Tag der zweiten Unterschrift (offenbar gemeint: der 17. Dezember 1990) erfolgt sei, vielmehr habe bereits am 26. November 1990 Willensübereinstimmung hinsichtlich der atypisch stillen Beteiligung bestanden. Soweit die Beschwerdeführer damit die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde bekämpfen wollen, dass der Gesellschaftsvertrag am 17. Dezember 1990 abgeschlossen worden sei, ist ihnen entgegenzuhalten, dass diesbezüglich im Administrativverfahren kein Vorbringen erstattet wurde, obwohl bereits den Prüfungsfeststellungen die Annahme zu Grunde lag, dass der Vertragsbeginn mit 17. Dezember zu datieren sei. Dieses Vorbringen ist daher unbeachtlich, da es gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot (§ 41 Abs. 1 VwGG) verstößt.

Ausgehend von dieser somit unbedenklichen Sachverhaltsannahme hat die belangte Behörde nur das Ergebnis der von den Beschwerdeführern gemeinsam während des Rumpfwirtschaftsjahres vom

17. - 31. Dezember 1990 erzielten Einkünfte in die Feststellung gemäß § 188 BAO miteinbezogen.

Wenn die Beschwerdeführer wie schon im Verwaltungsverfahren die Ansicht vertreten, der gesamte vom Geschäftsherrn im Jahr 1990 erzielte Gewinn (Verlust) sei in die Feststellung gemeinschaftlich erzielter Einkünfte aufzunehmen, bekämpfen sie, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im hg Erkenntnis vom 23. März 1994, 93/13/0280, ausgeführt hat, damit nicht die Gewinnverteilung, sondern die durch gesetzliche Bestimmungen vorgegebene Gewinnermittlung für einen bestimmten Zeitraum; dies ausschließlich gestützt auf eine zivilrechtliche Vereinbarung. Einer zivilrechtlichen Vereinbarung ist jedoch die Beantwortung der Frage, wie der Gewinn für einen bestimmten Zeitraum zu ermitteln ist, nicht zugänglich.

Da somit eine solche Vereinbarung für steuerliche Zwecke grundsätzlich unberücksichtigt bleiben muss, ist die steuerliche Gewinnermittlung und die in der Folge vertragsgemäß erfolgte Verteilung dieses ermittelten Gewinnes (Verlustes) nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Auch mit ihrem Hinweis auf die Bestimmung des § 4 BAO zeigen die Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. § 4 BAO regelt nämlich die Frage, wann ein Abgabenanspruch entsteht, nicht jedoch die im Beschwerdefall maßgebliche Frage, wer (Geschäftsherr oder Mitunternehmerschaft zwischen Geschäftsherrn und stiller Gesellschafterin) den abgabenrechtlichen Tatbestand verwirklicht hat.

Wie bereits im Verwaltungsverfahren verweisen die Beschwerdeführer auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof auf den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 24. Oktober 1988, Zl. 06 0250/5-IV/6/88, AÖFV 1988/365, über die steuerliche Anerkennung eines rückwirkenden Gesellschaftereintritts. Dadurch werde ein beachtliche Vertrauenslage geschaffen, welche die Behörde jedenfalls verpflichte, eingehend nachzuweisen, warum der Erlass unrichtig sei. Zu diesem Vorbringen genügt es auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach Erlässe des Bundesministers für Finanzen keine gesetzmäßig kundgemachten Verordnungen sind, weshalb aus ihnen keine subjektiven Rechte abgeleitet werden können (vgl. dazu jüngst die Erkenntnisse vom 22. Februar 2000, 99/14/0082, und vom 27. Juni 2000, 95/14/0083).

Soweit die Beschwerdeführer die Schätzungsmethode der belangten Behörde, das Ergebnis des Jahres 1990 gleichmäßig aufzuteilen, u.a. mit dem Hinweis auf die Bestimmung des § 7 Abs. 2 EStG rügen, ist ihnen entgegenzuhalten, dass trotz mehrmaliger Aufforderung im Administrativverfahren kein diesbezügliches Vorbringen erstattet wurde und auch keine Unterlagen, die eine andere (allenfalls zutreffendere) Berechnung ermöglicht hätten, vorgelegt wurden. Das im Verwaltungsverfahren allein erstattete Vorbringen, "bilanzielle Maßnahmen" (gemeint wohl die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen) seien erst nach Ende des Wirtschaftsjahres zu treffen und deshalb zur Gänze der am 31. Dezember 1990 jedenfalls bestehenden Mitunternehmerschaft zuzurechnen, lässt außer Acht, dass sich auch "bilanzielle Maßnahmen" nur auf die Ermittlung der Einkünfte für das Rumpfwirtschaftsjahr beziehen können. Wenn die belangte Behörde daher Investitionsfreibeträge (lediglich) für Anschaffungen nach dem 16. Dezember 1990 berücksichtigt hat, ist dies nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Die Beschwerde war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 27. September 2000

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1997140047.X00

**Im RIS seit**

15.01.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)