

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/3/23 97/15/0201

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.03.2000

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §27 Abs1 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der B GmbH & Co KG in S, vertreten durch Siemer-Siegl-Füreder & Partner, Rechtsanwälte in Wien I, Dominikanerbastei 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 1. Oktober 1997, Zl. 2763-6/96, betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1989 bis 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft. Der Streit geht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren dahin, ob mit Kindern ihrer Kommanditisten begründete (atypische) stille Gesellschaftsverhältnisse steuerrechtlich anzuerkennen sind.

Im angefochtenen Bescheid wird festgestellt, im Jahr 1977 sei die Beschwerdeführerin mit der B GmbH als Komplementärin sowie Eckhard Sch, Regina Sch, Anna-Luise K und Eugenie K als Kommanditisten gegründet worden (Ing. Franz K sei mit Wirkung 1. Jänner 1987 anstelle von Eugenie K als Kommanditist eingetreten). Mit Gesellschafterbeschluss vom 28. September 1979 seien die Kinder Elke (geboren 13. Juli 1970), Bernhard (geboren 24. Juni 1974) und Wolfgang Sch (geboren 28. August 1975) sowie Sabine (geboren 4. Mai 1972), Markus (geboren 26. Juni 1973) und Anette K (geboren 10. April 1976) als atypisch stille Gesellschafter aufgenommen worden. Zusätzlich seien mit Gesellschafterbeschluss vom 23. September 1987 die Kinder Christoph Sch (geboren 18. September 1985) sowie Gerold (geboren 11. November 1980), Roland (geboren 21. März 1983) und Franziska K (geboren 3. März 1984) als stille Gesellschafter eingetreten. In den Jahren 1989 bis 1994 seien Elke, Bernhard und Wolfgang Sch sowie Sabine, Markus und Anette K wieder aus der Gesellschaft ausgeschieden. Die Kapitaleinlagen seien im Zuge der Ein- und Austritte jeweils in der Weise gewählt bzw. angepasst worden, dass das Verhältnis der Kapitaleinlagen der beiden Familienstämme (Sch und K) gleich geblieben sei. Im Zuge einer die Jahre 1989 bis 1994 umfassenden

abgabenbehördlichen Prüfung seien die stillen Gesellschaften mit den minderjährigen Kindern der Gesellschafterfamilien aus Fremdvergleichsgesichtspunkten nicht anerkannt worden (Tz 44 des Betriebsprüfungsberichtes vom 25. April 1996). In den daraufhin vom Finanzamt erlassenen Gewinnfeststellungsbescheiden seien die Gewinnanteile der stillen Gesellschafter den Kommanditisten zugerechnet worden. Diese Beurteilung werde von der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren bekämpft.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin zunächst vor, obwohl sämtliche stillen Gesellschafter im Zeitpunkt des Eintrittes in die Gesellschaft minderjährig gewesen seien, sei weder ein Kollisionskurator bestellt noch eine nach § 154 Abs. 3 ABGB notwendige pflegschaftsbehördliche Genehmigung eingeholt worden. Dem Einwand, es seien nur Gewinne zugewiesen worden, sei bereits im Betriebsprüfungsbericht zutreffend entgegengehalten worden, dass zum Zeitpunkt der Gründung der stillen Gesellschaftsverhältnisse nicht bekannt gewesen sei, dass ausschließlich Gewinne erzielt würden. Auch ergäben sich aus dem Gesellschafterbeschluss vom 28. September 1979 keinerlei Hinweise auf irgendwelche Vereinbarungen, die Verlustzuweisungen ausgeschlossen hätten. Erst im Gesellschafterbeschluss vom 23. September 1987 seien Verlustzuweisungen mit der jeweiligen Höhe der Einlage begrenzt worden. Ungeachtet der Frage, ob die Verletzung der Bestimmung des § 154 Abs. 3 ABGB die Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes zur Folge habe, seien jedenfalls die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der stillen Beteiligungen nicht erfüllt. Die Prüfung einer Vereinbarung nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs diene vor allem dazu, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden. Grundsätzlich hätten stille Beteiligungen, die in Kapitaleinlagen bestünden, den Zweck, das Eigenkapital einer Gesellschaft zu stärken. Im Beschwerdefall sei das Kapital nicht von außen zugeführt worden, sondern es hätten sich die stillen Gesellschafter mit von ihren Eltern (den Kommanditisten) geschenkten Mitteln an der von diesen (den Eltern) beherrschten Beschwerdeführerin beteiligt. Nach dem Gesellschafterbeschluss vom 28. September 1979 seien die stillen Gesellschafter am Gewinn und den stillen Reserven entsprechend ihrer Kapitaleinlage mit jeweils 10 % beteiligt gewesen. Weitere Vereinbarungen betreffend die konkrete Ausgestaltung der Gesellschaftsverhältnisse seien der Niederschrift über die Generalversammlung nicht zu entnehmen. Im Gesellschafterbeschluss vom 23. September 1987 sei u.a. vereinbart worden, dass bei der Berechnung der Gewinnanteile der stillen Gesellschafter geltend gemachte vorzeitige Abschreibungen und Investitionsfreibeträge hinzugerechnet würden und bestimmte Fristen bei der Auszahlung der Gewinnanteile und Auflösungsguthaben (die mit 6 % p.a. zu verzinsen seien) einzuhalten seien. Laut Gesellschafterbeschluss vom 9. September 1989 sei mit der stillen Gesellschafterin Sabine K vereinbart worden, dass diese bei ihrem Austritt aus der Gesellschaft per 31. Dezember 1989 auf die bisher nicht gutgeschriebenen Gewinnanteile auf Grund vorgenommener Abschreibungen und Investitionsfreibeträge verzichte. Gleichzeitig sei mit dem Gesellschafterbeschluss vom 9. September 1989 vereinbart worden, dass die stillen Gesellschafter einen Gewinnanteil entsprechend ihrer Kapitaleinlage, jedoch ohne Hinzurechnung vorzeitiger Abschreibungen und Investitionsfreibeträge, erhielten (die Gewinnanteile seien den variablen Kapitalkonten gutzuschreiben, wobei die Auszahlung nach Maßgabe der liquiden Mittel des Unternehmens erfolge und der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung bedürfe, Auseinandersetzungsguthaben würden nicht mehr verzinst). Wie bereits im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, habe jedenfalls bereits auf Grund des Gesellschafterbeschlusses vom 23. September 1987 infolge fehlenden Unternehmerwagnisses und mangels Beteiligung an den stillen Reserven nicht mehr vom Bestehen unechter stiller Gesellschaften ausgegangen werden können. Abgesehen davon, dass den vorliegenden Gesellschafterbeschlüssen nicht zu entnehmen sei, inwiefern überhaupt konkrete Vereinbarungen betreffend die Vermögensbeteiligung im Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses vorlägen, setze eine unechte Gesellschaft jedenfalls einen obligatorischen Anspruch auf Teilnahme an den stillen Reserven und am Firmenwert voraus. Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Beteuerung, eine Beendigung der unechten stillen Gesellschaften sei nicht beabsichtigt gewesen, könne am tatsächlichen Fehlen einer Beteiligung an den stillen Reserven bzw. am Firmenwert nichts ändern. Ungeachtet der Richtigkeit des weiteren Vorbringens hinsichtlich des Fehlens stiller Reserven (immerhin sei in der Bilanz für das Jahr 1989 allerdings ein Anlagevermögen in Höhe von rund 5,8 Mio. S ausgewiesen) sei allein entscheidend, dass eine Beteiligung an den stillen Reserven nach dem Gesellschafterbeschluss vom 23. September 1987 nicht mehr vorgesehen gewesen sei. Auch im Zuge des Ausscheidens von Anette K (Vereinbarung vom 20. Dezember 1993), Bernhard Sch (Vereinbarung vom 30. September 1994), Elke und Wolfgang Sch (Vereinbarung vom 30. Dezember 1994) sei jeweils vereinbart worden, dass den ausscheidenden Gesellschaftern vereinbarungsgemäß kein Anteil an den stillen Reserven zukomme. Ebenso sei beim Ausscheiden von Sabine K als Trennungsguthaben nur der dem

Kapitaleinsatz entsprechende Prozentsatz von dem in der Bilanz ausgewiesenen Reingewinn herangezogen worden (Protokoll über die Generalversammlung vom 9. September 1989). Für die belangte Behörde stehe es zudem außer Zweifel, dass der Beschwerdeführerin - die nach wie vor mit den Namen K und Sch verbunden sei - schon allein angesichts der Ertragskraft ein entsprechender Firmenwert beizumessen sei. Eine Beteiligung daran sei weder vereinbart noch den ausgeschiedenen Gesellschaftern ein entsprechender Anteil an diesem Firmenwert abgegolten worden. Dem Einwand, die Beteiligung an den stillen Reserven sei insofern abgegolten bzw. vorweggenommenen worden, als geltend gemachte vorzeitige Abschreibungen bzw. Investitionsfreibeträge zum Zweck der Ermittlung des Gewinnanteils hinzugerechnet worden seien, sei entgegenzuhalten, dass der entsprechende Beschluss nicht befolgt und nach dem Gesellschafterbeschluss vom 9. September 1989 eine derartige Hinzurechnung auch nicht mehr vorgesehen gewesen sei. Die Vertragsbedingungen seien fortlaufend zu Ungunsten der "stillen Gesellschafter" abgeändert und aus der faktischen Beendigung der unechten stillen Gesellschaftsverhältnisse keine steuerlichen Konsequenzen gezogen worden. Die Gewinnanteile der stillen Gesellschafter seien in den Jahren 1988 und 1989 nicht innerhalb von drei Monaten ausbezahlt, das Auseinandersetzungsguthaben der 1989 ausgeschiedenen Sabine K sei nicht verzinst worden. Im Betriebsprüfungsbericht werde u.a. ausgeführt worden, dass die Entnahmen der Jahre 1989 bis 1994 fast ausschließlich mittels Verrechnungsscheck lautend auf die Familien Ing. K bzw. Eckhard Sch erfolgt seien, jedoch zur Gänze die variablen Kapitalkonten der stillen Gesellschafter belastet hätten. Sämtliche Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge der Familie K seien über dasselbe Konto abgewickelt worden. Die Privatentnahmen der der Familie Sch zugehörenden stillen Gesellschafter seien mittels Verrechnungsschecks erfolgt, die bar eingelöst worden seien. Nach den Aussagen von Ing. Franz K und Eckhard Sch seien die entnommenen Mitteln zur Abdeckung der Lebenshaltungskosten, als Haushaltsbeitrag, für die Entrichtung der Einkommensteuer, zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern sowie zur Rückzahlung der Gesellschaftereinlagen verwendet worden. Bei Zahlungen für ein Grundstück, Teppiche und Münzen könne nicht von laufenden Zuwendungen die Rede sein, sondern es "hätten die Kinder diesbezüglich Vermögenswerte erworben". Im Zuge der Betriebsprüfung seien lediglich (nachträgliche) Erklärungen der einzelnen Kinder vorgelegt worden, in denen diese die Verwendung bzw. den Erhalt der ihnen in den Streitjahren zuzurechnenden Gewinnanteile bestätigt hätten. Ein tatsächlicher Zufluss der Privatentnahmen habe nicht anhand von (zeitnahen) Belegen nachgewiesen werden können. Die Ausführungen bzw. die Angaben betreffend die Verwendung der Gewinne durch die minderjährigen Kinder könnten die Annahme der fehlenden Fremdüblichkeit der stillen Gesellschaftsverhältnisse nicht widerlegen. Die aufgelisteten Zahlungen seien nach Ansicht der belangten Behörde schon im Hinblick auf die Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren minderjährigen bzw. in Ausbildung stehenden Kindern nicht als eigene Gewinnverwendung der Kinder im Sinne einer eigenständigen wirtschaftlichen Verfügung über diese Gelder, sondern als Einkommensverwendung seitens der Eltern anzusehen. Nicht ersichtlich sei der belangten Behörde in diesem Zusammenhang, was aus dem im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Einwand von Ing. K, nach Erreichen der Volljährigkeit bestehe bei eigenem Vermögen keine Unterhaltsverpflichtung mehr, gewonnen werden könnte, zumal seine Kinder Sabine, Markus und Anette jeweils vor Erreichen der Volljährigkeit aus der Gesellschaft ausgeschieden seien und die in den vorgelegten Bestätigungen angeführten Haushaltsbeiträge ausschließlich Zeiträume nach Beendigung der jeweiligen Gesellschaftsverhältnisse betreffen. Auch sei ein "Bodenkauf" von Sabine K am 2. August 1993 und somit knapp vier Jahre nach ihrem Ausscheiden am 31. Dezember 1989 erfolgt. Inwieweit diesbezüglich ein unmittelbarer Zusammenhang mit den getätigten bzw. verbuchten Entnahmen bestehen solle, sei nicht ersichtlich. Hinsichtlich der Teppiche sei anzumerken, dass diese nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht, wengleich lt. Aussage von Ing. K mit einem Eigentumsvermerk des jeweiligen Kindes versehen, im Wohnhaus der Familie K verwendet worden seien und die Anschaffung jeweils lautend auf Familie bzw. Ing. Franz K erfolgt sei. Der Erwerb derartiger Teppiche mit einem Kaufpreis zwischen 39.000 und 99.000 S könne nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht als eigenständige Einkommensverwendung minderjähriger Kinder angesehen werden. Gleiches gelte nach Ansicht der belangten Behörde hinsichtlich der erworbenen Münzen bzw. der "Zurückbezahlung von den Eltern für ihre Kinder einbezahlten Bausparverträgen". Es sei unbestritten, dass für die Gewinnanteile der Kinder auch entsprechende Einkommensteuer zu bezahlen gewesen sei, dies ändere aber nichts daran, dass diese im Fall der (unmittelbaren) Erfassung der Gewinnanteile bei den Kommanditisten wesentlich höher gewesen wäre. Am 27. bzw. 30. November 1989 erfolgten Entnahmen mittels Verrechnungsscheck (wobei diese jeweils anteilig als Entnahme der stillen Gesellschafter der beiden Familienstämme verbucht worden seien) seien am 28. bzw. 30. November 1989 Einlagen der Kommanditisten Anna-Luise K und Eckehard Sch in Höhe von 950.000 bzw. 900.000 S gegenübergestanden. Den Bestätigungen der Kinder zufolge seien diese Beträge u.a. für die Zurückzahlung

der Einlagen verwendet worden. Weshalb jedoch die stillen Gesellschafter ihre Kapitaleinlage hätten zurückzahlen sollen, wenn sie diese im Wege einer Schenkung erhalten hätten, sei für die belangte Behörde nicht nachvollziehbar. Von fremdüblichen Gesellschaftsverhältnissen könne angesichts dieser und der weiteren im Betriebsprüfungsbericht aufgezeigten Umstände keine Rede sein. Es widerspreche weiters jeder Lebenserfahrung, minderjährigen Kindern Gewinnanteile entsprechend jenen der Gesellschaftsgründer zukommen zu lassen. Die Kinder seien zum Zeitpunkt des Eintrittes in die Gesellschaft erst zwischen zwei und neun Jahre alt gewesen, sodass für die belangte Behörde auch nicht ersichtlich sei, inwiefern bei Kindern in diesem Alter durch derartige Beteiligungen das Interesse für einen Betrieb hätte geweckt werden sollen. Aber selbst wenn die Beteiligungen tatsächlich zu diesem Zweck erfolgt wären, wobei dann in diesem Zusammenhang wiederum nicht nachvollziehbar sei, weshalb der als Betriebsnachfolger vorgesehene Sohn des Herrn Sch ebenfalls als stiller Gesellschafter ausgeschieden und anstelle dessen in ein Angestelltenverhältnis mit der Beschwerdeführerin eingetreten sei, ändere dies nichts an der fehlenden Fremdüblichkeit im Vollzug der Gesellschaftsverhältnisse. Es sei schließlich auch nicht von Relevanz, dass die stillen Beteiligungen bei früheren Betriebsprüfungen anerkannt worden seien. Abgesehen davon, dass damals zumindest die Gesellschafterbeschlüsse eingehalten worden seien, könne aus einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung kein Anspruch "auf eine Rechtsbeständigkeit" abgeleitet werden. Die Behörde sei verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Vorgangsweise abzugehen. Die stillen Gesellschaftsverhältnisse könnten im Hinblick auf die fehlende Fremdüblichkeit keine steuerliche Anerkennung finden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde hat die behaupteten stillen Gesellschaftsverhältnisse unter Berücksichtigung der so genannten Angehörigenjudikatur nicht anerkannt und im Einzelnen dargelegt, warum die mit den minderjährigen Kindern der Kommanditisten begründeten stillen Gesellschaftsverhältnisse nicht einem Fremdvergleich standhielten. Die auf die Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung gestützte Beurteilung ist im angefochtenen Bescheid schlüssig dargestellt. Insbesondere weist die belangte Behörde auf eine nicht vertragsgemäße Durchführung der getroffenen Vereinbarungen, vor allem auch Abänderungen zu Lasten der stillen Gesellschafter, und überhaupt auf eine Gestaltung im Sinne einer steuerlich nicht anzuerkennenden Verlagerung der zwischen Eltern und Kindern bestehenden finanziellen Beziehungen (sei es im Rahmen von Unterhaltsleistungen oder der Vermögensbildung) auf Gesellschaftsverhältnisse hin. Die Beschwerde zeigt keine Rechtswidrigkeit an dieser Beurteilung auf.

Dass das Unterbleiben der Zurechnung anteiliger vorzeitiger Abschreibungen und Investitionsfreibeträge in den ersten beiden Jahren der diesbezüglich geänderten Vertragslage "irrtümlich" unterblieben wäre, ist eine erstmals in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, die auch nicht erkennen lässt, warum hier im Zuge der Betriebsprüfung entgegen anders lautender Gesellschafterbeschlüsse eine Korrektur hätte erfolgen müssen. Ob von der belangten Behörde zur Abrundung des Bildes getroffene Feststellungen, so in Bezug auf das Nichteinhalten von Auszahlungsfristen für Gewinnanteile (derartige Fristen würden lt. Beschwerde bei "vielen Unternehmen" überschritten) nicht stichhältig sein könnten, ist nicht wesentlich. Zu Recht bezeichnet es die belangte Behörde als zwischen Familienfremden undenkbar, dass vereinbarte Beteiligungen an den stillen Reserven ohne weiteres außer Ansatz gelassen würden (und nachteiligen Vertragsänderungen zugestimmt würde). Soweit die Beschwerde der belangten Behörde auch vorwirft, sie hätte der Beschwerdeführerin ihre Ansicht, wonach wegen der Ertragskraft des Unternehmens ein entsprechender Firmenwert gegeben sei, vorhalten müssen, zeigt die Beschwerde keine relevante Rechtsverletzung auf. Die Wesentlichkeit eines Verfahrensmangels ist nämlich in der Beschwerde darzutun. Dem steht, entgegen den Beschwerdeausführungen, das Neuerungsverbot iSd § 41 Abs. 1 VwGG nicht entgegen.

Die Beschwerde spricht auch davon, dass die Auszahlung der jährlichen Gewinnausschüttungen jeweils gesammelt an die "beiden Familienstämme erfolgte und innerhalb der Familienstämme weiter aufgeteilt wurde". Es mag zutreffen, dass die Verwendung des ausgeschütteten Gewinnes durch den gewinnberechtigten Gesellschafter (bzw. seine Obsorgeberechtigten) eine rein persönliche Angelegenheit des Gesellschafters ist. Mit diesem Beschwerdevorbringen ist aber nicht gesagt, dass die mit den "Entnahmen" beispielsweise erfolgte Vermögensbildung (Teppiche, Münzen, etc.) nicht (bloß) eine Einkommensverwendung der Eltern (Kommanditisten) zu Gunsten ihrer Kinder (den "stillen Gesellschaftern") war. Verschiedene im angefochtenen Bescheid angesprochene Ungereimtheiten in der Argumentationslinie der Beschwerdeführerin, so z.B. zu den von den Kindern zu leistenden Haushaltsbeiträgen (die Kinder seien nämlich tatsächlich schon vor Erreichen der Volljährigkeit aus der Gesellschaft ausgeschieden) oder einem Grundkauf 1993 der bereits am 31. Dezember 1989 als Gesellschafterin ausgeschiedenen Sabine K, lässt die

Beschwerde unwidersprochen. Keine Einwendungen erhebt die Beschwerde auch gegen die Ausführungen der belangten Behörde, wonach als Entnahmen der stillen Gesellschafter verbuchte Beträge offensichtlich im Zusammenhang mit einer Einlagengewährung der Kommanditisten standen und eine erfolgte Rückzahlung der Kapitaleinlagen der stillen Gesellschafter den diesbezüglich angegebenen Schenkungen widerspreche.

Soweit die Beschwerde auch eine Rechtswidrigkeit der nach der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Verfahrenswiederaufnahmsbescheide dartun will (die stillen Gesellschaftsverhältnisse seien schon im Zuge der letzten Betriebsprüfung bekannt gewesen), geht dies in Ansehung des angefochtenen Bescheides, der nur über die Einkünftefeststellung abspricht, ins Leere. Im Übrigen liegt im Abgehen von einer als unrichtig erkannten Beurteilung kein Verstoß gegen Treu und Glauben. Die belangte Behörde musste bei ihrer auf die Streitjahre bezogenen Beurteilung mangels erkennbarer steuerlicher Auswirkungen schließlich keine Aussage darüber treffen, ob hinsichtlich der Gesellschaftsverhältnisse ursprünglich Fremdüblichkeit vorgelegen ist oder nicht.

Die Beschwerde, die auch offen lässt, welche von der Beschwerdeführerin beantragten Beweise seitens der belangten Behörde nicht aufgenommen worden seien, war damit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr. 416/1994.

Wien, am 23. März 2000

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1997150201.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**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)