

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/9/1 98/16/0374

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 01.09.1999

## Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBI 6/1945 zuzurechnen sind;

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

21/01 Handelsrecht;

32/06 Verkehrssteuern;

## Norm

ABGB §1175;

ABGB §983;

HGB §178;

KVG 1934 §2 Z1;

KVG 1934 §6 Abs1 Z1;

KVG 1934 §6 Abs1 Z3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meisl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der

W D Immobilienverwaltung GmbH in W, vertreten durch die Doralt-Seist-Csoklich Rechtsanwalts-Partnerschaft, Wien IX, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. Oktober 1998, Zl. RV 0368-09/07/98, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Auf Grund eines Anbots vom 24. März 1993 kam es durch Leistung einer Einlage von S 21.000.000,-- zwischen dem protokollierten Einzelkaufmann Dkfm. Wolfgang Walter Donath und der Z-Länderbank, Bank Austria AG zu einer als "Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft" bezeichneten Vereinbarung, die - auszugsweise - folgenden Wortlaut hat:

"I.

## Firma, Sitz und Gegenstand des Unternehmens

### des Geschäftsherrn

(1) Das protokollierte Einzelunternehmen Immobilienverwaltung Dkfm. Dr. Wolfgang Walter Donath ist im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien unter der Nummer FN A 19.776 eingetragen.

(2) Der Sitz des Geschäftsherrn ist Wien.

(3) Der Geschäftsherr betreibt eine Hausverwaltung und ist im Besitz der hierfür erforderlichen Gewerbeberechtigungen.

## II.

### Gesellschaftsverhältnis

(1) Der Geschäftsherr nimmt die Z-Länderbank Bank Austria Aktiengesellschaft als echte stille Gesellschafterin auf. Als solche ist sie gegen Leistung der Kapitaleinlage gem. Pkt. III. am Gewinn des Geschäftsherrn beteiligt. Eine Beteiligung am Firmenwert und den stillen Reserven des Geschäftsherrn ist ausgeschlossen.

(2) Der Geschäftsherr verpflichtet sich, die von der stillen Gesellschafterin geleistete Kapitaleinlage über die Dauer der stillen Gesellschaft im Unternehmen zu verwenden.

## III.

### Einlage

(1) die Z-Länderbank Bank Austria Aktiengesellschaft beteiligt sich am Unternehmen des Geschäftsherrn mit einer Kapitaleinlage von S 21.000.000,-- (in Worten: Schilling einundzwanzig Millionen), welche in das Vermögen des Geschäftsherrn übergeht.

...

## IV.

### Konten der stillen Gesellschafterin

(1) Die Kapitaleinlage der stillen Gesellschafterin wird auf einem Einlagekonto ausgewiesen.

(2) Gewinnanteile werden nach Maßgabe dieses Vertrages jeweils bis zur Höhe von 7,5 % der Einlage einem variablen Gewinnverrechnungskonto I, darüber hinausgehende Gewinnanteile einem gesperrten Gewinnverrechnungskonto II, gutgebracht.

(3) Die jeweiligen Salden der variablen Konten berühren das Beteiligungsverhältnis nicht.

...

## VI.

### Beteiligung am Gewinn

(1) Eine Beteiligung der stillen Gesellschafterin am Verlust des Geschäftsherrn ist ausgeschlossen.

(2) Bemessungsgrundlage für den Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin ist das gem. § 231 Abs 2 Zi 17 bzw. § 231 Abs 3 Zi 16 HGB ermittelte Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Geschäftsherrn zuzüglich der ordentlichen und außerordentlichen Abschreibungen vom Anlagevermögen und des jährlichen Gewinnanteiles der stillen Gesellschafterin. Der Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin beträgt 15 % der Bemessungsgrundlage.

(3) Unabhängig davon steht jedoch der stillen Gesellschafterin ein jährlicher, vom Ergebnis des Geschäftsherrn unabhängiger, Mindestgewinn in der Höhe von 12,5 % ihrer am Ende eines jeden Geschäftsjahres ausgewiesenen Einlage zu.

Jener Teil des jährlichen, vom Ergebnis des Geschäftsherrn unabhängigen Mindestgewinnes, welcher im Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin gemäß Abs. 2 keine Deckung findet, ist auf Gewinnanteile gem. Abs. 2 der Folgejahre anzurechnen. Der jährliche Mindestgewinn der stillen Gesellschafterin bleibt jedoch hievon unberührt.

(4) Für das Geschäftsjahr 1993 gebührt der stillen Gesellschafterin ein Gewinnanteil/Mindestgewinnanteil in der Höhe von 2/3 des in einem vollen Geschäftsjahr anfallenden Gewinn/Mindestgewinnanteiles.

(5) Vom jährlichen Mindestgewinn in Höhe von 12,5 % können 60 % entnommen werden. Der restliche Mindestgewinnanteil sowie der über den jährlichen Mindestgewinnanteil hinausgehende jährliche Gewinnanteil wird einem vorerst gesperrten Gewinnverrechnungskonto gutgeschrieben und ist binnen 14 Tagen ab Beendigung der stillen Gesellschaft an die stille Gesellschafterin auszubezahlen.

(6) Die stille Gesellschafterin trifft keine Nachschußpflicht. Sie ist daher nicht verpflichtet, empfangene Erträge ganz oder teilweise zurückzuzahlen.

(7) Die stille Gesellschafterin ist berechtigt, den gem. Abs. 5 entnehmbaren Teil des jährlichen Mindestgewinnes im letzten Kalendermonat des jeweiligen Geschäftsjahres zu entnehmen.

(8) Im Falle der ordentlichen Kündigung sowie der außerordentlichen Kündigung aus Gründen, die in der Sphäre des Geschäftsherrn liegen, ist der ganze Mindestgewinnanteil der stillen Gesellschafterin binnen 14 Tagen ab dem Kündigungstichtag zur Zahlung fällig. Der darüber hinausgehende Gewinnanteil ist binnen vier Monaten ab Ende jenes Geschäftsjahres, in welches der Kündigungstichtag fällt, zur Zahlung fällig.

(9) Der Geschäftsherr hat dafür Sorge zu tragen, daß die Gewinnausschüttung an die stille Gesellschafterin sichergestellt ist.

VII.

Geschäftsführung, Vertretung

(1) Der Geschäftsherr ist der stillen Gesellschafterin gegenüber zur Führung der Geschäfte verpflichtet.

(2) Die stille Gesellschafterin ist an der Geschäftsführung nicht beteiligt, jedoch bedürfen bestimmte wichtige, den Unternehmensgegenstand betreffende Maßnahmen, der Zustimmung der stillen Gesellschafterin. Solche Maßnahmen sind z.B.:

-

die rechtliche Verselbstständigung von Unternehmensteilen des Geschäftsherrn,

-

Änderungen der Rechtsform des Unternehmens des Geschäftsherrn

-

Übertragung des Geschäftsbetriebes des Geschäftsherrn

-

Erwerb, Veräußerung und Stilllegung von Unternehmen und Betrieben

-

Aufgabe und Aufnahme von Geschäftszweigen

-

Aufnahme von weiteren stillen Gesellschaftern.

(3) Die Zustimmung der stillen Gesellschafterin ist vom Geschäftsherrn mindestens 8 Wochen vor der Durchführung der geplanten Maßnahme einzuholen. Sie gilt als erteilt, wenn nicht binnen Monatsfrist seit Bekanntgabe der geplanten Maßnahme durch die stille Gesellschafterin Widerspruch erhoben wird.

VIII.

Dauer der Gesellschaft, ordentliche und außerordentliche Kündigung

(1) Die stille Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.

(2) Die stille Gesellschaft kann von den Vertragspartnern zum Ende eines jeden Geschäftsjahres unter Einhaltung einer 9-monatigen Kündigungsfrist gekündigt werden (ordentliche Kündigung). Der stillen Gesellschafterin steht das Kündigungsrecht jedoch erstmals zum 31.12.2012 zu.

(3) Die Kündigung hat mittels eingeschriebenen Briefes an den Sitz des jeweiligen Vertragspartners zu erfolgen. Sie gilt als rechtzeitig, wenn sie am letzten Tag vor Beginn der Kündigungsfrist eingeschrieben in Österreich zur Post gegeben worden ist.

(4) Umwandlungen, Fusionen und sonstige Änderungen der Rechtsform des Geschäftsherrn beeinträchtigen die Beteiligung nicht. Bei Strukturmaßnahmen, die eine rechtliche Verselbstständigung von wesentlichen Unternehmensteilen des Geschäftsherrn mit sich bringen, hat der Geschäftsherr dafür Sorge zu tragen, daß die stille Beteiligung unverändert von jenem Unternehmen fortgeführt wird, das die wesentlichen Teile des ursprünglichen Unternehmens fortsetzt und eine entsprechende Erklärung von allen verbundenen Unternehmen hinsichtlich der Erfüllung der Verpflichtungen aus diesem Vertrag abgegeben wird. Derartige Maßnahmen von Seiten des Geschäftsherrn stellen keinesfalls Umstände dar, die eine Auflösung des Vertrages durch den Geschäftsherrn zulassen.

(5) Die Vertragspartner sind berechtigt, diesen Vertrag auch durch außerordentliche Kündigung ohne Einhaltung einer Frist mit sofortiger Wirkung mittels eingeschriebenen Briefes aufzulösen und zwar ..."

Mit Vertrag vom 7. April 1993 verkaufte Dkfm. Dr. Walter Donath sein Hausverwaltungsunternehmen zum Stichtag 30. Juni 1993 an die Beschwerdeführerin.

Diese Vorgänge wurden dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien ( im Folgenden kurz: Finanzamt) mit Eingabe vom 11. Dezember 1997, eingelangt am nächsten Tag, zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt setzte daraufhin für die stille Einlage mit Bescheid vom 29. Jänner 1998 auf Grund einer Bemessungsgrundlage von S 21.000.000,-- Gesellschaftsteuer fest.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin im Wesentlichen mit der Begründung, der im Vertrag über die stille Gesellschaft vereinbarte variable Gewinnanteil käme nur zum Tragen, wenn die Bemessungsgrundlage dafür höher wäre als S 17.500.000,--. Ein solches Ergebnis sei unwahrscheinlich, was sich aus den Unterlagen über die Betriebsergebnisse der Beschwerdeführerin in den Jahren 1995 und 1996 ergäbe. Mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit werde die stille Gesellschafterin lediglich den im Vertrag versprochenen Mindestgewinnanteil (= 12,5 % der stillen Einlage) erhalten, was einer 12,5 %-Verzinsung der Einlage entspreche. Dazu verwies die Beschwerdeführerin auf das hg. Erkenntnis vom 24. März 1994, Zl. 92/16/0189, VwSlg 6879/F, welches sie auch auf den Beschwerdefall für anwendbar erachtete.

Gegen eine daraufhin ergangene abweisliche Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 1998 stellte die Beschwerdeführerin fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei sie nochmals auf das oben erwähnte hg. Erkenntnis verwies und betonte, es sei ausgeschlossen, dass die Bemessungsgrundlage für den variablen Gewinnanteil mehr als S 17.500.000,-- betragen könne.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab, qualifizierte die in Rede stehende Beteiligung als stille Gesellschaft und erachtete im Übrigen auch § 8 Z. 5 KVG (in der für 1993 geltenden Fassung) als anwendbar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtanwendung des § 2 Abs. 1 KVG verletzt.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor, in der die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt wird. Die Beschwerdeführerin replizierte auf die Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Was zunächst die vom angefochtenen Bescheid hilfsweise angewendete Bestimmung des § 8 Z. 5 KVG (idF vor der Novelle BGBl. Nr. 818/1993) betrifft (welches Begründungselement bezeichnenderweise in der Gegenschrift der belangten Behörde gar nicht mehr verteidigt wird), ist auf die zutreffende Darlegung der Beschwerde zu verweisen, wonach zufolge der Aufhebung von wesentlichen Teilen des von der genannten Gesetzesstelle zitierten § 3 KVG durch den Verfassungsgerichtshof (vgl. BGBl. Nr. 282/1969 und 131/1972) der bis zur Novelle 1993 noch bestandene Rest des § 3 KVG nicht mehr vollziehbar war (vgl. dazu Dorazil, KVG-Kommentar<sup>1</sup> 86 f insb. Pkt. 3.2. und 4. der Erläuterungen).

Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

§ 6 Abs. 1 leg. cit. (in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung) lautet auszugsweise:

"(1) Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten:

1.

Aktien, Kuxe und sonstige Anteile,

2.

Genussrechte,

3.

Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren, ..."

In der Hauptsache stützt sich die Beschwerdeführerin - wie schon im Verwaltungsverfahren - auf das hg. Erkenntnis ZI. 92/16/0189, VwSlg 6879/F. Im Lichte dieses Erkenntnisses, auf dessen Entscheidungsgründe zur Vermeidung weitwendiger Wiederholungen gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, stellt sich im vorliegenden Fall die Frage, ob der dort zu einem Darlehensfall entwickelte Grundsatz (dass es bei Vorliegen einer festen Verzinsung neben einer variablen Beteiligung am Gewinn maßgeblich darauf ankommt, ob die feste Verzinsung oder die variable Gewinnbeteiligung als Hauptsache anzusehen ist) auch auf den Fall einer stillen Gesellschaft anzuwenden ist.

Eine stille Gesellschaft ist nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes in dem jetzt zu entscheidenden Fall jedenfalls gegeben, weil (in Abgrenzung zu einem sog. partiarischen Darlehen) insbesondere die in Pkt. VII (1) verankerte Betriebspflicht und die in den Pkten. VII (2) und XIII des Vertrages vorgesehenen Mitsprache- und Kontrollrechte der Beteiligten für eine stille Gesellschaft sprechen (vgl. dazu insbesondere Straube in Straube, Komm. z HGB I2 Rz 31 zu § 178 HGB), ist doch gerade dadurch deutlich ein gemeinsamer Zweck des Zusammenwirkens der Vertragsparteien zu erkennen (vgl. dazu Strasser in Rummel, ABGB II2 Rz 19 zu § 1175 ABGB).

Allein damit, dass im vorliegenden Fall eine stille Gesellschaft begründet wurde und dass mit dem Erwerb des Handelsunternehmens des bisherigen Geschäftsherrn durch die Beschwerdeführerin auf Grund des Pktes. XI des Gesellschaftsvertrages die stille Gesellschafterin erstmals am Handelsgewerbe einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligt wurde, ist der angefochtene Bescheid aber noch nicht gerettet.

Wie die Beschwerde zutreffend argumentiert, knüpft sich die Gesellschaftsteuerpflicht anders als den in Fällen des § 6 (1) Z. 1 KVG nicht an die Art der Beteiligung (zB. die Position eines Aktionärs oder eines Gesellschafters einer GmbH) sondern daran, ob der Beteiligte (seit es zB. als stiller Gesellschafter, sei es als partiarischer Darlehensgeber) Anspruch auf Gewinnbeteiligung hat. Da einerseits die stille Beteiligung einer der Hauptanwendungsfälle des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG ist (vgl. zB. Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar4 Rz 332) und - wie sich aus dem schon wiederholt zitierten hg. Erkenntnis ZI. 92/16/0189 (und der dort angeführten Vorjudikatur) ergibt - andererseits auch Fälle von Beteiligten, denen an sich bloße Gläubigerrechte einen Gewinnbeteiligungsanspruch vermitteln, unter die zitierte Gesetzesstelle fallen, besteht kein Grund dafür, hinsichtlich des Falles der Verknüpfung einer variablen Gewinnbeteiligung mit einer fixen Verzinsung die Position eines stillen Gesellschafters anders zu behandeln als die eines sonstigen Gläubigers. Demnach ist auch im vorliegenden Fall darauf abzustellen, was nach der getroffenen Vereinbarung, die neben einer variablen Beteiligung am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Geschäftsherrn gemäß Pkt. VI (2) des Vertrages eine Mindestverzinsung von 12,5 % der Einlage gemäß Pkt. VI (3) vorsieht, als wesentlich anzusehen ist (vgl. nochmals die Entscheidungsgründe des hg. Erkenntnisses ZI. 92/16/0189, VwSlg 6879/F und die dort angeführten weiteren Belegstellen).

Mit dieser Frage hat sich aber die belangte Behörde ausgehend von der unzutreffenden Rechtsmeinung, es genüge für die von ihr angenommene Erfüllung des angewendeten Gesellschaftsteuertatbestandes das Vorliegen einer stillen Beteiligung, nicht auseinander gesetzt. Es wäre aber Aufgabe der belangten Behörde gewesen, die Frage zu klären, ob es unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse (wie die Beschwerdeführerin vermeint) als unwahrscheinlich

(und damit schon in der Nähe einer unmöglichen Suspensivbedingung gemäß §§ 689, 897 ABGB) anzunehmen war, dass der variable Gewinnanteil jemals die fixe Verzinsung, also die Mindestgewinnbeteiligung gemäß Pkt. VI (3) des Vertrages, übersteigen wird.

Die belangte Behörde hat daher ihren Bescheid mit dem von der Beschwerde gerügten sekundären Verfahrensmangel (Feststellungsmangel) belastet, was gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG zu seiner Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes führen muss.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 1. September 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1998160374.X00

**Im RIS seit**

21.02.2002

**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)