

TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/24 93/13/0022

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.09.1996

Index

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

Norm

BAO §115 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §243;
BAO §260;
BAO §85 Abs1;
BAO;
EStG 1972 §23 Z2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde

1. der U Handelsgesellschaft m.b.H., 2. des A und 3. des G, alle vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 26. November 1992, Zl. 6/3-3143/92-04, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1986 bis 1988, 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 Erstbeschwerdeführerin ist eine GmbH, an welcher der Zweit- und der Drittbeschwerdeführer jeweils zu 50 % beteiligt sind. Der Zweit- und der Drittbeschwerdeführer haben sich am Unternehmen der Erstbeschwerdeführerin als (atypisch) stille Gesellschafter mit einer Einlage von je 250.000 S beteiligt; in der Vereinbarung über die stille

Gesellschaft wurde festgehalten, daß sich die Verteilung von Gewinn und Verlust nach dem Verhältnis des bei der Erstbeschwerdeführerin eingezahlten Stammkapitals zur Höhe der stillen Einlagen richtet. Das Bestehen einer (atypischen) stillen Gesellschaft wurde von der Behörde nicht in Zweifel gezogen.

Das Stammkapital der Erstbeschwerdeführerin betrug ursprünglich 100.000 S und war voll einbezahlt. Aufgrund der GmbHG-Novelle 1980, BGBl. 320, mußten bis Ende 1986 das Stammkapital und die darauf getätigte Einlage auf 500.000 S bzw. 250.000 S erhöht werden. Am 15. Dezember 1986 erfolgte daher die Einzahlung von 150.000 S auf das erhöhte Stammkapital.

Im Zuge einer den Zeitraum 1986 bis 1988 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Verteilung des Verlustes für die Jahre 1986, 1987 und 1988 sei - nach Abzug eines Vorabgewinnes der Erstbeschwerdeführerin von jährlich 15.000 S - nicht wie in der Erklärung angeführt im Verhältnis 10:25:25, sondern im Verhältnis 1:1:1 vorzunehmen.

In der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, mit denen sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers anschloß, wurde vorgebracht, anlässlich der Erhöhung des Stammkapitals der Erstbeschwerdeführerin sei der Vertrag über die stille Gesellschaft dahingehend geändert worden, daß sich die Verteilung von Gewinn und Verlust nach dem Verhältnis der ursprünglichen Stammeinlage zu den Einlagen der stillen Gesellschafter richte. Zudem könne eine gesetzlich angeordnete Kapitalerhöhung nicht die vereinbarte Gewinnverteilung ändern.

Mit Schreiben vom 29. Juli 1991 legte der steuerliche Vertreter einen von ihm verfaßten, mit 19. August 1987 datierten Aktenvermerk vor, aus welchem sich ergibt, daß er den Zweitbeschwerdeführer darauf aufmerksam gemacht habe, es könne "rein formell" die Kapitalerhöhung bei der Erstbeschwerdeführerin zu einer Änderung des Gewinnverteilungsschlüssels führen. Zwar entspräche es dem Sinn des Vertrages über die stille Gesellschaft, daß nur solche Erhöhungen des Stammkapitals den Verteilungsschlüssel änderten, die freiwillig durchgeführt worden seien. Es sei aber zweckmäßig, diese Auslegung des Vertrages ausdrücklich festzuhalten.

In der Folge wurde eine Kopie eines mit 26. August 1987 datierten Aktenvermerkes des Zweitbeschwerdeführers beigebracht. Aus diesem ergibt sich, daß der Zweitbeschwerdeführer mit dem Drittbeschwerdeführer einen Beschluß gefaßt habe, wonach die Erhöhung des Stammkapitals der Erstbeschwerdeführerin keinen Einfluß auf die Gewinnverteilung habe. Diese richte sich unverändert nach dem Verhältnis des ursprünglichen Stammkapitals (100.000 S) zu den Einlagen der stillen Gesellschafter (je 250.000 S).

Es wurde sodann ein mit 28. August 1992 datiertes Schreiben des Drittbeschwerdeführers eingebracht, in welchem dieser bestätigt, daß er im August 1987 vom Zweitbeschwerdeführer kontaktiert worden sei und mit der in dessen Aktenvermerk vom 26. August 1987 festgehaltenen Gewinnverteilungsabrede einverstanden gewesen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich des Jahres 1986 insofern teilweise Folge, als sie, weil erst am 15. Dezember 1986 die Erhöhung des Stammkapitals und die Kapitaleinzahlung bei der Erstbeschwerdeführerin erfolgt sei, nur das auf den nachfolgenden Zeitraum entfallende Ergebnis nach dem Verhältnis 1:1:1 verteilte. Für die Jahre 1987 und 1988 wies sie die Berufung ab. Es mangle im gegenständlichen Fall an einem Interessengegensatz zwischen den Beschwerdeführern, weil der Zweit- und der Drittbeschwerdeführer die einzigen Gesellschafter der "Unternehmerin" (Erstbeschwerdeführerin) seien. Daraus folge, daß die zugrundeliegenden Rechtsbeziehungen auf die Einhaltung der erhöhten Anforderung, wie sie für Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten gelten, untersucht werden müßten. Eine Änderung der Gewinnverteilung zwischen Ehegatten, die dem Finanzamt erst nach Ablauf des Jahres, für das sie gelten solle, bekanntgegeben werde, sei nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen und somit steuerlich nicht anzuerkennen. Mit 15. Dezember 1986 sei das einbezahlte Stammkapital auf 250.000 S angestiegen. Dadurch - und nicht durch die gesetzlich vorgeschriebene Erhöhung des Stammkapitals - habe sich der Ergebnisverteilungsschlüssel geändert. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 29. Juli 1991 habe der steuerliche Vertreter der stillen Gesellschaft einen von ihm unterfertigten Aktenvermerk vom 19. August 1987 sowie einen Aktenvermerk des Zweitbeschwerdeführers vom 26. August 1987 übersandt. Früher seien diesbezügliche Urkunden beim Finanzamt nicht eingereicht worden. Somit sei die Vereinbarung über die Änderung der Gewinnverteilungsabrede erst nach Ablauf des Jahres 1988 bekanntgegeben worden. Der Umstand, daß die Jahresabschlüsse 1986 bis 1988 (eingereicht am 28. März 1988, am 1. Juli 1989 und am 30. April 1990) die ursprüngliche Gewinnverteilungsregelung zur Anwendung brächten, sei nicht relevant, weil die bloße Anwendung

eines Verteilungsschlüssels ohne Bekanntgabe der Vertragsänderung keine Überprüfung zulasse, ob die Vereinbarung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Ein Vertragsabschluß unter Fremden zu den gleichen Bedingungen könne nicht angenommen werden, weil sich die Gesellschafter einer GmbH, deren Stammkapital wesentlich erhöht und einbezahlt werde, bei gleichbleibenden Einlagen der stillen Gesellschafter nicht mit dem selben Beteiligungsverhältnis wie vor der Erhöhung zufrieden geben würden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführer erachten sich erkennbar in ihrem Recht verletzt, daß der Gewinn nicht im Verhältnis 1:1:1, sondern im Verhältnis 10:25:25 verteilt werde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In der Beschwerde wird gerügt, die belangte Behörde habe dem Ersuchen vom 3. Juli 1992 um Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht entsprochen. Damit zeigt die Beschwerde eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Ein Rechtsanspruch einer Partei auf eine mündliche Berufungsverhandlung besteht nämlich gemäß § 284 Abs. 1 BAO nur dann, wenn sie - was im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall war - den Antrag auf eine solche in der Berufung, in einer Beitrittserklärung oder im Vorlageantrag nach § 276 Abs. 1 BAO stellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. August 1992, 88/14/0018).

Da die BAO eine Besprechung der Partei mit dem Sachbearbeiter der Berufungsbehörde nicht vorschreibt, zeigt die Beschwerde auch mit dem Vorbringen, auf ihr telefonisches Ersuchen sei eine solche Besprechung abgelehnt worden, keine Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, zumal die Beschwerdeführer nicht gehindert gewesen waren, allfälliges weiteres Vorbringen schriftlich zu erstatten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, daß diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären.

Diese Kriterien sind auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen, wie sie - wie oben aufgezeigt - im Beschwerdefall vorliegen, von Bedeutung, weil bei einer "GmbH & Still", bei der die Gesellschafter der GmbH sich am Handelsgewerbe der GmbH als stille Gesellschafter beteiligen, diese Gesellschafter auf die Vertragsgestaltung und damit auch auf die Gewinnverteilung einen besonderen Einfluß haben (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. März 1996, 95/14/0071, und vom 24. Oktober 1995, 92/14/0020, letzteres zum Fall einer GmbH & Co KG). In der Beschwerde wird vorgebracht, die Rechtsprechung zu den Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dürfe nicht auf sonstige Gesellschaftsverhältnisse übertragen werden. Gründe hierfür haben die Beschwerdeführer aber nicht vorgetragen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht daher auch im gegenständlichen Fall keinen Anlaß, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Bei nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, daß eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmenschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessengegensatz bewirken, daß Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden.

In der Beschwerde wird nicht bestritten, daß sich nach der ursprünglichen Gewinnverteilungsabrede aufgrund der Erhöhung des einbezahlten Stammkapitals bei der Erstbeschwerdeführerin jener Gewinnverteilungsschlüssel ergibt, der dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegt.

Bei dieser Sach- und Rechtslage könnte sich die von den Beschwerdeführern begehrte Gewinnverteilung nach der weiteren Einzahlung auf das Stammkapital der Erstbeschwerdeführerin jedenfalls nur aufgrund der Änderung der Gewinnverteilungsabrede ergeben. Es wird nicht bestritten, daß dem Finanzamt die Vereinbarung der Änderung der Gewinnverteilungsabrede erst nach Ablauf der Streitjahre bekanntgegeben worden ist. Es wird weiters nicht behauptet, daß diese Vereinbarung in anderer Weise nach außen hin zum Ausdruck gekommen sei, zumal die Beibehaltung des seinerzeitigen Gewinnverteilungsschlüssels in den Jahresabschlüssen 1986, 1987 und 1988 - wie die belangte Behörde richtig erkannt hat - keinesfalls ein eindeutiger Hinweis auf den Abschluß einer derartigen

Änderungsvereinbarung ist. Vor dem Hintergrund der hg Rechtsprechung zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen kann es der Verwaltungsgerichtshof daher nicht als rechtswidrig erkennen, wenn die belangte Behörde diese Änderung der Gewinnverteilungsabrede für die Streitjahre nicht anerkannt hat, weil diese Änderung in den Streitjahren nach außen hin, etwa gegenüber der Finanzbehörde, nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen ist (vgl. die

hg. Erkenntnisse vom 21. Oktober 1986, 84/14/0046, und vom 20. Jänner 1988, 87/13/0022, 0023).

Es braucht daher nicht mehr auf das Beschwerdevorbringen zur Frage eingegangen zu werden, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, daß die Änderung der Gewinnverteilungsabrede einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Nach der ursprünglichen - und auch dem angefochtenen Bescheid zugrundegelegten - Gewinnverteilungsabrede wird der Beitrag des Inhabers des Handelsgewerbes zur Erzielung der gemeinschaftlichen Einkünfte im Verhältnis zum Beitrag der stillen Gesellschafter lediglich durch das Verhältnis des einbezahlten Stammkapitals zu den einbezahlten Einlagen der stillen Gesellschafter berücksichtigt. Die Frage, ob diese ursprüngliche Vereinbarung allenfalls als fremdüblich angesehen werden könnte, ist vom Beschwerdepunkt nicht umfaßt.

In der Beschwerde wird schließlich die mangelhafte Erhebung des Sachverhaltes durch die belangte Behörde und die Verletzung des Parteiengehörs gerügt. Welche konkreten weiteren Erhebungsschritte die Beschwerdeführer vermissen und zu welchen Sachverhaltsfeststellungen ihnen kein Parteiengehör gewährt worden sei, zeigt die Beschwerde aber nicht auf und ist für den Verwaltungsgerichtshof auch aus der Aktenlage nicht erkennbar. Auch dieses Vorbringen ist daher nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VOBGBl. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1993130022.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

30.08.2017

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at