

# TE Vwgh Erkenntnis 1995/2/27 94/16/0112

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 27.02.1995

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
21/01 Handelsrecht;  
32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken;

## Norm

ABGB §983;  
GebG 1957 §17 Abs1;  
GebG 1957 §19 Abs2;  
GebG 1957 §33 TP16 Abs1 Z2;  
GebG 1957 §33 TP8 Abs1;  
HGB §335;  
HGB §336;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meini und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Peternell, über die Beschwerde der H-G.m.b.H. & Co KG in W, vertreten durch Dr. A in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 26. Juli 1993, Zl. 11-261/70/92, betreffend Rechtsgebühr, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Begründung

Die Beschwerdeführerin schloß mit verschiedenen Zeichnern (Anlegern) auf Grund von Beteiligungserklärungen Gesellschaftsverträge zur Errichtung von atypischen stillen Gesellschaften.

Der maßgebliche Text der Vertragsurkunde hat folgenden

Wortlaut:

"VERTRAG

ÜBER DIE ERRICHTUNG EINER ATYPISCHEN STILLEN GESELLSCHAFT

UND

## DARLEHENSVERTRAG

Zwischen der H-GmbH & Co KG, W - im folgenden auch Geschäftsherr genannt - und dem Zeichner der Beteiligungserklärung und des Darlehensangebotes - im folgenden stiller Gesellschafter genannt - wird durch die Annahme der Beteiligungserklärung und des Darlehensangebotes seitens des Geschäftsherrn folgender Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft bzw. Darlehensvertrag geschlossen:

### § 1 FIRMA, SITZ UND GEGENSTAND DES UNTERNEHMENS DES

#### GESCHÄFTSHERRN

Der Geschäftsherr ist die H-GmbH & Co KG, die im Handelsregister des Handelsgerichtes Wien unter HRA 23.573 eingetragen ist. ...

### § 2 BETEILIGUNG ALS ATYPISCH STILLER GESELLSCHAFTER

Der stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn ab Beginn des Geschäftsjahres, in dem sein Eintritt als atypisch stiller Gesellschafter erfolgt, gemäß den Bestimmungen des § 7 beteiligt. Der stille Gesellschafter ist schuldrechtlich auch am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes des Geschäftsherrn beteiligt (atypisch stille Gesellschaft). Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen ihm die Ansprüche nach § 14 zu.

### § 3 BETEILIGUNGSKAPITAL

Der stille Gesellschafter erbringt eine Vermögenseinlage in der Höhe der auf der Beteiligungserklärung angeführten Summe. Die Einlage ist gemäß den auf der Beteiligungserklärung geregelten Fristen auf das in der Beteiligungserklärung angeführte Konto zur Zahlung fällig. Der Geschäftsherr ist berechtigt, bei Zahlungsverzug Zinsen in banküblicher Höhe zu verrechnen. Ist der stille Gesellschafter mit seinen Verpflichtungen gemäß diesem Paragraph mehr als 14 Tage im Verzug, hat der Geschäftsherr das Recht, vom Vertrag zurückzutreten. In diesem Fall hat der stille Gesellschafter die durch ihn verursachten Kosten dem Geschäftsherrn zu ersetzen. Der stille Gesellschafter nimmt zur Kenntnis, daß der Geschäftsherr weitere atypisch stille Beteiligungen eingehen, sein Kapital durch Aufnahme von Gesellschafterdarlehen oder durch sonstige Einlagen erhöhen kann. Die Aufnahme stiller Gesellschafter im Rahmen weiterer Tranchen kann zu verschiedenen Konditionen erfolgen. Dem stillen Gesellschafter ist bekannt, daß der Geschäftsherr auch bereits 1988 stille Gesellschafter (Tranche 1/88) aufgenommen hat.

### § 4 KONTEN DES STILLEN GESELLSCHAFTERS

Die Einlage des stillen Gesellschafters wird auf einem fixen Einlagekonto ausgewiesen. Gewinn- und Verlustanteile, Darlehensrückzahlungen und Zinsen sowie Entnahmen, Gewinnausschüttungen und Einlagen werden über variable Konten abgerechnet. Sie berühren das Beteiligungsverhältnis nicht.

### § 5 GESELLSCHAFTERDARLEHEN

Der stille Gesellschafter verpflichtet sich, je ÖS 10.000,-- übernommene Vermögenseinlage dem Geschäftsherrn ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von ÖS 15.000,-- zu gewähren. Der gesamte Darlehensbetrag ist zugleich mit der stillen Gesellschaftseinlage zur Zahlung fällig und wird jeweils per 31. Dezember 1990 und 31. Dezember 1991 zu 50 % getilgt.

Das Darlehen wird ab Beginn des Geschäftsjahres 1990, frühestens jedoch ab dem dem Darlehenseingang nächstfolgenden Monat mit 3 % p.a. verzinst. Die Zinsen sind jeweils zum Geschäftsjahresende auszuzahlen. Es gilt als vereinbart, daß, sollte der stille Gesellschafter Vermögenseinlage, Agio und Gesellschafterdarlehen in mehreren Teilbeträgen zu verschiedenen Zeitpunkten leisten, beim Geschäftsherrn eingehende Zahlungen zuerst dem Agio, dann der Vermögenseinlage und dann dem Gesellschafterdarlehen zugeordnet werden. Scheidet der stille Gesellschafter vor vollständiger Rückzahlung des Gesellschaftsdarlehens mit der gesamten Einlage oder einem Teilbetrag hievon aus, so ist ihm zugleich mit dem Auseinandersetzungsguthaben der jeweils entsprechende aushaftende Darlehensbetrag samt Zinsen zurückzubezahlen. Der stille Gesellschafter verzichtet unwiderruflich, seine

Darlehensforderung unter Lebenden oder von Todes wegen ganz oder zum Teil abzutreten, sofern er nicht zugleich die dem abgetretenen Darlehensbetrag entsprechende Einlage an dieselben Zessionare überträgt. Die Bestimmungen des § 11 dieses Vertrages sind hiebei einzuhalten. ...

#### § 7 BETEILIGUNG AM GEWINN UND VERLUST, ENTNAHMEN

Die Einlagen sämtlicher stiller Gesellschafter per Bilanzstichtag stellen zusammen mit den Einlagen des Geschäftsherrn (Komplementär- und Kommanditeinlagen) die Kapitalbasis für die Beteiligung am Gewinn und Verlust dar. Die Beteiligung des stillen Gesellschafters am Gewinn und Verlust ergibt sich aus dem Verhältnis seiner gezeichneten Einlage zur Gesamteinlage aller stillen Gesellschafter und den Einlagen des Geschäftsherrn (Komplementär- und Kommanditeinlagen). Verluste werden dem stillen Gesellschafter nur bis zur Höhe des zweieinhalbfachen der Nominale seiner Einlagen (zuzüglich des geleisteten Agios) zugewiesen. Darüber hinausgehende Verluste treffen den Geschäftsherrn. In der Folge erzielte Gewinne sind zunächst zur Abdeckung jener Verluste zu verrechnen, die - über die Verlustzuweisung des stillen Gesellschafters hinausgehend - dem Geschäftsherrn angelastet wurden. ...

#### § 10 DAUER DER GESELLSCHAFT, KÜNDIGUNG

Die stille Gesellschaft beginnt mit der Annahme der Beteiligungserklärung durch den Geschäftsherrn und bleibt auf unbestimmte Zeit bestehen. ...

#### § 11 VERÄUSSERUNG (ÜBERTRAGUNG) DER STILLEN BETEILIGUNG

Der stille Gesellschafter ist berechtigt, seine Gesellschaftseinlage ganz oder in Teilen auf einen Dritten zu übertragen. Die Übertragung der Beteiligung kann immer nur mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres erfolgen. Der Geschäftsherr muß von der Übertragung spätestens drei Monate vor Ende des Geschäftsjahres verständigt werden und ihr zustimmen; erfolgt die Verständigung später, so ist die Übertragung erst zum nächsten Übertragungszeitpunkt zulässig und wirksam. Die Zustimmung darf der Geschäftsherr nur aus objektiv wichtigen Gründen versagen. ..."

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien erachtete durch diese Urkunde insgesamt den Gebührentatbestand nach § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 2 GebG als erfüllt.

Die belangte Behörde wies die dagegen erhobene Berufung der Beschwerdeführerin als unbegründet ab und vertrat die Auffassung, daß ungeachtet der vertragsmäßigen Aufspaltung der Leistungen des Gesellschafters in eine "Vermögenseinlage" und in ein "Darlehen" beide Leistungen infolge ihres untrennbaren Zusammenhanges unter den Begriff der Vermögenseinlage gemäß § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 2 GebG zu subsumieren seien. Eine Trennung der Leistungen der Gesellschafter in eine Einlage und in ein Darlehen werde nur durch die genannten Bezeichnungen, nicht aber durch den Vertragsinhalt getroffen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Verfassungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof abgetretene Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf richtige Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr, vor allem in ihrem Recht auf richtige Ermittlung der Bemessungsgrundlage verletzt.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift, worin die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt wird, vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 2 GebG betrug die Rechtsgebühr bei Beteiligung mit einer Vermögenseinlage als stiller Gesellschafter vom Wert der Vermögenseinlage oder ihrer Erhöhung 2 v.H.

Darlehensverträge dagegen sind gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 leg. cit. nach dem Wert der dargeliehenen Sache mit 0,8 v.H. zu vergebühren.

§ 19 Abs. 2 GebG bestimmt:

"Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten. Dies gilt aber nicht für die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur

Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte und Nebenverabredungen, gleichgültig ob das Hauptgeschäft nach diesem Gesetz oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrssteuer unterliegt."

Gemäß § 17 Abs. 1 leg. cit. ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Die von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens eingenommenen, gegensätzlichen Standpunkte lassen sich dahin zusammenfassen, daß die Beschwerdeführerin - anders als die belangte Behörde - vermeint, es wäre zufolge des sogenannten Trennungsgrundsatzes des § 19 Abs. 2 Satz 1 GebG im vorliegenden Fall zwischen der mit 2 v.H. zu vergebührenden Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters und einem mit 0,8 v.H. zu vergebührenden Darlehen zu differenzieren. Den weitwendigen Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde sowie in den weiteren von ihr eingebrachten Schriftsätzen ist folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgebend (vgl. dazu Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, 2. Teil, Stempel- und Rechtsgebühren, 25 I Abs. 1 zu § 17 GebG und die dort zitierte hg. Judikatur).

Dabei ist allerdings für die Frage, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, die von den Vertragsteilen gewählte Bezeichnung unmaßgeblich; entscheidend ist vielmehr der Vertragsinhalt (vgl. Fellner aaO. Abs. 5 und die dort referierte hg. Judikatur, insbesondere die Erk. vom 16. März 1987, Zl. 85/15/0155 und vom 15. November 1984, Zlen. 83/15/0181, 0182; vgl. auch OGH HS 9430 = MietSlg. 27.125 und HS 12908 = JBl. 1982, 552; Karsten Schmidt in Schlegelberger, HGB 5 III/2 Rz 54 zu § 335 alt = § 230 neu dHGB).

Daraus ergibt sich für den vorliegenden Fall folgendes: Es geht hier um die Frage, ob neben der Vereinbarung einer stillen Beteiligung ein seiner Rechtsnatur davon unabhängiges Darlehen des stillen Gesellschafters an den Geschäftsherrn vereinbart wurde, oder ob die getätigte Vermögenseinlage insgesamt nur die Begründung einer stillen Beteiligung darstellt. Die auch von der Literatur als schwierig erachtete Abgrenzung einer stillen Gesellschaft von einem (partiarischen) Darlehen (vgl. z.B. Karsten Schmidt aaO. Rz 51; Straube in Straube HGB 12 Rz 31 zu § 178 HGB) sind alle Umstände des Einzelfalles und das sich daraus ergebende Gesamtbild maßgeblich (vgl. Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts 5 163 mwN in FN 9; Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht 87 F 1; Karsten Schmidt aaO. Rz 54). Maßgebliche Abgrenzungskriterien, die für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft sprechen, sind nach herrschender Ansicht insbesondere die Gewinn- und Verlustbeteiligung, wobei vor allem eine Verlustbeteiligung die Annahme eines (partiarischen) Darlehens zwingend ausschließt (Karsten Schmidt aaO. Rz 55 und 56 unter Berufung auf zahlreiche Belegstellen aus der deutschen Literatur und Judikatur; Straube in Straube aaO. Rz 31; Kastner-Doralt-Nowotny aaO. 162). In diesem Sinn spricht bereits der Umstand, daß im vorliegenden Fall nach § 7 des Gesellschaftsvertrages den stillen Gesellschafter Verluste bis zum Zweieinhalbfachen seiner Einlage zugerechnet werden, in Verbindung damit, daß die Darlehenssumme 150 % der Einlage umfaßt (woraus folgt, daß die Verlustbeteiligung im Ergebnis gleichermaßen Einlage und Darlehenssumme aufzehrt), dafür, daß in Wahrheit die als Darlehen betitelte Leistung des stillen Gesellschafters ungeachtet der gewählten Bezeichnung ebenfalls als Vermögenseinlage anzusehen ist.

Daran vermögen auch die Argumente der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, die insbesondere darauf verweist, daß nach dem Vertrag das Darlehen fix verzinst und nur für eine "sehr kurze Laufzeit" vereinbart war. Ungeachtet des Umstandes, daß eine fixe Verzinsung an sich für ein Darlehen sprechen mag, ist zu beachten, daß bei einer stillen Gesellschaft gerade der Maßstab der Gewinnverteilung durch den Gesellschaftsvertrag beliebig geregelt werden kann (vgl. z.B. Schilling im Großkomm.z.HGB 3 II/2 Anm. 3 zu § 336 HGB) und daß es auch zulässig ist, eine Verzinsung z.B. in Form einer Gewinngarantie zu vereinbaren (Schilling aaO. Anm. 13 zu § 337 HGB; Karsten Schmidt aaO. Rz 56 zu § 335

alt = § 230 neu d.HGB). Dies bedeutet, daß die Vertragsgestaltung im vorliegenden Fall auf Grund der maßgeblichen Beachtung aller Umstände des Einzelfalles so zu sehen ist, daß die aus Vermögenseinlage im engeren Sinn und "Darlehen" bestehende Einlage einerseits mit einer variablen Gewinnbeteiligung (gemessen am Nominale der Einlage im engeren Sinn) und andererseits mit einer fixen Verzinsung der Darlehenskomponente verbunden war. Dazu kommt, daß sich auch die zeitlich begrenzte "Laufzeit des Darlehens" gemäß § 5 des Gesellschaftsvertrages ohne weiteres mit dem Wesen der Vermögenseinlage einer stillen Gesellschaft vereinbaren läßt, weil die Einlage des stillen Gesellschafters keineswegs für die ganze Dauer des Gesellschaftsverhältnisses bestehen bleiben muß. Auch diesbezüglich herrscht Vertragsfreiheit. Die Gesellschafter können ohne weiters vereinbaren, daß dem Geschäftsherrn die Einlage nur für eine bestimmte Zeit zur Verfügung stehen soll (vgl. Schilling aaO. Rz 26 zu § 335 HGB); dies hat auch zu gelten, wenn - wie im vorliegenden Fall - vereinbart wird, daß ein als "Darlehen" bezeichneter Teil der Einlage nach Ablauf einer bestimmten Zeit zurückgezahlt werden soll, der Rest hingegen auf die Dauer des auf unbestimmte Zeit vereinbarten Gesellschaftsverhältnisses in der Verfügungsmacht des Geschäftsherrn verbleibt.

Entscheidende Bedeutung kommt schließlich dem Umstand zu, daß gemäß § 5 iVm § 11 des Vertrages auch betreffend den als "Darlehen" bezeichneten Teil der Leistung des Gesellschafters die an sich freie Disposition eines Darlehensgebers als Gläubiger über seine Forderung ausgeschlossen ist, indem festgelegt wurde, daß die Darlehensforderung nur zusammen mit der stillen Beteiligung im engeren Sinn übertragen werden kann und daß dies (kraft Verweisung des § 5 auf § 11 des Vertrages) von der Zustimmung des Geschäftsherrn abhängig ist. Ein vertragliches Verbot der Abtretung der Beteiligung spricht für das Vorliegen einer stillen Beteiligung und gegen ein (partiarisches) Darlehen (vgl. Neuner aaO. F 16 ebenso Karsten Schmidt aaO. Rz 58 zu § 335 alt = § 230 neu d.HGB). Zu all dem kommt im vorliegenden Fall, daß die gemäß § 2 des Vertrages vorgesehene Beteiligung des stillen Gesellschafters auch am Vermögen, den stillen Reserven und dem Firmenwert als Variante einer sogenannten atypischen stillen Beteiligung ein weiteres bedeutendes Argument dazu beisteuert, im Rahmen der gebotenen Berücksichtigung aller Umstände insgesamt das Vorliegen nur einer stillen Beteiligung anzunehmen, weil alle atypischen Ausgestaltungen einer Vereinbarung für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft und gegen ein (partiarisches) Darlehen sprechen (vgl. Straube in Straube aaO. Rz 31 zu § 178 HGB; Karsten Schmidt aaO. Rz 55 zu § 335 alt = § 230 neu d.HGB).

Daraus folgt, daß im vorliegenden Fall nach dem maßgeblichen Vertragsinhalt lediglich eine stille Beteiligung und keineswegs eine in eine Vermögenseinlage und in ein Darlehen aufzusplittende Leistung des Gesellschafters anzunehmen ist, weshalb auf Fragen des sogenannten Trennungsprinzips gemäß § 19 Abs. 2 GebG gar nicht weiter eingegangen zu werden braucht und sich der angefochtene Bescheid im Ergebnis als frei von Rechtswidrigkeit erweist, weil die belangte Behörde auch das vereinbarte Aufgeld zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen hat, weil es sich auch dabei um ein auf Dauer dem Gesellschaftszweck gewidmetes Vermögen handelt (vgl. Fellner aaO. zu § 33 TP 16 GebG Ergänzung G, 52/1 G Abs. 1).

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

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

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1995:1994160112.X00

#### **Im RIS seit**

06.11.2001

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