jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1994/7/5 91/14/0064

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 05.07.1994

Index

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

Norm

BAO §119 Abs1;
EStG 1972 §19;
EStG 1972 §2 Abs3;
EStG 1972 §27 Abs1 Z2;
EStG 1972 §27 Abs2 Z1;
EStG 1972 §27 Abs2 Z2;
EStG 1972 §30;
EStG 1972 §31;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Hutter, über die Beschwerde des M in B, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 25. Februar 1991, Zl. 30.107-3/91, betreffend Einkommensteuer 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im November 1981 beteiligte sich der Beschwerdeführer mit einer Einlage von S 8,400.000,-- als (echter) stiller Gesellschafter am Betrieb der A-GmbH, welche den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag am Ultimo des Februar ermittelt. Im Vertrag über die stille Gesellschaft wurde festgelegt, daß die Einlage nach dem Verbraucherpreisindex 1976 endfällig wertgesichert sei. Der Gewinn- bzw. Verlustanteil des stillen Gesellschafters errechne sich mit 2,4 % des - nach im einzelnen festgelegten Bestimmungen zu adaptierenden - handelsrechtlichen Ergebnisses. Der Gewinnanteil sei dem stillen Gesellschafter jährlich binnen acht Tagen nach Feststellung des Jahresabschlusses der A-GmbH bekanntzugeben und - so kein Einspruch des stillen

Gesellschafters erfolge - diesem binnen weiterer sieben Tage auf ein Privatkonto im Rechnungwesen der A-GmbH gutzubringen. Die Gutschriften auf dem Privatkonto seien zu verzinsen, alle laufenden Personensteuerbelastungen des stillen Gesellschafters seien zu Lasten des Privatkontos zu decken, selbst wenn hiedurch ein Sollsaldo entstehen sollte. Das Gesellschaftsverhältnis werde auf unbestimmte Zeit errichtet, könne aber unter Einhaltung einer einjährigen Frist von jeder Seite zum Ende eines Wirtschaftsjahres, frühestens jedoch zum Ende des Februar 1986 gekündigt werden.

Im Juli 1985 wurde eine Änderung des Vertrages über die stille Gesellschaft vereinbart. Demnach solle der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters zu 25 % einem Rücklagenkonto zugeführt werden. Die auf dem Rücklagenkonto verbuchten Gewinnanteile seien unverzinslich und gelangten erst mit dem Auseinandersetzungsguthaben zur Auszahlung.

Gleichartige Verträge über stille Gesellschaften wurden auch zwischen der Mutter des Beschwerdeführers

(Einlage S 36,400.000,--) und den drei Schwestern des Beschwerdeführers (Einlage je S 8.400.000,--) einerseits und wiederum der A-GmbH andererseits geschlossen, so daß sich die Summe der Einlagen aus allen derartigen Gesellschaftsverhältnissen mit S 70,000.000,-- errechnet.

Mit Stichtag 2. Jänner 1986 traten die fünf stillen Gesellschafter ihre Beteiligung an die A-BeteiligungsgmbH - diese GmbH, deren Gesellschafter der Beschwerdeführer sowie seine Mutter und seine drei Schwestern sind, ist ihrerseits Alleingesellschafterin der A-GmbH - um den Abtretungspreis von insgesamt S 166,340.558,37 ab, wobei auch der Gewinnanspruch für das laufende Geschäftsjahr zur Gänze mitübertragen wurde.

Das Entgelt wurde wie folgt errechnet:

Bareinlagen	S 70,000.000,--
Wertsicherung (bis 28.2.1985)	S 10,633.000,--
Rücklagenkonten	S 15,155.684,--
Einlagekonto per 2.1.1986	S 95,788.684,--
Pauschale Wertsicherung (bis 2.1.1986)	S 2,873.659,--
Pauschale Gewinnabgeltung 1985/86	
(10/12 des Gewinnanteiles 1985)	S 50,518.949,--
	S 149,181.292,--
gerundet:	S 149,182.000,--
Salden der Privat- und Steuerkonten	S 17,158.558,37
Abtretungspreis	S 166,340.558,37.

Für die Abtretungspreise war Fälligkeit zum 31. Dezember 1986 vereinbart. Im Falle einer nachfolgenden Stundung sollte der offene Saldo mit einem 3 % Punkte über dem Diskontsatz der Österreichischen Nationalbank liegenden Zinssatz verzinst werden. Zum 28. Februar 1987 hafteten die Abtretungspreise insgesamt noch mit einem Betrag von S 111,530.404,60 aus, wobei die Guthaben vereinbarungsgemäß verzinst wurden.

Zum Stichtag 28. Februar 1986 wurden die stillen Beteiligungen zwischen der A-BeteiligungsgmbH und der A-GmbH einvernehmlich beendet. Das Abschichtungsguthaben wurde wie folgt errechnet:

Kontenstand per 2.1.1986	
(S 95,788,684,-- + S 17,158.558,37)	S 112,947,242,37
Pauschale Wertsicherung 1985/86	S 3,156.750,19
Pauschale Gewinnbeteilung 1985/86	S 60,622,739,--
Abschichtungsbetrag	S 176,726,731,56

Für die A-BeteiligungsgmbH errechnete sich aus diesem Vorgang ein Gewinn von S 10,386.173,19 (Differenz zwischen dem Abschichtungsguthaben von S 176,726.731,56 und den Anschaffungskosten der stillen Beteiligungen von

S 166.340.558,37).

Der Beschwerdeführer behandelte die Abtretung der stillen Beteiligung an die A-BeteiligungsgmbH einkommensteuerrechtlich als eine nicht steuerbare Veräußerung einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle.

Im Zuge einer im Jahre 1988 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die im Abtretungspreis enthaltene Abfindung von Gewinnanteilen und Wertsicherungsbeträgen sei beim Abtretenden für das Jahr 1986 im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Die daraus resultierenden Einkünfte aus Kapitalvermögen des Beschwerdeführers wurden wie folgt errechnet:

Wertsicherung bis 28.2.1985	S	1,275.960,--
Wertsicherung pauschal bis 2.1.1986	S	344.839,--
Gewinnabgeltung 1985/86 (10/12-tel)	S	6,062.274,--
25 % Gewinnanteil 1984/85	S	1,818.682,--
	S	9,501.755,--

In der Berufung gegen den diesen Prüfungsfeststellungen entsprechenden Einkommensteuerbescheid brachte der Beschwerdeführer vor, die Abtretung einer zum Privatvermögen gehörenden stillen Beteiligung sei ein nicht einkommensteuerbarer Vorgang. Der Gewinnanspruch des stillen Gesellschafters gegenüber der A-GmbH aus dem Wirtschaftsjahr 1985/86 sei im Zeitpunkt der Abtretung der Beteiligung noch nicht entstanden gewesen, weil der Jahresabschluß der A-GmbH noch nicht festgestellt, das Geschäftsjahr noch gar nicht abgelaufen gewesen sei. So sei es auch bei der Veräußerung von Aktien des Privatvermögens nicht möglich, den Veräußerungsgewinn insoweit der Steuerpflicht zu unterziehen, als er auf von der Gesellschaft in der Vergangenheit thesaurierte oder noch gar nicht feststehende laufende Gewinnanwartschaften entfiele. Dementsprechend könnten aber auch das Wertsicherungskonto und das Rücklagenkonto bei der A-GmbH keine Steuerpflicht begründen. Alle diese Beträge, die zur Begründung des Kaufpreises herangezogen worden seien, stünden dem stillen Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag anläßlich einer Abtretung nicht zu; das zeige sich insbesondere an dem wirtschaftlich noch gar nicht entstandenen theoretischen Gewinnanspruch für das laufende Wirtschaftsjahr, der losgelöst vom Geschäftsergebnis in Höhe des vorangegangenen Geschäftsjahres unterstellt worden sei. Alle diese Beträge könnten nur ein Indiz für den Wert des Kapitalstammes sein, was sich schon dadurch zeige, daß im Falle eines Verlustes im Wirtschaftsjahr 1985/86 der Käufer keinen Anspruch auf einen Gewinnanteil 1985/86 gehabt hätte. Aber auch die erworbene Beteiligung inklusive künftiger Ansprüche aus endfälliger Wertsicherung und aus dem Rücklagenkonto hätte der Käufer im theoretischen Fall eines Konkurses verlieren können.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab. Die Abtretung der stillen Beteiligung werde nach der Zivilrechtslehre dann als zulässig angesehen, wenn sie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sei oder ihr der Inhaber des Handelsgewerbes zustimme. Erwerbe bei einer Beteiligungsabtretung der neue stille Gesellschafter vom Rechtsvorgänger auch dessen Anwartschaft auf Auszahlung des aliquoten Gewinnes des laufenden Jahres, so werde er dem Ausscheidenden hiefür eine Abfindung zu leisten haben. Die steuerliche Zurechnung von Einkünften habe bei demjenigen zu erfolgen, der die entsprechende Leistung, wie zum Beispiel die Kapitalüberlassung erbracht habe. Soweit Gewinne aus einer stillen Beteiligung auf Zeiträume vor deren Veräußerung (Abtretung) entfielen, treffe dies auf den ausscheidenden Gesellschafter zu. Lasse er sich, wie im gegenständlichen Fall, Gewinne bzw. Gewinnanwartschaften für Zeiträume, die vor seinem Ausscheiden liegen, vom Erwerber der stillen Beteiligung abgelten, trete diese Abfindungszahlung an die Stelle der Gewinnauszahlung durch den Inhaber des Handelsgewerbes. Die Zahlung des Erwerbers stelle wirtschaftlich eine Gewinnabgeltung und nicht Entgelt für die Beteiligung selbst dar, weil sie ja gerade dafür vereinbart werde, daß der Gewinn des laufenden Jahres später vom Inhaber des Handelsgewerbes dem Erwerber ausbezahlt werde. Aus einem, bei der Betriebsprüfung vorgelegten Schreiben der Steuerberatungsgesellschaft an die A-GmbH vom 9.8.1988 gehe die Berechnung des Abtretungspreises klar hervor: er bestehe aus dem Ersatz der geleisteten Einlage, vermindert um den negativen Saldo des Privatkontos, und weiters aus dem auf dem Rücklagenkonto gutgeschriebenen Betrag, den bis zum Ausscheiden angefallenen Wertsicherungsbeträgen der Einlage sowie einem aliquoten Gewinnanteil für das laufende Geschäftsjahr und habe somit dem Abschichtungsguthaben entsprochen, das der Beschwerdeführer im Falle der Kündigung der stillen Gesellschaft zum 2.1.1986 von Inhaber des Handelsgewerbes hätte fordern können. Die Gewinnabgeltung für die ersten zehn Monate des Wirtschaftsjahres 1985/86 unterliege gemäß § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 der Steuerpflicht.

Ebenfalls unter den Tatbestand des § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 falle die Ablöse des Rücklagenkontos, welches einen Teil des für den stillen Gesellschafter festgestellten Gewinnanteiles des Vorjahres 1984/85 darstelle. Aber auch die auf die Besitzzeit des Beschwerdeführers entfallenden Wertsicherungsbeträge seien als dessen Einkünfte zu erfassen (§ 27 Abs. 2 Z. 1 EStG). Zum Einwand des Beschwerdeführers, bei Auftreten von Verlusten hätte er keinen Anspruch auf den Jahresgewinn 1985/86 gehabt, sei auch darauf zu verweisen, daß angesichts der Ertragslage des Geschäftsherrn keinesfalls mit Verlusten gerechnet werden müsse und zudem selbst ein hypothetischer Verlustanteil für die Zeiträume nach dem Abtretungsstichtag nicht mehr die Einkommenssphäre des Veräußerers treffe. Die Steuerpflicht ergebe sich aber auch noch aus einem anderen Grund. Die stillen Gesellschafter seien an der A-BeteiligungsgmbH im selben Verhältnis beteiligt, in dem ihre stillen Gesellschaftereinlagen bei A-GmbH zueinander gestanden seien. Die Abtretung der Beteiligungen an die A-BeteiligungsgmbH sei nur aus steuerlichen Überlegungen, nicht aber in der Absicht erfolgt, die stille Gesellschaft fortzusetzen, zumal bereits zum zwei Monate nach dem Abtretungsstichtag liegenden Bilanzstichtag das stille Gesellschaftsverhältnis zur A-GmbH einvernehmlich gelöst worden sei, und das zum 28. Feber 1986 gebuchte Abschichtungsguthaben der A-BeteiligungsgmbH mit Gesellschafterzuschüssen der A-BeteiligungsgmbH an die A-GmbH (S 35,000.000,-- per 2. Jänner 1986 und S 135,000.000,-- per 28. Feber 1986) im wesentlichen saldiert worden sei. Aus dem rücksichtlich der minderjährigen Schwester des Beschwerdeführers an das Bezirksgericht gerichteten Antrag auf pflegschaftsgerichtliche Genehmigung des Abtretungsvertrages gehe im übrigen hervor, daß die stillen Beteiligungen seit der gesetzlichen Regelung der Halbsatzbesteuerung für Dividenden steuerlich unzweckmäßig geworden seien. Die Abtretung der Beteiligung müsse daher zum gleichen steuerlichen Ergebnis führen wie die Abschichtung durch den Geschäftsherren.

Was den Zufluß der Einnahmen iSd § 19 EStG betrifft, vertrete die belangte Behörde die Auffassung, der Beschwerdeführer habe über das in den Büchern der A-BeteiligungsgmbH gutgeschriebene Abtretungsguthaben - soweit ihm Teilbeträge nicht ohnedies im Jahr 1986 durch Abdeckung seiner Schulden an Personensteuern zugeflossen seien - jedenfalls mit Eintritt der Fälligkeit zum 31.12.1986 verfügen können. Es gebe keinen Anhaltspunkt, daß die A-BeteiligungsgmbH ihrer Zahlungspflicht zum Fälligkeitszeitpunkt nicht nachkommen hätte können. Für einen Zufluß spreche auch der Umstand, daß die fünf Gläubiger der Abtretungsguthaben gleichzeitig die Gesellschafter der A-BeteiligungsgmbH gewesen seien und es daher in der Hand gehabt hätten, die Begleichung der Forderungen beliebig zu gestalten. Die Stundung des noch offenen Teiles des Abtretungspreises stelle bereits eine Verfügungshandlung im Sinne einer verzinslichen Veranlagung von Kapitalvermögen dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, daß das bei der Abtretung der stillen Beteiligung erzielte Entgelt keine Einkommensteuerpflicht auslöse.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Gemäß § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch die Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als (echter) stiller Gesellschafter.

Im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten werden Vorgänge der Vermögenssphäre - soweit sie nicht unter die §§ 30 und 31 EStG fallen - steuerlich nicht erfaßt. Es ist daher stets zu unterscheiden, ob Einnahmen durch die Veräußerung von Vermögen oder durch die für eine Einkunftsquelle eigentümliche Betätigung entstehen. Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob bestimmte bei der Veräußerung einer stillen Beteiligung erzielte Entgelte der Veräußerung des Vermögens oder dem Kapitalertrag zuzuordnen sind.

Es entspricht der herrschenden Meinung in der Literatur, daß das bei der Veräußerung einer stillen Beteiligung erzielte Entgelt hinsichtlich der noch nicht ausbezahlten "aufgespeicherten" Gewinnanteile aus den Vorjahren dem Tatbestand des § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG zu subsumieren ist, wobei ein Teil der Literatur unter "aufgespeicherten" Gewinnanteilen nur jene Gewinnanteile versteht, für die bis zur Veräußerung bereits Jahresabschlüsse erstellt sind (Lechner/Ruppe, SWK 1991, AI 17; Ruppe, Steuerliche Probleme der Mezzaninfinanzierung, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg.), Unternehmensfinanzierung und Kapitalanlage nach der Steuerreform, Wien 1990, 111f; Paulick/Blaurock, Handbuch der stillen Gesellschaft4, Köln 1988, 411; Gröhs, FJ 1991, 8), während ein anderer Teil alle Gewinnanteile bis zum letzten Bilanzstichtag vor der Veräußerung darunter versteht (Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1972, § 27 Tz. 31a;

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz. 37.2;

Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG9, § 27 Anm. 5a;

Herrmann/Heuer/Raupach20, § 20 Tz 170; Littmann/Bitz/ Hellwig15, § 20 Tz 201; Lademann/Söffing/Brockhof, § 20 Tz 206;

Schulze zur Wiesche, BB 1982, 1974 (1977); Söffing, DStR 1984, 268). Zur Begründung der Einschränkung auf aufgespeicherte Gewinnanteile wird im wesentlichen darauf verwiesen, beim Veräußerer könne Steuerpflicht nur eintreten, wenn zwei verschiedene Wirtschaftsgüter, nämlich das Stammrecht und der bereits entstandene Gewinnanspruch veräußert werden. Die bloß vage Anwartschaft auf eine vom Gewinn des Jahres berechnete Quote sei nicht ausreichend. Ein anderer Teil der Literatur vertritt die Auffassung, es komme nicht darauf an, daß die Gewinnanteile bereits entstanden seien: siehe hiezu Stoll, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften, Wien 1985, 230: "Nur dann, wenn mit den Mehrerlösen entstandene, aber dem Gesellschafter nicht zugeflossene Gewinnanteile aus schon abgelaufenen Geschäftsjahren BZW AUS DER ZEIT VOR DER VERÄUßERUNG abgegolten wurden, wäre die im Gesamtentgelt enthaltene Abgeltung als laufender Gewinn einkommensteuerpflichtig"; Blümich, EStG14, § 20 Tz. 231: "Die laufenden Erträge gebühren bis zum Zeitpunkt der Veräußerung dem Veräußerer, ab diesem Zeitpunkt dem Erwerber

(BFH VIII R 316/83 vom 22.5.1984, BStBl. II 746 = BFHE 141, 255, der als Rechtsgrundlage auf § 101 Nr. 2 BGB verweist; u. E. ergibt sich die Steuerrechtsfolge bereits daraus, daß ab Zeitpunkt der Veräußerung der Erwerber den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt)"; Fichtelmann, GmbH & Still im Steuerrecht, Heidelberg 1990, 91; Leberfinger, DStR 1991, 1205 (1207); Doralt, EStG2, Seite 785.

Andere meinen, aus einem Umkehrschluß aus der Bestimmung des § 27 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 ableiten zu können, daß die anläßlich der Abtretung einer stillen Beteiligung erzielte Abgeltung der Gewinnrechte keine Steuerpflicht auslöse (Schmidt, EStG12, § 20 Anm. 45 und 47a) bb); Heinicke, in Schulze-Osterloh (Hrsg.), Rechtsnachfolge im Steuerrecht, Köln 1988, 122 und 133; Trzaskalik, in Kirchhof/Söhn, § 20 Tz B 18; Scholtz, FR 1988, 289 (294); Neuner,

Stille Gesellschaft im Abgabenrecht3 Tz C 31.2). Schließlich wird auch die Ansicht vertreten, Zahlungen eines am Gesellschaftsverhältnis nicht beteiligten Dritten, nämlich des Erwerbers der stillen Beteiligung, könnten nicht dem § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 subsumiert werden, weil unter diesen Tatbestand nur Zahlungen von Geschäftsherren fielen (Wassermeyer, StuW 1988, 283 (289f), und in Kirchhof/Söhn, § 20 Tz B 23 und B 43; Sterner, BB 1983, 2176; vgl. auch BFH 11.2.1981, BStBl. 1981 II 465).

Insoweit sich die im Schrifttum vertretenen Meinungen dafür aussprechen, das Abtretungsentgelt sei nicht als Kapitalertrag beim Abtretenden anzusetzen, gelangen sie zum Teil zu dem Ergebnis, daß beim Abtretenden der aliquote, auf die Zeit bis zur Veräußerung anfallende Gewinnanteil anzusetzen sei, sobald die Einnahmen dem Erwerber der Beteiligung zufließen (vgl. Schmidt, EStG12, § 20 Tz 45 a) bb) mwN; Wassermeyer, StuW 1988, 289). Es wird aber auch die Ansicht vertreten, die Einkünfte seien zur Gänze beim Rechtsnachfolger anzusetzen (vgl. Ruppe, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, a.a.O., 124;

Lechner/Ruppe, SWK 1991, AI 20; Neuner, a.a.O., Tz C 31.2;

Gröhs, FJ 1991, 9; Herrmann/Heuer/Raupach20, § 20 Tz 170, Scholtz, FR 1988, 294). Die Rechtsprechung des BFH teilt die Einkünfte auf Veräußerer und Erwerber entsprechend der Früchteverteilungsregelung des § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB oder entsprechend einer abweichenden zivilrechtlichen Vereinbarung zu (vgl. BFH vom 30. April 1991, BStBl. 1991 II 574).

2. Besteuerungsgegenstand des § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 ist die entgeltliche Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung. Die (entgeltliche oder unentgeltliche) Abtretung einer Forderung auf den Kapitalertrag erfüllt nicht den Tatbestand des § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972, weil dieses Rechtsgeschäft die Verwertung eines Vermögensrechtes darstellt (vgl. Heinicke, a.a.O., 121), die genannte Norm aber an den Ertrag aus der Beteiligung und nicht an den Ertrag aus einer Forderungsveräußerung anknüpft. Kapitalerträge iSd § 27 Abs. 1 EStG sind nur solche, die unmittelbar die Gegenleistung für die Kapitalüberlassung darstellen. Einnahmen aus der Abtretung von Forderungen auf den Kapitalertrag sind keine derartigen Kapitalerträge.

Der Verwaltungsgerichtshof verkennt nicht, daß die Bestimmung des § 27 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972 auf Gewinnansprüche aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter keine Anwendung findet (vgl. Lechner/Ruppe, SWK 1991, AI 18). Trotzdem

läßt sich aber auch aus dieser Ausnahmevorschrift ableiten, daß außerhalb ihres Anwendungsbereiches die Abtretung von Gewinnansprüchen keinen Tatbestand des § 27 Abs. 1 EStG 1972 erfüllt (vgl. Wassermeyer, StuW 1988, 289; Heinicke, a.a.O., 122).

Gegen diese Auffassung spricht auch nicht § 27 Abs. 2 Z. 3 EStG 1972 idF AbgÄG 1984, weil diese Bestimmung nicht Entgelte für Gewinnanwartschaften für vor der Veräußerung liegende Zeiträume erfaßt, sondern den Veräußerungserlös für den Beteiligungsstamm (vgl. Nolz, SWK 1985, AI 4). Diese Bestimmung findet im übrigen auf die gegenständliche Beteiligung, die bereits im November 1981 begründet worden ist, keine Anwendung (Abschnitt I Art II Z. 4 AbgÄG 1984).

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Einkunftstatbstand erfüllt. § 19 EStG kommt die Bedeutung zu, erzielte Einnahmen und aufgewendete Werbungskosten einer bestimmten Steuerperiode zuzuordnen und damit die Errechnung der Bemessungsgrundlage zu ermöglichen (vgl. Trzaskalik, a. a.O., § 11 Tz B 12). Die Festlegung der den Besteuerungsgegenstand bildenden Bestätigung erfolgt hingegen in den §§ 21 bis 32 EStG 1972.

Besteuerungsgegenstand iSd § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 ist die entgeltliche Überlassung von Kapital im Rahmen einer stillen Gesellschaft. Die dem Einkunftstatbestand zugrundeliegende Leistung erbringt zunächst derjenige, der Kapital an den Inhaber des Handelsgewerbes überläßt. Wird aber in der Folge die stille Beteiligung an einen Dritten abgetreten, so ist es ab dem Abtretungszeitpunkt der Dritte, der Kapital zur Nutzung überläßt und damit die von § 27 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 erfaßte Leistung erbringt. Dem Zuflußzeitpunkt kommt sodann für den Zeitpunkt der Besteuerung Bedeutung zu, weil Kapitalerträge im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen erst im Zeitpunkt des Zuflusses besteuert werden, wobei zu beachten ist, daß es nicht notwendigerweise auf den körperlichen Zufluß beim Steuerpflichtigen ankommt, weil diesem, wenn der Steuerpflichtige über den Anspruch auf den Kapitalertrag entsprechend vorausverfügt hat, der Zufluß bei einer anderen Person gleichzuhalten ist.

Wird somit die Beteiligung als stiller Gesellschafter im Laufe eines Wirtschaftsjahres des Inhabers des Handelsgewerbes auf einen Rechtsnachfolger übertragen, so gilt dieser ab dem Zeitpunkt der Übertragung als stiller Gesellschafter. Der Gewinnanteil dieses Jahres ist entsprechend der Einkunftserzielung bis zur Veräußerung an den Übertragenden und ab der Veräußerung an den Rechtsnachfolger zuzurechnen, wobei für beide aufgrund der Vorausverfügung des Veräußerers der Zeitpunkt des Zuflusses an den Rechtsnachfolger als maßgeblicher Zuflußzeitpunkt anzusetzen ist (vgl. Wassermeyer, StuW 1988, 290, und in Kirchhof/Söhn, § 20 Tz B 43 und B 46). Sich die Kenntnis dieses Zeitpunktes zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu sichern, ist dem Veräußerer der Beteiligung durch entsprechende Gestaltung seiner vertraglichen Beziehungen zum Erwerber der Beteilung möglich.

Eine Interpretation, nach welcher der Gewinnanteil des laufenden Geschäftsjahres, soweit er auf den Zeitraum bis zur Veräußerung entfällt, nicht dem Veräußerer, der ja die dem Einkunftstatbestand zugrundeliegende Leistung erbringt, sondern dem Erwerber zuzurechnen wäre, würde aus dem Gesichtspunkt der von der Einkommensteuer zu erfassenden persönlichen Leistungsfähigkeit dem Gesetz einen dem Gleichheitsgrundsatz widerstreitenden Inhalt beilegen.

Darauf hingewiesen sei, daß die gegenständliche entgeltliche Übertragung von Gewinnanwartschaften eines stillen Gesellschafters nicht vergleichbar ist mit der Übertragung von Anwartschaften auf künftige Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften (zusammen mit dem Gesellschaftsanteil), weil es bei letzteren wesentlich auf die Beschlußfassung über die Gewinnausschüttung ankommt (vgl. Schmidt, EStG12, § 20 Tz 45 a) bb).

3. Gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte, die neben diesen Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden, sowie nominelle Mehrbeträge aufgrund einer Wertsicherung. Soweit die Wertsicherung auf einen Zeitraum entfällt, während dessen der stille Gesellschafter Kapital überlassen hat, zählt sie somit zu seinen Einkünften aus Kapitalvermögen. Das gilt auch dann, wenn die Wertsicherungsbeträge aufgrund der Abtretung der stillen Beteiligung dem Rechtsnachfolger zukommen, wobei auch beim Abtretenden die Einkünfte für jenen Zeitpunkt zu erfassen sind, in dem sie dem Rechtsnachfolger zugehen.

4. Im gegenständlichen Fall wurden mit der stillen Beteiligung ein Gewinnanteil aus dem Wirtschaftsjahr 1984/85, welcher auf einem Rücklagenkonto (endfällig) ausgewiesen war, Wertsicherungsbeträge und die Gewinnanwartschaft aus dem laufenden Wirtschaftsjahr 1985/86 übertragen.

4.1. Dem Rücklagenkonto waren 25 % des auf den Beschwerdeführer entfallenden Gewinnanteiles aus dem Wirtschaftsjahr 1984/85 der A-GmbH gutgebracht worden. Der Beschwerdeführer sollte aufgrund seiner Vereinbarung mit dem Inhaber des Handelsgewerbes vom Juli 1985 erst bei Beendigung der stillen Gesellschaft diesen Betrag ausbezahlt erhalten. Während der Beschwerdeführer nach dem Gesellschaftsvertrag vom November 1981 den Gewinnanteil jeweils eine bestimmte Zeit nach Feststellung des Jahresabschlusses zur freien Verfügung erhalten sollte, begab er sich mit der Vereinbarung vom Juli 1985 dieses Rechtes. Soweit der Gewinnanteil dem Beschwerdeführer im Juli 1985 nicht bereits zugeflossen war (vgl. zum Zuflußzeitpunkt Doralt, EStG2, Seite 785, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 19 Tz 20), traf der Beschwerdeführer eine Vorausverfügung über diese Quote des Gewinnanteiles (vgl. hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1988, 87/13/0030), die ihm den Gewinnanteil mit dem Gutschreiben auf dem Rücklagenkonto zufließen ließ. Insoweit der Zufluß im Kalenderjahr 1985 erfolgt ist, wären die Einkünfte bei der Veranlagung für 1985 anzusetzen gewesen. Da die belangte Behörde in dieser Hinsicht die Rechtslage verkannt hat, hat sie es unterlassen festzustellen, wann die Gutschrift auf dem Rücklagenkonto erfolgt ist, und damit den Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

4.2. Auch für die Wertsicherungsbeträge war zwischen dem Beschwerdeführer und dem Inhaber des Handelsgewerbes Endfälligkeit vereinbart. Diese Vereinbarung über die Wertsicherung traf der Beschwerdeführer im ursprünglichen Gesellschaftsvertrag vom November 1981. In der Vereinbarung wurde lediglich festgelegt, daß der Betrag endfällig wertgesichert sei. Im Gegensatz zu dem dem hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1988, 87/13/0030, zugrundeliegenden Sachverhalt ergibt sich im vorliegenden Fall aus der Vereinbarung nicht ein regelmäßiges Zuschlagen des Wertsicherungsbetrages. Die Wertsicherungsbeträge sind daher dem Beschwerdeführer nicht bereits vor der Beteiligungsabtretung vom Inhaber des Handelsgewerbes zugeflossen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 19 Tz 21), zumal sich aus den Feststellungen der belangten Behörde auch nicht ergibt, daß die tatsächliche Durchführung dieser Wertsicherungsvereinbarung in einer Weise erfolgt wäre, die dem Beschwerdeführer die Verfügungsmacht über diese Beträge einräumte. Die Wertsicherungsbeträge trifft sohin das gleiche Schicksal wie den unzweifelhaft bis zum Abtretungsstichtag nicht zugeflossenen Gewinnanteil aus dem Wirtschaftsjahr 1985/86.

4.3. Den aliquoten Gewinnanteil für das Wirtschaftsjahr 1985/86 der A-GmbH sowie die Wertsicherungsbeträge bis zum Abtretungsstichtag brachte die belangte Behörde für das Streitjahr als Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Ansatz. In Verkennung der Rechtslage stellte sie aber darauf ab, ob dem Beschwerdeführer das für die Abtretung seiner Ansprüche an die A-BeteiligungsgmbH vereinbarte Entgelt zugeflossen war, und unterließ es daher zu prüfen, ob der allein maßgebliche Zufluß des Gewinnanteiles und der Wertsicherung von der A-GmbH an die A-BeteiligungsgmbH erfolgt ist, wodurch sie den Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastete. Zwar ist das Abschichtungsguthaben per 28. Februar 1986 von S 176,726.731,56 insoweit jedenfalls der A-BeteiligungsgmbH zugeflossen, als es mit zwei Gesellschafterzuschüssen dieser GmbH in Höhe von insgesamt S 170,000.000,-- verrechnet wurde (vgl. die bei Doralt, EStG2, § 19 Tz 30 "Aufrechnung", und bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 19 Tz 8 referierte hg. Judikatur), ob allerdings für den gesamten beim Beschwerdeführer angesetzten Kapitalertrag (aus dem Gewinnanteil des laufenden Jahres und der Wertsicherung) ein Zufluß erfolgt ist, läßt sich den Feststellungen der belangten Behörde nicht entnehmen.

4.4. Die Alternativbegründung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe seine Abschichtung als stiller Gesellschafter beabsichtigt und nur aus steuerlichen Überlegungen den Weg der Abtretung der Beteiligung gewählt, erweist sich schon deshalb als nicht stichhaltig, weil die belangte Behörde relevante steuerliche Vorteile der gewählten Gestaltung - bei richtiger rechtlicher Beurteilung - nicht aufzeigen konnte.

4.5. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß es für die steuerliche Behandlung nicht von Bedeutung ist, zu welchem Zeitpunkt zivilrechtlich der Anspruch des stillen Gesellschafters auf seinen Gewinnanteil gegenüber dem Inhaber des Handelsgewerbes entsteht. Auf die diesbezüglichen Ausführungen der belangten Behörde und die Entgegnungen in der Beschwerde braucht daher nicht eingegangen zu werden.

4.6. Der angefochtene Bescheid ist somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1991140064.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at