jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/2/23 90/13/0042

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.02.1994

Index

21/01 Handelsrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §23 Z2;
EStG 1972 §27 Abs1 Z1;
HGB §107;
HGB §161 Abs2;

Beachte

Besprechung in: AnwBl 1994/10, S 817 - 819;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der T G.m.b.H. & Co KG in S, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 28. Dezember 1989, Zl. 6/4-4282/88-03, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer für die Jahre 1983 bis 1985, sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1984, 1. Jänner 1985 und 1. Jänner 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An der beschwerdeführenden GmbH & Co KG, deren Unternehmensgegenstand die Führung eines Gastronomiebetriebes ist, waren laut Gesellschaftsvertrag vom 30. März 1983 die H-GmbH und S als Kommanditisten zu jeweils 49 % sowie die T-GmbH zu 2 % als (einzige) Komplementärin beteiligt. Nach unbestrittenem Beschwerdevorbringen waren an der H-GmbH Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W zu je 25 % beteiligt. In Punkt VI Z. 2 des Gesellschaftsvertrages war vorgesehen, daß sich Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W direkt an der KG beteiligen könnten, sofern die H-GmbH als Gesellschafter ausscheiden sollte.

In den Abgabenerklärungen für die Streitjahre 1983 bis 1985 erfolgte eine von diesen Beteiligungsverhältnissen abweichende Ergebnisverteilung. Demnach nahmen die T-GmbH wohl zu 2 %, die H-GmbH und S hingegen nur zu 30 %

bzw. 8 % am erklärten Verlust der KG teil. Zusätzlich wurden Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W Verlustanteile von jeweils 30 % zugewiesen.

Dieser geänderten Ergebnisaufteilung lag ein mit 20. Dezember 1984 datierter "Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag" zugrunde. Darin wurde festgehalten:

"Obwohl die Geschäftsführung laut Vertrag allein dem persönlich haftenden Gesellschafter obliegt, waren von Beginn an auch die Inhaber der H-GmbH, Herr Dipl. Ing. H ... und Herr Dipl. Vw. W an der Geschäftsführung mitbeteiligt, da sie privat die Haftung für einen zur Errichtung des Gastronomiebetriebes notwendigen Bankkredit übernommen haben. Aufgrund dieser Gegebenheiten treten sowohl Herr Dipl. Ing. H als auch Herr Dipl. Vw. W der Gesellschaft ab Beginn als vollhaftende Arbeitsgesellschafter bei. Beide sind nicht am Kapital (Substanzvermögen) beteiligt, sondern nur am Gewinn und Verlust mit je 30 %. Die H-GmbH übernimmt ebenfalls ab Beginn der Gesellschaft eine über ihren Kapitalanteil hinausgehende Vollhaftung, wobei, abweichend von der unveränderten Kapitalbeteiligung (Substanzvermögen) von 49 %, eine Gewinn- und Verlustbeteiligung von 30 % festgelegt wird. Die Gewinn- und Verlustbeteiligung der Kommanditistin S wird auf 8 % reduziert; die Kapitalbeteiligung (Substanzvermögen) bleibt jedoch unverändert, in Höhe von 49 %, aufrecht."

Die geänderten Beteiligungsverhältnisse wurden (zunächst) nicht in das Handelsregister eingetragen.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung berücksichtigte der Prüfer die Nachtragsvereinbarung vom 20. Dezember 1984 erst ab der Veranlagung für das Jahr 1984 und nur mit der Maßgabe, daß Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W als echte stille Gesellschafter mit je 30 % an den (negativen) Einkünften der KG teilhatten. Eine Mitunternehmerstellung komme ihnen nicht zu, da sie nicht am Vermögen der Beschwerdeführerin beteiligt seien und im Außenverhältnis nur beschränkt hafteten.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Betriebsprüfers und verteilte den für 1983 festgestellten Verlust, wie im Gesellschaftsvertrag vom 30. März 1983 vereinbart, auf die T-GmbH, die H-GmbH und S. Die von der beschwerdeführenden KG in den Jahren 1984 und 1985 erzielten Verluste wurden hingegen um die auf die beiden stillen Gesellschafter entfallenden Verlustanteile gekürzt und sodann den übrigen Gesellschaftern laut Nachtragsvereinbarung vom 20. Dezember 1984 zugewiesen.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung und brachte im wesentlichen vor, die am 20. Dezember 1984 schriftlich festgehaltene Änderung der Beteiligungsverhältnisse sei bereits Mitte 1983 mündlich vereinbart worden. Von einer Substanzbeteiligung der neu hinzugetretenen Gesellschafter habe man abgesehen, da Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W ohnedies mittelbar im Wege der H-GmbH am Vermögen der KG Anteil gehabt hätten. Die bisher unterbliebene Handelsregisteranmeldung werde nunmehr - nach Wechsel in der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin - nachgeholt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Bei dem Vertrag vom 20. Dezember 1984 handle es sich um eine nachträgliche Parteienvereinbarung, die für 1983 den bereits entstandenen Abgabenanspruch nicht beseitigen könne. Die somit erst ab 1984 anzuerkennende Beteiligung des Dipl. Ing. H und des Dipl. Vw. W könne mangels Handelsregistereintragung nicht als solche von Komplementären angesehen werden. Da die beiden Gesellschafter ausdrücklich von der Beteiligung am Substanzvermögen der Beschwerdeführerin ausgeschlossen worden seien, komme ihnen die Stellung von echten stillen Gesellschaftern zu. Die mittelbare Beteiligung am Vermögen der Beschwerdeführerin im Wege der H-GmbH erlaube keine andere Beurteilung, weil die H-GmbH als Körperschaft eigene Rechtspersönlichkeit besitze.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Strittig ist allein, ob Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W im Streitzeitraum Mitunternehmer der beschwerdeführenden KG waren. Die Beschwerde vertritt dazu die Ansicht, beide seien aufgrund mündlicher Vereinbarung bereits ab Gründung der Gesellschaft Komplementäre der KG gewesen. Durch die Komplementäreigenschaft werde die Mitunternehmerstellung auch dann begründet, wenn keine Beteiligung am Firmenwert und den stillen Reserven des Anlagevermögens vorliege.

Es trifft zu, daß der Verwaltungsgerichtshof die Mitunternehmerstellung von Gesellschaftern einer OHG oder KG aus

der Bestimmung des § 23 Z. 2 EStG 1972 (bzw. der Vorgängerbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967) abgeleitet hat. Da das Einkommensteuergesetz als Beispiel für Mitunternehmer ausdrücklich die Gesellschafter von offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften nenne, sei in der Regel eine besondere Feststellung ihrer Mitunternehmereigenschaft nicht erforderlich (vgl. die bei Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, Tz B 13, angeführte Vorjudikatur). Doch können damit wohl nur solche Gesellschafter angesprochen sein, deren Beteiligung in einer Form erfolgt, die zumindest den ZWINGENDEN gesetzlichen Bestimmungen des Handelsgesetzbuches über diese Gesellschaften entspricht. Beteiligen sich Personen an einer KG, ohne daß die im § 107 in Verbindung mit § 161 Abs. 2 HGB verankerte Konsequenz, nämlich die Eintragung im Handelsregister, nunmehr Firmenbuch, gezogen wird, liegt, anders als in der angeführten Vorjudikatur, keine den handelsgesetzlichen Vorschriften voll entsprechende Beteiligung an einer KG vor. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Frage, welche Einkünfte diese Personen aus ihrer Beteiligung bezogen haben, ungeachtet der Bestimmung des § 23 Z. 2 EStG 1972, einer Prüfung unterzogen hat.

Dazu kommt, daß der Gerichtshof in den bei Neuner aaO angeführten Vorerkenntnissen davon ausgegangen ist, die durch die Registereintragung begründete unbeschränkte Haftung reiche im allgemeinen aus, den Gesellschaftern einer OHG oder KG Mitunternehmerstellung zu verleihen. Beschränkungen im Innenverhältnis fielen demgegenüber nicht ins Gewicht. Eine solche Außenwirkung liegt im Beschwerdefall nicht vor. Gegenständlich war die T-GmbH als einzige Komplementärin im Handelsregister eingetragen. Die "Haftung als Komplementär" von Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W war nur im Innenverhältnis vereinbart. Das Wesen der Haftung liegt jedoch in der Wirkung nach außen, also gegenüber möglichen Gläubigern der Gesellschaft. Diese Außenwirkung wird durch eine bloße Vereinbarung unter den Gesellschaftern nicht erzielt. Nicht entscheidend ist dabei, wieviele Gläubiger von der Möglichkeit, in den Registerstand Einsicht zu nehmen, tatsächlich Gebrauch machen. Ist im Bedarfsfall doch die Sicherheit des § 15 bzw. § 159 HGB gegeben. Eine nur im Innenverhältnis vereinbarte "Komplementärstellung" vermittelt diese Sicherheit selbst dann nicht, wenn Gläubiger von der Vereinbarung in anderer Weise Kenntnis erlangen sollten. (Haftungs-)Vereinbarungen im Innenverhältnis können nämlich jederzeit durch anderslautende Abmachungen unter den Gesellschaftern geändert werden. Einen nicht im Handelsregister eingetragenen Gesellschafter zur unbeschränkten Haftung heranzuziehen, wird daher regelmäßig schon an Schwierigkeiten der Beweisführung scheitern.

Im Beschwerdefall schienen Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W für den Streitzeitraum weder im Handelsregister als Gesellschafter auf noch waren sie vertretungsbefugt. Sie traten somit - jedenfalls in ihrer "Eigenschaft als Komplementär" - den Geschäftspartnern gegenüber nicht in Erscheinung. Ihre Beteiligung an der beschwerdeführenden KG kann daher nach keinen anderen Grundsätzen beurteilt werden als jenen, welche der Gerichtshof für die ertragssteuerliche Betrachtung von Innengesellschaften in ständiger Rechtsprechung aufgestellt hat. Danach ist ein Gesellschafter, der nach außen hin nicht (als solcher) in Erscheinung tritt, nur dann als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen, wenn er nicht nur am Betriebserfolg, sondern auch am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt ist (vgl. u. a. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1985, 84/13/0110).

Dies trifft im Beschwerdefall unbestritten nicht zu. Die Beschwerde wendet jedoch ein, die beiden Gesellschafter seien mittelbar im Wege der T-GmbH und der H-GmbH sehr wohl am Vermögen der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen. Eine derartige mittelbare Beteiligung über eine zwischengeschaltete GmbH vermittelt indes keine Mitunternehmereigenschaft. Einem über eine GmbH mittelbar an einer KG Beteiligten fließen in dieser Eigenschaft keine Einkünfte gemäß § 23 Z. 2 EStG 1972 zu, sondern im Regelfall solche aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. Die mittelbare Beteiligung hat daher auch nicht zur Folge, daß die Gesellschafter bei Beendigung des Gesellschafterverhältnisses an den stillen Reserven und dem Firmenwert der Beschwerdeführerin teilhaben. Im Falle ihres Ausscheidens als (stille) Gesellschafter der Beschwerdeführerin oder als Gesellschafter der GmbH käme es zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven. Dies ist, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, auf die eigene Steuerrechtssubjektivität der GmbH zurückzuführen. Diese Steuerrechtssubjektivität schließt es aus, die Anteile der T-GmbH bzw. der H-GmbH am Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W zuzurechnen.

Die belangte Behörde hat daher nicht rechtswidrig gehandelt, wenn sie die beiden Gesellschafter nicht als Mitunternehmer der Beschwerdeführerin anerkannt und den auf sie entfallenden Verlustanteil aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte ausgeschieden hat.

Schließlich bleibt die Frage zu lösen, ob für das Jahr 1983 eine Beteiligung der beiden Gesellschafter überhaupt negiert

werden durfte. Die belangte Behörde begründet dies mit der steuerlichen Unbeachtlichkeit rückwirkender Rechtsgeschäfte. Der 1984 vereinbarte Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag könne keine Änderung des einmal entstandenen öffentlich-rechtlichen Abgabenanspruches (§ 4 BAO) bewirken.

Aus dieser Argumentation ergibt sich, daß die belangte Behörde dem schon im Verwaltungsverfahren gemachten Vorbringen, 1984 sei die bereits 1983 mündlich getroffene Vereinbarung lediglich schriftlich festgehalten worden, keinen Glauben geschenkt hat. Diese Sachverhaltsannahme ist nicht unschlüssig. Dem Nachtrag von 20. Dezember 1984 kann nämlich nicht entnommen werden, daß damit eine früher getroffene mündliche Vereinbarung dokumentiert werden sollte. Wird darin doch lediglich ausgeführt, daß Dipl. Ing. H und Dipl. Vw. W "von Beginn an ... an der Geschäftsführung mitbeteiligt" waren, "da sie privat die Haftung für einen zur Errichtung des Gastronomiebetriebes notwendigen Bankkredit übernommen haben", und daß sie "aufgrund dieser Gegebenheiten" der Gesellschaft "ab Beginn als vollhaftende Arbeitsgesellschafter" beitreten. Von einem bereits vorher mündlich vereinbarten Beitritt ist keine Rede. Dies wurde erstmals im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung vorgebracht, ohne eine Erklärung dafür zu geben, warum eine derart bedeutsame Änderung des Gesellschaftsvertrages völlig formlos "Mitte 1983" zustandegekommen sein soll. Im übrigen spricht die gewählte Formulierung der Nachtragsvereinbarung dafür, daß wohl die Verhältnisse (private Haftung, Mitarbeit) bereits seit Beginn der Geschäftstätigkeit der KG gegeben waren, die Gewinn (Verlust-)beteiligung tatsächlich aber erst nachträglich, wenn auch rückwirkend - wie von der belangten Behörde angenommen - vereinbart wurde.

Die behauptete inhaltliche Rechtswidrigkeit liegt daher nicht vor. Zur Verfahrensrüge enthält die Beschwerde keinerlei Ausführungen, sodaß sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991.

1994/02/26

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1990130042.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