jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/1/20 90/15/0074

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.01.1992

Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/01 Handelsrecht;
21/02 Aktienrecht;
21/03 GesmbH-Recht;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

ABGB §983;
ABGB §984;
AktG 1965 §1;
AktG 1965 §53;
GmbHG §75;
GmbHG §82 Abs2;
HGB §335;
HGB §336;
KVG 1934 §6 Abs1 Z3;
KVG 1934 §6 Abs2;
VwGG §42 Abs2 Z3 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der H-GmbH in W, vertreten durch Dr. N, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 17. April 1990, Zl. GA 11 - 137/57/90, betreffend Gesellschaftsteuer, 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

Im "Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft", den die Beschwerdeführerin (eine Gesellschaft m.b.H.) als Geschäftsinhaberin mit zahlreichen stillen Gesellschaftern abgeschlossen hat, finden sich folgende für den Beschwerdefall wesentliche Vereinbarungen:

"Zwischen der H. Gesellschaft m.b.H. - im folgenden auch Geschäftsherr genannt - und dem Zeichner der Beteiligungserklärung - im folgenden stiller Gesellschafter genannt - wird durch die Annahme der Beteiligungserklärung seitens des Geschäftsherrn folgender Vertrag über die Errichtung eine atypisch stillen Gesellschaft geschlossen.

...

§ 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 § 8 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 § 15 zu.

§ 3 Beteiligungskapital.

Der stille Gesellschafter erbringt eine Kapitaleinlage in der Höhe der auf der Beteiligungserklärung angeführten Summe.

...

§ 4 Konten des stillen Gesellschafters.

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

§ 5 Gesellschaftsdarlehen.

Der stille Gesellschafter verpflichtet sich, je S 20.000,-- übernommene Gesellschaftseinlage dem Geschäftsherrn ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von S 30.000,-- zu gewähren. Der gesamte Darlehensbetrag ist zugleich mit der stillen Gesellschaftseinlage zur Zahlung fällig. Das Darlehen ist zur Gänze per 31. Dezember 1989 zu tilgen. Das Darlehen wird ab Beginn des auf das Jahr des Eintrittes folgenden Jahres mit 2,5 % p.a. verzinst. Die Zinsen sind jeweils zum 31. Dezember auszuzahlen. Scheidet der stille Gesellschafter vor vollständiger Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens mit der gesamten Einlage oder einem Teilbetrag hievon aus, so ist ihm zugleich mit dem Auseinandersetzungsguthaben der jeweils aushaftende Darlehensbetrag samt Zinsen zurückzubezahlen. Der stille Gesellschafter verzichtet unwiderruflich, seine Darlehensforderung unter Lebenden oder von Todes wegen ganz oder zum Teil abzutreten, soferne er nicht zugleich die dem abgetretenen Darlehensbetrag entsprechende Einlage an dieselben Zessionare überträgt. Die Bestimmungen des § 12 dieses Vertrages sind hiebei einzuhalten.

...

§ 8 Beteiligung am Gewinn und Verlust.

Die Einlagen sämtlicher stiller Gesellschafter per Bilanzstichtag stellen zusammen mit dem Stammkapital des Geschäftsherrn 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 dem Stammkapital des Geschäftsherrn. Verluste werden dem stillen Gesellschafter nur bis zur Höhe seiner Einlage zuzüglich seines Gesellschafterdarlehens zugewiesen.

...

§ 12 Veräußerung (Übertragung) der stillen Beteiligung.

Der stille Gesellschafter ist berechtigt, seine Gesellschaftseinlage ganz oder in Teilen auf einen Dritten zu übertragen, soferne er - entsprechend den Bestimmungen von § 5 Abs. 5 dieses Vertrages - seine Darlehensforderung in entsprechender Höhe zugleich an denselben Vertragspartner abtritt.

..."

Mittels formularmäßigen, gleichlautenden "Beteiligungserklärungen" verpflichteten sich die stillen Gesellschafter jeweils, "gemäß den Bestimmungen des auf der Rückseite abgedruckten Gesellschaftsvertrages eine atypisch stille Beteiligung in der Höhe von S ... (20.000,-- oder eines Vielfachen davon) zu übernehmen, sowie gemäß den Bestimmungen des § 5 des Gesellschaftsvertrages ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von S ... (30.000,-- oder eines Vielfachen davon) zu gewähren".

Das Finanzamt setzte für die Beteiligung von 416 stillen Gesellschaftern Gesellschaftsteuer gemäß§ 2 Z. 1 KVG ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 145,966.100 (Summe von Einlagen, Darlehen und geleistetem Aufgeld) fest.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung beantragte die Beschwerdeführerin, die Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 60,251.200,-- (Einlagen S 56,060.000,--, Aufgeld S 4,191.200,--) festzusetzen. Die Gewährung von Gesellschafterdarlehen in der Höhe von S 85,340.000,-- löse keine Gesellschaftsteuer-, sondern Gebührenpflicht nach § 33 TP 8 GebG aus. Die Beschwerdeführerin habe die Gebühr bereits entrichtet. Die Darlehensgewährung durch die stillen Gesellschafter sei zivilrechtlich ein selbständiges, vom Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft getrenntes Rechtsgeschäft. Daran ändere die Zusammenfassung der beiden Rechtsgeschäfte in einer Urkunde nichts. Gemäß § 335 HGB gehe die Einlage in das Eigentum des Inhabers des Handelsgeschäftes über; der stille Gesellschafter habe gemäß § 340 HGB lediglich im Rahmen der Auseinandersetzung einen Anspruch auf Auszahlung eines eventuellen Auseinandersetzungsguthabens. Gemäß § 983 ABGB sei hingegen der Darlehensnehmer verpflichtet, nach einer gewissen Zeit das Darlehen in eben derselben Höhe zurückzuzahlen. Im Insolvenzverfahren seien Darlehen und Einlagen ebenfalls unterschiedlich zu behandeln. Es sei geradezu darlehenstypisch, wenn unabhängig von der Gewinn- oder Verlustsituation eine fixe Verzinsung vereinbart werde. Die Einlage bedinge hingegen einen Anteil am Gewinn und Verlust. Das vorliegende Darlehen werde fix verzinst. Es gewähre keine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft; Basis für die Gewinn- und Verlustbeteiligung stellten ausschließlich die Einlagen dar. Die Vereinbarung, daß der stille Gesellschafter am Verlust der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Einlage zuzüglich des Darlehens teilnehme, habe auf die getrennte Beurteilung des Darlehens keine Auswirkungen. Diese Vereinbarung solle nur eine Beschränkung der Beteiligung des stillen Gesellschafters am Verlust bewirken, die auch in jeder anderen beliebigen Höhe festgesetzt hätte werden können. Die Vereinbarung bewirke aber jedenfalls nicht, daß das Darlehen durch Verluste des stillen Gesellschafters über seine Einlage hinaus vermindert würde. Auch im Falle von Verlustanteilen im vereinbarten Höchstausmaß erfolge die gänzliche Tilgung des Darlehens zum festgelegten Fixtermin.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur insoweit Folge, als sie Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 145,591.200,-- festsetzte; im übrigen wies sie die Berufung als unbegründet ab. Nach Darlegung des Verfahrensganges führte die belangte Behörde im wesentlichen aus, laut Vertragstext stellten das Darlehen und die stille Einlage eine Einheit dar. Nach der Vertragsgestaltung scheine eine stille Beteiligung ohne Darlehenshingabe nicht möglich zu sein. Nicht nur die Verlustbeteiligung, die ein wesentliches Merkmal einer Einlage sei, sondern auch die Untrennbarkeit der beiden Leistungen wiesen auf eine einzige atypische Beteiligung hin.

Die Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

Nach § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG gelten Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren, als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften.

Bei der Neugründung einer stillen Gesellschaft, bei der sich der stille Gesellschafter an einer Gesellschaft m.b.H. beteiligt, handelt es sich um die Begründung einer Forderung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. Juni 1984, Slg. 5914/F, und vom 14. Jänner 1991, Zl. 90/15/0125, und die dort jeweils zitierte Vorjudikatur). Ebenso erfüllt die Hingabe eines partiarischen Darlehens den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. November 1958, Slg. 1916/F, vom 12. Dezember 1968, Slg. 3831/F, vom 25. November 1971, Slg. 4315/F, und vom 14. November 1974, Zl. 1257/73). Im letztgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß nicht bloß Personen, die nach handelsrechtlchen Vorschriften (etwa als Aktionäre oder Gesellschafter) Anspruch auf Gewinnbeteiligung erheben können, sondern auch Personen, denen bloße Gläubigerrechte einen solchen Anspruch vermitteln, als Gesellschafter einer inländischen Kapitalgesellschaft anzusehen sind. Dies ergebe sich aus der in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Abgabenrechts begründeten Erwägung, daß Gläubiger von Forderungen mit Anspruch auf Gewinnbeteiligung das gleiche Interesse am Fortgang der Gesellschaft haben wie die eigentlichen Gesellschafter selbst.

Denkbar ist, daß ein und dieselbe Person Gesellschafter ist und eine gesellschafterähnliche Stellung einnimmt (vgl. Egly-Klenk, Gesellschaftsteuer Kommentar4, Rz 330).

Im Beschwerdefall ist nicht strittig, daß der jeweilige Erwerb der Beteiligung an der stillen Gesellschaft im Betrage der "Kapitaleinlage" den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG verwirklicht und der Gesellschaftsteuer der Gesamtbetrag der "Kapitaleinlagen" zuzüglich des Aufgeldes zu unterziehen ist. In der strittigen Frage, ob dies auch auf den Betrag der der Beschwerdeführerin von den stillen Gesellschaftern versprochenen und zugezählten "Darlehen" zutrifft, ist entscheidend, ob auch diese Darlehen "Forderungen" begründen, "die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren".

Im allgemeinen verwirklicht die Zuzählung eines (ohne gesellschaftsvertragliche Verpflichtung gewährten) Darlehens, das keinen Anspruch auf ertragsabhängige Vergütung begründet, auch dann nicht den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG, wenn der Darlehensgeber zugleich Gesellschafter ist. Der vorliegende Fall ist jedoch besonders gelagert: Nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages und der formularmäßigen Beteiligungserklärung war die Zuzählung eines zur übernommenen "Kapitaleinlage" in einem fixen Verhältnis (2:3) stehenden "Darlehens" eine conditio sine qua non für den Erwerb der Beteiligung und damit für die Begründung des Anspruches auf Gewinnbeteiligung. Nach § 5 des Gesellschaftsvertrages waren die stillen Gesellschafter verpflichtet, je S 20.000,-- übernommene Gesellschaftseinlage dem Geschäftsherrn ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von S 30.000,-- zu gewähren, wobei der gesamte Darlehensbetrag zugleich mit der stillen Gesellschaftseinlage zur Zahlung fällig war. Aus den vorgelegten Beteiligungserklärungen ergibt sich weiters, daß die stillen Gesellschafter durchwegs "Darlehen" im Verhältnis von 3:2 zur Kapitaleinlage zusagten. Der jeweilige Interessent war somit zwar in der Frage des Erwerbes einer Beteiligung als stiller Gesellschafter in seiner Entscheidung frei; er konnte jedoch nur stiller Gesellschafter werden (und damit Anspruch auf Gewinnbeteiligung erwerben), wenn er sich zugleich verpflichtete, ein "Darlehen" zu gewähren. Die Verpflichtung zur Zuzählung des "Darlehens" war somit unabdingbare Voraussetzung für die Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft; ohne "Darlehenszuzählung" hätte der jeweilige Interessent auch keinen Anspruch auf Gewinnbeteiligung erwerben können. Dies unterscheidet den vorliegenden Fall im Rahmen der Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht von Darlehen solcher Gesellschafter, deren Gewinnanspruch unabhängig von einer Verpflichtung zur Darlehensgewährung entsteht. Wegen der untrennbaren kausalen Verknüpfung zwischen "Darlehenszuzählung" und Gewinnbeteiligung handelt es sich bei der ersteren im Beschwerdefall somit um die Begründung einer "Forderung, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewährt", im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG. Auf die weiteren durch die vorliegende Vertragsgestaltung geschaffenen Verknüpfungen zwischen "Einlage" und "Darlehen" sowie die Verlustbeteiligung bis zur Höhe der Gesamtleistung des Gesellschafters ("Einlage" UND "Darlehen") kommt es dabei gar nicht mehr an.

Dem an den Wortlaut der vertraglichen Regelung über die Gewinnverteilung anknüpfenden Argument der

Beschwerdeführerin, nur die "Kapitaleinlage" gewähre das Recht auf Gewinnbeteiligung, ist überdies - abgesehen davon, daß der Erwerb einer Gewinnbeteiligung die Zuzählung eines "Darlehens" voraussetze - folgendes zu entgegnen: Im Hinblick auf das fixe Verhältnis von 2:3, in dem die von den stillen Gesellschaftern eingezahlten "Kapitaleinlagen" und "Darlehen" stehen, unterscheidet sich das in § 8 des Gesellschaftsvertrages als Maßstab der Gewinnbeteiligung bezeichnete Verhältnis der Einlage des einzelnen Gesellschafters zur Gesamteinlage aller Gesellschafter in keiner Weise vom Verhältnis der Gesamtleistung ("Kapitaleinlage" und "Darlehen") des einzelnen Gesellschafters zur Summe der Gesamtleistungen aller Gesellschafter. Es ist somit eine für das Ergebnis der Gewinnverteilung bedeutungslose Frage der Wortwahl, ob die Gewinnverteilung an das Verhältnis der Einlagen oder an das Verhältnis der Gesamtleistungen anknüpft.

Gegenleistung im Sinne des § 8 Z. 1 KVG und damit Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer ist somit der Betrag der gesamten von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin bewirkten Leistungen.

Die weiteren Ausführungen der Beschwerde, mit denen inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides dargetan werden soll, knüpfen durchwegs an die im Zusammenhang mit der Beurteilung der Gesellschaftsteuerpflicht unzutreffende Auffassung der Beschwerdeführerin an, es sei eine getrennte Betrachtung von "Kapitaleinlage" und "Darlehen" angezeigt; einer näheren Auseinandersetzung mit diesen Beschwerdeausführungen bedarf es daher nicht.

Mit ihren Ausführungen zur Verfahrensrüge ist die Beschwerdeführerin darauf zu verweisen, daß Aktenwidrigkeit nur dann vorliegt, wenn die belangte Behörde Tatsachenfeststellungen getroffen hat, die in der Aktenlage keine Deckung finden. Die Beschwerdeführerin wendet sich mit ihrer Verfahrensrüge jedoch nicht gegen Tatsachenfeststellungen, sondern gegen die Vertragsauslegung und somit gegen Elemente der rechtlichen Beurteilung. Diese erweist sich jedoch, wie bereits dargelegt, als zutreffend. Auch die behauptete Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt daher nicht vor.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1990150074.X00

Im RIS seit

07.08.2001

Zuletzt aktualisiert am

16.11.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at