

# TE Vwgh Erkenntnis 1991/6/12 90/13/0027

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 12.06.1991

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
10/10 Auskunftspflicht;  
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
21/01 Handelsrecht;  
21/02 Aktienrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

ABGB §914;  
ABGB §915;  
AktG 1965 §245 Abs1;  
AktG 1965 §250;  
AuskunftspflichtG 1987 §1;  
AVG §58 Abs1;  
AVG §58 Abs2;  
AVG §70 Abs1;  
AVG §9;  
BAO §115 Abs4;  
BAO §303 Abs1;  
BAO §303 Abs4;  
BAO §79;  
BAO §93 Abs2;  
BAO §93 Abs3 lita;  
B-VG Art18 Abs1;  
EStG 1972 §23;  
EStG 1972 §23a;  
EVHGB 04te Art7 Nr25;  
HGB §335;

HGB §340;  
VwGG §34 Abs1;  
VwGG §42 Abs2 Z1;  
VwGG §42 Abs2 Z3;  
VwRallg;

### **Beachte**

Besprechung in: ÖStZB 1992, 394;

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karlik und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der N Luftfahrt Aktiengesellschaft und des DDr. D gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Wien, NÖ und Bgld, vom 13.12.1989, Zl. 6/5-5079/88-05 betreffend

- a) die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für 1979 und 1980, hinsichtlich der einheitlichen Gewerbesteuermeßbeträge für 1979 und 1980 sowie hinsichtlich des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes zum 1. Jänner 1980 und zum 1. Jänner 1981,
- b) die Feststellung von Einkünften für 1979 bis 1981 und für 1984, die einheitlichen Gewerbesteuermeßbeträge für 1979 und 1980 und die Einheitswerte des gewerblichen Betriebes zum 1. Jänner 1980, 1. Jänner 1981, 1. Jänner 1982, 1. Jänner 1983 und 1. Jänner 1984, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die in lit. b erwähnte Feststellung von Einkünften und die dort erwähnten einheitlichen Gewerbesteuermeßbeträge sowie die Einheitswerte des gewerblichen Betriebes zum 1. Jänner 1981, 1. Jänner 1982, 1. Jänner 1983 und 1. Jänner 1984 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 11.690,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Im Frühjahr 1979 schloß die N LuftfahrtgesmbH ("XLG"), mit einer Vielzahl von Personen Gesellschaftsverträge ab, mit denen jeweils unechte stille Gesellschaften begründet wurden. Weitere unechte stille Gesellschafter nahm die XLG im Jahre 1980 auf. Der jeweilige stille Gesellschafter beteiligte sich am Gewerbebetrieb der XLG, soweit dieser eine von ihr ZU BEGINN DES JAHRES 1979 käuflich erworbene Passagiermaschine der Type F betraf. Die Gesellschaftsverträge sahen neben den Rechten und Pflichten der einzelnen stillen Gesellschafter auch Angelegenheiten vor, die der Beschußfassung durch die Gesellschafterversammlung der stillen Gesellschafter (und der XLG) insgesamt vorbehalten waren. Die XLG und jene stillen Gesellschafter, die sich zum Betrieb des hier in Rede stehenden Flugzeuges zusammengeschlossen hatten, wurden als Mitunternehmerschaft "F I" steuerlich erfaßt. Die Mitunternehmerschaft endete im Jahre 1984 mit dem Verkauf des Flugzeuges.

Eine die Mitunternehmerschaft F I betreffende abgabenbehördliche Prüfung (BP) führte im wesentlichen zur Feststellung, daß die (unechten) stillen Gesellschafter nur bis zum Betrag ihrer Einlage am Verlust und an dem negativen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft teilnehmen. Diese Auffassung wurde mit Berufung gegen die auf Grund der BP erlassenen Abgabenbescheide bekämpft, in der dem Finanzamt auch das Recht zur Wiederaufnahme der Verfahren abgesprochen wurde.

Mit dem angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde eine abweisende Berufungsentscheidung, in der sie die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren bejahte und gleich der BP eine Beteiligung der stillen Gesellschafter an den Verlusten und am negativen Betriebsvermögen über den Betrag ihrer Einlagen hinaus verneinte.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Sowohl der von der belangten Behörde vertretene Standpunkt als auch die Einwände der Beschwerdeführer - Gesellschafter im Rahmen der

Mitunternehmerschaft F I - in der Beschwerde und ergänzenden Schriftsätzen sind den nachstehenden Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### I. BESCHEIDADRESSAT

Die Beschwerdeführer weisen darauf hin, daß der angefochtene Bescheid (auch) an die N Luftfahrt GMBH adressiert sei, obwohl die Gesellschaft - wie schon in der Berufung aufgezeigt - inzwischen gemäß § 245 AktG in die N Luftfahrt AG umgewandelt worden sei. Es lasse sich durchaus die Ansicht vertreten, daß die Berufungsentscheidung an eine nicht existente Gesellschaft gerichtet und daher unwirksam sei.

Dem ist entgegenzuhalten, daß im Fall der Umwandlung einer GmbH in eine AG nach §§ 245 ff AktG DIE GESELLSCHAFT gemäß § 250 dieses Gesetzes von der Eintragung der Umwandlung (in das Handelsregister/Firmenbuch) an als AG WEITERBESTEHT. Die Umwandlung einer GmbH in eine AG bewirkt nicht, daß an die Stelle der bisherigen Rechtsperson eine andere tritt, vielmehr besteht die bisherige Gesellschaft in einer anderen Gesellschaftsform weiter, die Identität der Gesellschaft bleibt erhalten. Tritt aber in der Rechtsperson durch die Umwandlung der GmbH in eine AG keine Änderung ein, dann bleibt auch der Adressat eines Bescheides ungeachtet seiner verschiedenen Benennung gleich. Der Verwaltungsgerichtshof verweist auf sein Erkenntnis vom 28. März 1990, Zl. 89/03/0275, auf Schiener, Handkommentar zum AktG2, Seiten 916 und 931, und auf Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts5, Seite 331.

Der in der Beschwerde zitierte Beschuß des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Juni 1989, Zl. 88/15/0160, betraf keine Umwandlung gemäß §§ 245 ff AktG. Vielmehr wurde im damaligen Beschwerdefall eine GmbH mit einer anderen verschmolzen und damit aufgelöst, sodaß - anders als im vorliegenden Beschwerdefall - der an die aufgelöste GmbH adressierte Bescheid an eine NICHT MEHR EXISTENTE GESELLSCHAFT gerichtet war.

#### II. WIEDERAUFAU NAHME DES VERFAHRENS

##### 1. Angabe des Wiederaufnahmetatbestandes im Bescheid

In einem Nachtrag zur Beschwerde ("Hinweis" vom 18. September 1990) beziehen sich die Beschwerdeführer auf das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 1990, Zl. 90/16/0003, und leiten aus diesem Erkenntnis eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des die Wiederaufnahme betreffenden Abspruches des angefochtenen Bescheides ab, weil im Spruch des angefochtenen Bescheides ebensowenig wie in den Absprüchen der Abgabenbehörde erster Instanz der für die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO maßgebliche Wiederaufnahmetatbestand zum Ausdruck komme.

Wiewohl nach dem Erkenntnis Zl. 90/16/0003 grundsätzlich der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides den maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestand anzuführen hat, darf doch nicht übersehen werden, daß einen Bescheid Spruch UND Begründung ausmachen und die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offenläßt, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden kann (Stoll, BAO-Handbuch, Seite 222). Dementsprechend nimmt das von den Beschwerdeführern ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 1990, Zl. 90/16/0003, auch auf die Begründung des damals angefochtenen Bescheides bzw. des von diesem bestätigten Bescheides Bedacht und führt aus, auch der Begründung könne nicht entnommen werden, welcher der drei in Betracht kommenden Tatbestände des § 303 Abs. 4 BAO in jenem Beschwerdefall zur Anwendung gelangt sei.

Im Beschwerdefall läßt sich schon dem BP-Bericht, der Grundlage für die die Wiederaufnahme verfügenden und von der belannten Behörde bestätigten Bescheide des Finanzamtes war, der für die Wiederaufnahme der Verfahren maßgebliche gesetzliche Wiederaufnahmetatbestand entnehmen. Von der BP in ihrem Bericht festgestellte Verbindlichkeiten aus nicht abziehbaren Vorsteuern bzw. aus der Verrechnung mit verbundenen Unternehmen, festgestellte Forderungen an verbundene Unternehmen (Tz 9 und 10), die Feststellung über nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und über Vorwegbezüge eines Gesellschafters (Tz 13), die festgestellte Option stiller Gesellschafter für die Nachversteuerung, aufgefundene Entwürfe für Entlassungen der stillen Gesellschafter aus der erweiterten Haftung sowie das festgestellte Schreiben an einen stillen Gesellschafter betreffend fehlende Nachschußpflicht (Tz 14 und 19) zeigen insgesamt NEUE TATSACHEN im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf.

##### 2. Gewicht der Wiederaufnahmegründe

Eine rechtswidrige Ausübung des der Abgabenbehörde bei einer amtswegigen Wiederaufnahme eingeräumten Ermessens erblicken die Beschwerdeführer darin, daß bloß geringfügige Wiederaufnahmegründe weitreichende abgabenrechtliche Folgen (insbesondere die Versagung der Verlustzuweisung an die stillen Gesellschafter bei negativem Kapitalkonto) rechtfertigen sollten. Die Beschwerdeführer übersehen jedoch, daß sich BP wie belangte Behörde nicht nur auf Wiederaufnahmegründe stützen können, die mit den weitreichenden abgabenrechtlichen Folgen (insbesondere den Verlustzuweisungen) nicht zusammenhängen, sondern auch auf Wiederaufnahmegründe, die mit diesen Folgen selbst und unmittelbar im Zusammenhang stehen. Es sind dies vor allem die Feststellungen (Tatsachen) über die Option von Gesellschaftern für die Versteuerung eines Veräußerungsgewinnes anstelle einer Nachschußpflicht und über das Schreiben an einen Gesellschafter (S), für "überschüssige Verluste" nicht einstehen zu müssen (näheres zu dieser Option und zu diesem Schreiben siehe Punkt III). Zwar war S Gesellschafter der Mitunternehmerschaft F II, die belangte Behörde konnte aber für ihren Standpunkt den in anderem Zusammenhang auch von den Beschwerdeführern geltend gemachten Umstand ins Treffen führen, daß die Vertragskonstruktionen bei den Mitunternehmerschaften

F I und F II gleich waren und die Abtretung der Auffüllungsansprüche (siehe Punkt III) bei beiden Gesellschaftern stattgefunden habe. Selbst wenn man das Schreiben an S bei der abgabenrechtlichen Beurteilung der hier in Rede stehenden Mitunternehmerschaft F I außer Betracht läßt, bleibt die festgestellte Option von Gesellschaftern der Mitunternehmerschaft F I in bezug auf diese ein Wiederaufnahmegrund, dem die Eignung, in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, nicht abzusprechen war (vgl. Stoll, aaO, Seite 725 f).

### 3. Treu und Glauben

Der steuerliche Vertreter der Geschäftsherrin übermittelte dem Finanzamt A-Stadt mit Schreiben vom 23. März 1979 eine Ausfertigung der mit den atypischen stillen Gesellschaftern abzuschließenden Gesellschaftsverträge und wies darauf hin, daß aus dem geplanten Flugunternehmen Verluste zu erwarten seien, welche die Einlagen der stillen Mitunternehmer aller Voraussicht nach übersteigen würden. Da nach den Verträgen der Nachschuß oder die Nachversteuerung dieser Beträge sichergestellt sei, gehe die Gesellschaft von der Annahme aus, daß die Verlustzuweisung auch anerkannt werde, wenn sie die Kapitaleinlage der stillen Mitunternehmer übersteige. Der steuerliche Vertreter ersuchte das Finanzamt um Auskunft, ob es beim gegebenen Sachverhalt seine Rechtsansicht teile. Das genannte Finanzamt gab hierauf mit Schreiben vom 10. April 1979 bekannt, daß die Gesellschaft auf der Basis des Gesellschaftsvertrages "mit der steuerlichen Anerkennung der Erfolgsverteilung, die voraussichtlich ein Übersteigen der Einlagen der Mitunternehmer durch gewerbliche Verluste mit sich bringen wird, auf Grund der derzeitigen Rechtslage als zulässig anerkannt wird". Die Auskunft stelle aber keinen Bescheid dar.

Mit Hinweis auf diese Auskunft vertreten die Beschwerdeführer die Auffassung, daß der Grundsatz von Treu und Glauben eine Wiederaufnahme unter Verweigerung einer Verlustzuweisung über die stillen Einlagen hinaus ohne Änderung des bezüglichen Sachverhaltes verbiete. Sonst liege eine unrechtmäßige Ausübung des Ermessens vor.

Im Beschwerdefall kann dahingestellt bleiben, ob eine Behörde unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben an einer gesetzlich nicht angeordneten und nicht bescheidmäßig erteilten Auskunft auch dann festhalten muß, wenn sie die Unrichtigkeit der Auskunft erkennt (verneinend z.B. Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts Band II2 Seiten 153 f, Werndl, Treu und Glauben im Abgabenrecht, in Festschrift Stoll zum 65. Geburtstag Seiten 388 ff, Ruppe, Auskünfte und Zusagen durch Finanzbehörden, ÖStZ 1979 Seite 56, Weinzierl, Der Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenverfahren, FJ 1977 Seite 150, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. April 1986, Zl. 84/15/0221). Es ist nämlich in Rechnung zu stellen, daß der Auskunft des Finanzamtes A-Stadt die Gesellschaftsverträge zugrundeliegen, BP und belangte Behörde aber gleichermaßen auch Tatsachen ins Treffen führen, die sich nach Vertragsabschluß ereigneten (siehe die vorstehenden Punkte 1 und 2) und die aus ihrer Sicht in Zweifel ziehen, daß die in Rede stehenden Haftungserweiterungen ernsthaft vereinbart bzw. aufrechterhalten wurden (siehe Tz 14 und 19 des BP-Berichtes), bzw. die die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Haftungserweiterung als "bloß eine THEORETISCHE Ausdehnung des unternehmerischen Risikos" erscheinen lassen (Punkt 2 des angefochtenen Bescheides). Die belangte Behörde gründet diese ihre Ansicht zwar auch auf den Gesellschaftsvertrag, zudem und wesentlich aber auch auf die schon erwähnten zusätzlichen Feststellungen (Punkte 1 und 2 oben); ihre Schlußfolgerungen zog sie nicht aus dem Gesellschaftsvertrag allein, sondern aus dem Gesamtbild der Verhältnisse. Damit kann es aber keinen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben bedeuten, wenn die belangte

Behörde von der allein die Gesellschaftsverträge berücksichtigenden Rechtsauskunft abwich.

#### 4. Begründung der Ermessensübung

Aus Punkt 2 geht hervor, daß entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht nur Wiederaufnahmegründe vorlagen, die im Verhältnis zu den steuerlichen Folgen der Wiederaufnahme des Verfahrens geringfügig waren, sondern vielmehr auch Wiederaufnahmegründe, die unmittelbar mit jenem Sachverhalt in Zusammenhang standen, der diese steuerlichen Folgen auslöste. Punkt 3 zeigt, daß, anders als die Beschwerdeführer meinen, auch der Grundsatz von Treu und Glauben der Wiederaufnahme nicht entgegenstand. In Anbetracht dessen erscheint die Begründung des angefochtenen Bescheides für die Ermessensübung ausreichend, die Berufungswerberin solle nicht gegenüber anderen Steuerpflichtigen begünstigt werden, vor allem wenn man die möglichen hohen steuerlichen Auswirkungen der Verlustzuweisungen bei den unechten stillen Gesellschaftern in Betracht zieht.

### III. BETEILIGUNG DER STILLEN GESELLSCHAFTER AN VERLUSTEN

#### UND AN NEGATIVEM BETRIEBSVERMÖGEN

1. Es geht in diesem Punkt III allein darum, ob die (unechten) stillen Gesellschafter über ihre (bedungenen und eingezahlten) Einlagen hinaus für Verluste der Mitunternehmerschaft F I haften. Es steht nicht in Frage, daß die stillen Gesellschafter nur dann, wenn dies zutrifft, an den übersteigenden Verlusten und an einem negativen Betriebsvermögen teilhaben, wie sich dies aus dem grundlegenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. April 1980, Zl. 1661/79, Slg. Nr. 5471/F, betreffend Kommanditisten, im Zusammenhalt mit dem Erkenntnis vom 15. März 1988, Zl. 87/14/0062, betreffend unechte stille Gesellschafter, sowie aus dem Erkenntnis vom 27. Mai 1983, Zl. 82/17/0159, betreffend negative Einheitswerte des gewerblichen Betriebes, ergibt.

Die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1984, in dem sich die Mitunternehmerschaft F I auflöste, ist offenbar im Hinblick auf die Übergangsregelung des Abschnittes I Art. II des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. Nr. 620, die anlässlich der Einfügung des § 23a in das Einkommensteuergesetz 1972 getroffen wurde, Gegenstand des angefochtenen Bescheides und der Beschwerde. Nach dieser Übergangsregelung sind dem unechten stillen Gesellschafter in späteren Wirtschaftsjahren Gewinne bis zum Betrag der einem anderen Gesellschafter zugerechneten Verluste nicht zuzuweisen. Der Verwaltungsgerichtshof bezieht sich auch auf Punkt III.5. seines Erkenntnisses vom heutigen Tag, Zl. 90/13/0028.

Bezüglich des Einheitswertes zum 1. Jänner 1980 ist keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zu erkennen. Der festgestellte Einheitswert des gewerblichen Betriebes ist positiv (Bescheid vom 8. Juli 1988) und wurde auf die stillen Gesellschafter aufgeteilt (BP-Bericht Tz 20). Die Beschwerde führt auch nicht näher aus, warum die Festsetzung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1980 rechtswidrig sein sollte.

2. Im Verwaltungsakt befindet sich das Muster eines Gesellschaftsvertrages vom 10. April 1979, wie er zwischen der XLG als Geschäftsherrn (Inhaber des Handelsgeschäfts) und dem jeweiligen unechten stillen Gesellschafter abgeschlossen wurde (im folgenden kurz "Gesellschaftsvertrag" genannt). Nach Punkt V Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages ist die Haftung des stillen Gesellschafters über seine Beteiligung und sein Gesellschafterdarlehen hinaus ausgeschlossen, doch bleibt Punkt XV Abs. 1 dieses Vertrages über das Ausscheiden bei negativem Kapitalstand unberührt. Punkt XV Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages lautet:

#### "AUSEINANDERSETZUNG MIT DEM AUSSCHEIDENDEN GESELLSCHAFTER

Weist das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters zum Zeitpunkt des Ausscheidens einen negativen Stand aus, so ist dieser verpflichtet, das Kapitalkonto bis zu dessen Ausgleich aufzufüllen. Entläßt ihn die Gesellschaft aus dieser Auffüllungsverpflichtung, so hat der ausscheidende Gesellschafter diesen Forderungsverzicht der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn anzuerkennen."

Eine Auffüllungsverpflichtung (Nachschußpflicht) beim Ausscheiden wäre nach dem Grundsatzerkennnis vom 15. April 1980, Zl. 1661/79, Slg. Nr. 5471/F, an sich ausreichend, um dem stillen Gesellschafter Verluste über die Einlage hinaus zuzuweisen. Dies zieht auch die belagte Behörde nicht in Zweifel. Sie meint aber, die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Haftungserweiterung bedeute bloß eine theoretische Ausdehnung des unternehmerischen Risikos. Der belagten Behörde ist zuzubilligen, daß der - wie sich zeigen wird, mehrdeutige - Gesellschaftsvertrag auch diese Auslegung zuläßt, weil er vom "Ausscheiden" eines stillen Gesellschafters grundsätzlich dann spricht, wenn die übrigen

unechten stillen Gesellschaftsverhältnisse, die insgesamt das Mitunternehmergebilde "F I" ausmachen, weiterbestehen (siehe z. B. die Punkte IV Abs. 4 und XI) und es danach im wesentlichen um das "Ausscheiden" des stillen Gesellschafters aus der Mitunternehmerschaft kraft eigenen Entschlusses ginge. Einen solchen Entschluß wird ein Gesellschafter realistischerweise nicht fassen, solange er Verluste aufzufüllen hat, der Entschluß erscheint aus dieser Sicht im Sinne des angefochtenen Bescheides bloß theoretischer Natur, vor allem, wenn man die Vererbbarkeit der stillen Beteiligung in die Betrachtung miteinbezieht (Punkt XIII).

Dem wiedergegebenen Punkt XV Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages läßt sich aber auch ein anderes Verständnis beimessen. Es ist nämlich zu berücksichtigen, daß ein stilles Gesellschaftsverhältnis - wie es dem Wesen der stillen Gesellschaft an sich entspricht - nur zwischen dem Geschäftsherrn (XLG) und dem jeweiligen stillen Gesellschafter zustandekam. Der jeweilige stille Gesellschafter hat sich - wie auch im Gesellschaftsvertrag zum Ausdruck kommt (Präambel, Punkte II und III) - nur mit dem Geschäftsherrn vertraglich verbunden.

Ein "Ausscheiden" des stillen Gesellschafters aus der stillen Gesellschaft kennt nun das Gesetz (§§ 335 ff HGB im Zusammenhalt mit Art. 7 Nr. 22 ff 4. EVHGB) nicht. Auch das Schrifttum spricht von keinem "Ausscheiden" des stillen Gesellschafters aus der stillen Gesellschaft, sondern von einer BEENDIGUNG des Gesellschaftsverhältnisses aus verschiedenen Endigungsgründen (Auflösungsgründen), zu denen das Ausscheiden des Gesellschafters nicht zählt (siehe Kastner-Doralt-Nowotny, aaO, Seiten 171 ff). Dies erscheint folgerichtig, wenn man bedenkt, daß das Ausscheiden aus einer Gesellschaft begrifflich den Fortbestand der Gesellschaft voraussetzt. Dementsprechend ist auch im HGB - im Zusammenhang mit der OHG - von einem Ausscheiden des Gesellschafters nur dann die Rede, wenn dieser aus einer fortbestehenden Gesellschaft austritt (siehe insbesondere § 138 HGB und Art. 7 Nr. 15 4. EVHGB). Bei einem bloß zweigliedrigen Gesellschaftsverhältnis, wie es - auch im Beschwerdefall - die stille Gesellschaft kennzeichnet, kann, wenn ein Teil wegfällt, keine Gesellschaft mehr fortbestehen, es kommt mangels Fortbestehens einer Gesellschaft zu keinem Ausscheiden aus der Gesellschaft, sondern zu einer BEENDIGUNG des Gesellschaftsverhältnisses.

Beurteilt man Punkt XV Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages unter diesem Gesichtspunkt, dann ist in Anbetracht des zweigliedrigen Gesellschaftsverhältnisses das "Ausscheiden" des Gesellschafters im Sinne einer Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses (Auflösung der Gesellschaft) aus den hiefür vorgesehenen Gründen (siehe nochmals Kastner-Doralt-Nowotny, aaO), z.B. auch infolge Konkurses über das Vermögen des Geschäftsherrn, zu verstehen. Bei diesem Verständnis würde Punkt XV Abs. 1 sinnvoll Punkt XIV des Gesellschaftsvertrages ergänzen: Bei ausreichendem Gesellschaftsvermögen wären Gläubiger bei Auflösung der Gesellschaft aus diesem Vermögen zu befriedigen, fehlt es auf Grund von Verlusten an einem solchen Vermögen, dann greift die Auffüllungspflicht des stillen Gesellschafters ein.

§ 915 ABGB, auf den sich die belangte Behörde stützt und dem zufolge (unter anderem) bei zweiseitig verbindlichen Verträgen eine undeutliche Äußerung zum Nachteil desjenigen erklärt wird, der sich derselben bedient hat, rechtfertigt keine andere Betrachtung. Zum einen bietet diese Bestimmung keine Handhabe, daß ein Dritter, der wie die Abgabenbehörde kein Vertragsteil ist, undeutlichen Äußerungen die für ihn günstigere Bedeutung beimißt. Zum anderen ist die Auslegungsregel des § 915 ABGB nur subsidiär anzuwenden, wenn sich die Undeutlichkeit nicht nach den gewöhnlichen Auslegungsregeln beheben läßt (Dittrich-Tades, ABGB33, § 915 E 7). Nach § 914 ABGB ist nun bei Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Der aktenkundige Sachverhalt läßt, wie die folgenden Punkte 3 bis 6 zeigen, die Absicht der Parteien erkennen, daß die Auffüllungspflicht des stillen Gesellschafters in allen Fällen der BEENDIGUNG SEINES GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSES zum Zug kommen sollte.

3. Die von der BP festgestellte Option von (stillen) Gesellschaftern für die "Nachversteuerung des Schuld nachlasses" in der Gesellschafterversammlung vom 3. Oktober 1980 spricht eher gegen denn für den Standpunkt der belangten Behörde, der Gesellschaftsvertrag habe zu einer bloß theoretischen Ausdehnung des unternehmerischen Risikos geführt. Hätte es nämlich nach Auffassung der Beteiligten die Auffüllungspflicht nur "am Papier" gegeben, dann wäre auch die mit der Option angestrebte Entlassung aus der Auffüllungspflicht entbehrlich gewesen. Auch die begehrte "Nachversteuerung des SCHULD NACHLASSES" setzt voraus, daß es überhaupt zu einer "Schuld", d.h. nach der Lage des Beschwerdefalles zu einer Auffüllungspflicht, kam.

Der schon dem BP-Bericht zugrundeliegenden Annahme, die Option habe darauf abgezielt, die vertraglich erweiterte

Haftung nicht schlagend werden zu lassen, könnte nur für die Zeit nach der Option (im Sinne einer Haftungsentlassung) Bedeutung zukommen. Dazu hat aber die Berufung ausgeführt, daß - was die spätere Haftungsentlassung mit 3. Oktober 1984 (Verwaltungsakt OZ 9/10) bestätigen würde - nur der Geschäftsherr (sein Geschäftsführer) Entlassungen aus der Haftung aussprechen hätte können und die "Optionen" für eine Entlassung nicht ausreichend gewesen wären. Entlassungen seien aber nicht erfolgt. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid keine gegenteiligen Feststellungen getroffen und die von den Berufungswerbern für ihr Vorbringen angeführten Zeugen nicht einvernommen. Die belangte Behörde ist auch auf das weitere Vorbringen in der Berufung nicht eingegangen, als "Option für Nachversteuerung" sollte im Protokoll über die Gesellschafterversammlung vom 3. Oktober 1980 überhaupt nur die Erklärung eines Gesellschafters festgehalten werden, ihm sei im Falle der Insolvenz der XLG das Nachversteuern lieber als das Nachzahlen der Überschuldung. Dafür boten die Berufungswerber ebenfalls einen Zeugen an. Auch der befürchtete Nachschuß bei Insolvenz des Geschäftsherrn (XLG) deutet darauf hin, daß sich die Gesellschafter darüber im klaren waren, nicht bloß bei einem Ausscheiden aus dem Mitunternehmergebilde F I bei Fortbestand der übrigen unechten stillen Gesellschaftsverhältnisse für überschießende Verluste aufkommen zu müssen, sondern schlechthin bei Beendigung des einzelnen stillen Gesellschaftsverhältnisses z.B. wegen des (damals drohenden) Konkurses der XLG.

4. Die Berufungswerber brachten auch die Aussage eines stillen Gesellschafters bei der Mitunternehmerschaft F I bei, die das Bild abrundet, daß die stillen Gesellschafter bei jeder Art von Beendigung ihres stillen Gesellschaftsverhältnisses, so auch bei Insolvenz des Geschäftsherrn, für überschießende Verluste einzustehen hatten. Erklärte doch der stille Gesellschafter Dr. T (Verwaltungsakt OZ 11/3), es sei ihm in der Zeit von seinem Eintritt (1979) bis zur Beendigung der Gesellschaft klar gewesen, daß im Falle einer ZAHLUNGSUNFÄHIGKEIT der Gesellschaft sein aus der Verlustzuweisung entstandenes negatives Kapitalkonto einzuzahlen gewesen wäre. Eine gleichartige Erklärung gab ein stiller Gesellschafter bei der Mitunternehmerschaft F II ab (Dipl.Ing. Y, Verwaltungsakt F II Oz 17/9); die Gesellschaftsverträge im Rahmen der Mitunternehmerschaft F II enthielten eine ähnliche Haftungserweiterung wie die Gesellschaftsverträge bei der Mitunternehmerschaft F I.

5. Darauf, daß die Auffüllungspflicht der stillen Gesellschafter nicht bloß theoretisch, sondern real bestand, weist zudem die Zession der Ansprüche aus den Auffüllungsverpflichtungen durch die XLG an ihre Hausbank im Jahre 1982 hin. Diese Zession bestätigte die Hausbank gegenüber dem Bundesministerium für Finanzen mit Schreiben vom 9. November 1983, Verwaltungsakt OZ 9/2: Es seien ihr Forderungen aus Nachschußverpflichtungen der atypisch stillen Teilhaber F I und F II von der Geschäftsherrin (XLG) zur Besicherung der offenen Kreditverpflichtungen in Höhe von rund 83 Mio S (Stichtag 31. Dezember 1982) rechtsgültig abgetreten worden. Laut Berufung handelte es sich um eine offene (den stillen Gesellschaftern offen gelegte) Zession, wie dies der Forderung der Hausbank im Schreiben an die XLG vom 13. August 1982 (Verwaltungsakt F II OZ 17/15) entsprach. Eine offene Zession erweist auch die Tatsache, daß die Hausbank auf der Erklärung der XLG vom 3. Oktober 1984, mit der diese Gesellschaft die stillen Gesellschafter aus der Auffüllungspflicht entließ, ausdrücklich ihr Einverständnis vermerkte. Die Zessionen erscheinen nur sinnvoll, wenn sie der Hausbank für den Fall, als die mit den Zessionen besicherten Kredite notleidend werden sollten, also insbesondere für den Konkursfall der XLG, auch tatsächlich eine Sicherheit boten. Auch dies spricht dafür, daß die Auffüllungspflicht nach der Absicht der Beteiligten nicht nur für den Fall als vereinbart galt, als ein einzelner stiller Gesellschafter aus dem Mitunternehmergebilde F I bei Fortbestehen der übrigen stillen Gesellschaftsverhältnisse ausscheiden sollte, sondern auch für den Fall, daß die unechten stillen Gesellschaftsverhältnisse auf andere Art, insbesondere durch Konkurs des Geschäftsherrn, enden sollten.

6. Der Umstand, daß die Geschäftsherrin die unechten stillen Gesellschafter im Jahre 1984 aus der Auffüllungsverpflichtung entließ, führte bei diesen im Jahre der Entlassung (1984) zu einem Veräußerungsgewinn, wie er von den Gesellschaftern (Beschwerdeführern) auch nicht in Frage gestellt wurde. Die Entlassung aus der Auffüllungspflicht, die nach den in der Gegenschrift unwidersprochenen Ausführungen der Beschwerde aus Gründen der geschäftlichen Reputation des Z erfolgte, rechtfertigt aber nicht den Schluß, daß die Auffüllungspflicht vorher oder von vornherein nicht bestand. Der in den Punkten 3 bis 5 wiedergegebene Sachverhalt spricht dagegen. Die aktenkundig hohe Fremdfinanzierung des Flugunternehmens und die mit einem solchen Unternehmen verbundenen wirtschaftlichen Risiken schlossen es insbesondere nicht aus, daß die Hausbank mit einer ihrer Zustimmung

bedürftigen (Verwaltungsakt F II OZ 17/14 bis OZ 17/17) Entlassung aus der zessionsgegenständlichen Haftung nicht einverstanden gewesen wäre und die stillen Gesellschafter infolge Insolvenz der Geschäftsherrin aus ihrer erweiterten Haftungspflicht in Anspruch genommen worden wären.

7. Ein aktenkundiger Zeitungsartikel offenbar aus dem Jahre 1982 hatte die angespannte wirtschaftliche Lage der XLG aufgezeigt und zum Ausdruck gebracht, die stillen Gesellschafter könnten auf Grund abgegebener Haftungserklärungen "zur Kassa gebeten werden". Ein stiller Gesellschafter namens S ersuchte hierauf die XLG um Aufklärung, ob er zu einem Nachschuß verhalten werden könne. Die XLG antwortete mit Schreiben vom 11. März 1982, daß es die persönliche Haftungserklärung in der erwähnten Form nicht gebe und eine Nachschußpflicht ausgeschlossen sei. Die belangte Behörde wertet dies als Hinweis gegen eine Nachschußpflicht.

Diese Wertung ist zwar nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen. Es ist aber auch in Rechnung zu stellen, daß S nicht stiller Gesellschafter bei der hier beschwerdegegenständlichen Mitunternehmerschaft F I, sondern bei der Mitunternehmerschaft

F II war. Dazu kommt, daß die belangte Behörde selbst zutreffend davon ausgeht, daß S mit dem Schreiben vom 11. März 1982 BESCHWICHTIGT werden sollte. Aus der Beschwichtigung eines einzelnen stillen Gesellschafters läßt sich aber noch nicht ableiten, daß die insgesamt (F I und F II) mehreren hundert anderen stillen Gesellschafter aus einer erweiterten Haftung entlassen wurden, auf deren Bestehen der übrige Sachverhalt hinweist, deren Nichtbestehen aber jedenfalls in keinem einwandfreien Verfahren geklärt ist.

8. Die Ausführungen zu den vorstehenden Punkten 2 bis 7 zeigen, daß die belangte Behörde teils Verfahrensvorschriften verletzte und teils Rechtsirrtümern unterlag bzw. unbestrittene Sachverhaltselemente unrichtig beurteilte. Es liegt also sowohl eine Rechtswidrigkeit des Inhalts als auch eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vor. In einem solchen Fall geht die Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts der Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vor (siehe Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, Seite 572 Abs. 2 und die dort erwähnte Rechtsprechung).

IV. Zusammenfassend ergibt sich, daß der angefochtene Bescheid (betreffend die Mitunternehmerschaft F I) inhaltlich rechtswidrig ist, soweit er die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1981 und 1984 sowie die Einheitswerte des gewerblichen Betriebes zum 1. Jänner 1981, 1. Jänner 1982, 1. Jänner 1983 und 1. Jänner 1984 zum Gegenstand hat (siehe Punkt III). Die Rechtswidrigkeit der Feststellungsbescheide schlägt auf die von ihnen abgeleitete Festsetzung der einheitlichen Gewerbesteuermeßbeträge für 1979 und 1980 durch. Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für die genannten Jahre, hinsichtlich der Einheitswerte des gewerblichen Betriebes zu den zuletzt erwähnten Stichtagen und hinsichtlich der Festsetzung der einheitlichen Gewerbesteuermeßbeträge für 1979 und 1980 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Soweit jedoch der angefochtene Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens und den Einheitswert des gewerblichen Betriebes zum 1. Jänner 1980 betrifft, entspricht er dem Gesetz (siehe die Punkte II und III.1.). Insoweit war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der von den Beschwerdeführern beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG absehen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. Nr. 104/1991, insbesondere auf deren Art. III Abs. 2.

## **Schlagworte**

Einhaltung der Formvorschriften Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Mangel der Rechtsfähigkeit und Handlungsfähigkeit sowie der Ermächtigung des Einschreiters Rechtsfähigkeit Parteifähigkeit juristische Person Personengesellschaft des Handelsrechts Öffentliches Recht Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2 Auffüllungspflicht, Nachschußpflicht

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

ECLI:AT:VWGH:1991:1990130027.X00

## **Im RIS seit**

20.11.2001

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)