jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/2/24 96/15/0062

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.02.2000

Index

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

Norm

EStG 1972 §2 Abs3 Z3;
EStG 1972 §22 Abs1 Z3;
EStG 1972 §23 Z2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z3;
EStG 1988 §22 Abs1 Z3;
EStG 1988 §22 Z3;
EStG 1988 §23 Z2;
GewStG §1;
HGB §178;
KStG 1966 §8 Abs2;
KStG 1988 §7 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der B-Gesellschaft mbH in S, vertreten durch Dr. Ulrich Daghofer, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Albrechtgasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 25. Jänner 1996, Zl. B 141-10/94, betreffend Gewerbesteuer 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH wurde 1983 gegründet. Sie kaufte ein Gebäude, baute dieses zu einer "Einkaufspassage" um und vermiete es an eine OHG und an eine GmbH. Am 29. Dezember 1988 schloss die Beschwerdeführerin Verträge mit zwei Personen, die sich an ihrem "Gewerbebetrieb" als unechte stille Gesellschafter

beteiligen wollten. Die stillen Gesellschafter waren F G mit einer Einlage von 2 Mio. S und die F G GmbH mit einer Einlage von 3 Mio. S. Auf die Beschwerdeführerin und diese beiden stillen Gesellschafter sollte das steuerliche Jahresergebnis im Verhältnis 22:31:47 verteilt werden.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass unechte stille Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden GmbH denkunmöglich seien. Es lägen daher keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vor. Es erließ gegenüber der Beschwerdeführerin Gewerbesteuerbescheide für 1988 bis 1990 und behandelte dabei F G und die F G GmbH als echte stille Gesellschafter.

Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung wurde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht der belangten Behörde stellte die Tätigkeit der Beschwerdeführerin eine vermögensverwaltende dar. Es werde auch darauf hingewiesen, dass eine Mitunternehmerschaft steuerlich nicht rückwirkend gegründet werden könne und im gegenständlichen Fall die Gesellschaftsverträge erst am 29. Dezember 1988 geschlossen worden seien, weshalb jedenfalls nur der zwischen diesem Tag und dem Bilanzstichtag entstandene Verlust verteilt werden könne. In den Verträgen vom 29. Dezember 1988 über die Errichtung der stillen Gesellschaften werde zwar allgemein festgehalten, dass die "atypisch stillen Gesellschafter" am Vermögen der Gesellschaft sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens beteiligt seien. Die Verträge enthielten jedoch eine ausdrückliche Regelung für das Ausscheiden der Gesellschafter. Auf Grund dieser Regelung seien die stillen Gesellschafter nach Ablauf der bedungenen Vertragsdauer (Vertragsdauer zehn Jahre) mit ihrem Kapitalanteil (= ursprüngliche Einlage) zuzüglich dem Stand ihres Verrechnungskontos abzufinden. Im Falle eines negativen Kontenstandes bestehe eine Auffüllungsverpflichtung. Entscheidend sei, dass somit nach den Verträgen vom 29. Dezember 1988 die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausdrücklich ausgeschlossen sei. Die belangte Behörde gelange durch die Interpretation des Vertrages zu diesem Ergebnis. Sie beziehe sich dabei auf die in die gleiche Richtung gehende Vertragsinterpretation des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, die sich aus einem von ihm verfassten Aktenvermerk ergebe. Die allgemeinen Ausführungen der Verträge über die Beteiligung an Gewinn, Verlust, Vermögen, stillen Reserven und Firmenwert erwiesen sich im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Abschichtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone. Damit sei das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Überdies vertrete die belangte Behörde die Auffassung, dass es im gegenständlichen Fall (Errichtung und bloße Vermietung eines Einkaufszentrums) gar keinen Firmenwert gebe. Aus den Verträgen ergebe sich somit, dass eine Beteiligung der stillen Gesellschafter nach der Art einer Mitunternehmerschaft gar nicht ernsthaft gewollt sei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien die Vereinbarungen als Darlehensverhältnisse anzusehen, weshalb sich im gegenständlichen Fall die Frage nach der (negativen) gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 7 Z. 3 GewStG nicht mehr stelle.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 25. Juni 1997, 95/15/0192, zu Recht erkannt hat, enthält das EStG keine ausdrückliche Regelung für die Zurechnung der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die Zurechnung erfolge in analoger Anwendung des § 23 Z. 2 erster Teil EStG. Für die Zurechnung von Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft müsse sohin die Beteiligung von der Art sein, dass - wäre die Personengesellschaft steuerlich im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig - die Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung gegeben wären.

Im Erkenntnis 95/15/0192 wird weiter ausgeführt, die wesentlichen Elemente des Mitunternehmers iSd § 23 Z. 2 EStG lägen im Entwickeln einer Unternehmerinitiative und in der Übernahme eines Unternehmerrisikos. Unternehmerinitiative entfalte, wer auf das unternehmerische Geschehen Einfluss nehmen könne. Das Unternehmerrisiko bestehe vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden und der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert.

Eine unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist; es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass er an den stillen Reserven und am Firmenwert partizipiert (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23 Tz 26). Für die Besteuerung soll es keinen Unterschied machen, ob - etwa im Rahmen einer KEG - Gesellschaftsvermögen vorhanden ist oder ob es um die Bewirtschaftung des Vermögens eines Beteiligten geht, welches im Innenverhältnis wie Gesellschaftsvermögen behandelt wird.

Die im Erkenntnis 95/15/0192 primär zu Außengesellschaften getroffenen Aussagen gelten in gleicher Weise für Innengesellschaften, bei welchen die Beteiligten durch interne Vereinbarungen im Wesentlichen so gestellt werden, als wären sie Gesellschafter der Außengesellschaft.

Liegt eine vermögensverwaltende Personenvereinigung vor, so erzielt diese außerbetriebliche Einkünfte. Soweit allerdings Personen beteiligt sind, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 8 Abs. 2 KStG 1966 fallen, erzielen diese Personen auf Grund der genannten Bestimmungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 95/15/0192).

Aus dem Vorstehenden ergibt sich sohin, dass gemeinschaftlich Einkünfte aus der Vermögensverwaltung erzielt werden (und die Gemeinschaft daher kein Gewerbesteuersubjekt darstellt), wenn natürliche Personen als unecht stille Gesellschafter mit einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Gesellschaft eingehen, wobei allerdings die Einkünfte der GmbH auf Grund der Anordnung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 8 Abs. 2 KStG 1966 solche aus Gewerbebetrieb sind (und bei der GmbH der Gewerbesteuer unterliegen). Die unechte stille Gesellschaft hat aber die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zur Voraussetzung.

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zum Ergebnis gelangt, aus den Verträgen über die stillen Gesellschaften vom 29. Dezember 1988 ergebe sich, dass bei den stillen Gesellschaftern die Voraussetzungen für die Annahme eines Unternehmerrisikos (insbesondere die Beteiligung an den Wertsteigerungen) nicht gegeben seien. Diese Interpretation der Gesellschaftsverträge stütze sich auch auf jene des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin; er habe diese Interpretation im Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988 festgehalten.

In der Beschwerde wird dagegen eingewendet, die Beschwerdeführerin hätte, wäre ihr von der belangten Behörde deren Interpretation der Verträge vom 29. Dezember 1988 vorher mitgeteilt worden, aufklären können, dass Fixkonten vereinbart gewesen seien und sich die Abschichtungsguthaben aus den Verrechnungskonten ergeben hätten.

In der Beschwerde wird der Feststellung des angefochtenen Bescheides, wonach auch der Vertreter der Beschwerdeführerin den Vertragsbestimmungen die Bedeutung beigelegt habe, dass keine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei, nicht entgegengetreten.

Die belangte Behörde hat aus den vertraglichen Vereinbarungen betreffend das Ausscheiden der stillen Gesellschafter, wonach diese (nur) das einbezahlte Kapital und den Stand des Verrechnungskontos ausbezahlt erhalten sollten, abgeleitet, dass den stillen Gesellschaftern kein Anteil an den stillen Reserven und an einem Firmenwert gebühre. Sie hat sich dabei nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid wesentlich auf die Interpretation des Vertreters der Beschwerdeführerin gestützt, was bedeutet, dass sie die Absicht der Beschwerdeführerin als Vertragspartei erforscht (vgl. § 914 ABGB) und berücksichtigt hat. Der Verwaltungsgerichtshof vermag nicht zu erkennen, dass die belangte Behörde mit der Auslegung der Verträge die Rechtslage verkannt hat.

Konnte die belangte Behörde sohin davon ausgehen, dass den stillen Gesellschaftern nach der Vertragslage kein entsprechendes Unternehmerrisiko zukommt, so hat sie daraus zu Recht gefolgert, dass die Einkünfte aus der Vermietung nicht gemeinschaftlich, sondern von der Beschwerdeführerin erzielt worden sind.

Dadurch, dass die belangte Behörde F G und an die F G GmbH nicht (wie noch das Finanzamt) als echte stille Gesellschafter gewertet hat, sondern als Darlehensgeber, wurde die Beschwerdeführerin nicht in Rechten verletzt, weil die Höhe des Gewerbeverlustes durch diesen Umstand keine Änderung erfahren hat. Es braucht daher auf das diese Unterscheidung betreffende Beschwerdevorbringen nicht eingegangen zu werden.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 24. Februar 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1996150062.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at