jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/5/29 95/13/0056

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.05.1996

Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
21/01 Handelsrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

EStG 1972 §23 Z2;
EStG 1988 §23 Z2;
HGB §178;
KVG 1934 §2 Z1;
UStG 1972 §12 Abs3 Z2;
UStG 1972 §6 Z8 lite;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 95/13/0052 E 29. Mai 1996 95/13/0053 E 29. Mai 1996 95/13/0054 E 29. Mai 1996 95/13/0055 E 29. Mai 1996 95/13/0057 E 29. Mai 1996 95/13/0058 E 3. Juli 1996 95/13/0059 E 3. Juli 1996 95/13/0060 E 3. Juli 1996 95/13/0135 E 29. Mai 1996 95/13/0180 E 29. Mai 1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. DDr. Jahn, über die Beschwerde der C-AG in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat III, vom 24. März 1994, Zl. 6/2 - 2293/93-07, betreffend Umsatzsteuer 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Im Zuge einer das Unternehmen der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin betreffenden abgabenbehördlichen

Prüfung kam hervor, daß die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin im Jahre 1986 Einlagen atypisch stiller Gesellschafter in Höhe von S 28,410.000,-- entgegengenommen hatte, die sie nicht als gemäß § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 befreite Umsätze behandelt hatte. Die der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin dabei für Vermittlungs- sowie Konzeptions- und Marketingleistungen von dem die atypischen stillen Beteiligungen vermittelnden Unternehmen in Rechnung gestellten Vorsteuern in Höhe von S 840.758,80 beurteilte der Prüfer als gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 UStG 1972 nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechend abgeänderten Umsatzsteuerbescheid über das Jahr 1986.

In ihrer gegen den Wiederaufnahmebescheid ebenso wie gegen den Sachbescheid erhobenen Berufung bestritt die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin das Hervorkommen neuer Tatsachen, machte offenkundige Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 geltend und brachte vor, daß Leistungen, die weder mittelbar noch unmittelbar die Ausgabe von atypisch stillen Gesellschaftsanteilen beträfen, mit einem diesbezüglichen Umsatz von Gesellschaftsanteilen nicht in einem umsatzsteuerrechtlich relevanten Zusammenhang stünden. Unternehmer sei nicht die Innengesellschaft, sondern der Geschäftsherr, die Begründung der stillen Gesellschaft stelle aber nur für die Personengesellschaft als Innengesellschaft und nicht für den Geschäftsherrn eine Ausgabe von Anteilen an der Personengesellschaft dar. Auch bei der atypisch stillen Gesellschaft bestehe ausschließlich eine schuldrechtliche Beteiligung am Vermögen des Unternehmens, sodaß der stille Gesellschafter gegenüber dem Geschäftsherrn keine Gesellschafterstellung im Sinne einer Außengesellschaft habe. Die Ausgabe von stillen Beteiligungen durch die Innengesellschaft könne nicht dem Geschäftsherrn derart zugerechnet werden, daß dieser Gesellschaftsrechte im Sinne des § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 begebe. Der Gesellschafter begebe nämlich keine Anteile an einer Gesellschaft, sondern nehme nur Fremdkapital auf, weshalb sich die Vermittlungstätigkeit auch nicht auf die Vermittlung von Gesellschaftsrechten, sondern auf die Vermittlung von Kapital bezogen habe, weshalb das Vermittlungsentgelt auch nicht vom Anleger, sondern von der Gesellschaft bezahlt werde.

Mit dem der Beschwerdeführerin gegenüber ergangenen, nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin als unbegründet ab. In der Begründung ihres Bescheides bejahte die belangte Behörde das Vorliegen der Voraussetzungen der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens aus der Erwägung, daß der Wissensstand des Finanzamtes im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides in dem von der Wiederaufnahme betroffenen Verfahren den Umstand nicht erfaßt haben konnte, daß im Zusammenhang mit der Entgegennahme atypisch stiller Beteiligungen Aufwendungen gegenüber Dritten entstanden waren, aus denen Vorsteuern geltend gemacht worden waren. Da die geltend gemachten Vorsteuern in einem Betrag ohne Detaillierung zum Abzug beantragt worden seien, sei für das Finanzamt nicht erkennbar gewesen, welche Vorsteuern für die Vermittlung sowie für Konzeptions- und Marketingleistungen im Zusammenhang mit den Einlagen atypisch stiller Gesellschafter reklamiert worden seien.

In der Sache stützte sich die belangte Behörde auf die bei Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, TZ 133b zu § 6 Z. 8 UStG 1972 wiedergegebene Auffassung darüber, daß die Aufnahme eines Kapitalgebers als stillen Gesellschafter als Umsatz eines Gesellschaftsanteiles anzusehen und gemäß § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 von der Umsatzsteuer (unecht) befreit sei. Dieselbe umsatzsteuerrechtliche Beurteilung gelte auch für die Ausgabe von atypischen stillen Beteiligungen, wobei die Gegenleistung für die steuerfreie Übertragung der Gesellschaftsanteile in der Einlage des stillen Gesellschafters zu sehen sei. Die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin sei bei der Akquisition von Gesellschaftskapital durchaus mit außenstehenden Dritten in eine Leistungsbeziehung getreten, um eine stille Gesellschaft mit den daraus bezweckten Rechtsfolgen zu erzielen. Hiezu habe sie sich der Leistungen von Vermittlern und Beratern bedient, welche für ihre Leistungen Provisionen in Rechnung gestellt hätten. Die Beschwerdeführerin übersehe, daß die Vermittlungs-, Konzeptions- und Marketingleistungen nicht der Innengesellschaft, sondern ihrer Rechtsvorgängerin erbracht worden seien. Bei diesen Umsätzen handle es sich ebensowenig um Innenumsätze wie bei der Aufnahme eines stillen Gesellschafters, welche einen Leistungsaustausch zwischen Beschwerdeführerin und stillen Gesellschafter insoweit darstelle, als die Beschwerdeführerin Bareinlagen gegen Gesellschaftsrechte entgegengenommen habe. Die mit diesem nach § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 steuerbefreiten Leistungsaustausch unmittelbar im Zusammenhang stehende Vorsteuer für die Vermittlung der Gesellschaftsrechte aber sei gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1972 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher

deren Behandlung jedoch mit seinem Beschluß vom 28. November 1994, B 928/94, abgelehnt und sie über nachträglichen Antrag der Beschwerdeführerin mit Beschluß vom 30. Jänner 1995 dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten hat. Vor diesem Gerichtshof begehrt die Beschwerdeführerin die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, hilfsweise jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Erklärung, sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf richtige Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 1986 und auf Beachtung der Rechtskraft als verletzt anzusehen.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Bekämpfung der behördlichen Beurteilung über das Vorliegen der Voraussetzungen der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens begründet die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift an den Verfassungsgerichtshof ausschließlich damit, daß die Kenntnis der von der Behörde als neu hervorgekommen beurteilten Tatsachen aus rechtlichen Gründen nicht habe geeignet sein können, einen im Ergebnis anderen Bescheid herbeizuführen; die Frage der Berechtigung dieses Einwandes erledigt sich damit in der Beurteilung der gegen den Sachbescheid vorgetragenen Argumente. Im Ergänzungsschriftsatz an den Verwaltungsgerichtshof beschränkt sich die Beschwerdeführerin in der Anfechtung der Berechtigung der Behörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Behauptung, es seien auch keine relevanten Umstände neu hervorgekommen, welche die Wiederaufnahme hätten rechtfertigen können. Diese Behauptung verweigert die Auseinandersetzung mit der Begründung des angefochtenen Bescheides, in welcher die belangte Behörde zu dieser Frage dargestellt hat, welche rechtserheblichen Umstände dem Finanzamt bei Erlassung des Bescheides in dem von der Wiederaufnahme betroffenen Verfahren nicht bekannt gewesen seien. Daß die belangte Behörde die von ihr dargestellten und von der Beschwerdeführerin dem Tatsächlichen nach nicht bestrittenen Veränderungen des Wissensstandes des Finanzamtes durch die Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung gegenüber dem Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides im wieder aufgenommenen Verfahren als Hervorkommen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO beurteilt hat, wird von der Beschwerdeführerin nicht einsichtig als rechtswidrig dargestellt und ist auch vom Verwaltungsgerichtshof als rechtswidrig nicht zu erkennen.

Aus nachstehenden Erwägungen erachtet der Verwaltungsgerichtshof auch die von der belangten Behörde vorgenommene umsatzsteuerrechtliche Beurteilung in der Sache selbst für zutreffend:

Gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 UStG 1972 ist vom Vorsteuerabzug die Steuer für sonstige Leistungen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Gemäß § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 fallenden Umsätzen die Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen steuerfrei.

In seinem Erkenntnis vom 23. April 1992, 91/15/0142, hat der Verwaltungsgerichtshof den Ausschlußtatbestand des § 12 Abs. 3 Z. 2 UStG 1972 vom Vorsteuerabzug aus Rechnungen für Provisionen für die Akquisition von Kommanditbeteiligungen mit der Begründung als erfüllt angesehen, daß Umsätze von Kommanditanteilen gemäß § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 unecht steuerbefreit sind. Der Verwaltungsgerichtshof hält auch für den Fall der Begebung stiller Beteiligungen eine abweichende Betrachtung nicht für geboten.

Die zwischen der Kommanditgesellschaft und der stillen Gesellschaft ungeachtet ihrer gemeinsamen geschichtlichen Wurzeln bestehenden Unterschiede (vgl. Straube in Straube, HGB I2, § 178 RZ 2 ff, ebenso wie Hämmerle/Wünsch, Handelsrecht 23, 193 ff) rechtfertigen es nicht, die Beteiligung eines stillen Gesellschafters nicht als Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 zu beurteilen. Auch das zwischen dem Inhaber des Handelsgewerbes und dem daran nach Maßgabe der Vorschriften der §§ 178 HGB still Beteiligten begründete Rechtsverhältnis ist Gesellschaft und bedarf zu seinem Entstehen des Abschlusses eines Gesellschaftsvertrages (Straube, a.a.O., § 178 RZ 4, Hämmerle/Wünsch, a.a.O., 194, 202, ferner Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts5, 163, 166, ebenso wie Paulick, Handbuch der stillen Gesellschaft3, 45, 131). Ertragsteuerlich werden stille Gesellschaften in der im Beschwerdefall gebildeten Erscheinungsform der atypischen stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft im Sinne des § 23 Z. 2 der Einkommensteuergesetze behandelt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 9. Februar 1982, 81/14/0060, und vom 23. Februar 1994, 93/15/0163). Auch kapitalverkehrsteuerrechtlich gilt die

Anschaffung einer stillen Beteiligung durch den Beteiliger als Erwerb von Gesellschaftsrechten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1992, Slg. N.F. Nr. 6642/F, ebenso wie schon das Urteil des BFH vom 7. Februar 1973, II R 60/72,

BStBl 1973, II, 507).

Daß die stille Gesellschaft als Innengesellschaft kein Unternehmer ist, trifft zu, stützt aber den Standpunkt der Beschwerdeführerin nicht. Ihre Auffassung, die Begründung der stillen Gesellschaft stelle nur für die stille Gesellschaft, nicht jedoch für den Geschäftsherrn einen Vorgang in Form einer Ausgabe eines Anteiles an der stillen Gesellschaft dar, teilt der Verwaltungsgerichtshof nicht. Die im § 178 HGB normierte Gestaltung der stillen Gesellschaft in Form der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Dezember 1994, 89/14/0214, ÖStZB 1995, 455, und vom 5. Juli 1994,91/14/0064, ÖStZB 1995, 98) bringt es durch die typische Zweigliedrigkeit dieses Gesellschaftsverhältnisses (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Juni 1991, 90/13/0027) nämlich mit sich, daß schon begrifflich nicht die stille Gesellschaft, sondern der Inhaber des Handelsgewerbes im Sinne des § 178 HGB es ist, der dem jeweils als stiller Gesellschafter Eintretenden gegen die Nutzungsüberlassung am Kapital die Gesellschafterstellung verleiht und damit im Sinne der im bereits zitierten hg. Erkenntnis vom 23. April 1992, 91/15/0142, für den vergleichbaren Fall der Begebung von Kommanditanteilen angestellten Erwägungen den Anteil an der damit begründeten stillen Gesellschaft umsetzt. Zutreffend hat die belangte Behörde deshalb diesen Umsatz im Sinne des § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 der Beschwerdeführerin und nicht etwa der jeweils neu gegründeten stillen Gesellschaft zugerechnet und die von der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin für die Verschaffung der stillen Beteiligungen in Anspruch genommenen Leistungen als sonstige Leistungen im Sinne des § 12 Abs. 3 Z. 2 UStG 1972 beurteilt.

Daß die einzelnen stillen Gesellschafter zueinander in keiner Rechtsbeziehung stehen, spricht nicht gegen, sondern für die Richtigkeit der von der belangten Behörde vertretenen Auffassung, weil dieser Umstand erst recht deutlich macht, daß der im § 6 Z. 8 lit. e angeführte Umsatz von Anteilen an Gesellschaften im Falle der Begebung stiller Beteiligungen dem Inhaber des Handelsgewerbes im Sinne des § 178 HGB zuzurechnen ist. Der in der Beschwerde erhobene Einwand, die Begebung einer stillen Beteiligung sei Leistungsvereinigung und nicht Leistungsaustausch, muß am Wortlaut der Bestimmung des § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 scheitern, welchem die Qualifizierung eines solchen Vorganges durch das Gesetz als Leistungsaustausch zu entnehmen ist. Die Beurteilung entgeltlicher Geschäftsführertätigkeit im Rahmen eines bestehenden Gesellschaftsverhältnisses schließlich betrifft die anders gelagerte Fallkonstellation der Mitwirkung zur Erreichung der Gesellschaftszwecke bei aufrechter Gesellschaft und hat mit dem Vorgang der Begebung von Gesellschaftsanteilen aus Anlaß der Gründung der Gesellschaft nichts zu tun. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich auch durch den Beschwerdehinweis auf die in Deutschland im Jahre 1986 neu gestaltete Rechtslage nicht dazu veranlaßt, die Bestimmung des § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 nicht in der hier vorgenommenen Weise zu interpretieren. Der Hinweis auf die in Österreich geschaffene Bestimmung des § 6 Z. 8 lit. g UStG 1972 ist schon angesichts der besonderen Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift nicht geeignet, den von der Beschwerdeführerin vertretenen Standpunkt zu stützen.

Der Verwaltungsgerichtshof tritt daher entgegen den Beschwerdeausführungen und den dazu ins Treffen geführten Standpunkten des Schrifttums (insbesondere Schwarzinger, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der (Geld-)Einlage von (atypisch) stillen Gesellschaftern, FJ 1991/12, 214 f, Die Einlage von (atypisch) stillen Gesellschaftern, SWK 1992/7 AII 21, sowie auch Igerz, Die Notwendigkeit einer restriktiven Interpretation unecht befreiter Umsätze, FJ 1993, 226, FJ 1994, 22, Dorazil/Frühwald/Hock/Mayer/Paukowitsch, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1972, Anm. 20 zu § 6 UStG 1972, und Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH & Co K(E)G und GmbH & Still, Wien 1992, 315) der von der belangten Behörde eingenommenen Rechtsanschauung bei, daß die Begebung stiller Beteiligungen einen vom Geschäftsherrn der stillen Gesellschaft im Sinne des § 6 Z. 8 lit. e UStG 1972 steuerfrei getätigten Umsatz von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen bildet, wodurch der Geschäftsherr gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 UStG 1972 vom Vorsteuerabzug für solche Leistungen, die er zur Ausführung der Begebung der stillen Beteiligungen in Anspruch genommen hat, ausgeschlossen wird (in diesem Sinn auch Rau, Die Umsatzsteuer bei Unternehmensverbindungen, Verbänden und Kooperationen, Umsatzsteuerrundschau 1987/5, 121 ff, 122).

Die Beschwerde erwies sich damit insgesamt als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1995130056.X00

Im RIS seit

11.06.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at