

# TE Vwgh Erkenntnis 1995/6/28 93/16/0090

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.06.1995

## Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBI 6/1945 zuzurechnen sind;

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/06 Verkehrssteuern;

## Norm

ABGB §983;

ABGB §984;

KVG 1934 §6 Abs1 Z3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinel und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Peternell, über die Beschwerde der S-Gesellschaft m.b.H. in Wien, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 10. August 1992, GZ GA 11-1406/91, betreffend Gesellschaftsteuer, 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

Die beschwerdeführende GmbH schloß am 10. Dezember 1990 mit der I. GmbH folgenden, auszugsweise wiedergegebenen Vertrag über die Errichtung einer "atypisch stillen Gesellschaft":

"§ 1 Firma: Sitz und Gegenstand des Unternehmen des Geschäftsherrn.

Der Geschäftsführer ist die S. GmbH (= Beschwerdeführerin), die im Handelsregister des Handelsgerichtes Wien ... eingetragen ist.

Der Sitz der Gesellschaft ist Wien.

Gegenstand des Unternehmens des Geschäftsherrn ist unter anderem die Entwicklung, Registrierung, Produktion und Verkauf von veterinärmedizinischen Produkten sowie der Handel mit veterinärmedizinischen Produkten aller Art. § 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 § 6 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 § 13 zu.

### § 3 Beteiligungskapital und Verzinsung der Einlage

Der stille Gesellschafter erbringt eine Kapitaleinlage von S 2,4 Mio. (Schilling zweimillionenvierhunderttausend) sowie ein unverzinsliches Gesellschafterdarlehen in der Höhe von S 4 Mio. (Schilling viermillionen). Der stille Gesellschafter nimmt zur Kenntnis, daß der Geschäftsherr weitere atypische stille Beteiligungen aufnehmen, sein Kapital durch Annahme von Gesellschafterdarlehen oder durch sonstige Einlagen erhöhen kann. Die Ausgabe stiller Gesellschaftsanteile im Rahmen weiterer Tranchen kann zu verschiedenen Konditionen erfolgen.

Langt die Gesellschaftseinlage zur Gänze vor dem 1.9.1990 auf dem Konto des Geschäftsherrn ein, wird für den Zeitraum des dem Zahlungseingang nächstfolgenden Monatsersten bis zum 31.12.1990 eine Verzinsung in Höhe von ein Prozent pro Monat gewährt. Diese Verzinsung wird per 31.12.1990 dem Verrechnungskonto des stillen Gesellschafters gutgeschrieben. Diese Verzinsung wird zulasten des Geschäftsergebnisses der Gesellschaft geleistet. Ab dem 1.1.1991 entfällt jegliche Verzinsung der Gesellschaftseinlage.

Einlage und Darlehen sind bis spätestens 21.12.1990 zu leisten.

### § 4 Konten des stillen Gesellschafters

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

...

### § 6 Beteiligung am Gewinn und Verlust, Entnahmen

Die Einlagen sämtlicher stiller Gesellschafter zum Bilanzstichtag (inclusive ihrer Gesellschafterdarlehen) stellen zusammen mit dem Eigenkapital des Geschäftsherrn die Berechnungsbasis 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 (inclusive Gesellschafterdarlehen) zur Gesamteinlage (inclusive Gesellschafterdarlehen) aller stillen Gesellschafter, jeweils abzüglich allfälliger negativer Ergebnisverrechnungskonten und dem Eigenkapital des Geschäftsherrn (Stammkapital plus Reingewinn abzüglich Reinverlust) zum Bilanzstichtag. Verluste werden dem stillen Gesellschafter nur bis zur Höhe des 1,3 fachen der Nominale seiner Einlage zuzüglich Gesellschafterdarlehen zugewiesen. Darüber hinausgehende Verluste treffen den Geschäftsherrn. In der Folge erzielte Gewinne sind zunächst zur Abdeckung des Reinverlustes des Geschäftsherrn sowie jener Verluste zu verrechnen, die - über die Verlustzuweisung an die stillen Gesellschafter hinausgehend - dem Geschäftsherrn angelastet wurden. Nach deren Tilgung werden Gewinne nach dem jeweiligen Verhältnis der festen Einlage und des offenen Gesellschafterdarlehens des stillen Gesellschafters zur festen Einlage und der allfällig offenen Gesellschafterdarlehen aller stillen Gesellschafter und dem Stammkapital des Geschäftsherrn zugeteilt.

Das an die stillen Gesellschafter zur Verteilung kommende bilanzmäßige Jahresergebnis ist um die Vergütung an den Geschäftsherrn gemäß § 7 und hernach um 20 % des um den Gewinnvoraus gekürzten Gewinnes (siehe unten), zu kürzen, ferner haben die stillen Gesellschafter an vom Geschäftsherrn vorgenommenen Gesellschaftseinlagen oder Zuschüssen keinen Anteil. Der Gewinnvoraus beträgt für das Geschäftsjahr 1994 S 1 Mio., für die Geschäftsjahre ab 1995 S 2,5 Mio.. Soweit der Gewinn den Gewinnvoraus für ein Geschäftsjahr nicht zur Gänze deckt, ist er für drei Jahre nachverrechenbar und dem Geschäftsherrn jeweils noch vor dem Gewinnvoraus des nachfolgenden Geschäftsjahres zuzuweisen.

Das Gesellschafterdarlehen des stillen Gesellschafters ist mit dem Betrag von je S 1 Mio. jeweils am 30.6. der Jahre 1994, 1996 und 1997 zur Rückzahlung fällig.

An den stillen Gesellschafter wird, sofern es die Liquiditätslage zuläßt, innerhalb von vier Wochen nach

Bilanzerstellung der gesamte nach der Bilanz und diesem Gesellschaftsvertrag ermittelte Gewinnanteil ausgeschüttet, sofern die Gesellschaftseinlage nicht durch Verlustanteile herabgemindert ist. Ist dies der Fall, so werden bis zur Auffüllung der durch Verlustanteile herabgeminderten Geschäftseinlage, sofern es die Liquiditätslage zuläßt, 45 % des nach der Bilanz und diesem Gesellschaftsvertrag ermittelten Gewinnanteiles an den stillen Gesellschafter ausgeschüttet.

Die verbleibenden 55 % werden dem Gewinn- und Verlustverrechnungskonto der zur Auffüllung einer eventuell durch Verlustanteile herabgeminderten Gesellschaftseinlage gutgeschrieben.

Sofern infolge der Liquiditätslage keine Ausschüttung durchgeführt werden kann, erfolgt zur Gänze eine Gutschrift auf dem variablen Gewinn- und Verlustverrechnungskonto. Erfolgt der Abschluß eines stillen Gesellschaftsvertrages während eines Geschäftsjahres, so wird dieser stille Gesellschafter im Hinblick auf seine Beteiligung am Erfolg so behandelt, als wäre er zu Beginn dieses Geschäftsjahres eingetreten. Erfolgt das Ausscheiden eines stillen Gesellschafters während eines Geschäftsjahres, so wird dieser Gesellschafter im Hinblick auf seine Beteiligung am Erfolg so behandelt, als wäre er zu Beginn dieses Geschäftsjahres ausgetreten.

...

#### § 13 Ansprüche des stillen Gesellschafters bei der Beendigung

##### des Gesellschaftsverhältnisses

Scheidet der stille Gesellschafter durch Kündigung aus der stillen Gesellschaft aus, so hat er Anspruch auf ein Abfindungsguthaben. Berechnungsgrundlage für dieses Guthaben ist der dem Verhältnis der Einlage des Gesellschafters zur jeweiligen Kapitalbasis (§ 6) entsprechende Anteil am Verkehrswert des Unternehmens des Geschäftsherrn. Dieser errechnet sich aus der Summe der Verkehrswerte des bilanzmäßig ausgewiesenen Vermögens der dem Stichtag des Ausscheidens vorausgehenden Bilanz inclusive eines Firmenwertes abzüglich sämtlicher offener Verbindlichkeiten und Zuschüsse (Einlagen) des Geschäftsherrn.

...

#### § 16 Schlußbestimmungen

1. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform. Die Vertragspartner schließen ein schlüssiges Abgehen von dieser Formvorschrift aus.

2. Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein oder werden, so wird dadurch die Gültigkeit dieses Vertrages nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen Bestimmungen tritt diejenige gesetzlich zugelassene Bestimmung, die dem wirtschaftlichen Zweck der ungültigen am nächsten kommt. Entsprechendes gilt, wenn sich bei Durchführung des Vertrages eine ergänzungsbedürftige Lücke ergeben sollte.

3. Erwartungen der Vertragspartner über die sich aus diesem Vertrag ergebenden steuerlichen Konsequenzen sind weder Vertragsbestandteil noch Geschäftsgrundlage.

4. Alle in diesem Vertrag übernommenen und anerkannten Verpflichtungen gehen auf die Rechtsnachfolger der Beteiligten über bzw. sind auf diese zu überbinden.

5. Der stille Gesellschafter verpflichtet sich, über bis spätestens 20.3.1991 zu legendes Anbot des Geschäftsherrn zu analogen Bedingungen im Jahre 1991 in einer weiteren Tranche der Beteiligung eine Gesamteinlage (inclusive Gesellschafterdarlehen) bis zu S 9 Mio. einzugehen.

Das Finanzamt erließ unter Berufung auf § 2 Z. 1 im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG einen Gesellschaftsteuerbescheid, wobei es als Bemessungsgrundlage die Einlage des stillen Gesellschafters zuzüglich des Darlehensbetrages heranzog.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. Nach Erlassung einer die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausgeführt, der Gesetzgeber habe seinerzeit - vor Aufhebung des § 3 KVG - zwischen Gesellschafterdarlehen und Gesellschaftsrechten klar unterschieden. § 6 des Vertrages über die stille Gesellschaft bringe bloß die

einkommensteuerliche Rechtslage zusammen mit einer Verlustübernahmsbeschränkung zum Ausdruck. Keinesfalls könne daraus auf einen Einlagencharakter des Darlehens geschlossen werden. Im übrigen sei aus dem Vertrag zu ersehen, daß die Tatsache der Darlehensgewährung nicht mit einer gesellschafterähnlichen Stellung verbunden sei.

In einer die Berufung ergänzenden Eingabe vom 14. April 1992 wurde ausgeführt, eine Verknüpfung zwischen Einlage des stillen Gesellschafters und dem der Gesellschaft gewährten Darlehen sei wegen des gänzlich anderen zeitlichen Schicksals des Darlehens nicht möglich. Die Rückzahlungszeitpunkte des Darlehens stünden fest, sodaß ein Konnex zwischen Darlehen und Einlage somit nicht bestehe. Die Tatsache, daß sowohl Einlage als auch Darlehen in einem Vertragswerk vereinbart wurden, impliziere keinen kausalen Zusammenhang.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung des angefochtenen Bescheides gab die belangte Behörde das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 1992, 90/15/0074, wieder, das zu einem "nahezu gleichgelagerten Fall" ergangen sei. Im Beschwerdefall scheine nach der Vertragsgestaltung eine stille Beteiligung ohne Darlehenshingabe nicht möglich zu sein. Die Rückzahlung der Darlehen ändere nichts an der Beurteilung als eine einzige stille Beteiligung. Schließlich behalte der stille Gesellschafter auch einen Rückforderungsanspruch für seine Einlage.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluß vom 22. März 1993, B 1502/92-3, abgelehnt. Mit Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 1. Juni 1993, B 1502/92-5, wurde die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof antragsgemäß abgetreten. Vor dem Verwaltungsgerichtshof werden inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichteinbeziehung des Darlehens in die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer verletzt.

Der Bundesminister für Finanzen legte die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift sowie die Akten des Verwaltungsverfahrens vor. Die Beschwerdeführerin replizierte auf die Gegenschrift.

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.

Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid die Meinung, die stille Einlage und das gleichzeitig gewährte Darlehen stellten eine Einheit dar. Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Ansicht, es lägen zwei getrennte Rechtsgeschäfte vor; es würde zu Unrecht eine untrennbare kausale Verknüpfung der beiden Rechtsgeschäfte unterstellt.

Die belangte Behörde übersieht in ihrem Bescheid, daß es sich im Beschwerdefall um einen Sachverhalt handelt, der mit jenem im Falle des Erkenntnisses vom 20. Jänner 1992, 90/15/0074, in keiner Weise vergleichbar ist. Im Falle dieses Erkenntnisses waren in einem bestimmten, feststehenden Verhältnis zu Gesellschaftseinlagen überdies Darlehen hingegeben worden, die verzinslich waren. Die Beteiligung am Gewinn und Verlust ergab sich aus dem Verhältnis der Einlagen zur Gesamteinlage der stillen Gesellschafter und dem Stammkapital des Geschäftsherrn. Demgegenüber wurde im nunmehrigen Beschwerdefall - neben der "Kapitaleinlage" - ein unverzinsliches "Gesellschafterdarlehen" hingegeben. Nach § 6 des vorliegenden Gesellschaftsvertrages wurde für die Hingabe des "Darlehens" eine Beteiligung am Gewinn und Verlust gewährt. Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden: Nach ständiger Rechtsprechung erfülle sowohl die Hingabe eines partiarischen Darlehens an eine Kapitalgesellschaft als auch die Beteiligung an einer solchen mit einer Einlage als stiller Gesellschafter den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG (vgl. insbesondere die Erkenntnisse vom 12. Dezember 1968, Slg. 3831 F, vom 25. November 1971, Slg. 4315/F, und vom 20. Jänner 1992, 90/15/0074).

Im Beschwerdefall ist die Beurteilung des "Gesellschafterdarlehens" als ein - partiarisches - Darlehen im Hinblick auf die Vereinbarung über die Verlustbeteiligung, die bis zum 1,3 fachen des Nominales des "Darlehens" reicht, ausgeschlossen (vgl. das Erkenntnis vom 16. April 1991, 90/14/0120). Ungeachtet der für die abgabenrechtliche Beurteilung unerheblichen Bezeichnung der Vereinbarung als "Darlehen" ist durch die Hingabe des

"Darlehensbetrages" von 4 Mio. S eine Beteiligung am Gesamtgewinn der Gesellschaft erworben worden. Nach dem klaren Wortlaut des § 6 des vorliegenden Gesellschaftsvertrages führten damit sowohl die Kapitaleinlage von 2,4 Mio. S als auch das "Gesellschafterdarlehen" in Höhe von 4 Mio. S zu Forderungen i. S.d. § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG.

Bei dieser Sach- und Rechtslage erübrigte sich eine Auseinandersetzung mit der von der Beschwerdeführerin relevierten Frage, ob es sich bei den Vereinbarungen über die Einlage einerseits und über das sog. Gesellschafterdarlehen andererseits um ein einheitliches Rechtsgeschäft handelte oder nicht.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1995:1993160090.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](http://www.jusline.at)