

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/10/3 90/13/0069

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 03.10.1990

## **Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

36 Wirtschaftstreuhänder;

## **Norm**

BAO §21 Abs1;

BAO §23;

EStG 1972 §23 Z2;

EStG 1972 §27 Abs1 Z2;

WTBO §27 Abs4;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Schnizer-Blaschka, über die Beschwerde der H-GmbH gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. Februar 1990, Zl. 6/4-4284/88-03, betreffend Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1984 und 1985, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Die Erstbeschwerdeführerin (GmbH) betreibt die Verwertung von Erfindungen und den Handel mit Waren für diesen Zweck. An der GmbH waren im Streitzeitraum der Zweitbeschwerdeführer und der Drittbeschwerdeführer zusammen mit ihren Ehegattinnen zu je 25 % beteiligt. Der Zweitbeschwerdeführer und der Drittbeschwerdeführer schlossen sich darüber hinaus im Jahre 1975 zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zwecks Verwertung von Erfindungen zusammen. Diese GbR anerkannte das Finanzamt als Mitunternehmerschaft.

Einer behaupteten unechten stillen Gesellschaft, begründet durch eine Vermögenseinlage der GbR in die GmbH in Höhe von 2,5 Mio S, versagte das Finanzamt hingegen für die Streitjahre die steuerliche Anerkennung. Es sei der Gesellschaftsvertrag vom 26. Februar 1984 nicht unterfertigt, der Tag der Einbuchung der Vermögenseinlage von 2,5 Mio S in den Streitjahren nicht nachweisbar und dem Finanzamt das Vorliegen der behaupteten

Mitunternehmerschaft erst mit der Einbringung der Steuererklärung 1984 für die GmbH am 3. Juni 1986 bekanntgegeben worden, sodaß die steuerlich erforderliche Publizität in den Streitjahren nicht gegeben gewesen wäre. Die steuerliche Anerkennung komme erst ab 1986 in Betracht.

Auf Grund der unechten stillen Beteiligung wäre die stille Gesellschafterin (GbR) laut Gesellschaftsvertrag vom 26. Februar 1984 mit 90 % am Gewinn bzw. Verlust der GmbH beteiligt. Der zu verteilende Verlust der GmbH betrug 1984 S 622.622,-- und 1985 S 1.408.762,--.

Gegen den Bescheid des Finanzamtes, mit dem dieses (hinsichtlich der unechten stillen Gesellschaft) aussprach, daß für die Jahre 1984 und 1985 kein Feststellungsverfahren gemäß §§ 187 und 188 BAO durchzuführen sei, erobt die Mitunternehmerschaft (unechte stille Gesellschaft) Berufung und wandte ein, daß die Einbuchung der Vermögenseinlage von 2,5 Mio S am 10. September 1984 per 1. Juli 1984 durch Umbuchung von einem bei der GmbH geführten Verrechnungskonto erfolgt sei, nachdem nach Ausdruck der Buchhaltung für das

1. Halbjahr 1984 das Fehlen der strittigen Vermögenseinlage festgestellt worden sei. Bei dieser Umbuchung habe der steuerliche Vertreter die entsprechenden Anordnungen getroffen. Die Buchhaltung für Juli 1984 sei vom 7. September bis 10. September 1984 kontrolliert, am 10. September und 11. September 1984 in der EDV erfaßt und am 11. September 1984 kontrolliert worden. Die Buchhaltung Juli 1984 sei dem Mandanten mit Honorarnote vom 23. Oktober 1984 in Rechnung gestellt worden. Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. November 1980, Zlen. 1175, 1533/80, Slg. Nr. 5530/F, sei eine gesonderte Mitteilung an das Finanzamt nicht erforderlich, wenn das stille Gesellschaftsverhältnis seinen Niederschlag durch buchmäßige Erfassung der Einlage gefunden hätte; dieser Auffassung hätte sich die Finanzverwaltung angeschlossen (Hinweis auf Abschnitt 20 Abs. 5 der Einkommensteuerrichtlinien). Der Prüfer meine zwar, daß die Einbuchung der Einlage nicht schon 1984, sondern auch erst später erfolgt sein könnte, sei aber für seine Behauptung den Beweis schuldig geblieben. Die einzige Stütze seiner Auffassung bestehe darin, daß vom Buchhaltungssystem her eine spätere Verbuchung möglich sei. Wenn auch der Ausdruck der Buchhaltung des 2. Halbjahres 1984 nicht im Jahre 1984 erfolgt wäre, sei Tatsache, daß die Einlage buchmäßig im Jahre 1984 erfaßt worden sei, sodaß das stille Gesellschaftsverhältnis bereits ab 1984 anzuerkennen sei. Auch wäre in der Generalversammlung der GmbH vom 26. Februar 1984 der mit der GbR abgeschlossene stille Gesellschaftsvertrag genehmigt worden. An dieser Generalversammlung hätte der steuerliche Vertreter - sozusagen als Außenstehender gleich einem Notar - teilgenommen, weshalb Publizität nach außen vorhanden gewesen wäre.

Die belangte Behörde gab mit dem angefochtenen Bescheid der Berufung nach Durchführung einer Berufungsverhandlung keine Folge. Zwar sei nach der Gestaltung des Gesellschaftsvertrages eine unechte stille Gesellschaft gegeben. Eine solche wäre aber für die Streitjahre nicht hinreichend deutlich in Erscheinung getreten. Habe doch das Finanzamt erst 1986 vom Gesellschaftsverhältnis Kenntnis erlangt. Die Verbuchung des Gesellschaftsverhältnisses aber sei für die Streitjahre nicht erweisbar; die Einbuchung der Vermögenseinlage hätte auch nachher erfolgen können. Im Hinblick auf diese Möglichkeit wäre die Buchführung der GmbH zudem nicht ordnungsgemäß. Die Angaben der Abgabepflichtigen über den Buchungstag bestätigten bloß, daß Buchhaltungsarbeiten durchgeführt wurden, nähmen aber nicht auf den einzelnen Buchungsfall Bezug. Sofern der steuerliche Vertreter meine, daß durch seine Anwesenheit bei der Generalversammlung ausreichende Publizität gegeben wäre, übersehe er, daß er als Wirtschaftstreuhänder der Verschwiegenheitspflicht unterliege und es schon auf Grund dessen zu keiner Publizität kommen könne. Eine lediglich dem steuerlichen Vertreter bekannte Vereinbarung sei noch nicht nach außen hin bekannt geworden (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 1977, Zlen. 346, 453/77, Slg. Nr. 5139/F).

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführer halten im wesentlichen den in der Berufung vertretenen Standpunkt aufrecht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall wurde nach den Behauptungen der Beschwerdeführer einer GbR eine unechte stille Beteiligung an einer GmbH eingeräumt. Die beiden Gesellschafter der GbR waren zugleich Gesellschafter der GmbH, weitere Gesellschafter der GmbH waren neben den Gesellschaftern der GbR (lediglich) deren Ehegattinnen. Bei einer derartigen gesellschaftlichen und familiären Verflechtung kann die behauptete unechte stille Gesellschaft steuerlich nur anerkannt werden, wenn die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen

nahen Angehörigen erfüllt sind. Eine der Voraussetzungen für eine solche Anerkennung ist aber die, daß die Vereinbarungen hinreichend - in eindeutiger und in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise - nach außen in Erscheinung treten müssen, sollen nicht steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können (siehe z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. April 1980, Zl. 19/79, und vom 13. Juni 1989, Zl. 86/14/0037). Bei einer unechten STILLEN Gesellschaft ist allerdings in Rechnung zu stellen, daß diese von ihrer Zweckbestimmung her regelmäßig nicht in der Geschäftswelt in Erscheinung treten soll. Doch kann auch bei einer solchen Gesellschaft zur Vermeidung willkürlich herbeigeführter steuerlicher Folgen auf ein Mindestmaß an Publizität - zwecks Nachweis, daß die Gesellschaft tatsächlich gegründet wurde - nicht verzichtet werden. Die Gesellschaft muß wenigstens gegenüber dem Finanzamt in Erscheinung treten oder zumindest in den Büchern und Aufzeichnungen ihren Niederschlag finden, und zwar schon in jenem Zeitraum, für den das Gesellschaftsverhältnis anerkannt werden soll (hg. Erkenntnisse vom 11. November 1980, Zlen. 1175, 1533/80, Slg. Nr. 5530/F, vom 29. April 1981, Zl. 13/3122/79, und vom 13. Juni 1989, Zl. 86/14/0037).

Im Beschwerdefall stellen die Beschwerdeführer außer Streit, daß das Finanzamt erst mit der Überreichung der Steuererklärungen - im Jahre 1986 und damit erst nach Ablauf der Streitjahre 1984 und 1985 - vom Gesellschaftsverhältnis (unechte stille Gesellschaft) Kenntnis erlangte. Die Beschwerdeführer meinen aber, das Gesellschaftsverhältnis sei deshalb ausreichend nach außen zum Ausdruck gebracht worden, weil der steuerliche Vertreter als außenstehender Dritter den Gesellschaftsvertrag verfaßt, ihn, gleichsam wie eine Beglaubigung durch einen Notar, mit einem handschriftlichen Anhang versehen und an der Generalversammlung der GmbH vom 26. Februar 1984, in der der Gesellschaftsvertrag genehmigt worden sei, teilgenommen habe.

Die Beteiligung des steuerlichen Vertreters an der Gesellschaftsgründung bewirkte indes keine Publizität, die es verhindern hätte können, steuerliche Folgen willkürlich herbeizuführen. Ist doch zu berücksichtigen, daß es sich beim steuerlichen Vertreter um einen Wirtschaftstreuhänder handelt. Als solcher unterlag er der Verschwiegenheitspflicht des § 27 der Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung, von der ihn nach Abs. 4 der Gesetzesstelle die Auftraggeber entbinden konnten. Damit hatten es die Gesellschafter in der Hand, die Kenntnis vom Gesellschaftsverhältnis entweder auf einen bloß internen Bereich - die Angehörigen und den Steuerberater - zu beschränken oder das Gesellschaftsverhältnis, sobald es ihnen - etwa auf Grund einer erkennbar werdenden Lustentwicklung - opportun erschien, der Abgabenbehörde anzuzeigen. Die Entbindung des Wirtschaftstreuhänders von seiner Verschwiegenheitspflicht hätte allenfalls dann zur notwendigen Publizität des Gesellschaftsverhältnisses IN DEN STREITJAHREN beigetragen, wenn der steuerliche Vertreter nachweislich schon in den Streitjahren von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden worden wäre. Die Beschwerde vermag aber nur eine Entbindung im Zusammenhang mit der erst am 30. Juni 1988 verfaßten Berufung aufzuzeigen. Das von den Beschwerdeführern in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Juni 1989, Zl. 86/14/0037, bringt lediglich zum Ausdruck, daß in jenem Fall sogar dem steuerlichen Vertreter das vom Abgabepflichtigen behauptete Rechtsverhältnis erst verspätet zur Kenntnis gelangte. Eine Aussage, daß die Information des steuerlichen Vertreters für die Publizität eines Rechtsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen ausreicht, trifft das Erkenntnis nicht. Hingegen geht aus dem von der belangten Behörde zitierten hg. Erkenntnis vom 18. Mai 1977, Zlen. 346, 453/77, Slg. Nr. 5139/F, sehr wohl hervor, daß die Vereinbarung vor einem Steuerberater für die von der Rechtsprechung geforderte Publizität nicht genügt.

Die Beschwerdeführer sind weiters der Auffassung, das Gesellschaftsverhältnis habe seinen Niederschlag in den Geschäftsbüchern der GmbH gefunden, wobei es allerdings im Beschwerdefall darauf ankommt, ob dies schon in den Streitjahren der Fall war. Die Geschäftsbücher als solche könnten jedoch nur dann den Beweis dafür erbringen, daß das Gesellschaftsverhältnis (unechte stille Gesellschaft) wie behauptet bereits ab 1984 bestand, wenn es nachweislich schon in diesem Jahr in den Geschäftsbüchern festgehalten worden wäre. Die Eignung der Bücher, diesen Beweis zu liefern, und nicht ihre Ordnungsmäßigkeit steht nach der Lage des Beschwerdefalles im Vordergrund. Auch wenn man nämlich der Buchführung der GmbH zubilligt, daß sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, wäre damit für die Beschwerdeführer noch nichts gewonnen, wenn die Bücher nicht den Beweis liefern könnten, daß die unechte stille Gesellschaft den Behauptungen der Beschwerdeführer entsprechend schon ab 1984 existent war.

Im Beschwerdefall ist in Rechnung zu stellen, daß die Bücher der GmbH mit Hilfe von Datenträgern (mittels EDV) geführt wurden. Die "Buchung" erfolgt in einem solchen Fall durch Eingabe in den Datenträger (die Datenverarbeitungsanlage). Eine datumsmäßig (bezüglich des Eingabetages) gesicherte (gespeicherte) Eingabe könnte

im Beschwerdefall den Zeitpunkt der Vermögenseinlage (Einlage des stillen Gesellschafters) erweisen. Eine datumsmäßig gesicherte Eingabe ist aber für die Vermögenseinlage nicht vorhanden. Die Beschwerdeführer selbst bringen vor, daß die Eingabe am 10. September 1984 erfolgt sein soll. Das von den Beschwerdeführern vorgelegte, ausgedruckte Kontoblatt für das Verrechnungskonto der Gesellschafter der GbR, von dem die Einlage des stillen Gesellschafters abgebucht wurde, und das Kontoblatt für die stille Einlage weisen aber als "Datum" nicht den angeblichen Buchungstag (den 10. September 1984), sondern den 1. Juli 1984 aus. Die Beschwerde erklärt dies damit, daß für Februar 1984 (Abschluß des Gesellschaftsvertrages) die Einbuchung übersehen worden wäre und dann mit "Belegdatum" 1. Juli 1984 nachgeholt worden sei. Die Beschwerde gibt selbst zu, daß bei dieser Art der Verbuchung ein "direkter Nachweis" für den Zeitpunkt der Verbuchung des Gesellschaftsverhältnisses (der Vermögenseinlage) nicht geführt werden kann. Die Beschwerdeführer widersprechen auch der im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Aussage des Geschäftsführers des mit der EDV-Buchführung betrauten Rechenzentrums nicht, daß die Eingabe früherer Buchhaltungszeiträume zu einem späteren Zeitpunkt jederzeit möglich sei. Die EDV sortiere dann die Buchungen chronologisch nach Belegdatum, wobei die nachträgliche Einfügung nicht sichtbar sei. Das Wesen dieser Speicherbuchführung bedinge, daß Buchungen ungeordnet (in jeder Weise) eingegeben werden könnten.

Einen "indirekten" Nachweis für die Verbuchung der Vermögenseinlage am 10. September 1984 versuchen die Beschwerdeführer anhand einer "Mandanten-Aufstellung" des Steuerberaters zu erbringen, in der dessen Arbeiten für die GmbH (unter anderem) im September 1984 vermerkt sind. Abgesehen davon, daß es sich bei dieser Aufstellung des Steuerberaters nicht um die Buchführung der GmbH, die das Gesellschaftsverhältnis dokumentieren soll, handelt, geht aus ihr nicht viel mehr als die Verrechnung von Buchhaltungsarbeiten des Steuerberaters mit der GmbH hervor, keinesfalls aber, was gebucht wurde, und daher auch nicht, daß am 10. September 1984 die Vermögenseinlage ("stille Einlage") gebucht (gespeichert) wurde. Wenn die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, die in der Mandantenaufstellung ausgewiesene Buchhaltungstätigkeit des Steuerberaters selbst (und nicht eines seiner Angestellten) sei als mittelbarer Beweis für die Einbuchung der Vermögenseinlage durchaus tauglich, "denn was hätte sonst der Steuerberater mit der laufenden Buchhaltung zu tun", ist ihnen zu entgegnen, daß die Befassung des Steuerberaters selbst mit der Buchführung der GmbH noch nicht beweist, womit er sich befaßt, zumal die Gründe dafür, warum sich ein Steuerberater mit der Buchhaltung eines Klienten befaßt, nicht einzuschränken sind. Das Gesellschaftsverhältnis ist auf diese Weise nicht im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. April 1980, Zl. 19/79, in eindeutiger und in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise in Erscheinung getreten.

Die Aussage des steuerlichen Vertreters (Wirtschaftstreuhänders), daß die strittigen Buchungen am 10. September 1984 erfolgten, hätte aus den bereits angeführten Gründen allenfalls dann die erforderliche Publizität für die Streitjahre bewirkt, wenn der Wirtschaftstreuhänder seine Aussage schon in den Streitjahren gemacht hätte, was aber nicht der Fall war. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang auch die Aussage des Steuerberaters in der Berufungsverhandlung, er könne nicht sagen, ob es möglich sei, daß die streitgegenständliche Buchung erst später erfolgt sei; er sei aber sicher, daß die Buchung möglicherweise (Ü) nicht mit (am?) 1. Juli, jedenfalls aber im September 1984 mit der gesamten Julibuchhaltung erfolgt sei.

Zusammenfassend hat die belangte Behörde dem hier in Rede stehenden Gesellschaftsverhältnis zu Recht die steuerliche Anerkennung versagt. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

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

ECLI:AT:VWGH:1990:1990130069.X00

**Im RIS seit**

03.10.1990

**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)