

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.04.1981

Geschäftszahl

3122/79

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Raschauer und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Iro, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde 1) der Ugesellschaft m.b.H. in W, 2) des Dkfm. Dr. RP in W, 3) des Dr. EE in W, 4) des Dkfm. FD in K, und 5) des Dr. MG, in W, die ersten vier Beschwerdeführer vertreten durch den Fünftbeschwerdeführer, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. November 1979, Zl. GA 6- 1416/79, betreffend die Feststellung, dass die Beschwerdeführer nicht als Mitunternehmer im Sinne des § 23 Z. 2 EStG anzusehen sind, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von insgesamt S 3.250,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer schlossen im Jahr 1976 mit der XY - Gesellschaft m.b.H. (in der Folge Ges.m.b.H. genannt) einen "Vertrag über eine stille Gesellschaft", wobei die Erstbeschwerdeführerin teilweise für eigene Rechnung und teilweise als Treuhänder auf Rechnung und mit Wirkung für die übrigen Beschwerdeführer auftrat. Der Vertrag hat im wesentlichen folgenden Inhalt:

Die Erstbeschwerdeführerin beteiligt sich an dem Handelsgewerbe der Ges.m.b.H. als "mitunternehmerischer stiller Gesellschafter" mit einer Vermögenseinlage, die in das Eigentum der Ges.m.b.H. übergeht. Soweit im folgenden nichts anderes vereinbart ist, gelten die Bestimmungen der §§ 355 ff (richtig wohl §§ 335 ff) des Handelsgesetzbuches über die stille Gesellschaft (Punkt I).

Die Vermögenseinlage der Erstbeschwerdeführerin beträgt S 4.000.000,-- (Punkt II).

Die stille Gesellschaft beginnt am 1. Februar 1976 (Punkt III).

Die Ges.m.b.H. und die Erstbeschwerdeführerin sind einkommensteuerlich Mitunternehmer im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972 (Punkt IV).

Die Ges.m.b.H. wird ihr Stammkapital auf S 1.000.000,-- erhöhen (Punkt V).

Die Erstbeschwerdeführerin ist als stiller Gesellschafter am Gewinn, am Verlust und an dem während der Dauer des Gesellschaftsverhältnisses neu geschaffenen Vermögen der Ges.m.b.H. einschließlich der stillen Reserven und des Betriebsbestehenswertes im Verhältnis ihrer Vermögenseinlage von S 4.000.000,-- zum erhöhten Stammkapital von S 1.000.000,-- beteiligt (Punkt VI).

Die Vermögenseinlage der Erstbeschwerdeführerin sowie die in der Bilanz festgestellten Anteile der Erstbeschwerdeführerin am Gewinn und am Verlust der Ges.m.b.H. sind auf ein "Kapitalkonto stiller Gesellschafter" zu buchen. Entnahmen der Erstbeschwerdeführerin sind nur mit Zustimmung der Ges.m.b.H. und nur insoweit zulässig, als der Saldo des Kapitalkontos den Betrag der ursprünglichen Vermögenseinlage von S 4.000.000,-- übersteigt (Punkt VII).

Die Erstbeschwerdeführerin haftet nicht für die Schulden der Ges.m.b.H. und ist zur Nachzahlung auf ein allenfalls durch Verluste gemindertetes Kapitalkonto nicht verpflichtet (Punkt VIII).

Die stille Gesellschaft kann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 30. Juni eines jeden Jahres aufgekündigt werden. Das Recht beider Vertragsteile, die stille Gesellschaft aus wichtigen Gründen vorzeitig aufzulösen, bleibt unberührt (Punkt IX).

Wird die stille Gesellschaft einvernehmlich aufgelöst oder von der Ges.m.b.H. gekündigt oder aus einem von der Ges.m.b.H. zu vertretenden wichtigen Grund vorzeitig aufgelöst, so ist für die Auseinandersetzung der wirkliche Wert des während der Dauer des Gesellschaftsverhältnisses geschaffenen Vermögenszuwachses der Ges.m.b.H. einschließlich der Erhöhungen der stillen Reserven und des Betriebsbestehenswertes maßgeblich. Wird die stille Gesellschaft hingegen von der Erstbeschwerdeführerin gekündigt, oder aus einem von der Erstbeschwerdeführerin zu vertretenden wichtigen Grund vorzeitig aufgelöst, so erhält die Erstbeschwerdeführerin ihr Auseinandersetzungsguthaben nach den Buchwerten (Punkt X).

Die Ges.m.b.H. nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass die stille Gesellschaft von der Erstbeschwerdeführerin zum Teil auf eigene Rechnung und mit Wirkung für sie, zum Teil aber auch als Treuhänder auf Rechnung und mit Wirkung für Dritte eingegangen wird, und zwar hinsichtlich einer Vermögenseinlage von S 2.500.000,-- auf Rechnung und mit Wirkung für die Erstbeschwerdeführerin, hinsichtlich einer Vermögenseinlage von S 500.000,-- auf Rechnung und mit Wirkung für den Zweitbeschwerdeführer, hinsichtlich einer Vermögenseinlage von S 500.000,-- auf Rechnung und mit Wirkung für den Drittbeschwerdeführer, hinsichtlich einer Vermögenseinlage von S 200.000,-- auf Rechnung und mit Wirkung für den Viertbeschwerdeführer und hinsichtlich einer Vermögenseinlage von S 300.000,-- auf Rechnung und mit Wirkung für den Fünftbeschwerdeführer (Punkt XI).

Die Erstbeschwerdeführerin und die neben ihr in Punkt XI angeführten Treugeber haben im Verhältnis ihrer Vermögenseinlagen gegenüber der Ges.m.b.H. dieselben Rechte und Pflichten, die der Erstbeschwerdeführerin in diesem Vertrag eingeräumt sind. Diese Rechte und Pflichten für und gegen die Ges.m.b.H., die Erstbeschwerdeführerin und die einzelnen Treugeber können selbstständig und unabhängig voneinander ausgeübt werden, hinsichtlich der Treugeber jedoch stets nur durch die Erstbeschwerdeführerin im eigenen Namen, aber für Rechnung und mit Wirkung für den einzelnen Treugeber (Punkt XII).

Mit Vereinbarung vom 26. Mai/8. Juni 1977 wurde der Punkt VIII in der Weise geändert, dass die Erstbeschwerdeführerin gegenüber Dritten nicht für die Schulden der Ges.m.b.H. haftet und während der Dauer der stillen Gesellschaft zu Nachzahlungen auf ein allenfalls durch Verluste gemindertes Kapitalkonto nicht verpflichtet ist. Bei Beendigung der stillen Gesellschaft hat jedoch die Erstbeschwerdeführerin die allenfalls durch Verluste eingetretene Minderung ihres Kapitalkontos durch eine Nachzahlung auszugleichen, wenn und soweit dies zur Abdeckung der Verbindlichkeiten der Ges.m.b.H. erforderlich ist. Sinngemäßes gilt hinsichtlich der übrigen Beschwerdeführer (Treugeber).

Schließlich gaben die Beschwerdeführer im Jahre 1978 die ausdrückliche Verpflichtungserklärung ab, rückwirkend "vom Beginn ihres (Unter-)Beteiligungsverhältnisses an im Innenverhältnis über die bedungene Vermögenseinlage hinaus im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten am gesamten allfälligen Verlust teilzunehmen".

Ausgehend von der rechtlichen Beurteilung, dass mit dieser Vertragsgestaltung eine Mitunternehmerschaft begründet worden sei, weil es sich bei den Beschwerdeführern um so genannte unechte oder atypische stille Gesellschafter handle, beantragte die Erstbeschwerdeführerin beim Finanzamt die einheitliche und gesonderte Feststellung des Betriebsergebnisses der Mitunternehmerschaft für die Jahre 1976 und 1977 sowie die Feststellung und anteilmäßige Zurechnung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1977 und 1. Jänner 1978.

Das Finanzamt stellte bescheidmäßig fest, dass die Beschwerdeführer als echte stille Gesellschafter anzusehen seien, und dass daher zwischen der Ges.m.b.H. und den Beschwerdeführern keine Mitunternehmerschaft bestehe. Von einem unechten (atypischen) stillen Gesellschafter könne nämlich nur gesprochen werden, wenn ein stiller Gesellschafter an den stillen Reserven und am Betriebsbestehenswert (Firmenwert) beteiligt sei. Eine solche Beteiligung sei aber gemäß Punkt X des Gesellschaftsvertrages für den Fall ausgeschlossen, dass das Gesellschaftsverhältnis von der Erstbeschwerdeführerin aufgekündigt werde. Da keine Mitunternehmerschaft vorliege, sei auch keine einheitliche und gesonderte Feststellung des Betriebsergebnisses vorzunehmen und kein eigener (vom Einheitswert des Betriebsvermögens der Ges.m.b.H. losgelöster) Einheitswert festzustellen.

Die Beschwerdeführer erhoben dagegen Berufung. Sie führten dazu aus, bei der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Regelung, wonach eine Beteiligung der stillen Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert für den Fall ausgeschlossen sei, dass die stillen Gesellschafter selbst kündigen oder einen wichtigen Grund für die vorzeitige Auflösung der Gesellschaft setzen, handle es sich um eine durchaus übliche Bestimmung pönalen Charakters, mit der verhindert werden soll, dass ein atypisch stiller Gesellschafter die Auflösung der Gesellschaft zur Unzeit oder durch gesellschaftswidrige Handlungen herbeiführt und dennoch an noch nicht realisierten Gewinnen partizipiert. Bei jeder anderen Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses, nämlich bei einvernehmlicher Auflösung, Kündigung durch die Ges.m.b.H. oder vorzeitige Auflösung aus einem von der Ges.m.b.H. zu vertretenden wichtigen Grund, sei hingegen gemäß Punkt X des Vertrages das Auseinandersetzungsguthaben der stillen Gesellschafter unter Einbeziehung der stillen Reserven und des Firmenwertes festzusetzen. Daraus folge, dass der gegenständliche Vertrag die Beteiligung von atypisch stillen Gesellschaftern an einer Ges.m.b.H. zum Inhalt habe und dass damit ertragsteuerlich das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu bejahen sei.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ab. Sie führte dazu begründend aus, eine atypische stille Gesellschaft liege vor, wenn der stille Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sei. Da es im streitgegenständlichen Fall von der Art der Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses abhängt, ob bei Berechnung der Auseinandersetzungsguthaben der stillen Gesellschafter die stillen Reserven und der Firmenwert miteinzubeziehen sind oder nicht, bestehe während der ganzen Vertragsdauer Unklarheit darüber, ob es sich um eine echte oder unechte stille Gesellschaft handle. Punkt VI des Gesellschaftsvertrages, der die Beteiligung der stillen Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert vorsehe, stelle daher nur eine "programmatische Erklärung" dar. Der Hinweis, dass "Abfindungsklauseln", wonach sich das Auseinandersetzungsguthaben eines kündigenden Gesellschafters auf dessen Buchwertanteil reduziere, bei offenen Handelsgesellschaften durchaus üblich seien, gehe deswegen ins Leere, weil solche Gesellschaften steuerlich unbestritten Mitunternehmerschaften darstellten, während für die steuerliche Beurteilung einer stillen Gesellschaft als atypisch und damit als Mitunternehmerschaft die Art der Abfindung des stillen Gesellschafters von entscheidender Bedeutung sei. Ein weiteres Erfordernis für die Annahme einer Mitunternehmerschaft sei auch die Tragung eines Unternehmerrisikos durch die stillen Gesellschafter. Da gemäß Art. VIII des Gesellschaftsvertrages (in der geänderten Fassung) die stillen Gesellschafter nur im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses und nur im Innenverhältnis zur Auffüllung eines durch allfällige Verluste verminderten Kapitalkontos verpflichtet seien, könne auch das Vorliegen dieser Voraussetzung nicht bejaht werden. Schließlich sei eine Mitunternehmerschaft steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie als solche nach außenhin in Erscheinung trete. Auch dies sei "auf Grund der vertraglichen Gestaltung nicht der Fall".

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführer führen darin aus, es sei ein durchaus legitimes Vertragsziel des Geschäftsherrn, die atypisch stillen Gesellschafter bei der Stange zu halten und es nicht deren einseitiger Willkür zu überlassen, die Liquidität der Gesellschaft in einem ungeeigneten Zeitpunkt durch das Verlangen nach Auszahlung eines Auseinandersetzungsguthabens zu belasten, das die Auflösung der stillen Reserven und die Aktivierung eines Firmenwertes zur Voraussetzung hätte. Diesem Zweck diene die im Wirtschaftsleben durchaus übliche Abfindungsklausel, wonach das Auseinandersetzungsguthaben der stillen Gesellschafter auf den Buchwertanteil beschränkt sei, wenn das Gesellschaftsverhältnis durch Kündigung der stillen Gesellschafter gegen den Willen der Ges.m.b.H. aufgelöst werde bzw. wenn die Auflösung aus einem von den stillen Gesellschaftern zu vertretenden wichtigen Grund erfolge. Es überrasche, "dass die Finanzverwaltung gerade in einer Vertragsbestimmung, die die Ernstlichkeit der getroffenen Vereinbarungen besonders unterstreicht, weil sie willkürlichen Dispositionen der stillen Gesellschafter zum Nachteil der Ges.m.b.H. vorbeugen soll, einen Anknüpfungspunkt für die Verweigerung der steuerlichen Anerkennung der vereinbarten Mitunternehmerschaft sucht". Die Abfindungsklausel ändere auch nichts am Vorliegen eines Unternehmerrisikos der stillen Gesellschafter, das nicht nur im möglichen Verlust ihrer Vermögenseinlage, sondern gegebenenfalls auch in einer darüber hinausgehenden Nachzahlungspflicht bestehe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Da ein an einem Betriebsvermögen anteilmäßig beteiligter Steuerpflichtiger über ein ihm abgabenrechtlich zurechenbares Betriebsvermögen verfügt, ist er auch unmittelbar an dem durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) ermittelten Betriebsergebnis und zumindest insoweit am Unternehmerrisiko beteiligt. Daraus folgt, dass eine solche Person ertragsteuerlich als Mitunternehmer anzusehen ist. Dementsprechend wird in Judikatur und Schrifttum die Rechtsansicht vertreten, dass eine Mitunternehmerschaft vorliegt, wenn ein stiller Gesellschafter mit einem verhältnismäßigen Anteil an dem Betriebsvermögen des Geschäftsherrn, also auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist (so genannte unechte oder atypische stille Gesellschaft, vgl. z.B. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar Tz. 23 zu S 23 und die dort zitierte Rechtsprechung). Diese Rechtsansicht, die auch von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens geteilt wird, beruht nicht zuletzt auf der Überlegung, dass wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte abgabenrechtlich gleich zu behandeln sind, wenn die Vergleichbarkeit sämtliche Tatbestandselemente umfasst.

Die belangte Behörde vertritt nun die Auffassung, dass ein stiller Gesellschafter nur dann als Mitunternehmer angesehen werden könne, wenn er in jedem Fall einer Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses, sohin auch im Fall einer einseitig von ihm gegen den Willen des Geschäftsherrn herbeigeführten Auflösung, an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist. Dem zutreffenden Hinweis der Beschwerdeführer auf die im Vertragsrecht durchaus üblichen einschränkenden Abfindungsklauseln bei Personengesellschaften des Handelsrechtes (Beschränkung des Auseinandersetzungsguthabens auf den Buchwertanteil bei einseitiger Vertragsauflösung gegen den Willen der übrigen Gesellschafter) versucht die belangte Behörde mit dem Argument zu begegnen, dass bei einer Personengesellschaft des Handelsrechtes die steuerliche Beurteilung als Mitunternehmerschaft außer Streit stehe, während für die Beurteilung einer stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft die Art der Abfindung des stillen Gesellschafters von entscheidender Bedeutung sei. Die belangte Behörde misst sohin bei der Subsumtion vergleichbarer Sachverhalte ein und demselben Tatbestandsmerkmal, nämlich der Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert, ein unterschiedliches Gewicht bei. Damit verstößt sie aber gegen die oben erwähnte Subsumtionsmethode, wonach wirtschaftlich und tatbestandsmäßig vergleichbare Sachverhalte grundsätzlich unter denselben Tatbestand zu

subsumieren sind. Führt sohin eine Abfindungsklausel der oben genannten Art bei einer Personengesellschaft des Handelsrechtes nicht dazu, eines ihrer wesentlichen Tatbestandselemente als Mitunternehmerschaft in Frage zu stellen, dann kann eine solche Klausel bei einer atypischen stillen Gesellschaft der hier vorliegenden Art, die gerade im Hinblick auf ihre tatbestandsmäßige Vergleichbarkeit mit anderen Mitunternehmerschaften als solche anzusehen ist, keine andere Beurteilung erfahren.

Der belangten Behörde kann aber auch nicht beigespflichtet werden, wenn sie der Meinung ist, der beschwerdegegenständliche Gesellschaftsvertrag enthalte lediglich eine "programmatische" Erklärung über die Beteiligung der stillen Gesellschafter an den stillen Reserven und dem Firmenwert. Sie übersieht vor allem, dass bei einvernehmlicher Auflösung der Gesellschaft oder bei Auflösung durch Kündigung seitens der Ges.m.b.H. bzw. als Folge eines von der Ges.m.b.H. zu vertretenden wichtigen Grundes der Anspruch der stillen Gesellschafter auf ihren Anteil an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht erst entsteht, sondern dass in diesen Fällen bloß ein in Punkt VI des Gesellschaftsvertrages ausdrücklich geregelter, unbestreitbar von Beginn des Gesellschaftsverhältnisses an dem Grunde nach bestehender Anspruch realisiert wird. Umgekehrt führt die Abfindungsklausel bei einseitiger Kündigung durch die stillen Gesellschafter gegen den Willen der Ges.m.b.H. zum Verlust dieses Anspruches. Aus der Abfindungsklausel kann daher nicht geschlossen werden, dass den Beschwerdeführern grundsätzlich kein Anteil an den stillen Reserven und am Firmenwert zusteht (vgl. auch die hg. Erkenntnisse vom 9. November 1971, Zlen. 1660/70 und 1697/70).

Was schließlich die Ausführungen der belangten Behörde betrifft, das Gesellschaftsverhältnis müsse nach außenhin in Erscheinung treten und das Unternehmerrisiko der stillen Gesellschafter dürfe nicht nur im Innenverhältnis (Verlust der Vermögenseinlage und allfällige Auffüllungsverpflichtung) seinen Niederschlag finden, so ist folgendes zu sagen: Es entspricht dem Wesen einer stillen, somit auch einer atypischen stillen Gesellschaft, dass sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr nicht als solche in Erscheinung tritt und dass daher auch das Unternehmerrisiko nur im Innenverhältnis wirksam wird. Für die steuerliche Anerkennung einer unechten stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft muss es daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen genügen, dass das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber eindeutig in Erscheinung tritt. Dies ist im Beschwerdefall unbestritten. Der Gerichtshof sieht auch keinen Anlass, an der Ernsthaftigkeit der durchwegs klaren vertraglichen Abmachungen zu zweifeln.

Da sohin sämtliche Gründe, aus denen die belangte Behörde der vorliegenden Vertragsgestaltung die steuerliche Anerkennung als atypische stille Gesellschaft und damit als Mitunternehmerschaft versagt hat, nicht stichhaltig sind, und der Verwaltungsgerichtshof auch sonst keinen Grund zu erkennen vermag, der gegen eine derartige Beurteilung sprechen würde, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig und war daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542.

Wien, am 29. April 1981