

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

18.10.1989

**Geschäftszahl**

88/13/0180

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde 1. der K GesmbH in Wien und 2. des GW in S, beide vertreten durch Dr. HH, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 8. Juli 1988, Zl. 6/1 - 1337/86, betreffend Feststellung, daß eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat, 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**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 1. April 1980 haben BR und Dr. HH die Erstbeschwerdeführerin gegründet, deren Betriebsgegenstand unter anderen die Übernahme und Fortführung der K-OHG sowie die Erzeugung und der Vertrieb von Chemikalien, Farben, Lacken, die Durchführung von Reinigungsarbeiten für Dritte und die Beteiligung und/oder Übernahme der Geschäftsführung an anderen Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art in In- und Ausland ist. Das Stammkapital der Erstbeschwerdeführerin beträgt S 100.000,--, wovon eine Stammeinlage von S 20.000,-- auf BR und eine solche von S 80.000,-- auf Dr. H entfällt. Dieser hält jedoch seine Beteiligung treuhändig für GW, den Zweitbeschwerdeführer. Von dem Stammkapital wurde von den beiden Gesellschaftern jeweils ein Viertel eingezahlt.

Noch im Jahre 1980 hat der Zweitbeschwerdeführer namens der K-OHG das von dieser betriebene Unternehmen (Erzeugung von Chemikalien, Farben, Lacken, Durchführung von Reinigungsarbeiten für Dritte) an die Erstbeschwerdeführerin veräußert. Die Übertragung erfolgte zum Stichtag 31. Dezember 1980. Die Geschäftstätigkeit der Erstbeschwerdeführerin wurde zum 1. Jänner 1981 aufgenommen.

Mit Vertrag vom 15. April 1981 wurde zwischen der Erstbeschwerdeführerin einerseits und dem Zweitbeschwerdeführer sowie Dr. HS andererseits ein Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft abgeschlossen.

Im Punkt I dieses Vertrages wird unter anderem ausgeführt:

"Um der Firma K die erforderlichen Geldmittel zur Verfügung zu stellen, beteiligt sich Herr GW am Unternehmen der Firma K als atypischer stiller Gesellschafter. Außerdem stellt GW die erforderlichen Mittel zum Erwerb des Unternehmens der Firma O-GesmbH & Co KG, ....., zur Verfügung.

Dr. HS ist Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma C-GesmbH .... Es ist geplant, daß die Firma C-GesmbH in Zukunft die Produkte der Firma K und ferner jene der Firma O-GesmbH & Co KG vertreibt und daß Dr. HS zum Geschäftsführer der Firma K bestellt wird. Dr. HS beteiligt sich ebenfalls als atypischer stiller Gesellschafter am Unternehmen der Firma K und widmet diesem anstelle einer Bar- oder Sacheinlage seine Arbeitskraft. Mit diesem Vertrag werden sohin die stillen Beteiligungen von GW und Dr. HS an der Firma K geregelt, wobei der Inhalt dieses Vertragsverhältnisses auch für die Rechtsbeziehungen der beiden stillen Gesellschafter untereinander und für die Verpflichtungen des Dr. HS als Geschäftsführer der Firma K maßgeblich ist und einen gesonderten Geschäftsführervertrag ersetzt. Festgehalten wird daher, daß Dr. HS als Geschäftsführer der Firma K ausschließlich auf Grund dieses Vertrages tätig wird und neben dem ihm auf Grund

dieses Vertrages zustehenden Entgelten keinerlei Bezüge für seine Geschäftsführertätigkeit zu beanspruchen hat."

Gemäß Punkt II des Gesellschaftsvertrages sind die stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust, am Vermögen sowie an den stillen Reserven und dem Firmenwert der Erstbeschwerdeführerin beteiligt.

Punkt III des Gesellschaftsvertrages lautet wie folgt:

"1. GW erbringt eine bare Einlage von mindestens S 1,500.000,-

- (...), welche gemäß den betrieblichen Erfordernissen einzuzahlen ist und in das Vermögen der Firma K übergeht. GW verpflichtet sich zur Erbringung weiterer Einlagen bis zu einem Maximalbetrag von S 3 Mio (...) und zwar je nach den betrieblichen Erfordernissen der Firma K.

2. Dr. HS wird zum Geschäftsführer der Firma K bestellt und widmet dieser dazu seine Arbeitskraft. Festgehalten wird, daß alle Geschäftsführungsagenden ungeachtet der Tatsache, daß neben Dr. HS ein weiterer Geschäftsführer für die Firma K bestellt wurde, der ausschließlich für Exportagenden zuständig ist, von Dr. HS wahrzunehmen sind.

3. Für den Fall der Auseinandersetzung sind GW mit 60 % und Dr. HS mit 30 % am Unternehmen der Firma K beteiligt.

4. Eine Nachschußpflicht bzw. eine Haftung der Stillen über die in diesem Vertrag genannten Leistungen hinaus besteht nur im Rahmen des Punktes XV."

Mit Vertrag vom 4. Juni 1981 wurde eine typische stille Gesellschaft zwischen der C-GesmbH (an welcher Dr. HS seit 1981 zu 90 % beteiligt ist) einerseits und der Erstbeschwerdeführerin andererseits errichtet. Diesem Vertrag zufolge beteiligt sich die Letztgenannte am Unternehmen der C-GesmbH als typischer stiller Gesellschafter und hat eine Einlage in Höhe von S 2,5 Mio zu erbringen. Ein Teilbetrag von S 1,762.636,76 sowie diverse Sacheinlagen seien bereits geleistet worden. Der Rest sei bis 30. September 1981 einzuzahlen.

Die Erstbeschwerdeführerin ist laut diesem Vertrag am Gewinn mit 90 % beteiligt, eine Verlustbeteiligung ist ausgeschlossen.

Am 8. Februar 1985 übermittelte die "K-GesmbH und Mitgesellschafter" dem zuständigen Finanzamt Gewerbesteuer- und Gewinnfeststellungserklärungen für 1981 und 1982. An dieser Mitunternehmerschaft waren laut diesen Erklärungen der Zweitbeschwerdeführer zu 60 %, Dr. S zu 30 % und die Erstbeschwerdeführerin zu 10 % beteiligt. Am 5. Juli 1985 wurden eine "vorläufige", am 21. November 1986 eine "endgültige" Steuererklärung für 1983 abgegeben.

Mit Bescheid vom 11. September 1986 stellte das Finanzamt fest, daß hinsichtlich der K & Co GesmbH und Mitgesellschafter "eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO zu unterbleiben" habe. Begründend wurde ausgeführt, daß der Zweitbeschwerdeführer über 80 % der Geschäftsanteile der Erstbeschwerdeführerin verfüge und "die stille Einlage von S 1,500.000,- im Jahre 1981 ... als verdecktes Stammkapital zu betrachten" sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wurde dargelegt, die Kapitaleinlage des Zweitbeschwerdeführers diene der Finanzierung der stillen Beteiligung der Erstbeschwerdeführerin an der C-GesmbH. Daß diese Beteiligung durch Stammkapital zu finanzieren sei, könne aus den betriebswirtschaftlichen Finanzierungsgrundsätzen nicht abgeleitet werden. Lehre und Rechtsprechung gingen davon aus, daß der Abgabepflichtige in der Wahl seiner Mittel bei der Finanzierung des Unternehmens freien Gestaltungsspielraum habe. Die Frage könne daher nur unter dem Gesichtspunkt des Gestaltungsmissbrauches untersucht werden. In diesem Fall aber obliege der Finanzverwaltung die Beweispflicht. Im bekämpften erstinstanzlichen Bescheid werde lediglich die Annahme ausgesprochen, daß es sich um verdecktes Stammkapital handle; eine Beweisführung liege jedoch nicht vor.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab und sprach gleichzeitig aus, daß "eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO hinsichtlich der K & Co GesmbH, des GW und des Dr. HS ... in den Jahren 1981 bis 1983 zu unterbleiben" habe. Begründend wird im wesentlichen folgendes ausgeführt:

Verfahrensrechtlich sei zunächst festzuhalten, daß Gegenstand des Berufungsverfahrens die Frage sei, ob in den Jahren 1981 bis 1983 eine Mitunternehmerschaft zwischen dem Zweitbeschwerdeführer, Dr. S und der K & Co GesmbH bestanden habe. Dies ergebe sich daraus, daß nur für die genannten Jahre Steuererklärungen vorlägen und daher nur für diese Jahre über den Bestand oder Nichtbestand einer Mitunternehmerschaft abgesprochen werden könne.

Den Beschwerdeführern sei beizupflichten, daß infolge der Gestaltung des in Rede stehenden Gesellschaftsvertrages "grundsätzlich vom Vorliegen einer unechten stillen Gesellschaft und sohin vom Bestand einer Mitunternehmerschaft auszugehen wäre". Nun ergebe sich aber aus dem festgestellten Sachverhalt, daß der Zweitbeschwerdeführer - im Wege eines Treuhandverhältnisses - zu 80 % an der Erstbeschwerdeführerin beteiligt sei, deren wesentlicher Zweck darin bestehe, die Tätigkeit der C-GesmbH (an der Dr. S zu 90 % beteiligt sei) zu finanzieren.

Im Streitfall sei der "fast ausschließliche" Zweck der Erstbeschwerdeführerin die Beteiligung an der C-GesmbH. Mit einem Stammkapital von S 100.000,-- seien der Erstgenannten aber keineswegs jene Mittel zur Verfügung gestanden, die zur Finanzierung einer stillen Einlage von S 2.500.000,-- erforderlich sei. Das einzige Anlagevermögen der Erstbeschwerdeführerin bestehe in der Beteiligung an der C-GesmbH; der Wert der Warenvorräte habe in den Streitjahren jeweils zwischen rund S 218.000,-- und S 250.000,-- betragen. Nennenswertes Umlaufvermögen sei nicht vorhanden gewesen. Lediglich zum 31. Mai 1983 werde ein Gewinnanteil an der C-GesmbH von S 437.809,-- ausgewiesen. Ferner sei bis zum 31. Dezember 1983 vom Stammkapital der Erstbeschwerdeführerin (S 100.000,--) lediglich ein Betrag von S 25.000,-- einbezahlt worden.

Angesichts dieser Gesamtsituation sei undenkbar, daß ein Dritter, der nicht Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin sei, dieser Mittel in der in Rede stehenden Höhe zur Verfügung gestellt haben würde. Die Zuführung dieser Mittel durch den Zweitbeschwerdeführer, "die noch dazu im zeitlichen Konnex mit der Gesellschaftsgründung steht", führe nicht zu einer Mitunternehmerschaft zwischen der Erstbeschwerdeführerin und dem Zweitbeschwerdeführer, ihrem beherrschenden Gesellschafter. In der Mittelzuführung sei eine steuerneutrale Einlage zu erblicken, durch die der Wert der Beteiligung des Zweitbeschwerdeführers an der Erstbeschwerdeführerin erhöht worden sei. Die zwingende rechtliche Beurteilung von Gesellschaftseinlagen könne durch die Erklärung allein, der Gesellschaft die erforderlichen Mittel nicht in der Eigenschaft als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sondern als unechter stiller Gesellschafter einer mit der Kapitalgesellschaft gegründeten Mitunternehmerschaft zuführen zu wollen, keine Änderung erfahren.

Da sohin eine unechte stille Gesellschaft vorliegendenfalls - "jedenfalls infolge der steuerlich nicht anzuerkennenden Beteiligung von GW" - nicht zustande gekommen sei, sei der Berufung der Erfolg zu versagen gewesen.

Es sei jedoch darauf hinzuweisen, daß mit dem angefochtenen Bescheid lediglich über den Bestand einer Mitunternehmerschaft zwischen dem Zweitbeschwerdeführer, Dr. S und der Erstbeschwerdeführerin abgesprochen worden sei. Inwieweit eine Mitunternehmerschaft zwischen der Erstbeschwerdeführerin und Dr. S bestehe, sei im vorliegenden Verfahren nicht zu beurteilen gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall steht nicht in Streit, daß zwischen der Erstbeschwerdeführerin, dem Zweitbeschwerdeführer und Dr. S ein formell ordnungsgemäßer Gesellschaftsvertrag betreffend eine unechte stille Gesellschaft geschlossen wurde. Ebensowenig wird bestritten, daß der Zweitbeschwerdeführer an der Erstbeschwerdeführerin wesentlich (mit 80 %) beteiligt ist. Auch der Betriebsgegenstand der Erstbeschwerdeführerin, nämlich insbesondere "die Übernahme und Fortführung des Unternehmens der Firma K & Co OHG" vom Zweitbeschwerdeführer sowie die Beteiligung an Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art (ein solches Unternehmen ist die C-GesmbH) ist ebenso unbestritten, wie der Umstand, daß von dem Stammkapital der Erstbeschwerdeführerin (S 100.000,--) in den Streitjahren nur ein Viertel (S 25.000,--) eingezahlt wurde.

Strittig ist vorliegendenfalls ausschließlich die Frage, ob die genannte unechte stille Gesellschaft in steuerlicher Sicht anzuerkennen ist und daher für die Streitjahre diesbezüglich einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen durchzuführen waren oder nicht.

In ständiger Rechtsprechung (vgl. hg. Erkenntnis vom 20. April 1982, Zlen. 81/14/0195, 82/14/0003, 82/14/0004, und die dort angeführte Lehre und Judikatur) vertritt der Gerichtshof die Auffassung, daß der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist, er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden darf, es ihm also grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Nur unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, daß die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, kann eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. An die den Abgabenbehörden obliegende Beweisführung, daß im konkreten Fall besondere Umstände der angegebenen Art vorliegen, sind besonders strenge Anforderungen zu stellen. Die Beurteilung, ob derartige besondere Umstände vorliegen oder nicht, ist auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen.

Im Beschwerdefall kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie sinngemäß die Auffassung vertritt, daß schon zum Zeitpunkt der Gründung der Erstbeschwerdeführerin dem Zweitbeschwerdeführer als beherrschenden Gesellschafter klar sein mußte, daß bei einer Dotierung der Gesellschaft lediglich mit dem gesetzlichen Mindestkapital - von welchen sodann sogar nur ein Viertel einbezahlt wurde - der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Unternehmenszweck, insbesondere der Erwerb der K-OHG vom Zweitbeschwerdeführer und die Beteiligung an anderen Unternehmen (tatsächlich an der C-GesmbH mit einer Einlage von S 2.500.000,--) unmöglich war. Die grundsätzliche Richtigkeit dieser Ansicht ergibt sich im übrigen auch aus Punkt I des Gesellschaftsvertrages vom 15. April 1981, in welchem ausdrücklich ausgeführt wird, daß die Beteiligung des Zweitbeschwerdeführers an der unechten stillen Gesellschaft lediglich

den Zweck verfolgt, der Erstbeschwerdeführerin "die erforderlichen Geldmittel zur Verfügung zu stellen". Bei dieser Sachlage durfte die belangte Behörde mit Recht davon ausgehen, daß die in Form einer Einlage an die unechte stille Gesellschaft erfolgte Mittelzuführung durch den Zweitbeschwerdeführer in Höhe von S 1.500.000,- in wirtschaftlicher Sicht einer Dauerwidmung von notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke der Erstbeschwerdeführerin entsprach. Unter diesen Umständen aber ist es nicht entscheidend, daß Gesellschaftern an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich Dispositionsfreiheit gegeben ist, das notwendige Kapital durch Erhöhung des gesellschaftsvertraglich gebundenen Eigenkapitals oder auf einem anderen Weg zu beschaffen; denn im Beschwerdefall ist davon auszugehen, daß der Zweitbeschwerdeführer als Majoritätsgesellschafter der Erstbeschwerdeführerin auf dem bloßen Umweg einer Einlage in eine gegründete unechte stille Gesellschaft in Wahrheit das für die Erfüllung des vorgesehenen Unternehmenszweckes in wirtschaftlicher Sicht unbedingt erforderliche Eigenkapital zur Verfügung stellte. Die in Rede stehende Einlage in die unechte stille Gesellschaft hatte daher objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg Eigenkapital der Erstbeschwerdeführerin zu ersetzen und trat somit anstelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung an die Erstbeschwerdeführerin.

Der belangten Behörde ist im übrigen auch beizustimmen, wenn sie vermeint, daß ein Dritter, der nicht beherrschender Gesellschafter der Erstbeschwerdeführerin gewesen wäre, derselben bei der gegebenen wirtschaftlichen Situation, welche unbestrittenermaßen die Erfüllung ihrer Unternehmenszwecke gar nicht ermöglichte, keinesfalls Mittel in der in Rede stehenden Höhe zur Verfügung gestellt hätte.

Bei diesem Sachverhalt aber durfte die belangte Behörde unbedenklich zu dem Schluß gelangen, daß es sich bei den vom Zweitbeschwerdeführer eingebrachten S 1.500.000,- in wirtschaftlicher Sicht um Eigenkapital der Erstbeschwerdeführerin handelte und daher das behauptete unechte stille Gesellschaftsverhältnis steuerlich nicht zu berücksichtigen war. Fehlte es aber an einem anzuerkennenden unechten stillen Gesellschaftsverhältnis zwischen der Erstbeschwerdeführerin, dem Zweitbeschwerdeführer und Dr. S in den Streitjahren, dann waren auch diesbezüglich einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen nicht durchzuführen.

Nach dem Dargelegten war daher die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989.

Wien, am 18. Oktober 1989