

TE Vwgh Erkenntnis 2012/6/28 2009/15/0106

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.06.2012

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

EStG 1988 §23 Z2;

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1988 § 23 heute
2. EStG 1988 § 23 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
3. EStG 1988 § 23 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.2006

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der HA sowie weiterer 386 Rechtsträger laut angeschlossener Liste, alle vertreten durch die TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH in 1020 Wien, Praterstraße 62-64, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 31. März 2009, Zl. RV/0150-K/05, betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den beschwerdeführenden Parteien Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die S-GmbH betreibt ein Handelsunternehmen. Mit Vertrag vom 15. Juni 1994 wurde zwischen ihr als Geschäftsherrn und der TreuhandgmbH (als "stille Gesellschafterin") eine stille Gesellschaft begründet. Der Vertrag hat auszugsweise folgenden

Inhalt:

"§ 2

Beteiligung als atypisch stille Gesellschafterin:

1. Die stille Gesellschafterin ist am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes, beginnend mit 1.1.1994, gemäß den Bestimmungen des § 9 beteiligt. 1. Die stille Gesellschafterin ist am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes, beginnend mit 1.1.1994, gemäß den Bestimmungen des Paragraph 9, beteiligt.

2. Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen ihr die Ansprüche nach § 14 zu. 2. Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen ihr die Ansprüche nach Paragraph 14, zu.

...

§ 3 Paragraph 3

Einlage:

Die stille Gesellschafterin ist mit einer voll einbezahlten stillen Beteiligung von öS 10.000,-- am Unternehmen des Geschäftsherrn beteiligt. Es ist beabsichtigt und findet die Zustimmung des Geschäftsherrn, daß die stille Gesellschafterin neben ihrer stillen Gesellschaftseinlage in Höhe von öS 10.000,-- weitere Gesellschaftseinlagen bis zu öS 60,010.000,-- leistet, wobei sie die über öS 10.000,-- hinaus gehenden Einlagen auf Rechnung von Treugebern im Sinne der nachstehenden Bestimmungen hält und die jeweils zusätzlich übernommene Nominaleinlage bis längstens 30.9.1994 einzuzahlen hat. Die stille Gesellschafterin kann ihre Gesellschaftseinlage mit Zustimmung des Geschäftsherrn auch über den genannten Betrag hinaus erhöhen, wenn dies der Gesellschaftszweck erfordert.

Die stille Gesellschafterin schließt mit dritten Personen - im folgenden kurz Treugeber genannt -, Treuhandverträge laut Beilage 1 ab. Nach diesen Verträgen stehen die stillen Gesellschaftseinlagen, die die stille Gesellschafterin für ihre Treugeber hält, gemäß § 24 BAO wirtschaftlich im Eigentum der Treugeber, denen daher - wie als unmittelbar beteiligte stille Gesellschafter - alle Recht und Pflichten aus einem derartigen Gesellschaftsverhältnis zustehen. Die stille Gesellschafterin schließt mit dritten Personen - im folgenden kurz Treugeber genannt -, Treuhandverträge laut Beilage 1 ab. Nach diesen Verträgen stehen die stillen Gesellschaftseinlagen, die die stille Gesellschafterin für ihre Treugeber hält, gemäß Paragraph 24, BAO wirtschaftlich im Eigentum der Treugeber, denen daher - wie als unmittelbar beteiligte stille Gesellschafter - alle Recht und Pflichten aus einem derartigen Gesellschaftsverhältnis zustehen.

Treugeber kann jede natürliche und juristische Person sein.

Die stille Gesellschafterin führt ein Treuhandregister, dessen Inhalt sie dem Geschäftsherrn auf jeweilige Aufforderung durch Übersendung einer Kopie des aktuellen Registerstandes mitzuteilen hat. Das Treuhandregister und die dem Geschäftsherrn daraus übermittelten Kopien sind gegenüber Dritten - außer gegenüber den Finanzbehörden und den Treugebern - streng geheim zu halten.

...

§ 5 Paragraph 5

Verzinsung der Einlage der stillen Gesellschafterin:

Die Einlage der stillen Gesellschafterin ist, beginnend mit dem Kalenderjahr, das auf das Kalenderjahr des Eintrittes folgt, mit 2 % p.a. zu verzinsen. Für das Kalenderjahr, in dem die stille Gesellschaft in Folge ordentlicher Kündigung endet, steht der stillen Gesellschafterin keine Verzinsung mehr zu. Der entsprechende Betrag ist der stillen Gesellschafterin jährlich im Nachhinein, bis längstens 31. März des Folgejahres auszusahlen.

...

§ 9 Paragraph 9

Beteiligung am Vermögen, Gewinn und Verlust:

1. Die Nominaleinlage der stillen Gesellschafterin stellt gemeinsam mit dem Stammkapital des Geschäftsherrn die veränderliche (vgl. § 2 Abs. 2 und § 3) Kapitalbasis für die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der Gesellschaft dar. Das konkrete Ausmaß der Beteiligung der stillen Gesellschafterin am Gewinn, Verlust und Vermögen

ergibt sich aus dem Verhältnis ihrer Nominaleinlage zur genannten Kapitalbasis. Dies gilt jedoch hinsichtlich der Gewinn- und Vermögensbeteiligung nur dann, wenn der Geschäftsherr während eines Geschäftsjahres keine Obligationen ausgegeben hat, die eine Beteiligung an seinem Gewinn und allenfalls auch am Vermögen verbriefen. Im Falle der Ausgabe solcher Papiere - so etwa von Gewinn- oder Genußscheinen - erhöht deren Nominale am Ende des betreffenden Geschäftsjahres, das ist derzeit der 31.12., die Kapitalbasis für die Beteiligung am Gewinn und bei einem Vermögensbeteiligungspapier auch am Vermögen des Geschäftsherrn. 1. Die Nominaleinlage der stillen Gesellschafterin stellt gemeinsam mit dem Stammkapital des Geschäftsherrn die veränderliche verglei che , Paragraph 2, Absatz 2 und Paragraph 3,) Kapitalbasis für die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der Gesellschaft dar. Das konkrete Ausmaß der Beteiligung der stillen Gesellschafterin am Gewinn, Verlust und Vermögen ergibt sich aus dem Verhältnis ihrer Nominaleinlage zur genannten Kapitalbasis. Dies gilt jedoch hinsichtlich der Gewinn- und Vermögensbeteiligung nur dann, wenn der Geschäftsherr während eines Geschäftsjahres keine Obligationen ausgegeben hat, die eine Beteiligung an seinem Gewinn und allenfalls auch am Vermögen verbriefen. Im Falle der Ausgabe solcher Papiere - so etwa von Gewinn- oder Genußscheinen - erhöht deren Nominale am Ende des betreffenden Geschäftsjahres, das ist derzeit der 31.12., die Kapitalbasis für die Beteiligung am Gewinn und bei einem Vermögensbeteiligungspapier auch am Vermögen des Geschäftsherrn.

2. Das Ergebnis des Geschäftsjahres 1994 wird abweichend von Abs. 1 ausschließlich der stillen Gesellschafterin zugewiesen. 2. Das Ergebnis des Geschäftsjahres 1994 wird abweichend von Absatz eins, ausschließlich der stillen Gesellschafterin zugewiesen.

...

§ 10 Paragraph 10

Geschäftsführung und Vertretung:

1. Der Geschäftsherr ist der stillen Gesellschafterin gegenüber zur Führung seiner Geschäfte verpflichtet.

2. Die ordentliche Geschäftsführung obliegt ausschließlich dem Geschäftsherrn. Außerordentliche Geschäftsführungsmaßnahmen bedürfen der Einwilligung der stillen Gesellschafterin, so insbesondere

- der Ankauf und Verkauf von Liegenschaften, Gebäuden und von Beteiligungen, soweit der Kaufpreis öS 5,000.000,-- im Einzelfall übersteigt,

...

3. Dem Geschäftsherrn gebührt für die Geschäftsführung und Vertretung eine jährliche Vergütung in Höhe von 2,5 % der erzielten Nettoumsätze. Soweit diese Vergütung im Jahresgewinn vor Ergebnisverteilung der Gesellschaft keine Deckung findet, ist der Geschäftsherr berechtigt, den Fehlbetrag auf neue Rechnung vorzutragen und vom Jahresgewinn vor Ergebnisverteilung zukünftiger Geschäftsjahre unter Berücksichtigung der Geschäftsführungsvergütung des betreffenden Jahres abzuziehen.

Zusätzlich erhält der Geschäftsherr im Geschäftsjahr 1994 zur Abgeltung des mit der in diesem Jahr vorzunehmenden Umorganisation und Umstrukturierung des Unternehmens verbundenen erheblichen Mehraufwandes eine Abgeltung in Höhe von öS 10,000.000,--.

§ 12 Paragraph 12

Dauer der Gesellschaft, Kündigung:

1. Die stille Gesellschaft beginnt mit steuerlicher Rückwirkung auf den 1.1.1994 (vgl. Art. IV, Umgründungssteuergesetz) mit der Einzahlung der ersten Tranche der Gesellschaftseinlage (vgl. § 3) der stillen Gesellschafterin. Sie ist auf unbestimmte Zeit begründet. 1. Die stille Gesellschaft beginnt mit steuerlicher Rückwirkung auf den 1.1.1994 verglei che , Artikel römisch vier,, Umgründungssteuergesetz) mit der Einzahlung der ersten Tranche der Gesellschaftseinlage verglei che , Paragraph 3,) der stillen Gesellschafterin. Sie ist auf unbestimmte Zeit begründet.

2. Es verzichten der Geschäftsherr und die stille Gesellschafterin darauf, das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis, aus welchem Grund auch immer, auf einen Stichtag aufzukündigen, der hinsichtlich des Geschäftsherrn vor dem 31. Jänner des neunten, und hinsichtlich der stillen Gesellschafterin vor dem 31. Jänner des achten Folgejahres liegt.

...

§ 14 Paragraph 14

Ansprüche der stillen Gesellschafterin bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses:

1. Scheidet die stille Gesellschafterin durch Kündigung oder aus sonstigen Gründen (z.B. Konkurs des Geschäftsherrn) ganz oder teilweise aus der stillen Gesellschaft aus, so hat sie Anspruch auf ein Abfindungsguthaben, dessen Ermittlung der Wert ihres Anteiles am Vermögen des Geschäftsherrn (vgl. § 9) zugrunde zu legen ist, wobei ein Negativsaldo auf dem Verlustevidenzkonto vorbehaltlich der Regelung des § 4 grundsätzlich nicht zu berücksichtigen ist. Der Wert des Unternehmens des Geschäftsherrn und der davon auf die stille Gesellschafterin entfallende Anteil ist nach dem jeweils einschlägigen Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Wien durch einen vom Geschäftsherrn und der stillen Gesellschafterin gemeinsam zu bestellenden, beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) zum Letzten vor dem Stichtag des Ausscheidens gelegenen Bilanzstichtag festzusetzen. 1. Scheidet die stille Gesellschafterin durch Kündigung oder aus sonstigen Gründen (z.B. Konkurs des Geschäftsherrn) ganz oder teilweise aus der stillen Gesellschaft aus, so hat sie Anspruch auf ein Abfindungsguthaben, dessen Ermittlung der Wert ihres Anteiles am Vermögen des Geschäftsherrn vergleiche , Paragraph 9,) zugrunde zu legen ist, wobei ein Negativsaldo auf dem Verlustevidenzkonto vorbehaltlich der Regelung des Paragraph 4, grundsätzlich nicht zu berücksichtigen ist. Der Wert des Unternehmens des Geschäftsherrn und der davon auf die stille Gesellschafterin entfallende Anteil ist nach dem jeweils einschlägigen Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Wien durch einen vom Geschäftsherrn und der stillen Gesellschafterin gemeinsam zu bestellenden, beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) zum Letzten vor dem Stichtag des Ausscheidens gelegenen Bilanzstichtag festzusetzen.

Sollten sich der Geschäftsherr und die stille Gesellschafterin nicht innerhalb von vier Wochen auf einen beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) einigen, so wird dieser/diese auf Antrag eines der beiden Teile vom Präsidenten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien, bestellt.

2. Alle mit der Erstellung des Bewertungsgutachtens verbundenen Kosten sind vom Geschäftsherrn zu tragen.

3. Das Abfindungsguthaben beträgt unter der Voraussetzung, daß das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis von der stillen Gesellschafterin zum erstmöglichen Kündigungstermin gekündigt oder zuvor vorzeitig aus wichtigem Grund aufgelöst wird, unabhängig vom Stand des Verlustevidenzkontos und der getätigten Entnahme, mindestens 90 % und höchstens 140 % der Einlage. Das maximale Abfindungsguthaben erhöht sich um 2 % pro Jahr der weiteren Dauer dieses Gesellschaftsverhältnisses über den für die atypisch stille Gesellschafterin erstmöglichen Kündigungstermin, wobei das Mindestabschichtungsguthaben auch in diesem Fall 90 % der Einlage beträgt.

4. In allen Fällen der ordentlichen Kündigung des atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisses durch den Geschäftsherrn vermindert sich das dem atypisch stillen Gesellschafter zustehende Abfindungsguthaben um einen allfälligen Negativsaldo auf dem Verlustevidenzkonto.

5. Das Abfindungsguthaben ist der stillen Gesellschafterin grundsätzlich bis längstens 30. Juni des Kalenderjahres auszubehalten, in das der Stichtag des Ausscheidens fällt. Der Anspruch auf Auszahlung des Abfindungsguthabens entsteht nur insoweit, als die wirtschaftliche, insbesondere die Liquiditätslage des Geschäftsherrn die Auszahlung zuläßt. Aus diesem Titel gekürzte Beträge sind - sobald dies die wirtschaftliche, insbesondere die Liquiditätslage des Geschäftsherrn zuläßt, nachzuzahlen.

..."

Mit Schreiben vom 30. September 1994 machte die TreuhandgmbH dem Finanzamt "die in § 13 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz vorgesehene Meldung über die Erhöhung der atypisch stillen Gesellschaftseinlage (Zusammenschluss nach Artikel 4 des Umgründungssteuergesetzes)." Die TreuhandgmbH, die sich zum 1. Jänner 1994 mit einer atypisch stillen Gesellschaftseinlage von 10.000 S beteiligt habe, habe ihre Gesellschaftseinlage am 30. September 1994 mit Wirkung zum 1. Jänner 1994 um 56.650.000 S für eine Reihe von Treugebern, die atypisch stille Gesellschafter seien, auf insgesamt 56.660.000 S erhöht. (Ein die stillen Gesellschafter ausweisender Zusammenschlussvertrag findet sich im Verwaltungsakt nicht.) Mit Schreiben vom 30. September 1994 machte die TreuhandgmbH dem Finanzamt "die in Paragraph 13, Absatz eins, Umgründungssteuergesetz vorgesehene Meldung über die Erhöhung der atypisch stillen Gesellschaftseinlage (Zusammenschluss nach Artikel 4 des

Umgründungssteuergesetzes)." Die TreuhandgmbH, die sich zum 1. Jänner 1994 mit einer atypisch stillen Gesellschaftseinlage von 10.000 S beteiligt habe, habe ihre Gesellschaftseinlage am 30. September 1994 mit Wirkung zum 1. Jänner 1994 um 56.650.000 S für eine Reihe von Treugebern, die atypisch stille Gesellschafter seien, auf insgesamt 56.660.000 S erhöht. (Ein die stillen Gesellschafter ausweisender Zusammenschlussvertrag findet sich im Verwaltungsakt nicht.)

Die Beschwerdeführer im gegenständlichen Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof sind jene Personen, die sich über die TreuhandgmbH als stille Gesellschafter beteiligt haben, bzw. deren Gesamtrechtsnachfolger sowie die S-GmbH.

Für das Jahr 1994 erklärte die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ca. 84 Mio S.

Nach einem vorläufigen Bescheid erließ das Finanzamt am 22. Dezember 2004 an die Beschwerdeführer einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid, mit dem es feststellte, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1994 für die "S-GmbH und Mitgesellschafter" unterbleibe. Dazu wurde im Wesentlichen begründend ausgeführt, nach Ansicht des Finanzamtes würden die Anleger ausscheiden, wenn die Gesamterträge am günstigsten sei. Demzufolge liege eine zeitlich begrenzte Beteiligung vor, was bedeute, dass es keinen Liebhabereianlaufzeitraum gebe. Nach der ursprünglichen Vertragsgestaltung hätte sich bis zum frühestmöglichen Kündigungstermin ein (geringfügiger) Totalgewinn ergeben. In Wirklichkeit hätten die stillen Gesellschafter aber im Jahr 1999 ihre Beteiligung gemäß Art. III UmgrStG in die S-GmbH eingebracht. Mit der Einbringung der Anteile hätten sich die Verhältnisse geändert. Es könne nun ein Gesamtgewinn nicht mehr erzielt werden, weil jeder einzelne stille Gesellschafter auf die ihm zustehende Mindestabschichtung verzichtet habe. Nach einem vorläufigen Bescheid erließ das Finanzamt am 22. Dezember 2004 an die Beschwerdeführer einen gemäß Paragraph 200, Absatz 2, BAO endgültigen Bescheid, mit dem es feststellte, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO für das Jahr 1994 für die "S-GmbH und Mitgesellschafter" unterbleibe. Dazu wurde im Wesentlichen begründend ausgeführt, nach Ansicht des Finanzamtes würden die Anleger ausscheiden, wenn die Gesamterträge am günstigsten sei. Demzufolge liege eine zeitlich begrenzte Beteiligung vor, was bedeute, dass es keinen Liebhabereianlaufzeitraum gebe. Nach der ursprünglichen Vertragsgestaltung hätte sich bis zum frühestmöglichen Kündigungstermin ein (geringfügiger) Totalgewinn ergeben. In Wirklichkeit hätten die stillen Gesellschafter aber im Jahr 1999 ihre Beteiligung gemäß Artikel römisch drei, UmgrStG in die S-GmbH eingebracht. Mit der Einbringung der Anteile hätten sich die Verhältnisse geändert. Es könne nun ein Gesamtgewinn nicht mehr erzielt werden, weil jeder einzelne stille Gesellschafter auf die ihm zustehende Mindestabschichtung verzichtet habe.

Gegen diesen Bescheid erhoben die Beschwerdeführer Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Strittig sei, ob die Beteiligung der stillen Gesellschafter am Unternehmen des Geschäftsherrn eine Einkunftsquelle darstelle oder ob es sich dabei um Liebhaberei handle. Darüber hinaus habe das Finanzamt die Frage aufgeworfen, ob überhaupt eine Mitunternehmerschaft vorliege.

1) Zur Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle bzw. Liebhaberei:

Das gegenständliche "Beteiligungsmodell" hätte bei gesellschaftsvertragskonformer Durchführung einen Gesamtgewinn für die einzelnen Beteiligten ergeben. Das Finanzamt meine jedoch, dass sich durch die Einbringung der Gesellschaftsanteile der stillen Gesellschafter in den Geschäftsherrn (S-GmbH) im Jahr 2000 rückwirkend zum 31. Dezember 1999 die Verhältnisse entscheidend geändert hätten. Es sei nämlich nunmehr von den Gesellschaftern mangels einer Abfindung kein Totalgewinn erzielt worden.

Unbestritten sei, dass die stillen Gesellschafter innerhalb des abgeschlossenen Betätigungszeitraumes vom Beginn der Gesellschaft im Jahr 1994 bis zu ihrer Beendigung durch Einbringung der Gesellschaftsanteile zum 31. Dezember 1999 einen Totalgewinn nicht hätten erzielen können, zumal der Vorgang der Einbringung zu keinen Einkünften geführt habe. Den hohen Anfangsverlustanteilen im Streitjahr 1994 stünden in den Folgejahren nur die geringen fixen Gewinnanteile in Höhe von 2% der Einlagen gegenüber. Abschichtungseinkünfte seien nicht erzielt worden. Dieser Umstand schade aber dann nicht, wenn bei unterstellter Fortführung der Tätigkeit ein Totalgewinn erwirtschaftet worden wäre und die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit der Gesellschafter nicht von vornherein geplant gewesen, sondern auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten erfolgt sei.

Das Beteiligungsmodell sei auf eine Mindestlaufzeit von 7 Jahren und das Ausscheiden der stillen Gesellschafter mit Anspruch auf ein Abfindungsguthaben, das mindestens 90% und maximal 140% der Einlagen betrage, konzipiert gewesen. Andererseits finde sich in der Treuhandvereinbarung zwischen der TreuhandgmbH als Treuhänderin und den einzelnen stillen Gesellschaftern als Treugeber ein Passus, wonach die Treuhänderin mit Zustimmung von 75% der Treugeber berechtigt sei, die stille Beteiligung in den Geschäftsherrn einzubringen.

Die Beschwerdeführer hätten vorgebracht, der Grund für die tatsächliche Durchführung der Einbringung sei die mangelnde Liquidität zur Finanzierung der Abschichtungen gewesen. Die Liquiditätsschwierigkeiten hätten sich erst nachträglich ergeben. Dazu sei der belangten Behörde eine Excel-Aufstellung vorgelegt worden, welche die ursprünglich angestellte Liquiditätsrechnung darstelle. Danach hätte sich aus der Sicht des Jahres 1994 im Jahr 2001 nach Abschichtung der stillen Gesellschafter mit 90% der Einlagen immer noch ein Saldo an liquiden Mitteln von rund 23 Mio. S ergeben.

Der Verkehrswert der S-GmbH zum 31. Dezember 1999 betrage laut dem vorgelegten Unternehmensbewertungsgutachten rund 23 Mio. S. Im Angebot an die Investoren (künftige stille Gesellschafter) werde dargestellt, dass die S-Gruppe bzw. die S-Holding GesmbH unmittelbar vor der Gründung der stillen Gesellschaft über wirtschaftliches Eigenkapital von rund 163 Mio. S verfügt habe.

Angesichts dieser Umstände sehe es die belangte Behörde für erwiesen an, dass von Anfang an eine Abschichtung geplant gewesen sei. Bei Abschluss des Vertrages sei geplant gewesen, nach Ablauf der Frist von sieben Jahren den Halftesteuersatz für die Abschichtung in Anspruch zu nehmen. Dies sei auch aus dem Anlageprospekt ersichtlich, wonach der (atypisch) stille Gesellschafter frühestens zum 31. Jänner 2002 seine Beteiligung kündigen könne. Auch bei den gesellschafts- und steuerrechtlichen Darlegungen im genannten Prospekt werde auf die Begünstigung des halben Steuersatzes hingewiesen. Die Begünstigung sei nun durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 mit Wirksamkeit ab 14. Februar 1996 auf bestimmte Tatbestände (Alterspension, Erwerbsunfähigkeit oder Tod) eingeschränkt und im Normalfall durch eine Verteilung der Einkünfte auf 3 Jahre mit Besteuerung zum Normalsteuersatz ersetzt worden. Dieser Umstand bestätige die Annahme, dass erst nachträglich eine Einbringung ins Auge gefasst worden sei.

Somit sei es gerechtfertigt, die Einbringung nicht als schädlich für das Vorliegen einer Einkunftsquelle auf Ebene der Gesellschafter anzusehen. Dabei sei auch noch ins Kalkül zu ziehen, dass das Bundesministerium für Finanzen mit einem auch in Steuerzeitschriften veröffentlichten Erlass aus dem Jahr 1999 die Auffassung vertreten habe, dass im Falle einer Einbringung für die Liebhabereibeurteilung nicht bloß das (negative) Gesamtergebnis bis zur Einbringung heranzuziehen sei, weil das den abgeschlossenen Beobachtungszeitraum bewirkende Ereignis, nämlich die Einbringung, der betrieblichen und damit der steuerrelevanten Sphäre zuzuordnen sei.

Das Streitjahr 1994 liege als erstes Jahr nach Beginn der Tätigkeit im Anlaufzeitraum, für den die Liebhabereiverordnung vorsehe, dass eine Liebhabereiprüfung nicht zu erfolgen habe. Im gegenständlichen Fall müsse auf Grund der Vertragsgestaltung und des Beteiligungsangebotes angenommen werden, dass die Gesellschafter nach Ablauf der Frist für den Kündigungsverzicht, also nach rund sieben Jahren, mit der Mindestabschichtung von 90% ihrer Einlage ausscheiden würden. Mit einer vorzeitigen Einbringung der stillen Beteiligungen sei nicht zu rechnen gewesen. Innerhalb des geplanten Beteiligungszeitraumes wäre ein Totalgewinn zu erzielen gewesen. Damit sei nicht von Liebhaberei auszugehen.

2) Zur Frage des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO würden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt seien. Die Erlassung eines Feststellungsbescheides im Sinne dieser Gesetzesstelle setze "gemeinschaftliche Einkünfte" voraus. Gemäß Paragraph 188, Absatz eins, BAO würden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt seien. Die Erlassung eines Feststellungsbescheides im Sinne dieser Gesetzesstelle setze "gemeinschaftliche Einkünfte" voraus.

Der Mitunternehmerbegriff werde durch Merkmale bestimmt, die für die Gesellschafter einer OHG und KG typisch seien. Im Vordergrund stünden dabei Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative.

Eine limitierte Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert mit einer Bandbreite von mindestens 90% und höchstens 140% der Einlage schließe eine Mitunternehmerschaft des stillen Gesellschafters nicht aus, und zwar auch

dann nicht, wenn die atypisch stillen Gesellschafter gesellschaftsvertraglich vom Stimm- und Widerspruchsrecht ausgeschlossen seien (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1994, 93/15/0163).

Im vorliegenden Fall bezweifle das Finanzamt eine Mitunternehmerstellung der stillen Gesellschafter mit der Begründung, dass nach einer einmaligen Verlustzuweisung im Streitjahr nur mehr eine fixe Verzinsung der Gesellschaftereinlagen von 2% Platz greife. Somit seien die stillen Gesellschafter nicht in vollem Umfang am Gewinn der Gesellschaft beteiligt gewesen. Zwar ergebe sich nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages (§ 9) das Ausmaß der Beteiligung der stillen Gesellschafter am Gewinn, Verlust und Vermögen aus dem Verhältnis ihrer Nominaleinlage zur gesamten Kapitalbasis (Nominaleinlage und Stammkapital des Geschäftsherrn), doch sei die Vergütung des Geschäftsherrn für die Geschäftsführung zufolge § 10 des Gesellschaftsvertrages mit 2,5% der Nettoumsätze und damit so hoch bemessen worden, dass damit der Gewinn aufgebraucht werde und nur mehr die Mindestverzinsung der Gesellschaftereinlage zum Tragen komme. Im vorliegenden Fall bezweifle das Finanzamt eine Mitunternehmerstellung der stillen Gesellschafter mit der Begründung, dass nach einer einmaligen Verlustzuweisung im Streitjahr nur mehr eine fixe Verzinsung der Gesellschaftereinlagen von 2% Platz greife. Somit seien die stillen Gesellschafter nicht in vollem Umfang am Gewinn der Gesellschaft beteiligt gewesen. Zwar ergebe sich nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages (Paragraph 9,) das Ausmaß der Beteiligung der stillen Gesellschafter am Gewinn, Verlust und Vermögen aus dem Verhältnis ihrer Nominaleinlage zur gesamten Kapitalbasis (Nominaleinlage und Stammkapital des Geschäftsherrn), doch sei die Vergütung des Geschäftsherrn für die Geschäftsführung zufolge Paragraph 10, des Gesellschaftsvertrages mit 2,5% der Nettoumsätze und damit so hoch bemessen worden, dass damit der Gewinn aufgebraucht werde und nur mehr die Mindestverzinsung der Gesellschaftereinlage zum Tragen komme.

Die Beschwerdeführer hielten dem entgegen, dass aus der Vereinbarung einer 2,5%igen Geschäftsführervergütung nicht geschlossen werden könne, den stillen Gesellschaftern könne überhaupt kein Gewinn mehr zugewiesen werden. Bei entsprechender Gewinnentwicklung und einem Gewinn über 2,5% des Umsatzes hätte sehr wohl ein Gewinnanteil für die stillen Gesellschafter verbleiben müssen. Es seien durchaus Margen von 6% bis 12% des Umsatzes denkbar gewesen. Außerdem sei die fixe Gewinnzuweisung in Höhe von 2% der Einlage auch eine Teilnahme am laufenden Betriebsergebnis.

Dazu sei den Beschwerdeführern vorgehalten worden, dass nach den vorliegenden Unterlagen (Angebot des Fonds) die Gewinnquote für das Jahr 1993 2,44% betragen habe. Es werde daher ersucht, die Margeneinschätzung zu belegen. In Beantwortung dieses Vorhaltes sei mitgeteilt worden, dass die Anführung einer Marge von 6% bis 12% auf einem Missverständnis beruhe. Vielmehr habe der Geschäftsführer der S-GmbH und damit auch der stillen Gesellschaft bekanntgegeben, dass die Umsatzrendite deutlich unter 5% liege.

Nach Ansicht der belangten Behörde ergebe sich aus der Vertragslage, dass die stillen Gesellschafter bei einer bestimmten Bandbreite der laufenden Betriebsergebnisse nur eine Verzinsung ihrer Gesellschaftereinlage mit 2% hätten erwarten können. Diese Bandbreite liege (selbst bei Außerachtlassung der vereinbarten Treuhandvergütung für die TreuhandgmbH von 0,5% der Einlagen) unter einem Gewinn in Höhe der Geschäftsführervergütung von 2,5% des Nettoumsatzes. Dazu sei anzumerken, dass die Geschäftsführervergütung des Geschäftsherrn vereinbarungsgemäß insoweit auf das Folgejahr vorzutragen sei, als die Vergütung im laufenden Gewinn der Gesellschaft keine Deckung finde. In dieser Bandbreite der ausschließlichen Festverzinsung bewegten sich die Beteiligungsmodellprognose und die tatsächlich eingetretenen Verhältnisse.

Im vorgelegten Anlageprospekt sei ein Berechnungsbeispiel "für eine atypisch stille Gesellschaftseinlage von S 100.000,--" enthalten, das von einer Fixverzinsung der Gesellschaftereinlage 1995 bis 2001 von 2% der Einlage ausgehe. Zudem gehe aus der vorgelegten "Liquiditätsrechnung" hervor, dass für die Jahre 1995 bis 1998 Gewinne erwartet worden seien, die niedriger als die tatsächlich erzielten gewesen seien. Wenn aber schon die tatsächlich erzielten höheren Gewinne durch die Geschäftsführervergütung aufgebraucht worden seien, wäre dies bei den prognostizierten niedrigeren Gewinnen umso mehr zu erwarten gewesen. In der "Liquiditätsberechnung" sei dann auch bloß die Fixverzinsung als Liquiditätsabfluss dargestellt. Diese Umstände in Verbindung mit dem Fehlen des Nachweises einer begründeten Umsatzrenditeerwartung von mehr als 2,5% des Umsatzes lasse die Annahme gerechtfertigt erscheinen, dass von vornherein lediglich eine Fixverzinsung für die Jahre nach 1994 geplant und für realistisch erachtet worden sei.

Letztlich habe auch nur eine Fixverzinsung stattgefunden. Den Bilanzen für die Jahre 1995 bis 1999 zufolge seien von den Gewinnen der Gesellschaft zunächst die Fixverzinsung der Einlagen der stillen Gesellschafter und bis zu einem Betriebsergebnis von Null die Geschäftsführervergütung als Vorweggewinne abgezogen worden, sodass für eine weitere Verteilung nichts mehr verblieben sei.

Somit stellten sich die gegenständlichen Beteiligungen als solche dar, die zu einer vollen Verlustzuweisung im ersten Jahr der Beteiligung und in der Folge nur mehr zu einer Festverzinsung der Einlage geführt hätten und bei Ausscheiden zu einem Anteil an den stillen Reserven und dem Firmenwert, wobei die Abfindung nach unten mit 90% und nach oben mit 140% der Einlage vertraglich begrenzt gewesen sei. Bei dieser Konstellation erscheine ein Unternehmerrisiko nicht in dem Ausmaß gegeben, dass von einer Mitunternehmerstellung der stillen Beteiligten gesprochen werden könne. Zwar habe es der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23. Februar 1994, 93/15/0163, für unschädlich erachtet, wenn die Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert auf eine gewisse Bandbreite der Einlage eingeschränkt sei, doch sei im gegenständlichen Fall eine weitere Einschränkung hinzugetreten. Die stillen Gesellschafter hätten lediglich im ersten Jahr der Beteiligung (1994) am Betriebsergebnis teilgenommen und in den Folgejahren eine feste Verzinsung ihrer Einlage erhalten. Im Berechnungsbeispiel im Angebot des Modells werde von einer Verlustzuweisung im Jahr 1994 im Ausmaß von etwa 150% der Einlage und einer festen Verzinsung der Einlage für die Jahre 1995 bis 2001 ausgegangen. Der Umstand, dass die Einlage auch hätte verloren gehen können, dürfe noch nicht als Ausfluss eines Unternehmerrisikos bei den stillen Gesellschaftern angesehen werden, weil ein derartiges Risiko jeder Kapitalgeber (also auch ein echter stiller Gesellschafter) zu tragen habe.

Da somit die stillen Gesellschafter keine Mitunternehmerstellung hätten, sei eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die stille Gesellschaft nicht durchzuführen. Das Finanzamt habe daher im Ergebnis richtig einen Nichtfeststellungsbescheid erlassen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gemäß Paragraph 188, Absatz eins, Litera b, BAO in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Gemäß Paragraph 23, Ziffer 2, EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Der Tatbestand des § 23 Z 2 EStG 1988 setzt sohin eine Mitunternehmerschaft voraus (vgl. z.B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch Rz 19 zu § 23 EStG). Der Tatbestand des Paragraph 23, Ziffer 2, EStG 1988 setzt sohin eine Mitunternehmerschaft voraus vergleiche, z.B. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch Rz 19 zu Paragraph 23, EStG).

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2000/14/0153). Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2000/14/0153).

Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2005/13/0050). Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und

dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2008, 2005/13/0050).

Eine stille Gesellschaft wird dann als Mitunternehmerschaft behandelt (so genannte unechte oder atypische stille Gesellschaft), wenn der stille Gesellschafter vertraglich so gestellt ist, als hätte er die Stellung, welche im HGB bzw. UGB für den Kommanditisten vorgesehen ist. Für die Besteuerung soll es keinen Unterschied machen, ob Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft vorhanden ist oder ob es um die Bewirtschaftung des Vermögens eines Beteiligten geht, welches im Innenverhältnis wie derartiges Gesellschaftsvermögen behandelt wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 2002, 2004/15/0126, festgestellt, dass die Vereinbarung der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn zu den Voraussetzungen der atypisch stillen Gesellschaft gehören (vgl. auch nochmals das hg. Erkenntnis 2005/13/0050). Eine stille Gesellschaft wird dann als Mitunternehmerschaft behandelt (so genannte unechte oder atypische stille Gesellschaft), wenn der stille Gesellschafter vertraglich so gestellt ist, als hätte er die Stellung, welche im HGB bzw. UGB für den Kommanditisten vorgesehen ist. Für die Besteuerung soll es keinen Unterschied machen, ob Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft vorhanden ist oder ob es um die Bewirtschaftung des Vermögens eines Beteiligten geht, welches im Innenverhältnis wie derartiges Gesellschaftsvermögen behandelt wird vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062). In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 2002, 2004/15/0126, festgestellt, dass die Vereinbarung der Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn zu den Voraussetzungen der atypisch stillen Gesellschaft gehören vergleiche , auch nochmals das hg. Erkenntnis 2005/13/0050).

Auch das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1994, 93/15/0163, betraf die Frage der Mitunternehmerstellung von natürlichen Personen, die sich als stille Gesellschafter am Unternehmen einer GmbH (Beschwerdeführerin) beteiligt hatten. Die stillen Gesellschafter waren am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn ebenso beteiligt wie an den stillen Reserven samt Firmenwert, wobei allerdings im Falle ihres Ausscheidens "nach Ablauf der Mindestbindungsdauer von 7 Jahren" der Auseinandersetzungsanspruch mit mindestens 90% und höchstens 150% der Einlage begrenzt war. Der Verwaltungsgerichtshof anerkannte die Mitunternehmerstellung der stillen Gesellschafter mit folgender Begründung:

"Betrachtet man den vorliegenden Fall (...), so ist zu beachten, dass die stillen Gesellschafter der Beschwerdeführerin zunächst in der Zeit von 1990 bis Ende 1997 - also während des nicht unwesentlichen Zeitraumes von immerhin acht Jahren - für den Fall einer Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses anders als durch ordentliche Kündigung ohne vertragliche Schranken am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der Beschwerdeführerin beteiligt sind. Dieser Umstand darf - anders als es die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid gesehen hat - keineswegs vernachlässigt werden, weil es während der Zeit bis Ende 1997 (angesichts der gegebenen Wirtschaftslage und der Unvorhersehbarkeit künftiger Entwicklungen) auch abgesehen vom vertraglich ausgeschlossenen Aufkündigungsrecht durchaus realistischerweise auf Grund der sonstigen gesetzlich vorgesehenen Auflösungsgründe, zB im Wege der zwingend gegebenen Möglichkeit einer sogenannten vorzeitigen Auflösung aus wichtigen Gründen (gem. § 184 Abs. 1 Satz 2, früher § 339 Abs. 1 Satz 2 HGB; auch außerordentliche Kündigung genannt; vgl. Straube aaO Rz 14 ff zu § 339 HGB Art. 7 Nr. 25 EVHGB) oder kraft Eröffnung des Konkurses über das Vermögen sei es des Geschäftsherrn, sei es des stillen Gesellschafters (§ 185 Abs. 2 HGB, früher Art. 7 Nr. 25 Abs. 2 EVHGB; vgl. Straube aaO Rz 8 zu § 339 HGB Art. 7 Nr. 25 EVHGB) zu einer Auflösung der stillen Gesellschaften kommen kann." Betrachtet man den vorliegenden Fall (...), so ist zu beachten, dass die stillen Gesellschafter der Beschwerdeführerin zunächst in der Zeit von 1990 bis Ende 1997 - also während des nicht unwesentlichen Zeitraumes von immerhin acht Jahren - für den Fall einer Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses anders als durch ordentliche Kündigung ohne vertragliche Schranken am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der Beschwerdeführerin beteiligt sind. Dieser Umstand darf - anders als es die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid gesehen hat - keineswegs vernachlässigt werden, weil es während der Zeit bis Ende 1997 (angesichts der gegebenen Wirtschaftslage und der Unvorhersehbarkeit künftiger Entwicklungen) auch abgesehen vom vertraglich ausgeschlossenen Aufkündigungsrecht durchaus realistischerweise auf Grund der sonstigen gesetzlich vorgesehenen

Auflösungsgründe, zB im Wege der zwingend gegebenen Möglichkeit einer sogenannten vorzeitigen Auflösung aus wichtigen Gründen (gem. Paragraph 184, Absatz eins, Satz 2, früher Paragraph 339, Absatz eins, Satz 2 HGB; auch außerordentliche Kündigung genannt; vergleiche , Straube aaO Rz 14 ff zu Paragraph 339, HGB Artikel 7, Nr. 25 EVHGB) oder kraft Eröffnung des Konkurses über das Vermögen sei es des Geschäftsherrn, sei es des stillen Gesellschafters (Paragraph 185, Absatz 2, HGB, früher Artikel 7, Nr. 25 Absatz 2, EVHGB; vergleiche , Straube aaO Rz 8 zu Paragraph 339, HGB Artikel 7, Nr. 25 EVHGB) zu einer Auflösung der stillen Gesellschaften kommen kann.

Dazu kommt, dass in den Verträgen für die Zeit nach dem 31. Dezember 1997 für die Errechnung des Auseinandersetzungsguthabens zwar eine limitierte Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes) vorgesehen ist, jedoch in einer Bandbreite von wenigstens 90 % und maximal 150 % der Einlage. Damit kann nicht mehr von einer bloßen 'Pauschalabfindung' für den Firmenwert bzw. von einem 'Globalbetrag' gesprochen werden, was nach der Ansicht von Quantschnigg-Schuch (aaO Rz 26) und Stoll (aaO 59, 60 FN 26), die sich dabei auf die Rechtsprechung des BFH (BStBl 1981, 424 bzw. 1982 II 59) berufen, der Anerkennung einer Mitunternehmerschaft entgegenstünde. Die nach den Gesellschaftsverträgen maßgeblichen Beteiligungsbandbreiten in einer Größe zwischen 90 und 150 % der Einlage schließen es unter den sonstigen Umständen des Beschwerdefalles nicht aus, von einer Teilnahme der stillen Gesellschafter am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Misserfolg des Unternehmens der Beschwerdeführerin zu sprechen, sodass die stillen Gesellschafter sehr wohl Unternehmerrisiko und damit Unternehmerwagnis übernommen haben. Da diese Teilnahme der stillen Gesellschafter nach der Regelung des Punktes XIII der Verträge bezogen auf die Zeit nach dem 31. Dezember 1997 für alle Fälle der Auflösung der stillen Gesellschaftsverhältnisse, insbesondere also auch für Fälle der Auflösung gegen den Willen der betroffenen stillen Gesellschafter, gilt, kommt den stillen Gesellschaftern schon allein bei Betrachtung der vertraglichen Regelung für die Zeit nach 1997 und daher umso mehr bei ganzheitlicher Betrachtung unter Einbeziehung der oben erwähnten, bereits in der Zeit bis Ende 1997 möglichen Fälle der Realisierung der Auseinandersetzungsguthaben jedenfalls eine Position zu, die eine Anerkennung der stillen Gesellschafter der Beschwerdeführerin als Mitunternehmer gebietet."Dazu kommt, dass in den Verträgen für die Zeit nach dem 31. Dezember 1997 für die Errechnung des Auseinandersetzungsguthabens zwar eine limitierte Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes) vorgesehen ist, jedoch in einer Bandbreite von wenigstens 90 % und maximal 150 % der Einlage. Damit kann nicht mehr von einer bloßen 'Pauschalabfindung' für den Firmenwert bzw. von einem 'Globalbetrag' gesprochen werden, was nach der Ansicht von Quantschnigg-Schuch (aaO Rz 26) und Stoll (aaO 59, 60 FN 26), die sich dabei auf die Rechtsprechung des BFH (BStBl 1981, 424 bzw. 1982 II 59) berufen, der Anerkennung einer Mitunternehmerschaft entgegenstünde. Die nach den Gesellschaftsverträgen maßgeblichen Beteiligungsbandbreiten in einer Größe zwischen 90 und 150 % der Einlage schließen es unter den sonstigen Umständen des Beschwerdefalles nicht aus, von einer Teilnahme der stillen Gesellschafter am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Misserfolg des Unternehmens der Beschwerdeführerin zu sprechen, sodass die stillen Gesellschafter sehr wohl Unternehmerrisiko und damit Unternehmerwagnis übernommen haben. Da diese Teilnahme der stillen Gesellschafter nach der Regelung des Punktes römisch dreizehn der Verträge bezogen auf die Zeit nach dem 31. Dezember 1997 für alle Fälle der Auflösung der stillen Gesellschaftsverhältnisse, insbesondere also auch für Fälle der Auflösung gegen den Willen der betroffenen stillen Gesellschafter, gilt, kommt den stillen Gesellschaftern schon allein bei Betrachtung der vertraglichen Regelung für die Zeit nach 1997 und daher umso mehr bei ganzheitlicher Betrachtung unter Einbeziehung der oben erwähnten, bereits in der Zeit bis Ende 1997 möglichen Fälle der Realisierung der Auseinandersetzungsguthaben jedenfalls eine Position zu, die eine Anerkennung der stillen Gesellschafter der Beschwerdeführerin als Mitunternehmer gebietet."

Dem Erkenntnis lag sohin eine Beteiligung am Gewinn und Verlust, für bestimmte Fälle eine unbegrenzte Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert, im allgemeinen aber eine auf die Bandbreite von 90% bis 150% des Kapitals limitierte Beteiligung zugrunde. Bei diesen Gegebenheiten hat der Verwaltungsgerichtshof ein für die Mitunternehmerstellung hinreichendes Unternehmerrisiko angenommen.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die belangte Behörde zu Recht die Mitunternehmerstellung der am Unternehmen der S-GmbH beteiligten stillen Gesellschafter verneint hat. Die Beurteilung der Mitunternehmerstellung ist - wie angeführt - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorzunehmen.

Der belangten Behörde ist einzuräumen, dass die Limitierung der Beteiligung am Vermögen mit einer Bandbreite von 90% und (bloß) 140% der Einlage des stillen Gesellschafters eine deutliche Beschränkung des Unternehmerrisikos

darstellt, sodass eine hinzutretende Beschränkung des Wagnisses aus einer Teilnahme an den laufenden Gewinnen bzw. Verlusten bei Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse bereits der Mitunternehmerstellung entgegen stehen kann.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist in diesem Zusammenhang auch von Bedeutung, dass im Falle einer rückwirkenden Maßnahme nach Art IV UmgrStG die bei Abschluss des Vertrages, mit dem der einzelne Gesellschafter beitrifft, schon feststehenden Verluste des Rückwirkungszeitraumes nicht als Wagnis eingestuft werden können und für sich nicht auf ein Unternehmerrisiko schließen lassen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist in diesem Zusammenhang auch von Bedeutung, dass im Falle einer rückwirkenden Maßnahme nach Artikel römisch vier, UmgrStG die bei Abschluss des Vertrages, mit dem der einzelne Gesellschafter beitrifft, schon feststehenden Verluste des Rückwirkungszeitraumes nicht als Wagnis eingestuft werden können und für sich nicht auf ein Unternehmerrisiko schließen lassen.

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde bei der Prüfung des Unternehmerrisikos im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse nicht darauf abgestellt, ob für den einzelnen Gesellschafter bereits im Zeitpunkt seines Beitritts zur Gesellschaft sein Jahresverlust 1994 festgestanden ist, sondern nur für entscheidend erachtet, dass den Gesellschaftern in den Jahren nach 1994 jährlich bloß eine Fixverzinsung ihrer Einlage zukomme. Sie hat in sachverhaltsmäßiger Hinsicht angenommen, es sei von vornherein festgestanden, dass den stillen Gesellschaftern in den Jahren ab 1995 - abgesehen von der vertraglich zugesicherten Fixverzinsung von 2% - kein laufender Gewinn (oder Verlust) zukommen könne. Diese Sachverhaltsfeststellung stützt die belangte Behörde - vor dem Hintergrund des vertraglichen Gewinnvorabs der S-GmbH von 2,5% des jährlichen Umsatzes - darauf, dass mit höheren Gewinnen nicht habe gerechnet werden können. Die Gewinnquote der S-Unternehmensgruppe im Jahr 1993 habe nämlich bloß 2,44% betragen, zudem habe der Geschäftsführer bekannt gegeben, dass die Umsatzrendite deutlich unter 5% liege. Die belangte Behörde stützt sich in diesem Zusammenhang auch darauf, dass ein Berechnungsbeispiel im für die stillen Gesellschafter erstellten Anlageprospekt und ebenso die von den Beschwerdeführern beigebrachte "Liquiditätsrechnung" für die Jahre 1995 bis 2001 bloß eine Fixverzinsung der Einlage anführten, und dass auch tatsächlich nur dieser Gewinnanteil von 2% der Einlage gewährt worden sei.

Diese Beweiswürdigung der belangten Behörde hält der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitsprüfung nicht stand.

Aus dem Protokoll über die mündliche Berufungsverhandlung ergibt sich, dass in den Jahren ab 1995 die Umsätze 360 Mio S, 380 Mio S, 983 Mio S und 810 Mio S betragen haben. Im Schnitt hätte somit ein (zusätzlicher) Gewinn von bloß einem Zehntelprozent des Umsatzes bedeuten können, dass ein (zusätzlicher) Gewinn von in etwa einem Prozent der Einlagen der stillen Gesellschafter von insgesamt 56,66 Mio S (das waren, da das Stammkapital der S-GmbH 500.000 S betrug, 99,13% der für die Gewinnverteilung maßgeblichen Kapitalbasis) vorliegt. Weder der Umstand, dass die "Gewinnquote" in der Unternehmensgruppe im Jahr 1993 bloß 2,44% betragen habe, noch die Aussage, dass die Umsatzrendite im Rahmen der S-GmbH (bzw. der stillen Gesellschaft) deutlich unter 5% liege, zeigt daher auf, dass von vornherein festgestanden ist, dass mit einem Gewinnvorab von 2,5% des Umsatzes für die S-GmbH der erzielbare Jahresgewinn bereits aufgebraucht ist und den stillen Gesellschaftern nur mehr die Verzinsung ihrer Einlage mit 2% p.a. verbleiben kann.

Die im angefochtenen Bescheid angesprochene "Liquiditätsrechnung" ist sehr cursorisch gehalten und lässt nicht erkennen, wie die darin ausgewiesenen Daten ermittelt worden sind. Zudem lagen, wie die belangte Behörde in ihrem Vorhalt vom 17. August 2007 aufzeigt, in den Jahren 1995 bis 1998 die tatsächlich erzielten Gewinne deutlich (in den Jahren 1996 und 1997 um mehr als 100%) höher als die in der "Liquiditätsberechnung" prognostizierten Gewinne, was gegen die Verlässlichkeit dieser Berechnung spricht.

Das von der belangten Behörde ebenfalls im Rahmen der Beweiswürdigung herangezogene Berechnungsbeispiel im Anlageprospekt weist zwar in der Tat für die Jahre 1995 bis 2001 bloß eine Verzinsung der Einlagen der stillen Gesellschafter mit 2 % aus, ist jedoch nur ein "Beispiel" und kann für sich allein nicht die Annahme stützen, weitere Gewinnanteile der stillen Gesellschafter wären von vornherein ausgeschlossen gewesen.

Die Sachverhaltsannahme, auf welche die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid das Fehlen der Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft entscheidend gestützt hat, erweist sich sohin als unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von

Verfahrensvorschriften aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47 f, f, VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. Juni 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2009150106.X00

Im RIS seit

02.08.2012

Zuletzt aktualisiert am

31.01.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at