

TE Vwgh Erkenntnis 2010/10/14 2008/15/0324

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 14.10.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;

BAO §21;

BAO §22;

BAO §23;

EStG 1988 §23 Z2;

1. BAO § 114 heute
2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 23 heute
2. BAO § 23 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

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2008/15/0330

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Dr. Sulyok sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin

Mag. Zaunbauer, über die Beschwerden der R GmbH in S, vertreten durch die Kleiner & Kleiner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8010 Graz, Burgring 22, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, 1. vom 24. September 2008, Zl. RV/0044-G/05, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1993 bis 1997 sowie Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1993 bis 1997 (2008/15/0324), und 2. vom 14. November 2008, Zl. RV/0105-G/03, betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1999 bis 2001 (2008/15/0330), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.221,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. In den Beschwerdefällen ist strittig, ob in den genannten Jahren eine steuerliche Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen der Beschwerdeführerin (Rechtsnachfolgerin der Felix G. GmbH), Peter B. und der (im Bescheid näher bezeichneten) A.P. GmbH vorliegt oder nicht und darüber hinaus im Beschwerdefall 2008/15/0324, ob die verfügte Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren für die Jahre 1993 bis 1997 zu Recht erfolgte.

2. Die A.P. GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 gegründet; Gesellschafter waren mit Stammeinlagen von jeweils S 125.000,-- Gerda G., Felix G., Herta B. und Peter B. Unternehmensgegenstand war der Neu- bzw. Umbau und die Erweiterung eines Hotelrestaurants, die Ausübung des Gaststättengewerbes sowie der Handel mit Waren aller Art. Mit gleichem Datum wurden drei weitere Verträge abgeschlossen, mit denen sich die Felix G. GmbH mit S 3 Mio., Peter B. mit S 1 Mio. und Sepp S. mit S 1 Mio. als typisch stille Gesellschafter an der A.P. GmbH beteiligten. Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Felix G. GmbH war Felix G. Die Verträge wurden dem Finanzamt am 1. Februar 1980 zur Anzeige gebracht. Der wesentliche Inhalt dieser Verträge lautet wie folgt (Wiedergabe des angefochtenen Bescheides): 2. Die A.P. GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 gegründet; Gesellschafter waren mit Stammeinlagen von jeweils S 125.000,-- Gerda G., Felix G., Herta B. und Peter B. Unternehmensgegenstand war der Neu- bzw. Umbau und die Erweiterung eines Hotelrestaurants, die Ausübung des Gaststättengewerbes sowie der Handel mit Waren aller "Art". Mit gleichem Datum wurden drei weitere Verträge abgeschlossen, mit denen sich die Felix G. GmbH mit S 3 Mio., Peter B. mit S 1 Mio. und Sepp S. mit S 1 Mio. als typisch stille Gesellschafter an der A.P. GmbH beteiligten. Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Felix G. GmbH war Felix G. Die Verträge wurden dem Finanzamt am 1. Februar 1980 zur Anzeige gebracht. Der wesentliche Inhalt dieser Verträge lautet wie folgt (Wiedergabe des angefochtenen Bescheides):

"II. Gegenstand der Beteiligung:

... Der Stille ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und

am Vermögen der Gesellschaft beteiligt, jedoch nicht an den stillen Reserven und nicht am Firmenwert.

...

V. ... Die Haftung des Stillen über seine Beteiligung hinaus

ist ausgeschlossen.

...

VII. Ausscheiden eines Gesellschafters und Fortsetzung derrömisich sieben. Ausscheiden eines Gesellschafters und Fortsetzung der

Gesellschaft:

... Der Stille hat Anspruch auf die Auszahlung seines

Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes seines Verrechnungskontos. Guthaben sind innerhalb von 12 Monaten unverzinst auszusahlen.

Weist das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters zum Zeitpunkt des Ausscheidens einen negativen Stand aus, so ist dieser verpflichtet, das Kapitalkonto bis zu diesem Ausgleich aufzufüllen. Entlässt ihn die Gesellschaft aus dieser Auffüllungsverpflichtung, so hat der ausscheidende Gesellschafter diesen Forderungsverzicht der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn anzuerkennen."

Mit Nachtrag vom 23. Oktober 1981 erhöhten die Felix G. GmbH und Peter B. ihre Beteiligung auf jeweils S 5 Mio. Sepp S. war zwischenzeitig aus dem Vertragsverhältnis als stiller Gesellschafter ausgeschieden.

Am 14. Dezember 1988 wurde ein weiterer Nachtrag abgeschlossen; darin heißt es u.a. (Wiedergabe des angefochtenen Bescheides):

"Im Hinblick auf die Tatsache, dass der Pachtvertrag zwischen dem Inhaber des Handelsgewerbes und der Grundeigentümerin (Anmerkung: Frau Herta B.) am 1. Mai 2000 abläuft und im Hinblick auf die Tatsache, dass der stille Gesellschafter auch in Zukunft keinerlei positive Erträge aus der Gesellschaft ziehen können, wird der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 18. Dezember 1979 wie folgt abgeändert:

II. Gegenstand der Beteiligung:römisch zwei. Gegenstand der Beteiligung:

Der Punkt II. 'Gegenstand der Beteiligung' wird dahingehend geändert, dass der stille Gesellschafter ab Beginn des Bilanzjahres 1. Mai 1988 auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert des Inhabers des Handelsgewerbes beteiligt ist. Der Punkt römisch zwei. 'Gegenstand der Beteiligung' wird dahingehend geändert, dass der stille Gesellschafter ab Beginn des Bilanzjahres 1. Mai 1988 auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert des Inhabers des Handelsgewerbes beteiligt ist.

III. Vermögenseinlage:römisch drei. Vermögenseinlage:

Weitere Änderungen zum ursprünglichen Vertrag werden nicht vereinbart, eine Neuwidmung der Vermögenseinlage erfolgt nicht."

Dieser Nachtrag wurde dem Finanzamt am 29. Dezember 1988 zur Anzeige gebracht. Am 8. Februar 1989 langte beim Finanzamt ein ausgefüllter Fragebogen anlässlich der Gründung der A.P. GmbH und Mitgesellschafter ein. Seither wurde beim Finanzamt für diese "Mitunternehmerschaft" ein Gewinnfeststellungsakt geführt.

In den für die Streitjahre eingereichten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften wurden folgende Verluste (jeweils in Schilling) ausgewiesen:

Jahr

Einkünfte (Verluste)

gesamt

Anteil Felix G. GmbH

(50 %)

Anteil Peter B.

(40 %)

1993

- 4,791.964,--

- 2,395.982,--

- 1,916.786,--

1994

- 4,305.011,--

- 2,152.506,--

- 1,722.004,--

1995

- 1,027.173,--

- 513.587,--

- 410.869,--

1996

- 650.838,--

- 325.419,--

- 260.335,--

1997

- 2,535.324,--

- 1,267.662,--

- 1,014.130,--

Die diesbezüglichen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAODie diesbezüglichen Feststellungsbescheide gemäß Paragraph 188, BAO

ergingen erklärungsgemäß.

3. Anlässlich einer die Jahre 1993 bis 1996 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer im Bericht vom 23. November 1999 u.a. folgende Feststellungen:

"1. Zum Zeitpunkt der Gründung der (A.P. GmbH) wurde im Gesellschaftsvertrag der Unternehmensgegenstand statuiert und auch so zum Handelsregister angemeldet. Zum Zwecke der Umsetzung

dieses Unternehmensgegenstandes ... wurden in der Anfangsphase

diverse Maßnahmen zur Finanzierungsplanung ergriffen. Dazu wurde im Zuge der jetzigen BP eine 24 Seiten umfassende 'Rentabilitätsprüfung ... 1980 05 28 - (Wolfgang A. - Mag. Ernst H.)' vorgelegt, in welcher ein insgesamter Kapitalbedarf von ATS 21 Mio. und eine diesbezügliche Kapitalaufbringung in Form von Eigenkapital ATS 5 Mio. und Fremdkapital ATS 16 Mio. mit einer Laufzeit von bis zu 15 Jahren

veranschlagt wurden ... Hierauf erfolgte sodann die tatsächliche

Finanzierung mittels

- -Strichaufzählung
Stammkapital ATS 500.000,-- (ab Gründung 18. Dezember 1979);
- -Strichaufzählung
typische stille Beteiligungen ATS 5 Mio. (ebenfalls ab Gründung);
- -Strichaufzählung
Erhöhung dieser stillen Vermögenseinlagen um ATS 6 Mio. (ab 23. Oktober 1981) und ...
- -Strichaufzählung
Bankdarlehen (Bilanzstände: 1981 ATS 4,4 Mio.; ... 1988 ATS 15,9 Mio.; ... 1992 ATS 19,4 Mio.).

Unter diesen den vier GmbH-Gründungsgesellschaftern bekannten Vorgaben war ihnen von Anfang an klar, dass sie zur angestrebten Finanzierungsbewältigung des Betriebszweckes neben den noch beabsichtigt einzugehenden Bankverbindlichkeiten mit einem Stammkapital von lediglich ATS 500.000,-- nicht das Auslangen finden werden, sondern hierfür weiters Eigenkapital von rund ATS 5 Mio. benötigen werden.

2. Laut jeweiligem Punkt VI. der drei Gesellschaftsverträge vom 18. Dezember 1979 wurde festgehalten, dass die Vertragspartner einvernehmlich bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1990 auf die Vertragskündigung verzichten. Nach der mit erstem Nachtrag vom 23. Oktober 1981 erfolgten Aufstockung ... in Summe auf ATS 10 Mio. standen der eigenkapitalbedürftigen (A.P. GmbH) über rund 10 Jahre dauergewidmet ATS 10 Mio. unkündbares und zinsloses Kapital zur Verfügung. Vgl. dazu do. Schreiben vom 22. April 1999, Seite 3, wo mitgeteilt wurde: 2. Laut

jeweiligem Punkt römisch sechs. der drei Gesellschaftsverträge vom 18. Dezember 1979 wurde festgehalten, dass die Vertragspartner einvernehmlich bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1990 auf die Vertragskündigung verzichten. Nach der mit erstem Nachtrag vom 23. Oktober 1981 erfolgten Aufstockung ... in Summe auf ATS 10 Mio. standen der eigenkapitalbedürftigen (A.P. GmbH) über rund 10 Jahre dauergewidmet ATS 10 Mio. unkündbares und zinsensloses Kapital zur Verfügung. Vgl. dazu do. Schreiben vom 22. April 1999, Seite 3, wo mitgeteilt wurde:

Mit den Einlagen der Stillen 'konnte die (A.P. GmbH) als Inhaber des Handelsgewerbes (IdH) sicher sein, dass ihr in der Folge insgesamt ATS 10 Mio. als 10 Jahre unkündbares Fremdkapital, ohne Zinsenbelastung zur Verfügung stand'. Zusätzlich sei bemerkt, dass die vorgenannte Mittelaufbringung für die im Rahmen des Nachtrages vom 23. Oktober 1981 getätigten Aufstockungen um insgesamt ATS 6 Mio. im Ausmaß von ATS 2 Mio. in bar und im Ausmaß von ATS 4 Mio. 'durch Sacheinlagen in Form von Warenlieferungen' erfolgten. Damit waren im (A.P. GmbH) die zur Aufrechterhaltung des Gastronomiebetriebes notwendigen Lebensmittellieferungen durch den Fleischerbetrieb des (Peter B.) und diverse Gastronomieausstattungen durch die (Felix G. GmbH) gemeint, welche bereits als bestehende Lieferantenverbindlichkeiten an die beiden Stillen in der Bilanz der (A.P. GmbH) passiv zu Buche standen.

3. Bei dieser unter 1. und 2. beschriebenen Sachlage erfolgte schon die ursprünglich am 18. Dezember 1979 getätigte und mit dem GmbH-Gründungszeitpunkt zusammenfallende Mittelzuführung der sogenannten stillen Gesellschafter in wirtschaftlicher Sicht ausschließlich zum Zwecke der Dauerwidmung von unbedingt notwendigem Eigenkapital für die Erfüllung des Gesellschaftszweckes und Aufrechterhaltung des laufenden Gastronomiebetriebes. Das Zustandekommen eines Vertrages über die Errichtung einer stillen Gesellschaft ist steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung tritt. Damit liegt steuerlich kein Gesellschaftsverhältnis vor, sondern sind die stillen Einlagen als verdecktes Stammkapital anzusehen; einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen haben zu unterbleiben.

4. Der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 war auf eine typische stille Beteiligung angelegt. Mit erstem Nachtrag vom 23. Oktober 1981 wurde diese von bisher ATS 3 Mio. um 2 Mio. auf 5 Mio. erhöht. Mit zweitem Nachtrag vom 14. Dezember 1988 wurde eine Umänderung von der bisherigen echten in eine unechte stille Beteiligung beschlossen. Zu diesem Umänderungstichtag von 'echt' auf 'unecht' waren die ursprüngliche Vermögenseinlagen der Stillen zur Gänze aufgebraucht (...) und waren die darüber hinaus erfolgten Verlustzuweisungen passiviert (...). Damit war zum Zeitpunkt der Beendigung der echten stillen Beteiligung die ursprüngliche Vermögenseinlage zur Gänze aufgebraucht und verloren. Die als echte stille Beteiligung bezeichneten Einlagen wurde zufolge permanenter Verlustzuweisungen zur Gänze aufgezehrt, sodass zum Zeitpunkt der Beendigung der echten stillen Beteiligungen und der Neubegründung von unechten stillen Beteiligung für die Stillen nicht nur die ursprünglichen Einlagen verloren, sondern zusätzlich darüber hinaus negativlastig waren. Eine darüber hinausgehende die Stillen treffende Nachschussverpflichtung hat nicht bestanden und wurde auch nicht erfüllt ('... eine Neuwidmung der Vermögenseinlage erfolgt nicht', so laut Nachträgen vom 14. Dezember 1988). Würde man der eingeschlagenen Vorgangsweise der AbgPfl folgen, so wäre gegenständlich durch die Stillen am Umänderungstag von 'echt' auf 'unecht' ein mitunternehmerisches Gesellschaftsverhältnis samt anschließender Beteiligung am Gewinn und Betriebsvermögen inkl. stiller Reserven eines anderen Unternehmens mittels einer negativen Vermögenseinlage begründet worden. Eine derartige Vereinbarung zwischen einem bisher echten stillen Gesellschafter mit seinem IdH dahingehend, dass der Stille ab sofort und in Hinkunft an allen stillen Reserven samt Firmenwert des IdH beteiligt gilt, obwohl zu diesem Vereinbarungszeitpunkt die ursprüngliche Vermögenseinlage des Stillen zur Gänze durch bisherige Verlustzuweisungen aufgebraucht, ja sogar negativlastig zu Buche stand, ist eine der Angehörigenjudikatur mangels Fremdüblichkeit nicht standhaltende.(...)

5. Im do. Schreiben vom 22. April 1999 (gemeint: ein Schreiben der steuerlichen Vertretung) ... heißt es: 'Der Vorteil für den IdH lag dabei' (gemeint in der Änderung von echt auf unecht) 'darin, dass der Stille weiterhin Verluste zu übernehmen hatte und damit die Überschuldung des IdH gebremst werden konnte'. Auch aus dieser Angabe geht eindeutig hervor, dass die am stillen Gesellschaftsvertrag Beteiligten überhaupt nicht mit Gewinnen gerechnet haben, sondern im Gegenteil Verlustzuweisungen fix eingeplant hatten. Ebenfalls in den beiden Nachträgen vom jeweils 14. Dezember 1988 heißt es ausdrücklich: 'Im Hinblick ... auf die Tatsache, dass der stille Gesellschafter auch in Zukunft keinerlei positive Erträge aus der Gesellschaft ziehen wird können ...'. Eine stille Beteiligung einzugehen, bei der der Stille ohnehin mit dem Verlust seiner Beteiligung rechnen muss, ist jedoch unter Fremden unüblich. Verlustbeteiligung

ist zwar grundsätzlich möglich, aber praktisch nicht üblich. Zum Zeitpunkt der Änderung war der IdH überschuldet und ist es in der Folgezeit in Übereinstimmung mit der eigenen Erwartung auch gar nicht zu Gewinnen, sondern zu laufenden Verlusten mit einer Verlustzuweisungssumme an die 'Stillen' in Gesamthöhe von ATS 21,601.609,-- per Stand 1997 gekommen. Unter diesen Umständen liegt nicht nur Fremdunüblichkeit, sondern zusätzlich Liebhaberei vor."

4. Das Finanzamt erließ in der Folge die Bescheide vom 21. Oktober 2004 betreffend Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 1993 bis 1997 sowie Nichtfeststellungsbescheide über diesen Zeitraum.

Mit Bescheid vom 17. Mai 2002 sprach das Finanzamt aus, dass eine Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 nicht vorzunehmen ist. Mit Bescheid vom 17. Mai 2002 sprach das Finanzamt aus, dass eine Einkünftefeststellung gemäß Paragraph 188, BAO für die Jahre 1999 bis 2001 nicht vorzunehmen ist.

In den Begründungen dieser Bescheide wurde auf die Feststellungen im die Jahre 1993 bis 1996 betreffenden Prüfungsbericht vom 23. November 1999 verwiesen.

5. In der Berufung gegen diese Bescheide wurde vorgebracht, die handelsrechtliche Situation der Beteiligungsabfolge von der Gründung bis zum Jahr 1988 sei dem Finanzamt bekannt gewesen. Die entsprechenden Verträge seien der Abgabenbehörde offen gelegt und angezeigt worden. Die Frage der Beteiligung der Felix G. GmbH an der A.P. GmbH sei überdies Gegenstand mehrerer Betriebsprüfungen gewesen, nämlich bei Prüfungen der Jahre 1983 bis 1985, 1987 bis 1989 und 1992 bis 1994 jeweils bei der Felix G. GmbH sowie der Jahre 1986 bis 1988 bei der A.P. GmbH. In allen Fällen sei die stille Beteiligung in der jeweils vorliegenden Form anerkannt worden. Es seien dabei keine die amtswegige Wiederaufnahme begründenden neuen Tatsachen hervorgekommen. Die Begründung für die Beteiligungserweiterung mit Nachtrag vom 14. Dezember 1988 sei darin gelegen, dass sich die Stillen ursprünglich positive Erträge erwartet hätten. Diese hätten sie aber nicht bekommen, weshalb sie sich "mit der Erweiterung der Beteiligungsberechtigung auf die stillen Reserven im Rahmen eines möglichen Abschichtungsgewinnes eine Vermögensvermehrung erwartet" hätten. Die Stillen seien nicht daran interessiert gewesen, eine Kündigung der stillen Verträge zu provozieren, weil ihnen eine Auffüllungsverpflichtung der negativen Kapitalkonten gedroht habe. Auf der anderen Seite sei die Geschäftsherrin sehr wohl an einer weiteren Mitarbeit der stillen Gesellschafter interessiert gewesen. Diese Mitarbeit sowohl von Seiten des Lieferanten Peter B. als auch von Seiten des unternehmerisch aktiven Geschäftsführers der Felix G. GmbH habe sich für das Unternehmen positiv ausgewirkt. Die im Prüfungsverfahren erstattete Stellungnahme vom 22. April 1999 werde zur ergänzenden Berufungsbegründung erhoben. Dort sei darauf hingewiesen worden, dass das vom Betriebsberater Wolfgang A. als Eigenkapital aufzubringende Kapital betriebswirtschaftlich auch als solches zu verstehen gewesen sei. Eigenkapital liege u.a. dann vor, wenn ein Kapital dem Unternehmen mit einer Laufzeit von mindestens 10 Jahren zur Verfügung stehe, das Unternehmen aus dieser Kapitalbereitstellung nicht mit Zinsen belastet sei, keine Entnahmemöglichkeit sowie keine Widmungsbeschränkung für dieses Kapital bestehe und kein Sanierungsbedarf bei Kapitalbeistellung vorliege. Das Finanzamt habe nicht behauptet, dass 1980 ein Sanierungsbedarf vorgelegen sei. Bei der Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als "verdecktes Eigenkapital" sei auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung abzustellen. Die A.P. GmbH sei bei ihrer Gründung (1979) nicht überschuldet gewesen. Die ihr als Eigenkapital zur Verfügung stehenden Summen seien betriebswirtschaftlich ausreichend gewesen. Auch im Zeitpunkt der Erhöhung der Einlagen (1981) sei die A.P. GmbH nicht überschuldet gewesen. Der Vorteil der Änderung der echten in eine unechte stille Beteiligung sei für die Inhaberin des Handelsgewerbes in der weiteren Bereitstellung bzw. Mitarbeit der stillen Gesellschafter gelegen, sowie überdies darin, dass die Stillen "weiterhin Verluste zu übernehmen hatten und damit die Überschuldung des IdH bilanztechnisch gebremst werden konnte". Mit Nachtrag vom 14. Dezember 1988 sei der ursprüngliche Vertrag in Punkt II. dahingehend abgeändert worden, dass die Stillen nunmehr auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sein sollten. Die ursprüngliche Vereinbarung des Punktes VII. sei hingegen bestehen geblieben, eine Änderung dieses Punktes sei entbehrlich gewesen, denn wenn "prinzipiell festgehalten wird, dass der stille Gesellschafter am Firmenwert beteiligt ist, so muss ihm dieser zufließen". 5. In der Berufung gegen diese Bescheide wurde vorgebracht, die handelsrechtliche Situation der Beteiligungsabfolge von der Gründung bis zum Jahr 1988 sei dem Finanzamt bekannt gewesen. Die entsprechenden Verträge seien der Abgabenbehörde offen gelegt und angezeigt worden. Die Frage der Beteiligung der Felix G. GmbH an der A.P. GmbH sei überdies Gegenstand mehrerer Betriebsprüfungen gewesen, nämlich bei Prüfungen der Jahre 1983 bis 1985, 1987 bis 1989 und 1992 bis 1994 jeweils bei der Felix G. GmbH sowie der Jahre 1986 bis 1988 bei der A.P. GmbH. In allen Fällen sei die stille Beteiligung in der jeweils vorliegenden Form anerkannt worden. Es seien dabei keine die amtswegige Wiederaufnahme begründenden neuen

Tatsachen hervorgekommen. Die Begründung für die Beteiligungserweiterung mit Nachtrag vom 14. Dezember 1988 sei darin gelegen, dass sich die Stillen ursprünglich positive Erträge erwartet hätten. Diese hätten sie aber nicht bekommen, weshalb sie sich "mit der Erweiterung der Beteiligungsberechtigung auf die stillen Reserven im Rahmen eines möglichen Abschichtungsgewinnes eine Vermögensvermehrung erwartet" hätten. Die Stillen seien nicht daran interessiert gewesen, eine Kündigung der stillen Verträge zu provozieren, weil ihnen eine Auffüllungsverpflichtung der negativen Kapitalkonten gedroht habe. Auf der anderen Seite sei die Geschäftsherrin sehr wohl an einer weiteren Mitarbeit der stillen Gesellschafter interessiert gewesen. Diese Mitarbeit sowohl von Seiten des Lieferanten Peter B. als auch von Seiten des unternehmerisch aktiven Geschäftsführers der Felix G. GmbH habe sich für das Unternehmen positiv ausgewirkt. Die im Prüfungsverfahren erstattete Stellungnahme vom 22. April 1999 werde zur ergänzenden Berufungsbegründung erhoben. Dort sei darauf hingewiesen worden, dass das vom Betriebsberater Wolfgang A. als Eigenkapital aufzubringende Kapital betriebswirtschaftlich auch als solches zu verstehen gewesen sei. Eigenkapital liege u.a. dann vor, wenn ein Kapital dem Unternehmen mit einer Laufzeit von mindestens 10 Jahren zur Verfügung stehe, das Unternehmen aus dieser Kapitalbereitstellung nicht mit Zinsen belastet sei, keine Entnahmemöglichkeit sowie keine Widmungsbeschränkung für dieses Kapital bestehe und kein Sanierungsbedarf bei Kapitalbeistellung vorliege. Das Finanzamt habe nicht behauptet, dass 1980 ein Sanierungsbedarf vorgelegen sei. Bei der Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als "verdecktes Eigenkapital" sei auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung abzustellen. Die A.P. GmbH sei bei ihrer Gründung (1979) nicht überschuldet gewesen. Die ihr als Eigenkapital zur Verfügung stehenden Summen seien betriebswirtschaftlich ausreichend gewesen. Auch im Zeitpunkt der Erhöhung der Einlagen (1981) sei die A.P. GmbH nicht überschuldet gewesen. Der Vorteil der Änderung der echten in eine unechte stille Beteiligung sei für die Inhaberin des Handelsgewerbes in der weiteren Bereitstellung bzw. Mitarbeit der stillen Gesellschafter gelegen, sowie überdies darin, dass die Stillen "weiterhin Verluste zu übernehmen hatten und damit die Überschuldung des IdH bilanztechnisch gebremst werden konnte". Mit Nachtrag vom 14. Dezember 1988 sei der ursprüngliche Vertrag in Punkt römisch zwei. dahingehend abgeändert worden, dass die Stillen nunmehr auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sein sollten. Die ursprüngliche Vereinbarung des Punktes römisch sieben. sei hingegen bestehen geblieben, eine Änderung dieses Punktes sei entbehrlich gewesen, denn wenn "prinzipiell festgehalten wird, dass der stille Gesellschafter am Firmenwert beteiligt ist, so muss ihm dieser zufließen".

6. Mit den in Beschwerde gezogenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Im Erwägungsteil führte sie - soweit für die Beschwerden von Bedeutung - aus:

Zur Verfahrenswiederaufnahme:

In der Berufung werde vorgebracht, die Frage der stillen Beteiligungen an der A.P. GmbH sei bereits Gegenstand mehrerer Betriebsprüfungen gewesen. Diesem Vorbringen sei entgegenzuhalten, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei. Die hier strittige "Mitunternehmerschaft" sei vom Finanzamt erstmals in den Jahren 1998 und 1999 geprüft worden und zwar hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1996. Im Feststellungsverfahren habe bis zu diesem Zeitpunkt eine abgabenbehördliche Prüfung noch nicht stattgefunden. Der Prüfungsbericht vom 23. November 1999 bezeichne sich als "Erstprüfung". Ob der Behörde allenfalls auch für das Feststellungsverfahren maßgebliche Tatsachen in andere Steuersubjekte betreffenden Verfahren bekannt geworden seien, sei nicht von Relevanz. Entscheidend sei, ob der abgabenfestsetzenden Stelle im jeweiligen Verfahren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien. Dazu komme, dass die in der Berufung angeführten Verfahren nicht nur andere Rechtssubjekte, sondern überdies zum Großteil auch andere Jahre beträfen, sogar Veranlagungsjahre, in denen die hier gegenständliche Mitunternehmerschaft noch nicht einmal existent gewesen sei.

Die Berufung behaupte, der Behörde sei die maßgebliche Sachlage insofern bekannt gewesen, als die Verträge über die Errichtung der stillen Beteiligungen vom 18. Dezember 1979, deren Erweiterung mit Nachtrag vom 23. Oktober 1981 sowie der Nachtrag vom 14. Dezember 1988 rechtzeitig angezeigt und offen gelegt worden seien. Dass die Verträge dem Finanzamt vor Ergehen der ursprünglich erklärungsgemäß ergangenen und nunmehr bekämpften Feststellungsbescheide angezeigt worden seien, sei unstrittig. Der bekämpfte Wiederaufnahmebescheid beruhe auf der Auffassung, die ursprünglichen Feststellungsbescheide seien rechtswidrig, weil die Voraussetzungen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu Unrecht bejaht worden seien. Die atypisch stille Gesellschaft sei aus näher dargelegten Gründen steuerlich nicht anzuerkennen. Insbesondere sei ins Treffen geführt worden, die Mittelzuführung von Seiten der stillen Gesellschafter habe wirtschaftlich betrachtet lediglich bezweckt,

Eigenkapital der GmbH zu ersetzen. Das Finanzamt habe dazu die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte Rentabilitätsprüfung angeführt und den Umstand, dass die mit erstem Nachtrag vereinbarten Einlagenerhöhungen zum Teil durch Sacheinlagen in Form bereits erfolgter Warenlieferungen gewährt worden seien. Erst durch diese weiteren Umstände sei im Zusammenhalt mit den Verträgen erkennbar gewesen, dass die Einlagen als verdecktes Stammkapital anzusehen bzw. die atypisch stillen Beteiligungen nicht unter fremdenüblichen Bedingungen eingegangen worden seien.

Das Finanzamt habe die steuerlichen Auswirkungen einer Vermögenszuwendung von einer GmbH nahe stehenden Personen an diese zu beurteilen gehabt. Peter B. sei damals Gesellschafter und Geschäftsführer der A.P. GmbH gewesen. Felix G. sei Gesellschaftergeschäftsführer sowohl der A.P. GmbH als auch der weiteren stillen Gesellschafterin Felix G. GmbH gewesen. Bei einer derartigen Nahebeziehung zwischen den einzelnen Beteiligten sei jedoch eine Untersuchung dahingehend geboten, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder aber im Gesellschaftsverhältnis habe. Im vorliegenden Fall sei die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften einer atypisch stillen Gesellschaft beantragt worden, die aus einer GmbH und dieser nahe stehenden Personen gebildet werden sollte, wobei die Widmung der geleisteten Kapitaleinlage zur teilweisen Verlustabdeckung erkennbar gewesen sei. Zudem habe insoweit eine unklare Vertragslage bestanden, als im Nachtrag vom 14. Dezember 1988 ganz allgemein von einer Beteiligung der Stillen an den stillen Reserven und am Firmenwert die Rede gewesen sei, zum anderen jedoch Punkt VII. des ursprünglichen Vertrages vom 18. Dezember 1979 ausdrücklich unverändert aufrecht belassen worden sei. Dieser sehe im Gegensatz dazu für den Fall des Ausscheidens eines stillen Gesellschafters eine Beschränkung des Stillen lediglich auf die Auszahlung seines Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes seines Verrechnungskontos vor. Dies hätte für das Finanzamt Anlass geboten, weitere Ermittlungen hinsichtlich der wahren Intention der Vertragsparteien zu tätigen. Zudem wäre auf Grund des dargelegten Naheverhältnisses zu klären gewesen, ob die Kapitalzuwendung an die Gesellschaft ihre Wurzel in einer schuldrechtlichen Beziehung oder im Gesellschaftsverhältnis gehabt habe. Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung hätte nur angenommen werden dürfen, wenn festgestellt worden wäre, dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre. Dass das Finanzamt diese Ermittlungen nicht sogleich, sondern erst nachträglich im Zuge der Betriebsprüfung getätigt habe, schade nicht. Der für die Annahme einer steuerlichen Mitunternehmerschaft schädliche Umstand, dass in wirtschaftlicher Betrachtung verdecktes Stammkapital vorliege, sei sohin erst durch weitere Ermittlungen im Zuge der 1998 durchgeführten Betriebsprüfung hervorgekommen. Das Finanzamt habe sich zur Begründung dieser Auffassung insbesondere auf die erstmals im Rahmen der Prüfung vorgelegte Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980 gestützt, aus welcher hervorgehe, dass für die Umsetzung des statuierten Unternehmensgegenstandes neben dem Stammkapital von S 500.000,-- ein weiterer Eigenkapitalbedarf in Höhe von S 5 Mio. bestanden habe. Der mit den stillen Einlagen bezweckte Eigenkapitalersatz sowie die mangelnde Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltung seien somit aus der Sicht der Behörde erst nach Erlassung der ursprünglichen Feststellungsbescheide hervorgekommen. Aus Gründen der Vollständigkeit sei darauf hingewiesen, dass den eingereichten Feststellungserklärungen Bilanzen der A.P. GmbH laut Aktenlage nicht beigegeben gewesen seien. Das Finanzamt habe somit zu Recht vom Vorliegen von für sie neuen Tatsachen ausgehen können und darauf gestützt die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren vornehmen können. Im vorliegenden Fall sei die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften einer atypisch stillen Gesellschaft beantragt worden, die aus einer GmbH und dieser nahe stehenden Personen gebildet werden sollte, wobei die Widmung der geleisteten Kapitaleinlage zur teilweisen Verlustabdeckung erkennbar gewesen sei. Zudem habe insoweit eine unklare Vertragslage bestanden, als im Nachtrag vom 14. Dezember 1988 ganz allgemein von einer Beteiligung der Stillen an den stillen Reserven und am Firmenwert die Rede gewesen sei, zum anderen jedoch Punkt römisch sieben. des ursprünglichen Vertrages vom 18. Dezember 1979 ausdrücklich unverändert aufrecht belassen worden sei. Dieser sehe im Gegensatz dazu für den Fall des Ausscheidens eines stillen Gesellschafters eine Beschränkung des Stillen lediglich auf die Auszahlung seines Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes seines Verrechnungskontos vor. Dies hätte für das Finanzamt Anlass geboten, weitere Ermittlungen hinsichtlich der wahren Intention der Vertragsparteien zu tätigen. Zudem wäre auf Grund des dargelegten Naheverhältnisses zu klären gewesen, ob die Kapitalzuwendung an die Gesellschaft ihre Wurzel in einer schuldrechtlichen Beziehung oder im Gesellschaftsverhältnis gehabt habe. Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung hätte nur angenommen werden dürfen, wenn festgestellt worden wäre, dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre. Dass das Finanzamt diese Ermittlungen nicht sogleich, sondern erst nachträglich im

Zuge der Betriebsprüfung getätigt habe, schade nicht. Der für die Annahme einer steuerlichen Mitunternehmerschaft schädliche Umstand, dass in wirtschaftlicher Betrachtung verdecktes Stammkapital vorliege, sei sohin erst durch weitere Ermittlungen im Zuge der 1998 durchgeführten Betriebsprüfung hervorgekommen. Das Finanzamt habe sich zur Begründung dieser Auffassung insbesondere auf die erstmals im Rahmen der Prüfung vorgelegte Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980 gestützt, aus welcher hervorgehe, dass für die Umsetzung des statuierten Unternehmensgegenstandes neben dem Stammkapital von S 500.000,-- ein weiterer Eigenkapitalbedarf in Höhe von S 5 Mio. bestanden habe. Der mit den stillen Einlagen bezweckte Eigenkapitalersatz sowie die mangelnde Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltung seien somit aus der Sicht der Behörde erst nach Erlassung der ursprünglichen Feststellungsbescheide hervorgekommen. Aus Gründen der Vollständigkeit sei darauf hingewiesen, dass den eingereichten Feststellungserklärungen Bilanzen der A.P. GmbH laut Aktenlage nicht beigegeben gewesen seien. Das Finanzamt habe somit zu Recht vom Vorliegen von für sie neuen Tatsachen ausgehen können und darauf gestützt die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren vornehmen können.

Zur Frage des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft (die angefochtenen Bescheide enthalten hiezu idente Ausführungen):

Das Zustandekommen einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern sei steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 10. Juli 1996, 94/15/0114, und vom 27. Mai 1998, 95/13/0171, sowie Hochedlinger/Fuchs, Stille Gesellschaft, 2007, Rz. 2/166).

Der Auffassung des Finanzamtes, den stillen Gesellschaftern sei schon im Zeitpunkt der Gründung der A.P. GmbH klar gewesen, dass bei einer Dotierung der GmbH lediglich mit dem gesetzlichen Mindestkapital der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Unternehmenszweck nicht zu verwirklichen gewesen sei, könne nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Nach der Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980 habe ein Kapitalbedarf von insgesamt S 21 Mio. bestanden. Zur Kapitalaufbringung sei neben aufzunehmenden Fremdmitteln in Höhe von S 16 Mio. Eigenkapital von rund S 5 Mio. veranschlagt gewesen. Die Richtigkeit der Auffassung, dass die stillen Einlagen de facto notwendiges Eigenkapital der GmbH ersetzen sollten, werde durch das Berufungsvorbringen bestätigt. In der Berufungseingabe werde unter Hinweis auf die während des Prüfungsverfahrens erstattete Stellungnahme vom 22. April 1999 ausgeführt, dass das vom Betriebsberater laut Rentabilitätsprüfung aufzubringende Eigenkapital auch als solches zu verstehen gewesen sei. Der im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Aktenvermerk bestätige diese Ansicht. Darin werde ausgeführt:

"Unter dem Kapitel Kapitalaufbringung dieser Studie ... wird

ein Eigenkapital mit ATS 5 Mio. ... dargestellt. Die stillen Einlagen waren eben das Eigenkapital. Die Betriebsprüfung schreibt zu Punkt 3 der Tz 31 als Beilage zum Wiederaufnahmebescheid und zu den Feststellungsbescheiden, dass die Mittelzuführung der sogenannten stillen Gesellschaft ausschließlich zum Zwecke der Dauerwidmung von unbedingt notwendigem Eigenkapital getätigt wurde. Das ist richtig und auch abgabenrechtlich überhaupt nicht störend."

In Übereinstimmung mit diesen Berufungsausführungen sei das Finanzamt völlig zu Recht davon ausgegangen, dass die in Form einer Einlage erfolgte Mittelzuführung durch die Stillen in Höhe von insgesamt S 5 Mio. in wirtschaftlicher Sicht einer Dauerwidmung von notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke der GmbH entsprochen habe. Unter diesen Umständen sei es auch nicht entscheidend, dass den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich Dispositionsfreiheit hinsichtlich der Kapitalbeschaffung gegeben sei. Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass die beiden stillen Gesellschafter der GmbH auf dem bloßen Umweg einer Einlage in eine gegründete stille Gesellschaft in Wahrheit das für die Erfüllung des vorgesehenen Unternehmenszweckes in wirtschaftlicher Sicht unbedingt erforderliche Eigenkapital zur Verfügung gestellt hätten. Die stillen Einlagen hätten daher objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg, Eigenkapital der A.P. GmbH zu ersetzen, und seien somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung an die GmbH getreten. Bei der Beurteilung, ob verdecktes Stammkapital vorliege, werde hiebei auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abgestellt.

Dem Finanzamt sei im Übrigen auch beizupflichten, wenn es darüber hinaus die Anerkennung einer steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft auch unter dem Aspekt der Fremdunüblichkeit versagt habe. Wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes seien an die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen besonders strenge Anforderungen zu stellen. Unter anderem sei erforderlich, dass diese zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Eine Nahebeziehung könne auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen; so etwa bei Verträgen

zwischen einer GmbH und stillen Gesellschaftern, welche gleichzeitig Gesellschafter der GmbH seien oder zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer. Die im Beschwerdefall beteiligten Personen stünden in einem derartigen Naheverhältnis. Der stille Gesellschafter Peter B. sei gleichzeitig Gründungsgesellschafter der A.P. GmbH. Felix G. sei ebenfalls Gründungsgesellschafter der A.P. GmbH und auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Felix G. GmbH, welche sich als stille Gesellschafterin an der A.P. GmbH beteiligt habe. Die genannten Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von einander nahe stehenden Personen seien jedenfalls zu beachten.

Das Finanzamt habe die Fremdunüblichkeit insbesondere damit begründet, dass ein fremder Dritter zum Zeitpunkt der Umwandlung der echten in eine unechte stille Gesellschaft am 14. Dezember 1988 nicht bereit gewesen wäre, einer derartigen Vereinbarung zuzustimmen, weil zu diesem Zeitpunkt die als stille Beteiligung bezeichneten Einlagen infolge permanenter Verlustzuweisungen bereits zur Gänze aufgezehrt bzw. sogar bereits negativlastig gewesen seien. Die in der Berufung dagegen ins Treffen geführten Argumente überzeugten nicht. Wenn der Vorteil für die A.P. GmbH in der weiteren "Mitarbeit" der stillen Gesellschafter begründet werde, sei dem zu entgegnen, dass den stillen Gesellschaftern eine Berechtigung zur Mitarbeit laut Gesellschaftsverträgen gar nicht zugestanden sei. Da sowohl Felix G. als auch Peter B. Gründungsgesellschafter der A.P. GmbH gewesen seien, hätten diese funktionell auch nur als solche für diese tätig werden können, nicht aber auf Grund der stillen Gesellschaftsverträge, welche Geschäftsführungsbefugnisse auf Seiten der Stillen nicht vorgesehen hätten.

Wenn das Interesse der Stillen damit begründet werde, dass diese eine Kündigung der Vertragsverhältnisse hintanzuhalten getrachtet hätten, weil ihnen im Falle der Kündigung eine Auffüllungsverpflichtung der negativen Kapitalkonten gedroht hätte, sei dieses Argument nicht stichhältig. Im Nachtrag vom 14. Dezember 1988 sei ausdrücklich festgehalten worden, dass der stille Gesellschafter auch in Zukunft keinerlei positive Erträge aus der Gesellschaft werde ziehen können. Unter diesen Voraussetzungen einer nicht vorhandenen Gewinnerwartung stehe es wohl außer Zweifel, dass ein gesellschaftsfremder Dritter nicht bereit gewesen wäre, sich erstmalig mit einer stillen Einlage an einer Gesellschaft zu beteiligen. Aber auch wenn - wie im Beschwerdefall - die Einlage bereits zuvor geleistet worden sei, überzeuge das Argument für die Umwandlung von echt auf unecht nicht: Wenn den Stillen am 14. Dezember 1988 klar gewesen sei, dass ihnen aus der stillen Beteiligung weiterhin nur Verluste drohten, müsste ihnen auch klar gewesen sein, dass sie ihre Auffüllungsverpflichtung letztendlich gar nicht umgehen werden können, bzw. dass diese vom Ausmaß her nur noch größer werden könne. Daher wäre ein Fremder in dieser Situation nur daran interessiert gewesen, ehebaldigst aus dieser stillen Beteiligung auszusteigen und damit seine per 14. Dezember 1988 auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung des Geschäftsherrn als sicher angenommene Auffüllungsverpflichtung der Höhe nach möglichst gering zu halten bzw. den bis dahin bereits eingetretenen finanziellen Nachteil in Grenzen zu halten.

Als Vorteil für die A.P. GmbH sei auch genannt worden, dass die stillen Gesellschafter weiterhin Verluste zu übernehmen hätten. Es liege daher nahe, dass primär - wenn nicht gar ausschließlich - steuerliche Gründe für den Abschluss der Vereinbarung vom 14. Dezember 1988 ausschlaggebend gewesen seien. Nach der Rechtsprechung sei aber eine Mitunternehmerschaft steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sich der Gesellschafter einer GmbH deshalb als atypisch Stiller beteilige, um Verluste der GmbH zu lukrieren.

Aber auch die zum Zeitpunkt der Mittelzuführung in den Jahren 1979 und 1981 getroffenen Vereinbarungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand. Auch wenn die A.P. GmbH damals unstrittig noch nicht überschuldet gewesen sei, so wäre auch zu diesem Zeitpunkt ein fremder Dritter wohl nicht bereit gewesen, der A.P. GmbH bei der gegebenen wirtschaftlichen Situation, welche ohne Zweifel die Erfüllung ihres Unternehmenszweckes allein mit dem gesetzlichen Stammkapital gar nicht ermöglicht hätte, Mittel in Höhe von insgesamt S 10 Mio. zur Verfügung zu stellen.

Dazu komme, dass die der intendierten Mitunternehmerschaft zu Grunde liegenden Verträge einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt nicht erkennen ließen. Der ursprüngliche stille Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 enthalte in Punkt VII. eine konkret ausformulierte Regelung, welche Ansprüche dem Stillen im Falle seines Ausscheidens zukommen sollten. Demnach habe der Stille Anspruch auf die Auszahlung seines Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes seines Verrechnungskontos. Im Nachtrag vom 14. Dezember 1988, mit welchem eine Umwandlung von der stillen in eine unechte stille Gesellschaft hätte erfolgen sollen, heiße es ganz allgemein, dass der stille Gesellschafter nunmehr auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sei, die Regelung des Punktes VII. bleibe jedoch ausdrücklich unverändert aufrecht. Diese sehe jedoch eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht vor. Es lägen daher einander widersprechende Vertragspunkte vor, was zur Folge habe, dass es an einem für die steuerliche Anerkennung von

Verträgen zwischen Angehörigen erforderlichen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt mangle. Dazu komme, dass die der intendierten Mitunternehmerschaft zu Grunde liegenden Verträge einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt nicht erkennen ließen. Der ursprüngliche stille Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 enthalte in Punkt römisch sieben. eine konkret ausformulierte Regelung, welche Ansprüche dem Stillen im Falle seines Ausscheidens zukommen sollten. Demnach habe der Stille Anspruch auf die Auszahlung seines Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes seines Verrechnungskontos. Im Nachtrag vom 14. Dezember 1988, mit welchem eine Umwandlung von der stillen in eine unechte stille Gesellschaft hätte erfolgen sollen, heiße es ganz allgemein, dass der stille Gesellschafter nunmehr auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sei, die Regelung des Punktes römisch sieben. bleibe jedoch ausdrücklich unverändert aufrecht. Diese sehe jedoch eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht vor. Es lägen daher einander widersprechende Vertragspunkte vor, was zur Folge habe, dass es an einem für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen erforderlichen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt mangle.

Schließlich sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, zu verweisen, welches eine der hier gegenständlichen Gesellschaft nahe stehende Mitunternehmerschaft zum Gegenstand gehabt habe. Mit Vertrag vom 29. Dezember 1988 hätten sich Felix G. und die Felix G. GmbH als atypisch stille Gesellschafter an der BGV GmbH beteiligen wollen. Felix G. sei alleiniger Gesellschafter sowie Geschäftsführer der beiden GmbH gewesen. Auch im dortigen Vertrag sei für den Fall des Ausscheidens der Stillen - nahezu wortgleich wie im hier gegenständlichen Sachverhalt - vereinbart gewesen, dass sie Anspruch auf Auszahlung des Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes des Verrechnungskontos hätten. Im selben Vertrag habe es jedoch in einem anderen Vertragspunkt geheißen, die Stillen seien auch an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn beteiligt. Der Verwaltungsgerichtshof sei zur Auffassung gelangt, dass sich die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Absichtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone erweise und eine Beteiligung nach Art einer Mitunternehmerschaft sohin nicht ernsthaft gewollt gewesen sei.

7. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges verbunden und nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung von Gegenschritten durch die belangte Behörde darüber erwogen:

a) Zur Frage des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft:

Die Beschwerdeführerin hat sich mit Vertrag vom 18. Dezember 1979 mit einem Kapital von S 3 Mio. (das 1981 auf S 5 Mio. aufgestockt wurde) an der A.P. GmbH als echte stille Gesellschafterin beteiligt. Diese Beteiligung war für sie bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1990 unkündbar. Mit Vertrag vom 14. Dezember 1988 wurde die Beteiligung in eine atypisch stille Beteiligung umgeändert. In der Folge fanden für die Mitunternehmerschaft zunächst Feststellungsverfahren statt.

Eine unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist. Es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. Dezember 2004, 2004/15/0126, und vom 24. Juni 2010, 2007/15/0063). Eine unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist. Es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 22. Dezember 2004, 2004/15/0126, und vom 24. Juni 2010, 2007/15/0063).

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1986, 83/13/0109, 0139, vom 10. Juli 1996, 94/15/0114, vom 25. Juni 1997, 94/15/0118, vom 2. Februar 2000, 97/13/0199, und vom 23. März 2000, 97/15/0201). Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (vergleiche, etwa die hG. Erkenntnisse vom 19. März 1986, 83/13/0109, 0139, vom 10. Juli 1996, 94/15/0114, vom 25. Juni 1997, 94/15/0118, vom 2. Februar 2000, 97/13/0199, und vom 23. März 2000, 97/15/0201).

Die belangte Behörde hat die behauptete Änderung der Vereinbarung über die stille Gesellschaft, auf Grund derer eine "unechte" stille Gesellschaft habe entstehen sollen, u.a. unter Berücksichtigung dieser sogenannten Angehörigenjudikatur nicht anerkannt und sich nach Übernahme der Feststellungen im Betriebsprüfungsverfahren mit den dagegen erhobenen einzelnen Berufungseinwänden eingehend auseinander gesetzt. In den Beschwerden wird diesen Ausführungen entgegen gesetzt, der stille Gesellschafter sei durch die Vertragsänderung am 14. Dezember 1988 besser gestellt worden als vorher, dies umso mehr, als die ursprüngliche Kapitaleinlage bereits durch Verlustzuweisungen aufgezehrt war. Der stille Gesellschafter habe durch die Vertragsänderung nur gewinnen können.

Mit diesem Vorbringen wird keine Fremdüblichkeit dieser Vertragsgestaltung dargetan, sondern vielmehr die bereits vom Finanzamt dargestellte Fremdunüblichkeit dieser Vertragsgestaltung bestätigt. Der Prüfer hat darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin auf eine Kündigung ihrer stillen Beteiligung bis zu Beginn des Wirtschaftsjahres 1990 verzichtet habe. Ein Grund für die A.P. GmbH, dieses typisch stille Gesellschaftsverhältnis zu verändern, wird in der Beschwerde nicht mehr behauptet. Die Beschwerde verweist ausschließlich wiederholt auf die Vorteile des stillen Gesellschafters durch die Umänderung der bestehenden Vereinbarungen mit Vertrag per 14. Dezember 1988. Gibt es aber keinen sachlichen Grund für die A.P. GmbH, den Vertrag über die stille Gesellschaft abzuändern, dann kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie davon ausgeht, dass die A.P. GmbH dieser Vertragsänderung nur deswegen zugestimmt habe, weil die stillen Gesellschafter zu ihr in einem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis stehen. Eine solche Besserstellung wäre gesellschaftsfremden Beteiligten nicht eingeräumt worden. Darin liegt der Grund für die zutreffende Annahme der Fremdunüblichkeit durch die belangte Behörde. Ihr Ausspruch über die Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Zeiträume 1993 bis 1997 und 1999 bis 2001 ist daher nicht rechtswidrig.

b) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1993 bis 1997:

Die belangte Behörde hat durch die Übernahme der Feststellungen im Prüfungsverfahren die Fremdunüblichkeit des Vertrages vom 14. Dezember 1988 u.a. darauf gestützt, dass zu diesem Zeitpunkt die Vermögenseinlage der Beschwerdeführerin als stille Gesellschafterin zur Gänze aufgebraucht und verloren und darüber hinaus "negativlastig" gewesen sei. Auch die belangte Behörde hat diese Umstände - wie bereits das Finanzamt - als neu hervorgekommene Tatsachen bewertet. Dass diese Umstände dem Finanzamt bereits im Zuge der wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen wären, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Da aber eben diese Umstände zu einer anderen rechtlichen Beurteilung als in den wiederaufzunehmenden Verfahren führten, ist die belangte Behörde zutreffend von einem Neuhervorkommen von Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO ausgegangen. Sihin erweist sich die Beschwerde auch hinsichtlich der verfüigten Wiederaufnahme als unbegründet. Die belangte Behörde hat durch die Übernahme der Feststellungen im Prüfungsverfahren die Fremdunüblichkeit des Vertrages vom 14. Dezember 1988 u.a. darauf gestützt, dass zu diesem Zeitpunkt die Vermögenseinlage der Beschwerdeführerin als stille Gesellschafterin zur Gänze aufgebraucht und verloren und darüber hinaus "negativlastig" gewesen sei. Auch die belangte Behörde hat diese Umstände - wie bereits das Finanzamt - als neu hervorgekommene Tatsachen bewertet. Dass diese Umstände dem Finanzamt bereits im Zuge der wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen wären, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Da aber eben diese Umstände zu einer anderen rechtlichen Beurteilung als in den wiederaufzunehmenden Verfahren führten, ist die belangte Behörde zutreffend von einem Neuhervorkommen von Tatsachen im Sinne des Paragraph 303, Absatz 4, BAO ausgegangen. Sihin erweist sich die Beschwerde auch hinsichtlich der verfüigten Wiederaufnahme als unbegründet.

Die Beschwerden waren daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerden waren daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die

Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG i. römisch fünf.m. der Verordnung
Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 14. Oktober 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2008150324.X00

Im RIS seit

23.11.2010

Zuletzt aktualisiert am

07.11.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at