

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Freilinger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PROCURA Steuerberatung GmbH, Zollergasse 2 Tür 38, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 12. März 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 12. Februar 2015 betreffend Einkommensteuer 2011, 2012 und 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz als Bf. bezeichnet) bezog in den Jahren 2011, 2012 und 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus selbständiger Arbeit.

Darüber hinaus war er an der Schifffahrtsgesellschaft S GmbH & Co KG mit Sitz in H, Deutschland, als Kommanditist beteiligt.

Der Bf. machte in der am 7.2.2013 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für 2011 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 35.415,64 geltend.

Im **vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 2011** vom 11.9.2013 stellte das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0,00 € fest.

Am 28.10.2014 reichte der Bf. erneut eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 ein und begründete die Neueinreichung damit, dass der Feststellungsbescheid der ausländischen Beteiligung erlassen worden sei. Da der Verlust nun feststehe und die Umrechnung nach

österreichischem Steuerrecht vorgenommen worden sei, könne der Verlust im Rahmen der Steuererklärung berücksichtigt werden. Er legte eine Kopie des Feststellungsbescheides des Finanzamtes Bremen vor und machte nach Überleitung des deutschen steuerlichen Ergebnisses in Höhe von -29.930,86 € einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 34.275,23 € geltend.

In der am 4.4.2014 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für 2012 erklärte der Bf., dass die Beteiligung an der S GmbH & Co KG nicht mehr vorhanden sei.

Im **vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 2012** vom 7.4.2014 wurden keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt.

In der am 12.1.2015 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für 2013 erklärte der Bf., dass die Beteiligung an der S GmbH & Co KG nicht mehr vorhanden sei.

Auf Vorhalt des Finanzamtes vom 3.12.2014 legte der Bf. in Beantwortung dieses Vorhaltes am 26.1.2015 den Gesellschaftsvertrag der Fa. W GmbH & Co KG (nunmehr S GmbH & Co KG), den Treuhand- und Verwaltungsvertrag mit T AG und die Vertragsreederverträge mit der L GmbH & Co und der M GmbH & Co KG vor.

Der Gesellschaftsvertrag lautet auszugsweise:

§ 2 Gegenstand des Unternehmens

Gegenstand des Unternehmens ist der Erwerb des bei der N. Werft in Bau befindlichen Seeschiffes „MT“ und der Betrieb dieses Schiffes sowie alle damit im Zusammenhang stehenden Geschäfte eines Seeschiffsunternehmens.

§ 5 Rechtsstellung der Gesellschafter und Treugeber

(1) Die Kommanditisten und deren Treugeber nehmen an der Geschäftsführung nicht teil. Ihre Rechte und Pflichten ergeben sich aus diesem Gesellschaftsvertrag in Verbindung mit den gesetzlichen Bestimmungen. Die Widerspruchs- und Zustimmungsrechte gem. § 164 HGB stehen Kommanditisten und Treugebern zu, soweit diese Rechte nicht bereits durch den Beirat oder die Gesellschafterversammlung im Rahmen von Beschlussfassungen ausgeübt werden. Kontrollrechte aus § 166 HGB können Kommanditisten und auch Treugeber – auf eigene Kosten - nur durch einen Wirtschaftsprüfer wahrnehmen lassen. Der Prüfungstermin und der Prüfungsgegenstand ist der GmbH rechtzeitig schriftlich und spezifiziert anzukündigen.

(2) Der Treuhänder erwirbt, hält und verwaltet seine Kommanditeinlage bis auf die ihm selbst wirtschaftlich zurechenbare Kommanditeinlage von EUR 5.000 treuhänderisch für die Treugeber, mit denen er einheitliche Treuhand- und Verwaltungsverträge abschließt. Der Treuhänder übt insoweit seine Gesellschafterrechte im Interesse der Treugeber aus und befolgt deren Weisungen.

(3) Die GmbH unterrichtet die Gesellschafter und den Beirat über die Entwicklung der Geschäfte...

(4) Zusammen mit der Ladung zur ordentlichen Gesellschafterversammlung erhalten die Gesellschafter und der Beirat den mit einem Bestätigungsvermerk eines Wirtschaftsprüfers versehenen Jahresabschluss.

§ 9 Aufgaben und Organisation des Beirates

(1) Der Beirat hat die Geschäftsführung der GmbH zu überwachen und bei allen wichtigen Angelegenheiten zu beraten. Er nimmt die ihm in diesem Vertrag übertragenen Aufgaben wahr, insbesondere sein Recht auf Zustimmung zu den außergewöhnlichen Geschäften

(4) Der Treuhänder und die Geschäftsführer sind berechtigt, an Beiratssitzungen teilzunehmen... Ihnen ist Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben...

§ 10 Gesellschafterversammlung

(1) Die ordentliche Gesellschafterversammlung findet jährlich spätestens bis zum 30. September eines Jahres statt. Ist auf der Gesellschafterversammlung kein Beirat zu wählen, kann sie im schriftlichen Verfahren abgehalten werden.

(5) Jeder Treugeber ist berechtigt, an den Gesellschafterversammlungen persönlich teilzunehmen. Die Gesellschafter/ Treugeber können sich in Gesellschafterversammlungen und Beschlussfassungen nur durch einen anderen Gesellschafter, einen Ehegatten, einen Elternteil, ein volljähriges Kind, einen Testamentsvollstrecker, seinen ständigen Generalbevollmächtigten, einen anderen Treugeber oder einen Vertriebspartner der Gesellschaft/ L GmbH & Co vertreten lassen. Die Vertretung durch andere Personen bedarf der Zustimmung der GmbH.

§ 14 Ergebnisverteilung und Entnahmen

(2) Kommanditisten, die ihre Kommanditeinlage zzgl. Agio bis zum 31.7.2006 auf das in der Beitrittserklärung genannte Konto eingezahlt haben, erhalten aus dem Ergebnis des Geschäftsjahres, in dem mindestens ein Gewinn im nachgenannten Umfang für sämtliche dieser Kommanditisten erzielt wird, einen Gewinn-Vorab in Höhe von 1 % ihre nominellen Kommanditeinlage... Der Gewinn oder Verlust, der nach Abzug sämtlicher Auslagen, der Vergütungen gem. Abs. 1 sowie des Gewinn-Vorab ... wird an die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kommanditeinlagen verteilt.

§ 18 Auseinandersetzung mit ausscheidenden Gesellschaftern (Abfindungsguthaben)

(1) In jedem Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, ohne dass sein Geschäftsanteil auf einen Rechtsnachfolger übergeht, erhält er ein Abfindungsguthaben. Dieses bemisst sich nach seinem Anteil am Vermögen der Gesellschaft auf Grundlage der für den Zeitpunkt seines Ausscheidens zu errichtenden Auseinandersetzungsbilanz. In dieser Auseinandersetzungsbilanz ist der Buchwert des Schiffes durch seinen Verkehrswert abzüglich üblicher Verkaufsprovisionen sowie abzüglich einer Pauschalvergütung von 3% zu ersetzen. Ein Firmenwert der Gesellschaft sowie Gewinne aus schwebenden Geschäften außer bleiben außer Ansatz....

§ 19 Liquidation und Liquidationserlös

(1) Im Falle der Auflösung der Gesellschaft ist die persönlich haftende Gesellschafterin als Liquidatorin berufen, sofern die Gesellschafter nicht anderes beschließen....

(2) § 13 Abs. (1), (2) und (4) finden auf die Liquidationseröffnungsbilanz sinngemäß Anwendung. Das Liquidationsergebnis wird gemäß § 14 ermittelt und verteilt.

(5) Wenn und soweit der Liquidationserlös die Ansprüche der Berechtigten nicht abdeckt, gilt der fehlende Betrag hiermit als erlassen.

Mit dem nunmehr angefochtenen **Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 12. Februar 2015** wurde der vorläufige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 11.9.2013 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

In der gesonderten zugestellten Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

„Aus dem übermittelten „Reeder-Zertifikat“ Nr. 277 geht hervor, dass der Bf. an der W GmbH & Co KG (nunmehr S GmbH & Co KG) beteiligt ist. Laut dem ebenfalls übermittelten Treuhandvertrag wurde diese Beteiligung treuhändig erworben (Treugeber: T AG).

Dem Gesellschaftsvertrag kann entnommen werden, dass die Kommanditisten und deren Treugeber an der Geschäftsführung nicht teilnehmen (§ 5 Abs.1), dass Widerspruchs- und Zustimmungsrechte gem. § 164 deutsches HGB den Kommanditisten und Treugebern soweit zustehen, als diese Rechte nicht bereits durch den Beirat oder die Gesellschafterversammlung ausgeübt werden (§ 5 Abs.1), dass Kontrollrechte aus § 166 deutsches HGB Kommanditisten und Treugeber nur durch einen Wirtschaftsprüfer wahrnehmen lassen können (§ 5 Abs.1), dass die Gesellschafter und der Beirat über die Entwicklung der Geschäfte unterrichtet werden (§ 5 Abs.3), dass die Gesellschafter und der Beirat zur ordentlichen Gesellschafterversammlung geladen werden und einen Jahresabschluss erhalten (§ 5 Abs.4), dass der Beirat die Geschäftsführung zu überwachen und bei allen wichtigen Angelegenheiten zu beraten hat und die ihm übertragenen Rechte insbesondere sein Recht auf Zustimmung zu den außergewöhnlichen Geschäften wahrnimmt (§ 9 Abs. 1), dass der Treuhänder berechtigt ist, an Beiratssitzungen teilzunehmen und Stellungnahmen abzugeben (§ 9 Abs. 4), dass jeder Treugeber berechtigt ist, an den Gesellschafterversammlungen persönlich teilzunehmen (§ 10 Abs. 5), dass der Gewinn oder Verlust nach Abzug von Auslagen, Vergütungen und Gewinn vorab an die Gesellschafter im Verhältnis ihre Kommanditeinlage verteilt wird (§ 14 Abs. 2), dass der Gesellschafter in jedem Fall seines Ausscheidens ein Abfindungsguthaben erhält (§ 18 Abs. 1), dass sich dieses nach seinem Anteil am Vermögen auf Grundlage einer Auseinandersetzungsbilanz bemisst (§ 18 Abs. 1), dass in der Auseinandersetzungsbilanz der Verkehrswert anzusetzen ist (§ 18 Abs. 1), dass darin jedoch der Firmenwert außer Ansatz bleibt (§ 18 Abs. 1), dass im Fall der Auflösung der Gesellschaft das Liquidationsergebnis gemäß § 14 ermittelt wird (§ 19 Abs. 2), dass die Bestimmungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 13 Abs. 1, 2 und 4) im Liquidationsfall sinngemäß Anwendung finden.

Die Bereederung des Schiffes wurde durch 2 Verträge geregelt (technische Bereederung inkl. Operating und Crewing durch M GmbH & Co KG; kaufmännische Bereederung durch L GmbH & Co KG).

Ob eine ausländische Gesellschaft aus österreichischer Sicht als Mitunternehmerschaft zu behandeln ist, richtet sich nicht nach der steuerlichen Behandlung im Sitzstaat, sondern nach der Vergleichbarkeit mit einer Personengesellschaft nach österreichischem Recht (Doralt, Einkommensteuer, § 23 Tz 243).

Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten

Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, das sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. In Betracht kommt die Wahrnehmung von Stimmrechten sowie von Widerspruchs- und Kontrollrechten. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt in der gesellschaftsrechtlichen oder wirtschaftlich vergleichbaren Teilnahme Mehrerer am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens zum Ausdruck. Dazu gehört die Haftung für Gesellschaftsschulden, die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und zumindest für den Fall der Auflösung der Gesellschaft auch die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert (vgl. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 28.06.2012, 2009/15/0106; Jakom, Einkommensteuergesetz, 6.Auflage, § 23 Rz. 127ff; Doralt, Einkommensteuergesetz § 23 Rz. 214 ff).

In § 18 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages wird bestimmt, dass im Abfindungsguthaben der Firmenwert nicht enthalten ist. Eine Abfindung des Firmenwertes wird daher ausdrücklich ausgeschlossen. Auch in § 19 des Gesellschaftsvertrages wird im Liquidationsfall nicht auf eine Abgeltung des Firmenwertes Bezug genommen.

Da eine Beteiligung am Firmenwert nicht vorliegt, liegt keine einer österreichischen steuerlichen Mitunternehmerschaft vergleichbare Beteiligung vor.

Liegt aber keine einer österreichischen steuerlichen Mitunternehmerschaft vergleichbare ausländische Beteiligung vor, ist die Bestimmung des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988, wonach im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen sind, nicht anwendbar. In Österreich unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, die ihre Beteiligung im Privatvermögen halten, haben diese gemäß § 27 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern.

Aufgrund des wirtschaftlichen Gehalts des Vertrages und des daraus folgenden Umstandes, dass keine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist davon auszugehen, dass eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters vorliegt (so auch UFS 10.08.2006, RV/4644-W/02).

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2011 anzuwendenden Fassung sind Gewinnanteile aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit diese nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind, und sind Verlustanteile aus solchen Beteiligungen nicht zu berücksichtigen.

Mit **Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 12. Februar 2015** wurde der vorläufige Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 7.4.2014 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

In der gesonderten zugestellten Bescheidbegründung wurde der Inhalt der Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides für 2011 vom 12. Februar 2015 wiederholt.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 12. Februar 2015** stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0,00 € fest.

In der gesonderten zugestellten Bescheidbegründung wurde der Inhalt der Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides für 2011 vom 12. Februar 2015 wiederholt.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide vom 12. Februar 2015 für die Jahre 2011, 2012 und 2013 erhob der Bf. durch seinen Vertreter fristgerecht **Beschwerde**.

Er beantragte die Anerkennung der Verlusttangente 2011 aus der Beteiligung an der S GmbH & Co KG in Höhe von 34.275,23 €, die Zurücknahme der Endgültigkeitserklärung des Einkommensteuerbescheides 2012 sowie die Erklärung des Einkommensteuerbescheides 2013 als gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid.

Zur **Begründung** führte er aus, dass die Finanzverwaltung einen zu kleinen Teilaspekt betrachte und zur irrigen Auffassung gelange, dass der Firmenwert nie zum Ansatz komme und daher keine Mitunternehmerschaft vorliege. Bei Betrachtung des Gesellschaftsvertrages sei zwischen den folgenden Ausstiegs- bzw. Verkaufsszenarien zu unterscheiden:

Verkauf des Kommanditanteiles durch einen Kommanditisten:

In diesem Fall sehe der Gesellschaftsvertrag vor, dass sowohl die stillen Reserven als auch der Firmenwert bezahlt würden. Es lägen weder für die stillen Reserven noch für den Firmenwert Restriktionen vor. Der Verkäufer eines Kommanditanteiles würde im Verkaufspreis sämtliche stille Reserven und den Firmenwert abgegolten erhalten.

Verkauf der Kommanditanteile durch sämtliche Kommanditisten:

Im Falle des Verkaufs der Kommanditanteile durch sämtliche Kommanditisten gelte das Gleiche. Der Gesellschaftsvertrag erhalte keinerlei Restriktionen im Hinblick auf die stillen Reserven und den Firmenwert.

Liquidation der Gesellschaft:

Auch im Falle der Liquidation der Gesellschaft enthalte der Gesellschaftsvertrag keinerlei Restriktionen. Der Liquidationserlös enthalte stille Reserven und Firmenwert, welcher an die Kommanditisten ausbezahlt werden würde. In § 19 Abs. 5 des Gesellschaftsvertrages werde ausgeführt, dass die Ansprüche der Berechtigten als erlassen gelten, insofern der Liquidationserlös die Ansprüche der Berechtigten nicht abdeckt. Durch diese Bestimmung sei nach Ansicht des Vertreters das Unternehmerrisiko ausreichend gewährleistet.

Einzelausstieg ohne Verkauf des Kommanditanteils (Auseinandersetzung mit ausscheidenden Gesellschaftern) ohne Übergehen des Geschäftsanteiles auf einen Rechtsnachfolger:

Nur im Fall des Ausscheidens eines Kommanditisten ohne Übergehen seines Geschäftsanteiles auf einen Rechtsnachfolger sei im Gesellschaftsvertrag (§ 18 Abs. 1) ein Ausschluss vom Firmenwert, nicht aber auch ein Ausschluss von den stillen Reserven vorgesehen.

Nach Doralt, EStG, § 23, Rz 233 liege eine Mitunternehmerschaft auch dann vor, wenn die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert nur für den Fall der Unternehmensveräußerung bzw. -aufgabe vorgesehen sei. Im vorliegenden Fall liege jedoch, mangels anderslautender Regelung auch bei Veräußerung des Geschäftsanteiles (alleine oder gemeinsam mit den anderen Kommanditisten) eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert vor.

Die Einstufung der Beteiligung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen würde weiters einen Qualifikationskonflikt i.S.d. DBA darstellen, da in Deutschland jedenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen. Gemäß Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland wären die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Deutschland zu versteuern. Dadurch würde im Falle positiver Einkünfte eine Doppelbesteuerung entstehen, welche eine unilaterale Maßnahme gemäß § 48 BAO des Bundesministers für Finanzen erforderlich machen würde.

Letztendlich stelle sich die Frage, ob im vorliegenden Fall überhaupt ein Firmenwert entstehen könne, da im Vermögen der gegenständlichen Gesellschaft insbesondere ein Schiff ohne wesentliche andere Vermögensgegenstände bzw. Synergieeffekte vorhanden sei. Der Buchwert inklusive der stillen Reserven des Schiffes bilde den weitaus überwiegenden Anteil des Wertes der Gesellschaft ab. Sodass die Frage, ob ein Firmenwert abgegolten werde, eher eine theoretische als eine praktische sei und daher jedenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen.

Der Einkommensteuerbescheid 2011 sei daher zu berichtigen und die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 als vorläufig zu bezeichnen. Die Ungewissheit gem. § 200 BAO sei noch nicht weggefallen, da einerseits die Annahme der Finanzverwaltung, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen vorlägen, unrichtig sei und andererseits die Höhe der Verluste der Jahre 2012 und 2013 seitens der KG-Beteiligung noch nicht bekannt sei. Im Rahmen der Beschwerde könne die Endgültigerklärung eines Bescheides mit Bescheidbeschwerde angefochten werden. Anzumerken sei, dass die gesondert übermittelten Bescheidbegründungen der Jahre 2012 und 2013 nicht darauf eingingen, warum die Bescheide endgültig ergangen seien, das Ermessen des Finanzamtes sei daher nicht ordnungsgemäß dargestellt.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 8. April 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

In der gesonderten zugestellten Begründung wurde ausgeführt:

Ob bei Verkauf eines Kommanditanteiles an einen Dritten (auch wenn dies alle Kommanditisten tun) ein Firmenwert mit abgegolten wird oder nicht, kann zur Klärung der Frage der Unternehmerstellung nichts beitragen, da dies keine Frage ist, die in einem Gesellschaftsvertrag geregelt ist, sondern eine Frage der Vereinbarung zwischen Verkäufer und Käufer. Der Inhalt allfälliger zukünftiger Verkaufsvereinbarungen berührt die inhaltliche Ausgestaltung der Gesellschafterrechte – und auch die Frage der Firmenwertbeteiligung – nicht.

Dass für den Fall der Liquidation eine Beteiligung am Firmenwert bestehen würde, kann dem Gesellschaftsvertrag nicht entnommen werden. Eine derartige Firmenwertbeteiligung ist im Liquidationsfall im Gesellschaftsvertrag nicht vorgesehen. § 19 Abs. 5 des Gesellschaftsvertrages regelt lediglich die Frage, was zu geschehen hat, wenn die Ansprüche im Liquidationsfall nicht erfüllt werden. Wie sich diese Ansprüche zusammensetzen, ist nicht angeführt. Der VwGH verlangt hinsichtlich der Firmenwertbeteiligung im Liquidationsfall eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag, dass der Gesellschafter am Firmenwert jedenfalls für den Fall der Auflösung der Gesellschaft beteiligt ist (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126; VwGH 28.06.2012,

2009/15/0106). Eine derartige Vereinbarung fehlt im Gesellschaftsvertrag. Eine Beteiligung am Firmenwert ist daher nicht vereinbart und im Fall des Ausscheidens auch dezidiert ausgeschlossen.

Auch bei einer Schifffahrtsgesellschaft wird sich im Lauf der Zeit ein Netzwerk von Geschäftsbeziehungen zu Lieferanten und Kunden entwickeln, ein Kundenstock entstehen bzw. weiter ausgebaut werden, sich ein Erfahrungswissen der Belegschaft entwickeln, innerbetriebliche Abläufe optimiert werden, also ein originärer Firmenwert entstehen, deren Abgeltung gesellschaftsvertraglich nicht vorgesehen ist.

Die Endgültigkeitserklärung gemäß § 200 BAO Abs. 2 stellt keine Ermessensentscheidung dar („...ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen..“).

In der Erklärung 2012 wurde die Beteiligung überhaupt nicht erklärt.

Der Bescheid 2013 vom 12.02.2015 ist nicht vorläufig ergangen und es besteht dazu auch kein Grund.

Mit Eingabe vom 30. April 2015 beantragte der Bf. durch seinen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO.

Der Vertreter wiederholte im Wesentlichen das bisherige Beschwerdevorbringen und führte ergänzend aus, dass den Ausführungen der Finanzverwaltung in der Bescheidbegründung zu den Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 nicht gefolgt werden könne, da im Fall der Liquidation der Gesellschaft jedenfalls auch ein anteiliger Firmenwert aus dem Liquidationserlös abgedeckt werden würde.

Weiters beantragte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 BAO vor dem Einzelrichter.

Mit **Vorlagebericht** vom 11. August 2015 legte das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Abgabenbehörde verwies auf die Begründung der Bescheide vom 12. Februar 2015 und auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 8. April 2015.

Ergänzend wurde ausgeführt:

Wenn eine Mitunternehmerschaft vorliegen sollte, wird auf § 2 Abs. 2a EStG 1988 hingewiesen, wonach negative Einkünfte aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist, weder ausgleichs- noch vortragsfähig sind. Gegenstand des Unternehmens ist gemäß § 2 des Gesellschaftsvertrages der Erwerb und der Betrieb des Schiffes "MT". Vorgelegt wurden zwei Vertragsreederverträge. Im kaufmännischen Reedervertrag mit der L GmbH & Co KG nimmt der Vertragsreeder alle Geschäfts- und Rechtshandlungen vor, die der kaufmännische Geschäftsbetrieb einer Reederei gewöhnlich mit sich bringt und erfordert (Einsatz und Beschäftigung des Schiffes, Versicherung, Interessenswahrnehmung). Im technischen Reedervertrag mit der M GmbH & Co KG nimmt der Vertragsreeder alle Geschäfts- und Rechtshandlungen vor, die der technische

Geschäftsbetrieb einer Reederei gewöhnlich mit sich bringt und erfordert (Erhaltung des Schiffes, Instandhaltung aller Ausrüstungsgegenstände, Versorgung des Schiffes, Aufrechterhaltung aller Schiffspapiere, Durchführung der Frachtverträge, Schadensabwicklung).

Der Betrieb des Schiffes, wobei sich die Gesellschaft Dritter (Vertragsreeder) bedient, die für die S GmbH & Co KG handeln, geht jedenfalls über eine Vermögensverwaltung hinaus.

Mit Eingabe vom 12. November 2020 nahm der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt ist im Wesentlichen unstrittig und ergibt sich aus dem oben dargestellten Verfahrensgang.

2. Beweiswürdigung

Strittig ist, ob es sich bei der Beteiligung an der Schifffahrtsgesellschaft S GmbH & Co KG um eine mitunternehmerische Beteiligung handelt und damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen oder um eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen.

Nach Auffassung der Parteien kommt es dabei (entsprechend) der herrschenden Lehre und der Judikatur im Wesentlichen auf die Frage an, ob der Bf. auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert beteiligt ist. Maßgeblich für die Beurteilung dieser Frage ist im Wesentlichen der Gesellschaftsvertrag. Die Beurteilung des Gesellschaftsvertrages nach diesen Kriterien ist aber keine Frage der Beweiswürdigung, sondern eine Frage der rechtlichen Beurteilung, auf die hiermit verwiesen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß [§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988) ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

[§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) in der für das Veranlagungsjahr 2011 geltenden Fassung des BGBl. I 2009/52 lautet:

Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu

berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.
2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.
3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Nach [§ 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) in der für das Veranlagungsjahr 2011 geltenden Fassung des BGBl. I 2006/100 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind. Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Aufgrund der Bestimmung des § 21 Abs. 1 BAO ist es durchaus zulässig, dass die Abgabenbehörde die Beteiligung als Kommanditist an einer deutschen GmbH & Co KG als eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters beurteilt und die aus dieser Beteiligung

entstehenden positiven oder negativen Einkünfte den österreichischen Einkünften aus Kapitalvermögen zurechnet.

Die Abgabenbehörde beurteilt den Gesellschaftsvertrag, welcher zwischen der W GmbH & Co KG und dem Bf. abgeschlossen wurde, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Vertrag, mit welchem eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters abgeschlossen wurde.

Wesentliches Argument für diese Beurteilung ist die mangelnde Beteiligung am Firmenwert (§ 18 Gesellschaftsvertrag).

Zu den vom Vertreter des Bf. gegen die Auffassung der Abgabenbehörde vorgebrachten Einwendungen ist auszuführen:

Zum Verkauf eines Kommanditanteiles durch einen Kommanditisten:

Wie in der Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt wird, kommt es bei der Frage, ob eine Kommanditbeteiligung oder eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters vorliegt, nicht darauf an, wie der Verkauf eines Kommanditanteiles an einen Dritten erfolgt, sondern ausschließlich auf das Vertragsverhältnis zwischen Komplementär und Kommanditisten. Sind die Kommanditisten von den stillen Reserven und vom Firmenwert ausgeschlossen, so liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine mitunternehmerische Beteiligung, sondern eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters vor.

Für die Rechtsauffassung der Abgabenbehörde spricht jedenfalls § 18 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages, wo ausdrücklich bestimmt wird, dass im Abfindungsguthaben der Firmenwert nicht enthalten ist.

Darüber hinaus ist fraglich, ob und zu welchen Preisen (mit oder ohne Berechnung des Firmenwertes) solche Verkäufe zwischen Kommanditisten tatsächlich stattgefunden haben. Der tatsächliche Kauf und Verkauf zwischen Kommanditisten unter Berücksichtigung des Firmenwertes wurde weder behauptet noch bewiesen.

Gleiches gilt auch für den Fall des Verkaufs der Kommanditanteile durch sämtliche Kommanditisten.

Zur Liquidation der Gesellschaft verweist der Vertreter auf § 19 Abs. 5 des Gesellschaftsvertrages, wonach die Ansprüche der Berechtigten als erlassen gelten, insofern der Liquidationserlös die Ansprüche der Berechtigten nicht abdeckt. Er meint, dass durch diese Bestimmung das Unternehmerrisiko ausreichend gewährleistet sei.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lässt sich aber aus dieser Vertragsbestimmung eher auf das Gegenteil schließen. Wenn die Kapitalkonten der Berechtigten (Kommanditisten) zur Deckung eines allfälligen Liquidationsverlustes nicht ausreichen und der fehlende Betrag als erlassen gilt, spricht dies nicht für, sondern gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos in Form der Beschränkung des Verlustrisikos auf die geleistete Einlage. Diese Beschränkung des Unternehmerrisikos ist zwar ein wesentliches Merkmal einer Kommanditgesellschaft, die

Kommanditgesellschaft unterscheidet sich in diesem Merkmal aber nicht von einer stillen Gesellschaft.

Der Vertreter stellt in der Beschwerde selbst die Frage, ob im vorliegenden Fall überhaupt ein Firmenwert entstehen könne, da im Vermögen der gegenständlichen Gesellschaft insbesondere ein Schiff ohne wesentliche andere Vermögensgegenstände bzw. Synergieeffekte vorhanden sei. Der Buchwert inklusive der stillen Reserven des Schiffes bilde den weitaus überwiegenden Anteil des Wertes der Gesellschaft ab.

Kann kein Firmenwert entstehen, weil die operativen Geschäfte (Vertragsreederei mit Unternehmerrisiko) nicht von der Schifffahrtsgesellschaft S GmbH & Co KG, sondern von der L GmbH & Co und der M GmbH & Co KG durchgeführt werden und besteht deshalb der Wert der Gesellschaft lediglich im Buchwert inklusive der stillen Reserven des Schiffes, so ist dies ein weiterer Hinweis dafür, dass keine mitunternehmerische Beteiligung, sondern eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters vorliegt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes spricht neben den bereits angeführten Gründen auch das Gesamtbild der Vertragsgestaltung gegen das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft: Obwohl (nach den Ausführungen des Vertreters) kein Firmenwert entstehen könne, weil der Wert der Gesellschaft lediglich im Buchwert inklusive der stillen Reserven des Schiffes bestehe, sind die Rechte der Berechtigten (Kommanditisten) durch die Einschaltung von Treuhändern und Beirat so stark eingeschränkt, dass sie selbst hinter den Rechten der Aktionäre von Aktiengesellschaften zurückbleiben.

Dies zeigt sich beispielsweise im Gesellschaftsvertrag betreffend die Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen (§ 10). Diese ist nur persönlich oder durch ausgewählte Vertreter möglich. Die Vertretung durch andere Personen bedarf der Zustimmung des Komplementärs. Bei den Hauptversammlungen der Aktiengesellschaften ist es hingegen selbstverständlich, dass sich jeder Aktionär durch jeden bevollmächtigten Vertreter ohne Zustimmung der Gesellschaft vertreten lassen kann.

Das aufgezeigte Gesamtbild der Vertragsgestaltung zeigt, dass die Kommanditisten von der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko (abgesehen vom Verlust ihrer Einlage) durch die Bereederung mit eigenen Reedereigesellschaften, vor allem aber durch die starken Rechte der Treuhänder und des Beirates faktisch ausgeschlossen sind.

Zum Einwand, dass die Einstufung der Beteiligung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zu einem Qualifikationskonflikt i.S.d. DBA führen würde, ist auszuführen:

Die Behauptung, die strittigen Einkünfte würden in Deutschland jedenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, ist keineswegs unumstößlich. Auch die deutsche Finanzverwaltung könnte (bei einer der österreichischen vergleichbaren Rechtslage) - allenfalls in einem wieder aufgenommen Verfahren – zum Schluss kommen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Mitunternehmerschaft, sondern eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters vorliegt.

Da in Österreich keine positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen festgestellt wurden, kann es auch zu keiner Doppelbesteuerung mit positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb in Deutschland kommen. Eine unilaterale Maßnahme gemäß § 48 BAO des Bundesministers für Finanzen ist daher nicht erforderlich.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat die Abgabenbehörde in unbedenklicher Weise in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gegenständliche Beteiligung an der Schifffahrtsgesellschaft S GmbH & Co KG als eine Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters qualifiziert und die daraus erklärten negativen Einkünfte den nichtausgleichsfähigen Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet.

Die Erlassung eines vorläufigen Abgabenbescheides setzt gemäß § 200 Abs. 1 BAO voraus, dass nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder dass der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Ist die Ungewissheit beseitigt, so hat nach Abs. 2 eine endgültige Festsetzung zu erfolgen.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass keine Anhaltspunkte für eine weitere Ungewissheit der Abgabepflicht bzw. des Umfanges der Abgabepflicht mehr bestehen. Die Abgabenbehörde konnte daher in unbedenklicher Weise die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012 mit den angefochtenen Bescheiden vom 12. Februar 2015 für endgültig erklären und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 endgültig erlassen.

Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da keiner dieser Revisionsgründe vorliegt, war zu entscheiden, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 20. November 2020