

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. R, die weiteren Senatsmitglieder den Richter Mag. S sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. T. und U in der Beschwerdesache 1. ***1***, ***2***, und 2. der ***Bf1***, ***3***, jeweils vertreten durch die ECOVIS Niederösterreich Steuerberatungsgesellschaft mbH, Rathausgasse 3, 3270 Scheibbs, als ehemalige Gesellschafter der ***4*** atypisch stille Gesellschaft, ***5***, ***6***, über

1. die Beschwerde vom 30. Juni 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***8*** vom 1. Juni 2015 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2013 (Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO in Verbindung mit § 190 BAO)
2. die Beschwerde vom 12.5.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***8*** vom 22. April 2016 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2014 (Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO in Verbindung mit § 190 BAO)

Steuernummer ***Bf1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. April 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***9*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden 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

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: „Bf.“) fand im Jahr 2015 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, bei der folgendes festgestellt wurde (vgl. die Niederschrift zur Schlussbesprechung am 1.6.2015 zu AB.Nr. ***10***):

Die ***Bf1*** wurde mit Notariatsakt vom 5.7.2013 gegründet. Am 29.8.2013 wurde die o.a. GmbH ins Firmenbuch (FN ***11***) eingetragen. Geschäftsführer sind ***1*** geb.

12 und ***13*** geb. ***14***. Gesellschafter sind ***1*** mit einer Stammeinlage von 4.900,-- (geleistet 2.450,--) und ***13*** mit einer Stammeinlage von 5.100 (geleistet 2.550,--). Im Fragebogen (Verf15), eingereicht am 15.9.2013, wird als Tätigkeit das Hafnergewerbe angeführt und ein Umsatz von 10.000,-- für 2013 und 30.000,-- für 2014, sowie ein Betriebsergebnis für 2013 idHv. 0,-- und 2014 idHv. 5.000,-- (Gewinn) angegeben. In der Bilanz zum 31.12.2013 wird ein Stammkapital idHv. 10.000,-- und ausstehende Einlagen idHv. 5.000 Euro angeführt.

Mit Schreiben vom 26.11.2014 beantragt der StB die Vergabe einer Steuernummer für eine atypische stille Beteiligung. Mit gleicher Post wurde dem Finanzamt auch der Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Beteiligung zur Kenntnis gebracht. Im vorgelegten Fragebogen vom 2.12.2014 wurde ein Verlust idHv. 25.000,-- für 2013 und ein Verlust idHv. 30.000,-- für 2014 angegeben.

Warum die atypisch stille Beteiligung erst über ein Jahr und zwei Monate nach der Meldung der GmbH dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht wurde, konnte die AP nicht aufklären. Der Vertrag zur Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft wurde laut der der AP vorgelegten Kopie „in ***15***, am 5.7.2013" gezeichnet

Am 2.12.2014 wurden die Erklärungen der ***4*** atyp stille Ges St.Nr. ***18*** elektronisch eingebracht. Diese Erklärungen weisen einen Verlust für 2013 idHv. -27.174,56 Euro aus, wobei ***1*** St.Nr. ***16*** ein Betrag idHv. -21.739,65 und der ***Bf1*** St.Nr. ***17*** ein Betrag idHv -5.434,91 Euro zugewiesen wird.

Mit Prüfungsauftrag vom 18.2.2015 erfolgt eine Prüfung gem. § 147 BAO bei der ***4*** atyp stille Ges St.Nr. ***18*** (Prüfungsbeginn 24.2.2015). Im Zuge der AP wurde eine Niederschrift der AP vom 11.3.2015 angefertigt. Hier wurden grundsätzliche Angaben von Hr. ***19*** u. dem STB zu der atypisch stillen Beteiligung gemacht. Am 6.5.2015 wurde ein Schreiben vom STB nachgereicht das einige Punkte die in der Niederschrift vom 11.3.2015 offengeblieben sind versucht zu erläutern.

Aufgrund des Sachverhaltes und der vorgelegten Unterlagen ergab sich folgende rechtliche Würdigung durch das Finanzamt ***8***.

Würdigung:

Aus dem aufgezählten Sachverhaltselementen resultiere, dass aufgrund der allgemein (Anmerkung: richtig wohl: allgemeinen) Lebenserfahrung eine der GmbH gegenüber fremder Dritter den Vertrag über eine atypisch stille Beteiligung nicht abgeschlossen hätte. Das Risiko für einen fremden Dritten wäre zu hoch gewesen, dass die GmbH nach Zuweisung von Verlusten das Vertragsverhältnis aufkündigt, als noch keine stille Reserven und Firmenwert entstanden wären.

Kündigungsrecht der GmbH nach 3 Jahren u. des atypisch stillen Beteiligten nach 5 Jahren (Vertrag zur Errichtung Punkt VIII).

In der Niederschrift vom 11.3.2015 seien von der AP die wirtschaftlichen Überlegungen und Berechnungen der Beträge (unterschiedliche Einkünftezuteilung und Einzahlungsbetrag) der atypisch stillen Beteiligung hinterfragt worden. Auf diese Fragen hätten keine Berechnungen (Unternehmensbewertung) oder ähnliches vorgelegt werden bzw. Antworten gegeben werden können. In der Stellungnahme vom 6.5.2015 wären diese Punkte teilweise angerissen aber keine Berechnungen oder ähnliches vorgelegt worden. Im allgemeinen Wirtschaftsleben sei es üblich sich bei Investitionen über 150.000,-- Euro Berechnungen und Grundlagen vorlegen zu lassen, dass eine große Investition sicher und gewinnbringend sein wird. Es wäre eventuell ein anteiliger Verkehrswert des Beteiligungsobjektes errechnet worden und eine Einlage in gleicher Höhe getätigt worden. Ein fremder Dritter hätte diese oder ähnliche Grundsätze berücksichtigt, auch diese konnten der AP nicht nachgewiesen werden und sprechen dafür, dass diese Beteiligung einem Fremdvergleich nicht standhält.

Ebenso würde der AP der im Vertrag vom 5.7.2013 über die Gründung der Beteiligung Punkt III, angeführte Ablauf der Einzahlung von 150.000,-- Euro in 15 Raten als zu unpräzise erscheinen. Denn ein fremder Dritter könnte von einer monatlichen Rate idHv. 10.000,-- ausgehen, die Einzahlung erfolgten aber bisher in anderen Beträgen und Zeiträumen. Da ein fremder Dritter mit Sicherheit über seinen Finanzbedarf planen müsse und dies auch vertraglich so definiert wäre diese Vertragsgestaltung als nicht fremdüblich zu verifizieren.

Aus der vom Steuerberater am 6.5.2015 vorgelegten Prognoserechnung (weicht im Jahr 2013 und 2014 von den Daten die im Fragebogen Verf 15 am 15.9.2013 vom Unternehmer angegeben wurden deutlich ab) der GmbH werde die wirtschaftliche Entwicklung abgeleitet.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Ergebnis GmbH lt. Prognose	-27.174,56	-37.496,96	-37.800,00	3.500,00	29.000,00	31.000,00	34.000,00	33.000,00
% Anteil atypisch stille Bet.	80	80	80	20	20	20	20	20
Anteil	-21.739,65	-29.997,57	-30.240,00	700,00	5.800,00	6.200,00	6.800,00	6.600,00
Summe	-21.739,65	-51.737,22	-81.977,22	-81.277,22	-75.477,22	-69.277,22	-62.477,22	-55.877,22

In der Tabelle wären von der AP die Ertragszuweisungen an den atypisch stillen Beteiligten für die Jahre 2013-2015 mit 80% (Vertrag Punkt III) und ab 2016 mit 20% erfasst worden. Die Tabelle enthalte keine Abzinsungen oder ähnliches. Aber alleine aus diesen Zahlen sei errechenbar, dass erst nach einem Beteiligungszeitraum von 16 Jahren mit einem positiven Ergebnis zu rechnen sei. Diese Zahlen würden zeigen, dass ein fremder Dritter diese Investition aus wirtschaftlichen Überlegungen nicht getätigt hätte. Denn hier wäre der Fremdvergleich wohl mit einer anderen Anlageform zu vergleichen und eine relevante Verzinsung auch noch zu berücksichtigen, die den Anfall eines positiven Ergebnisses noch weiter verzögern würde.

Bei einem Fremdvergleich könnte man etwa für eine so hohe risikoreiche Veranlagung zumindest eine 5%ige Verzinsung anstreben. D.h. bei einem 20 jährigen Investment müssten ca. 397.994,66 Euro aus den 150.000,-- Euro Ausgangskapital erwirtschaftet werden - es würde ein fremdüblicher Gewinn von 247.994,66 sich zu Buche schlagen. Wenn man die vom Steuerberater am 6.5.2015 vorgelegte Prognoserechnung auf einen Zeitraum von 20 Jahren erweitere (unter Beibehaltung des Ergebnisses des letzten Jahres - und nicht den negativen Verlauf von vorletztem auf das letzte Jahr der Prognose fortsetzt) könne im Vergleich zu einer Fremdinvestition ein Fehlbetrag von 224.694,66 Euro bei der atypisch stillen Beteiligung errechnet werden. Dies würde verdeutlichen, dass die atypisch stille Beteiligung keinen Fremdvergleich standhalten würde und dadurch steuerlich zu negieren sei. Eine Feststellung der stillen Reserven bzw. des Firmenwertes sei aufgrund der fehlenden Unternehmensbewertung bzw. Unternehmensbewertungsvorschau durch die AP nicht möglich.

Weiters wäre die GmbH mit einem zu geringen Stammkapital ausgestattet gewesen, um die gegenständlichen Tätigkeiten zu betreiben. Dies sei aus dem Missverhältnis zwischen dem Stammkapital einerseits und dem Ausmaß der (geplanten) Investitionen andererseits zu schließen. In der Niederschrift vom 11.3.2015 werde angeführt, dass „Entwicklungstätigkeiten viel Zeit und Kapital erfordern“.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die zivilrechtliche Gültigkeit bestimmter Verträge ist keine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung.

Die für Verträge zwischen nahen Angehörigen von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Grundsätze würden auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern gelten: Beteiligen sich die (Allein-)Gesellschafter einer GmbH als unechte stille Gesellschafter, dann müsse die Vereinbarung die Voraussetzungen wie bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllen, auch wenn keine familiären, sondern nur gesellschaftsrechtliche Verflechtungen bestehen. Insbesondere sei zu prüfen, ob ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre.

Aufgrund der oben ausführlich dargestellten Erwägungen würde der gegenständliche Vertrag über die Bildung einer stillen Gesellschaft vom 5.7.2013 der angeführten Fremdvergleichsprüfung nicht standhalten; der nicht fremdübliche Vertrag über die atypisch

stille Beteiligung von Hr. ***19*** an der ***Bf1*** (deren Gesellschafter Hr. ***19*** gewesen wäre und noch sei) wäre daher steuerlich nicht anzuerkennen. Dies würde bedeuten, dass das Bestehen einer Mitunternehmerschaft zwischen Hr. ***19*** und der ***Bf1*** (und die Parteifähigkeit der "stillen Gesellschaft" im Abgabenverfahrensrecht) von Anfang an zu verneinen seien, eine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung habe daher zu unterbleiben.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung sei die in Form einer unecht stillen Gesellschaftseinlage erfolgte Mittelzuführung an eine Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter, die in wirtschaftlicher Sicht einer Dauerwidmung von notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke der Gesellschaft entspräche, steuerrechtlich als Eigenkapitalzufuhr zu betrachten. Eine Mitunternehmerschaft werde dann nicht anerkannt, wenn das Kapital, das ein Gesellschafter der GmbH als atypisch stiller einbringt, wirtschaftlich betrachtet Eigenkapitalersatz darstellen würde.

Aufgrund der oben dargestellten Erwägungen (vgl. das angeführte Missverhältnis zwischen dem lediglich 10.000,-- Stammkapital und dem Ausmaß der (geplanten) Investitionen) sei die Zuführung der stillen Einlage an die unterkapitalisierte ***Bf1*** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Zuführung des für die ***Bf1*** zur Erfüllung ihres Unternehmenszweckes unbedingt nötigen Eigenkapitals zu betrachten.

Weiter sei bei Personenvereinigungen die Liebhaberei in einer Zwei-Stufen-Theorie zu prüfen. Bei der Prüfung im Sinn des § 4 Abs. 3 LVO sei gemäß § 4 Abs. 4 LVO weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen sei, dass der Gesellschafter vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall sei auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 LVO das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen. Beim atypisch stillen Beteiligten liege der wirtschaftlich begründete Verdacht nahe, dass es von vornherein erkennbar sei, dass der Gesellschafter vor Erzielen eines Gesamtgewinnes seine Beteiligung auflöse. Es sei daher von vornherein damit zu rechnen, dass die Gesellschafter vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes aus der Personenvereinigung ausscheiden werde (Anmerkung: richtig wohl: werden), weshalb das Eingehen der Beteiligung Liebhaberei im Sinne des § 4 Abs. 4 LVO darstellen würde. Da in diesem Fall gemäß § 4 Abs. 4 LVO auch nicht für den in § 2 Abs. 2 LVO definierten Anlaufzeitraum Einkünfte vorliegen würden, sei auch für diesen Zeitraum Liebhaberei anzunehmen, weshalb die Verluste der Kapitalangeber auch in den ersten drei Jahren ab Eingehen der Beteiligung keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 darstellen würden.

Eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO habe die Beteiligung mehrerer an gemeinsamen Einkünften zur Voraussetzung. Im gegenständlichen Fall würden aber von dem so genannten „Kapitalangeber“ im Hinblick darauf, dass der (Anmerkung: richtig wohl: die) Verluste gemäß § 4 Abs. 4 LVO keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 lit.

b EStG 1988 darstellen würden, im Prüfungszeitraum keine negativen Einkünfte aus dem von der ***Bf1*** betriebenen Gewerbebetrieb erwirtschaftet. Damit würden im Prüfungszeitraum ausschließlich von der ***Bf1*** negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, weshalb keine Verluste einer Personenmehrheit vorlägen und eine Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO auch aus diesem Grund zu unterbleiben habe.

Zu den in der Stellungnahme v. 6.5.2015 angeführten Punkten könne die AP nur anführen, dass es mehrere Wege geben würde um wirtschaftlich auf vergleichbare Ergebnisse der Beteiligung zu kommen, dass diese Form möglicherweise aus steuertechnischen Überlegungen gewählt worden wäre könne von der AP nicht ausgeschlossen werden. Auch das Verhältnis der bisher geleisteten Zahlungen des atypisch stillen Gesellschafters und der eventuellen Verlustzuweisung und einer eventuellen Steuergutschrift würden ein nach außen erkennbar ähnliches Bild ergeben.

Das Finanzamt erließ aufgrund der dargestellten Feststellungen der Außenprüfung am 1. Juni 2015 einen Bescheid für das Jahr 2013 im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO, in dem gemäß § 92 in Verbindung mit § 190 Abs. 1 BAO ausgesprochen wurde, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung für ***1*** und der ***Bf1*** unterbleibt. In der Begründung wird auf die durchgeführte Außenprüfung verwiesen und zwar auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 1.6.2015 und den Betriebsprüfungsbericht vom selben Tag.

Ein ebensolcher Nichtfeststellungsbescheid wurde vom Finanzamt am 22.4.2016 für das Jahr 2014 erlassen nachdem der zunächst erklärungsgemäß ergangene Feststellungsbescheid für 2014 vom 14.1.2016 mit Bescheid vom 22.4.2016 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde.

Am 30.6.2015 wurde von der steuerlichen Vertretung via Finanzonline für die Bf. fristgerecht eine Beschwerde erhoben, die sich gegen die Aberkennung der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2013 bezüglich der ***4*** atypischen stillen Gesellschaft für ***1*** und ***13*** richtet. In dieser Beschwerde wird beantragt die Ergebnisanteile der Mitunternehmer ***1*** bzw. der ***Bf1*** unter Anerkennung der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft im in der Feststellungserklärung für 2013 erklärten Ausmaß (80% Verlustanteil für Herrn ***1*** und 20% Verlustanteil für die ***Bf1***) zu berücksichtigen. In dieser Beschwerde wurde die Nachreichung der Begründung angekündigt, die mit Schreiben vom 13.7.2015 auch erfolgt ist. Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Im Wesentlichen seien für die Versagung der Anerkennung der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft von Seiten der Betriebsprüfung bzw. der Finanz folgende drei Argumente herangezogen worden. Diesbezüglich werde zu den einzelnen Punkten wie folgt Stellung genommen bzw. wie folgt zu entgegnet:

Ad Mangelnde Fremdüblichkeit:

Im Betriebsprüfungsbericht (in der Folge kurz „BP-Bericht“ genannt) vom 1. Juni 2015 werde ausgeführt, dass die Beteiligung von Hr. ***1*** einem Fremdvergleich nicht standhalten würde. Ein fremder Dritter wäre diese Beteiligung laut Betriebsprüfung (in der Folge kurz „BP“ genannt) insbesondere deswegen nicht eingegangen, weil die erwartete Rendite angeblich unter jener einer anderen Anlageform liegen würde.

Diese Feststellung begründe sich aufgrund der vom Abgabepflichtigen vorgelegten Prognoserechnung, die in den ersten 3 Jahren einen Verlust und für die folgenden fünf Jahre einen Gewinn (im achten Jahr einen Gewinn von € 33.000) erwarten lasse. Dieser „letztmalig“ in der Prognoserechnung angeführte jährliche Gewinn von € 33.000 würde von der BP in der Folge bis zum 20. Jahr ab Eingehen dieser (atypisch) stillen Beteiligung „fortgezogen“ und sodann ein Gesamtgewinn (nach Abzug der Einlage von € 150.000) von ca. € 23.000 nach 20 Jahren errechnet. Hierbei ergäbe sich eine Verzinsung, die weit unter einer (fremdüblichen) Verzinsung von angenommenen 5 % p.a. (hierfür müsste sich lt. BP ein Gesamtgewinn von ca. € 248.000 ergeben) liegen würde.

Im BP-Bericht werde aber die Sachlage aus folgenden Erwägungen heraus verkannt: Zum einen sei es unzureichend, vom 9. bis zum 20. Jahr den letzten in der Prognoserechnung angesetzten Jahresgewinn von € 33.000 (für das 8. Jahr) für die Berechnung einer zu erwartenden (fremdüblichen) Rendite fortlaufen zu lassen.

Wie in der Stellungnahme vom 6. Mai 2015 zu Beginn dargelegt, würde es sich beim vorliegenden Geschäftsmodell um die Entwicklung eines innovativen Speicherofensystems handeln, für das auch ein entsprechendes Patent registriert worden sei. In Anbetracht dieser High-Tech-Erfindung sei nach entsprechender Vermarktungsfähigkeit des entwickelten Produktes und nach einer zu berücksichtigenden Anlaufphase (in etwa 8-10 Jahre) mit einem viel stärkeren Gewinnzuwachs in der 2. Dekade zu rechnen, als es der offensichtlichen Annahme der BP mit der simplen Weiterrechnung von jährlich konstanten Gewinnen entsprechen würde. Dies würde vor allem bedeuten, dass es - objektiv betrachtet und aus der allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung heraus - bei solchen hochwertigen Technologien durchaus mit einer Vervielfachung der anfänglichen Gewinne gerechnet werden dürfe.

Die BP habe dahingehend keine ausreichende Würdigung in ihrer Berechnung bezüglich „Fremdvergleichsrendite“ vorgenommen.

Darüber hinaus würde von der BP offenbar auch übersehen, dass Hr. ***1*** als atypisch stillen Beteiligten ein Abfindungsanspruch gemäß dem (übermittelten) Vertrag zur Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft (vom 5. Juli 2013) zustehen würde. Laut Punkt XI dieses Vertrags würde sich dieses Auseinandersetzungsguthaben gemäß dem jeweiligen aktuellen Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder determinieren, d.h. die Ermittlung

dieses Anspruches würde auf einer zukunfts- und ertragswertorientierten Berechnung basieren.

Somit werde festgehalten, dass bei entsprechender Gewinnentwicklung bzw. -erwartung, an Hr. ***1*** ein vertraglich zugesicherter Abfindungsanspruch auszuzahlen sei, der (nach Abzug der zu erbringenden Einlage) - gerade bei höheren Gewinnerwartungen zu einem erheblichen Abschichtungsgewinn führen könne und somit in die von Seiten der BP angestellte Renditeberechnung einzubeziehen sei.

Auch dem im BP-Bericht vorgetragenen Argument, „angeführte Ablauf der Einzahlung von 150.000,-- Euro in 15 Raten" sei zu unpräzise, da ein fremder Dritter von einer monatlichen Rate von € 10.000 ausgehen könnte, könne nichts abgewonnen werden. Aus der Bilanz zum 31. Dezember 2013 sei ersichtlich, dass zum Bilanzstichtag bereits Einzahlungen in Höhe von € 44.000 erfolgt seien, der noch nicht zugeflossene Teil in Höhe von € 106.000 wäre als sonstige Forderung in der GmbH-Bilanz ausgewiesen worden. Dies verdeutliche, dass die beabsichtigte Beteiligung bzw. deren Einzahlung beim Geschäftsherrn (***Bf1***) im Hinblick auf die Angehörigenjudikatur nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sei.

Ausdrücklich nicht beanstandet worden sei von der BP im vorgelegten Bericht eine etwaige Fremdunüblichkeit im Lichte der vorliegenden disquotalen Ergebnisverteilung. Laut Vertrag zur Errichtung der atypischen stillen Gesellschaft (Punkt III Abs. 3 und 4) sei Herr ***19*** im Rumpfgeschäftsjahr 2013 sowie in den Geschäftsjahren 2014 und 2015 zu 80% am Ergebnis (Verlust), sowie ab dem Geschäftsjahr 2016 mit 20 % am Gewinn/Verlust des Geschäftsherrn (= ***Bf1***) beteiligt. Das Verhältnis der eingesetzten Kapitalien würde - wie schon in der Stellungnahme vom 6. Mai 2015 beschrieben - jedoch ca. 97 %/3% im Vergleich ***19*** bzw. ***Bf1*** betragen (Anmerkung: dieses Verhältnis würde sich aus der Einlage des stillen Gesellschafters von € 150.000 im Vergleich zum eingezahlten Gesellschaftskapital der GmbH iHv € 5.000 ergeben).

Dazu werde wie folgt ausgeführt:

Grundsätzlich seien für die Gewinn- bzw. Verlustverteilung einer Gesellschaft die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages, maßgebend. Im vorliegenden Fall einer stillen Gesellschaft würde der dispositive Charakter des § 181 Abs. 1 UGB den Gesellschaftern ermöglichen, die Gewinn- und Verlustverteilung weitestgehend frei zu gestalten. Die unternehmensrechtlich getroffene Ergebnisverteilung sei somit grundsätzlich auch für steuerliche Belange anzuerkennen.

Eine weitergehende Angemessenheitsprüfung sei nicht erforderlich, wenn es sich bei den beteiligten Personen um einander fremde Gesellschafter handeln würde. Eine Angemessenheitsprüfung werde daher nur in Fällen von Nahebeziehungen zwischen den

Gesellschaftern - wie im vorliegenden Fall unstrittig gegeben - für notwendig erachtet, die einen mangelnden Interessengegensatz in Bezug auf die Gewinnverteilung bewirken können.

Derartige disproportionale Gewinnvereinbarungen würden aber nach der Rechtsprechung des BFH steuerlich anerkannt werden, wenn sie durch die wirtschaftlichen Verhältnisse begründet seien und vor der Gewinnentstehung beschlossen worden seien. Der wirtschaftliche Beweggrund für die vorgenommene bzw. vereinbarte alineare und unterproportional (Gewinn)beteiligung von 20% (sowie übrigens auch die Punkt III Abs. 3 unterproportionale von 20% an den stillen Reserven, Firmenwert und Liquidationserlös) für den stillen Gesellschafter, Herrn ***19***, würde in folgenden beiden essentiellen Aspekten liegen:

A) Einerseits solle durch diese disquotale Gewinnbeteiligung - wie auch schon in der Stellungnahme vom 6. Mai 2015 dargelegt - die erfinderische Leistung sowie der Arbeitseinsatz von Herrn ***13*** entsprechend abgebildet werden.

B) Überdies sei in der unterproportionalen Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters auch ein Beitrag zur Existenzsicherung des gegenständlichen Betriebes zu erblicken. Durch diese unterproportionalen Gewinnzuweisungen an den stillen Gesellschafter werde nämlich eine Verbesserung des Bilanzbildes bewirkt:

Die Einlage des atypischen stillen Gesellschafters würde aus bilanzrechtlicher Sicht kein Eigenkapital im Sinne des Postens A. nach § 224 Abs. 3 UGB infolge der vorgesehenen Kündigungsmöglichkeit des stillen Gesellschafters bzw. der damit verbundenen Kapitalrückzahlungsverpflichtung, die gegen das Gebot der fehlenden Befristung der Kapitalüberlassung verstößt, darstellen. Demzufolge sei die Einlage des stillen Gesellschafters als Verbindlichkeit bilanziell auszuweisen.

Die überproportionale Gewinnverteilung zu Gunsten des Geschäftsherrn, der ***Bf1***, bei gleichzeitiger unterproportionaler Gewinnverteilung zu Lasten des stillen Gesellschafters, Herrn ***19***, führe somit zu einem höherem bilanziellen Eigenkapital und zu einem vergleichsweise niedrigeren bilanziellen Fremdkapital als bei einer Verteilung analog zu den Kapitaleinsätzen.

Dieser positive bilanztechnische Effekt würde wiederum einen positiven finanzierungstechnischen Effekt durch eine höhere Eigenkapitalquote für meist notwendige Anschlussfinanzierungen nach sich ziehen.

Abschließend würde auch festgehalten, dass die Einkommensteuerrichtlinien betreffend Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen bei Mitunternehmerschaften (siehe Rz 5888) vorsehen würden, dass ein im Verhältnis zur Tätigkeit des anderen Gesellschafters geringerer laufender Arbeitsanteil eines Gesellschafters die Abgabenbehörde lediglich zu einer von der Parteienvereinbarung abweichenden Gewinnverteilung berechtigen würde, nicht aber dazu, ein Gesellschaftsverhältnis in Abrede zu stellen.

Aus den obigen Ausführungen sei daher das Gesellschaftsverhältnis wegen Fremdüblichkeit somit anzuerkennen.

Ad 2. Eigenkapitalersatz:

Ein weiterer Grund, warum aus Sicht der BP keine Mitunternehmerschaft bestanden habe, sei jener, da aus Sicht der BP eine Mittelzuführung an die GmbH erfolgte, „die in wirtschaftlicher Sicht einer Dauerwidmung von notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke der Gesellschaft entspricht“ und somit als Eigenkapitalzufuhr zu betrachten sei.

Ebenso würden im BP-Bericht das VwGH-Erkenntnis vom 27.5.1998, 95/13/0171, sowie das VwGH-Erkenntnis vom 10.7.1996, 94/15/0114, als Zuhilfenahme bei der diesbezüglichen Argumentation zitiert.

Diese zitierten Rechtsprechungen seien jedoch nicht einschlägig, weil es sich dort stets um Finanzierungen gehandelt hat, die zu einem Zeitpunkt stattgefunden hätten, zu welchem die Gesellschaft entweder kreditunwürdig und somit sanierungsbedürftig (infolge Überschuldung) gewesen sei und bereits eine Verlustsituation des Geschäftsherrn vorgelegen sei (insbesondere betreffend das zitierte VwGH-Erkenntnis vom 10.7.1996).

Ebenfalls sei das im BP-Bericht erstzitierte Erkenntnis vom 27.5.1998 nicht einschlägig und auf den konkret vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar, weil es in diesem VwGH-Judikat um Anschaffungen und Aufwendungen gehen würde, die ein Ehepaar als Unternehmer noch vor Gründung einer GmbH und vor Eingehen einer stillen Gesellschaft mit dieser getätigt habe und später von dieser Mitunternehmerschaft (als Verbindlichkeiten) übernommen worden seien.

Zugleich wären in diesem Fall Darlehens- und Gesellschaftsverträge Gegenstand der Untersuchungen gewesen, denen es schon an der hinreichenden Bestimmtheit gefehlt habe. Es werde hierbei festgehalten, dass in der Bilanz zum 31. Dezember 2013 der ***Bf1*** neben der stillen Einlage (außerhalb der üblichen Verrechnungsverbindlichkeiten) kein nennenswertes Fremdkapital (mangels Aufnahme) ausgewiesen und damit keine (wesentliche) Überschuldung gegeben sei.

Das entscheidende Kriterium im Lichte der Rz 5819 EStR bei der Beurteilung, ob Eigenkapitalersatz vorliege oder nicht, sei nach Ansicht der Bf. nach die Frage ob Fremdfinanzierung von außen noch erlangbar (zum Zeitpunkt des Eingehens der stillen Beteiligung) gewesen wäre.

An dieser Stelle sei noch einmal erwähnt, dass die stille Beteiligung bei Gesellschaftsgründung der ***Bf1*** (Notariatsakt vom 5. Juli 2013) eingegangen wurde, also zu einem Zeitpunkt, in dem in der GmbH keine (bedeutenden) Verbindlichkeiten existent waren, und auch noch keine Sanierungsbedürftigkeit (etwa infolge einer bestehenden Überschuldung) gegeben gewesen sei.

Genauso gut wäre es der GmbH unter realistischer Annahme bei der Gründung offen gestanden, die erforderlichen Mittel via Darlehensaufnahme (beispielweise über ein Kreditinstitut) unter Beibringung von Sicherheiten (zB Bürgschaft in erster Linie von Hr. ***19***, da dieser der finanzkräftigere Partner sei) aufzubringen. Beide Finanzierungsalternativen (stille Beteiligung bzw. Darlehensaufnahme von dritter Seite) hätten auch den gleichen wirtschaftlichen Gehalt: Erweist sich nämlich das Investment als nicht ertragsreich oder würde es überhaupt verlustbringend sein, so würde es in beiden Fällen zu einem Kapitalverlust für Herrn ***19*** kommen. Im Falle der stillen Beteiligung würde sich dies durch den Verlust der Einlage manifestieren, im Falle der Darlehensaufnahme mit korrespondierender Bürgschaftsübernahme durch Schlagendwerdung der (persönlichen) Haftung für Herrn ***19***.

Deswegen würde sich für ein allfälliges Argument, dass durch die stille Beteiligung steuerrechtliches Eigenkapital der GmbH zugeführt werden würde, weil die Einlage infolge von Verlustbeteiligung verloren gehen könnte, kein Platz bieten. Denn dieses Risiko bestünde - wie im Absatz vorher beschrieben - auch bei einer „klassischen“ Fremdfinanzierung durch beispielweise ein Kreditinstitut aufgrund von eingeräumten Sicherheiten (Bürgschaften). Eine unterschiedliche Behandlung würde zu einer sachlich ungerechtfertigten Differenzierung zwischen den beiden Finanzierungsalternativen führen. Daraus folgend und vor allem in Hinblick auf die mangelnde Sanierungsbedürftigkeit zum Zeitpunkt des Eingehens der stillen Beteiligung würde die Wurzel dieser Kapitalzuwendung in Form der stillen Beteiligung an der GmbH in einer schuldrechtlichen Beziehung liegen und eben nicht in einem Gesellschaftsverhältnis. Nur in letzterem Fall wäre die Kapitalzufuhr als Einlage aufzufassen und eine Mitunternehmerschaft demgemäß nicht anzunehmen.

Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung dürfe nur angenommen werden, wenn festgestellt wird, dass ein fremder Dritter zu gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre. Dass diese Voraussetzung erfüllt worden sei, wäre bereits im Punkt 1 dieser Beschwerde ausführlich geschildert worden.

Die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen der Rz 5819 EStR für das Vorliegen einer Einlage und somit für eine Nichtanerkennung des mitunternehmerischen Gesellschaftsverhältnisses wären durch die vorhergehenden Ausführungen schon entkräftet worden.

Der Ordnung halber seien diese noch einmal wie folgt zusammengefasst:

Ad 1. Bullet-Point RZ 5819 EStR - Ausreichendes Bekanntmachen bzw. eindeutiger, klarer Inhalt und Fremdvergleich: Siehe Ausführungen Punkt 1 (Stichwort Fremdvergleichsrendite, Abfindungsanspruch/vertragliche Regelung)

Ad 2. Bullet-Point Rz 5819 EStR - Beteiligung, um Verluste zu lukrieren. Siehe Ausführungen (Punkt 1) zur unterproportionalen Gewinnverteilung. Hierbei sei auch

erwähnt, dass die Verlustbeteiligung in den Jahren 2013-2015 mit 80 % niedriger sei, als sich laut Beteiligungsquote (ca. 97 %) ergeben würde. Vor diesem Hintergrund trete das Argument, die stille Beteiligung sei nur aus steuerlichen Gründen eingegangen worden, um Verluste der GmbH zu lukrieren, ins Leere.

Ad 4. Bullet-Point Rz 5819 EStR - Mittelzufuhr zum Zweck der Verlustübernahme und Sanierung:

Siehe Ausführungen Punkt 2 (Stichwort: keine vorliegende Sanierungsbedürftigkeit der GmbH)

Ad 5. Bullet-Point RZ 5819 EStR - Liebhaberei:

Siehe folgende Ausführungen unter Punkt 3 dieses Beschwerdeschreibens

Zu guter Letzt würde auch das Erkenntnis des BFG vom 19.5.2014 (RV/7102356/2011) unsere Argumentation bezugnehmend auf die Finanzierungsfreiheit untermauern: "Angesichts dessen, dass an die Annahme verdeckten Eigenkapitals strenge Anforderungen zu stellen sind kann die bloße Wahl der Finanzierungsform über eine atypisch stille Gesellschaft von Anbeginn an für sich noch kein außergewöhnlicher Sachverhalt angenommen werden. "

Gemäß diesem Judikat seien die Steuerpflichtigen in der Wahl der Finanzierung grundsätzlich frei. Jede Finanzierung würde ein Risiko in sich bergen. Die Behörde habe jedenfalls darzustellen, dass der GmbH eine andere Finanzierung bzw. eine Finanzierung durch einen fremden Dritten im Fall der Abschichtung des stillen Gesellschafters nicht offen gestanden wäre.

Somit könne die Auffassung der BP, dass die Einlage des stillen Gesellschafters Eigenkapitalzufuhr darstellen würde und deswegen die atypisch stille Gesellschaft nicht anerkannt werde, nicht geteilt werden.

Ad 3. Liebhaberei:

Im letzten Teil des BP-Berichts werde eine Verlustzuweisung an Herm ***19*** auch mit dem Argument des Vorliegens von Liebhaberei versagt. Hierbei wären aber die Bestimmungen der Liebhabereirichtlinien (Rz 112 ff) von Seiten der BP nicht korrekt ausgelegt worden. Die zitierte Zwei-Stufen-Theorie sei nämlich wie folgt anzuwenden: Zunächst sei zu untersuchen, ob die gemeinschaftliche Betätigung auf Ebene der Gemeinschaft als Einkunftsquelle anzusehen sei. Dabei seien je nach Art der Tätigkeit die in den § 1 Abs. 1 bzw. § 1 Abs. 2 LVO getroffenen Ausführungen zu beachten.

Im vorliegenden Fall sei aber von einer Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle (gemäß § 1 Abs. 1 LVO) und keinesfalls von einer Betätigung mit Annahme von Liebhaberei (gemäß § 1 Abs. 2 LVO) auszugehen. Für letztere würden sich in keinsten Weise nur die geringsten Anhaltspunkte ergeben: Weder würde beim vorliegenden Betriebsgegenstand (Entwicklung

und Vertrieb eines innovativen Speicherofensystems) eine Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern vorliegen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, noch würde eine Tätigkeit vorliegen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei, noch würde eine Bewirtschaftung von Eigenheimen etc. (kleine Vermietung) vorliegen.

Gemäß Rz 114 und 115 LRL sei bei Vorliegen einer Einkunftsquelle zwischen zeitlich unbegrenzten und zeitlich begrenzten Beteiligungen zu unterscheiden.

Im vorliegenden Fall sei aus folgenden Gründen von einer zeitlich unbegrenzten Beteiligung auszugehen:

Zum einen wäre im besagten Vertrag zur Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft (vom 5. Juli 2013) ein Gesellschaftsverhältnis auf unbestimmte Zeit (siehe Punkt VIII. Abs. 2) explizit vereinbart worden. Zum anderen würden sich keine gegenteiligen Anhaltspunkte (gemäß Rz 121 EStR) ergeben, die eine zeitliche Begrenzung vermuten ließen.

Selbst die gegenseitig vereinbarten und zeitlich befristeten Kündigungsverzichte (im Punkt VIII Ab. 3 des Vertrages vom 5. Juli 2013) würden in Anlehnung an die Rz 122 EStR (Anmerkung: gemeint ist wohl Rz 122 der Liebhabereirichtlinien 2012) noch nicht auf eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung der Betätigung hinweisen.

Die BP habe in diesem Punkt, wenn sie ausführe, dass von vornherein damit zu rechnen sei, dass die Gesellschafter vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes aus der Personenvereinigung ausscheidet (Anmerkung: richtig wohl: ausscheiden) den Sachverhalt bzw. Rechtslage verkannt. Eine solche Untersuchung wäre nur bei zeitlich begrenzten Beteiligungen durchzuführen. Diese sei aber aufgrund oben erwähnter Umstände ausgeschlossen. Vielmehr sei gemäß Rz 115 EStR (Anmerkung: gemeint ist wohl Rz 115 der Liebhabereirichtlinien 2012) bei Vorliegen einer Einkunftsquelle auf Gemeinschaftsebene eine weitere Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses für die Sphäre des Gesellschafters nur dann erforderlich, wenn besondere Aufwendungen (Ausgaben) vorliegen würden. Solche (Sonder)betriebsausgaben würden aber beim stillen Gesellschafter, Herrn ***19***, nicht anfallen.

Jedenfalls seien gemäß Rz 118 EStR bei einer gemeinschaftlichen Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO anteilige Verluste innerhalb des Anlaufzeitraumes der gemeinschaftlichen Betätigung (somit auch für das Jahr 2013) steuerlich anzuerkennen.

Folglich sei die Anerkennung der Verlusttangente für Herrn ***19*** im Lichte der Liebhabereibeurteilung nicht abzulehnen, dementsprechend sei diese Verlustzuweisung als (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagern.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2016 erhob die Bf. auch Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Nichtfeststellung vom 22.4.2016 für das Jahr 2014. Die Beschwerde richtet sich gegen die Aberkennung der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2014 bezüglich der ***4*** atypisch stille Gesellschaft für ***1*** und die ***Bf1***. Hinsichtlich der Begründung wird auf die Beschwerde betreffend das Jahr 2013 und insbesondere auf die nachgereichte Begründung vom 13.7.2015 zu dieser Beschwerde verwiesen. Es wird – wie für 2013 – beantragt, die Ergebnisanteile der Mitunternehmer ***1*** bzw. der ***Bf1*** unter Anerkennung der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft im in der Feststellungserklärung für 2014 erklärten Ausmaß (80% Verlustanteil für Herrn ***1*** und 20% Verlustanteil für die ***Bf1***) zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 14. Jänner 2016 wurde die Beschwerde vom 30.6.2015 betreffend Nichtfeststellung für das Jahr 2013 als unbegründet abgewiesen. Nach einer Wiedergabe der im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2013 und 2014 getroffenen Feststellungen sowie auch der Darstellung der von der Betriebsprüfung erfolgten rechtlichen Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes wird zum Beschwerdevorbringen folgendes ausgeführt:

Ad mangelnde Fremdüblichkeit: Auch im Beschwerdeverfahren seien keine Unternehmensbewertungen o.ä. vorgelegt worden.

Zu der in der Beschwerde angeführten Kritik gegenüber den für den Fremdvergleich herangezogenen Daten aus der Prognoserechnung weitergeführten Werten, könne von Seiten des Finanzamtes nur angemerkt werden, dass es sich um eine Prognoserechnung des Pflichtigen und des steuerlichen Vertreters selbst handeln würde. Diese sei nur für 8 Jahre vom Pflichtigen bzw. vom Steuerberater erstellt worden. Die in der Beschwerde angeführten Gewinnzuwächse in den folgenden Dekaden, wären von Seiten des Pflichtigen bzw. der steuerlichen Vertretung zu wenig dokumentiert worden um berücksichtigt zu werden. Das Fehlen der Untermauerung der in der Beschwerde angeführten Vervielfachung der anfänglichen Gewinne durch unternehmensbezogene Daten und Fakten könne hier nur angeführt werden. Es könne dem entgegen aber auch angeführt werden, dass solche Entwicklungen auch mit einem wachsenden Kapitalbedarf, Investitionen aber auch Insolvenzrisiken verbunden seien, und die Planung mit sehr hohen Unsicherheiten behaftet sei (Wettbewerbsfähigkeit, Marktvolumen, Ressourcenverfügbarkeit, Anpassungsmaßnahmen, Finanzierbarkeit d. Wachstums usw.). Daher erscheine dem Finanzamt das Fortführen der bisher vom Pflichtigen bzw. der steuerlichen Vertretung vorgelegten Daten als adäquate Alternative für eine Vergleichbarkeitsrechnung mit einer anderen Veranlagungsform. Ein eventueller Abfindungsanspruch würde in den o.a. Fehlbetrag zu einer Fremdinvestition Deckung enden (Anmerkung: gemeint wohl: finden), da dieser ja ebenso mit den erhöhten Risiken bzw. Ausfalls der Investition behaftet wäre.

Zudem wäre das Risiko für einen fremden Dritten zu hoch gewesen, dass die GmbH nach Zuweisung von Verlusten zu einem Zeitpunkt das Vertragsverhältnis aufkündigen würde, als noch keine stille Reserven und Firmenwert (für einen ev. Abfindungsanspruch) entstanden wären. Im Vertrag zur Errichtung Punkt VIII sei ein Kündigungsrecht der GmbH nach 3 Jahren und des atypisch stillen Beteiligten nach 5 Jahren ausgewiesen.

Anzumerken sei auch, dass das Unternehmen ***26*** GmbH auf ihrer Homepage keine Werbung oder Anmerkungen für die in der Beschwerde angeführte „High-Tech Erfindung“ machen würde. Diese Webseite zeige für einen fremden Dritten nach außen das Bild eines „normalen“ Hafnerbetriebes.

Zu der in der Beschwerde angeführten disquotalen Ergebnisverteilung könne von Seiten des Finanzamtes angeführt werden, dass eine fremdübliche Gestaltung es erfordern würde, durch vertragliche Vereinbarungen und Berechnungen die anfängliche 80%ige Verlustbeteiligung mit einer darauffolgenden 20%igen Gewinnbeteiligung wirtschaftlich zu begründen. Denn es erscheine zweifelhaft ob ein fremder Dritter eine Investition unter den Bedingungen der beginnenden 80%igen Ergebniszuweisung und einer darauffolgenden 20%igen Ergebniszuweisung eingegangen wäre.

Ad Eigenkapitalersatz:

Das geringe Eigenkapital der GmbH zu dem Kapitalbedarf des in der Beschwerde beschriebenen High-Tech Unternehmens bzw. den Ausführungen in der Niederschrift vom 11.3.2015 sei im Verhältnis sehr gering bzw. gar nicht relevant im Verhältnis zum Mittelbedarf. Auch im Vergleich zu branchenähnlichen Betrieben würde eine sehr geringe Eigenkapitalausstattung vorliegen. Daher würde es dem Finanzamt als sehr unrealistisch erscheinen, dass die GmbH unter diesen Voraussetzungen (ohne Sicherheiten o.ä.) seinen in der Niederschrift vom 11.3.2015 sehr hohen Mittelbedarf decken hätte können.

Ad Liebhaberei:

Den Ausführungen in der Beschwerde könne vom Finanzamt nicht gefolgt werden, da die Wahrscheinlichkeit sehr hoch sei, dass die Beteiligung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes eingestellt werden wird. Dies würden nicht nur die Berechnungen der AP untermauern, sondern auch die Prognoserechnung des Pflichtigen bzw. der steuerlichen Vertretung. Anhaltspunkte wären auch, dass nach einer möglichst raschen Verwertung der Verluste der GmbH der Anreiz zum Aufrechterhalten einer atypisch stillen Beteiligung rapide sinken würde und dies zu Beendigungserwägungen führe und diese Überlegungen durch vertragliche Vereinbarungen nicht hintangehalten worden sei. Daher erscheine eine zeitliche Begrenzung dahingehend durchaus gegeben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 1. Juni 2016 wurde die Beschwerde vom 12.5.2016 betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte für das Jahr 2014 abgewiesen. Die Abweisung der

Beschwerde wurde mit einem Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht vom 1.6.2015 in Verbindung mit der Begründung zur Beschwerdeverentscheidung für das Jahr 2013 vom 14.1.2016 begründet.

Mit Schreiben vom 8.2.2016 wurde betreffend die Beschwerde, die das Jahr 2013 betrifft, und mit Schreiben vom 15.6.2016 betreffend das Jahr 2014 Anträge auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 27.6.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde betreffend die angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide der Jahre 2013 und 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung mit dem Antrag die Beschwerden als unbegründet abzuweisen vor.

In der mündlichen Verhandlung vom 12. April 2021 wurde von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführer im Wesentlichen folgendes vorgebracht:

Es werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 1.9.2015, 2012/15/0235, verwiesen, in dem der VwGH ausgesprochen habe, dass die „GmbH & (atypisch) Still“ eine Alternative zur GmbH & Co darstellen würde. Auch habe der VwGH in dieser Entscheidung festgehalten, dass es kein betriebswirtschaftlich gebotenes Mindestkapital geben würde.

Zu den von der Betriebsprüfung zur Nichtanerkennung der atypisch stillen Gesellschaft herangezogenen drei Punkten werde in Ergänzung zur Beschwerde nachstehende Ausführungen gemacht:

Ad mangelnde Fremdüblichkeit: Das Fortziehen der Prognoserechnung sei unzureichend. Es habe sich um ein Start-Up-Unternehmen gehandelt, das mit Unsicherheiten behaftet sei. Daher sei es schwierig gewesen eine Unternehmensbewertung ex ante zu stellen.

Diesbezüglich wird vom Geschäftsführer der ***Bf1***, Herrn ***13***, vorgebracht, dass die Vorentwicklung des neuen Ofenspeichersystems viel Geld verschlungen habe. Es habe ein Prototyp entwickelt und ein Prüfzeugnis erlangt werden müssen. Es habe sich dabei um eine High-Tech-Entwicklung gehandelt.

Zur vereinbarten disquotalen Ergebnisverteilung sei festzuhalten, dass im vierten Jahr die Erfindungsleistung von Herrn ***20*** zu berücksichtigen gewesen wäre.

Betreffend die unregelmäßig erfolgte Leistung der Einlage wird vorgebracht, dass es kein betriebswirtschaftlich gebotenes Eigenkapital geben würde und es dies auch bei anderen Personengesellschaften geben würde. Auch werde auf die „Well-Stone“-Kredite verwiesen, bei denen die Auszahlung der Kredittranchen jeweils erfolge, wenn ein Unternehmensziel erreicht werde.

Ad Eigenkapitalersatz: Diesbezüglich wurde – unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0234, ein im Wesentlichen identes Vorbringen zur Beschwerde in der mündlichen Verhandlung erstattet.

Betreffend die im Jahr 2019 erfolgte Beendigung wird vom Geschäftsführer der ***Bf1*** vorgebracht, dass sich herausgestellt habe, dass keine Markteinführung des Speicherofensystems möglich gewesen sei. ***19*** ist auch nicht mehr Gesellschafter der ***Bf1***. Diesbezüglich gebe es einen 13-seitigen Abtretungsvertrag. Am Patent bzw. dessen Verwertung sei ***19*** noch beteiligt.

Betreffend das neue Speicherofensystem habe es einen Vertriebsvertrag mit einer deutschen Firma gegeben und wurde dieses System auch auf einschlägigen Fachmessen vorgestellt. Dieses Vorbringen wird vom Amtsvertreter des Finanzamtes bestätigt.

Betreffend das Vorbringen zur Liebhaberei wird auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.4.2021 verwiesen.

Am Schluss der mündlichen Verhandlung wurde von der Vorsitzenden der Schluss des Beweisverfahrens beschlossen sowie der Beschluss gefasst, dass die Entscheidung über die Beschwerde der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag in Notariatsaktform vom 5.7.2013 wurde die ***Bf1*** gegründet und am 29.8.2013 zu FN ***11*** des Landesgerichts ***21*** ins Firmenbuch eingetragen. Gesellschafter sind zu 49% ***1*** und zu 51% ***13***. Das Stammkapital beträgt € 10.000 und wurde von den beiden Gesellschaftern zu jeweils der Hälfte einbezahlt.

Alleinvertretungsbefugte Geschäftsführer sind beide Gesellschafter. Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31. Dezember. Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch und sind zwischen den Parteien nicht strittig.

Gegenstand des Unternehmens der ***Bf1*** ist das Hafnergewerbe und alle damit zusammenhängenden Nebentätigkeiten. Die Gesellschaft ist zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich erscheinen oder diesen direkt oder indirekt fördern, insbesondere zum Erwerb von Liegenschaften und zur Errichtung von Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im In- und Ausland, sowie zur Übernahme von Komplementärsfunktionen (Punkt 2. des Gesellschaftsvertrages vom 5.7.2013).

13 hat am 9.8.2012 durch die ***22*** Patentanwaltskanzlei beim österreichischen Patentamt folgendes Patent angemeldet, das am 15. Mai 2014 in das Patentregister zur Patentnummer ***23*** eingetragen wurde:

24

13 ist sowohl Erfinder als auch Inhaber dieses Patents.

1 war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als Zahnarzt tätig und hat keinerlei fachliche Kenntnisse in Bezug auf das Hafnergewerbe gehabt.

In den ersten Jahren der Gründung der ***Bf1*** hat für den von dieser Gesellschaft geführten Hafnerbetrieb ein Kapitalbedarf zwischen € 160.000 und € 150.000 bestanden, wovon auf die ersten beiden Jahre nach der Gründung ein Betrag von circa € 100.000 entfallen ist. Dieser Kapitalbedarf hat auch für die Entwicklung eines Ofensystems bestanden. Auf der Homepage der ***Bf1*** wurde im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (und auch danach) keine Werbung für das in der Beschwerde erwähnte „innovative Speicherofensystem“ gemacht. Auch sonst fanden sich auf der Homepage keine Hinweise darauf.

Es wurde aber betreffend dieses Speicherofensystem ein Vertriebsvertrag mit einer deutschen Firma geschlossen und dieses System auf einschlägigen internationalen Fachmessen vorgestellt.

Ebenfalls am 5.7.2013 wurde zwischen der ***4*** in Gründung als Inhaberin des Unternehmens und ***1*** als stiller Gesellschafter ein Vertrag zur „Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft“ abgeschlossen, der unter anderem folgende Regelungen enthält:

Die ***Bf1*** i. Gr. übt das Hafnergewerbe und alle damit zusammenhängenden Nebentätigkeiten aus; entwickelt und vermarktet Hafnerei-Produkte bzw. wird dies in Zukunft tun. Insbesondere wird auf Grundlage bereits eingereichter Patentanträge an der Weiterentwicklung von innovativen Lösungen für den Ofenbau geforscht und gearbeitet.
(Punkt I. Präambel)

II. Vertragsgegenstand

Der stille Gesellschafter beteiligt sich an der Inhaberin des Unternehmens (im Folgenden kurz: IdU) ***Bf1*** i. Gr. Gesellschaftsvertraglicher Gegenstand der IdU ist das Hafnergewerbe und alle damit zusammenhängenden Nebentätigkeiten.

III. Stille Einlage

(1) Der stille Gesellschafter leistet eine Einlage von € 150.000,00 (EURO einhunderttausend).

Diese Einlage ist in 15 Raten= zu je EUR 10.000, beginnend mit Unterfertigung dieses Gesellschaftsvertrages zur Zahlung auf ein von dieser bekannt zu gebendes Bankkonto der IdU zur Zahlung fällig.

(2) Die Einlage des stillen Gesellschafters geht ins Eigentum der IdU über. Die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters ist unbeweglich. Sie wird auf ein festes Kapitalkonto gebucht und nicht verzinst.

(3) Der stille Gesellschafter ist mit 20,0% (zwanzig Prozent) am Gewinn und Verlust der IdU sowie mit demselben Anteil schuldrechtlich am Vermögen (einschließlich stiller Reserven, Firmenwert und Liquidationserlös) der IdU beteiligt. Gewinnanteile sind vorrangig zur Auffüllung früherer Verlustanteile zu verwenden.

(4) Abweichend von der Regelung in Punkt (3) ist der stille Gesellschafter am Gewinn und Verlust der IdU im Rumpfgeschäftsjahr 2013 sowie in den Geschäftsjahren 2014 und 2015 zu 80% beteiligt.

(5) Eine Nachschusspflicht zu Lasten des stillen Gesellschafters wird nicht vereinbart.

Klargestellt wird weiters, dass der stille Gesellschafter sowohl der IdU als auch Dritten nur mit seiner Einlage haftet und er sich durch die fristgerechte Bezahlung seiner Einlage jeder weiteren Zahlungsverpflichtung gegenüber der Gesellschaft entledigt. Die IdU hält den stillen Gesellschafter bei einer allfälligen Inanspruchnahme als Haftender für Kommunalsteuern klaglos.

IV. Ergebnisverteilung

(1) Am Schluss eines jeden Geschäftsjahres wird der Gewinn oder Verlust berechnet. Unter Gewinn oder Verlust ist das nach dem dritten Buch des UGB unter möglichst weitgehender Beachtung der Vorschriften des § 5 EStG ermittelte Ergebnis ohne Berücksichtigung von Körperschaftssteuern zu verstehen und zwar einschließlich sämtlicher betriebsuntypischer, auch das Anlagevermögen betreffender Wertänderungen. An diesem Ergebnis ist der stille Gesellschafter mit dem in Pkt. III. Abs 4 bezeichneten Prozentsatz beteiligt.

(2) Die Gewinn- und Verlustzuweisung erfolgt jeweils zwei Monate nach Feststellung des Jahresabschlusses. Guthaben auf dem Erfolgsverrechnungskonto können vom stillen Gesellschafter nur nach Maßgabe des Vorhandenseins freier Liquidität behoben werden.

(3) Die Kosten und Auslagen der laufenden Verwaltung der stillen Beteiligung und alle damit zusammenhängenden Beratungskosten trägt der stille Gesellschafter. Kosten und Auslagen, die aus der Übertragung von stillen Beteiligungen - ob mit Rechtsgeschäft unter Lebenden oder von Todes wegen - resultieren, belasten den jeweiligen Rechtsnachfolger der übertragenen Beteiligung allein.

V. Betriebspflicht

Die IdU hat das in dieser Urkunde genannte Unternehmen ununterbrochen nach Maßgabe betriebswirtschaftlicher Zweckmäßigkeit aufzubauen und zu betreiben. Sie hat beim Betrieb des Unternehmens jene Sorgfalt einzuhalten, die sie in ihren eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt.

VI. Geschäftsjahr

Die Geschäftsjahre der Gesellschaft entsprechen den Geschäftsjahren der ***Bf1*** i. Gr. Diese sind - abgesehen vom Rumpfgeschäftsjahr 2013 – mit dem Kalenderjahr identisch.

VII. Kontrollrechte, Mitbestimmungsrechte

(1) Der stille Gesellschafter hat das Recht, die abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen und dessen Richtigkeit auf eigene Kosten unter Einsicht der Bücher und Schriften zu prüfen bzw. von einem Wirtschaftstreuhänder, Notar oder Rechtsanwalt prüfen zu lassen (§ 183 UGB).

(2) Zudem erhält der stille Gesellschafter während des ersten Jahres des Bestandes der stillen Gesellschaft monatlich und danach quartalsweise von der IdU einen mündlichen Bericht über die aktuelle Geschäftsentwicklung. Zudem ist der stille Gesellschafter berechtigt, am Sitz der Gesellschaft laufend in die Bücher der Gesellschaft Einsicht zu nehmen. Der stille Gesellschafter ist dabei verpflichtet, über alle ihm zur Kenntnis gelangenden Umstände der Gesellschaft gegenüber Dritten Stillschweigen zu bewahren.

(3) Der stille Gesellschafter ist in sämtliche strategische Entscheidungen der IdU einzubeziehen. Insbesondere dürfen jene Rechtsgeschäfte, die entweder nach dem Gesetz oder nach dem Gesellschaftsvertrag der ***Bf1*** i. Gr. der Zustimmung der Generalversammlung bzw. der Gesellschafter bedürfen, nur mit Zustimmung des stillen Gesellschafters erfolgen (zB sämtliche Satzungsänderungen, Geschäftsführerbestellungen, die Geschäfte laut § 35 (1) GmbHG). Weiters ist für alle Maßnahmen, die zu einer Verwässerung der Beteiligung des stillen Gesellschafters führen, dessen Zustimmung einzuholen.

VIII. Dauer, Kündigung

(1) Gegenständlicher Rechtserwerb stellt einen Zusammenschluss gemäß Art IV des UmgrStG dar. Die Zusammenschlusspartner sind bestrebt, die endgültige Verschiebung von Steuerlasten im Sinne des § 24 Abs 2 zu UmgrStG zu vermeiden und verpflichten sich, zur Erreichung dieses Zieles bestehende Vertragsbestimmungen im Zweifel in diesem Sinne zu interpretieren. Der Zusammenschlussstichtag ist der 5.7.2013. Der Zusammenschlussstichtag ist zugleich auch Stichtag für den Erwerb aller mit dieser Beteiligung verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten.

(2) Das Gesellschaftsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

(3) Das stille Gesellschaftsverhältnis kann von jedem daran beteiligten Gesellschafter unter Einhaltung einer Frist von 6 Monaten mit eingeschriebenem Brief auf das Ende des Geschäftsjahres aufgekündigt werden. Die Kündigung ist an die IdU oder, wenn das Gesellschaftsverhältnis von der IdU aufgekündigt wird, an den stillen Gesellschafter zu richten. Die Kündigung durch die IdU kann jedoch frühestens zum letzten Tag des 3. Geschäftsjahres der Geschäftsinhaberin nach Entstehen dieses Gesellschaftsverhältnisses erfolgen, jene des stillen Gesellschafters frühestens zum letzten Tag des 5. Geschäftsjahres....

X. Beendigung

Das Gesellschaftsverhältnis mit einem stillen Gesellschafter wird beendet:

1. durch einvernehmliche Auflösung;
2. durch endgültige Verfehlung des Gesellschaftszweckes;
3. durch Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der IdU oder des stillen Gesellschafters;
4. durch Kündigung, soweit diese zulässig ist.

XI. Auseinandersetzung

Wird das Gesellschaftsverhältnis mit dem stillen Gesellschafter - aus welchem Grunde auch immer - durch Ausscheiden oder Liquidation beendet, so ist das Guthaben des stillen Gesellschafters zu ermitteln. Der stille Gesellschafter ist sowohl am Gewinn und Verlust als auch schuldrechtlich am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der IdU beteiligt (atypisch stille Gesellschaft steuerliche Mitunternehmerschaft). Zu diesem Zweck ist eine Auseinandersetzungsbilanz zu erstellen und die Höhe des Auseinandersetzungsguthabens gemäß dem jeweils aktuellen Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu ermitteln. Erfolgt die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses auf das Ende eines Geschäftsjahres, so ist das Auseinandersetzungsguthaben auf der Grundlage der zu diesem Zeitpunkt erstellten oder zu erstellenden Bilanz zu ermitteln. Wird das Gesellschaftsverhältnis während eines Geschäftsjahres beendet, so ist das Auseinandersetzungsguthaben auf der Grundlage der Bilanz zum unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahresende zu ermitteln. Die Auszahlung des ermittelten Auseinandersetzungsguthabens erfolgt ohne Wertsicherung und ohne Zinsen innerhalb eines Jahres nach Ausscheiden.

(2) Einigen sich die Vertragsparteien nicht auf das Auseinandersetzungsguthaben, ist dieses von einem vom Präsidenten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu bestimmenden

gerichtlich beeideten Buchsachverständigen zu berechnen. Die Kosten für diese Berechnung trägt die Gesellschaft.

Im Jahr 2013 hat ***19*** aufgrund des dargestellten Vertrages über die Errichtung „einer atypisch stillen Gesellschaft“ insgesamt Zahlungen als Stiller in Höhe von € 44.000,-- geleistet und zwar je € 10.000 am 2.10., 15.10., 4.11. und 25.11.2013 sowie € 4.000,-- am 31.12.2013. Die restliche zum 31.12.2013 offene Einlage von € 106.000 wurde als Aktiva unter den sonstigen Forderungen in der Bilanz der ***Bf1*** ausgewiesen.

2014 sind folgende Einlagen durch ***19*** durchgeführt worden: Jeweils € 10.000 am 12.5, 24.6. und 5.11.2014 sowie € 3.000 am 17.1. und € 7.000 am 12.2014, sodass per 31.12.2014 noch eine Einlage von € 66.000 offen war. Diese Feststellungen zu den erfolgten Einzahlungen durch ***19*** gründen sich auf die Buchhaltung der ***Bf1*** (Verbuchung auf Konto 9700 sowie im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegte Umsatzlisten).

Die ***Bf1*** verfügte an Aktiva in den Jahren 2013 und 2014 über folgende Vermögenswerte (jeweils angeführt mit den Buchwerten zum 31.12.):

Betriebs- und Geschäftsausstattung in Höhe von € 15,727,80 bzw. € 14.280,60 (31.12.2014)

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen von € 6.000 bzw. Null (2014)

Sonstige Forderungen (mit Ausnahme der Forderung gegen ***19*** als stiller Gesellschafter) € 7.527,54 bzw. € 33.69,57 (2014)

Guthaben bei Kreditinstituten € 1.311,26 bzw. € 8.835,75 (2014)

Rechnungsabgrenzungen iHv € 1.200,--

Demgegenüber bestanden 2013 bzw. 2014 folgende Verbindlichkeiten:

€ 9.941,16 bzw. 1.763,15 (2014)

Aufgrund dieser dargestellten Vermögensverhältnisse wird vom Bundesfinanzgericht festgestellt, dass die ***Bf1*** ohne die Vergabe von Sicherheiten durch den Gesellschafter ***19*** (insbesondere durch Übernahme einer Bürgschaft bzw. Bestellung eines Pfandes) nicht in der Lage gewesen wäre, den festgestellten Kapitalbedarf von € 150.000 bis € 160.000 für den Hafnerbetrieb (darin enthalten den Kapitalbedarf für die Entwicklung eines Ofensystems) in den beschwerdegegenständlichen Jahren – und auch darüber hinaus – durch Kreditmittel von dritter Seite zu decken.

Dem stillen Gesellschafter war im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages über die Erreichung einer „atypisch stillen Gesellschaft“ nicht klar, aus welchen Gründen eine weitere Beteiligung (neben der Stammeinlage als Gesellschafter der GmbH) in Form einer atypisch stillen

Beteiligung vereinbart wurde. Auch die Gründe wieso ***19*** mit 20% am Gewinn, Verlust, stillen Reserven und Firmenwert als atypisch stiller an der ***Bf1*** beteiligt sein soll, waren ihm nicht bekannt. Schließlich wurde ***19*** auch keine Begründung dafür gegeben, dass in diesem Vertrag für die ersten drei Jahre eine Beteiligung am Ergebnis der ***Bf1*** mit 80% vorgesehen war.

Mit Schreiben vom 11. Juni 2019 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf. dem Finanzamt mitgeteilt, dass mit Vereinbarung vom 14. März 2019 betreffend einen Gesellschafterzuschuss abgeschlossen zwischen ***19*** als Gesellschafter sowie der ***Bf1*** als Gesellschaft vereinbart wurde, dass aushaftende Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 34.180,22 in Eigenkapital der Gesellschaft als Gesellschafterzuschuss umzuwandeln. Des Weiteren wurde in dieser Vereinbarung festgelegt, dass die geleistete Vermögenseinlage von EUR 150.000, die von ***19*** aufgrund der Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft geleistet und mittlerweile durch Verlustzuweisungen teilweise aufgebraucht wurde, ebenso der Gesellschaft, dh. der ***Bf1***, gewidmet wird. Dieser Gesellschafterzuschuss ist laut der Vereinbarung vom 14.3.2019 in die freie Rücklage einzustellen bzw. zur Abdeckung eines allfälligen Bilanzverlustes zu verwenden.

Durch die Leistung der beiden angeführten Gesellschafterzuschüsse wurde die stille Gesellschaft aufgelöst. Somit ist es gemäß § 142 UGB zu einem Erlöschen der ***Bf1*** & atypisch stille Gesellschaft gekommen. Demgemäß wird das Unternehmen nunmehr durch die ***Bf1*** als Einzelunternehmen fortgeführt.

Aufgrund des Abtretungsvertrages vom 1.3.2019 ist ***19*** aus der ***Bf1*** ausgeschieden und ist nunmehr ***13*** deren Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer.

2. Beweiswürdigung

Der Umstand, dass ***13*** Erfinder und Inhaber eines Patents betreffend einen ***24*** ist, ergibt sich aus dem Patentregister und wurde von der belangten Behörde auch nicht in Abrede gestellt.

Die Feststellung, dass in den ersten Jahren der Gründung der ***Bf1*** für den von dieser Gesellschaft geführten Hafnerbetrieb ein Kapitalbedarf zwischen € 160.000 und € 150.000 bestanden hat, wovon auf die ersten beiden Jahre nach der Gründung ein Betrag von circa € 100.000 entfallen ist sowie dass dieser Kapitalbedarf auch für die Entwicklung eines Ofensystems bestanden hat, gründet sich auf die Einvernahme von ***19*** durch das Finanzamt am 11. März 2015 sowie ein im BP-Verfahren vorgelegtes „Executive Summary“ betreffend ein Unternehmen „Systemofen“.

Die Feststellung, dass auf der Homepage der ***Bf1*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (und auch danach) keine Werbung für das in der Beschwerde erwähnte „innovative Speicherofensystem“ gemacht wurde und sich auch sonst auf der Homepage keine Hinweise darauf gefunden haben, gründet sich auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung betreffend das Jahr 2013, weil dieser die Wirkung eines Vorhaltes zukommt und es am Bf. gelegen wäre, im Vorlageantrag bzw. in der mündlichen Verhandlung dieser Feststellung entgegenzutreten (vgl. zB VwGH 19.9.1995, 91/14/0208).

Der Umstand, dass betreffend dieses Speicherofensystems ein Vertriebsvertrag mit einer deutschen Firma geschlossen und dieses System auf einschlägigen internationalen Fachmessen vorgestellt wurde, ergibt sich aus den glaubwürdigen Ausführungen von Herrn ***20*** in der mündlichen Verhandlung vom 12.4.2021 denen auch vom Amtsvertreter des Finanzamtes nicht entgegengetreten wurde, sondern diese als zutreffend bestätigt wurden.

Der Inhalt des als mit Vertrag zur Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft bezeichneten Vertrages vom 5.7.2013 sowie dass dieser tatsächlich am 5.7.2013 abgeschlossen wurde, ergibt sich aus der dem Finanzamt vorgelegten Urkunde. Dass diese Vorlage erst anlässlich der Vergabe der Steuernummer für die Bf. am 26.11.2014 erfolgt ist, ändert daran – nämlich, dass dieser Vertrag bereits am 5.7.2013 abgeschlossen wurde – nichts, weil es durchaus üblich ist, dass solche Verträge nicht sofort angezeigt werden, sondern erst wenn die Abgabe der ersten Feststellungserklärung bevorsteht. Diese ist für 2013 am 2.12.2014 abgegeben worden.

Die Feststellungen über die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der ***Bf1*** in den Jahren 2013 und 2014 ergeben sich aus den eingereichten Bilanzen der ***Bf1*** & atyp. stille Ges.

Der Umstand, dass die ***Bf1*** ohne die Vergabe von Sicherheiten durch den Gesellschafter ***19*** (insbesondere durch Übernahme einer Bürgschaft bzw. Bestellung eines Pfandes) nicht in der Lage gewesen wäre, den festgestellten Kapitalbedarf von € 150.000 bis € 160.000 für den Hafnerbetrieb (darin enthalten den Kapitalbedarf für die Entwicklung eines Ofensystems) in den beschwerdegegenständlichen Jahren – und auch darüber hinaus – durch Kreditmittel von dritter Seite zu decken, ergibt sich zum einen aus den vorgelegten Bilanzen sowie auch aus dem Vorbringen in der Beschwerde, wonach es „genauso gut der GmbH unter realistischer Annahme bei der Gründung offen gestanden wäre, die erforderlichen Mittel via Darlehensaufnahme (beispielweise über ein Kreditinstitut) unter Beibringung von **Sicherheiten** (zB Bürgschaft in erster Linie von Hr. ***19***, da dieser der finanzkräftigere Partner sei) aufzubringen.“ Dieses Vorbringen bedeutet nichts anderes, dass die ***4*** aus eigenem, dh. ohne Unterstützung des Gesellschafters ***19*** in Form der Bestellung einer Sicherheit (Bürgschaft, Pfand), nicht in der Lage gewesen wäre, den Kapitalbedarf durch Kreditaufnahme zu decken.

Die Feststellungen, dass dem stillen Gesellschafter im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages über die Erreichung einer „atypisch stillen Gesellschaft“ nicht klar war, aus welchen Gründen eine weitere Beteiligung (neben der Stammeinlage als Gesellschafter der GmbH) in Form einer atypisch stillen Beteiligung vereinbart wurde bzw. wieso er mit 20% am Gewinn, Verlust, stillen Reserven und Firmenwert als atypisch Stiller an der ***Bf1*** beteiligt sein soll sowie aus welchem Grund in diesem Vertrag für die ersten drei Jahre eine Beteiligung am Ergebnis der ***Bf1*** mit 80% vorgesehen war, ergeben sich aus der Einvernahme des ***19*** durch das Finanzamt am 11.3.2015.

Die in der Beschwerde dafür abgegebenen Erklärungsversuche vermögen nicht zu überzeugen: Zum einen wird nämlich ausgeführt, dass eigentlich auch eine Beteiligung in Höhe von 97% zugunsten des ***19*** möglich gewesen wäre. Wieso dann bei der Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert bei Ausscheiden des Stillen bzw. bei Beendigung der stillen Gesellschaft ***19*** immer nur 20% erhalten soll, bleibt im Verborgen. Wäre nämlich tatsächlich eine Verteilung mit 97% zugunsten des ***19*** zulässig, müsste man ihn auch an den stillen Reserven/dem Firmenwert laut Vorbringen in der Beschwerde mit 80% beteiligen.

Dieses Beschwerdevorbringen steht zudem in einem unlösbaren Widerspruch mit jenem, dass die „disquotale Gewinnverteilung“ die erfinderische Leistung sowie der Arbeitseinsatz von Herrn ***13*** entsprechend abbilden solle. Dies bedeutet nämlich, dass bei der Festlegung der Gewinnverteilung auch der Arbeitseinsatz des ***13*** als Geschäftsführer der ***Bf1*** für den Hafnerbetrieb berücksichtigt werden sollte. Wieso dieser Arbeitseinsatz gerade in den ersten drei Jahren niedriger als in den Folgejahren sein sollte, ist schlichtweg nicht nachvollziehbar, weil aufgrund des vorgelegten Konzeptes genau vom Gegenteil auszugehen ist. Vielmehr ist es ja so, dass der größere Arbeitseinsatz von Herrn ***20*** in der Entwicklungsphase (Konstruktion, Modell- und Formenbau, Prüfung und Aufbau einer internen Infrastruktur) gelegen ist.

Soweit in der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten „Erklärung und Hintergründe für die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft mit der ***Bf1***“ vorgebracht wird, die Erfindertätigkeit des ***13*** könne im GmbH Recht nicht als Sacheinlage gewertet werden, bedeutet dies nicht, dass die Arbeitskraft des ***13*** bei der Festlegung des Beteiligungsausmaßes in der stillen Gesellschaft nicht berücksichtigt werden kann (vgl. Straube/V. Appl in Straube, UGB⁴, Rz 37 zu 179 UGB) und wurde sie ja laut dieser Darstellung auch berücksichtigt.

Der Inhalt der am 14.3.2019 getroffenen Vereinbarung zwischen ***19*** als stiller Gesellschafter und der ***Bf1*** betreffend die Umwandlung der bis zu diesem Zeitpunkt geleisteten Einlage durch ***19*** ergibt sich aus der dem Bundesfinanzgericht im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten diesbezüglichen Vereinbarung sowie aus dem Schreiben vom 11. Juni 2019 an das Finanzamt.

Dass ***19*** aus der ***Bf1*** aufgrund des Abtretungsvertrages vom 1.3.2019 ausgeschieden und nunmehr ***13*** deren Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer ist, ergibt sich aus dem Firmenbuch zu FN ***25***.

Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die echte stille Gesellschaft begründet keine Mitunternehmerschaft im Sinn des [§ 23 Z 2 EStG 1988](#). Ist jedoch der stille Gesellschafter laut geschlossenem Vertrag mit dem Inhaber des Unternehmens neben dem laufenden Ergebnis des Unternehmens auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert beteiligt und wird der stille Gesellschafter vertraglich so gestellt, als hätte er die Stellung, welche im UGB für den Kommanditisten vorgesehen ist, wird damit eine Mitunternehmerschaft begründet (VwGH 19.10.2016, [Ra 2015/15/0046](#)).

Eine solche Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert des Stillen wird für alle Fälle der Beendigung der stillen Gesellschaft (Ausscheiden bzw. Liquidation) in Punkt XI. des Vertrages vom 5.7.2013 vorgesehen. Auch werden dem stillen Gesellschafter in Punkt VII. des Vertrages vom 5.7.2013 ausreichende Kontroll- bzw. Mitspracherechte eingeräumt.

Beteiligt sich ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft daneben als stiller Gesellschafter, ist die Anerkennung der Mitunternehmerschaft nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH an die Erfüllung zusätzlicher Kriterien gebunden:

Einerseits führt die gesellschaftsrechtliche Verflechtung dazu, dass der ***19*** auch in seiner Funktion als stiller Gesellschafter als naher Angehöriger des Inhabers des Unternehmens, d.h. der ***Bf1*** anzusehen ist (vgl. zB VwGH 24.9.1996, [93/13/0022](#); VwGH 23.6.1998, [93/14/0192](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 31.1.2019, [Ra 2018/15/0050 mwN](#)).

Im gegenständlichen Vertrag ist vorgesehen, dass ***19*** die vereinbarte Einlage von € 150.000 in 15 Raten= zu je EUR 10.000, beginnend mit Unterfertigung dieses Gesellschaftsvertrages zur Zahlung auf ein von dieser bekannt zu gebendes Bankkonto der IdU zu leisten hat.

Damit ist aber nicht eindeutig geregelt zu welchem Zeitpunkt die einzelnen Raten der vereinbarten Einlage zu entrichten sind und hängt die Leistung zu Raten somit vom Gutdünken

des ***19*** ab. Dies zeigt sich auch daran, dass im Jahr 2013 lediglich € 44.000 und 2014 € 40.000 von ***19*** einbezahlt wurden. Von einer eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Regelung der Zahlung der Einlage kann daher entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht keine Rede sein. Wenn nämlich in der Beschwerde ausgeführt wird, dass aus der Bilanz zum 31. Dezember 2013 ersichtlich sei, dass zum Bilanzstichtag bereits Einzahlungen in Höhe von € 44.000 erfolgt seien, der noch nicht zugeflossene Teil in Höhe von € 106.000 wäre als sonstige Forderung in der GmbH-Bilanz ausgewiesen worden wäre, wird damit eingestanden, dass die Fälligkeit der restlichen Einlage von € 106.000 auch aus Sicht der GmbH nicht bestimmbar und damit der Rest der offenen Einlage auch nicht einforderbar ist. Bei der Nichtregelung des Zeitpunktes der Einlageleistung handelt es sich um einen wesentlichen Vertragspunkt und stellt die getroffene Vereinbarung eine absolut unübliche Zahlungsmodalität dar, die wegen mangelnder Eindeutigkeit der Regelung zur Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft führen muss (vgl. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Tz 166/4 zu § 2 EStG). Dieser Umstand zeigt sich aus daran, dass die bis dato geleisteten Einlageleistungen nicht kontinuierlich erfolgt sind, sondern zum Teil mit größerem zeitlichem Abstand und überdies nicht einmal immer € 10.000 geleistet wurden. Schließlich ist festzuhalten, dass die offene Einlageleistung eines Mitunternehmers steuerlich vollkommen andere Konsequenzen hat als die Nichtzahlung der vollen Stammeinlage bei einer GmbH. Die Einlagen in Mitunternehmerschaften unterliegen nämlich dem Regime des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#), dh. ein bloßes Einlageversprechen stellt keine Einlage dar.

Soweit in der mündlichen Verhandlung vom 12.4.2021 diesbezüglich darauf verwiesen wird, dass es kein betriebswirtschaftlich gebotenes Eigenkapital geben würde, ist festzuhalten, dass die Frage eines betriebswirtschaftlich gebotenen Eigenkapitals nicht mit dem Umstand zu tun hat, ob die Einlageleistung des stillen Gesellschafters im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einer eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Regelung erfolgt ist oder nicht.

Offenbar haben sich die Einlageleistungen der Jahre 2013 und 2014 daran orientiert wieviel Geld zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich war (Jahresverlust 2013: € 27.174,56; Einlage von € 44.000,--; Jahresverlust 2014 € 35.942,67; Einlage € 40.000). Dies spricht dafür, dass der vereinbarten Gewinn-/Verlustbeteiligung bzw. Beteiligung an den stillen Reserven/Firmenwert nicht die Beiträge des Stillen bzw. des Inhabers des Unternehmens zugrunde gelegt wurden und daher die atypisch stille Beteiligung auch aus diesem Grunde nicht anzuerkennen ist.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht – entgegen der offenbaren Ansicht des Finanzamtes - keine Fremdunüblichkeit darin erblicken kann, dass dem atypisch stillen Gesellschafter keine bestimmte Rendite für die Einlage in Aussicht gestellt wurde. Überdies ist darauf hinzuweisen, dass die Angemessenheit der Gegenleistung kein

Kriterium für die Anerkennung der Vereinbarung dem Grunde nach darstellt (vgl. zB Toifl, aaO, Tz 167/5 zu § 2 EStG). Daher war auf das diesbezügliche Vorbringen in der Beschwerde nicht weiter einzugehen.

Ist der atypisch Stille gleichzeitig Gesellschafter der GmbH, ist nach der Judikatur des VwGH eine Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen, wenn das vom stillen Gesellschafter zugeführte Kapital nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen, welches für die Erfüllung des Unternehmenszwecks erforderlich ist (vgl. VwGH 18.10.1989, [88/13/0180](#); VwGH 27.5.1998, [95/13/0171](#); VwGH 14.10.2010, [2008/15/0324](#)).

Genau ein solcher Fall liegt vor: Aufgrund der nicht gegebenen Eigenkapitalausstattung (lediglich € 5.000 einbezahltes Stammkapital) und bei weitem nicht ausreichender Aktiva zum Zeitpunkt der Gründung der ***Bf1*** konnte der von der Bf. selbst angesprochene Kapitalbedarf für die Entwicklung des Speicherofensystems bzw. überhaupt für den Betrieb des Hafnerbetriebes aus eigenem nicht gedeckt wurden und zwar auch nicht – wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt – durch Fremdmittelaufnahme bei fremden Dritten am Kapitalmarkt ohne dass vom Gesellschafter ***19*** dafür Sicherheiten gestellt werden (Pfandrecht, Bürgschaft).

Soweit die Bf. aus dem Erkenntnis des VwGH vom 10.7.1996, [94/15/0114](#), abzuleiten versucht, eine Qualifizierung einer stillen Beteiligung eines Gesellschafters in Eigenkapital würde voraussetzen, dass es sich um Finanzierungen handeln müsse, die zu einem Zeitpunkt stattgefunden haben, zu welchem die Gesellschaft kreditunwürdig und somit sanierungsbedürftig (infolge Überschuldung) gewesen und bereits eine Verlustsituation des Geschäftsherrn vorgelegen ist, ist festzuhalten, dass das zitierte VwGH-Erkenntnis zwar zu einem Sachverhalt einer im Zeitpunkt der Vereinbarung einer stillen Einlage durch den Gesellschafter überschuldeten GmbH ergangen ist. Allerdings kann aus der rechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes durch den VwGH **keinesfalls** abgeleitet werden, eine Qualifikation einer stillen Einlage wäre nur im Falle, dass der Inhaber des Unternehmens bereits im Zeitpunkt der Einlage zahlungsunfähig bzw. sanierungsbedürftig ist, vorzunehmen. Vielmehr enthält dieses VwGH-Erkenntnis - unter Zitierung der Vorjudikatur- die **allgemeine** Aussage, dass das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen der GmbH und deren Gesellschafter steuerlich nicht anzuerkennen ist, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und somit **an die Stelle** einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung tritt. Daher ergibt sich aus diesem Judikat des VwGH, dass eine Qualifikation einer stillen Einlage durch einen Gesellschafter des Inhabers des Unternehmens (Kapitalgesellschaft) als Eigenkapitalersatz auch dann gegeben ist, wenn der geplante Unternehmenszweck der neu gegründeten GmbH und der damit verbundene Investitionszweck die Zuführung von Eigenkapital gebietet. Angesichts eines veranschlagten Investitionsbedarfes von 160.000 € wovon circa 100.000 € auf die ersten eineinhalb Jahre nach

der Gründung entfallen, kann mit einem Stammkapital von 10.000,00 €, das zudem nur zur Hälfte einbezahlt wurde, keinesfalls das Auslangen gefunden werden.

Dies ergibt sich auch der Rechtsprechung des UFS. So hat der UFS in einem sehr ähnlich gelagerten Fall (UFS 18.11.2003, [RV/2599-W/02](#), S 12) folgende Aussagen getroffen:

„Aufgrund der oben dargestellten Erwägungen (vgl. das angeführte Missverhältnis zwischen dem lediglich 500.000,00 S betragenden Stammkapital und dem Ausmaß der Investitionen) ist die Zuführung der berufsgegenständlichen stillen Einlage an die unterkapitalisierte A-GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Zuführung des für die A-GmbH zur Erfüllung ihres Unternehmenszweckes "Maschinenverleih" unbedingt nötigen Eigenkapital zu betrachten."

Auch ist auf die Entscheidung des UFS 24.09.2008, [RV/0044-G/05](#), zu verweisen, in dem der UFS folgende rechtliche Beurteilung vorgenommen hat:

„Im Berufungsfall kann dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es sinngemäß die Auffassung vertritt, dass den „stillen Gesellschaftern" schon zum Zeitpunkt der Gründung der X-GmbH klar gewesen sein musste, dass bei einer Dotierung der GmbH lediglich mit dem gesetzlichen Mindestkapital der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Unternehmenszweck, insbesondere der Neubau, Umbau und die Erweiterung des Hotel-Restaurants und der Betrieb desselben, nicht zu verwirklichen war. ... Unter diesen Umständen ist es auch **nicht** entscheidend, dass den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft - wie in der Berufung vorgebracht - grundsätzlich Dispositionsfreiheit hinsichtlich der Kapitalbeschaffung gegeben ist; denn im berufsgegenständlichen Fall ist 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 stellten. Die „stillen Einlagen" hatten daher objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg, Eigenkapital der X-GmbH zu ersetzen und traten somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung an die GmbH (vgl. dazu insbesondere das Erkenntnis des VwGH vom 18.10.1989, [88/13/0180](#)).

Wenn die Bw. - durchaus zutreffend - darauf verweisen, dass hinsichtlich der Beurteilung, ob verdecktes Stammkapital vorliege, auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen sei, so ist zu erwidern, dass die eben dargelegte Qualifikation der Einlagen als Eigenkapitalersatz ohnehin auf eben diesen Zeitpunkt abstellt."

Auch die von der Bf. angesprochene „Finanzierungsfreiheit“ wonach die Steuerpflichtigen in der Wahl der Finanzierung grundsätzlich frei seien und jede Finanzierung ein Risiko in sich bergen würde, ändert an der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Beurteilung, nämlich das die Leistung der Einlage durch ***19*** als stiller Gesellschafter in wirtschaftlicher Sicht einer Dauerwidmung von notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke der Bf. entsprach und damit wirtschaftlich betrachtet Eigenkapital ersetzt, nichts.

Überdies ist festzuhalten, dass bei einer Fremdfinanzierung, die durch vom Gesellschafter gegebenen Sicherheiten besichert ist, die Sicherheitsgewährung gleichermaßen Eigenkapitalersatz im Sinn des [§ 15 Abs. 1 EKHG](#) darstellt (vgl. dazu zB OGH 30.1.2017, [6 Ob 246/16v](#)), wenn im Zeitpunkt der Kreditgewährung der geplante Geschäftszweck nur durch Zufuhr von Eigenkapital erreicht werden konnte.

Betreffend das von den Beschwerdeführern in der mündlichen Verhandlung vom 12.4.2021 zur Stützung ihres Rechtsstandpunktes angezogenen Erkenntnisses des VwGH vom 1.9.2015, [2012/15/0234](#), ist festzuhalten, dass dieses Erkenntnis für den beschwerdegegenständlichen Fall nicht einschlägig ist, weil diesem Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zugrunde lag. Nach den Feststellungen des UFS ([RV/3455-W/11](#)) wäre nämlich auch eine komplette Fremdfinanzierung durch Banken möglich gewesen (vgl. S. 27 und S. 31 dieser Entscheidung) und hat die Eigenmittelquote (ohne stille Einlagen) 22% betragen.

Überdies hat der Unabhängige Finanzsenat die angefochtene Entscheidung nicht damit begründet, dass das zugeführte Kapital nur den wirtschaftlichen Erfolg hatte, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen, welches für die Erfüllung des Unternehmenszwecks erforderlich ist, sondern wurde die Berufung aus anderen – im Folgenden dargestellten - Gründen abgewiesen, weswegen sich der VwGH auch nur mit diesen auseinandergesetzt hat:

1. Es hätten realitätsnahe Investitionsberechnungen für die Einlagenleistung gefehlt.
2. Ein gesellschaftsfremder Investor hätte besondere vertraglich geregelte Mitwirkungs- und Kontrollrechte eingefordert.
3. Die vereinbarten Konditionen der stillen Beteiligung seien nicht fremdüblich (unbegrenzte Teilhabe der „Stillen“ an den Verlusten ohne Nachschusspflicht; ergebnisunabhängige Verzinsung der Einlage)
4. Die Beteiligung als stiller Gesellschafter ist jeweils proportional zu deren gesellschaftlicher Beteiligung erfolgt und komme den stillen Einlagen aufgrund ausdrücklicher Rangrücktrittserklärungen schon nach dem Willen der Gesellschafter offensichtlich Eigenkapitalcharakter zu.

Die Ausführungen des VwGH im angeführten Erkenntnis, wonach das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen eines bestimmten Verhältnisses der Kapitalausstattung der GmbH zu den stillen Einlagen keine Fremdunüblichkeit begründet, weil es bei der GmbH nicht ein betriebswirtschaftlich gebotenes (Mindest)Eigenkapital gibt, haben sich lediglich auf den dargestellten Punkt 4. der Entscheidungsbegründung des UFS bezogen. Im gegenständlichen Fall ergibt sich die Nichtanerkennung der stillen Einlage des ***19*** aber nicht aus dem Umstand, dass in der ***4*** ein bestimmtes Verhältnis von Eigenkapital- und Fremdkapitalquote nicht erreicht wurde, sondern daraus, dass die ***4*** aufgrund der nicht gegebenen Eigenkapitalausstattung **und** bei weitem nicht ausreichender Aktiva zum Zeitpunkt den Kapitalbedarf für die Entwicklung des Speicherofensystems bzw. überhaupt für den Betrieb des Hafnerbetriebes aus eigenem nicht decken hätte können und zwar auch nicht

durch Fremdmittelaufnahme bei fremden Dritten am Kapitalmarkt ohne dass vom Gesellschafter ***19*** dafür Sicherheiten gestellt werden (Pfandrecht, Bürgschaft).

Auf die Ausführungen in der Beschwerde zum Nichtvorliegen von Liebhaberei braucht nicht eingegangen zu werden, weil es aus den dargestellten Gründen am Vorliegen von gemeinschaftlichen Einkünften iS des [§ 188 Abs. 1 lit. b BAO](#) mangelt. Festzuhalten ist lediglich, dass dann wenn ein Gesellschaftsvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird, und eine Kündigung erst nach einigen Jahren ausgesprochen werden kann, aus dieser Vereinbarung alleine noch nicht geschlossen werden kann, dass eine von vornherein geplante zeitlich begrenzte Betätigung im Sinn des [§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO](#) vorliegt (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 573).

Wird von der Abgabenbehörde festgestellt, dass keine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist auszusprechen, dass für die Jahre für die Feststellungserklärungen gemäß [§ 188 BAO](#) abgegeben wurden, eine Feststellung zu unterbleiben hat ([§ 190 Abs. 1 Satz 2 BAO](#)). Genau diese solche Nichtfeststellung ist in den angefochtenen Bescheiden erfolgt. Auch sind im Bescheidspruch jene Personen namentlich zu bezeichnen, die den Zufluss von Einkünften geltend gemacht haben. Die angefochtenen Bescheide entsprechen diesen Vorgaben und sind daher auch verfahrensrechtlich korrekt ergangen (vgl. zB Ritz, BAO⁶, Tz 18 zu § 188 BAO).

Da aufgrund der Vereinbarung vom 14. März 2019 die atypisch stille Gesellschaft erloschen ist und es bei der stillen Gesellschaft als reine Innengesellschaft kein Abwicklungsverfahren gibt, war im Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Erkenntnisses die Gesellschaft im Sinn des [§ 19 Abs. 2 BAO](#) beendet. Kraft der ausdrücklichen und speziellen gesetzlichen Anordnung des [§ 191 Abs. 2 BAO](#) haben (Nicht)Feststellungsbescheide nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) an die an den Gegenstand der (Nicht)Feststellung Beteiligten oder an die Personen, die den Zufluss von gemeinschaftlichen Einkünfte geltend gemacht haben, zu ergehen und wirken gemäß [§ 191 Abs. 3 BAO](#) diesen Personen gegenüber (vgl. VwGH 21.9.2005, [2005/13/0117](#)). Ein solcher Bescheid ist daher im Falle der Beendigung einer stillen Gesellschaft an die Beteiligten als ehemalige Gesellschafter der stillen Gesellschaft zu richten.

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.

Bezüglich der Frage wann bei einer Beteiligung eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft als auch als stiller Gesellschafter eine Mitunternehmerschaft vorliegt liegt bereits

Rechtsprechung des VwGH vor, an der sich das Bundesfinanzgericht orientiert hat. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der im Einzelfall vorzunehmenden Beweiswürdigung ab. Deswegen ist keine Revision zulässig.

Dieses Erkenntnis ergeht und die Zustellung erfolgt an die ehemaligen Gesellschafter der ***Bf1*** und atypisch stille Gesellschaft in den Jahren 2013 und 2014 und die belangte Behörde:

1. ***1***, ***2***, als ehemaligen Gesellschafter der ***Bf1*** und atypisch stille Gesellschaft
2. ***Bf1***, als ehemalige Gesellschafterin der ***Bf1*** und atypisch stille Gesellschaft
z.Hdn. Ecovis Niederösterreich Steuerberatungs GmbH, Rathausgasse 3, 3270 Scheibbs
3. Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, als belangte Behörde

Linz, am 13. April 2021