



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Mai 2002 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften der "ÖS GmbH und Mitgesellschafter" für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der "ÖS GmbH und Mitgesellschafter" für das Jahr 1996 findet nicht statt.

Entscheidungsgründe

I. Mit Gesellschaftsvertrag vom 5. August 1987 wurde die ÖS GmbH zum Betrieb eines Handelsgewerbes in I. gegründet. Am 25. November 1987 schloss die GmbH mit Dr. W (dem Berufungswerber) folgenden "Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft":

I.

Die Firma ÖS GmbH mit dem Sitz in I. nimmt Herrn Dr. W als stillen Gesellschafter in ihr unter dieser Firma bestehendes Handelsgewerbe auf; der letztere tritt als stiller Gesellschafter diesem Unternehmen bei.

II.

Herr Dr. W beteiligt sich in dieser Eigenschaft gegen Anteil an Gewinn und Verlust mit einer Hafteinlage von 1.500.000 S; diese Einlage ist je nach Betriebserfordernis in Teilen oder zur Gänze auf Abruf zu leisten.

III.

Herr Dr. W ist jederzeit berechtigt, in die Handelsbücher, Korrespondenz und Fakturen Einsicht zu nehmen, bei der alljährlich aufzunehmenden Inventur zu intervenieren und von den Geschäftsführern Auskünfte und Aufklärungen zu verlangen. In grundsätzlichen Fragen der Geschäftsführung ist die Zustimmung des stillen Gesellschafters einzuholen.

IV.

Der stille Gesellschafter ist an Gewinn und Verlust der Gesellschaft zu einem Drittel beteiligt, am Verlust jedoch nur bis zum Betrage seiner Hafteinlage. Nach dem Ergebnis der Bilanz ist der auf den Gesellschafter verhältnismäßig entfallende Gewinn ihm gutzubuchen oder ihm über sein Verlangen binnen vier Wochen bar auszubezahlen; der Verlust ist von seinem Kapitalkonto abzuschreiben. Solange die Einlage durch Verlust vermindert ist, wird der jährliche Gewinn zur Deckung verwendet.

V.

Bei Auflösung dieses Vertragsverhältnisses hat der Geschäftsinhaber die Liquidation der noch schwebenden Geschäfte zu besorgen. Die Auseinandersetzung zwischen den Gesellschaftern hat binnen drei Monaten nach Auflösung des Vertragsverhältnisses zu erfolgen. Die sich zu Gunsten des stillen Gesellschafters Dr. W etwa ergebende Forderung ist binnen weiteren drei Monaten an ihn bar zu entrichten."

Für die Jahre 1987 bis 1992 wurden beim Finanzamt Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für die "ÖS GmbH & Stille" eingereicht. Das Finanzamt erließ Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, in denen jeweils die ÖS GmbH sowie der Berufungswerber als Beteiligte (an gemeinschaftlich erzielten Einkünften) aufschienen.

Am 30. Jänner 1996 wurde über das Vermögen der ÖS GmbH der Konkurs eröffnet. Am 2. Juli 2001 wurde der Konkurs aufgehoben. Am 29. April 2004 wurde die ÖS GmbH gemäß § 40 FBG von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht.

II. Mit "Besserungsschein" vom 10. Februar 1994 hatte sich der Berufungswerber bereit erklärt, einen Betrag von 2.000.000 S in die Gesellschaft einzubringen, welcher nach Maßgabe der wirtschaftlichen Möglichkeiten aus künftigen Erträgen zurückgezahlt werden sollte. Der zugesagte Betrag wurde vom Berufungswerber in zwei Teilzahlungen vom 17. Februar und vom 2. März 1994 (an Gläubiger der GmbH) entrichtet. In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1994 wurden für den Berufungswerber negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Sonderbetriebsausgaben) von 2.000.000 S geltend gemacht. Das Finanzamt erließ jedoch am 7. Oktober 1999 einen "Nichtfeststellungsbescheid", mit dem ausgesprochen wurde, dass die im Jahr 1994 erzielten Einkünfte der "ÖS GmbH und Mitgesellschafter" nicht gemäß § 188 BAO festgestellt werden. Begründend führte es aus, mit dem Gesellschaftsvertrag vom 25. November 1987 sei eine echte stille Gesellschaft errichtet worden. Eine Mitunternehmerschaft sei nicht vorgelegen. Werde ein Besserungsanspruch von einem stillen Gesellschafter im Privatvermögen erworben, so sei eine sofortige Abschreibung (Teilwertabschreibung) begrifflich nicht möglich; Kapitalverluste im Privatvermögen seien steuerlich unbeachtlich.

Dagegen wurde mit Berufung eingewendet, der gegenständliche Gesellschaftsvertrag habe sich "vom ersten Tag an" bei den Akten des Finanzamtes befunden. Im Bilanzbericht sei

darauf hingewiesen worden, dass nach Auffassung der Parteien eine steuerliche Mitunternehmerschaft bestehe, und es sei auch die Bilanzierung dem entsprechend erfolgt. Die Jahresabschlüsse und Steuererklärungen seien vom Geschäftsführer der GmbH unterfertigt und damit als zutreffend erklärt worden. Nachdem "der Parteiwille klar und unmissverständlich dokumentiert" gewesen und auch von der Finanzverwaltung in diesem Sinne beurteilt worden sei, habe für eine Änderung oder Ergänzung des Gesellschaftsvertrages keine Veranlassung bestanden. Mit der Unterlassung einer Forderungsanmeldung im Konkursverfahren der GmbH sei neuerlich zum Ausdruck gebracht worden, dass der stille Gesellschafter die Stellung eines Mitunternehmers gehabt habe. Die Klarstellung des Rechtsverhältnisses sei zwischenzeitlich durch die aufgezeigten tatsächlichen Vorgänge und Ereignisse sowie die aus § 115 BAO abgeleiteten Behördenerledigungen herbeigeführt worden. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei auch im Steuerrecht zu beachten. Habe der Bescheidadressat vom Bescheidwillen der Behörde ausgehen dürfen, müsse er in seinem Vertrauen auf die Wirksamkeit des Bescheides geschützt sein. Zur steuerlichen Behandlung des Besserungskapitals wurde in einer Berufungsergänzung vorgebracht, im Hinblick auf die damals laufenden Exekutionsverfahren und die offensichtlichen Liquiditätsprobleme in Verbindung mit dem Konkursantrag müsse das vom stillen Gesellschafter hingegebene Besserungskapital zu einer sofortigen Betriebsausgabe führen.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2000 führte das Finanzamt aus, unter Bedachtnahme auf den Grundsatz von Treu und Glauben könne zwar das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft "unterstellt" werden. Die Kapitalzufuhr durch den stillen Gesellschafter sei jedoch steuerlich als Einlage zu werten, die dessen Kapitalkonto erhöht habe und erst bei Beendigung der Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkurses im Jahr 1996 zu einem entsprechenden Verlust führe.

Mit Berufungsentscheidung vom 3. Dezember 2001 gab auch die Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) der Berufung gegen den "Nichtfeststellungsbescheid" 1994 keine Folge. Rechtlich wurde in der Berufungsentscheidung die Auffassung vertreten, dass mangels einer Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven und am Firmenwert der Geschäftsherrin steuerlich keine Mitunternehmerschaft vorliege. Die für den Fall der Auflösung der Gesellschaft getroffenen Vereinbarungen entsprächen vielmehr jenen, die das HGB für die echte stille Gesellschaft vorsehe. Die in der Berufung vorgebrachten Argumente könnten eine ausdrückliche Vereinbarung darüber, dass und in welchem Umfang der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert des Betriebes teilhabe, nicht ersetzen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenbehördlichen Beurteilung für die

Vergangenheit. Die Behörde sei verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Die gegen die Berufungsentscheidung vom 3. Dezember 2001 erhobene Beschwerde, in der sich der Beschwerdeführer insbesondere auf Treu und Glauben berufen hatte, wies der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 16. November 2006, Zl. 2002/14/0007, als unbegründet ab.

III. Für das Streitjahr 1996 hatte das Finanzamt am 9. Oktober 2000 einen Bescheid gemäß § 188 BAO erlassen, mit dem - "entsprechend den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 1994" - negative Einkünfte der (ehemaligen) "ÖS GmbH und Mitgesellschafter" von -2.000.000 S festgestellt und zur Gänze dem stillen Gesellschafter zugerechnet wurden (der Einkunftsanteil der ÖS GmbH wurde mit null S ausgewiesen). Diesen Feststellungsbescheid hob die Finanzlandesdirektion für Tirol am 3. Dezember 2001 unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 1994 gemäß § 299 BAO auf.

Mit "Nichtfeststellungsbescheid" vom 28. Mai 2002 sprach das Finanzamt aus, dass für die "ÖS GmbH und Mitgesellschafter" keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 erfolge. Begründend wurde auf die Berufungsentscheidung vom 3. Dezember 2001 verwiesen. Es handle sich um eine echte stille Gesellschaft.

Gegen den Bescheid vom 28. Mai 2002 richtet sich die vorliegende Berufung. Der Berufungswerber wendet ein, im Zeitraum von 1987 bis 2000 sei in einem überlangen Verfahren an der Ermittlung und Feststellung des Sachverhaltes "gearbeitet" worden. Im Bescheid des Finanzamtes vom 9. Oktober 2000 sei der Sachverhalt im Sinne einer steuerlichen Mitunternehmerschaft festgestellt worden. In § 21 BAO sei ganz allgemein eine Berechtigung zu einer wirtschaftlichen Sachverhaltsbeurteilung zu sehen. Nachdem weder im zweitinstanzlichen noch im neuen erstinstanzlichen Verfahren neue Sachverhalte festgestellt worden seien, sei der angefochtene Bescheid mit Verfahrensmängeln behaftet. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben müsse ein Bescheidadressat im Vertrauen auf die Wirksamkeit einer amtlichen Erledigung geschützt sein. Beantragt werde, "den angefochtenen Bescheid aufzuheben und einen Feststellungsbescheid im Sinne des Bescheides vom 9. Oktober 2000 neu zu erlassen".

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 17. Februar 2004 wurde die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO bis zum Ergehen des VwGH-Erkenntnisses zu Zl. 2002/14/0007 ausgesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Voraussetzung eines auf § 188 BAO gestützten Feststellungsbescheides ist nach dem Gesetzeswortlaut die Beteiligung mehrerer an den (gemeinschaftlich erzielten) Einkünften. Dieses Tatbestandsmerkmal ist im Falle eines Zusammenschlusses zu einer unechten stillen Gesellschaft, nicht jedoch im Falle der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als echter stiller Gesellschafter erfüllt. Anders als der echte stille Gesellschafter ist der – steuerlich als Mitunternehmer anerkannte – unechte stille Gesellschafter auch am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt (siehe zB Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Rz 233 zu § 23 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Eine Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters enthält der Gesellschaftsvertrag vom 25. November 1987 nicht. Unbestritten ist, dass es auch keinen Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag mit einer ausdrücklichen Vereinbarung darüber gibt, dass und in welchem Umfang der Berufungswerber an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt werde. Zwischen dem Berufungswerber und der ÖS GmbH wurde daher eine echte stille Gesellschaft errichtet, die steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft einzustufen war (siehe dazu auch die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 3. Dezember 2001 und das VwGH-Erkenntnis ZI. 2002/14/0007 vom 16. November 2006).

Das Fehlen einer Vereinbarung über eine Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters kann auch nicht in "wirtschaftlicher Betrachtungsweise" ersetzt werden. Soweit sich der Berufungswerber im Hinblick auf die (rechtlich unrichtige) Vorgangsweise des Finanzamtes in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen auf Treu und Glauben beruft, ist neuerlich auf das VwGH-Erkenntnis ZI. 2002/14/0007 zu verweisen: Auch bei Erlassung des "Nichtfeststellungsbescheides" für 1996 war dem Finanzamt kein Vollzugsspielraum eingeräumt; vielmehr war es verpflichtet, von der als unrichtig erkannten Vorgangsweise der Vergangenheit abzugehen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Jänner 2007

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei