

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kohlfürst & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 23. Oktober 2003 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Feststellungsbescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Vertrag vom 1. April 1995 wurde zwischen der EeB-GmbH, diese vertreten durch WMR, und Dr. R (Vater von WMR) die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vereinbart, in welcher Dr. R die Stellung des stillen Gesellschafters zukommen sollte. In besagtem Kontrakt wurde ua Nachstehendes festgehalten:

1.

*Gegenstand dieses Vertrages ist die Beteiligung des Gesellschafters als stiller Gesellschafter an der EeB-GmbH, wobei die Vermögenseinlage in Form einer Bürgschaftsverpflichtung des stillen Gesellschafters gegenüber dem Bankinstitut K-AG besteht.*

*Die EeB-GmbH benötigt nämlich zur Geschäftsführung Fremdmittel, welche ihr vom Bankinstitut nur gegen Bürgschaftsverpflichtung durch einen tauglichen Bürgen gewährt wird. Sohin kommt der Gesellschaft durch die Bürgschaftserklärung des Gesellschafters erst die Möglichkeit zu, Geschäfte zu führen, sodass diese Bürgschaftserklärung für die Gesellschaft einen Vermögenswert in Höhe der Bürgschaftserklärung darstellt. [...]*

*Weiters ist es absehbar, dass die EeB-GmbH weitere Kreditmittel für den Aufbau und die Führung des Unternehmens erforderlich werden. Es ist sohin vereinbart, dass der Gesellschafter sich verpflichtet, auch für weitere Kredite Bürgschaftserklärungen bei der K-AG oder einem anderen kreditgewährenden Institut zu fertigen, wobei jedoch vereinbart ist, dass seine Bürgschaftsverpflichtung insgesamt auf Grund der zu fertigenden Verträge den Betrag von Schilling 1 Mio. nicht übersteigt. [...]*

2.

*Am Gewinn der Gesellschaft ist der Gesellschafter mit 10% jährlich beteiligt. Dieser Prozentsatz bemisst sich nach dem Verhältnis der stillen Einlage zum Gesamtbetrag des Gesellschaftskapitals. [...]*

4.

*Der Vertrag kann von beiden Teilen jeweils für das Ende eines Kalenderjahres aufgekündigt werden; dabei ist eine Kündigungsfrist von sechs Monaten einzuhalten. [...]*

5.

*Das Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters wird auf Grund einer Auseinandersetzungsbilanz errechnet, die für den Stichtag des Ausscheidens zu erstellen ist. [...]*

Außer Streit steht, dass die Abgabenbehörde von der Existenz der stillen Beteiligung erstmals im Zuge des Einlangens der Steuererklärungen Drs. R am 17. Mai 1999 Kenntnis erlangt hat.

Die Vorlage des Gesellschaftsvertrages erfolgte sodann über Aufforderung durch das Finanzamt am 20. August 1999.

In der beim Finanzamt am 8. März 2002 eingelangten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 1997 wies die EeB-GmbH & AStG einen aus der Inanspruchnahme der schlagend gewordenen Bürgschaft resultierenden Verlust in Höhe von S 1.000.000,-- aus, welcher zur Gänze dem stillen Gesellschafter Dr. R zugewiesen wurde.

Aus dem bezughabenden Körperschaftssteuerakt der EeB-GmbH, St.Nr. A, ist ua. zu ersehen, dass diese Gesellschaft aus den beiden Gesellschaftern WMR – dieser war mit einer Stammeinlage von S 498.000,-- beteiligt und überdies mit der Geschäftsführung betraut – und Dr. R., der eine Stammeinlage von S 2.000,-- hielt, bestand.

In den Verwaltungsakten einliegend ist ferner ein von der K-AG gefertigtes, an den stillen Teilhaber und Interzedenten Dr. R gerichtetes Schreiben vom 16. Dezember 1997, mit welchem diesem mitgeteilt wurde, dass die von ihm abgegebene Haftungserklärung für die Konten Nr. 1,2,3 und 4 in Gesamthöhe von S 1.383.022,-- schlagend geworden sei und er nunmehr als Bürge in Anspruch genommen werde. Weiters finden sich diverse Kontoauszüge, welche die Überweisung der verbürgten Beträge sowie die anerlaufenen Spesen dokumentieren. Darüber hinaus ist ersichtlich, dass eine ebenfalls zu Gunsten der EeB-GmbH eingegangene Haftungserklärung in Höhe von S 144.000,-- gegenüber AS, dem Bestandgeber jener Lokalität, in welcher die Gesellschaft ihre Tätigkeit entfaltet hatte, schlagend geworden war und Dr. R auch aus diesem Haftungstitel in Anspruch genommen wurde.

Mit Datum 18. März 2002 erließ das Finanzamt einen Bescheid, mit welchem festgestellt wurde, dass eine Feststellung der Einkünfte für 1997 nicht erfolgt. In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass die steuerliche Anerkennung einer Mitunternehmerschaft an strenge Voraussetzungen geknüpft sei. Ein mitunternehmerisches Gesellschaftsverhältnis sei dann nicht anzuerkennen, wenn die gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen nicht jene Kriterien erfüllen, welche die Rechtsprechung an Verträge zwischen nahen Angehörigen stelle. Da der Vertrag betreffend die Errichtung einer stillen Gesellschaft dem Finanzamt gegenüber erst am 20. August 1999 vorgelegt worden sei, könne eine rückwirkende steuerliche Anerkennung desselben nicht erfolgen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, es treffe zwar zu, dass der bereits im Jahre 1995 unterzeichnete Vertrag "irrtümlich erst am 20. August 1999 der Abgabenbehörde vorgelegt" worden sei, dennoch sei diese Vereinbarung und damit das begründete Rechtsverhältnis bereits im Jahre 1995 nach außen hin in Erscheinung getreten. So hätten sowohl der Vertragsverfasser RA Dr. H als auch der damalige steuerliche Vertreter der EeB-GmbH & AStG, Steuerberater Mag. T, davon Kenntnis erlangt. Überdies habe Mag. T den steuerlichen Vertreter des stillen Teilhabers, Steuerberater Dr. K, die für die Erstellung der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 1997 notwendigen anteiligen Einkünfte rechtzeitig mitgeteilt. Der Bw. brachte weiters vor, dass der Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft derart abgefasst sei, dass dieser auch einem Fremdvergleich standhalten würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass gemäß der verwaltungsgerichtlichen Judikatur das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses zumindest der Abgabenbehörde gegenüber in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise erkennbar zum Ausdruck kommen müsse. Diesem Postulat werde nicht entsprochen, wenn ein Gesellschaftsverhältnis, über das als solches keine Bücher oder Aufzeichnungen geführt werde, erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes, für den es sich steuerlich auswirken soll, dem Finanzamt gegenüber lediglich an Hand von Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht werde. Bei einer derartigen Vorgangsweise sei ein willkürliches Herbeiführen steuerlicher Folgen nicht auszuschließen.

Mit Eingabe vom 23. Mai 2003 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der am 11. September 2003 erlassenen Berufungsentscheidung wies der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurück. Begründet wurde diese Entscheidung mit dem Argument, der vom Finanzamt intendierten Erledigung komme kein Bescheidcharakter zu, zumal sich diese an eine im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mehr existente Personengesellschaft (EeB-GmbH & AStG) richte. Aktenkundig ist in diesem Zusammenhang, dass die amtsweigige Löschung (§ 2 AmtLG) der EeB-GmbH & AStG bereits am CC erfolgt war.

Mit dem nunmehr den Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Bescheid vom 23. Oktober 2003 stellte das Finanzamt erneut fest, dass eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 unterbleibt.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufungseingabe verwies der Bw. auf sein in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 (ergangen zu St.Nr.B) erstattetes Vorbringen. In diesem Berufungsverfahren – dieses hatte denselben Streitpunkt zum Inhalt, der auch den Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet – wurde unter Hinweis auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft beantragt, sämtliche aus der schlagend gewordenen Bürgschaft resultierenden Verluste von insgesamt S 1,591.739,-- steuerlich anzuerkennen.

Das Finanzamt legte sodann die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 178 Abs. 1 HGB liegt eine stille Gesellschaft vor, wenn sich jemand mit einer Vermögenseinlage an einem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, beteiligt. Der stille Gesellschafter, der nach außen hin nicht in Erscheinung tritt, hat die Einlage derart zu leisten, dass diese ins Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes übergeht. Von einer atypisch (unechten) stillen Gesellschaft spricht man, wenn der stille Gesellschafter so gestellt wird, als wäre er Kommanditist. Es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass der Stille an den stillen Reserven und am Firmenwert partizipiert.

Eine atypisch stille Beteiligung wird steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft gewertet. Einkünfte aus einer derartigen Beteiligung stellen demnach in der Regel Einkünfte aus Gewerbebetrieb iS des § 23 Z 2 EStG 1988 dar, indessen Einkünfte aus einer echten stillen Beteiligung als Einkünfte aus Kapitalvermögen iS des § 27 leg.cit. zu qualifizieren sind.

Ist – wie im vorliegenden Fall – der Stille gleichzeitig Gesellschafter der GmbH, so ist nach stRspr des Verwaltungsgerichtshofes die Rechtsbeziehung zwischen Kapitalgesellschaft und dem Stillen an jenen Kriterien zu messen, die für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl. VwGH 24.9.1996, 93/13/0022, und die dort angeführte Vorjudikatur). Dasselbe gilt, wenn zwischen dem Hauptgesellschafter einer GmbH und dem Stillen ein

Naheverhältnis (Verwandschaft) besteht. Nach einhelliger höchstgerichtlicher Judikatur sind Verträge zwischen nahen Angehörigen im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz aus steuerlicher Sicht nur dann anzuerkennen, wenn diese

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst die Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (Publizität) **und** diese
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben **und** diese
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich; vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Wesenstypisch für die stille Gesellschaft ist, dass das Gesellschaftsverhältnis in der Geschäftswelt nicht in Erscheinung tritt. Um jedoch eine steuerliche Anerkennung herbeizuführen, muss das zugrunde liegende Rechtsverhältnis jedenfalls der **Abgabenbehörde gegenüber zeitgerecht** (arg. "nach außen") zum Ausdruck gelangen bzw. **laufend buchmäßigen Niederschlag** finden. Nicht ausreichend ist, wenn dem Finanzamt das Gesellschaftsverhältnis erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraumes, für den es bereits steuerliche Wirkungen entfalten soll, etwa an Hand der Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht wird. Bei einer derartigen Vorgangsweise ist ein willkürliches Herbeiführen steuerlicher Folgen und damit jenes Ergebnis nicht auszuschließen, dem die Forderung, Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen ausreichend nach außen zum Ausdruck gelangen, vorbeugen soll (vgl. VwGH 3.10.1999, 90/13/0069).

Im gegenständlichen Fall wurde den vom Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die Publizität gesetzten Postulaten nicht entsprochen. So trat weder die atypisch stille Gesellschaft der Abgabenbehörde gegenüber zeitgerecht in Erscheinung, noch fand das Gesellschaftsverhältnis einen laufenden buchmäßigen Niederschlag. Aktenkundig ist, dass der Vertrag betreffend die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 1. April 1995 der Abgabenbehörde gegenüber erstmals im Zuge der Einreichung der Steuererklärung für 1997 am 17. Mai 1999 zur Kenntnis gelangte. Dieser Gesellschaftsvertrag – die stille Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft unterliegt gemäß § 2 Z 1 iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVStG der Gesellschaftssteuer – wurde auch nicht beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zur Vorschreibung der Gesellschaftssteuer angezeigt. Die von Lehre und Judikatur postulierte Publizität war somit in keiner Weise gegeben.

Selbst wenn der Vertragsverfasser RA Dr. H und die jeweiligen steuerlichen Vertreter der Gesellschaft sowie des stillen Gesellschafters vom Bestehen der stillen Beteiligung Kenntnis hatten, so ist dadurch letztendlich für die gegenständliche Berufung nichts gewonnen. Weder die Kenntnis des Vertragserstellers noch jene der steuerlichen Vertreter vom Bestehen der Mitunternehmerschaft vermag die von der Rechtsprechung geforderte Publizität zu bewirken. Sowohl der Vertragsverfasser als auch die steuerlichen Vertreter unterlagen nämlich im Rahmen der Ausübung ihres Berufes einer Verschwiegenheitspflicht, von welcher diese gemäß den einschlägigen berufsrechtlichen Bestimmungen (vgl. § 27 Abs. 4 Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung sowie § 9 Abs. 2 Rechtsanwaltsordnung jeweils in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung) nur durch ihre Auftraggeber entbunden werden konnten. Damit hatten es die Gesellschafter in der Hand, die Kenntnis vom Gesellschaftsverhältnis entweder auf einen bloß internen Bereich zu beschränken bzw. beschränkt zu lassen oder das Gesellschaftsverhältnis, sobald es ihnen – etwa auf Grund einer erkennbar werdenden Verlustentwicklung – opportun erschien, der Abgabenbehörde anzuzeigen. Dass die Rechtsvertreter von ihrer berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht im Streitjahr entbunden worden wären, wurde im Verfahren nicht vorgebracht.

Da für eine steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen die obigen Voraussetzungen in kumulativer Weise vorzuliegen haben, erweist sich bereits das Nichtvorhandensein eines der angeführten Voraussetzungen als schädlich. Aus diesem Grunde erübrigt sich eine Überprüfung dahingehend, ob die in der obigen Aufzählung unter lit. b und c genannten Kriterien vorliegen.

Aufgrund obiger Ausführungen bleibt der unecht stillen Gesellschaft ihre steuerliche Anerkennung versagt. Die Erörterung der Rechtsfrage, ob und in welcher Höhe den streitgegenständlichen aus dem Titel einer schlagend gewordenen Bürgschaftsverpflichtung resultierenden Zahlungen (Sonder)Betriebsausgabencharakter zukommt, erübrigt sich daher.

Aufgrund der vorliegenden Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 12. Jänner 2004