



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 7

GZ. RV/0196-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Böck & Partner, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1052 Wien, Grüngasse 16, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch OR Mag. Dagmar Ehrenböck, betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 im Beisein der Schriftführerin Christina Seper nach der am 19. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beteiligte sich mit einer Einlage in Höhe von S 200.000,00 als atypisch stiller Gesellschafter an dem Einzelunternehmen der Frau G.. Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Geschenkartikel und Schreibwaren. Der Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft wurde am 9. Jänner 1998 errichtet. Der Gewinn bzw Verlust wird seit dem Jahr 1998 gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt.

Festzuhalten ist, dass die Betriebsaufgabe am 31. August 1999 erfolgte.

Punkt V des oa Vertrages lautet:

*"Verteilung des Geschäftserfolges:*

*Zunächst ist der Gewinn bzw der Verlust der Geschäftsherrin nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln. Von diesem Betrag ist für die Mühewaltung der Geschäftsherrin ein Gewinnvorab in Höhe von 120.000,00 (in Worten einhundertzwanzigtausend Schilling) abzuziehen. An den verbleibenden Gewinnen bzw Verlusten ist der*

*Gesellschafter mit 45% (in Worten: fünfundvierzig Prozent) beteiligt. Für die Gewinn- bzw Verlustanteile hat die Geschäftsherrin ein Verrechnungskonto zu führen. Die Geschäftsherrin hat dem Gesellschafter ein sich auf diesem Konto ergebendes Guthaben zugunsten der Gesellschafter binnen Monatsfrist ab Fertigstellung der Steuererklärung, spätestens jedoch bis zum 31. Oktober des jeweiligen Folgejahres auszuzahlen....."*

Festzuhalten ist, dass die Betriebsaufgabe am 31. August 1999 erfolgte.

In den Beilagen zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) machte der Bw einen Verlust in Höhe von S -93.483,33 (für das Jahr 1998) und einen Verlust in Höhe von S -36.760,00 (für das Jahr 1999) geltend.

Mit Bescheid vom 14. Februar 2003 wurde festgestellt, dass für die Kalenderjahre 1998 und 1999 eine Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO unterbleibt. Begründend wurde ausgeführt, dass aufgrund der durchgeführten Überprüfung nach "Fremdüblichkeitsgrundsätzen" bei den vorgelegten Gesellschaftsverträge Nachfolgendes auffallend sei:

Die Geschäftsherrin, die wegen "Kapitalmangels" einen Finanzierungsbedarf von S 400.000,00 gehabt habe und seit Anbeginn (1994) als Einzelunternehmerin Verluste erlitten habe, werde ab 1998 als Ergebnis einer vorgeblichen Strukturbereinigung mit einem Gewinnvorab von jährlich S 120.000,00 "belohnt". Dass dies zwischen fremden Vertragspartnern nicht vereinbart worden wäre, sei offenkundig.

Ein Wechsel der Gewinnermittlung von einer nach § 4 Abs. 1 auf eine nach § 4 Abs. 3 EStG, wie er für das Jahr 1998 geplant und auch durchgeführt worden sei, würde wesentlich geringere Kontrollmöglichkeiten für einen "stillen Gesellschafter" bedeuten, sodass dies zwischen fremden Personen nicht erfolgt wäre.

Weiters sei es undenkbar, dass sich ein Außenstehender ohne jedwede Sicherstellung beteiligt hätte.

Als Resümee sei festzustellen, dass resultierend aus verwandtschaftlichen Motiven, Darlehensgewährungen erfolgt seien, die zwecks "steueroptimaler" Verteilung zu konstruierten Verlusten der "stillen Gesellschaft" geführt hätten. Außenstehende Dritte wären hiezu nicht bereit gewesen.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2003 – welche direkt bei der Abgabenbehörde II. Instanz - UFS Außenstelle Wien eingebracht worden ist – erhob die steuerliche Vertretung des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt:

#### 1. Kurze Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensablaufes:

Zur Wahrung der Übersicht und zur Vermeidung einer abermaligen Verzögerung der Entscheidung über die Anbringen in der Sache selbst aufgrund eines allenfalls mangelhaften Bescheidspruches (im Spruch des Bescheides würde die Darstellung, welche Feststellung aufgrund welches Gesetzes unterbleibe) werde eingangs der bisherige Verfahrensverlauf stichwortartig zusammengefasst:

*"9. Jänner 1998: Frau G. und der Bw unterzeichnen Verträge über die Errichtung atypisch stiller Gesellschaft.*

*10. Februar 1998: Die Errichtung der Gesellschaften wird dem Finanzamt Wiener Neustadt bei gleichzeitiger Übermittlung der Gesellschaftsverträge angezeigt.*

*12. Mai 1998: Ein vom Finanzamt angeforderter Fragebogen wird übermittelt.*

*3. Oktober 1998: Das Finanzamt teilt formlos mit, dass es zur Ansicht gelangt sei, dass eine Gewinnerzielung aus der Mitunternehmerschaft nicht möglich sei. Das Schreiben ist an die Steuerberatungskanzlei adressiert und benennt die Mitunternehmerschaft "G. und Mitges". Das Schreiben ist nicht als Bescheid bezeichnet und enthält auch keine Rechtsmittelbelehrung.*

*28. August 1999: Einreichung der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft*

*31. Jänner 2000: Bescheid des Finanzamtes Wiener Neustadt, dass für die Mitunternehmerschaft keine Steuernummer vergeben wird*

*9. Februar 2000: Berufung gegen den Bescheid über die Nichtvergabe einer Steuernummer*

*14. April 2000: Berufungsentscheidung der FLDion W/NÖ/B; Stattgabe*

*25. Oktober 2000: Bescheid des Finanzamtes Wiener Neustadt, dass Einkünfte nach § 188 BAO nicht festgestellt werden, adressiert an die Mitunternehmerschaft*

*24. November 2000: Berufung gegen diesen Bescheid*

*Vorlage der Berufung an die FLDion W/NÖ/B; Rückleitung des Aktes, da das Finanzamt Wiener Neustadt den Bescheid falsch adressiert hat*

*26. Jänner 2001: Einreichung der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1999*

*8. Juli 2002: Bescheid des Finanzamtes, dass die Berufung gegen den fälschlich an die Mitunternehmerschaft adressierten Bescheid zurückgewiesen werde, da dieser Bescheid rechtsunwirksam ist.*

*8. Juli 2002: Bescheide an die ehemalige Geschäftsherrin und die ehemaligen Gesellschafter der Mitunternehmerschaft, dass keine Steuernummer erteilt werde.*

*Juli 2002: Das Finanzamt wird von uns darauf aufmerksam gemacht, dass – wie die FLDion bereits am 14. April 2002 entschieden hat – ein Bescheid über die Nichtvergabe einer Steuernummer nicht zu ergeben habe, weswegen mit Aufhebung zu rechnen sei. Wir ersuchten die Behörde unter Hinweis auf deren Entscheidungspflicht über Anbringungen nunmehr richtig adressierte Bescheide darüber zu erlassen, dass keine Veranlagung erfolgt.*

*14. Februar 2003: Bescheide an die ehemalige Geschäftsherrin und die ehemalige Gesellschafterin, dass für die Kalenderjahre 1998 und 1999 keine Feststellung nach § 188 BAO erfolgt.*

*2. Spruch des angefochtenen Bescheides vom 14. Februar 2003:*

*Der Spruch würde lauten, dass "für die Kalenderjahre 1998 und 1999 keine Feststellung nach § 188 erfolgt."*

Offensichtlich sei gemeint – und dies gehe aus dem oben dargestellten bisherigen Verfahrensablauf nach Ansicht der steuerlichen Vertretung auch eindeutig hervor – die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der "ehemaligen stillen Gesellschafterin C." (wohl gemeint des Bw) am Handelsgewerbe der G. nach § 188 BAO für die Kalenderjahre 1998 und 1999 in Erledigung der für diese Jahre eingereichten Steuererklärungen.

### 3. Begründung des Bescheides und Stellungnahme dazu.

Die Begründung des Bescheides lautet:

*"Aufgrund der durchgeführten Überprüfung nach Fremdüblichkeitsgrundsätzen der vorgelegten Gesellschaftsverträge ist Nachfolgendes auffallend: Die Geschäftsherrin, die wegen Kapitalmangels einen Finanzierungsbedarf von S 400.000,00 hatte und seit Anbeginn (1994) als Einzelunternehmerin Verluste erlitt, wird ab 1998 als Ergebnis einer vorgeblichen Strukturbereinigung mit einem Gewinnvorab von jährlich S 120.000,00 "belohnt". Dass dies zwischen fremden Vertragspartnern nicht vereinbart worden wäre, ist offenkundig."*

Der auf Fremdüblichkeit hin untersuchte Gesellschaftsvertrag, der zwischen Frau G. und dem Bw abgeschlossen worden sei, würde in Punkt V (Gewinnverteilung) regeln, dass der Geschäftsherrin Frau G. für deren Mühewaltung ein Gewinnvorab in Höhe von S 120.000,00 zugestanden werde. Vom Rest des Gewinnes solle der Gesellschafter 45% erhalten. Was an einer solchen Vereinbarung fremdunüblich sein solle, sei nicht nachvollziehbar. Dass der seine Arbeitskraft zur Verfügung stellende Geschäftsherr mit dem lediglich Kapital zur Verfügung stellenden Gesellschafter ein Gewinnvorab vereinbare, sei dem Grunde nach fremdüblich (vgl. Kastner/Doralt/Novotny – Grundriß des österr. Gesellschaftsrechtes Kap. D VII Zif. 2 b). Wenn die Behörde meine die Höhe des Gewinnvorab sei fremdüblich (wohl gemeint fremdunüblich), sei darauf hingewiesen, dass der vereinbarte Betrag unter der Mindestbemessungsgrundlage der gesetzlichen Sozialversicherung und etwa in der Höhe des steuerfreien "Existenzminimums" gelegen sei. Eine unangemessene Höhe könne daher auch nicht festgestellt werden. Fremdunüblich wäre vielmehr gewesen, wenn die Geschäftsherrin unentgeltlich oder zu einem noch geringeren, als dem tatsächlich vereinbarten Betrag das Geschäft (für die Gesellschafter) betrieben hätte.

Was das Finanzamt unter "einer vorgeblichen Strukturbereinigung" im Zusammenhang mit der gegenständlichen causa verstehe, sei aufgrund der uns vorliegenden Erledigungen des Finanzamtes unverständlich. Wie unten noch ausführlich dargestellt werde, sei mit dem Gesellschaftskapital die Struktur des Geschäftes geändert worden (nicht "vorgeblich", sondern tatsächlich). Die Vereinbarung des Vorabgewinnes sei keine "Belohnung" für eine Strukturänderung, sondern eine – wie oben dargestellt – übliche Vereinbarung zwischen arbeitenden und nicht arbeitenden Gesellschaftern.

*"Ein Wechsel der Gewinnermittlung von einer nach § 4 Abs. 1 auf eine nach § 4 Abs. 3 EStG, wie er für das Jahr 1998 geplant und auch durchgeführt worden sei, würde wesentlich geringere Kontrollmöglichkeiten für einen "stillen Gesellschafter" bedeuten, sodass dies zwischen fremden Personen nicht erfolgt wäre."*

Als weiters Indiz für die Fremdunüblichkeit der Vertragsgestaltung würde das Finanzamt den Wechsel der Gewinnermittlungsart von Bilanzierung auf Überschussrechnung ansehen.

Für kleinere Unternehmer stelle die gesetzlich zulässige Überschussrechnung eine erhebliche Vereinfachung dar. Es entfalle die Notwendigkeit einer laufenden Bestandführung und der Inventuraufnahme, sowie der Bewertung. Das Geschäft der Bw würde in einem Lokal, das aus einem Verkaufsraum und einem Abstellraum bestehen in dem sich alle Waren befinden würden, geführt werden. Es bestehe daher stets Überblick über die Warenvorräte. Auf Ziel würde die Bw nicht liefern; die Lieferantenverbindlichkeiten seien – angesichts der Anzahl – überschaubar. Weshalb eine Überschussrechnung im Vergleich zur doppelten Buchführung im gegenständliche Fall (Umsatz weit unter 1.0 MioS !) geringere Kontrollmöglichkeiten bieten solle, werde nicht dargelegt, sondern es werde lediglich die Behauptung aufgestellt. In der Folge werde die Behauptung aufgestellt, dass fremde Personen dieser Buchführungsart nicht zugestimmt hätten. Welche Überlegungen der Behörde hinter diesen Behauptungen liegen würden, werde in der Begründung nicht ausgeführt und könnten daher nicht nachvollzogen werden.

*"Weiters ist es undenkbar, dass sich ein Außenstehender ohne jedwede Sicherstellung beteiligt hätte."*

Das Wesen einer Gesellschaft sei, gemeinsam etwas zu unternehmen und gemeinsam Risiko zu tragen. Die Bestellung von Sicherheiten sei eine typische Verhaltensweise für Fremdkapitalgeber (wie Darlehensgeber, Banken oder rein kapitalistische Mitunternehmer) und nicht für Gesellschafter.

Wenn die Finanzbehörde zum Schluss komme, dass es undenkbar sei, dass sich ein "Außenstehender" ohne jedwede Sicherstellung an einem Handelsgewerbe beteiligen würde, dann werde mit einer derartigen Aussage die wirtschaftliche Realität verkannt. Zur Anerkennung der Mitunternehmerschaft sei an dieser Stelle auf die Rechtsprechung zu verweisen, derzufolge gerade das tatsächliche Risiko ein Indiz für die anzuerkennende Mitunternehmerschaft sei und die Risikobeschränkung – in diesem Fall von der Behörde eingeforderte Risikobeschränkung bzw Sicherheitenbestellung – gegen eine solche sprechen würde.

#### 4. Sachverhaltsdarstellungen:

Der guten Ordnung halber sei abschließend – wie schon in mehreren Schriftsätzen, die allerdings inhaltlich bisher (seit vier Jahren!!!) aufgrund von Formfehlern der Finanzbehörde nicht bearbeitet werden konnten – der Sachverhalt dargestellt und zu bisher in Erledigungen der Finanzbehörde getroffenen Feststellungen Position bezogen:

##### 4.1. Wie es zur Gesellschaft gekommen sei, was seien die Motive gewesen?

Frau G. habe sich als Jungunternehmerin entschlossen, motiviert durch dafür werbende Politiker, Kammerfunktionäre und andere Wirtschaftsexperten, die im Zusammenhang mit dem EU-Beitritt Österreichs die große Gründerwelle einläuteten, Anfang des Jahres 1994 in E.

eine Geschenkstube (Handel mit Geschenksartikeln, Papier und Schreibwaren) zu eröffnen. Ein entsprechendes Verkaufslokal sei gesucht und in der Form eines Straßenlokals gefunden worden. Ende April 1994 sei das Geschäft eröffnet worden.

Im Jahr 1994 seien insgesamt rd. 289.000,00 ATS Umsatz erzielt worden. Es habe sich für das Jahr 1994 ein Verlust in Höhe von rd. 19.000,00 ATS ergeben, bei dem Verlust seien Abschreibungen, Dotierung von Investitionsfreibeträgen, Zinsen und Bankspesen in Höhe von insgesamt rd. 61.000,00 ATS berücksichtigt worden. Rechne man die Umsätze und Ergebnisse des Eröffnungsjahres hoch, dann hätte man – auf einen 12-Monatszeitraum umgerechnet – ein befriedigend positives Ergebnis erzielen können.

Die Jahre 1995 bis 1997 seien von Umsatzrückgängen geprägt gewesen; leicht negative Ergebnisse hätten hingenommen werden müssen; die Verluste seien durch die Bank fremdfinanziert worden; die Bankverbindlichkeiten hätten sich Ende 1997 auf rd. 250.000,00 ATS belaufen.

Ende 1997 seien nun Überlegungen angestellt worden, ob bzw. wie die negative Entwicklung aufgehoben werden bzw. eine positive Entwicklung eingeleitet werden könne.

Eine Analyse des Warenangebotes habe ergeben, dass eine völlige Umstellung des Warenangebotes eine positive Entwicklung ergeben könnte. Als Ursache für den Umsatzrückgang seit der Geschäftseröffnung sei ein nicht zielgerichtetes Warenangebot erkannt worden.

Es sei der Plan gefasst worden, in Hinkunft Waren feilzubieten, die mehr erscheinen würden als sie wert seien, modisch und modern seien, die Attribute "untechnisch" bis ins Esoterische gehend erfüllen würden, die Attribute "glänzend", "duftend", "die Gefühlswelt ansprechend" erfüllen würden, herzeigbar und verwendbar seien und nicht als "schnickschnack" einzustufen seien.

Die Waren sollten aus den Materialien Holz, Stein, Edelmetall, Seide, Glas, Steingut, Porzellan, Papier bzw. Karton und Leder, jedenfalls nicht Kunststoff, bestehen und in die Artikelgruppen Schmuck, Holzspielzeug, Accessoires kleiner Größe unterteilt werden.

Bei einem derartig geänderten Angebot habe realistisch mit dem Erreichen zumindest des Umsatzes im Eröffnungsjahr bzw. nachhaltig mit einer Steigerung des Umsatzes um rd. 25 - 60% (das sind 400 TS bis 700 TS) gerechnet werden können. Die Schätzung sei in Anbetracht von rd. 300 Öffnungstagen pro Jahr und einem erzielbar erscheinenden Tagesumsatz von rd. 2.000,00 ATS (das wären drei bis fünf Verkäufe der geplanten Waren pro Tag) realistisch gewesen.

Die erforderliche Umstellung des Warenlagers sei jedoch – um Verbesserung und Zielerreichung herzustellen – erforderlich gewesen. Mangels entsprechender Sicherheiten habe die Bw. die Umstellung nicht mehr über Bank finanzieren können.

Daher hätten sich der Ehemann und die Schwester bereit erklärt, die an die erfolgreiche Umsetzungsmöglichkeit der Vorhaben glaubten, sich am Unternehmen als stille Gesellschafter zu beteiligen. Die Beteiligung in der Form als Stille Gesellschafter sei deshalb gewählt worden, da beide, Ehemann und Schwester, selbst berufstätig seien und nicht selbst einen Arbeitseinsatz leisten hätten wollen.

Es habe damals mit einem Gesamtgewinn der Geschäftsherrin in Höhe von rd. 165.000,00 ATS pro Jahr gerechnet werden können; der Kapitalbedarf habe geschätzt rd. 400.000,00 ATS betragen. Die Gesellschafter sollten eine Verzinsung ihrer Einlage in Höhe von 10% erhalten; dies hätte – da mit der vollen Steuerpflicht gerechnet werden musste – einer Nettoverzinsung von rd. 5,8% p.a. entsprochen, was angesichts von Alternativanagemöglichkeiten angemessen erschienen sei.

Aufgrund dieser Schätzungen sei in den Gesellschaftsverträgen vereinbart worden, dass die Geschäftsherrin einen Vorweggewinn in Höhe von 120.000,00 ATS erhalten solle; der verbleibende Rest (geschätzte) 45.000,00 ATS solle im Verhältnis 10:45:45 (Geschäftsherrin zu den stillen Gesellschaftern) geteilt werden; diese hätten dann genau gerechnet 10,13% Rendite für deren Einlage erhalten.

Im Jänner 1998 seien seitens der Gesellschafter die Einlagen einbezahlt worden und seien in das Vermögen der Geschäftsherrin übergegangen. Die Bankverbindlichkeiten hätten getilgt werden können und es seien freie Mittel zur Finanzierung der Sortimentsumstellung geblieben.

Wie heute analysierbar, sei die Umstellung jedoch zu zögerlich vorgenommen worden; das Sortiment sei nicht schlagartig geändert worden, sondern es sei der Versuch unternommen worden, die "alten Waren" weiterzuverkaufen, um nicht wieder Bankschulden eingehen zu müssen. Auch sei – wie heute retrospektiv erkennbar sei – die Bewerbung der Umstellung unterlassen worden und schließlich sei offenbar auch die Akzeptanz der Kunden betreffend die Sortimentsumstellung falsch eingeschätzt worden.

Dazu sei gekommen, dass in dieser Zeit in E. andere Geschäfte insolvent geworden seien und präsumtive Kunden lieber mit dem Auto nach Wr. Neustadt bzw. nach Vösendorf fahren, da man "...in E. ohnedies nichts kaufen könne ...". Entgegen den Erwartungen, dass sich in E. ein kleiner "Marktplatz" entwickeln könne, sei der Hauptplatz – was Geschäfte anlangt – praktisch ausgestorben; das neben dem Geschäft der Bw befindliche Gasthaus habe innerhalb kurzer Zeit mehrmals die Pächter gewechselt, andere Geschäfte in E. seien insolvent geworden und hätten geschlossen werden müssen (entsprechende Unterlagen müssten dem dortigen Finanzamt vorliegen!).

All diese Umstände hätten dazu geführt, dass die Umsätze anstatt anzusteigen, stark gesunken seien und das Geschäft schließlich Ende Juli 1999 (ohne Insolvenz aufgrund der Eigenmittelausstattung durch die Gesellschafter) geschlossen habe werden müssen.

#### 5. Zur steuerlichen Würdigung

Nach § 2 Abs. 3 EStG würden zum Einkommen einer Person die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) gehören. Nach § 23 EStG seien Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sei, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Aufgrund der Vertragsgestaltung und der tatsächlichen Verhältnisse (Zahlungsströme) seien die Gesellschaften im steuerlichen Sinne als Mitunternehmerschaften anzusehen.

Bei der Beurteilung, ob steuerlich relevante Einkünfte vorliegen würden, sei die zu § 2 Abs. 3 EStG ergangene Verordnung des BMF (BGBl 1993/33) zu beachten.

Nach § 1 Abs. 1 dieser Verordnung würden Einkünfte bei einer Betätigung vorliegen, wenn diese durch die Absicht veranlasst seien, einen Gesamtgewinn zu erzielen, wobei diese Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei.

Nach § 4 der Verordnung seien die §§ 1 und 3 der Verordnung auch auf Personenvereinigungen anzuwenden, wobei zuerst die Kriterien für die Personenvereinigung und zusätzlich für die einzelnen Gesellschafter (insbesondere in Bezug auf allfällige Sonderbetriebsausgaben) zu überprüfen seien.

Bezüglich der Überprüfung werde auch auf § 2 Abs. 3 hingewiesen, wonach bei Vorliegen einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Verordnung im Anlaufzeitraum (5 Jahre) keine weitere Überprüfung stattzufinden habe.

Es sei also lediglich die Frage zu stellen bzw. zu beantworten, ob eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Verordnung vorliege, oder nicht.

Im gegenständlichen Fall sei davon auszugehen, dass die Tätigkeit der Geschäftsherrin bei Eingehen der Beteiligung zum Erfolg (für sie selbst und die Gesellschafter) führen werde.

Die Geschäftsherrin führe ihren Betrieb nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Nach der Hinnahme von Anfangsverlusten seien betriebswirtschaftliche Überlegungen angestellt worden, wie und durch welche Maßnahmen die Verluste abzufangen seien bzw. Gewinn erzielt werden könnte. Ein wesentliches Kriterium betriebswirtschaftlicher Überlegungen, die Finanzierung, sei durch Aufnahme von Gesellschaftern beachtet worden. Die Gesellschafter ihrerseits hätten an einen zukünftig gewinnbringenden Betrieb geglaubt. Welche andere Motivation hätten die Gesellschafter gehabt, endlich 400.000,-- ATS in ein - wie sich nachträglich herausstellte - verlustbringendes Unternehmen zu investieren, wobei die Verluste - worauf besonders hinzuweisen sei - aus dem laufenden Betrieb (Wareneinsatz,

Mieten, Betriebskosten usw., die bei anderen Unternehmern zu entsprechenden Betriebseinnahmen geführt haben) erwirtschaftet worden seien

Aus der Sicht Anfang des Jahres 1998 sei das Scheitern des Unternehmenskonzeptes nicht abschätzbar gewesen und es sei insbesondere auf die exogenen Einflüsse (Insolvenzen in E.) hinzuweisen.

Dass die Beteiligungen, die zu einem erheblichen und tatsächlichen Verlust für die Gesellschafter, der auch bezahlt worden sei, aus der Sicht des Jahres 1999 bzw. 2000 nicht eingegangen worden wäre, sei evident.

Bei der Beurteilung der Gesamtsituation werde seitens des Finanzamtes übersehen, dass nicht die spätere, bessere Kenntnis für die Beurteilung heranzuziehen sei, sondern die Einschätzungen zum Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung; diese - und nur diese - seien für eine Beurteilung maßgeblich; in diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171 und auch Punkt 12.6. der LRL 1997 verwiesen.

Wenn angesichts der oben kurz zusammengefassten Gesetzeslage die dortige Behörde ausführe, dass die Einkunftsquelle steuerlich nicht relevant sei, dann ergibt sich daraus, dass die Behörde nach Abwägung aller Umstände zum Schluss gekommen sei, dass Missbrauch nach § 22 BAO bzw. Liebhaberei im Sinne der entsprechenden Verordnung vorliege.

Diese Überlegungen der Behörde seien in nicht nachvollziehbarer Form dargelegt worden, es werde lediglich auf die angeblich fremdunübliche Vertragsgestaltung (ohne im Konkreten und schlüssig darzustellen, was fremdüblich wäre) und auf Verluste der Vergangenheit hingewiesen.

Die Behörde versuche offenbar weiter das Verfahren durch formal falsche und damit unangreifbare Erledigungen zu verschleppen und würde seit Beginn des Verfahrens vor mehr als **fünf Jahren** polemische Darstellungen (siehe z.B. die unter Anführungszeichen gesetzten Worte der Begründung des dieser Berufung zugrundeliegenden Bescheides) geben.

So werde trotz Hinweis darauf z.B. beim Hinweis der Behörde auf die Jahresverluste der Geschäftsherrin in einigen Schriftstücken in den Jahren 1994 bis 1998 in keiner Form auf die Entwicklung und Ursachen der Verluste eingegangen. Es werde nicht einmal erwähnt, dass das Jahr mit dem geringsten Verlust lediglich einen Achtmonatszeitraum umfasse. Lasse man IFB-Dotierungen außer Ansatz, dann hätte sich sogar - trotz Ganzjahresabschreibung und den Eröffnungsaufwendungen - ein Gewinn ergeben. Die bei der Betrachtung der Verluste im Zusammenhang mit einer späteren Beteiligung wegfallenden Bankzinsen würden seitens der Behörde überhaupt nicht berücksichtigt.

Weiters sei zu berücksichtigen, dass durch die Zuführung entsprechender Eigenmittel der Geschäftsherrin entsprechende Beweglichkeit verschafft worden wäre um das Warenangebot und damit Umsatz und Ergebnis zu verbessern. Dass der Umsatz des Eröffnungsjahres

erreicht werden könne, erscheine keinesfalls unmöglich; im Gegenteil, das Erreichen eines Umsatzes, der im Jahr der Eröffnung erreicht werde, würde jeder Unternehmer als durchwegs realistisch einschätzen, weswegen jedenfalls die Gewinnerzielungsmöglichkeit bestanden habe.

In diesem Zusammenhang verweise die steuerliche Vertretung des Bw darauf, dass praktisch alle Unternehmensbewertungsverfahren vergangenheitsorientiert seien (man denke an das von der Behörde angewandte Wiener Verfahren oder an die Unternehmensbewertungsverfahren nach den Fachgutachten Nr. 74 bzw. 45 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder).

Dass jede Beteiligung, ebenso wie jeder Unternehmenskauf risikobehaftet sei, sei allseits bekannt; von einer Unmöglichkeit von zukünftigen Gewinnen nach Umstrukturierungen zu sprechen, bringe eine realitätsfremde Betrachtungsweise zum Ausdruck. Übertrage man die Argumentation der Behörde auf andere Unternehmer, dann wären die Einnahmen aller Steuerpflichtigen, die nach deren Unternehmensgründung durch drei volle Geschäftsjahre hindurch Verluste erzielen, steuerlich nicht relevant!

Dieser Betrachtung tritt die Liebhabereiverordnung in ihrem § 2 Abs. 2 eindeutig und unmissverständlich entgegen.

Abschließend stellte die steuerliche Vertretung des Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und den Antrag eine mündliche Berufungsverhandlung nach § 284 Abs. 1 BAO abzuhalten.

Die Berufung wurde direkt bei der Abgabenbehörde II. Instanz (unabhängiger Finanzsenat-Außenstelle Wien) eingebracht.

In der am 19. Oktober 2005 stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des steuerlichen Vertreters ergänzend vorgebracht, dass sich die Behörde in ihrem Bescheid im Wesentlichen auf die Fremdunüblichkeit der Vertragsgestaltung stützen würde. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Konstruktion einer stillen Gesellschaft im Wirtschaftsleben eine durchaus übliche Maßnahme sei, insbesondere wo Eigenkapital benötigt werde (als Beispiel öffentliche Hand).

In diesem Fall sei die Form einer stillen Gesellschaft deshalb gewählt worden, weil sie die einfachste Gesellschaftsgestaltung darstellen würde.

Ende 1997 seien Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 244.000,00, Aktiva ca. 112.000,00, somit eine Überschuldung von S 130.000,00 vorhanden gewesen. Das Eröffnungsjahr 1994 habe nicht so schlecht begonnen; die Gründe für die unübliche schlechte Geschäftsentwicklung seien eine Fehlkalkulation des Sortiments (zu billig, etc.) und in der Nähe des Geschäftes würde sich eine Schule befinden; durch die Ansiedlung eines Papierdiskonters sei der Schulmittelabsatz weggebrochen.

Das Geschäftskonto bei der Bank sei mit 9,5% Sollzinsen belastet gewesen.

Alle hätten daran geglaubt, dass es durch die Sortimentsumstellung gelingen würde, das Geschäft in eine positive Entwicklung zu bringen. Die Idee sei gewesen, mehr in Richtung Geschenkstube (Mitbringsel für die in der Umgebung urlaubenden Sommergäste) und weniger in den Papierbereich zu gehen. Aus dieser Überlegung habe sich dann auch die Umsatzschätzung ergeben (als Umsatz von mind. S 400.000,00 bis S 700.000,00; resultierend aus den einzelnen dort verkauften Gegenständen zwischen S 200,00 und S 300,00).

Aufgrund der Schätzungen, dass mit einem Gesamtgewinn von rd. S 165.000,00 pro Jahr gerechnet worden sei und die Gesellschafter für ihr eingesetztes Kapital rd. 10% erhalten sollten, sei der Vorweggewinn für die Geschäftsherrin in Höhe von S 120.000,00 vertraglich vereinbart worden. Das Fremdkapital habe S 400.000,00 betragen, die Kapitalgeber sollten 90% des Gewinnes erhalten.

Eine andere Überlegung sei gewesen, das Schulbuchgeschäft zu übernehmen. Doch diese Möglichkeit habe sich nicht ergeben.

Mit den Gesellschaftseinlagen seien dann die Bankverbindlichkeiten getilgt worden und es seien S 150.000,00 für die notwendige Sortimentsumstellung übrig geblieben.

Aus der Sicht des Jahres 1998 sei ersichtlich gewesen, dass Gewinne erzielbar seien. Da das Unternehmenskonzept nicht funktioniert habe, habe sich aber ein Gewinn nicht ergeben.

Punkte der Fremdunüblichkeit:

Das Finanzamt würde sich im Wesentlichen auf die bereits im Bescheid vorgebrachten Argumente stützen, insbesondere auf die Verlustsituation des Unternehmens seit dem Jahr 1994. Weiteres werde vorgebracht, dass ein fremder Dritter sich an dem Unternehmen nicht beteiligt hätte, da nicht einmal die Bank einen Kredit gegeben habe.

Steuerlicher Vertreter wendet dagegen ein, dass die Bank einen Kredit (seit dem Jahr 1994) gegeben habe. Nur sei der Kredit aus betriebswirtschaftlicher Hinsicht zu teuer gewesen. Es sei daher die Idee geboren worden, Eigenkapital in Form dieser stillen Gesellschaft zu erhalten.

Bezüglich des Vorweggewinnes in Höhe von S 120.000,00 werde vorgebracht, dass es üblich sei, dass die Geschäftsherrin für ihre Mühewaltung S 120.000,00 (rd. € 8.000,00) pro Jahr erhalten würde, sonst würde es niemand tun, zumal die stillen Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsvertrags 90% des Gewinnes erhalten sollten.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass sich gerade die Familie anbieten würde, da die Personen einander bekannt und von deren Reputation und Ehrlichkeit auszugehen gewesen sei. Man habe an das Erfolgskonzept geglaubt und das Verhältnis zwischen

eingesetztem Kapital und den möglicherweise vom Finanzamt in den Raum gestellten steuerlichen Vorteil würden in keinem Verhältnis stehen. Weiters wurde ausgeführt, dass die Begründung im Bescheid den Eindruck erwecken würde, als wäre die stille Gesellschaft eine "ausgefuchste" Konstruktion des steuerlichen Vertreters. Das würde nicht der Wahrheit entsprechen. Auch die Schwestern und Ehegattenliebe sei nicht so groß, als dass man Geld zum herschenken hätte. Das Wesen der Gesellschaft sei eine Risikobeteiligung, sonst wäre man im Bereich des Darlehens.

Hinsichtlich des Wechselns der Gewinnermittlungsart werde vorgebracht, dass man es einfacher haben wollte (keine Inventur) und es sei die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs 3 ein Indiz dafür, dass man mit Gewinnen gerechnet hätte, da Verluste des Einnahmen-Ausgabenrechners nicht vortragsfähig seien.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter, der Berufung Folge zu geben. Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte, im Hinblick auf die Begründung in den Bescheiden die Berufung abzuweisen.

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

Frau G. betrieb in den Jahren 1994 bis 1997 in der Rechtsform eines Einzelunternehmens eine Geschenkstube (Einzelhandelsgeschäft). Aus dieser Tätigkeit erwirtschaftete sie in den Jahren 1994 bis 1997 die nachstehenden Verluste:

1994:	S -19.117,00
1995:	S -19.874,00
1996:	S -41.108,00
1997:	S -42.722,00

Durch Umsatzrückgänge ab dem Jahr 1996 kam es zu einem Finanzierungsbedarf in Höhe von S 400.000,00, welcher durch den Hinzutritt zweier unechter stiller Gesellschafter bedient worden ist. Die Geschäftsherrin G. gründete daher im Jahr 1998 eine atypisch stille Gesellschaft (Verträge jeweils datiert vom 9. Jänner 1998) mit dem Bw und C..

In Punkt V. des gegenständlichen Vertrages – abgeschlossen zwischen dem Bw (damaliger Ehemann) und Frau G. - wurde schriftlich vereinbart, dass Frau G. ein Gewinnvorab - für die Mühewaltung der Geschäftsherrin - in Höhe von S 120.000,00 zugewiesen wird, an den verbleibenden Gewinnen bzw Verlusten sind die beiden Gesellschafter mit jeweils 45% beteiligt.

Strittig ist, ob der Abschluss des Vertrages zwischen dem Bw und der Geschäftsherrin G. über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft fremdüblich ist.

Unter § 23 Z 2 EStG 1988 fallen Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, *"bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften)...."*.

Eine Mitunternehmerschaft liegt auch bei Innengesellschaften vor, wenn die nach außen in Erscheinung nicht auftretenden Gesellschafter am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven beteiligt sind (VwGH 29.11.1994, ZI 93/14/0150).

Trotz fehlender Mitunternehmerinitiative ist die Mitunternehmerstellung des atypisch stillen Gesellschafters wegen seiner Teilnahme an den stillen Reserven und am Firmenwert zu bejahen.

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

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutig, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Doralt, EStG <sup>4</sup> § 2 Tz 158, mit Judikaturhinweisen).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. für viele Erkenntnisse des VwGH 29.11.2000, ZI 95/13/0004).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Als nahe Angehörige gelten ua die in § 25 BAO aufgezählten Personen, andere verwandte oder verschwägte Personen, sonstige Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, aber auch eine einem Gesellschafter nahe stehende Person, daran beteiligtem stillen Gesellschafter.

Da diesfalls Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – im gegenständlichen Fall Ehemann - auf ihre steuerliche Relevanz zu überprüfen sind, ist vorweg zu untersuchen, ob die Gesellschaftsverträge, auch wenn sie handelsrechtlich unbedenklich sind, zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Festzuhalten ist, dass das Auftreten der atypisch stillen Gesellschaft nach außen nicht erforderlich ist, weil es dem Wesen der (atypisch) stillen Gesellschaft entspricht, als solche nicht in Erscheinung zu treten; es genügt, wenn die stille Gesellschaft gegenüber der Abgabenbehörde offengelegt wird (vgl. VwGH 29.4.1981, ZI 3122/79).

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, ZI 92/14/0149). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, ZI 94/14/0067).

Auf dieser Basis ist eine Vergleichsprüfung in zweifacher Hinsicht anzustellen:

- Es ist zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre, bejahendenfalls
- ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen, wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke*, EStG § 4 Anm. 71).

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass die oa Verträge zwar die Voraussetzungen erfüllen, dass sie gegenüber dem Finanzamt offengelegt worden sind und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, nach Ansicht des UFS halten die Verträge jedoch einem Fremdvergleich nicht stand. Dies deswegen, weil ein fremder Dritter niemals zugestimmt hätte, dass die Bw bei einem Finanzierungsbedarf von S 400.000,00, der durch die nahen Angehörigen aufgebracht wurde, und im Hinblick auf die bisherigen negativen Geschäftsergebnisse der Bw gleich im ersten Jahr der Gründung der "neuen" Gesellschaft mit einem Gewinnvorab in Höhe von S 120.000,00 bedient wird. Nach Ansicht des UFS wäre zwischen fremden Vertragspartnern eine derartige Vereinbarung nicht getroffen worden.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw in der Berufung ausführt, *"Es konnte damals mit einem Gesamtgewinn der Geschäftsherrin in Höhe von rd. 165.000,00 ATS pro Jahr gerechnet werden; der Kapitalbedarf betrug geschätzte rd. 400.000,00 ATS. Die Gesellschafter sollten eine Verzinsung ihrer Einlage in Höhe von 10% erhalten; dies entspricht – da mit der vollen Steuerpflicht gerechnet werden musste – einer Nettoverzinsung von rd 5,8 % p.a., was angesichts von Alternativanlagemöglichkeiten angemessen erschien. Aufgrund dieser Schätzungen wurde in den Gesellschaftsverträgen vereinbart, dass die Geschäftsherrin einen Vorweggewinn in Höhe von 120.000,00 ATS erhalten solle; der verbleibende Rest (geschätzte) 45.000,00 ATS sollte im Verhältnis 10:45:45 (Geschäftsherrin zu den stillen Gesellschaftern) geteilt werden; diese hätten dann genau gerechnet 10,13% Rendite für deren Einlage erhalten"*, dann muss dem entgegengehalten werden, dass dabei nach Ansicht des UFS bereits zum Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung von unrealistischen

Voraussetzungen ausgegangen worden ist. Dies deswegen, weil aufgrund der Tatsache, dass in den Jahren 1994 – 1997 die Geschäftsherrin als Einzelunternehmerin nur Verluste erzielt hat, es unglaublich ist, dass nun plötzlich allein auf Grund der Anpassung des Warensortiments an eine geänderte Nachfrage (weg vom Papiergeschäft hin zu den Geschenkartikeln) - was natürlich auch wieder zu zusätzlichen Aufwendungen führt – sofort positive Einkünfte erzielt hätten werden können. Nach Ansicht des UFS sind die Umsatzschätzungen für Geschenkartikel (Mitbringsel) in einer Größenordnung von S 400.000,00 bis 700.000,00 (resultierend aus den verkauften Gegenständen zwischen S 200,00 und S 300,00), bei weitem überhöht.

Nach Ansicht des UFS ist es undenkbar, dass sich ein Außenstehender als atypisch stiller Gesellschafter an diesem Handelsgewerbe, dass seit Jahren nur Verluste erwirtschaftet hat, beteiligt hätte. Zumal ein atypisch stiller Gesellschafter am Firmenwert und an den stillen Reserven beteiligt ist und die Waren im gegenständlichen Fall nicht ersichtlich.

Nach Meinung des UFS wird deutlich, dass der Bw nur aus familiären Gründen zu dieser Kapitalzufuhr bereit gewesen ist und ein fremder Dritter eine derartige Vereinbarung nicht eingegangen wäre, denn welche anderen Motive hätten der Bw sonst gehabt, wenn er sich an einem bis zum Zeitpunkt der Gründung der Bw verlustbringenden Unternehmen beteiligt.

Nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten mag es zwar durchaus sinnvoll sein, dass im Jahr 1998 mit den Geldmitteln der beiden stillen Gesellschafter die Bankverbindlichkeiten getilgt worden sind und freie Mittel zur Finanzierung der Sortimentsumstellung geblieben sind, doch ein fremder Dritter hätte niemals zugestimmt, dass der Bw ein Gewinnvortrag zugestanden wird und zwar unabhängig von der jeweiligen Gewinn- oder Verlustsituation des Unternehmens.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw in der Berufung ausführt, "*Welch andere Motivation hätten die Gesellschafter gehabt, endlich 400.000,00 ATS in ein – wie sich nachträglich herausgestellt habe – verlustbringendes Unternehmen zu investieren...*", dann muss dem entgegengehalten werden, dass der Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft wie oa einem Fremdvergleich nicht standhält und der sich aus der Beteiligung ergebende tatsächliche Verlust für den Bw, die Möglichkeit eröffnet hätte im Rahmen seines Veranlagungsverfahrens diesen geltend zu machen.

Im Hinblick auf das fremdunübliche Eingehen der Beteiligung (Vorweggewinn, kein Wert des Unternehmens an dem sich die Bw beteiligt) geht auch der Einwand des steuerlichen Vertreters der Bw, dass der Bw selbst unter Einrechnung der zugewiesenen Verluste sowie unter Einbeziehung des verlorenen Kapitals keinen ökonomischen Nutzen aus der Beteiligung gezogen hat, ins Leere.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw ausführt, dass auch die Ehegattenliebe nicht so groß sei, als das man Geld zum Herschenken hätte, dann muss dem entgegengehalten werden,

dass man eben im Familienverband eher bereit sein wird der Ehefrau finanziell unter die Arme zu greifen als dies ein fremder Dritter in der gleichen Situation tun würde, denn die - bereits im Sachverhalt ausführlich dargestellte - Gewinn bzw Verlustsituation der Bw in den Jahren 1994 bis 1997 zeigt deutlich, dass die Erlöse von S 285.514,17 (im Jahr 1994) auf S 155.066,24 (im Jahr 1997) gesunken sind und der Verlust von S 19.117,04 (im Jahr 1994) auf S 42.722,30 (im Jahr 1997) gestiegen ist. In dieser Verlustsituation Ende des Jahres 1997 bzw Anfang 1999 hätte sich ein fremder Dritter nicht an dem Unternehmen beteiligt.

Nachdem aufgrund der oa Ausführungen des UFS der Vertrag bzw Vereinbarung über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft der angeführten Fremdvergleichsprüfung nicht standhält, das mitunternehmerische Gesellschaftsverhältnis nicht anzuerkennen ist, unterbleibt somit eine einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1998 und 1999.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. November 2005