



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Hotel Restaurant AP XY GmbH und der FG-GmbH, welche gegenüber der Abgabenbehörde als "Hotel Restaurant AP XY GmbH und Mitgesellschafter", in XYZ, aufgetreten sind, vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, 8010 Graz, Burgring 22, vom 27. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 17. Mai 2002 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Strittig ist im Berufungsfall allein die Frage, ob eine steuerliche Mitunternehmerschaft (in Form einer atypisch stillen Gesellschaft) vorliegt – und daher gemeinschaftliche Einkünfte gemäß § 188 BAO festzustellen sind - oder nicht.

Der hier berufungsgegenständliche Sachverhalt und die daraus resultierende materiellrechtliche Streitfrage (des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft) waren - hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1997 - bereits Gegenstand des ha. Berufungsverfahrens RV/0044-G/05. Die im Zuge des angeführten Verfahrens ergangene Berufungsentscheidung vom 24. September 2008 wurde den Berufungswerbern (Bw.) zu Handen ihres steuerlichen Vertreters laut Rückschein am 3. November 2008 zugestellt. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt, insbesondere das zur Beurteilung stehende Vertragswerk, ist in den hier berufungsgegenständlichen Streitjahren derselbe wie in den vorangeführten Jahren 1993 bis 1997. Der

einige, für die rechtliche Beurteilung allerdings unbedeutliche Unterschied besteht darin, dass im Streitzeitraum nur noch zwei „Personen“, nämlich die AP-GmbH und die FG-GmbH, an der intendierten Mitunternehmerschaft beteiligt waren. Der vormals ebenfalls beteiligte PB ist den eingereichten Abgabenerklärungen zufolge mit Ende 1998 aus der „Mitunternehmerschaft“ ausgeschieden.

Es kann daher grundsätzlich (bzw. ergänzend) auf die Begründung der im oa. Berufungsverfahren ergangen Entscheidung des UFS vom 24. September 2008, RV/0044-G/05, - soweit diese die materiellrechtliche Frage betrifft (do. Punkt 2. der Begründung) - verwiesen werden.

(2) Mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 wurde die Hotel Restaurant AP XY GmbH gegründet. Gesellschafter waren – mit Stammanteilen von jeweils ATS 125.000,- - GG, FG, HB und PB. Unternehmensgegenstand war laut Firmenbucheintragung der Neu- bzw. Umbau und die Erweiterung des Hotel-Restaurants AP in XY, die Ausübung des Gaststättengewerbes sowie der Handel mit Waren aller Art.

(3) Am selben Tag wurden drei weitere Verträge abgeschlossen, mit denen sich die FG-GmbH mit ATS 3 Mio. und PB mit ATS 1 Mio. als typische stillen Gesellschafter an der Hotel Restaurant AP XY GmbH beteiligen wollten. Diese Verträge wurden dem Finanzamt laut Eingangsvermerk am 1. Februar 1980 zur Anzeige gebracht.

Der wesentliche Inhalt dieser Verträge lautet – auszugsweise wörtlich wieder gegeben – wie folgt:

II. Gegenstand der Beteiligung:

..... Der Stille ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt, jedoch nicht an den stillen Reserven und nicht am Firmenwert.

.....

V. ... Die Haftung des Stillen über seine Beteiligung hinaus ist ausgeschlossen.

VII. Ausscheiden eines Gesellschafters und Fortsetzung der Gesellschaft:

..... Der Stille hat Anspruch auf die Auszahlung seines Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes seines Verrechnungskontos. Guthaben sind innerhalb von zwölf Monaten unverzinst auszuzahlen.

Weist das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters zum Zeitpunkt des Ausscheidens einen negativen Stand aus, so ist dieser verpflichtet, das Kapitalkonto bis zu diesem Ausgleich aufzufüllen. Entlässt ihn die Gesellschaft aus dieser Auffüllungsverpflichtung, so hat der

ausscheidende Gesellschafter diesen Forderungsverzicht der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn anzuerkennen."

Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der FG-GmbH war damals FG.

(4) Mit (erstem) Nachtrag vom 23. Oktober 1981 erhöhten die FG-GmbH und PB ihre Beteiligungen auf jeweils ATS 5 Mio.

(5) Am 14. Dezember 1988 wurde ein weiterer Nachtrag zum ursprünglichen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen. Darin heißt es ua.:

„Im Hinblick auf die Tatsache, dass der Pachtvertrag zwischen dem Inhaber des Handelsgewerbes (IdH) und der Grundeigentümerin (Anmerkung: Frau HB) am 1. Mai 2000 abläuft und im Hinblick auf die Tatsache, dass der stille Gesellschafter auch in Zukunft keinerlei positive Erträge aus der Gesellschaft wird ziehen können, wird der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 18. Dezember 1979 wie folgt abgeändert:

II. Gegenstand der Beteiligung:

Der Punkt II. „Gegenstand der Beteiligung“ wird dahingehend geändert, dass der stille Gesellschafter ab Beginn des Bilanzjahres 1. Mai 1988 auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert des Inhabers des Handelsgewerbes beteiligt ist.

III. Vermögenseinlage:

Weitere Änderungen zum ursprünglichen Vertrag werden nicht vereinbart, eine Neuwidmung der Vermögenseinlage erfolgt nicht.“

(6) Dieser (zweite) Nachtrag wurde dem Finanzamt am 29. Dezember 1988 zur Anzeige gebracht. Am 8. Februar 1989 langte beim Finanzamt ein (ausgeföllter) Fragebogen „anlässlich der Gründung der Hotel Restaurant AP XY GmbH und Mitgesellschafter“ ein. Seither wurde beim Finanzamt für diese „Mitunternehmerschaft“ ein Gewinnfeststellungsakt geführt.

In den Jahren 1993 bis 1997 erklärte die „Mitunternehmerschaft“ folgende steuerliche Verluste (jeweils in ATS):

<i>Jahr</i>	<i>Einkünfte (Verluste) gesamt</i>		
1993	- 4.791.964,--		
1994	- 4.305.011,--		
1995	- 1.027.173,--		
1996	- 650.838,--		

1997	- 2.535.324,--		
------	----------------	--	--

Die bezüglichen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO ergingen zunächst erklärungsgemäß.

(7) Die in Frage stehende Personenmehrheit wurde in den Jahren 1998 und 1999 – gemeinsam mit einigen anderen, mit ihr „verflochtenen“ Steuersubjekten – einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen. In seinem Bericht vom 23. November 1999 traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen (s. Tz 11, Punkt 2. des Berichtes):

1. Zum Zeitpunkt der Gründung der AP-GmbH wurde im Gesellschaftsvertrag der Unternehmensgegenstand statuiert und auch so zum Handelsregister angemeldet. Zum Zwecke der Umsetzung dieses Unternehmensgegenstandes wurden in der Anfangsphase diverse Maßnahmen zur Finanzierungsplanung ergriffen. Dazu wurde im Zuge der jetzigen BP eine 24 Seiten umfassende „Rentabilitätsprüfung 1980 05 28 – WA – Mag. EH“ vorgelegt, in welcher ein insgesamter Kapitalbedarf von ATS 21 Mio. und eine diesbezügliche Kapitalaufbringung in Form von Eigenkapital ATS 5 Mio. und Fremdkapital ATS 16 Mio. mit einer Laufzeit von bis zu 15 Jahren veranschlagt wurden (s. Seiten 13, 19, 20 des Schreibens WA/EH). Hierauf erfolgte sodann die tatsächliche Finanzierung mittels
-- Stammkapital ATS 500.000,-- (ab Gründung 18. Dezember 1979);
-- typische stille Beteiligungen ATS 5 Mio. (ebenfalls ab Gründung);
-- Erhöhung dieser stillen Vermögenseinlagen um ATS 6 Mio. (ab 23. Oktober 1981) und
-- Bankdarlehen (Bilanzstände: 1981 ATS 4,4 Mio.; 1988 ATS 15,9 Mio.; 1992 ATS 19,4 Mio.).

Unter diesen den vier GmbH-Gründungsgesellschaftern bekannten Vorgaben war ihnen von Anfang an klar, dass sie zur angestrebten Finanzierungsbewältigung des Betriebszweckes neben den noch beabsichtigt einzugehenden Bankverbindlichkeiten mit einem Stammkapital von lediglich ATS 500.000,-- nicht das Auslangen finden werden, sondern hiefür weiters Eigenkapital von rund ATS 5 Mio. benötigen werden.

2. Laut jeweiligem Punkt VI. der drei Gesellschaftsverträge vom 18. Dezember 1979 wurde festgehalten, dass die Vertragspartner einvernehmlich bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1990 auf die Vertragskündigung verzichten. Nach der mit erstem Nachtrag vom 23. Oktober 1981 erfolgten Aufstockung in Summe auf ATS 10 Mio. standen der eigenkapitalbedürftigen AP-GmbH über rund 10 Jahre dauerwidmet ATS 10 Mio. unkündbares und zinsenloses Kapital zur Verfügung. Vgl. dazu do. Schreiben vom 22. April 1999, Seite 3, wo mitgeteilt wurde: Mit den Einlagen der Stillen „konnte die AP-GmbH als Inhaber des Handelsgewerbes (IdH) sicher sein, dass ihr in der Folge insgesamt ATS 10 Mio. als 10 Jahre unkündbares Fremdkapital, ohne Zinsenbelastung zur Verfügung stand“.

Zusätzlich sei bemerkt, dass die vorgenannte Mittelaufbringung für die im Rahmen des Nachtrages vom 23. Oktober 1981 getätigten Aufstockungen um insgesamt ATS 6 Mio. im Ausmaß von 2 Mio. in bar und im Ausmaß von 4 Mio. „durch Sacheinlagen in Form von Warenlieferungen“ erfolgten. Damit waren im Hotel AP die zur Aufrechterhaltung des Gastronomiebetriebes notwendigen Lebensmittellieferungen durch den Fleischerbetrieb des PB und diverse Gastronomieausstattungen durch die FG-GmbH gemeint, welche bereits als bestehende Lieferantenverbindlichkeiten an die beiden Stillen in der Bilanz der AP-GmbH passiv zu Buche standen.

3. Bei dieser unter 1. und 2. beschriebenen Sachlage erfolgte schon die ursprüngliche am 18. Dezember 1979 getätigte und mit dem GmbH-Gründungszeitpunkt zusammenfallende Mittelzuführung der so genannten stillen Gesellschafter in wirtschaftlicher Sicht ausschließlich zum Zwecke der Dauerwidmung von unbedingt notwendigem Eigenkapital für die Erfüllung des Gesellschaftszweckes und Aufrechterhaltung des laufenden Gastronomiebetriebes. Das Zustandekommen eines Vertrages über die Errichtung einer stillen Gesellschaft ist steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung tritt. Damit liegt steuerlich kein Gesellschaftsverhältnis vor, sondern sind die stillen Einlagen als verdecktes Stammkapital anzusehen; einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen haben zu unterbleiben.

4. Der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 war auf eine typische stille Beteiligung angelegt. Mit erstem Nachtrag vom 23. Oktober 1981 wurde diese von bisher ATS 3 Mio. um 2 Mio. auf 5 Mio. erhöht. Mit zweitem Nachtrag vom 14. Dezember 1988 wurde eine Umänderung von der bisherigen echten in eine unechte stille Beteiligung beschlossen. Zu diesem Umänderungsstichtag von "echt" auf "unecht" waren die ursprüngliche Vermögenseinlagen der Stillen zur Gänze aufgebraucht (siehe dazu zB Kto 0710 Beteiligung AP Buchwert ATS 1,-- in der Buchhaltung der FG-GmbH) und waren die darüber hinaus erfolgten Verlustzuweisungen passiviert (siehe weiteres Kto 3505 Verr. Verlustzuweisung AP ca. 4 Mio in der Buchhaltung der FG-GmbH). Damit war zum Zeitpunkt der Beendigung der echten stillen Beteiligungen die ursprüngliche Vermögensinlage zur Gänze aufgebraucht und verloren. Die als echte stille Beteiligung bezeichneten Einlagen wurde zufolge permanenter Verlustzuweisungen zur Gänze aufgezehrt, sodass zum Zeitpunkt der Beendigung der echten stillen Beteiligungen und der Neubegründung von unechten stillen Beteiligung für die Stillen nicht nur die ursprünglichen Einlagen verloren, sondern zusätzlich darüber hinaus negativlastig waren. Eine darüber hinausgehende die Stillen treffende Nachschussverpflichtung hat nicht bestanden und wurde auch nicht erfüllt („... eine Neuwidmung der Vermögensinlage erfolgt nicht“, so laut Nachträgen vom

14. Dezember 1988). Würde man der eingeschlagenen Vorgangsweise der AbgPfl folgen, so wäre gegenständlich durch die Stillen am Umänderungstag von „echt“ auf „unecht“ ein mitunternehmerisches Gesellschaftsverhältnis samt anschließender Beteiligung am Gewinn und Betriebsvermögen inkl. stille Reserven eines anderen Unternehmens mittels einer negativen Vermögenseinlage begründet worden. Eine derartige Vereinbarung zwischen einem bisher echten stillen Gesellschafter mit seinem IdH dahingehend, dass der Stille ab sofort und in Hinkunft an allen stillen Reserven samt Firmenwert des IdH beteiligt gilt, obwohl zu diesem Vereinbarungszeitpunkt die ursprüngliche Vermögenseinlage des Stillen zur Gänze durch bisherige Verlustzuweisungen aufgebraucht, ja sogar negativlastig zu Buche stand, ist eine der Angehörigenjudikatur mangels Fremdüblichkeit nicht standhaltende. (.....)

5. Im do. Schreiben vom 22. April 1999 (gemeint: ein Schreiben der steuerlichen Vertretung) heißt es: „Der Vorteil für den IdH lag dabei“ (gemeint in der Änderung von echt auf unecht) „darin, dass der Stille weiterhin Verluste zu übernehmen hatte und damit die Überschuldung des IdH gebremst werden konnte.“ Auch aus dieser Angabe geht eindeutig hervor, dass die am stillen Gesellschaftsvertrag Beteiligten überhaupt nicht mit Gewinnen gerechnet haben, sondern im Gegenteil Verlustzuweisungen fix eingeplant hatten. Ebenfalls in den beiden Nachträgen vom jeweils 14. Dezember 1988 heißt es ausdrücklich: „Im Hinblick ... auf die Tatsache, dass der stille Gesellschafter auch in Zukunft keinerlei positive Erträge aus der Gesellschaft ziehen wird können...“. Eine stille Beteiligung einzugehen, bei der der Stille ohnehin mit dem Verlust seiner Beteiligung rechnen muss, ist jedoch unter Fremden unüblich. Verlustbeteiligung ist zwar grundsätzlich möglich, aber praktisch nicht üblich. Zum Zeitpunkt der Änderung war der IdH überschuldet und ist es in der Folgezeit in Übereinstimmung mit der eigenen Erwartung auch gar nicht zu Gewinnen, sondern zu laufenden Verlusten mit einer Verlustzuweisungssumme an die „Stillen“ in Gesamthöhe von ATS 21.601.609,- per Stand 1997 gekommen. Unter diesen Umständen liegt nicht nur Fremdunüblichkeit, sondern zusätzlich Liebhaberei vor.

6. Die unter obiger Textziffer seitens der FLD Stmk. getroffenen Feststellungen bezüglich des do. Vertragsverhältnisses zwischen der FG-GmbH und B-GmbH sind analog auf das hier zu würdigende stille Gesellschaftsvertragsverhältnis zwischen der FG-GmbH und der AP-GmbH anzuwenden. Sind doch die beiden Vertragsinhalte in den entscheidungsrelevanten Punkten ident, was insbesondere für das Verhältnis des Vertragspunktes II. zu VII. (vgl. Berufungsentscheidung vom 25. Jänner 1996, Seite 10, letzter Abs.) gilt. Die do. Berufungsentscheidung gelangte zur steuerlichen Versagung einer Mitunternehmerschaft.“

(8) Diesen Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt schließlich – nach einigen fehlgeschlagenen Erledigungs- bzw. Zustellversuchen - per 21. Oktober 2004 nach Verfügung

der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1993 bis 1997 einen Nichtfeststellungsbescheid. Begründend wurde jeweils auf die – oben großteils wörtlich wieder gegebenen – Ausführungen im Prüfungsbericht vom 23. November 1999 verwiesen.

(9) Die dagegen erhobene Berufung, welche mit der bereits eingangs erwähnten, ha. Berufungsentscheidung vom 24. September 2008, RV/0044-G/05, abschlägig erledigt wurde, wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Der Grund für die Beteiligungserweiterung (mit Nachtrag vom 14. Dezember 1988) sei darin gelegen, dass sich die Stillen ursprünglich positive Erträge erwartet hätten. Diese hätten sie aber nicht bekommen, weshalb sie sich „*mit der Erweiterung ihrer Beteiligungsberechtigung auf die stillen Reserven im Rahmen eines möglichen Abschichtungsgewinnes eine Vermögensmehrung erwartet*“ hätten. Die Stillen seien nicht daran interessiert gewesen, eine Kündigung der stillen Verträge zu provozieren, weil ihnen eine Auffüllungsverpflichtung der negativen Kapitalkonten gedroht habe. Auf der anderen Seite sei die Geschäftsherrin, die AP-GmbH, sehr an der weiteren Mitarbeit der stillen Gesellschafter interessiert gewesen. Diese Mitarbeit sowohl von Seiten des Lieferanten PB als auch von Seiten des unternehmerisch aktiven Geschäftsführers der FG-GmbH, Herrn FG, habe sich für das Unternehmen sehr positiv ausgewirkt. Die im Prüfungsverfahren erstattete Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 22. April 1999 werde zur ergänzenden Berufungsbegründung erhoben. Schon in dieser Stellungnahme sei darauf hingewiesen worden, dass das vom Betriebsberater WA „*als Eigenkapital aufzubringende Kapital betriebswirtschaftlich auch als solches zu verstehen*“ gewesen sei. Eigenkapital liege ua. dann vor, wenn ein Kapital dem Unternehmen mit einer Laufzeit von mindestens zehn Jahren zur Verfügung stehe, das Unternehmen aus dieser Kapitalbereitstellung nicht mit Zinsen belastet sei, keine Entnahmemöglichkeit sowie keine Widmungsbeschränkung für dieses Kapital bestehe und kein Sanierungsbedarf bei Kapitalbeistellung vorliege. Nicht einmal das Finanzamt habe behauptet, dass 1980 ein Sanierungsbedarf vorgelegen sei. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei bei der Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als „verdecktes Eigenkapital“ auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzählung abzustellen. Die AP-GmbH sei bei ihrer Gründung (1979) nicht überschuldet gewesen; die ihr als Eigenkapital zur Verfügung stehenden Summen seien betriebswirtschaftlich ausreichend gewesen. Auch im Zeitpunkt der Erhöhung der Einlagen (im Jahr 1981) sei die GmbH nicht überschuldet gewesen, diese – gegenüber dem Finanzamt offen gelegten – Erhöhungen hätten den bei Gründung der GmbH vereinbarten Bedingungen entsprochen und sollten die unvorhersehbaren Mehrkosten des Baues abdecken. Wie bereits erwähnt, sei der Vorteil der Änderung der echten in eine unechte stille Beteiligung für die Inhaberin des Handelsgewerbes in der weiteren Bereitstellung bzw. Mitarbeit der stillen Gesellschafter gelegen, sowie überdies darin, dass die Stillen „*weiterhin Verluste zu*

übernehmen hatten und damit die Überschuldung des IdH bilanztechnisch gebremst werden konnte. "Mit hier streitgegenständlichem Nachtrag vom 14. Dezember 1988 sei der ursprüngliche Vertrag in Punkt II. dahingehend abgeändert worden, dass die Stillen nunmehr auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sein sollten. Die ursprüngliche Vereinbarung des Punktes VII. sei hingegen bestehen geblieben, eine Änderung dieses Punktes sei entbehrlich gewesen, denn wenn „prinzipiell festgehalten wird, dass der stille Gesellschafter am Firmenwert beteiligt ist, so muss ihm dieser zufließen.“

(10) Im bereits erwähnten – im Zuge des Prüfungsverfahrens – eingereichten Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 22. April 1999, auf welches in der Berufung mehrmals Bezug genommen wird, wurde ergänzend ausgeführt:

Die Betriebsprüfung begründe die mangelnde Existenz einer Mitunternehmerschaft mit einer Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980 anlässlich der betriebswirtschaftlichen Überlegungen zum Um- und Neubau des Hotel-Restaurants AP im Jahre 1980. Zwischen den Jahren 1980 und 1988 sei jedoch auf Grund der vorliegenden Verträge keine atypisch stille Gesellschaft, sondern eine typische stille Gesellschaft vorgelegen. Wenn in der genannten Rentabilitätsprüfung darauf hingewiesen werde, dass seitens der GmbH ein Eigenkapital iHv. ATS 5 Mio. aufzubringen sei, so sei dies betriebswirtschaftlich zu verstehen und in dieser Form völlig richtig. Die stillen Einlagen hätten nicht zinsberechtigtes Kapital dargestellt und seien der IdH zehn Jahre lang – unkündbar – zur Verfügung gestanden. Damit habe die AP-GmbH sicher sein können, über ATS 10 Mio. „*als zehn Jahre unkündbares Fremdkapital ohne Zinsenbelastung*“ verfügen zu können.

Wie erwähnt wurde dieses die Jahre 1993 bis 1997 betreffende Berufungsverfahren mit ha. Berufungsentscheidung vom 24. September 2008, RV/0044-G/05, erledigt (Abweisung).

(11) Für die im gegenständlichen Verfahren strittigen Jahre wurden folgende Einkünfte (in ATS) erklärt:

Jahr	Einkünfte (gesamt)	Anteil FG-GmbH	Anteil AP-GmbH
1999	- 7.853.463,-	- 658.280,-	- 7.195.183,-
2000	486.928,-	243.464,-	243.464,-
2001	58.494,-	29.247,-	29.247,-

(12) Am 17. Mai 2002 erließ das Finanzamt den nunmehr angefochtenen Bescheid, mit welchem ausgesprochen wurde, dass eine Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 nicht vorzunehmen sei, da gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorliegen würden.

In der Begründung wird auf die Feststellungen im die Jahre 1993 bis 1996 betreffenden Prüfungsbericht vom 23. November 1999 verwiesen.

Für das Jahr 1998 erließ das Finanzamt am 17. Mai 2002 einen (eigenen) Nichtfeststellungsbescheid.

Bezüglich beider Bescheide, also des Nichtfeststellungsbescheides 1998 einerseits sowie des Nichtfeststellungsbescheides 1999 bis 2001 andererseits, wurden wiederholt Ansuchen auf Verlängerung der Berufungsfristen gestellt. Während die Berufungsfrist für das Jahr 1998 auf Grund dieser Ansuchen am 15. September 2002 zu Ende ging, endete jene für die berufsgegenständlichen Jahre 1999 bis 2001 auf Grund eines den dritten Verlängerungsantrag abweisenden Bescheides des Finanzamtes am 30. September 2002.

(13) Daraufhin brachten die Bw. den Berufungsschriftsatz vom 27. September 2002 „*betreffend insgesamt die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001*“ ein. Begründet wird die Berufung im Wesentlichen damit, dass bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein Rechtsmittel gegen die Versagung des Rechtsinstitutes der unechten stillen Beteiligung ua. an der Hotel Restaurant AP XY GmbH anhängig sei. Die Erledigung dieses Rechtsmittels habe insoferne richtungsweisende Konsequenzen für die Veranlagung der AP-GmbH, als bei Stattgabe der Berufung selbstverständlich eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften vorzunehmen sein wird. Es werde daher angeregt, „*die Entscheidung über diese Berufung nach Erledigung der Berufung durch die zweite Instanz zur Frage der unechten stillen Beteiligung zu fällen*“.

(14) Wie bereits mehrfach angesprochen, liegt zwischenzeitig für die hier in Frage stehende Mitunternehmerschaft hinsichtlich der (Vor-)Jahre 1993 bis 1997 eine abschließende Erledigung vor (ha. Berufungsentscheidung vom 24. September 2008, RV/0044-G705).

(15) Die im Berufungsschriftsatz vom 27. September 2002 enthaltene Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid für das Jahr 1998 wurde vom Finanzamt – rechtskräftig – als verspätet zurückgewiesen (s. Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 14. Jänner 2003, mit welcher die gegen die Zurückweisung erhobene Berufung abgewiesen wurde).

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist somit (nur noch) die „Nichtfeststellung“ betreffend die Jahre 1999 bis 2001.

(16) Eine Firmenbuchabfrage (Auszüge vom 13. November 2008) hat ergeben, dass Rechtsnachfolgerin der Hotel Restaurant AP XY GmbH die R Restaurant- und Hotelbetriebs GmbH sowie Rechtsnachfolgerin der FG-GmbH die RV Vermögensverwaltungs GmbH ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die behauptete unechte stille Gesellschaft in steuerlicher Sicht anzuerkennen ist und daher für die Streitjahre einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen durchzuführen sind oder nicht.

Die Berufungseingabe verweist in ihrer Begründung klar erkennbar auf jenes Vorbringen, das die Bw. im die (Vor-)Jahre 1993 bis 1997 betreffenden Feststellungs- bzw. Berufungsverfahren (Letzteres zu GZ. RV/0044-G/05) – insbesondere im do. Berufungsschriftsatz vom 22. November 2004 bzw. in der im Zuge der Betriebsprüfung abgegebenen Stellungnahme vom 22. April 1999 - erstattet haben. Diesem Berufungsvorbringen ist wie folgt entgegen zu halten:

Es entspricht der Judikatur des VwGH, dass das Zustandekommen einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern steuerlich nicht anzuerkennen ist, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen (vgl. etwa VwGH vom 10. Juli 1996, 94/15/0114; sowie vom 27. Mai 1998, 95/13/0171; siehe dazu weiters zB *Hochedlinger/Fuchs*, Stille Gesellschaft, 2007, Rz 2/166).

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 Hotel Restaurant AP XY 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. Der bereits erwähnten Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980 (WA/EH) ist zu entnehmen, dass auf Seiten der AP-GmbH ein Kapitalbedarf von insgesamt ATS 21 Mio. bestand (s. Punkt 4.2 bzw. 6. der schriftlichen Ausfertigung der Rentabilitätsprüfung). Zur Kapitalaufbringung wurde neben aufzunehmenden Fremdmitteln iHv. ATS 16 Mio. ein Eigenkapital von rund ATS 5 Mio. veranschlagt (Punkt 4.3. der Rentabilitätsprüfung). Die Richtigkeit dieser Auffassung, dass die „stillen Einlagen“ de facto notwendiges Eigenkapital der GmbH ersetzen sollten, wird letztlich sogar durch das Berufungsvorbringen selbst bestätigt: So heißt es etwa in der Berufungseingabe (auf S. 3 im vierten Absatz) unter Verweis auf die während des Prüfungsverfahrens erstattete Stellungnahme vom 22. April 1999, dass das vom Betriebsberater (laut Rentabilitätsprüfung) aufzubringende Eigenkapital auch als solches zu verstehen gewesen sei. In der im Rahmen des – die gegenständliche „Mitunternehmerschaft“ hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1997 betreffenden - ha. Berufungsverfahrens RV/0044-G/05 vorgelegten Unterlage („Aktenvermerk“ des steuerlichen Vertreters vom 22. September 2008) wird diese Ansicht

abermals bestätigt, wenn es – auf S. 6 – heißt: „*Unter dem Kapitel Kapitalaufbringung dieser Studie (Seite 13) wird ein Eigenkapital mit ATS 5 Mio. ... dargestellt. Die stillen Einlagen waren eben das Eigenkapital. Die Betriebsprüfung schreibt zu Punkt 3 der Tz 31 als Beilage zum Wiederaufnahmebescheid und zu den Feststellungsbescheiden, dass die Mittelzuführung der so genannten stillen Gesellschaft ausschließlich zum Zwecke der Dauerwidmung von unbedingt notwendigem Eigenkapital getätigt wurde. Das ist richtig und auch abgabenrechtlich überhaupt nicht störend.*“

In Übereinstimmung mit diesen Ausführungen der Bw. ist das Finanzamt sohin völlig zu Recht davon ausgegangen, dass die in Form einer Einlage erfolgte Mittelzuführung durch die „Stillen“ iHv. zunächst (insgesamt) ATS 5 Mio. in wirtschaftlicher Sicht einer Dauerwidmung von notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke der GmbH entsprach. 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 berufungsgegenständlichen 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 Hotel Restaurant AP XY 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. Oktober 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 sei erwidert, dass die eben dargelegte Qualifikation der Einlagen als Eigenkapitalersatz ohnehin auf eben diesen Zeitpunkt abstellt.

Dem Finanzamt ist im Übrigen beizupflichten, wenn es darüber hinaus die Anerkennung einer steuerrechtlichen Mitunternehmerschaft im angefochtenen Bescheid auch unter dem Aspekt der Fremdunüblichkeit versagt hat:

Wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes sind an die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen besonders strenge Anforderungen zu stellen. Ua. ist erforderlich, dass diese zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Eine Nahebeziehung kann auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen; so etwa bei Verträgen zwischen einer GmbH und stillen Gesellschaftern, welche gleichzeitig Gesellschafter der GmbH sind, oder zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer (*Doralt*, EStG 8. Auflage, § 2 Tz 159/2, mwN).

Daraus ergibt sich, dass die im Berufungsfall beteiligten Personen jedenfalls in einer derartigen Nahebeziehung gestanden sind: Der „stille Gesellschafter“ PB war gleichzeitig (Gründungs-)Gesellschafter der Hotel Restaurant AP XY GmbH. FG war ebenfalls (Gründungs-)Gesellschafter der Hotel Restaurant AP XY GmbH, gleichzeitig war er auch Gesellschafter-Geschäftsführer der FG-GmbH, welche sich ebenfalls als „stille Gesellschafterin“ an der Hotel Restaurant AP XY GmbH beteiligen wollte. Die von der Judikatur entwickelten Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von einander nahe stehenden Personen sind also im vorliegenden Fall jedenfalls zu beachten.

Das Finanzamt begründete nun die Fremdunüblichkeit insbesondere damit, dass ein fremder Dritter zum Zeitpunkt der Umwandlung der echten in eine unechte stille Gesellschaft (am 14. Dezember 1988) nicht bereit gewesen wäre, einer derartigen Vereinbarung zuzustimmen, da zu diesem Zeitpunkt die als stille Beteiligung bezeichneten Einlagen infolge permanenter Verlustzuweisungen bereits zur Gänze aufgezehrt bzw. sogar bereits „*negativlastig*“ gewesen seien.

Die von den Bw. dagegen ins Treffen geführten Argumente überzeugen nicht: Wenn etwa der Vorteil für die IdH mit der weiteren – bislang äußerst positiven – „Mitarbeit“ der stillen Gesellschafter begründet wird, so ist zu entgegnen, dass den „Stillen“ eine Berechtigung zur Mitarbeit bzw. zum aktiven Tätigwerden für Namen und Rechnung der IdH laut stillen Gesellschaftsverträgen gar nicht zugestanden ist. Da sowohl FG als auch PB (Gesellschafter-)Geschäftsführer der Hotel Restaurant AP XY GmbH waren, konnten diese funktionell auch nur als solche für die IdH tätig werden. Eine allfällige „Mitarbeit“ der Stillen konnte jedoch keinesfalls auf Grund der „stillen Gesellschaftsverträge“ erfolgt sein, da diese „Geschäftsführungs- bzw. Mitwirkungsbefugnisse“ der Stillen – welcher Art auch immer – gar nicht vorsahen. Wenn weiters das Interesse der „Stillen“, eine Kündigung der stillen Vertragsverhältnisse hintan zu halten, damit begründet wird, dass ihnen im Falle der Kündigung eine Auffüllungsverpflichtung der negativen Kapitalkonten gedroht hätte, so ist auch dieses Argument nicht stichhäftig: Im Nachtrag vom 14. Dezember 1988 wurde ausdrücklich festgehalten, dass „*der stille Gesellschafter auch in Zukunft keinerlei positiven Erträge aus der Gesellschaft wird ziehen können.*“ Unter diesen Voraussetzungen einer nicht vorhandenen Gewinnerwartung steht es wohl außer Zweifel, dass ein gesellschaftsfremder Dritter nicht bereit gewesen wäre, sich (erstmalig) mit einer stillen Einlage an einer

Gesellschaft zu beteiligen. Aber auch wenn – wie hier – die Einlage bereits zuvor geleistet wurde, überzeugt das Argument der Bw. für die „Umwandlung von echt auf unecht“ nicht: Wenn den Stillen am 14. Dezember 1988 klar war, dass ihnen aus der „stillen Beteiligung“ weiterhin nur Verluste drohten, musste ihnen auch klar gewesen sein, dass sie ihre Auffüllungsverpflichtung letztendlich gar nicht umgehen konnten bzw. dass diese vom Ausmaß her nur noch größer werden konnte (vgl. dazu zB VwGH vom 21. September 1982, 82/14/0049). Daher wäre ein Fremder in dieser Situation nur daran interessiert gewesen, ehebaldigst aus dieser „stillen Beteiligung“ auszusteigen, um damit seine – per 14. Dezember 1988 auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung der IdH als sicher angenommene – Auffüllungsverpflichtung der Höhe nach möglichst gering zu halten bzw. den bis dahin bereits eingetretenen finanziellen Nachteil in Grenzen zu halten.

Dass es FG und PB als Gesellschafter-Geschäftsführer der Hotel Restaurant AP XY GmbH überdies in der Hand gehabt hätten, die „Stillen“ aus ihrer Auffüllungsverpflichtung zu entlassen, sei nur am Rande erwähnt.

Die Bw. geben zudem in ihre Berufung selbst an, dass der Vorteil – neben der vertraglich gar nicht vorgesehenen Mitarbeit der „Stillen“ (siehe oben) – für die IdH darin bestand, dass die stillen Gesellschafter weiterhin Verluste zu übernehmen hätten. Es liegt daher nahe, dass primär – wenn nicht gar ausschließlich – steuerliche Gründe (in concreto: die Verteilung von Verlusten auf mehrere Abgabepflichtige) für den Abschluss der Vereinbarung vom 14. Dezember 1988 ausschlaggebend waren. Nach der Rechtsprechung ist aber eine Mitunternehmerschaft steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sich der Gesellschafter einer GmbH deshalb als atypisch Stiller beteiligt, um Verluste der GmbH zu lukrieren bzw. wenn eine atypisch stille Gesellschaft nur auf Verlustzuweisungen ausgerichtet ist (s. *Hochdlinger/Fuchs, Stille Gesellschaft, 2007, Rz 2/166*, und die dort angeführte Judikatur)

Aber auch die zum Zeitpunkt der Mittelzuführung in den Jahren 1979 bzw. 1981 getroffenen Vereinbarungen (Gründung der „stillen“ Gesellschaft am 18. Dezember 1979 bzw. Nachtrag vom 23. Oktober 1981) halten einem Fremdvergleich nicht stand: Auch wenn die Hotel Restaurant AP XY GmbH damals unstrittig (noch) nicht überschuldet gewesen ist, so wäre auch zu diesen Zeitpunkten ein fremder Dritter wohl nicht bereit gewesen, der GmbH bei der gegebenen wirtschaftlichen Situation, welche ohne Zweifel die Erfüllung ihres Unternehmenszweckes allein mit dem gesetzlichen Stammkapital gar nicht ermöglichte, Mittel iHv. zunächst insgesamt ATS 4 Mio. (später erhöht auf insgesamt ATS 10 Mio.) zur Verfügung zu stellen (vgl. nochmals insbesondere VwGH vom 18. Oktober 1989, 88/13/0180). Dass die Erfüllung des Unternehmenszweckes allein mit dem Stammkapital nicht möglich war, musste den beteiligten Gesellschaftern ua. auf Grund der bereits mehrfach erwähnten Rentabilitäts-

prüfung der Betriebsberater WA und EH vom 28. Mai 1980 klar sein (dieser Rentabilitätsprüfung ging eine ebenfalls im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte „Berechnung“ vom 29. Oktober 1979 voraus, aus welcher sich – auf S. 13 – bereits ein Eigenkapitalbedarf von ATS 5 Mio. ergab).

Dazu kommt, dass die der intendierten Mitunternehmerschaft zugrunde liegenden Verträge einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt nicht erkennen lassen. Der ursprüngliche „stille Gesellschaftsvertrag“ vom 18. Dezember 1979 enthält in Punkt VII. eine konkret ausformulierte Regelung, welche Ansprüche dem „Stillen“ im Falle seines Ausscheidens zukommen sollten. Demnach hat der Stille „*Anspruch auf die Auszahlung seines Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes seines Verrechnungskontos.*“ Im Nachtrag vom 14. Dezember 1988, mit welchem eine Umwandlung von der stillen in eine unechte stille Gesellschaft erfolgen sollte, heißt es zwar – ganz allgemein –, dass der stille Gesellschafter nunmehr „*auch an den stillen Reserven und am Firmenwert*“ beteiligt sei, die Regelung des Punktes VII. blieb jedoch expressis verbis unverändert aufrecht. Diese sieht jedoch nach ihrem oa. Wortlaut eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gerade nicht vor. Es liegen daher einander widersprechende Vertragspunkte vor, was zur Folge hat, dass es an einem für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen erforderlichen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhalt mangelt.

Verträge zwischen nahen Angehörigen können jedoch für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden, wenn sie (ua.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen (zB *Doralt*, EStG 8. Auflage, § 2 Tz 163ff.). Dies ist bei der dargestellten Vertragslage jedoch unzweifelhaft nicht der Fall.

Schließlich sei auf das VwGH-Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000 sowie auf die ha. Berufungsentscheidung RV/0234-G/04 vom 5. März 2008 verwiesen (das Finanzamt verweist zur Untermauerung seines Standpunktes in seinem Prüfungsbericht vom 23. November 1999 unter Punkt 2.6. auf eine Entscheidung der FLD Steiermark, welche letztlich zum vorzitierten VwGH-Erkenntnis geführt hat). Die genannten Entscheidungen betrafen eine der hier berufungsgegenständlichen „Gesellschaft“ nahe stehende „Mitunternehmerschaft“: Mit Vertrag vom 29. Dezember 1988 wollten sich FG und die FG-GmbH als atypisch stille Gesellschafter an der B-GmbH beteiligen. Herr FG war (alleiniger) Gesellschafter sowie Geschäftsführer bei beiden GmbHs. Auch im do. Vertrag wurde für den Fall des Ausscheidens der „Stillen“ – nahezu wortgleich wie im berufungsgegenständlichen Sachverhalt – vereinbart, dass die „Stillen“ Anspruch auf Auszahlung des Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes des Verrechnungskontos hätten. Im selben Vertrag hieß es jedoch in einem anderen Vertragspunkt, die „Stillen“ seien auch an den stillen Reserven und am Firmenwert der IdH

beteiligt. Vertragsverfasser bzw. steuerlicher Vertreter war bzw. ist in beiden Fällen derselbe. Der VwGH gelangte – gestützt auf diesen Widerspruch (allgemein formulierte Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert einerseits, dezidierte Einschränkung der Abfindungsansprüche auf Stand des Kapital- bzw. Verrechnungskontos andererseits) sowie auf einen Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters – im zitierten Erkenntnisfall zu der Auffassung, dass sich die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert „*im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Abschichtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone*“ erweise und eine Beteiligung nach Art einer Mitunternehmerschaft sohin nicht ernsthaft gewollt gewesen sei. Auf Grund des engen Naheverhältnisses zwischen der berufungsgegenständlichen „Mitunternehmerschaft“ und jener, die dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrunde lag, sowie auf Grund der Identität des Vertragsverfassers und der nahezu identen Vertragstextierung liegt der Schluss nahe, dass auch im vorliegenden Fall die Errichtung einer Mitunternehmerschaft in wirtschaftlicher Betrachtung nicht ernsthaft gewollt gewesen ist.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 14. November 2008