



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Mag. Johann Hakel im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der X-GmbH, der FG GmbH und des PB (welche gegenüber der Abgabenbehörde gemeinsam als "X-GmbH und Mitgesellschafter" aufgetreten sind), S., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 8010 Graz, Burgring 22, vom 22. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen, dieses vertreten durch Mag. Wilhelm Gassner, vom 21. Oktober 2004 hinsichtlich

- 1.) *Wiederaufnahme des Verfahrens* betreffend Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1993 bis 1997 sowie
- 2.) *Nichtfeststellung von Einkünften* aus Gewerbebetrieb für den Zeitraum 1993 bis 1997

nach der am 24. September 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

### Entscheidungsgründe

(1) Strittig ist zum Einen die Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt verfügten Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren für die Jahre 1993 bis 1997 sowie zum Anderen die Frage, ob in den genannten Jahren eine steuerliche Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft vorliegt oder nicht.

(2) Mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 wurde die X-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 S, 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., PB mit ATS 1 Mio. und SS mit ATS 1 Mio. als typische stille Gesellschafter an der X-GmbH beteiligten. 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 auszusahlen.*

*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. Herr SS war zwischenzeitig aus dem stillen Vertragsverhältnis ausgeschieden.

(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 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 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 (ausgefüllter) Fragebogen „anlässlich der Gründung der X-GmbH und Mitgesellschafter“ ein. Seither wurde beim Finanzamt für diese „Mitunternehmerschaft“ ein Gewinnfeststellungsakt geführt.

In den für die Streitjahre eingereichten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften wurden folgende Verluste (jeweils in ATS) ausgewiesen:

<i>Jahr</i>	<i>Einkünfte (Verluste) gesamt</i>	<i>Anteil FG GmbH (50%)</i>	<i>Anteil PB (40%)</i>
1993	- 4.791.964,--	- 2.395.982,--	- 1.916.786,--
1994	- 4.305.011,--	- 2.152.506,--	- 1.722.004,--
1995	- 1.027.173,--	- 513.587,--	- 410.869,--
1996	- 650.838,--	- 325.419,--	- 260.335,--
1997	- 2.535.324,--	- 1.267.662,--	- 1.014.130,--

Die bezüglichen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO ergingen zunächst erklärungs- gemäß, und zwar für die Jahre 1993 und 1994 jeweils am 2. Oktober 1995, für 1995 am 4. Juli 1997, für 1996 am 11. Juli 1997 sowie für 1997 am 11. Februar 1999.

(7) Anlässlich einer die Jahre 1993 bis 1996 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen (s. Tz 11, Punkt 2. des Berichtes vom 23. November 1999):

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 insgesamt 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 hierfür 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 dauergewidmet 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 Umänderungstichtag von "echt" auf "unecht" waren die ursprüngliche Vermögenseinlagen der Stillen zur Gänze aufgebraucht (siehe dazu zB Kto 0710 Beteiligung Alte Post 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 Vermögenseinlage 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 betreffende Nachschussverpflichtung hat nicht bestanden und wurde auch nicht erfüllt („... eine Neuwidmung der Vermögenseinlage 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) Auf Grund dieser Feststellungen erließ das Finanzamt - der Auffassung des Prüfers folgend - per 10. Februar 2000 einen „Bescheid“, mit welchem die Verfahren der Jahre 1993 bis 1997 wieder aufgenommen wurden. Mit dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen - die Streitjahre umfassenden - neuen „Sachbescheid“ wurde ausgesprochen, dass eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht vorzunehmen sei, da gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorliegen würden.

Die dagegen erhobene Berufung wurde von der zuständigen FLD mit Bescheid vom 17. Dezember 2001 als unzulässig zurückgewiesen. Die angefochtene Erledigung sei ohne rechtliche Wirksamkeit geblieben, da es am für die Wirksamkeit der Zustellung unentbehrlichen Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO mangle.

(9) Das Finanzamt erließ daher per 20. Februar 2002 neuerlich einen die Streitjahre umfassenden Wiederaufnahme- und Nichtfeststellungsbescheid, dessen Zustellung an die Berufungswerber (Bw.) jedoch laut Ansicht des UFS (s. Bescheid vom 8. September 2004, RD/0010-G/04) nicht nachweisbar war.

(10) Daher ergingen daraufhin die hier berufungsgegenständlichen Bescheide vom 21. Oktober 2004, nämlich zum Einen der Wiederaufnahmebescheid sowie zum Anderen der Nichtfeststellungsbescheid. Begründend wurde jeweils auf die – oben größtenteils wörtlich wieder gegebenen – Ausführungen im Prüfungsbericht vom 23. November 1999 verwiesen.

(11) Die dagegen eingebrachte Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Die im Prüfungsbericht dargestellte „*handelsrechtliche Situation der Beteiligungsabfolge*“ von der Gründung bis zum Jahr 1988 sei dem Finanzamt bekannt gewesen. Die zugrunde liegenden Verträge seien der Abgabenbehörde entsprechend offen gelegt und angezeigt worden. Die Frage der Beteiligung der FG GmbH an der AP GmbH sei überdies Gegenstand mehrerer Betriebsprüfungen durch das Finanzamt gewesen, nämlich bei Prüfungen der Jahre 1983 bis 1985, 1987 bis 1989 und 1992 bis 1994 jeweils bei der FG GmbH sowie der Jahre 1986 bis 1988 bei der X-GmbH. In allen Fällen sei die stille Beteiligung in der jeweils vorliegenden Form anerkannt worden. Es seien daher keine die amtswegige Wiederaufnahme begründenden neuen Tatsachen hervorgekommen. Die Begründung 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 (IdH) 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.“*

(12) Im erwähnten – im Zuge des Prüfungsverfahrens – erstatteten 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.

(13) In der am 24. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Seiten der Bw. – teils wiederholend, teils ergänzend – im Wesentlichen folgendes Vorbringen erstattet:



Zur Wiederaufnahme: Der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag sei dem Finanzamt am 1. Februar 1980 vorgelegt worden, der – zweite - Nachtrag (vom 14. Dezember 1988) am 29. Dezember 1988. Dem Finanzamt gegenüber habe daher eine vollständige Offenlegung der Vertragssituation stattgefunden. Die Jahre 1986 bis 1989 seien zudem einer abgabenbehördlichen Prüfung (durch die Großbetriebsprüfung) unterzogen worden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens werde vom Finanzamt allein auf die Tatsache der – jahrelang akzeptierten - Änderung von „echt auf unecht“ gestützt. Ein anderer Wiederaufnahmegrund sei nicht ersichtlich.

Zur „Nichtfeststellung“ von Einkünften: Das Interesse an der Erweiterung der Beteiligung von einer echten auf eine unechte stille Beteiligung sei *„fremdvergleichsmäßig auf beiden Seiten“* gelegen (s. dazu bereits oben). *„Der Versuch der Amtspartei, die Gründung der Gesellschaft mit einer Unterkapitalisierung zu begründen“* schlage fehl: die Finanzierung durch stille Gesellschaften sei *„geradezu Standard“*. Stille Einlagen würden kraft Gesetzes in das Vermögen (Eigenkapital) des IdH übergehen; es sei geradezu Sinn einer stillen Einlage über einen gewissen Zeitraum unkündbar und zinsenlos zur Verfügung gestellt zu werden. Es sei richtig und abgabenrechtlich auch nicht störend, dass – wie die Betriebsprüfung festgestellt habe – die Mittelzuführung ausschließlich zum Zwecke der Dauerwidmung von unbedingt notwendigem Eigenkapital getätigt worden sei. Die Verlustübernahme der Stillen sei eine typische Auswirkung einer unechten stillen Beteiligung, dafür erhalte der Stille eben auch einen Anteil am Firmenwert und an den stillen Reserven. Diese Verlustzuweisungen seien fix eingeplant und dienten der Finanzierung der stillen Einlage. Die Ansicht der Betriebsprüfung, dass der IdH am 14. Dezember 1988 überschuldet gewesen sei, sei nicht schlüssig. Die Nachtragsvereinbarung vom 14. Dezember 1988 lasse sich nicht dahingehend auslegen, dass die Beteiligten nicht an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt gewesen wären.

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

#### ***1.) Zur Verfahrenswiederaufnahme:***

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmsgründe sind im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Daher können zB Kenntnisse des

Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen. Maßgebend ist überdies der – auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen gegebene - Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (s. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 13f., und die dort angeführten Nachweise). Es obliegt dem Abgabepflichtigen, der zuständigen Stelle im Rahmen der jeweiligen Abgabenerklärung alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben (§ 119 BAO). Dass etwa die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgebenden Tatsachen Kenntnis hatte, steht einer Wiederaufnahme nicht entgegen (s. zB VwGH vom 29. Mai 2001, 97/14/0036).

Gleichartige, für einen längeren Zeitraum wirkende (überperiodische) Sachverhalte, wie etwa Tätigkeitsarten oder Tätigkeitsmerkmale, bilden je Besteuerungszeitraum und je Besteuerungszeitpunkt für sich den maßgebenden Sachverhalt. Erfolgt die Besteuerung nach den Erklärungen und stellt sich später heraus, dass der Sachverhalt ein anderer ist, so liegt darin eine neu hervorgekommene Tatsache, die je Bescheideinheit aufgegriffen und zur Grundlage einer Wiederaufnahme des Verfahrens genommen werden kann, auch wenn die Art dieses Zustandes bzw. dieser Gegebenheiten schon von früheren Besteuerungsvorgängen her bekannt war. Das bedeutet, dass Dauersachverhalte, also über einen Besteuerungszeitraum hinauswirkende und bestehende Verhältnisse und Zustände für jeden einzelnen Besteuerungszeitraum neu hervorgekommen sein können, auch wenn sie bei Besteuerung eines früheren Zeitraumes bereits bekannt waren (*Stoll*, BAO-Kommentar 2933f.)

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 16, mwN).

Die Bw. bringen nun vor, die Frage der stillen Beteiligungen an der X-GmbH sei bereits Gegenstand mehrerer Betriebsprüfungen gewesen. Sie verweisen dazu auf Prüfungen, welche bei der FG GmbH sowie der X-GmbH durchgeführt wurden. Auch das im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Protokoll über die Schlussbesprechung einer die Jahre 1986 bis 1989 umfassenden Prüfung betrifft nicht die hier in Frage stehende „Mitunternehmerschaft“, sondern die X-GmbH.

Dem Vorbringen der Bw. sind oa. Rechtsausführungen entgegen zu halten, wonach das Neu-hervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist. Die hier strittige „Mitunternehmerschaft“ wurde von Seiten des Finanzamtes erstmals in den Jahren 1998 und 1999 geprüft (und zwar hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1996); dh. im Feststellungsverfahren hat bis zum angeführten Zeitpunkt (1998/99) eine abgabenbehördliche Prüfung überhaupt noch nicht stattgefunden (s. auch Tz 8 des Prüfungsberichtes vom 23. November 1999, welcher zufolge es sich um die „Erstprüfung“ handelt). Ob nun der

Behörde allenfalls (auch) für das Feststellungsverfahren maßgebliche Tatsachen in andere Steuersubjekte betreffenden Verfahren (nämlich in den Körperschafts- bzw. Umsatzsteuerverfahren der genannten GmbHs) bekannt geworden sind, ist nach der dargelegten Rechtslage nicht von Relevanz. Es genügt nämlich nicht, dass der maßgebende Sachverhalt allenfalls ganz allgemein „zum Informationsgut der gesetzlich eingerichteten, in ihrer organisatorischen Gesamtheit wirkenden Behörde gehört“. Vielmehr ist entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle im jeweiligen Verfahren – im Berufungsfall sohin im Feststellungsverfahren – im Zeitpunkt der Bescheiderlassung alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (s. zB VwGH vom 24. Juni 2003, 99/14/0015).

Dazu kommt, dass die in der Berufung angeführten Verfahren nicht nur andere Rechtssubjekte, sondern überdies zum Großteil auch andere (als die hier gegenständlichen) Jahre betreffen; ua. sogar Veranlagungsjahre, in denen die hier streitgegenständliche Mitunternehmerschaft noch nicht einmal existent gewesen ist. Die Frage des Vorliegens einer atypischen stillen Beteiligung konnte in diesen Verfahren somit tatsächlich noch gar nicht Gegenstand einer näheren Prüfung gewesen sein.

Soweit also die Berufungswerber auf Abgabenverfahren (bzw. allenfalls in diesen Verfahren erworbene Kenntnisse der Abgabenbehörde) verweisen, die andere Steuersubjekte und überdies zum Teil auch andere als die hier berufsgegenständlichen Jahre betreffen, so ist damit nach oben Gesagtem für ihren Standpunkt nichts gewonnen. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich stets auf den - auf die eingereichten Abgabenerklärungen samt Beilagen gegründeten - Wissensstand im jeweiligen Verfahren bzw. im jeweiligen Veranlagungsjahr.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass zudem laut Aktenlage die Frage des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft auch in den – ebenfalls 1998/99 durchgeführten – abgabenbehördlichen Prüfungen der X-GmbH sowie der FG GmbH erstmals einer näheren Prüfung unterzogen wurde. Dies ergibt sich zum Teil schon allein aus dem Umstand, dass die gegenständliche „Mitunternehmerschaft“ erst Ende 1988 errichtet wurde, und sich die Frage ihres steuerlichen Bestehens daher in den davor liegenden Veranlagungsjahren de facto gar nicht stellen konnte. Es ist aber aus den Akten auch nicht ersichtlich, dass die vom Finanzamt letztlich zur Wiederaufnahme herangezogenen Tatsachen (s. dazu unten) diesem gegenüber bereits in den anderen (Prüfungs- und Veranlagungs-)Verfahren bekannt gewesen seien.

Des Weiteren vermeinen die Bw., der Behörde sei die maßgebliche Sachlage insofern bekannt gewesen, als ihr die der behaupteten Mitunternehmerschaft zugrunde liegenden Verträge (in concreto die Verträge über die Errichtung der stillen Beteiligungen vom 18. Dezember 1979, deren Erweiterung mit Nachtrag vom 23. Oktober 1981 sowie die intendierte Umwandlung

„von echt auf unecht“ mit Nachtrag vom 14. Dezember 1988) rechtzeitig angezeigt bzw. offen gelegt worden seien. Ein neue Tatsache liege daher nicht vor.

Dass die oa. Verträge dem Finanzamt vor Ergehen der ursprünglich erklärungskgemäß ergangenen und nunmehr durch die hier strittige Wiederaufnahme aufgehobenen Feststellungsbescheide angezeigt wurden, geht aus den darauf angebrachten Vermerken bzw. Eingangsstempeln hervor und ist insoweit unstrittig.

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid beruht auf der Auffassung, die ursprünglichen und nunmehr ex lege aufgehobenen Feststellungsbescheide seien rechtswidrig, weil die Voraussetzungen einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften zu Unrecht bejaht worden seien. Die atypisch stille Gesellschaft sei aus näher dargelegten Gründen steuerlich nicht anzuerkennen. Insbesondere wurde ins Treffen geführt, die Mittelzuführung von Seiten der stillen Gesellschafter habe wirtschaftlich betrachtet lediglich bezweckt, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen (s. dazu ausführlich nachfolgenden Punkt 2.). Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahme mit dem Hervorkommen neuer Tatsachen und führte dazu ausdrücklich eine im Zuge einer Betriebsberatung erstellte Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980 sowie den Umstand an, dass die mit (erstem) Nachtrag vereinbarten Einlagen-erhöhungen zum Teil durch Sacheinlagen in Form bereits erfolgter Warenlieferungen gewährt wurden. Erst durch diese (weiteren) Umstände sei – in Zusammenhalt mit den Verträgen – erkennbar gewesen, dass die Einlagen als verdecktes Stammkapital anzusehen bzw. die atypisch stillen Beteiligungen nicht unter fremdüblichen Bedingungen eingegangen worden seien (s. Tz 11.2, Punkte 1. bis 4., im Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 23. November 1999).

Die Abgabenbehörde erster Instanz hatte die steuerlichen Auswirkungen einer Vermögenszuwendung von einer GmbH nahe stehenden Personen an diese zu beurteilen. PB war (damals) Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH, an welcher er sich als stiller Gesellschafter beteiligen wollte. FG war Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl der IdH, der X-GmbH, als auch der weiteren stillen Gesellschafterin, der FG GmbH. Bei einer derartigen Nahebeziehung zwischen den einzelnen Beteiligten ist jedoch eine Untersuchung dahingehend geboten, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung – ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder aber im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als stille Beteiligung – als verdeckte Einlage anzusehen (vgl. dazu das Erkenntnis des VwGH vom 10. Juli 1996, 94/15/0114, dem ein ähnlich gelagerter Sachverhalt – eine Bescheidaufhebung nach der alten Fassung des § 299 BAO betreffend – zugrunde lag).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt dazu die Auffassung, dass die zwingende rechtliche Beurteilung als Gesellschaftseinlage etwa im Fall einer gebotenen Kapitalzufuhr an eine überschuldete oder sanierungsbedürftige Gesellschaft allein durch die Erklärung, der Gesellschaft die erforderlichen Mittel nicht in der Eigenschaft als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, sondern in der Eigenschaft als unechter stiller Gesellschafter (Mitunternehmer) einer mit der Kapitalgesellschaft gegründeten Mitunternehmerschaft zuführen zu wollen, keine Änderung erfahren könne (zB das Erkenntnis vom 19. März 1986, 83/13/0109, 0139). Auch im Erkenntnis vom 18. Oktober 1989, 88/13/0180, hat der Gerichtshof die Auffassung vertreten, das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen der GmbH und deren (beherrschendem) Gesellschafter sei steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen, und somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung träte.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. In welchen Fällen die Abgabenbehörde zur Erfüllung ihrer Aufgabe, die Abgabenerklärungen auf ihre Richtigkeit zu überprüfen, von Amts wegen Ermittlungen durchzuführen hat, lässt sich den §§ 138 und 161 BAO entnehmen. Es sind dies Fälle, in denen Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung zu Zweifeln Anlass geben. Wann dies anzunehmen ist, muss im Einzelfall nach der der Abgabenbehörde zur Zeit ihrer Prüfung erkennbaren Gesamtsituation beurteilt werden (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 17. März 1994, 91/14/0001; sowie das bereits oa. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 94/15/0114).

Im vorliegenden Fall wurde die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften einer „atypischen stillen Gesellschaft“ begehrt, die aus einer GmbH und dieser nahe stehenden Personen gebildet werden sollte, wobei die Widmung der geleisteten Kapitaleinlage zur teilweisen Verlustabdeckung erkennbar war. Zudem bestand eine unklare Vertragslage insoweit, als zum Einen im Nachtrag vom 14. Dezember 1988 ganz allgemein von einer Beteiligung der Stillen an den stillen Reserven und am Firmenwert die Rede ist, zum Anderen jedoch Punkt VII. des ursprünglichen Vertrages vom 18. Dezember 1979 ausdrücklich unverändert aufrecht belassen wurde. Dieser sieht jedoch im Gegensatz dazu für den Fall des Ausscheidens eines stillen Gesellschafters eine Beschränkung des Stillen (lediglich) auf die Auszahlung seines Kapitalkontos zu- bzw. abzüglich des Standes seines Verrechnungskontos vor. Dies hätte für das Finanzamt Anlass geboten, weitere Ermittlungen hinsichtlich der wahren Intention der Vertragsparteien zu tätigen. Zudem wäre auf Grund des dargelegten Naheverhältnisses zu klären gewesen, ob die Kapitalzuwendung an die Gesellschaft ihre Wurzel in einer

schuldrechtlichen Beziehung oder im Gesellschaftsverhältnis hatte; in letzterem Fall wäre die Kapitalzufuhr als Einlage aufzufassen und eine Mitunternehmerschaft demgemäß nicht anzunehmen gewesen. Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung hätte nur angenommen werden dürfen, wenn festgestellt worden wäre, dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre. Ohne entsprechende Ermittlungen durfte das Finanzamt bei dem ihm vorliegenden Sachverhalt nicht ohne Weiteres vom Bestehen einer Mitunternehmerschaft ausgehen. Vielmehr wäre die weitere Aufklärung des Sachverhaltes geboten gewesen. Daran vermag auch der Hinweis in der Berufung nichts zu ändern, dem Finanzamt seien bei Erlassung der Feststellungsbescheide die bezüglichen Gesellschaftsverträge vorgelegen; denn die Einsichtnahme in diese Urkunden konnte Ermittlungen in die oben beschriebene Richtung nicht ersetzen (s. nochmals das VwGH-Erkenntnis 94/15/0114 vom 10. Juli 1996).

Dass das Finanzamt die erforderlichen Ermittlungen nicht sogleich, sondern erst nachträglich im Zuge einer Betriebsprüfung getätigt hat, schadet nicht. Denn – wie bereits oben erwähnt – schließt ein allfälliges Verschulden der Abgabenbehörde an der Nichtausforschung von maßgeblichen Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

Der im Berufungsfall für die Annahme einer steuerlichen Mitunternehmerschaft schädliche Umstand, dass nämlich in wirtschaftlicher Betrachtung verdecktes Stammkapital vorliegt, ist sohin erst durch weitere Ermittlungen im Zuge der 1998/99 durchgeführten Betriebsprüfung hervorgekommen. Das Finanzamt stützt sich zur Begründung dieser Auffassung insbesondere auf die erstmals im Rahmen der Prüfung vorgelegte Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980, aus welcher hervorgeht, dass für die Umsetzung des statuierten Unternehmensgegenstandes neben dem Stammkapital von ATS 500.000,- ein weiterer Eigenkapitalbedarf iHv. ATS 5 Mio. bestand (Tz 11.2, Punkt 1. des Prüfungsberichtes). Gestützt wird diese Ansicht überdies auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung in der ebenfalls erst im Zuge des Prüfungsverfahrens erstatteten Stellungnahme vom 22. April 1999 (s. Tz 11.2, Punkt 2. des Prüfungsberichtes).

Der mit den stillen Einlagen bezweckte Eigenkapitalersatz sowie die mangelnde Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltung sind somit aus Sicht der Behörde erst nach Erlassung der mit Verfügung der Verfahrenswiederaufnahme ex lege aufgehobenen (ursprünglichen) Feststellungsbescheide hervorgekommen. Das dem Finanzamt diese Umstände (insbesondere der Charakter der Einlagen als Eigenkapitalersatz) bzw. jene Unterlagen, mit denen sie das Vorliegen dieser Umstände begründet (primär die Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980), bereits bei Erlassung der ursprünglichen Feststellungsbescheide bekannt gewesen wären, wird im Übrigen auch von den Bw. nicht behauptet. Die Bw. rügen die Wiederaufnahme lediglich mit dem Hinweis, die zugrunde liegenden Verträge seien der Behörde bekannt gewesen. Die

dahinter liegende wahre wirtschaftliche Intention der Einlagenleistung war jedoch – siehe dazu oben – aus den Verträgen allein nicht erkennbar.

Aus Gründen der Vollständigkeit sei darauf hingewiesen, dass den eingereichten Feststellungserklärungen Bilanzen der IdH (laut Aktenlage) nicht beigegeben waren.

Die Abgabenbehörde konnte somit zu Recht vom Vorliegen von für sie neuen Tatsachen ausgehen und darauf gestützt die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren für die strittigen Jahre verfügen.

## *2.) Zur Frage des Vorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft:*

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

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 X-GmbH klar gewesen sein musste, dass bei einer Dotierung der GmbH lediglich mit dem gesetzlichen Mindestkapital der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Unternehmenszweck, insbesondere der Neubau, Umbau und die Erweiterung des Hotel-Restaurants und der Betrieb desselben, nicht zu verwirklichen war. Der bereits erwähnten Rentabilitätsprüfung vom 28. Mai 1980 (WA/EH) ist zu entnehmen, dass auf Seiten der X-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 der mündlichen Berufungsverhandlung 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 berufsgegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass die beiden „stillen Gesellschafter“ der GmbH auf dem bloßen Umweg einer Einlage in eine gegründete „stille Gesellschaft“ in Wahrheit das für die Erfüllung des vorgesehenen Unternehmenszweckes in wirtschaftlicher Sicht unbedingt erforderliche Eigenkapital zur Verfügung stellten. Die „stillen Einlagen“ hatten daher objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg, Eigenkapital der X-GmbH zu ersetzen und traten somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung an die GmbH (vgl. dazu insbesondere das Erkenntnis des VwGH vom 18. Oktober 1989, 88/13/0180).

Dass dieser eigenkapitalersetzende Charakter der in Rede stehenden Einlagen aus der Sicht der Abgabenbehörde erst im Zuge der Betriebsprüfung in den Jahren 1998/99 erstmalig erkennbar wurde – insbesondere durch Hervorkommen der oa. Rentabilitätsprüfung sowie durch die Ausführungen in der bereits erwähnten Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 22. April 1999 - , wurde schon oben näher dargelegt.

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 X-GmbH. FG war ebenfalls (Gründungs-)Gesellschafter der X-GmbH, gleichzeitig war er auch Gesellschafter-Geschäftsführer der FG GmbH, welche sich ebenfalls als „stille Gesellschafterin“ an der X-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 X-GmbH waren, konnten diese funktionell auch nur als solche für die IdH tätig werden, nicht aber auf Grund der „stillen Gesellschaftsverträge“, welche „Geschäftsführungsbefugnisse“ auf Seiten der Stillen – welcher Art auch immer – gar nicht vorsahen. Wenn weiters das Interesse der „Stillen“, eine Kündigung der stillen Vertragsverhältnisse hinten zu halten, damit begründet wird, dass ihnen im Falle der Kündigung eine Auffüllungsverpflichtung der negativen Kapitalkonten gedroht hätte, so ist auch dieses Argument nicht stichhältig: 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 die FG und PB als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-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 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 (s. *Hochedlinger/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 X-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 Rentabilitätsprüfung 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 ausdrücklich – unverändert – aufrecht. Diese sieht jedoch ihrem oa. Wortlaut nach eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert 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 letzten Endes zum vorzitierten VwGH-Erkenntnis geführt hat). Die genannten Entscheidungen betrafen eine der hier berufsgegenständlichen „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 berufsgegenständlichen 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.

### *3.) Zu den Beweisanträgen:*

Im Berufungsschriftsatz vom 22. November 2004 wird die Einvernahme des FG als Vertreter der FG GmbH sowie des PB als Zeugen zum Beweis dafür beantragt, dass mit der Änderung der stillen Gesellschaftsverträge „*bei einer allfälligen Abschichtung auch die Teilnahme an der seit der Änderung der Gesellschaftsverträge eingetretenen Erhöhung der stillen Reserven*“ vereinbart gewesen sei.

Abgesehen davon, dass schon mangels Bezeichnung der Adresse der Zeugen ein ordnungsgemäßer Beweisantrag nicht vorliegt (s. dazu zB das jüngst ergangene Erkenntnis des VwGH 2008/15/0017 vom 19. März 2008, mwH), ist die zeugenschaftliche Einvernahme des Abgabepflichtigen im eigenen Verfahren nicht möglich (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 169 Tz 1, mwN). Dazu kommt, dass es den beantragten „Zeugen“ (die ja ohnehin Parteien des vorliegenden Verfahrens sind) unbenommen gewesen wäre, zur mündlichen Berufungsverhandlung persönlich zu erscheinen und die aus ihrer Sicht relevanten Angaben zu tätigen. Die Ladung war an diese – zu Händen des ausgewiesenen Vertreters – gerichtet. Aus welchen Gründen sie diese Möglichkeit nicht wahrgenommen haben, bleibt für den UFS unerfindlich.

Im Rahmen der Berufungsverhandlung wurde zudem der Antrag auf Einvernahme des Betriebsberaters WA beantragt. Dieser sollte bezeugen, dass unter dem Begriff „Eigenkapital“ in seinem Bericht zur Rentabilitätsprüfung betriebswirtschaftlich tatsächlich auch solches zu verstehen war (s. Antrag auf S. 3 des Verhandlungsprotokolles vom 24. September 2008 iVm. dem Vorbringen auf S. 3, vorletzter Absatz, in der Berufungseingabe vom 22. April 2004). Auch dieser Antrag war schon mangels Bezeichnung der Adresse des Zeugen abzulehnen (s. dazu nochmals den oa. Judikaturhinweis). Darüber hinaus wird der vom Zeugen offenbar unter Beweis zu stellende Umstand, dass nämlich unter dem von ihm in seiner Rentabilitätsprüfung aus dem Jahre 1980 (!) verwendeten Begriff „Eigenkapital“ in betriebswirtschaftlicher Hinsicht auch ein solches zu verstehen sei, von der Abgabenbehörde ohnehin nicht in Abrede gestellt. Die Abgabenbehörde zieht diese Tatsache vielmehr sogar als wesentliches Argument für die Versagung der steuerlichen Anerkennung der intendierten Mitunternehmerschaft heran.

Schließlich wurde seitens der Bw. beantragt, den steuerlichen Vertreter „*als Vertragsverfasser zur Auslegung der Verträge als Zeuge zu vernehmen*“ (s. den in der Berufungsverhandlung vorgelegten „*Aktenvermerk*“ vom 22. September 2008, S. 9 ganz unten). Entscheidend für

einen ordnungsgemäßen Beweisantrag ist ua. die Angabe des Beweisthemas, also der Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen (*Stoll, aaO*, 1891). Der Antrag auf Einvernahme eines Zeugen „zur Auslegung der Verträge“ lässt die zu klärenden Tatsachen und Punkte jedoch nicht erkennen. Dazu kommt, dass der steuerliche Vertreter sowohl im erstinstanzlichen Verfahren als auch im Verfahren vor dem UFS umfangreiches Vorbringen – wohl auch „zur Auslegung der Verträge“ - erstattet hat. Es bleibt daher auch aus diesem Grund im Dunkeln, welche weiteren, über das bisher bereits Gesagte hinausgehenden maßgeblichen Erkenntnisse aus seiner Einvernahme gewonnen werden könnten. Im Übrigen gilt auch hier: Der nach Intention der Bw. - offenbar - unter Beweis zu stellende Umstand, dass nämlich die „stillen“ Einlagen den Zweck verfolgten, Eigenkapital der IdH zu ersetzen, wird von Seiten der Abgabenbehörde gar nicht in Zweifel gezogen, sondern vielmehr als einer von mehreren Aspekten in entscheidendem Maße zur Begründung der vorliegenden Erledigung herangezogen.

Auf Grund der ausführlich dargestellten Sach- und Rechtslage war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 24. September 2008