

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, gegen den undatierten Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr betreffend Unterbleiben der Feststellung gemäß § 188 BAO betreffend die GH und Mitgesellschafter für das Jahr 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Im gegenständlichen Fall ist das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft in Form einer atypischen stillen Gesellschaft, wobei die Gesellschafter einer GmbH an dieser zusätzlich eine stille Beteiligung eingegangen sind, strittig.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Dezember 2011** über die Betriebsprüfung bei der **Geschäftsherrin** für die Jahre 2006 bis 2010 finden sich dazu unter Pkt. 1 bis 3 folgende Feststellungen:

### Pkt. 1 Allgemeines

#### a) Gründung und Beteiligungsverhältnisse

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 13.6.2005** erfolgte die Gründung der gegenständlichen Firma GH (in der Folge kurz **GH** für Geschäftsherrin). Die Eintragung im Firmenbuch wurde am 5.7.2005 durchgeführt.

Das (zur Gänze einbezahlte) Stammkapital betrug zum Zeitpunkt der Gründung 70.000,00 € und wurde von folgenden Gesellschaftern übernommen:

Gesellschafter	in der Folge kurz	Anteil am Stammkapital	In %
----------------	-------------------	------------------------	------

Gf	<b>Gf</b>	17.500,00	25%
FGf	FGf	34.300,00	49%
AG	<b>AG</b>	9.100,00	13%
SP-GmbH	<b>SP-GmbH</b>	9.100,00	13%
Gesamt		70.000,00	100%

Die Geschäftsführung wurde von Herrn Gf wahrgenommen.

Im Jahr 2009 veräußerte die AG ihren Geschäftsanteil an die N-AG (in der Folge kurz **N-AG**). Ein Vertrag über diesen Vorgang konnte nicht vorgelegt werden.

Mit Abtretungs- und Kaufvertrag vom 11. Mai 2009 veräußerte die SP-GmbH ihren Geschäftsanteil an die SP-OG (in der Folge kurz **SP-OG**).

## b) Einkünfte vor Prüfung

Die im Prüfungszeitraum durch das Unternehmen erwirtschafteten Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen:

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor Prüfung
2005	-45.982,39
2006	-122.892,80
2007	-146.384,84
2008	-295.916,22
2009	-192.971,75
2010	noch nicht veranlagt

## c) Konkurs

Über das Vermögen der GH wurde im Jahr 2010 ein Konkursverfahren eröffnet. Vom Landesgericht Linz wurden folgende Beschlüsse gefasst:

10.06.2010 Eröffnung des Konkurses

21.06.2010 Anordnung der Schließung des Unternehmens

08.02.2011 Aufhebung des Konkurses nach Schlussverteilung

## d) Schätzung 2010

Mit Schreiben vom 17.3.2011 hat die steuerliche Vertretung des geprüften Unternehmens bezüglich des Geschäftsjahres 2010 um amtswegige Schätzung der Einkünfte ersucht. Als Schätzungsgrundlage wurde dem Schreiben eine Saldenliste für den Zeitraum 1-5/2010 beigelegt.

## Pkt. 2 Atypisch stille Gesellschaftsverträge

Mit Schreiben vom 29.9.2005 teilte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt mit, dass sich zwei Gesellschafter, nämlich die AG und die SP-GmbH jeweils als atypisch stille Gesellschafter bei der GH beteiligt haben. Beigelegt wurde ein atypisch stiller Gesellschaftsvertrag vom 11.7.2005 zwischen der GH und der SP-GmbH.

Der atypisch stille Gesellschaftsvertrag vom 11.7.2005 zwischen der GH und der AG wurde erst nach schriftlicher Aufforderung (Mail vom 5.7.2011) am 13.7.2011 im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens vorgelegt.

### Auszug aus den Vertragsinhalten:

- Ziel der Gesellschafterbeteiligung ist die Optimierung des Unternehmenserfolgs des Geschäftsherrn.
- Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit 5.7.2005 und endet am darauffolgenden 31. Dezember. Alle folgenden Geschäftsjahre sind ident mit dem Kalenderjahr.
- Die stillen Gesellschafter verpflichten sich zur Leistung einer Vermögenseinlage in Höhe von jeweils 90.900,00 €.
- Die stille Beteiligung erstreckt sich auf Gewinn und Verlust sowie auf das gesamte Vermögen des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes.
- Am Vermögen des Geschäftsherrn ist der stille Gesellschafter im Verhältnis seiner einbezahlten Einlage zum einvernehmlich festgelegten Unternehmenswert des Geschäftsherrn im Zeitpunkt der Errichtung der stillen Gesellschaft, das sind 790.434,78 € sohin mit fix vereinbarten 11,5%, beteiligt.

Die Beteiligungsverhältnisse errechnen sich unter Zugrundelegung des einvernehmlich festgestellten Unternehmenswertes wie folgt:

Beteiligter	Anteil am Vermögen	in %
AG	90.900,00	11,50 %
SP-GmbH	90.900,00	11,50 %
GH	608.634,78	77,00 %
Unternehmenswert gesamt	790.434,78	100,00 %

Im Jahr 2009 trat die SP-GmbH das atypisch stille Gesellschaftskapital an der GH an die SP-OG mit Abtretungs und Kaufvertrag vom 11. Mai .2009 ab. Ebenfalls 2009 trat die AG das atypisch stille Gesellschaftskapital an der GH an die N-AG ab. Ein Vertrag über diesen Vorgang konnte nicht vorgelegt werden (Hinweis auf Pkt. 1a, letzter Absatz).

Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2005 bis 2009 der GH war zu Beginn der Prüfung ersichtlich, dass jährlich ein "Verlustanteil stiller Gesellschafter" über Ertrag ausgebucht wurde; wie diese Buchung zustande kam war unklar.

Über schriftliche Aufforderung im Rahmen der Außenprüfung (Mai! vom 5. Juli 2011) gab die steuerliche Vertretung am 13. Juli 2011 bekannt, um welche Beträge es sich handelte bzw. in welcher Höhe diese auf die einzelnen stillen Gesellschafter entfielen. Zur Untermauerung wurden die entsprechenden Kontoblätter vorgelegt; aus diesen konnte folgende "Ergebnisverteilung" abgeleitet werden:

Jahresergebnis vor Berücksichtigung	2005	2006	2007	2008	2009
Ergebnisant. atyp. stille Gesellschafter:	-60.426,49	-210.000,76	-246.956,99	-198.604,44	-201.052,86
zuzügl. Ergebnisanteil iHv 11,5%:					
AG	6.949,05	24.150,09	28.400,05	22.838,01	
SP-GmbH	6.949,05	24.150,09	28.400,05	22.838,01	
N-AG					23.121,08
SP-OG					23.121,08
Jahresergebnis	-46.528,39	-161.700,58	-190.156,89	-152.928,42	-154.810,70
Außerbilanzielle Zu-/abrechnungen	546,00	38.807,78	43.772,05	-142.987,80	-38.161,05
Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor Bp	-45.982,39	-122.892,80	-146.384,84	-295.916,22	-192.971,75

Die oben dargestellten Ergebnisanteile wurden, wie erwähnt, über Ertrag ausgebucht; die Gegenbuchung erfolgte auf ein Verlustverrechnungskonto (s. unten). Für 2010 fehlen Erklärung und Bilanz.

Eigenkapital	2005	2006	2007	2008	2009
9000 Stammkapital	70.000,00	70.000,00	70.000,00	70.000,00	70.000,00
atypisch stille Beteiligung					
3163 Beteiligung SP-GmbH	90.900,00	90.900,00	90.900,00	90.900,00	
3164 Beteiligung AG	90.900,00	90.900,00	90.900,00	90.900,00	
9397 VerrKto SP-GmbH	-6.949,05	-31.099,14	-59.499,19	-82.335,70	

9398 VerrKto AG	-6.949,05	-31.099,14	-59.499,19	-82.338,70	
<b>Kapitalrücklagen</b>					
3163 Beteiligung SP-OG					90.900,00
3164 N-AG					90.900,00
9397 VerrKto SP-OG					-105.456,78
9398 VerrKto N-AG					-105.456,78
	167.901,90	119.601,72	62.801,62	17.125,60	-29.116,56
<b>Bilanzverlust</b>					
9393 Verlust	-46.528,39	-161.700,58	-190.156,89	-152.928,42	-154.810,70
9395 Verlustvortrag Vorjahr		-46.528,39	-208.228,97	-398.385,86	-551.314,28
	-46.528,39	-208.228,97	-398.385,86	-551.314,28	-706.124,98
Eigenkapital	191.373,51	-18.627,25	-265.584,24	-464.188,68	-665.241,54

### Pkt. 3 Rechtliche Würdigung

Beteiligen sich an einem Unternehmen ein oder mehrere atypisch stille Gesellschafter, so entsteht grundsätzlich eine Mitunternehmerschaft. Sind demnach an der Einkünfteerzielung mehrere Personen beteiligt, sind die Einkünfte gem. § 188 BAO festzustellen.

Ein Feststellungsverfahren im Sinne dieser Bestimmung fand in den prüfungsrelevanten Jahren nicht statt; dennoch wurde das Jahresergebnis, wie in Punkt 2 beschrieben, einer "Verteilung" zugeführt.

Das Zustandekommen einer atypisch stillen Gesellschaft, wie im gegenständlichen Fall, zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern ist hinsichtlich steuerlicher Anerkennung an strenge Voraussetzungen geknüpft.

Ist der atypisch Stille gleichzeitig Gesellschafter der GmbH, ist nach der Judikatur des VwGH eine Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen, wenn das vom stillen Gesellschafter zugeführte Kapital (s. Pkt. 2) nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen, welches für die Erfüllung des Unternehmenszwecks erforderlich ist.

Die Zuführung des Kapitals durch die Gesellschafter erfolgte bereits kurz nach der Gründung der GH, welche bis zu diesem Zeitpunkt nur über das eingezahlte Stammkapital 70.000,00 € verfügen konnte. Dass mit dieser Kapitalausstattung der Unternehmenszweck

nicht verwirklicht werden kann angesichts des Bedarfs an liquiden Mitteln (siehe nachfolgende Investitionen, Material-, Personal- und Sachaufwand sowie die praktisch nicht vorhandenen Umsatzerlöse) als erwiesen angenommen werden.

Die Notwendigkeit der Zuführung von liquiden Mitteln zur Erfüllung des Unternehmenszwecks ist des Weiteren bereits in den atypisch stillen Gesellschaftsverträgen festgehalten worden, in welchen als Ziel der Gesellschafterbeteiligung die "Optimierung des Unternehmenserfolgs des Geschäftsherren" (siehe Pkt. 2) definiert wurde.

Objektiv betrachtet liegt Eigenkapitalersatz vor; die durch die Gesellschafter zugeführten Mittel sind als steuerneutrale Einlage zu behandeln. Das Zustandekommen der atypisch stillen Gesellschaft ist aus steuerlicher Sicht nicht anzuerkennen.

Da demzufolge keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt wurden, hat ein Feststellungsverfahren, so wie bisher, zu unterbleiben. Die bisher durchgeführte "Verteilung" der Einkünfte (wie in Abs. 1 bzw in Punkt 2 beschrieben) kann nicht anerkannt werden.

Es ergingen **folgende** an die Geschäftsherrin GH und die jeweils beteiligten stillen Gesellschafter als ehemalige Gesellschafter der GH und Mitgesellschafter gerichtete **undatierte Bescheide mit derselben Begründung:**

**I ) An die GH i.L., SP-GmbH und AG** als ehemalige Gesellschafter der GH und Mitgesellschafter :

#### **Bescheid**

**Eine gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO hat gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 BAO iVm § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007 und 2008 betreffend die ehemalige stille Gesellschaft "GH und Mitgesellschafter" zu unterbleiben, weil diese Gesellschaft keine Mitunternehmerschaft in der Form einer atypisch stillen Gesellschaft gem. § 23 Z 2 EStG 1988 ist und demnach keine gemeinschaftlichen Einkünfte von den ehemaligen Gesellschaftern, die nachstehend angeführt sind, erzielt wurden.**

**Den Beteiligten, GH, AG und SP-GmbH werden demnach für die Jahre 2006 bis 2008 keine Einkunftsanteile zugewiesen.**

#### **Begründung:**

Die Feststellung gem. § 188 BAO unterbleibt aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung. Auf die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12.12.2011 bzw. den Prüfungsbericht wird verwiesen.

Hinsichtlich der Bescheidadressierung ist festzuhalten, dass gem. § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sinngemäß für Bescheide anzuwenden sind, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben. Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat sich ein Nichtfeststellungsbescheid an alle Beteiligten der nach außen hin auftretenden, steuerlich nicht anerkannten Gesellschaft/Gemeinschaft unter namentlicher Nennung der Beteiligten zu richten (VwGH 16.02.2006, 2006/14/0011; VwGH 26.07.2007, 2004/15/0137).

**II ) An die GH i.L, SP-GmbH, AG, N-AG und SP-OG** als ehemalige Gesellschafter der GH und Mitgesellschafter **für das Jahr 2009** – ansonsten wie der Bescheid für die Jahre 2006 bis 2008.

**III) An die GH i.L, N-AG und SP-OG** als ehemalige Gesellschafter der GH und Mitgesellschafter **für das Jahr 2010** – ansonsten wie der Bescheid für die Jahre 2006 bis 2008.

Laut vorliegenden Rückscheinen erfolgte die Zustellung der Bescheidausfertigungen jeweils mit Bericht und Niederschrift der Betriebsprüfung an:

Gesellschafter	Bescheide	Jahre	Zustellung
<b>GH</b>	I, II und III	2006-2010	28.12.2011
<b>AG</b>	I und II	2006-2009	27.12.2011
<b>SP-GmbH</b>	I und II	2006-2009	11.01.2012
<b>SP-OG</b>	II und III	2009, 2010	11.01.2012
<b>N-AG</b>	II und III	2009, 2010	27.12.2011

Mit am 7. Februar 2012 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz** vom **6. Februar 2012** erhob die oben genannte steuerliche Vertreterin namens der **SP-GmbH**, der **AG** und der **GH** **Berufung gegen die oben unter Pkt. I) genannten undatierten Bescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008**, behauptete deren generelle Zustellung am 11. Jänner 2012 und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und sinngemäß mit folgender Begründung die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide:

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.12.2011 werde bezüglich der atypisch stillen Gesellschaftsverträge (AG, SP-GmbH) festgehalten, dass aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2005 bis 2009 jährlich ein "Verlustanteil

stiller Gesellschafter" über Ertrag ausgebucht worden, wie diese Buchungen zustande gekommen seien, jedoch unklar gewesen sei.

Hiezu werde bemerkt, dass zur Erklärung der Ausbuchung "Kto. 8061 Verlustanteil Stiller Gesellschafter" jeweils eine "Steuerbeilage" der Körperschaftsteuererklärung angeschlossen gewesen sei, woraus sich die rechnerische Darstellung dieser Position nachvollziehen habe lassen, und dies somit dem Finanzamt offen gelegt worden sei.

#### **AG:**

Einer im Internet allseits zugänglichen Präsentation der AG (Hinweis auf Beilage) sei zu entnehmen, dass diese AG in Form von Eigenkapital und eigenkapitalähnlichem Mezzanine (atypisch stille Beteiligung, Gesellschafterdarlehen, sozietäre Genussrechte) in Unternehmen investiere. Aufgrund der wörtlichen Unterscheidung "Eigenkapital" und "eigenkapitalähnlichem Mezzanine" sei klar ersichtlich, dass beide Möglichkeiten angeboten werden. Dies aber im Vorhinein einem allgemein unbestimmten Unternehmerkreis und nicht bezogen auf ein bestimmtes Unternehmen. Wenn nun diese AG diese allgemein von ihr angebotenen Finanzierungsinstrumente (aus ihrer Sicht "Investitionen") einem bestimmten Unternehmen gewährt - und aus Sicht eines objektiven Dritten dies in einer Vielzahl von Unternehmen - siehe Homepage der AG - sei äußerst fraglich und von vorneherein zu verneinen, dass dadurch Eigenkapitalersatz iSd Meinung der BP vorliege.

Die BP führe zur weiteren Begründung teilweise den Inhalt der Rz 5819 EStR an; diesfalls sei festzuhalten:

#### **RZ 5819 EStR:**

Ist der Stille gleichzeitig Gesellschafter der GmbH, ist die steuerliche Mitunternehmerschaft an strenge Voraussetzungen geknüpft. Ein mitunternehmerisches Gesellschaftsverhältnis ist dann nicht anzuerkennen, wenn ...

das vom stillen Gesellschafter zugeführte Kapital in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Eigenkapital der GmbH ersetzt, welches für die Erfüllung ihres Unternehmenszweckes unbedingt erforderlich ist. Ob Eigenkapitalersatz vorliegt, ist auch daran zu messen, wie das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Mittelbedarf ist, ob eine wesentlich unter dem Branchendurchschnitt liegende Eigenkapitalausstattung gegeben ist und Fremdfinanzierung von außen noch erlangbar wäre (VwGH 18.10.1989, 88/13/0180).

#### **Rechtsprechung des VwGH zur gegenständlichen Frage:**

**VwGH 18.10.1989, 88/13/0180 :**

**Nur unter besonderen Umständen**, die dafür sprechen, dass die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher **eine Kapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, kann eine**



**Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. An die den Abgabenbehörden obliegende Beweisführung, dass im konkreten Fall besondere Umstände der angegebenen Art vorliegen, sind besondere strenge Anforderungen zu stellen. Die Beurteilung, ob derartige besondere Umstände vorliegen oder nicht, ist auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen.**

**VwGH 10.07.1996,94/15/0114:**

**Bei einer Vermögenszuwendung des einzigen Gesellschafters einer überschuldeten GmbH an diese ist eine Untersuchung** dahin **geboten**, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung - ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als ... stille Beteiligung- als verdeckte Einlage zu sehen.

Die zwingende rechtliche Beurteilung als Gesellschaftseinlage - etwa **im Fall einer gebotenen Kapitalzufuhr an eine überschuldete oder sanierungsbedürftige Gesellschaft** - kann 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 einer mit der Kapitalgesellschaft gegründeten Mitunternehmerschaft zuführen zu wollen, keine Änderung erfahren.

**Das Zustandekommen einer atypisch stillen Gesellschaft** zwischen einer GmbH und deren beherrschendem Gesellschafter **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 Kapitalzufuhr tritt.**

Wird die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer atypischen stillen Gesellschaft begehrt, die aus einer GmbH und deren einzigen Gesellschafter gebildet ist, **wobei die Widmung der geleisteten Kapitaleinlage zur teilweisen Verlustabdeckung und die Überschuldung der Gesellschaft erkennbar ist**, so ist zu ermitteln, ob die Kapitalzuwendung an die Gesellschaft ihre Wurzel in einer schuldrechtlichen Beziehung oder im Gesellschaftsverhältnis hat; in letzterem Fall wäre die Kapitalzufuhr als Einlage aufzufassen und eine Mitunternehmerschaft demgemäß nicht anzunehmen. **Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung darf nur angenommen werden, wenn festgestellt wird, dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre.**

Im gegenständlichen Fall sei eine genauere Kriterienprüfung eigentlich unnötig, weil schon der Sachverhalt, den die zitierte Richtlinienbestimmung im Auge habe, nicht vorliege:

Ein mitunternehmerisches Gesellschaftsverhältnis sei dann nicht anzunehmen, wenn  
a) das vom stillen Gesellschafter zugeführte Kapital in wirtschaftliche Betrachtungsweise Eigenkapital der GmbH ersetzt, und

b) dieses Kapital für die Erfüllung des Unternehmenszweckes der GmbH unbedingt erforderlich ist. ·

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ersetze Fremdkapital immer Eigenkapital. Ob bzw. wann Kapital für die Erfüllung des Unternehmenszweckes der GmbH unbedingt erforderlich ist, erscheine auch äußerst auslegungsbedürftig.

Im Sinne der Rechtsprechung, die in der Richtlinienbestimmung auch teilweise zitiert werde, sei wohl davon auszugehen, dass das Kapital für die weitere Erfüllbarkeit des Unternehmenszweckes der GmbH unbedingt erforderlich sein müsse. Der Fall, den die VwGH-Erkenntnisse im Auge haben, sei offensichtlich jener:

Eine GmbH steckt in großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Um Kapital zur Verfügung stellen und weiterhin von den Verlusten "profitieren" zu können, gleichzeitig das Haftungskapital aber nicht erhöhen zu müssen. (eine Insolvenz erscheint bereits sehr wahrscheinlich), schließt einer der Gesellschafter bzw. ev. der einzige Gesellschafter einen Vertrag über die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft.

Ebenso eindeutig, wie diese Variante einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise gem. § 21 Abs. 1 BAO nicht standhalten könne, liege sie im gegenständlichen Fall nicht vor.

Vor allem müsse mit Nachdruck darauf hingewiesen werden, dass für die Beurteilung der steuerlichen Anerkennung einer atypisch stillen Gesellschaft, die aus GmbH und GmbH-Gesellschafter besteht, auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen sei. Die GmbH sei mit 5. Juli 2005 ins Firmenbuch eingetragen worden, die atypisch stille(n) Gesellschaft(en) seien mit 11. Juli 2005 gegründet worden. Zu diesem Zeitpunkt habe die GmbH noch nicht einmal eine Woche bestanden, weder Überschuldung noch Sanierungsbedürftigkeit habe zu diesem Zeitpunkt vorliegen können. Da also das zugeführte Kapital im Sinne des Richtlinientextes nicht unbedingt erforderlich für die Erfüllung des Unternehmenszweckes gewesen sei, könne eine weitere Prüfung entfallen, die atypisch stille Gesellschaft sei jedenfalls steuerlich anzuerkennen.

Die von der Richtlinienbestimmung erwähnte Eigenkapitalausstattung habe zum fraglichen Zeitpunkt noch stolze 100 % betragen, sei doch das erste Bankdarlehen mit 20. Juli, neun Tage nach Gründung der atypisch stillen Gesellschaft(en) abgeschlossen worden. Somit erübrigten sich aber auch die Fragen nach von außen erlangbarer Fremdfinanzierung und dem Verhältnis Eigenkapital zu Mittelbedarf. Die beiden zur Verfügung gestellten Beträge erreichten nicht einmal addiert die Höhe des Bankdarlehens.

Zur vom VwGH angesprochenen Frage der Fremdüblichkeit der Verträge sei kurz und bündig auf die bereits vorliegenden Urkunden zu verweisen. Die darin festgehaltenen Bestimmungen unterschieden sich nicht wesentlich von "Standardverträgen", insbesondere verzichte keine der beiden Seiten in ungewöhnlichem Ausmaß auf ihr zustehende Ansprüche. Der atypisch stille Gesellschafter werde bzw. sei durch den Vertrag mit umfangreichen Kontroll- und Informationsrechten ausgestattet worden, die sicherstellen sollten, dass er über die ordnungsgemäße Verwendung der nicht unbeträchtlichen Investition von 90.900,00 € wachen habe können. Zum damaligen

Zeitpunkt, zu dem das unglückliche Schicksal der GmbH niemandem bekannt sein habe können, hätte also auch jeder andere Investor einen solchen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen. Weder die AG noch die SP-GmbH habe aus karitativen Gründen investiert, sondern weil sie in die innovative Geschäftsidee und den engagierten Geschäftsführer vertrauten, und gleichzeitig hofften, künftig von hohen Gewinnen profitieren zu können.

Womit auf einen weiteren wesentlichen Unterschied zu dem in der Rechtsprechung behandelten Sachverhalt verwiesen werden könne.

Anders als im Erkenntnis VwGH 10.07.1996, 94/15/0114, seien im vorliegenden Fall sehr wohl widerstrebende Interessen vorgelegen: Die SP-GmbH und die AG seien bzw. seien niemals in einem Maße ident gewesen mit der GH, wie dies im erwähnten Erkenntnis der Fall gewesen sei, in dem der einzige GmbH-Gesellschafter zugleich der einzige Geschäftsführer und der atypisch stille Gesellschafter gewesen sei.

Im gegenständlichen Fall verfügten die beiden atypisch stillen Gesellschafter gemeinsam über 26 % des Stammkapitals, der Rest habe sich im Verfügungsbereich von Gf und FGf befunden. Gf sei zugleich der Geschäftsführer der GH gewesen. Gf habe das Know-How und die Geschäftsidee zur Verfügung gestellt.

Die Insolvenz der GH sei zu einem erheblichen Teil auf die Wirtschaftskrise der letzten Jahre zurückzuführen, die die Gesellschaft zu einem Zeitpunkt getroffen habe, als sie sich gerade am Markt etablieren habe wollen. Von diesem Schlag habe sich die GH in weiterer Folge mit den allseits bekannten Folgen nicht mehr erholen können.

Aus dieser unglücklichen Verkettung von Umständen eine Umgehung abzuleiten, erscheine absurd. Es werde daher beantragt, die atypische stille Gesellschaft steuerlich anzuerkennen.

Mit ebenfalls am 7. Februar 2012 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz** vom **6. Februar 2012** erhob die oben genannte steuerliche Vertreterin namens der **SP-GmbH**, der **GH**, der **AG**, der **N-AG** und der **SP-OG** **Berufung gegen die oben unter Pkt. II) genannten undatierten Bescheide für das Jahr 2009**, behauptete deren generelle Zustellung am 11. Jänner 2012 und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide.

Am Beginn der **Begründung** wurde darauf hingewiesen, dass die SP-OG Rechtsnachfolger der SP-GmbH und im Besitz und Eigentum des gegenständlichen atypischen stillen Gesellschaftsanteiles und die N-AG Rechtsnachfolger der AG sei. In der Folge wurde auf die Berufung betreffend die Jahre 2006 bis 2008 hingewiesen und deren Begründung für das Jahr 2009 wiederholt.

Mit ebenfalls am 7. Februar 2012 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz** vom **6. Februar 2012** erhob die oben genannte steuerliche Vertreterin namens der **SP-OG**, der **GH** und der

**N-AG Berufung gegen die oben unter Pkt. III) genannten undatierten Bescheide für das Jahr 2010**, behauptete deren generelle Zustellung am 11. Jänner 2012 und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide.

Am Beginn der **Begründung** wurde ebenfalls darauf hingewiesen, dass die SP-OG Rechtsnachfolger der SP-GmbH und im Besitz und Eigentum des gegenständlichen atypischen stillen Gesellschaftsanteiles und die N-AG Rechtsnachfolger der AG sei. In der Folge wurde auf die Berufung betreffend die Jahre 2006 bis 2008 hingewiesen und deren Begründung für das Jahr 2010 wiederholt.

In den auch den nunmehrigen Beschwerdeführern (Berufungswerbern) zugestellten jeweiligen **Vorlageberichten** vom **9. Juli 2012** beantragte das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen als unbegründet abzuweisen, verwies auf die Niederschrift vom 12. Dezember 2011 betreffend die Außenprüfung bei der Inhaberin des Unternehmens, der Geschäftsherrin GH, und führte in einer Beilage ("Beiblatt") ergänzend sinngemäß Folgendes aus:

#### **Fraglichkeit des Eigenkapitalersatzes betreffend die stille Gesellschafterin AG**

Die AG sei seit der Gründung der GH im Jahr 2005 (Gesellschaftsvertrag vom 13.6.2005; Eintragung im Firmenbuch am 5.7.2005) mit 13% beteiligt. In der Berufung werde nunmehr die Ansicht vertreten, dass bedingt durch den Umstand, dass die AG nicht nur in GH investiert habe, sondern auch in andere Unternehmen und zwar in Form von Eigenkapital und eigenkapitalähnliche Mezzanine, sei es fraglich, ob überhaupt Eigenkapitalersatz vorliegen würde.

Das Finanzamt könne diese Argumentation nicht teilen, weil nach ständiger Judikatur des VwGH und UFS das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern steuerlich nicht anzuerkennen sei, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen (VwGH 27.05.1981, 95/13/0171). Daraus folge, dass dann, wenn sich ein Gesellschafter neben der stillen Beteiligung auch an anderen Unternehmen beteiligt (zB in Form von sozietären Genussrechten), für jede stille Beteiligung isoliert zu prüfen sei, ob Eigenkapitalersatz vorliegt oder nicht, sodass der Gesellschaftszweck des Gesellschafters keine Rolle spiele. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass aus der Wendung "eigenkapitalähnliche Mezzanine" für den Standpunkt der Berufungswerberin nichts gewonnen werden könne, weil steuerlich immer eine Unterscheidung danach zu treffen sei, ob Eigenkapital oder Fremdkapital vorliegt. So handle es sich bei einem sozietären Genussrecht iSd § 8 Abs. 3 KStG 1988 jedenfalls um steuerliches Eigenkapital.

**Verweis auf VwGH 18.10.1989, 88/13/0180**

Zutreffend sei, dass auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen ist. Darüber hinaus müsse sich aus den Feststellungen der Abgabenbehörde ergeben, aus welchen Gründen im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen wurde, dass eine Eigenkapitalzufuhr wirtschaftlich geboten war. Genau dies ergebe sich aber eindeutig aus der Niederschrift zur Außenprüfung der GH vom 12. Dezember 2011 (Punkt 3.), auf die die Niederschrift vom 12. Dezember 2011 betreffend die GH und Mitges. verweist. Es werde nämlich festgestellt, dass die Zuführung des Kapitals (in Form von stillen Einlagen der Gesellschafter) bereits kurz nach der Gründung der Inhaberin des Unternehmens erfolgt ist und diese zu diesem Zeitpunkt nur über das eingezahlte Stammkapital von 70.000,00 € verfügen konnte. Mit dieser Kapitalausstattung sei aber der Unternehmenszweck nicht verwirklicht gewesen. Diesbezüglich werde auch auf ein von der steuerlichen Vertretung im Berufungsverfahren vorgelegtes **Gründungskonzept der GH vom 16. Oktober 2004** verwiesen, aus dem sich der Kapitalbedarf für Investitionen und laufende Kosten für die ersten Jahre ergebe:

In diesem Gründungskonzept sei ein Kapitalbedarf zur Verwirklichung des Unternehmenszwecks für das Jahr 2005 von 440.236,00 €, für 2006 von 224.912,00 € und für 2007 von 160.029,00 € angeführt. Davon entfallen an Investitionen für das Jahr 2005 ein Betrag von 256.500,00 € (Gebäude, Labor, Produktionsanlagen für Prototypen und Kleinserien), für 2006 ein solcher von 53.000,00 € (Labor, Produktionsanlagen aufrüsten) und für 2007 einer von 46.500,00 € (Produktionsanlagen aufrüsten), wobei der Gesamtinvestitionsbedarf für die ersten sieben Jahre mit 694.000,00 € ermittelt werde (S 29f des Gründungskonzeptes). Hinzu komme, dass der Erfolg der geplanten Aktivitäten mit großen Risiken behaftet sei, weil die zu verkaufenden Produkte zum großen Teil erst entwickelt werden müssen. So werde zB auf Seite 12 des Gründungskonzeptes ausgeführt, dass in den Jahren 2005 und 2006 der Aufbau von Produktionsanlagen für Prototypen und Kleinserien erfolgen solle. Für den Bereich der Beschichtung von Bauteilen mit metallischen Schichten sei ein völlig neues Beschichtungsverfahren vorgesehen und müsse erst die Entwicklung von neuen bzw. verbesserten Schichten erfolgen (S. 14 unten), sodass das Risiko der Entwicklung von zum tatsächlichen Einsatz nicht geeigneten Schichten bestehe. Weiters sei zu berücksichtigen, dass die Beschichtung von Werkstücken jeweils den Kundenwünschen angepasst werden solle (keine Standardlösung; vgl. S. 19), sodass das Risiko bestehe, dass zu wenige Stückzahlen die Fixkosten nicht abdecken und darüber hinaus kein Gewinn verbleibe. Auch sei zu bedenken, dass ein Kundenstock erst aufgebaut werden müsse.

#### **Verweis auf VwGH 10.07.1996, 94/15/0114**

Soweit die Berufungswerber aus diesem Erkenntnis abzuleiten versuchten, eine Qualifizierung einer stillen Beteiligung eines Gesellschafters in Eigenkapital würde voraussetzen, dass die Inhaberin des Unternehmens bereits in "großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten" steckt, sei festzuhalten, dass das zitierte VwGH-Erkenntnis zwar zu einem Sachverhalt einer im Zeitpunkt der Vereinbarung einer stillen Einlage durch

den Gesellschafter überschuldeten GmbH ergangen ist. Allerdings könne aus der rechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes durch den VwGH keinesfalls abgeleitet werden, eine Qualifikation einer stillen Einlage sei nur im Falle, dass der Inhaber des Unternehmens bereits im Zeitpunkt der Einlage zahlungsunfähig bzw. sanierungsbedürftig ist, vorzunehmen. Vielmehr enthalte dieses VwGH-Erkenntnis - unter Zitierung der Vorjudikatur- die allgemeine Aussage, dass das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen der GmbH und deren Gesellschafter steuerlich nicht anzuerkennen ist, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung trete. Daraus folge, dass eine Qualifikation einer stillen Einlage durch Gesellschafter des Inhabers des Unternehmens (Kapitalgesellschaft) auch dann zu bejahen sei, wenn der geplante Unternehmenszweck der neu gegründeten GmbH und der damit verbundene Investitionszweck die Zuführung von Eigenkapital gebietet. Angesichts eines veranschlagten Investitionsbedarfes von 694.000,00 € für die ersten sieben Geschäftsjahre, könne mit einem Stammkapital von 70.000,00 € zweifellos nicht das Auslangen gefunden werden. Dies habe der UFS auch in einem ähnlich gelagerten Fall (**UFS 18.11.2003, RV/2599-W/02**, S12) judiziert:

„Aufgrund der oben dargestellten Erwägungen (vgl. das angeführte Missverhältnis zwischen dem lediglich 500.000,00 S betragenden Stammkapital und dem Ausmaß der Investitionen) sei die Zuführung der berufsgegenständlichen stillen Einlage an die unterkapitalisierte

A-GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Zuführung des für die A-GmbH zur Erfüllung ihres Unternehmenszweckes "Maschinenverleih" unbedingt nötigen Eigenkapital zu betrachten."

Weiters sei auf die Entscheidung des **UFS 24.09.2008, RV/0044-G/05**, zu verweisen, in dem der UFS nachstehende Aussagen getroffen habe:

„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 XGmbH ein Kapitalbedarf von insgesamt ATS 21 Mio. bestand ... 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).*

*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."*

Diese UFS-Entscheidung sei beim **VwGH** zu Zl. **2008/15/0324** angefochten, vom VwGH die Beschwerde jedoch mit Erkenntnis vom **14.10.2010** als unbegründet abgewiesen worden.

Soweit in der Berufung die Ansicht vertreten werde, aus dem Umstand, für die Frage der Qualifikation einer stillen Einlage des Gesellschafters sei auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen, sei zu schließen, es komme nur darauf an, wie hoch das – neben der stillen Einlage - vorliegende Fremdkapital sei, sei festzuhalten, dass der VwGH mit dem Zeitpunkt der Mittelzuführung auf **alle** jene Umstände abstelle, die in diesem Zeitpunkt bereits bekannt bzw. erkennbar waren. Wende man dies auf den gegenständlichen Fall an, sei natürlich auch relevant von welchem **Investitions- und Kapitalbedarf** im Zeitpunkt der Leistung der stillen Einlage auszugehen war. Wie bereits dargelegt, habe den Gesellschaftern der GH aufgrund des vorliegenden Gründungskonzeptes der Investitions- und Kapitalmittelbedarf zur Verwirklichung des angestrebten Unternehmenszweckes klar sein müssen und sei diesen natürlich bewusst gewesen, dass mit dem eingezahlten Stammkapital von 70.00000 € dieser Unternehmenszweck nicht zu verwirklichen ist. In diesem Zusammenhang sei auch darauf hinzuweisen, dass im Gründungszeitpunkt der Inhaberin des Unternehmens GH die Gesellschafter bereits wussten, dass die im Gründungskonzept vorgesehene Fremdfinanzierung (Aufnahme eines Abstattungskredits von 806.500,00 €, vgl. S. 30) wegen zu geringer Eigenkapitalquote nicht realisierbar ist, dh. dass die im Gründungskonzept vorgesehene Finanzierung nicht erlangbar gewesen sei. Tatsächlich habe nämlich im Jahr 2005 nur ein Kredit iHv 50.133,49 € bei der Bank aufgenommen werden können, der 2006 auf 200.000,00 € erhöht worden sei. Diese - gegenüber dem Gründungskonzept weit geringere Kreditaufnahme – sei allerdings auch nur deswegen möglich gewesen, weil die Gesellschafter im Wege von stillen Einlagen das zur Verwirklichung des angestrebten - mit mannigfaltigen (Forschungs-, Absatz-)Risiken behafteten Unternehmenszweck gebotene Eigenkapital zugeführt hatten (laut Berufung sei es erst am 20.7.2005 zur ersten Kreditaufnahme gekommen; S 4 unten).

## **Fremdüblichkeit der Verträge**

Diesbezüglich sei festzuhalten, dass die angefochtenen Bescheide nicht darauf gestützt worden seien, dass die Vereinbarung betreffend die stillen Einlagen nicht fremdüblich seien. Trotzdem sei in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass nach Dafürhalten des Finanzamtes aufgrund der vertraglichen Gestaltung die Kriterien für die Bejahung einer Mitunternehmerschaft iSd § 23 Z 2 EStG 1988 nicht erfüllt seien:

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern seien an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden sind. Die Vereinbarung müsse demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, seien wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben.

Eine unechte stille Gesellschaft liege vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist. Es müsse also im Innenverhältnis, insbesondere vereinbart sein, dass der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist (vgl. VwGH 24.06.2010, 2007/15/0063). Diese Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert müsse insbesondere im Fall der Auflösung der Gesellschaft bzw. bei einem unfreiwilligem Ausscheiden des stillen Gesellschafters (außer bei Buchwertabfindung mit Pönalcharakter) gegeben sein (vgl. zB Jakom/ Baldauf, EStG 2012, § 23 Rz 160).

In den vorgelegten Gesellschaftsverträgen betreffend die stille Beteiligung der SP-GmbH sowie mit der AG sei unter Punkt XIV. Auseinandersetzungsguthaben bei einer ordentlichen Kündigung durch den Geschäftsherrn ab dem 1.1.2016 eine Fixverzinsung der Einlage von 16% der Einlage vereinbart worden (Punkt XIV 2; vgl. S. 160 und 175 des Arbeitsbogens zu AB.Nr. 122077/11). Weiters sei bestimmt, dass bei einer berechtigten vorzeitigen Kündigung durch den stillen Gesellschafter eine Mindestverzinsung für die Einlage von 18% vereinbart wird, sodass auch in diesem Fall das geforderte Unternehmerrisiko nicht vorliege (Punkt XIV 4).

Mit jeweiligen **Schreiben vom 30. Oktober 2015** lud das **erkennende Gericht** die Geschäftsherrin GH und die an ihr im Beschwerdezeitraum 2006 bis 2010 als atypisch stille Gesellschafter Beteiligten bzw. deren Rechtsnachfolger zur am 3. Dezember 2015 anberaumten **mündlichen Verhandlung**.

Bei GH und den Beteiligten AG und N-AG wurde in den genannten Schreiben vom 30. Oktober 2015 der Ladung sinngemäß folgender Vorhalt vorangestellt:



Die jeweiligen bekämpften Bescheide seien – entgegen den Berufungen vom 6. Februar 2012 – nicht am 11. Jänner 2012, sondern laut Rückschein gemeinsam mit dem Bericht und der Niederschrift der Betriebsprüfung

GH nach Zustellversuch am 27.12.2011 durch Hinterlegung am 28.12.2011 zugestellt und AG und N-AG am 27.12.2011 zugestellt worden.

Die am 7. Februar 2012 beim Finanzamt eingelangten Beschwerden (Berufungen) vom 6. Februar 2012 seien deshalb offensichtlich verspätet.

Die jeweilige Beschwerdeführerin wurde deshalb unter Hinweis auf § 260 Abs. 1 lit. b BAO zur Stellungnahme und Vorlage zweckdienlicher Unterlagen binnen zweier Wochen ab Zustellung ersucht.

Nach fruchtlosem Verstreichen der mit den Vorhalten vom 30. Oktober 2015 gesetzten Frist wurden **die Beschwerden der AG** betreffend die Jahre 2006 bis 2008 und 2009 **und der N-AG** betreffend die Jahre 2009 und 2010 vom erkennenden Gericht **mit** den jeweiligen Zustellungsbevollmächtigten am 26. November 2015 zugestellten **Beschlüssen** jeweils **vom 24. November 2015 als verspätet zurückgewiesen.**

Die **Beschwerden der GH** betreffend die Jahre 2006 bis 2008, 2009 und 2010 wurden nach fruchtlosem Verstreichen der mit Vorhalt vom 30. Oktober 2015 gesetzten Frist **mit** nach Zustellversuch vom selben Tag am 1. Dezember 2015 durch Hinterlegung zugestelltem **Beschluss vom 25. November 2015 ebenfalls als verspätet zurückgewiesen.**

Zur über Antrag der Beschwerdeführerinnen am **3. Dezember 2015** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** wird auf die diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Kopie der Niederschrift verwiesen.

**Das Gericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:**

Die gegenständliche GmbH (**GH**) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13.6.2005 gegründet und am 5.7.2005 ins Firmenbuch eingetragen. Das (zur Gänze einbezahlte) Stammkapital betrug zum Zeitpunkt der Gründung 70.000,00 € und wurde von folgenden Gesellschaftern übernommen:

Gesellschafter	Anteil am Stammkapital	In %
Gf	17.500,00	25%
FGf	34.300,00	49%
<b>AG</b>	9.100,00	13%
<b>SP-GmbH</b>	9.100,00	13%

Gesamt	70.000,00	100%
--------	-----------	------

Die Geschäftsführung wurde von Herrn Gf wahrgenommen.

Der Geschäftszweck der Geschäftsherrin (GH) ist laut Firmenbuch die Beschichtung von Bauteilen aller Art. Im vorgelegten **Gründungskonzept** der **GH vom 16. Oktober 2004** wird der Kapitalbedarf für Investitionen und laufende Kosten für die ersten Jahre ausgewiesen:

2005 von 440.236,00 €, 2006 von 224.912,00 € und 2007 von 160.029,00 €. Davon entfallen an Investitionen für das Jahr 2005 ein Betrag von 256.500,00 € (Gebäude, Labor, Produktionsanlagen für Prototypen und Kleinserien), für 2006 ein solcher von 53.000,00 € (Labor, Produktionsanlagen aufrüsten) und für 2007 einer von 46.500,00 € (Produktionsanlagen aufrüsten). Als Gesamtinvestitionsbedarf für die ersten sieben Jahre wurden 694.000,00 € veranschlagt (S 29f des Gründungskonzeptes).

Im Gründungskonzept wird zur Finanzierung dazu unter Punkt 8.2 Folgendes ausgeführt: „Eigenkapital: Es werden 17.500,00 € als Stammkapital eingebracht. Etwaiges Kapital von Beteiligungspartnern wird in der Planung nicht berücksichtigt.

Die Finanzierung der Investitionen und der Anlaufverluste erfolgt über einen Abstattungskredit von 806.500,00 €.“

Folgende Risiken wurden im Gründungskonzept erwähnt:

2005 und 2006 Aufbau von Produktionsanlagen für Prototypen und Kleinserien geplant (S 12)

Entwicklung neuer Schichten mit dem Risiko von Fehlschlägen erforderlich (S 14)

Beschichtung nach Kundenwünschen, keine Standardlösung - Risiko zu geringer, die Fixkosten nicht abdeckender Stückzahlen (S 19); Kundenstock erst im Aufbau

In der Bilanz der GH zum 31. 12.2005 scheinen als Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten ein Betrag von 50.133,49 € und ein Bankguthaben von 100.000,00 € auf. Als Verbindlichkeiten aus Förderungen scheinen in den Bilanzen zum 31.12.2006 30.505,00 € an die FFG und zum 31.12.2008 236.062,00 € an die AWS auf.

Im Mai 2009 veräußerten die AG ihren Geschäftsanteil an der GH an die **N-AG** und die SP-GmbH ihren Geschäftsanteil an die **SP-OG**.

Die GmbH (GH) erwirtschaftete in den Jahren 2005 bis 2009 folgende Verluste (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und ersuchte das Finanzamt für 2010 um amtswegige Schätzung:

Jahr	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
2005	-45.982,39
2006	-122.892,80
2007	-146.384,84

2008	-295.916,22
2009	-192.971,75

Mit zwei getrennten Verträgen vom 11.7.2005 beteiligten sich die AG befristet bis 31.12.2015 und die SP-GmbH auf unbestimmte Dauer jeweils zusätzlich als atypisch stille Gesellschafter bei der GH je mit einer bis 15.7.2005 auf ein Bankkonto der GH einbezahlten Vermögenseinlage von 90.900,00 €.

In den beiden Verträgen wird als Ziel der Gesellschafterbeteiligung die Optimierung des Unternehmenserfolgs des Geschäftsherrn genannt. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit 5.7.2005 und endet am 31.12.2005. Alle folgenden Geschäftsjahre sind ident mit dem Kalenderjahr. Die stille Beteiligung erstreckt sich auf Gewinn und Verlust sowie auf das gesamte Vermögen des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes. Die Beteiligungsverhältnisse errechnen sich unter Zugrundelegung des einvernehmlich festgestellten Unternehmenswertes wie folgt:

Beteiligter	Anteil am Vermögen	in %
AG	90.900,00	11,50 %
SP-GmbH	90.900,00	11,50 %
GH	608.634,78	77,00 %
Unternehmenswert	790.434,78	100,00 %

Der "**Atypisch stille Gesellschaftsvertrag**" vom 11.7.2005 mit der GH als Geschäftsherrin und der **SP-GmbH** als stillen Gesellschafter enthält u.a. folgende Bestimmungen:

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen (Pkt. III 1.).

Die stille Beteiligung erstreckt sich auf Gewinn und Verlust sowie auf das gesamte Vermögen des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes (Pkt. V 1.).

Der stille Gesellschafter ist berechtigt, das stille Gesellschaftsverhältnis ab 1. Jänner 2016 unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten jeweils zum Ende des Geschäftsjahres (31.12.) mittels eingeschriebenen Briefes an den Geschäftsherrn zu kündigen (Ordentliche Kündigung gemäß Pkt. XI 1).

Zur Kündigung aus wichtigem Grund ist der stille Gesellschafter z.B. berechtigt, wenn über das Vermögen des Geschäftsherrn ein Ausgleichs- oder Konkursverfahren eröffnet wird (Pkt. XII 1. Lit. a). Ein gleiches Recht wird dem Geschäftsherrn eingeräumt ((Pkt. XII 2. Lit. a).

Der stille Gesellschafter erhält bei Beendigung der stillen Gesellschaft als Abfindung ein Auseinandersetzungsguthaben. Dieses errechnet sich, sofern nichts anderes vereinbart ist, nach dem Fachgutachten KFS/BW1 des Fachsenates der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Pkt. XIV 1.)

Erfolgt eine ordentliche Kündigung seitens des Geschäftsherrn ab dem 1. Jänner 2016, so wird als Fixverzinsung für die Einlage des stillen Gesellschafters 16% p.a. vereinbart, wobei etwaig vorher erfolgte Entnahmen an den stillen Gesellschafter angerechnet werden (Pkt. XIV 2.)

Bei berechtigter vorzeitiger außerordentlicher Kündigung durch den Geschäftsherrn steht dem atypisch stillen Gesellschafter als Auseinandersetzungsguthaben seine Einlage zuzüglich einer Mindestverzinsung von 3-Monats-Euribor plus 100 Basispunkte zu (Pkt. XIV 3.).

Bei berechtigter vorzeitiger außerordentlicher Kündigung durch den stillen Gesellschafter wird als Mindestverzinsung für die Einlage des stillen Gesellschafters 18% p.a. vereinbart, wobei etwaig vorher erfolgte Entnahmen an den stillen Gesellschafter angerechnet werden.

Der "**Atypisch stille Gesellschaftsvertrag**" vom 11.7. 2005 mit der GH als Geschäftsherrin und der **AG** als stillen Gesellschafter ist gemäß Pkt. III mit 31. Dezember 2015 befristet und enthält in Pkt. XIV Auseinandersetzungsguthaben zusätzlich zur Einlage ebenfalls Fixverzinsungen - bei Kündigung durch den Geschäftsherrn ab 1. Jänner 2010 von 16%, bei berechtigter vorzeitiger außerordentlicher Kündigung durch den Geschäftsherrn von 3-Monats-Euribor plus 100 Basispunkte und bei berechtigter vorzeitiger Kündigung durch den stillen Gesellschafter von 18%.

Im Mai 2009 traten die SP-GmbH und die AG ihr jeweiliges atypisch stilles Gesellschaftskapital an der GH an die SP-OG bzw. die N-AG ab.

In den Jahresabschlüssen der Jahre 2005 bis 2009 wurden den atypisch stillen Gesellschaftern die eingangs und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.12.2011 ausgewiesenen Anteile an den Verlusten der GH zugewiesen.

Über das Vermögen der GmbH (GH) wurde am 10.6.2010 ein Konkursverfahren eröffnet, vom Gericht am 21.6.2010 die Schließung des Unternehmens angeordnet und der Konkurs nach der Verteilung der Quote von 2,87% am 8.2.2011 aufgehoben. Die N-AG und die SP-OG machten ihre im Mai 2009 von der AG bzw. SP-GmbH übernommenen Einlagen als stille Gesellschafter der GH nicht als Konkursforderungen geltend.

## **Beweiswürdigung**

Dieser unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den aktenkundigen Unterlagen, insbesondere dem historischen Auszug aus dem Firmenbuch, dem vorgelegten Gründungskonzept vom 16. Oktober 2004, den Gesellschaftsverträgen der GmbH (GH) vom 13.6.2005 und der beiden atypischen stillen Gesellschaften vom 11.7.2005, den Jahresabschlüssen der Jahre 2005 bis 2009, der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung vom 12.12.2011 und den Ablichtungen aus dem angeforderten Konkursakt der GH.

**Strittig ist im Beschwerdefall, ob eine unechte stille Gesellschaft und damit eine Mitunternehmerschaft vorliegt, deren Ergebnisse nach § 188 BAO festzustellen sind.**

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof ( **VwGH 26.02.2014, 2009/13/0009**) folgende Grundsätze formuliert:

Im Erkenntnis **VwGH 27.02.2008, 2005/13/0050**, wurde - unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des VwGH ausgeführt, dass eine unechte stille Gesellschaft vorliegt, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist. Es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist; diese Beteiligung muss jedenfalls für den Fall der Auflösung der Gesellschaft bestehen.

Auf diese Erfordernisse hat auch das Finanzamt im Beiblatt zum Vorlagebericht vom 9. Juli 2012 unter Hinweis auf Judikatur (**VwGH 24.06.2010, 2007/15/0063**) und Literatur (Jakom/Baldauf, EStG 2012, § 23 Rz 160) hingewiesen.

### **1. Fehlendes Unternehmerwagnis**

Ob eine unechte stille Gesellschaft vorliegt, ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere aus den vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu beurteilen (vgl. **VwGH 23.02.1994, 93/15/0163**). Einer Anerkennung als Mitunternehmerschaft steht der Umstand nicht entgegen, dass eine Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven nicht in jedem Fall einer Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses besteht. So steht es einer Beurteilung als Mitunternehmerschaft nicht entgegen, wenn eine Auseinandersetzung (bloß) nach Buchwerten dann erfolgt, wenn der stille Gesellschafter kündigt oder die stille Gesellschaft aus einem vom stillen Gesellschafter zu vertretenden wichtigen Grund vorzeitig aufgelöst wird (vgl. **VwGH 29.04.1981, 3122/79**). Ein derartiger Ausschluss einer

Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven muss aber auf Fälle beschränkt bleiben, in denen der Gesellschafter zur Unzeit oder aus einem von ihm zu vertretenden Grund vorzeitig aus der Gesellschaft ausscheidet und damit ein für die Gesellschaft schädliches Verhalten an den Tag legt ("Abfindung zu Buchwerten mit Pönalcharakter"; vgl. **VwGH 16.02.1994, 90/13/0048** ).

Der hier zu beurteilende Gesellschaftsvertrag vom 11.7.2005 betreffend die stille Beteiligung der SP-GmbH an der GH normiert zwar allgemein eine Beteiligung des stillen Gesellschafters neben Gewinn und Verlust auch an den stillen Reserven und am Firmenwert nach dem Fachgutachten des Fachsenates der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Pkt. V 1. iVm Pkt. XIV 1.).

Im Falle eines Ausscheidens des stillen Gesellschafters auf Grund ordentlicher Kündigung durch den Geschäftsherrn ab 1. Jänner 2016 wird jedoch davon abweichend eine Fixverzinsung der Einlage des stillen Gesellschafters von jährlich 16% vereinbart (Pkt. XIV 2.)

Im Fall der vorzeitigen außerordentlichen Kündigung durch den Geschäftsherrn Pkt. XIV 3.)

oder stillen Gesellschafter (Pkt. XIV 4.) wird jeweils eine Mindestverzinsung vereinbart, die im Falle der Insolvenz des Geschäftsherrn 18% ausmacht.

Auf Grund der aufgezeigten Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages der gegenständlichen stillen Beteiligung kommt es bei verschiedenen Gründen der Auflösung der Gesellschaft zu einer Fixverzinsung oder einer Mindestverzinsung.

Auch für die stille Beteiligung der AG an der GH ist im diesbezüglichen Vertrag in Pkt. XIV Auseinandersetzungsguthaben zusätzlich zur Einlage eine Fixverzinsung - bei Kündigung durch den Geschäftsherrn ab 1. Jänner 2010 von 16%, bei berechtigter vorzeitiger außerordentlicher Kündigung durch den Geschäftsherrn von 3-Monats-Euribor plus 100 Basispunkte und bei berechtigter vorzeitiger Kündigung durch den stillen Gesellschafter von 18% vorgesehen.

**Damit fehlt es aber beiden Beteiligungen – wie das Finanzamt im Beiblatt zu den Vorlageberichten zutreffend aufgezeigt hat – an dem für das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden Mitunternehmerschaft erforderlichen Unternehmerwagnis (vgl. VwGH 28.06.2012, 2009/15/0106; 27.02.2008, 2005/13/0050; 23.04.2002, 99/14/0321).**

Trotz des Hinweises auf diese Alternativbegründung eingangs der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf dem Argument des fehlenden Unternehmerwagnisses nicht entgegen getreten.

Den Beschwerden konnte daher schon deshalb kein Erfolg beschieden sein.

## 2. Unterkapitalisierung der GmbH (GH) – verdecktes Eigenkapital

In den bekämpften Bescheiden hat das Finanzamt das Vorliegen einer zusätzlichen atypischen stillen Gesellschaft zwischen der GmbH (GH) und den an ihr beteiligten Gesellschaftern verneint, weil das von den stillen Gesellschaftern zugeführte Kapital von 181.800,00 € (2x 90.900,00 €) lediglich für die Erfüllung des Unternehmenszweckes dringend erforderliches Eigenkapital ersetzt hat.

Einhelligkeit besteht zwischen den Parteien des gegenständlichen Verfahrens, dass auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen ist (**VwGH 18.10.1989, 88/13/0180** ).

Die GmbH (GH) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Juni 2005 gegründet. Die beiden atypischen stillen Gesellschaftsverträge hat die Geschäftsherrin (GH) innerhalb eines Monats ab Gründung am 11. Juli 2005 mit der SP-GmbH bzw. der AG abgeschlossen, wobei jeweils in Pkt. IV die Einzahlung der Vermögenseinlage bis 15. Juli 2005 vereinbart wurde.

Der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 18.11.2003, RV/2599-W/09**, ist zum verdeckten Eigenkapital Folgendes zu entnehmen (Fettdruck durch das Gericht):

Verdecktes Eigenkapital ist keine Besonderheit des Steuerrechts. Nach der Rechtsprechung des OGH sind Gesellschafterdarlehen, die an eine im Zeitpunkt der Darlehensgewährung **kreditunfähige** Gesellschaft gewährt werden, zivilrechtlich als eigenkapitalersetzend zu werten; Ansprüche der Gesellschafter auf Rückzahlung eigenkapitalersetzender Darlehen haben in der Liquidation oder Insolvenz der Gesellschaft hinter die Ansprüche der übrigen Gläubiger zurückzutreten (**OGH 8.5.1991, 8Ob9/91**). Entsprechendes gilt für stille Einlagen von Gesellschaftern des Unternehmensträgers:

Umstände, die die Behandlung eines Darlehens als Eigenkapital bewirken, tragen erst recht die Umqualifizierung einer stillen Beteiligung in ein Darlehen (Rebhahn in Jabornegg, HGB, § 187 Tz 8).

Zur gegenständlichen Problematik erscheint folgender Rechtssatz des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 10.07.1996, 94/15/0114** ; vgl. VwGH 25.06.1997, 94/15/0118) von wesentlicher Bedeutung:

Wird die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte einer atypischen stillen Gesellschaft begehrt, die aus einer GmbH und deren einzigen Gesellschafter gebildet ist, wobei die Widmung der geleisteten Kapitaleinlage zur teilweisen Verlustabdeckung und die Überschuldung der Gesellschaft erkennbar ist, so ist zu ermitteln, ob die Kapitalzuwendung an die Gesellschaft ihre Wurzel in einer schuldrechtlichen Beziehung oder im Gesellschaftsverhältnis hat; im letzteren Fall wäre die Kapitalzufuhr als Einlage

aufzufassen und eine Mitunternehmerschaft demgemäß nicht anzunehmen. Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung darf nur angenommen werden, wenn festgestellt wird, dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre (Hinweis Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 296).

Der Geschäftszweck der Geschäftsherrin (GH) ist laut Firmenbuch die Beschichtung von Bauteilen aller Art. Im vorgelegten **Gründungskonzept der GH vom 16. Oktober 2004** wird der Kapitalbedarf für Investitionen und laufende Kosten für die ersten Jahre ausgewiesen:

2005 von 440.236,00 €, 2006 von 224.912,00 € und 2007 von 160.029,00 €. Davon entfallen an Investitionen für das Jahr 2005 ein Betrag von 256.500,00 € (Gebäude, Labor, Produktionsanlagen für Prototypen und Kleinserien), für 2006 ein solcher von 53.000,00 € (Labor, Produktionsanlagen aufrüsten) und für 2007 einer von 46.500,00 € (Produktionsanlagen aufrüsten). Als Gesamtinvestitionsbedarf für die ersten sieben Jahre wurden 694.000,00 € veranschlagt (S 29f des Gründungskonzeptes). Weiters ist zu berücksichtigen, dass mit großem Risiko zu rechnen war, weil die zu verkaufenden Produkte zum großen Teil erst entwickelt werden mussten:

2005 und 2006 Aufbau von Produktionsanlagen für Prototypen und Kleinserien geplant (S 12)

Entwicklung neuer Schichten mit dem Risiko von Fehlschlägen erforderlich (S 14)

Beschichtung nach Kundenwünschen, keine Standardlösung - Risiko zu geringer, die Fixkosten nicht abdeckender Stückzahlen (S 19); Kundenstock erst im Aufbau

Bei dieser Sachlage ist dem Finanzamt beizupflichten, wenn es sinngemäß die Auffassung vertritt, dass den Bf schon bei Gründung der GmbH (GH) klar sein musste, dass der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene und im Gründungskonzept dargelegte Unternehmenszweck mit dem Stammkapital der GmbH (GH) von 70.000,00 € nicht verwirklicht werden konnte.

Entgegen der seitens der Bf geäußerten Ansicht kommt dem Umstand, dass sich im gegenständlichen Fall mit der AG auch eine sogenannte "Mittelstandfinanzierungsgesellschaft" zusätzlich als stiller Gesellschafter beteiligt hat, keine besondere Bedeutung zu. Der Vertreter des Finanzamtes hat dazu zutreffend darauf hingewiesen, dass in diesem Verfahren die gegenständliche Beteiligung zu beurteilen ist, damit jedoch das Modell der Mittelstandfinanzierungsgesellschaften (§ 5 Z 14 KStG 1988) als solches nicht in Frage gestellt wird. Auch aus der Wendung "eigenkapitalähnliche Mezzanine" auf der Homepage der AG ist für den Standpunkt der Bf nichts zu gewinnen, weil steuerlich immer die Unterscheidung danach zu treffen ist, ob Eigen- oder Fremdkapital vorliegt. Bei einem sozietären Genussrecht iSd § 8 Abs. 3 Z 1 TS 2 KStG 1988 handelt es sich jedenfalls um steuerliches Eigenkapital.

Eine atypische stille Gesellschaft und auch die gegenständliche ist im Einzelfall zu beurteilen. Im Gründungskonzept vom 16. Oktober 2004 wird unter Punkt 8.2 Finanzierung ausgeführt: „Eigenkapital: Es werden 17.500,00 € als Stammkapital



eingebraucht. Etwaiges Kapital von Beteiligungspartnern wird in der Planung nicht berücksichtigt.

Die Finanzierung der Investitionen und der Anlaufverluste erfolgt über einen Abstattungskredit von 806.500,00 €.“

Seitens des Finanzamtes wurde zutreffend darauf hingewiesen, dass aus dem Gründungskonzept hervorgeht, dass die Fremdfinanzierung der Investitionen und Anlaufverluste geplant gewesen ist. In der Bilanz der GH zum 31. Dezember 2005 scheint als Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten jedoch nur ein Betrag von 50.133,49 € auf.

Es hat sich somit gezeigt, dass die geplante Fremdfinanzierung nicht möglich gewesen ist.

Das erkennende Gericht teilt die auf den Feststellungen der Betriebsprüfung basierende Auffassung des Finanzamtes, dass mit der damaligen Kapitalausstattung der Unternehmenszweck auf Basis des Gründungskonzepts nicht realisierbar gewesen ist. Man musste deshalb dieses Konzept adaptieren und durch Abschluss der beiden atypischen Gesellschaftsverträge am 11. Juli 2005 die dringend erforderlichen Mittel in Höhe von 181.800,00 € (2x90.900,00 €) zur Finanzierung des Unternehmenszweckes aufbringen.

In Ansehung der oben aufgezeigten Risiken geht das erkennende Gericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass Dritte, die nicht Gesellschafter der GmbH (GH) gewesen wären, zum damaligen Zeitpunkt der GmbH Mittel in dieser Höhe nicht zur Verfügung gestellt hätten.

Bei diesem Sachverhalt durfte das Finanzamt unbedenklich zum Schluss gelangen, dass es sich bei den von der Bf und der Mitbeteiligten eingebrachten 181.800,00 € in wirtschaftlicher Sicht um Eigenkapital der GmbH (GH) gehandelt hat und daher die behaupteten unechten stillen Gesellschaftsverhältnisse steuerlich nicht zu berücksichtigen sind (**VwGH 18.10.1989, 88/13/0180**).

Die Ansicht, dass es sich im gegenständlichen Fall um Eigenkapital der GmbH (GH) gehandelt hat, wird dadurch bestärkt, dass die Bf und die Mitbeteiligten ihre diesbezügliche Kapitalzufuhr beim am 10. Juni 2010 eröffneten Konkurs über das Vermögen der GH gar nicht als Konkursforderungen angemeldet haben.

Da - wie bereits erwähnt - auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen ist (**VwGH 18.10.1989, 88/13/0180**), kommt den erst nach den (im Juli 2005 eingegangenen) stillen Beteiligungen erlangten zusätzlichen Finanzierungen durch die AWS im Jahr 2008 von 236.062,00 € und FFG im Jahr 2006 von 30.000,00 € keine entscheidende Bedeutung zu. Das zum Jahresende 2005 bestehende Bankguthaben von 100.000,00 € findet seine Erklärung in der Leistung der Vermögenseinlagen der stillen Beteiligungen in Höhe von insgesamt 181.800,00 € in diesem Jahr.

Seitens des Finanzamtes wurde in der mündlichen Verhandlung zutreffend darauf hingewiesen, dass das jüngst ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 01.09.2015, 2012/15/0234**) auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar ist, weil in jenem Fall die fehlende Möglichkeit der Erlangung für Erzielung des Unternehmenszweckes notwendiger Finanzmittel nicht thematisiert worden ist.

**3. Im gegenständlichen Fall ist den zwischen der GmbH (GH) und ihren Gesellschaftern mit den beiden Verträgen vom 11. Juli 2005 zusätzlich vereinbarten atypisch stillen Beteiligungen die steuerliche Anerkennung nicht nur wegen der unter Pkt. 1 (fehlendes Unternehmerwagnis), sondern auch unter Pkt. 2 (verdecktes Eigenkapital) genannten Gründen zu versagen.**

Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Kapitalvermögen ist nach den Bestimmungen des **§ 188 BAO** nicht möglich, weil dies nach dessen taxativer Aufzählung in Abs. 1 nur für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (lit. a), Gewerbebetrieb (lit. b), selbständiger Arbeit (lit. c) und unzweifelhaft ebenfalls nicht vorliegenden aus Vermietung und Verpachtung (lit. d) vorgesehen ist. Einkünfte aus einer echten stillen Gesellschaft sind nicht gemäß § 188 BAO festzustellen (**VwGH 19.12.1990, 86/13/0136**).

Das Finanzamt hat deshalb für die Streitjahre zu Recht keine einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungen durchgeführt.

Den Beschwerden kommt deshalb keine Berechtigung zu.

**4.** Die verspäteten Beschwerden der GH betreffend die Jahre 2006 bis 2010, der AG betreffend die Jahre 2006 bis 2009 und der N-AG betreffend die Jahre 2009 und 2010 wurden, wie bereits oben erwähnt, mit Beschlüssen vom 24. und 25. November 2015 zurückgewiesen. Dessen ungeachtet haben die Erkenntnisse für die jeweils zutreffenden Zeiträume auch an GH und AG und N-AG (nicht als Beschwerdeführer – Bf, sondern) als **Mitbeteiligte - ehemalige Gesellschafter** - zu ergehen, weil im Beschwerdeverfahren gem. **§ 281 Abs. 1 BAO** nur **einheitliche Entscheidungen** getroffen werden können, die für und gegen die gleichen Personen wirken wie der angefochtene Bescheid. Es ergehen deshalb (wie bei den angefochtenen Bescheiden) gesonderte Erkenntnisse für die Jahre 2006 bis 2008, das Jahr 2009 und das Jahr 2010.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sowohl die Fragen des Unternehmerwagnisses als auch des verdeckten Eigenkapitals iZm zusätzlichen atypisch stillen Beteiligungen von Gesellschaftern einer GmbH bereits durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig geklärt sind, ist gemäß § 133 Abs. 4 B-VG keine Revision zulässig.

Linz, am 31. Dezember 2015