



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 12

GZ. RV/2387-W/02,  
miterledigt RV/4497-W/02

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Dr. Alexander Hajicek, Dr. Karl Stetter und Michael Schediwy-Klusek über die Berufungen der Bw, vertreten durch StB-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend (Nicht)Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

#### Sachverhalt:

Die Berufungswerberin (idF Bw) ist eine aus zwei GmbHs bestehende „atypisch stille Gesellschaft“ zwischen der XYZ. GmbH, nunmehr XCF-GmbH, FN 11111a (idF nur kurz XYZ GmbH), als Geschäftsherrin und der L.\* GmbH, nunmehr Ra\*\*\* GmbH, FN 22222b (idF nur kurz L\* GmbH), als atypisch stille Gesellschafterin.

Die Geschäftsherrin, die XYZ GmbH wurde im Jahr 1991 gegründet und in das Firmenbuch bzw Handelsregister eingetragen.

---

In ihren Abgabenerklärungen erklärte die Bw für das Jahr 1999 einen Verlust von S -86.144.318,00, für das Jahr 2000 einen Gewinn von S 10.417.685,70.

Die Ergebnisverteilung erfolgte dabei dergestalt, dass auf die Geschäftsherrin ein Anteil des Jahresergebnisses von 2,5872 %, auf die atypisch stille Gesellschafterin, die L\* GmbH ein Anteil von 97,4128 % entfiel. Für das Jahr 1999 erfolgte diese Aufteilung allerdings erst für das Ergebnis des zweiten Halbjahres, das Ergebnis des ersten Halbjahres (vor Gründung der „atypisch stillen Gesellschaft“) entfiel zur Gänze auf die Geschäftsherrin.

Betriebsprüfung bei der Geschäftsherrin:

Bei der Geschäftsherrin fand eine, auch die Jahre 1999 und 2000 betreffende abgabenbehördliche Prüfung statt.

Im Zuge dieser Prüfung wurden verschiedene, die Streitjahre betreffende Feststellungen getroffen, als deren Folge es zu entsprechenden Abänderungen beim Gewinn bzw Verlust sowie bei den außerbilanziellen Änderungen der Geschäftsherrin kam.

Ausgehend davon, dass nach Ansicht des Finanzamtes die „atypisch stille Gesellschaft“ steuerlich nicht anzuerkennen sei, wurden die Jahresergebnisse der Streitjahre zur Gänze der Geschäftsherrin zugerechnet und führten diese Feststellungen zu entsprechenden Änderungen der Körperschaftsteuerbescheide der Geschäftsherrin für die Streitjahre.

Gegen diese Körperschaftsteuerbescheide ist beim UFS zur Zahl RV/0996-W/07 ebenfalls eine Berufung anhängig.

Verfahrensgang:

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1999 und 2000 im wesentlichen gleichlautende Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO in welchen es aussprach, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben hat. Diese Bescheide lauten (Ausführungen die nur in einem Bescheid getroffen wurden sind in [Klammer] dargestellt):

„Gem. § 92 Abs 1 lit. b BAO und § 190 Abs 1 BAO i.V.m. § 188 BAO wird festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1999 zu unterbleiben hat.

Begründung:

Das Wesen einer stillen Beteiligung liegt in der Einlage in das Vermögen des Unternehmens und somit im Erwerb einer internen Beteiligung am kaufmännischen Unternehmen. Bei Bedarf weiterer Finanzmittel ist der stille Gesellschafter über schriftliche Aufforderung (der GmbH) zur Leistung einer weiteren Einlage bis höchstens zum zweifachen Betrag seiner atypischen stillen Beteiligung verpflichtet. Für den Nachschuss gelten dieselben Bestimmungen wie für die ursprünglich geleistete stille Gesellschaftereinlage; eine Zahlung der darauf entfallenden Abschichtung kann jedoch von der GmbH hinausgeschoben werden, falls die Tilgung aufgrund

der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft nur durch Aufnahme von Fremdmittel möglich wäre. Diese Nachschusspflicht ist jedoch in den Verträgen ausdrücklich ausgeschlossen. Wie aus den Verträgen über die Errichtung der atypischen Gesellschaft weiters ersichtlich ist und sich aus der Abgabenerklärung ergibt, wird den Beteiligten eine Verlustzuweisung in Höhe von 180 % der Einlage in Aussicht gestellt. Allein diese vorgenannten Fakten, lassen den Schluss zu, dass die Beteiligung am Unternehmen keine solche, mit allen damit verbundenen Chancen und Risiken darstellt, sondern nur in Lukrierung entsprechender Verlustzuweisung abgeschlossen wurde.

Außerdem stellen solche Arten der Finanzierungsform keine ernstgemeinten Beteiligungen am Unternehmen dar, sondern haben diese den Charakter eines Darlehens.

Eine Betätigung ist nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung eine objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist (VwGH 93/13/0171 v. 3.7.1996). Da zum Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung die Möglichkeit des Einnahmenüberschusses durch die Einschränkung der Nachschusspflicht sowie der Tatsache, dass der überwiegende Zweck der Beteiligung in der Anhäufung entsprechend hoher Verlustzuweisungen, zwecks Einkommensteuerminderung bestand, ist im gegenständlichen Fall von Beteiligungsliebhaberei gem. § 1 Abs 2 LVO auszugehen. [Daraus ergibt sich auch, dass im gegenständlichen Fall ein dreijähriger Anlaufzeitraum nicht zugute kommen kann.]

Es war daher die stille Gesellschaft mit ihren Verlusten steuerlich nicht anzuerkennen.“

In den gegen diesen Bescheide erhobenen Berufungen wurde vorgebracht:

„In der Bescheidbegründung ... wird unter anderem festgehalten, dass

**A)** „die Nachschusspflicht in den Verträgen ausdrücklich ausgeschlossen wurde, eine Verlustzuweisung in Höhe von 180% der Einlage in Aussicht gestellt werde und allein diese vorgenannten Fakten den Schluss zulassen, dass die Beteiligung am Unternehmen keine solche, mit allen damit verbundenen Chancen und Risiken, darstelle, sondern nur in Lukrierung entsprechender Verlustzuweisungen abgeschlossen wurde. Außerdem stellten solche Arten der Finanzierungsform keine ernstgemeinten Beteiligungen am Unternehmen dar, sondern hätten diese den **Charakter eines Darlehens.**“

Dieser Auffassung kann unseres Erachtens aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Der VwGH hat in verschiedenen Urteilen zur Mitunternehmerschaft die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft exakt definiert (z.B. VwGH Erkenntnis 94/15/0103 oder VwGH Erkenntnis 86/13/0082)

In seinem Erkenntnis vom 15.06.1988 (86/13/0082) führt der VwGH zur Mitunternehmerschaft aus:

*Die wesentlichen Elemente eines Mitunternehmers sind das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die Übernahme eines Unternehmerrisikos.*

*Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für die Gesellschaftsschulden, die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert.*

Die wesentlichen Kriterien sind im vorliegenden Fall jedenfalls **eindeutig erfüllt.**

**Unternehmerrisiko** liegt vor, da der/die Mitunternehmerin/er sich zur Leistung einer Einlage im Sinne des § 178 Abs. 1 HGB verpflichtet, am **Gewinn und Verlust** sowie **an den stillen Reserven und am Firmenwert** beteiligt ist und daher neben der Chance auf den Gewinn auch das Risiko des vollständigen Verlustes seiner Einlage trägt. In § 13 Punkt 4. des Vertrages wird darauf hingewiesen, dass die/der atypische stille Gesellschafterin/er im Fall der Insolvenz des Geschäftsherrn mit ihrer/seiner Einlage **haftet**. Darüber hinaus wird festgehalten, dass die Einlage des/der stillen Gesellschafterin/ers hinter der anderer Gläubigerforderungen **zurückstehe**. Alle diese im Gesellschaftsvertrag verankerten Bestimmungen weisen unseres Erachtens eindeutig darauf hin, dass im gegenständlichen Fall Unternehmerrisiko in ausreichendem Maße vorliegt.

Die fehlende Nachschusspflicht kann insofern keine haltbare Begründung für die Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft sein, als **§ 180 Abs. 1 HGB ausdrücklich festhält**, dass der stille Gesellschafter zur Erhöhung der vereinbarten oder zur Ergänzung der durch Verlust verminderten Einlage **nicht verpflichtet** ist.

Die fehlende Nachschusspflicht kann somit nicht als Indiz für mangelndes Unternehmerrisiko, sondern lediglich als Indiz für eine - den Vorschriften des HGB entsprechende - vertragliche Ausgestaltung der stillen Gesellschaft herangezogen werden.

Auch die in der Bescheidbegründung erwähnte Verlustzuweisung in Höhe von bis zu 180% kann im gegenständlichen Fall nicht als Begründung für mangelndes Unternehmerrisiko herangezogen werden, da eine solche Verlustbeschränkung im gegenständlichen Fall (wie auch im § 8 Punkt 3. des Vertrages ersichtlich) **überhaupt nicht vereinbart wurde**. Das Unternehmerrisiko ergibt sich im vorliegenden Fall aus der Tatsache, dass sowohl die uneingeschränkte **Chance auf Teilnahme an der Wertsteigerung** der Beteiligung als auch das **Risiko des Verlustes** der Einlage (auf die im Vertrag verankerte nachrangige Behandlung des Beteiligungskapitals im Konkursfall sei an dieser Stelle noch einmal ausdrücklich hingewiesen) vorliegt.

Zum zweiten wesentlichen Kriterium, nämlich der Frage, ob Unternehmerinitiative vorliege ist folgendes festzuhalten:

**Unternehmerinitiative** liegt im gegenständlichen Fall ebenfalls in ausreichendem Maße vor, da der/dem stillen Gesellschafterin/er gemäß § 6 Punkt 1. des Vertrages die **Kontrollrechte gemäß § 183 HGB**, das **Stimmrecht entsprechend § 161 HGB** sowie das **Widerspruchsrecht entsprechend § 164 HGB** eingeräumt werden.

Darüber hinaus ist der stille Gesellschafter gemäß § 6 Punkt 1. des Vertrages berechtigt, die Richtigkeit der Abrechnung im Wege einer während der Geschäftsstunden vorzunehmenden **Einsichtnahme in Bücher und Schriften** der Geschäftsherrin durch einen beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ihrer/seiner Wahl, der zur Geheimhaltung zu verpflichtet ist, prüfen zu lassen.

Überdies verankert § 9 Punkt 2. des Vertrages, dass neben der Geschäftsherrin auch die stille Gesellschafterin an der Geschäftsführung des Handelsgewerbes insofern beteiligt wird, als sie **Beschlüsse über** Vorschläge der Geschäftsherrin in bezug auf die **Unternehmenspolitik** herbeiführt.

Im vorliegenden Fall gehen die vertraglich verankerten Kontroll- und Entscheidungsbefugnisse weit über die eines stillen Gesellschafters im Sinne der § 178 ff HGB hinaus, da der stillen Gesellschafterin zusätzlich die Kontrollrechte eines Kommanditisten, besondere Einsichtsrechte sowie eine aktive Einflussnahme auf die Unternehmenspolitik zugestanden werden.

Unternehmerinitiative ergibt sich im gegenständlichen Fall somit vor allem aus der Tatsache, dass die stille Gesellschafterin die - **das Unternehmerrisiko bestimmenden** -

## **wesentlichen und nachhaltigen Unternehmensentscheidungen aktiv beeinflussen kann.**

Neben den in der Judikatur verankerten Kriterien "Unternehmerrisiko" und "Unternehmerinitiative" finden sich in Judikatur des VwGH folgende weitere **Merkmale**, die im vorliegenden Fall zusätzlich für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft und **gegen das Vorliegen eines Darlehens** sprechen.

Für den Fall des freiwilligen Ausscheidens wurde im vorliegenden Fall beispielsweise eine Beteiligung am good will **nicht ausgeschlossen sondern ausdrücklich verankert** (VwGH 93/15/0163). Gemäß § 13 des Gesellschaftsvertrages ("Ansprüche der stillen Gesellschafterin bei Beendigung des Gesellschaftsvertrages") wurde vereinbart, dass bei einer Beendigung des Gesellschaftsvertrages der Wert des Unternehmens der Geschäftsherrin und der davon auf die stille Gesellschaft entfallende Anteil nach dem Fachgutachten Nr. 74 des Fachsenats für Fachsenats für Betriebswirtschaft der Kammer der WTH Wien (nunmehr Fachgutachten KFS BW1), durch einen von der Geschäftsherrin und der stillen Gesellschafterin gemeinsam zu bestellenden beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) zum letzten vor dem Stichtag des Ausscheidens gelegenen Bilanzstichtag als Abfindungsguthaben festgesetzt wird. Damit verbunden ist **eindeutig im Vertragstext festgelegt**, dass der stille Gesellschafter an den **zukünftigen stillen Reserven und am Firmenwert der Gesellschaft beteiligt ist**. Der in § 8 des Gesellschaftsvertrages verankerte "Vorbehaltzusammenschluss" zur Vermeidung der endgültigen Verschiebung der Steuerlast kann nach herrschender Lehre jedenfalls zu keinem anderen Ergebnis führen und wird deshalb auch nach der Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen (BMF-Erlass vom 2.9.1998, RdW 1998, 651) mit dem Wesen einer "Mitunternehmerschaft" als durchaus vereinbar angesehen.

Weiters werden im vorliegenden Fall Beschlüsse über Vorschläge der Geschäftsherrin in bezug auf die Unternehmenspolitik gemäß § 9 Punkt 2. des Vertrages durch die/den atypisch stille/n Gesellschafterin/er herbeigeführt. *Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wozu auch das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht genügt.* (VwGH 93/15/0163)

Gemäß § 12 Punkt 1. des Vertrages ist die/der stille Gesellschafterin/er nur gegen schriftliche Zustimmung der Geschäftsherrin berechtigt, ihre/seine Gesellschaftseinlage auf einen Dritten zu übertragen. Ein Verbot der Abtretung der Beteiligung spricht für das Vorliegen einer stillen Beteiligung und **gegen ein partiarisches Darlehen** (VwGH 94/16/0112)

Im gegenständlichen Fall bringen die Vertragspartner darüber hinaus eindeutig zum Ausdruck, dass der Abschluss eines atypisch stillen Vertrages beabsichtigt ist. *Allein durch die Tatsache, dass die Verträge von rechtskundigen Personen abgeschlossen wurde, kann der Bezeichnung des Vertrages und der gesellschaftlichen Diktion nicht jede Indizwirkung abgesprochen werden* (VwGH Erkenntnis 90/14/0120).

Beschlüsse über Vorschläge der Geschäftsherrin in bezug auf die Unternehmenspolitik werden im vorliegenden Fall gemäß § 9 Punkt 2. des Vertrages durch die/den atypisch stille/n Gesellschafterin/er herbeigeführt. Die *Beteiligung bei außergewöhnlichen Geschäften an der Geschäftsführung steht einem Darlehensgeber jedoch typischerweise nicht zu* (VwGH Erkenntnis 90/14/0120)

Aufgrund obiger Tatsachen, kommen wir daher zu dem Schluss, dass im vorliegenden Fall **kein Darlehen, sondern eine steuerliche Mitunternehmerschaft vorliegt, deren Feststellung der Einkünfte gesondert und einheitlich gemäß § 188 BAO zu erfolgen hat.**

**B)** Weiters wird in der Bescheidbegründung darauf hingewiesen, dass „eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen sei, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung ein

objektive Ertragsfähigkeit vorliege, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar sei. Da zum Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung die Möglichkeit des Einnahmenüberschusses durch die Einschränkung der Nachschusspflicht sowie der Tatsache, dass der überwiegende Zweck der Beteiligung in der Anhäufung entsprechend hoher Verlustzuweisungen, zwecks Einkommensteuerminderung bestanden habe, sei im gegenständlichen Fall von Beteiligungsliebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO auszugehen. Daraus ergebe sich auch, dass ein dreijähriger Anlaufzeitraum nicht zur Anwendung kommen könne.'

Unseres Erachtens kann dieser Auffassung aus folgenden Gründen **nicht** gefolgt werden:

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO liegt daher im gegenständlichen Fall **keinesfalls** vor, da unsere Mandantschaft folgende Betätigungen in vollkaufmännischem Umfang ausübt:

An- und Verkauf von Liegenschaften, deren Besitz, Vermietung, Verpachtung, Verwertung, Verwaltung und Entwicklung sowie der Beratungstätigkeit in diesen Bereichen, die Ausübung des Immobilienmaklergewerbes, der betriebswirtschaftlichen Projektplanung und Projekt-durchführung inklusive der Erstellung von technischen und betriebswirtschaftlichen Konzepten im Rahmen des Bauträgergewerbes, der Erbringung von Management- und Betriebsorganisationsdienstleistungen, der Ausübung des Kleinhandelsgewerbes, des Erwerbes von Anteilsrechten an anderen Gesellschaften und Unternehmen im In- und Ausland, sowie der Durchführung aller sonstigen mit dem Unternehmensgegenstand im weitesten Sinn in Zusammenhang stehenden Haupt- und Nebengeschäfte; diese jedoch unter Ausschluss aller den Bestimmungen des Bankwesengesetzes unterliegenden Geschäfte.

Aus dem oben beschriebenen Geschäftsgegenstand unserer Mandantschaft, welcher auch tatsächlich ausgeübt wird, geht jedenfalls eindeutig hervor, dass unsere Mandantschaft **nicht einmal annähernd jene Kriterien erfüllt, die die Vermutung einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO rechtfertigen würde.**

Es liegen somit bestenfalls die Kriterien für eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vor. § 2 Abs. 2 LVO hält in diesem Zusammenhang fest:

*Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum) ..... Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinns (Gesamtüberschusses) beendet wird.*

Im gegenständlichen Fall wäre somit die Versagung der Verlustabzugsfähigkeit nur möglich, wenn eine Einstellung der Geschäftstätigkeit bereits erfolgt bzw. absehbar wäre.

Dies trifft im vorliegenden Fall jedoch nicht zu, zumal der vertragsgegenständliche Betrieb in den Vorjahren teilweise beträchtliche Gewinne erwirtschaftet hat **und vor allem bereits im darauffolgenden Wirtschaftsjahr 2000 wieder einen Gewinn erwirtschaftet hat**. Es besteht daher auch gar keine Veranlassung, die Ertragskraft des gegenständlichen Betriebes vorweg in Frage zu stellen.

Auch sieht der Gesellschaftsvertrag keinerlei zeitliche Begrenzung vor; die auf eine Beendigung vor der Erzielung eines Gesamtgewinnes hindeutet, zumal im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich ein Kündigungsverzicht bis 31. Jänner 2007 ausbedungen wurde und bis dahin eine Kündigung somit vertraglich nicht einmal zulässig wäre.

Unzulässig wäre jedoch auch der Umkehrschluss, dass ein Kündigungsverzicht als Indiz für eine auf einen zukünftigen Zeitpunkt bezogene zeitliche Begrenzung herangezogen werden kann:

Legt ein Gesellschaftsvertrag nämlich fest, dass die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit errichtet wird, eine Kündigung jedoch erstmals nach Ablauf von zehn Jahren ausgesprochen werden kann, so weist die Vereinbarung für sich allein weder hinsichtlich der Gesellschafter noch hinsichtlich der Gesellschaft auf eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung der Betätigung hin (VwGH Erkenntnis 95/14/0052).

Auch die - in den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (RL 1997) verankerten – Merkmale einer zeitlichen Begrenzung lassen im gegenständlichen Fall den Schluss zu, dass eine **zeitliche Begrenzung nicht anzunehmen** ist.

Insbesondere wurde im vorliegenden Fall das **Beteiligungsverhältnis unbefristet** eingegangen.

Ebenso ist im gegenständlichen Fall nach dem Gesamtbild der Gestaltung eines Beteiligungsmodells auch **nicht erkennbar**, dass der Beteiligte zu einem bestimmten Zeitpunkt aus der gemeinschaftlichen Betätigung ausscheiden wird. Insbesondere kann eine nachhaltige Ertragskraft des gegenständlichen Betriebes (entsprechend den Vorjahren) vorausgesetzt werden, weshalb eine besonders günstige Gesamtrendite nicht bei Ausscheiden zu einem bestimmten Zeitpunkt, sondern bei Ausscheiden zu einem **möglichst späten Zeitpunkt** vorliegt.

Zusätzlich sei zu erwähnen, dass selbst im Falle einer - **unseres Erachtens unrichtigen - Einstufung als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO** eine Prüfung und damit zusammenhängender detaillierter Begründung, weshalb bei einem Betrieb, der in der Vergangenheit teilweise beträchtliche Gewinne erzielt hat **und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr 2000 bereits wieder Gewinne erwirtschaftet hat, somit keinesfalls einen klassischen Verlustbetrieb** darstellt, kein Gesamtgewinn erzielbar sei, unzulässigerweise unterlassen wurde.

Die in der Bescheidbegründung erwähnte Einstufung als § 1 Abs. 2 LVO sowie die damit zusammenhängende Versagung eines dreijährigen Anlaufzeitraumes erscheint somit willkürlich und keinesfalls gerechtfertigt.

### **Aufgrund der obigen Ausführungen beantragen wir somit**

- die Anerkennung der atypisch stillen Beteiligung
- die Durchführung der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung gemäß § 188 BAO
- die Einordnung der Einkünfte gem. § 1 Abs. 1 LVO
- die Gewährung eines Anlaufzeitraumes von 3 Jahren und damit

e) die Anerkennung der Verluste im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung 1999 [und 2000] .

**Weiters beantragen wir eine Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz gemäß § 276 Abs. 2 BAO (Vorlageantrag) sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO zwecks Erläuterung der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft."**

Weiters beantragte die Bw die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat."

Die Bw zog im Berufungsverfahren ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

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

Der Entscheidung wird der zu Beginn unter der Überschrift Sachverhalt dargestellte sowie der folgende Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Am 30.3.2000 wurde (rückwirkend 30.6.1999) ein Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft abgeschlossen.

Die vertraglichen Bestimmungen dieses Gesellschaftsvertrages lauten auszugsweise (Vertrag vom 30.3.2000):

„VERTRAG ÜBER DIE ERRICHTUNG EINER ATYPISCH STILLEN GESELLSCHAFT

geschlossen zwischen der

XYZ. GmbH  
FN 11111a

...

- im Folgenden kurz „Geschäftsherrin“ genannt -

einerseits und der

L.\* GmbH  
FN 22222b

...

- im Folgenden kurz „stille Gesellschafterin“ genannt -

wie folgt:

### **§ 1 - SITZ UND GEGENSTAND DES UNTERNEHMENS DER GESCHÄFTSHERRIN**

Sitz der Gesellschaft ist Wien.

Gegenstand des Unternehmens ist:

- die Beteiligung an Gesellschaften und Unternehmungen sowie die Verwaltung dieser Beteiligungen, ausgenommen Bankgeschäfte; die Ausübung des Gewerbes des Vermögensberaters, der Vermögensverwaltung, des Versicherungsmaklers und des Personalkreditvermittlers; weiters der An- und Verkauf von Liegenschaften.

- 
- Die Gesellschaft ist berechtigt, weitere gleichartige oder ähnliche Unternehmen innerhalb und außerhalb Österreichs zu errichten, zu betreiben, bestehende Unternehmen zu erwerben oder zu pachten, sich an bestehenden Unternehmen gleichen oder ähnlichen Gegenstandes zu beteiligen, solche Beteiligungen zu verwalten und zu verwerten und sämtliche Geschäfte zu betreiben, die geeignet sind, die Unternehmungen der Gesellschaft zu fördern.

## § 2 - BETEILIGUNG ALS ATYPISCH STILLE GESELLSCHAFTERIN

1. Die stille Gesellschafterin ist **am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens der Geschäftsherrin einschließlich der stillen Reserven inklusive des Firmenwertes**, beginnend mit 1. Juli 1999 gemäß den Bestimmungen des § 8 beteiligt.

2. Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen ihr die Ansprüche nach § 13 zu. Die Geschäftsherrin ist berechtigt, die Kapitalbasis (§ 8) durch effektive Kapitalerhöhungen oder auf Gesellschaftsdauer geleistete Gesellschafterzuschüsse oder im Wege der Ausgabe von Obligationen, die einen Anspruch auf Beteiligung an ihrem Gewinn und allenfalls auch an ihrem Verlust und/oder Vermögen verbrieften (z.B. Genußscheine, Gewinn- oder Wandel-schuldverschreibungen), grundsätzlich bereits mit Wirksamkeit für das Geschäftsjahr, in dem die Kapitalerhöhung, die Gesellschafterzuschussleistung oder die Begebung der Obligationen erfolgt, zu verändern. Dementsprechend wirken sich auch effektive Kapitalherabsetzungen auf die Kapitalbasis aus, dies jedoch schon in dem Geschäftsjahr, in dem die Kapitalherabsetzung erfolgt. Bloß nominelle Kapitalveränderungen, also Kapitalberichtigungen und Kapi-talherabsetzungen zur Verlustabdeckung, beeinflussen die Kapitalbasis hingegen nicht. Eine mit einer rückwirkenden nominellen Kapitalherabsetzung zur Verlustabdeckung (zwangsläufig) verbundene Kapitalerhöhung verändert die Kapitalbasis erst ab dem auf das Geschäftsjahr ihrer Beschußfassung folgenden Geschäftsjahr.

3. Die Geschäftsherrin ist zu Umstrukturierungsmaßnahmen nach Maßgabe der Bestimmungen des Punktes § 12.2. berechtigt.

4. Weiters ist die Geschäftsherrin berechtigt, mit dritten Personen oder Gesellschaften weitere stille Gesellschaftsverhältnisse, die einen Anspruch des stillen Gesellschafters auf Beteiligung am Gewinn und auch am Verlust und am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und am Firmenwert der Geschäftsherrin begründen, einzugehen.

## § 3 - EINLAGE

Die stille Gesellschafterin ist mit einer voll einbezahnten stillen Beteiligung von öS 38.000.000,00 (Schilling ...) am Unternehmen der Geschäftsherrin beteiligt.

Die stille Gesellschafterin kann ihre Gesellschaftseinlage mit Zustimmung der Geschäftsherrin auch über den genannten Betrag hinaus erhöhen, wenn dies der Gesellschaftszweck erfordert.

## § 4 - KONTEN DER STILLEN GESELLSCHAFTERIN

1. Die Einzahlungen der stillen Gesellschafterin auf ihre Gesellschaftseinlage sind auf einem gebundenen Gesellschaftskonto zu verbuchen und auszuweisen.
2. Die Gewinn- und Verlustanteile sowie die Ausschüttungen einschließlich der Entnahmen werden über ein Verlust- und ein Gewinnkonto abgerechnet; sie berühren das Beteiligungs-verhältnis nicht.

## § 5 - GESCHÄFTSJAHR

Das Geschäftsjahr entspricht dem Geschäftsjahr der Geschäftsherrin. Das erste (Rumpf-) Geschäftsjahr endet am 31. Dezember 1999.

## § 6 - JAHRESABSCHLUSS UND ABRECHNUNG

1. Der Jahresabschluß ist innerhalb von fünf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erstellen und der stillen Gesellschafterin innerhalb von vier Wochen ab Aufstellung zur Kenntnis zu bringen. Zugleich hat die Geschäftsherrin der stillen Gesellschafterin über deren Beteiligung am Gewinn und Verlust eine Abrechnung vorzulegen. Der stillen Gesellschafterin stehen die **Kontrollrechte gemäß § 183 HGB, das Stimmrecht entsprechend § 161 HGB sowie das Widerspruchsrecht entsprechend § 164 HGB zu.**

Darüber hinaus ist die stille Gesellschafterin berechtigt, die Richtigkeit der Abrechnung im Wege einer während der Geschäftsstunden vorzunehmenden Einsichtnahme in Bücher und Schriften der Geschäftsherrin durch einen beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ihrer Wahl, der zur Geheimhaltung zu verpflichtet ist, prüfen zu lassen. Die Kosten der Prüfung trägt die Geschäftsherrin, wenn sich herausstellt, daß die Abrechnung nicht korrekt erfolgt ist, ansonsten die stille Gesellschafterin.

2. Buchführung und Bilanzierung haben nach steuerlichen Vorschriften zu erfolgen, wobei die zwingenden handelsrechtlichen Bestimmungen und die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten sind. Insbesondere ist das bilanzmäßige Jahresergebnis um eine angemessene Geschäftsführungsvergütung der Geschäftsherrin (gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages) zu kürzen. Wird der Jahresabschluß nachträglich - allenfalls als Folge einer steuerlichen Betriebspprüfung - berichtigt, so ist der berichtigte Jahresabschluß maßgebend.

## § 7 - KEINE NACHSCHUSSPFLICHT

Die stille Gesellschafterin trifft **keine Nachschußpflicht**. Sie ist nicht verpflichtet, empfangene Gewinnbeteiligungsbeträge wegen späterer Verluste ganz oder zum Teil zurückzuzahlen.

## § 8 - BETEILIGUNG AM VERMÖGEN, GEWINN UND VERLUST;

### VERMEIDUNG DER ENDGÜLTIGEN VERSCHIEBUNG DER STEUERBELASTUNG

1. Das konkrete Ausmaß der Beteiligung der stillen Gesellschafterin am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen einschließlich stiller Reserven inklusive Firmenwert der Gesellschaft ergibt sich aus dem Verhältnis der von der stillen Gesellschafterin geleisteten Geldeinlage zur Kapitalbasis, das ist die Summe aus dem Buchwert des übertragenen Vermögens der Geschäftsherrin laut Zusammenschlußbilanz zum Zusammenschlußtichtag gemäß Beilage ./1 unter Berücksichtigung der bis zum 31.12.1999 eingetretenen Vermögensminderung und dem Nominalbetrag der Einlage der stillen Gesellschafterin gemäß § 3, bestehend aus der Summe aus der von der stillen Gesellschafterin auf eigene Rechnung und auf Rechnung der Treugeber übernommenen Gesellschaftseinlagen.

2. Die Kapitalbasis ändert sich unter den in § 2 und § 3 festgelegten Voraussetzungen. Für den Fall, daß die Geschäftsherrin während eines Geschäftsjahres Obligationen ausgegeben hat, die eine Beteiligung an seinem Gewinn und allenfalls auch am Vermögen verbrieften, so etwa Gewinn- oder Genußscheine, erhöht deren Nominale am Ende des betreffenden Geschäftsjahrs die Kapitalbasis für die Beteiligung am Gewinn und bei einem Vermögensbeteiligungspapier auch am Vermögen der Geschäftsherrin.

Für den Fall des Hinzutretens eines (oder mehrerer) weiteren stillen Gesellschafter(s) zu einem späteren Zeitpunkt als dem Zusammenschlußtag gemäß § 2 Abs. 1 bestimmt sich dessen (deren) Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen und am Firmenwert der Gesellschaft aus dem Verhältnis seiner (ihrer) Geldeinlage zur neuen Kapitalbasis, das ist die Summe aus der Nominaleinlage des (der) neu hinzutretenden stillen Gesellschafter(s) und der Kapitalbasis gemäß § 8 Abs. 1 unter Berücksichtigung etwaiger Änderungen gemäß § 8 Abs. 2. Dies gilt mit der Maßgabe, daß jene stillen Gesellschafter, die am 1. Jänner des Beitrittsjahres des (der) neuen stillen Gesellschafter(s) der Gesellschaft schon angehörten, solange von allfälligen Verlusten freigehalten werden, bis der (die) neue(n) Gesellschafter die gleichen Verlustanteile zugeteilt erhielt(en), wie die alten Gesellschafter.

Der (die) neu hinzutretende(n) stille(n) Gesellschafter ist (sind) an den stillen Reserven inklusive Firmenwert, die bis zum Hinzutritt entstanden sind, nicht beteiligt.

**3. Allfällige Verluste** der Gesellschaft **im Jahr des Eintritts** bzw. einer Einlagenerhöhung der stillen Gesellschafterin werden der stillen Gesellschafterin **im Verhältnis der im Geschäftsjahr geleisteten Einlage zum gesamten Eigenkapital der Gesellschaft** zugewiesen.

4. Die Dotation des Investitionsfreibetrages während der Laufzeit des atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisses und dessen Auflösung durch Übertragung auf eine als versteuert geltende Rücklage wirkt sich ausschließlich auf die Geschäftsherrin aus; demnach ist die stille Gesellschafterin hieran im Rahmen ihres Gewinn- und Verlustbeteiligungsanspruches nicht beteiligt.

5. Ein positiver Saldo auf dem Gewinnkonto ist der stillen Gesellschafterin binnen vier Wochen nach Abrechnung (vgl. § 6 Abs. 1) auszuzahlen.

6. Festgehalten wird, daß zum Zusammenschlußstichtag 30. Juni 1999 im Vermögen der Geschäftsherrin keine stillen Reserven und kein Firmenwert enthalten sind. Die per 31.12.1999 eingetretene Wertminderung wurde bei der Ermittlung der Kapitalbasis berücksichtigt. Es besteht daher kein Vorsorgeerfordernis zur Vermeidung der endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung.

Da der (die) nach dem Zusammenschlußstichtag 30. Juni 1999 neu hinzutretende(n) stille(n) Gesellschafter von den stillen Reserven inklusive Firmenwert, die bis zu seinem (ihrem) Hinzutreten entstanden sind, ausgeschlossen ist (sind), besteht kein Vorsorgeerfordernis zur Vermeidung der endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung.

Für alle anderen Fälle vereinbaren die Vertragsparteien zum Ausgleich von Unterschieden zwischen den Beteiligungs- und Verkehrswertverhältnissen einerseits und Unterschiede zwischen den Beteiligungsverhältnissen und davon abweichenden unterschiedlich hohen stillen Reserven inklusive Firmenwert im übertragenen Vermögen andererseits, daß dem aus diesen Titeln benachteiligten Zusammenschlußpartner ein Gewinnvorab in Höhe von 10% des jährlichen Gewinnes nach Abzug des Vorwegbezuges der Geschäftsherrin gemäß § 9 Punkt 3 gewährt wird. Der jährliche Gewinnvorab wird mit dem Verbraucherpreisindex 1996, Basiszahl Dezember 1999, wertgesichert. Der Gewinnvorab ist mit dem Erreichen der übertragenen, auf den Zusammenschlußpartner in Höhe seiner Beteiligung übergegangenen stillen Reserven inklusive Firmenwert begrenzt.

Für den Fall, daß der Ausgleich bis zum Ausscheiden des Vorabberechtigten oder zur Beendigung der Gesellschaft mit Gewinn- (Verlust-)realisierung nicht vollständig gegeben ist, steht dem Vorabberechtigten eine Ersatzausgleichsforderung gegen seinen Zusammenschlußpartner zu.

Der Vorsorge zur Vermeidung einer endgültigen Reservenverschiebung im Sinne des § 24 (2) Umgründungssteuergesetz wird dadurch entsprochen.

## § 9 - GESCHÄFTSFÜHRUNG UND VERTRETUNG

1. Die Geschäftsherrin ist der stillen Gesellschafterin gegenüber zur Führung ihrer Geschäfte verpflichtet.

2. Neben der Geschäftsherrin wird auch die stille Gesellschafterin an der Geschäftsführung des Handelsgewerbes **insoferne** beteiligt, **als sie Beschlüsse über Vorschläge der Geschäftsherrin in bezug auf die Unternehmenspolitik herbeiführt.**

3. Die Einwilligung der stillen Gesellschafterin **zu Geschäftsführungsmaßnahmen gemäß § 6 Abs. 1** kann auch schriftlich (festschriftlich oder mittels Telekopie) außerhalb einer Gesellschafterversammlung erfolgen.

Der Geschäftsherrin gebürt für die Geschäftsführung und Vertretung eine jährliche Vergütung in Höhe von 2% der erzielten Nettoumsätze, mindestens aber öS 500.000,00 (Schilling ...) p.a.. Diese Vergütung wird jährlich, erstmals 1999, mit dem VPI 1996, Basiszahl Dezember 1999, wertgesichert. Soweit diese Vergütung im Jahresgewinn vor

Ergebnisverteilung der Gesellschaft keine Deckung findet, ist die Geschäftsherrin berechtigt, den Fehlbetrag vorzutragen und vom Jahresgewinn vor Ergebnisverteilung zukünftiger Geschäftsjahre unter Berücksichtigung der Geschäftsführungsvergütung des betreffenden Jahres abzuziehen.

4. Die Geschäftsherrin ist zur Entnahme (Ausschüttung) der Vergütung nur berechtigt, soweit diese im handelsrechtlichen Gewinn des betreffenden Geschäftsjahres nach Dotierung von Rücklagen Deckung findet. Einen allfälligen nicht Deckung findenden Differenzbetrag kann die Geschäftsherrin auf neue Rechnung vortragen und aus den handelsrechtlichen Gewinnen der folgenden Geschäftsjahre abdecken.

## § 10 – WETTBEWERBSVERBOT

...

## § 11 - DAUER DER GESELLSCHAFT, KÜNDIGUNG

1. Die stille Gesellschaft beginnt mit steuerlicher Rückwirkung auf den 1. Juli 1999 (vgl. Art. IV Umgründungssteuergesetz) womit die erste Tranche der Gesellschaftseinlage (vgl. § 3) der stillen Gesellschafterin fällig wird. Sie ist auf unbestimmte Zeit begründet.

2. Es verzichten die Geschäftsherrin und die stille Gesellschafterin darauf, das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis, aus welchem Grund auch immer, auf einen Stichtag aufzukündigen, der vor dem 31. Jänner 2007 liegt. Der frühestmögliche Kündigungsstichtag ist daher der 31. Jänner 2007.

Danach kann das Gesellschaftsverhältnis jeweils zum 31. Jänner eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden. Die Kündigung hat unter Einhaltung einer mindestens siebenmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes zu erfolgen.

3. Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes ist jeder Vertragsteil zur außerordentlichen Kündigung des Vertrages mit sofortiger Wirkung berechtigt. Wichtige Gründe sind

a) für die Geschäftsherrin:

- die rechtskräftige Eröffnung eines Ausgleichs-, Konkurs- oder insolvenzrechtlichen Vorverfahrens über das Vermögen der stillen Gesellschafterin oder die Ablehnung der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse;
- eine Exekutionsführung auf die Einlage der stillen Gesellschafterin;
- eine nachhaltige Verletzung des vorliegenden Vertrages durch die stille Gesellschafterin, die trotz schriftlicher Aufforderung nicht innerhalb von vier Wochen eingestellt und behoben wird.

b) für die stille Gesellschafterin:

- die Stellung eines Ausgleichs- oder Konkursantrages über das Vermögen der Geschäftsherrin;
- eine nachhaltige Verletzung des vorliegenden Vertrages durch die Geschäftsherrin, die trotz schriftlicher Aufforderung nicht innerhalb von vier Wochen eingestellt und behoben wird.

4. Im Fall der Kündigung nimmt die ausscheidende stille Gesellschafterin am Ergebnis des Geschäftsjahres, in das der Kündigungsstichtag fällt, sowie am Ergebnis schwebender Geschäfte nicht mehr teil.

## § 12 - ÜBERTRAGUNG DER STILLEN BETEILIGUNG, UMSTRUKTURIERUNGSMAßNAHMEN

1. Die stille Gesellschafterin ist jederzeit gegen vorherige schriftliche Zustimmung der Geschäftsherrin berechtigt, ihre Gesellschaftseinlage auf einen Dritten ihrer Wahl zu übertragen. Die Übertragung der stillen Gesellschaftseinlage kann immer nur mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres erfolgen.

2. Die stille Gesellschafterin stimmt Umstrukturierungsmaßnahmen der Geschäftsherrin, insbesondere im Wege der Verschmelzung, der Umwandlung, der Spaltung, der Einbringung der Beteiligung der stillen Gesellschafterin in eine Kapitalgesellschaft, insbesondere auch in die Geschäftsherrin selbst, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder Genußrechten, sowie der Begründung atypisch stiller Beteiligungen am Unternehmen Dritter, dies alles unter Anwendung der gesellschaftsrechtlichen, handelsrechtlichen und umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen, schon jetzt mit Unterzeichnung dieses Vertrages ausdrücklich zu.

### § 13 - ANSPRÜCHE DER STILLEN GESELLSCHAFTERIN BEI BEENDIGUNG DES GESELLSCHAFTSVERTRAGES

1. Scheidet die stille Gesellschafterin durch Kündigung oder aus sonstigen Gründen ganz oder teilweise aus der stillen Gesellschaft aus, so hat sie Anspruch auf ein Abfindungsguthaben, dessen Ermittlung der Wert ihres Anteiles am Vermögen der Geschäftsherrin nach Maßgabe der Bestimmungen des § 8 zugrundezulegen ist.

Der Wert des Unternehmens der Geschäftsherrin und der davon auf die stille Gesellschafterin entfallende Anteil ist nach dem Fachgutachten Nr. 74 des Fachsenats für Betriebswirtschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Wien durch einen von der Geschäftsherrin und der stillen Gesellschafterin gemeinsam zu bestellenden beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) zum letzten vor dem Stichtag des Ausscheidens gelegenen Bilanzstichtag festzusetzen.

Sollten sich die Geschäftsherrin und die stille Gesellschafterin nicht innerhalb von vier Wochen auf einen beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) einigen, so wird dieser/diese auf Antrag eines der beiden Teile vom Präsidenten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien, bestellt.

2. Alle mit der Erstellung des Bewertungsgutachtens verbundenen Kosten sind von der Geschäftsherrin zu tragen.

3. Das Abfindungsguthaben ist der stillen Gesellschafterin grundsätzlich bis längstens sechs Monate nach dem Stichtag des Ausscheidens auszubezahlen. Der Anspruch auf Auszahlung des Abfindungsguthabens entsteht nur insoweit, als die wirtschaftliche, insbesondere die Liquiditätslage der Geschäftsherrin die Auszahlung zuläßt. Aus diesem Titel gekürzte Beträge sind - sobald dies die wirtschaftliche, insbesondere die Liquiditätslage der Geschäftsherrin zuläßt - nachzuzahlen.

4. Im Fall der Insolvenz des Geschäftsherrn haftet die stille Gesellschafterin mit ihrer Einlage. Die Einlage der stillen Gesellschafterin steht hinter der anderer Gläubigerforderungen zurück. Im übrigen wird auf die Bestimmungen der §§ 187 ff HGB verwiesen.

### § 14 - KOSTEN, GEBÜHREN UND ABGABEN

...

### § 15 - SCHIEDSGERICHT

...

### § 16 - SONSTIGE BESTIMMUNGEN

..."

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Der Inhalt des angesprochenen Vertrages ist unstrittig. Zur Höhe der in den einzelnen Jahren erzielten Einkünfte siehe den Punkt „Betriebsprüfung bei der Geschäftsherrin“.

---

**Rechtlich folgt daraus:**
1. Mitunternehmerschaft:

Gemäß § 23 Z 2 EStG fallen unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere Offene Handelsgesellschaften [nunmehr Offene Gesellschaft] und Kommanditgesellschaften).

Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ist, dass mit der selbständig ausgeübten Tätigkeit Unternehmerwagnis verbunden ist. Dieses Unternehmerwagnis drückt sich in Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko aus, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich ist und dem Unternehmerrisiko das Schwergewicht zukommt (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 19; *Doralt/Kauba*, EStG<sup>10</sup>, § 23 Tz 214f).

Übernahme eines Unternehmerrisikos bedeutet die gesellschaftsrechtliche oder eine wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens, also die Übernahme eines Unternehmerwagnisses; dazu gehört die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft, die Haftung für Gesellschaftsschulden, die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert zumindest im Fall der Auflösung der Gesellschaft; dagegen wird die Beteiligung an den stillen Reserven im Fall der Selbstkündigung nicht zwingend vorausgesetzt (vgl *Doralt/Kauba*, aaO, Tz 216).

Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wer also an unternehmerischen Entscheidungen teilnimmt; dazu genügt allerdings die Ausübung der Gesellschaftsrechte, wenn sie wenigstens dem Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrecht des Kommanditisten angenähert sind (vgl *Doralt/Kauba*, aaO, Tz 218).

Von einer atypisch (unecht) stillen Gesellschaft spricht man dann, wenn ein stiller Gesellschafter gesellschaftsvertraglich so gestellt ist, als wäre er Kommanditist. Es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass er einen – obligatorischen – Anspruch auf Teilnahme an den stillen Reserven und am Firmenwert hat. Dabei handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft. Ob eine echte oder unechte stille Gesellschaft vorliegt, lässt sich nur aus den vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung der Gesellschaft erschließen (vgl *Quantschnigg/Schuch*, aaO, Tz 26; *Doralt/Kauba*, aaO, § 23 Tz 233).

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Wie sich aus § 2 des Gesellschaftsvertrages ergibt, ist die stille Gesellschafterin am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens der Geschäftsherrin einschließlich der stillen Reserven inklusive des Firmenwertes beteiligt. Im Fall des Ausscheidens durch Kündigung oder sonstige Gründe hat die stille Ge-

sellschafterin gemäß § 13 der Gesellschaftsverträge Anspruch auf ein Abfindungsguthaben, dessen Ermittlung der Wert ihres Anteiles am Vermögen der Geschäftsherrin nach Maßgabe der Bestimmungen des § 8 zugrunde zu legen ist. Unternehmerrisiko ist damit gegeben.

Gemäß § 6 der Gesellschaftsverträge stehen der stillen Gesellschafterin die Kontrollrechte gemäß § 183 HGB, das Stimmrecht entsprechend § 161 HGB sowie das Widerspruchsrecht entsprechend § 164 HGB zu. Unternehmerinitiative ist damit im erforderlichen Ausmaß gegeben.

Die gesetzlichen Voraussetzungen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft sind daher insgesamt erfüllt.

Anders als in den angefochtenen Bescheiden ausgeführt, wurde der stillen Gesellschafterin keine Verlustzuweisung in Höhe von 180% der Einlage in Aussicht gestellt, worauf die Berufung zurecht hinweist. Eine weitere Auseinandersetzung mit dieser Frage kann daher unterbleiben.

## 2. Liebhaberei:

Das Finanzamt ist in den angefochtenen Bescheiden zu dem Ergebnis gelangt, bei der Tätigkeit der Bw handle es sich um eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO. Diese Beurteilung ist nicht zutreffend.

Bei der Tätigkeit der Bw handelt es sich laut Abgabenerklärungen (im Einklang mit § 1 des Gesellschaftsvertrages) um Vermögensberatung, Vermögensverwaltung, Versicherungsmakertätigkeit, Personalkreditvermittlung sowie Beteiligung an Gesellschaften.

Diese Tätigkeiten erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs 2 LVO. Denn weder handelt es sich dabei um die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, noch um Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, noch um die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen oder Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Tätigkeit der Bw ist daher entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid unter § 1 Abs 1 LVO zu subsumieren.

Gemäß § 2 Abs 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) iSd § 1 Abs 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum iSd ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Der Anlaufzeitraum beginnt mit dem Kalenderjahr der Aufnahme der Betätigung und erstreckt sich über weitere zwei Kalenderjahre. Wurden bereits vor Beginn der Betätigung Aufwendungen (Ausgaben) getätigten, so beginnt der Anlaufzeitraum mit dem Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens dieser Aufwendungen (Ausgaben) und erstreckt sich höchstens über weitere vier Kalenderjahre (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup> Rz 336 sowie Pkt 9.4 LRL 1997).

Die atypisch stille Gesellschaft ist durch die Beteiligung der stillen Gesellschafterin am Unternehmen der Geschäftsherrin entstanden.

Die Geschäftsherrin selbst, die XYZ GmbH wurde (noch unter einem anderen Namen) im Jahr 1991 gegründet und ins Firmenbuch bzw Handelsregister eingetragen. Sie hat in den Jahren vor Gründung der atypisch stillen Gesellschaft in der überwiegenden Anzahl der Jahre (abgesehen vom Jahr 1995 lt UFS bzw 1994 lt Abgabenerklärungen) Gewinne erzielt. Auch im Jahr 2000 hat die Geschäftsherrin einen Gewinn in der Höhe von mehreren Millionen Schilling erzielt.

§ 4 LVO lautet:

- (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.
- (2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.
- (3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.
- (4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Bei einer Personenvereinigung ist nach der sogenannten Zwei-Stufen-Theorie zuerst für die Personenvereinigung zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt. Auf dieser Ebene liegt im Streitfall keine Liebhaberei vor, es handelt sich um eine Einkunftsquelle.

Denn nicht jedes Anfallen eines Jahresverlustes nach mehreren Jahren von Jahresgewinnen

lässt bereits das Vorliegen einer Liebhaberei aus. Vielmehr kann insoweit im Streitfall kein Zweifel am Vorliegen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht iSd § 1 Abs 1 LVO bestehen (vgl hiezu auch LRL 1997 Pkt 9.6).

Geht man von den korrigierten Jahresergebnissen laut Betriebsprüfung aus, ergab sich in den Jahren von 1993 bis 2000 ohnehin jährlich ein Gewinn. Nach der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates RV/0996-W/07 ergab sich lediglich in den Jahren 1995 und 1999 ein Verlust.

Nach Ansicht der LRL 1997 wird bei einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO beim erstmaligen Auftreten von Verlusten nach langjähriger Gewinnphase – wenn die Tätigkeit weiterhin als Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO zu beurteilen ist – analog zu § 2 Abs 2 LVO ein Dreijahreszeitraum (Anlaufzeitraum) mit unwiderlegbarer Einkunftsquellenvermutung ausgelöst.

Ist die Betätigung der Personenvereinigung als Einkunftsquelle zu beurteilen, so liegt auch beim Gesellschafter – soweit er keine besonderen Aufwendungen (Ausgaben) erzielt – ebenfalls eine Einkunftsquelle vor (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup> Rz 569). Für die atypisch stille Gesellschafterin wurden im Streitfall keine besonderen Ausgaben geltend gemacht. Es liegt daher auch auf Ebene der stillen Gesellschafterin keine Liebhaberei vor.

Eine zeitlich begrenzte Beteiligung der stillen Gesellschafterin liegt nicht vor. Legt der Gesellschaftsvertrag nämlich fest, dass die Gesellschaft auf unbefristete Zeit errichtet wird, eine Kündigung jedoch erstmals nach Ablauf von mehreren Jahren ausgesprochen werden kann, so weist diese Vereinbarung für sich allein weder hinsichtlich der Gesellschaft noch hinsichtlich der Gesellschafter auf eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung der Betätigung hin (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup> Rz 573, betreffend einen zehnjährigen Kündigungsverzicht).

Hinweise darauf, wonach von vornherein erkennbar gewesen wäre, dass die Gesellschafterin vor Erzielung eines Gesamtgewinnes aus der Personenvereinigung ausscheidet bzw dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn nicht erzielt werden kann, lagen im Streitfall nicht vor (*Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup> Rz 571, 334).

Bei Beteiligungen ohne zeitliche Begrenzung schlägt die Einstufung der gemeinschaftlichen Betätigung in der Kategorie des § 1 LVO auch auf die Ebene der Gesellschafterin durch. Dabei sind bei einer gemeinschaftlichen Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO anteilige Verluste innerhalb des Anlaufzeitraumes der gemeinschaftlichen Betätigung steuerlich jedenfalls anzuerkennen (vgl Pkt 21.3 und 21.3.1 LRL). Regelungen über den Anlaufzeitraum kommen daher auch für die atypisch stille Gesellschafterin zur Anwendung.

Es liegt daher für den Streitzeitraum keine Liebhaberei, sondern eine Einkunftsquelle vor.

### 3. Betriebsprüfung bei der Geschäftsherrin:

Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Prüfungsfeststellungen bzw den Einwendungen der Geschäftsherrin in der Berufung erfolgt in der die Geschäftsherrin betreffenden Berufungsentscheidung, RV/0996-W/07, vom heutigen Tag. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird insoweit bzw zur Höhe des festzustellenden Gewinnes bzw Verlustes auf diese Berufungsentscheidung verwiesen.

Das sich aus dieser Berufungsentscheidung ergebende steuerliche Ergebnis für die Jahre 1999 und 2000 ist maßgeblich für die Feststellung des Gewinnes bzw Verlustes für die Streitjahre bei der atypisch stillen Gesellschaft.

Entsprechend der Berufungsentscheidung GZ RV/0996-W/07 beträgt das Jahresergebnis der Geschäftsherrin für das Jahr 1999 ATS -31.023.610 und für das Jahr 2000 ATS 10.557.933.

Die Verteilung dieses Jahresergebnisses wurde unter Mitwirkung der Bw (Vorhalt vom 8.11.2010, Vorhaltsbeantwortung vom 15.11.2010) wie folgt ermittelt:

<b><u>1999</u></b>	1.1. - 31.12.1999	1.1. - 30.6.1999	1.7. - 31.12.1999
<u>Jahresverlust</u>	<b><u>-31.023.610,21</u></b>	3.073.426,25	<b><u>-34.097.036,46</u></b>
<u>Körperschaftsteuer</u>	25.187,48	12.500,00	12.687,48
<u>Bewirt. u. Repräsentationsaufw.</u>			
Luxustangente	75.002,00	37.501,00	37.501,00
Trinkgelder	1.000,00	500,00	500,00
Bewirtung	13.990,02	6.995,01	6.995,01
<u>Andere Änderungen</u>			
Firmenwert Verschmelzung RTZ GmbH	128.878,00	64.439,00	64.439,00
Strafzuschl. Wertpapierunterdeckung	2.088,00	0,00	2.088,00
Diff. Dot. AbfRSt	45.052,00	22.526,00	22.526,00
Auflös IFB 1995	0,00	0,00	0,00
Abschr. Geldbeschaffungskosten	<b><u>-133.118,00</u></b>	<b><u>-66.559,00</u></b>	<b><u>-66.559,00</u></b>
akt. Posten Leasing	<b><u>-511,00</u></b>	<b><u>-255,50</u></b>	<b><u>-255,50</u></b>
6/7 gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG	535.378,53	0,00	535.378,53
Gewinnant aus Mitunternehmerschaften	<b><u>-515.081,66</u></b>	<b><u>0,00</u></b>	<b><u>-515.081,66</u></b>
<u>Einkünfte aus Gw</u>	<b><u>-30.845.744,84</u></b>	<b><u>3.151.072,76</u></b>	<b><u>-33.996.817,60</u></b>

#### **Aufteilung Jahresergebnis**

	XYZ GmbH	L* GmbH	Summe
Kapitalbasis zum 30.12.1999	1.009.239,47	38.000.000,00	39.009.239,47
prozent Auft Jahresergebn. ab 1.7.1999	2,5872	97,4128	100,00
 Jahresergebnis 1.1.-30.6.	 3.151.072,76	 0,00	 3.151.072,76
Jahreserbebnis 1.7.-31-12.	<b><u>-870.610,68</u></b>	<b><u>-32.780.332,92</u></b>	<b><u>-33.650.943,60</u></b>
Zuweisung IFB	<b><u>-345.874,00</u></b>		<b><u>-345.874,00</u></b>
 <b><u>1.934.588,08</u></b>	 <b><u>32.780.332,92</u></b>	 <b><u>-30.845.744,84</u></b>	

**2000**

1.1. - 31.12.2000

<u>Jahresverlust/-gewinn</u>	10.557.933,26
<u>Körperschaftsteuer</u>	<b>-79.757,86</b>
<u>Bewirtung für Werbezwecke sowie Repräsentationsaufw.</u>	
Luxustangente PKW's	170.643,60
Trinkgelder	2.075,00
Bewirtung (dv die Hälfte)	6.820,35
<u>Andere Abänderungen</u>	
Firmenwerte aus Verschmelzungen	209.778,99
Strafzuschlag Wertpapierunterdeckung	2.466,00
handelsrechtliche Differenz zur Dotierung Rückstellung für Abfertigungen	11.909,00
Auflösung IFB 1996	<b>-4.983,00</b>
Abschreibung Geldbeschaffungskosten	<b>-122.451,60</b>
aktiver Posten gem. § 8 (6) EStG (Leasing)	<b>-8.819,25</b>
1./7tel Verlust aus Verkauf TRC (Ungarn) und XYZ GmbH (D)	324.174,72
2./7tel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG	<b>-89.229,75</b>
Verlust aus Gewinn- und Verlustant. von Mitunternehmerschaften	<b>-240.522,34</b>
Abgang Porsche	120.000,00
AMS Zuschüsse	<b>-163.644,00</b>
Korr Erg.Ant. ABC KEG	<b>-28.276,15</b>

Einkünfte aus Gw **10.668.116,97**

**Aufteilung Jahresergebnis**

	XYZ GmbH	L* GmbH	Summe
Kapitalbasis zum 30.12.1999	1.009.239,47	38.000.000,00	39.009.239,47
prozent Auft Jahresgew ab 1.7.1999	2.5872	97.4128	100,00
 Jahresergebnis 1.1.-31.12.2000	 258.263,10	 9.724.151,87	 9.982.414,97
Geschäftsführungsvergütung	750.000,00		750.000,00
Zuweisung IFB	<b>-64.298,00</b>		<b>-64.298,00</b>
	<b>943.965,10</b>	<b>9.724.151,87</b>	<b>10.668.116,97</b>

Die Mitunternehmerschaft war daher anzuerkennen. Die Feststellungen waren jedoch der Höhe nach abweichend von den Erklärungen zu treffen. Den Berufungen war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO lediglich teilweise Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 7. Dezember 2010