

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

09.02.1982

Geschäftszahl

81/14/0060

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde des DS in L, vertreten durch Dkfm. DDr. Wilfried Dorazil, Rechtsanwalt in Wien I, Wipplingerstraße 24 - 26, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 18. März 1981, Zl. 6/37/3-BK/Fe-1981, betreffend Feststellung über die Mitunternehmerschaft an der Firma I Kapitalbeteiligungsgesellschaft m. b.H. & Co. KG für 1977, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dkfm. DDr. Wilfried Dorazil, sowie des Vertreters der belangten Behörde, Rat Dr. KF, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 18.585,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer beteiligte sich 1977 als stiller Gesellschafter an der "Kapitalbeteiligungsgesellschaft m. b. H. & CO. KG in L" (im folgenden KG). Die Beteiligung erfolgte in der Weise, daß der Beschwerdeführer am 29. März 1977 eine "Beitrittserklärung" abgab, in der er erklärte, der KG als stiller Gesellschafter gemäß den Satzungen der Gesellschaft beizutreten. Er "ersuche um Überlassung von 3 Stück Nominalanteilen" (das Nominale eines Anteiles beträgt S 10.000,--). Da der Preis eines Anteiles "derzeit" S 11.845,-- betrage, verpflichtete sich der Beschwerdeführer, S 35.535,-- innerhalb von 14 Tagen bar einzuzahlen. Ebenfalls am 29. März 1977 gab der Beschwerdeführer die "Beteiligungserklärung" ab, der KG als stiller Gesellschafter gemäß den Satzungen und den "allgemeinen Aufnahmebestimmungen" beizutreten. In diesem Papier übernahm der Beschwerdeführer 10 weitere Anteile (Nominale ebenfalls S 10.000,-- pro Anteil, "Preis" ebenfalls S 11.845,-- pro Anteil). In der "Beteiligungserklärung" heißt es dann weiters (auszugsweise): "Zu diesem Zwecke zahle ich erstmalig am 1. 4. 77 und danach monatlich mindestens den Betrag von ÖS 1.019 Dieser Betrag beinhaltet sämtliche Kosten der Beteiligung sowie die Risikoversicherung. Die jährlichen Zinsen der mir zu übertragenden Anteile von 6 % der Nominale p. a. sollen meinem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden."

Die beiden Erklärungen des Beschwerdeführers vom 29. März 1977 wurden von der KG am 4. April 1977 angenommen.

Die KG war mit Gesellschaftsvertrag vom 21. Mai 1973 gegründet worden. Im Gesellschaftsvertrag sind folgende Bestimmungen enthalten:

§ 5

"Am Gewinn, Verlust und den an stillen Reserven (Substanz) nehmen alle Gesellschafter nach Maßgabe folgender Bestimmungen teil:

a) Gewinn- und Verlustbeteiligung

Die Gesellschafter sind am Gewinn und Verlust nach Maßgabe ihrer nominellen Einlage beteiligt. Als nominelle Einlage gilt der Wert der bedungenen Einlage, ohne Berücksichtigung eventueller Verlustminderungen.

Jeder Gesellschafter nimmt, unabhängig vom Eintrittsdatum in die Gesellschaft, mindestens so lange an den Sonderabschreibungen, der Bildung der steuermindernden Rücklage und ähnliches, teil, bis diese zusammen mit der anteiligen normalen Absetzung für Abnutzung und eventuell echten Verlusten 60 % seiner Einlage erreicht haben. Haben hienach alle Gesellschafter die 60 % Verlustgrenze erreicht, nehmen sie an den verbleibenden bzw. folgenden Gewinnen und Verlusten nach Maßgabe ihrer nominellen Anteile teil.

b) Substanzbeteiligung (Beteiligung an den stillen Reserven)

Um die in den einzelnen Jahren angesammelten stillen Reserven entsprechend dem Eintrittsdatum der einzelnen Gesellschafter richtig zu berücksichtigen, wird jedem nominellen Anteil ein Faktor zugeordnet, der vom Eintrittsdatum des Gesellschafters in die Gesellschaft abhängig ist und der die bis dahin gebildeten stillen Reserven der Gesellschaft berücksichtigt.

Die Ermittlung dieses Faktors erfolgt nach den Bestimmungen des § 17 dieses Vertrages, gerundet auf 1/10 des nominellen Anteilwertes (z. B. Faktor 1,4). Im Falle einer Liquidierung wird ein verbleibender Mehr- oder Minderbetrag nach dem gleichen Schlüssel verteilt."

§ 17 (auszugsweise)

"Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, dann ist für die Auszahlung seines Anteiles die im Ende dieses Geschäftsjahres stattfindende Bewertung des Gesellschaftsvermögens maßgebend. Bei der Bewertung wird das unbewegliche Anlagevermögen maximal mit dem tatsächlichen Verkehrswert eingesetzt und sind für die Bewertung des übrigen beweglichen Anlage- und Umlaufvermögens die relevanten vermögensrechtlichen Werte (Teilwerte) heranzuziehen. Die Verbindlichkeiten sind mit ihren Tageswerten zu berücksichtigen.

Die Komplementärin ist verpflichtet, allen Gesellschaftern das Ergebnis der Bewertung des Gesellschaftsvermögens und den daraus sich ergebenden Anteilswert mitzuteilen.

Ideelle Werte des Gesellschaftsunternehmens (Firmenwert etc.) bleiben, soweit sie nicht zu Buche stehen, ebenso ausdrücklich unberücksichtigt wie die Beteiligung an den schwebenden Geschäften. Desgleichen entfällt die Verpflichtung zur Befreiung von Geschäftsschulden bzw. die Verpflichtung zur Sicherheitsleistung für noch nicht fällige Verbindlichkeiten.

.....

Wenn die Auszahlung nach den Bestimmungen des § 17 von der Gesellschaft vorgenommen wird, dann wächst die Beteiligungsquote des ausgeschiedenen Gesellschafters den verbleibenden Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zu, es sei denn, daß ein Gesellschafter erstmals dadurch mehr als zehn Prozent des nominellen Gesellschaftskapitals erhält. Hiebei werden die Anteile eines Gesellschafters mit denen von Ehegatten (Kindern) sowie abhängigen juristischen und natürlichen Personen zusammengerechnet. In diesem Fall bedarf der Zuwachs der Beteiligungsquote der Zustimmung der Komplementärin. Erteilt die Komplementärin die Zustimmung nicht, dann ist dem Gesellschafter der nicht zufallende Beteiligungsrest binnen einem Monat nach der nächsten Bilanzerstellung in barem Geld auszubezahlen."

§ 19 (auszugsweise)

"Mit der gleichen Mehrheit kann in diesem Zusammenhang an Stelle der kostspieligen Liquidation eine andere Abwicklungsmaßnahme, beispielsweise der Verkauf des Gesamtunternehmens oder der Zusammenschluß mit einem anderen Unternehmen beschlossen werden. Zur Rechtsgültigkeit des in diesem Absatz vorgesehenen Mehrheitsbeschlusses ist es erforderlich, daß auch die Komplementär-GmbH für diesen Mehrheitsbeschluß stimmt.

Wird die Gesellschaft durch Beschluß der Gesellschafter aufgelöst, so wird - wenn mit 75 % Beteiligungsmehrheit nicht etwas anderes beschlossen wird - die Komplementärin Liquidator.

Der Liquidator hat das Gesellschaftsvermögen interessewahrend zu verwerten und den Erlös an die Gesellschafter zu verteilen.

Während der Liquidationszeit anfallende Gewinne werden voll an die Gesellschafter ausgeschüttet. Die Verzinsung der Einlage entfällt ab Liquidationsbeginn."

§ 27 (auszugsweise)

"Die Komplementärin ist berechtigt, beliebig viele stille Gesellschafter aufzunehmen. Die Kommanditisten erklären, den Inhalt des stillen Gesellschaftsvertrages zu kennen und sind damit ausdrücklich einverstanden, daß die stillen Gesellschafter bezüglich ihrer Beteiligung am Gewinn, Verlust, stillen Reserven (Substanz) ihnen gleichgestellt sind. Die stillen Gesellschafter nehmen an der Gesellschafterversammlung nicht teil und haben auch kein Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung. Sie sind aber wie die übrigen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft in das Anteilsbuch aufzunehmen,"

Für das Streitjahr 1977 erklärte der Beschwerdeführer, der hauptberuflich Graphiker ist, bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Verlustanteil aus der Beteiligung an der KG in Höhe von S 49.989,-. Bei der am 31. Mai 1979 erfolgten Einkommensteueranmeldung glich das Finanzamt diesen Verlust mit dem Gewinn des Beschwerdeführers als Graphiker aus und gelangte so zu Einkünften aus Gewerbebetrieb von S 45.813,-

Anlässlich einer bei der KG durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, daß der Beschwerdeführer und die übrigen stillen Gesellschafter der KG (es handelte sich zum 31. Dezember 1977 um 300 und bei Durchführung der Prüfung um mehr als 2.000 Personen) keine Mitunternehmer der KG seien. Den von der KG für 1977 erklärten Verlust teilte das Finanzamt mit Bescheid vom Juni 1980 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1977, den Prüfungsfeststellungen folgend, auf die Komplementärgesellschaft und auf die Kommanditisten auf.

Am 25. Juni 1980 erließ das Finanzamt einen an den Beschwerdeführer gerichteten Bescheid. Im Spruch dieses Bescheides, der sich auf § 92 BAO beruft, wird festgestellt, daß in Abweichung von der Abgabenerklärung der KG die des näheren bezeichneten Personen Mitunternehmer im Sinne des § 23 EStG 1972 seien. "Alle übrigen, in den Anlagen zur Steuererklärung als sogenannte unechte stille Gesellschafter angeführten Personen" (darunter auch der Beschwerdeführer) "sind an den Einkünften der Gesellschaft nicht als Mitunternehmer beteiligt". Unter dem Datum 10. Oktober 1980 berichtigte das Finanzamt sodann gemäß § 295 Abs. 1 BAO den Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 1979; der erklärte Verlustanteil aus der Beteiligung an der KG wurde darin nicht mehr anerkannt (dieser Einkommensteuerbescheid wurde durch einen im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid vom 23. Jänner 1981 ersetzt. Diese Änderung ist nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens).

Gegen den Feststellungsbescheid vom 25. Juni 1980 erhob der Beschwerdeführer Berufung. Nach Gründung der KG habe das Finanzamt auf Grund des Gesellschaftsvertrages jahrelang die Einkünfte der stillen Gesellschafter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Erst durch die Betriebsprüfung bei der KG sei das Finanzamt veranlaßt worden, von seiner bisherigen Rechtsmeinung abzugehen. Wie sich aus der Bundesabgabenordnung ergebe, sei das Abgabenrecht auf dem Vertrauensgrundsatz aufgebaut. Da keine Änderung der vertraglichen Vereinbarungen erfolgt sei und das Finanzamt die Unternehmereigenschaft der stillen Gesellschafter nicht in Zweifel gezogen habe, bedeute das Abweichen von der "Erstveranlagung" einen Verstoß gegen Treu und Glauben. Unter Darlegung der Entwicklung der Judikatur seit Entscheidungen des Reichsfinanzhofes zur Frage, unter welchen Voraussetzungen der stille Gesellschafter Mitunternehmer ist, gelangte die Berufung zu dem Ergebnis, daß die von der Rechtsprechung geforderte Beteiligung des stillen Gesellschafters auch am Firmenwert des Unternehmens dann nicht Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft sei, wenn der Firmenwert von untergeordneter Bedeutung gegenüber der Beteiligung an den Wertsteigerungen des Anlagevermögens erscheine. Dies sei immer der Fall, wenn der Firmenwert branchenbedingt oder auf Grund des kurzen Bestehens des Unternehmens keine "wertmäßige Bedeutung" habe, oder wenn Kommanditisten und offene Gesellschafter ebenfalls von einer Beteiligung am Firmenwert ausgeschlossen wären, sowie auch dann, wenn der Ausschluß vom Firmenwert nur im Zusammenhang mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters und nicht auch bei Auflösung des Unternehmens selbst vertraglich geregelt sei, und auch dann, wenn der Firmenwert nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten feststellbar sei. Im Beschwerdefall bestehe auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Kommanditisten und den stillen Gesellschaftern betreffend "Gewinn- und Substanzbeteiligung" kein Unterschied. Die Nichtbeteiligung am Firmenwert (gemeint am originär geschaffenen) bei Ausscheiden des Beschwerdeführers sei völlig bedeutungslos, da derzeit noch kein Firmenwert bestehe, dieser gegenüber den stillen Reserven (gemeint am Grundvermögen) "immer von untergeordneter Bedeutung" sein werde "und zudem, aufgrund der Art des Unternehmens, die Feststellung des Firmenwertes praktisch undurchführbar und unzumutbar" sei, da sie jedes Jahr erfolgen müßte. Die Nichtbeteiligung am Firmenwert sei "sonach lediglich eine Sache der Schwierigkeit der technischen Ermittlung, nicht jedoch eine bewußte Schwächung der Gesellschafterposition, da diese vertragsmäßig gleich der des Kommanditisten" sei.

In der Folge legte der Beschwerdeführer die Ablichtung der Berufung der KG gegen die Feststellungsbescheide 1973 bis 1977 vor und erklärte die dort gemachten Ausführungen als Ergänzung seiner eigenen Berufung. In der Berufung der KG wurde im besonderen ausgeführt, daß solche Kriterien, wie sie im Prüfungsbericht aufgezählt worden seien (Teilnahme an einer Gesellschafterversammlung, Unkündbarkeit des Gesellschaftsverhältnisses auf fünf Jahre, Abschluß eines von der Gesellschaft vorbereiteten Gesellschaftsvertrages ohne freie Gestaltungsmöglichkeit des stillen Gesellschafters, Anzahl der Gesellschafter, fehlendes Widerspruchsrecht, kein Kontrollrecht nach § 166 HGB, fehlende Mitwirkung an der Geschäftsführung, kein Übergewicht gegenüber dem Komplementär), für die Qualifizierung eines stillen Gesellschafters als unechten stillen Gesellschafter nicht maßgebend seien. Aus § 5 und § 19 des Gesellschaftsvertrages der KG folge, daß die stillen Gesellschafter an den stillen Reserven beteiligt seien, insbesondere auch bei Aufdeckung dieser stillen Reserven und eines allfälligen Firmenwertes anlässlich der Liquidation. Lediglich bei vorzeitigem Ausscheiden eines stillen Gesellschafters solle entsprechend § 17 des Gesellschaftsvertrages eine Beteiligung am Firmenwert nicht stattfinden, allerdings sei das unbewegliche Anlagevermögen - aus solchem bestehe das Vermögen der KG fast ausschließlich - bei der Anteilsbewertung zum Verkehrswert anzusetzen. Unter einem Firmenwert sei ein über den Sachwert des Bewertungsstichtages hinausgehender Mehrwert zu verstehen, welcher sich auf Grund des zu erwartenden Zukunftserfolges ergebe. Mathematisch sei er darzustellen als Barwert einer auf den Bewertungsstichtag abgezinsten nachschüssigen Rente in Höhe eines Übergewinnes; dieser ergebe sich als Differenz zwischen dem erwarteten nachhaltigen Zukunftserfolg und der Normalverzinsung des Sachwertes des betriebsbedingten Eigenkapitals. Die Höhe des Zinsfußes bei der Berechnung der Normalverzinsung des Firmenwertes richte sich nach der Rendite

festverzinslicher Wertpapiere, zuzüglich eines Risikozuschlages. Im einschlägigen Schrifttum werde ein Zinssatz in Höhe von 10 bis 12 % herangezogen. Auf die KG bezogen bedeute dies, daß ein Firmenwert nur dann vorhanden wäre, wenn aus der Vermietung des Vermögens der KG Renditen unter Berücksichtigung der in diesem Zusammenhang anfallenden Aufwendungen erreicht werden könnten, die über 10 % bzw. 12 % des zum Verkehrswert bewerteten Vermögens hinausgingen. Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen bis 1977 und den noch nicht eingereichten Abschlüssen 1978 und 1979 sei eindeutig abzuleiten, daß bei der KG eine derartige Ertragssituation nicht gegeben sei.

Immobilienrenditen in der für das Entstehen eines allfälligen Firmenwertes maßgeblichen Höhe seien in Österreich nicht erzielbar. Für den Bereich der KG bedeute dies, daß gegenüber den bei Ausscheiden eines Gesellschafters zugrunde gelegten Verkehrswerten der Liegenschaften eine Abzinsung dieses Wertes (Abwertung) erfolgen müßte. Der stille Gesellschafter erhalte demnach auch bei vorzeitigem Ausscheiden ein Auseinandersetzungsguthaben, welches höher sei, als es sich bei Berechnung eines Firmenwertes im aufgezeigten Sinn ergeben würde. In der Berufung der KG ist auch darauf verwiesen, daß der Gesellschaftsvertrag inzwischen abgeändert worden sei. Die belangte Behörde habe mit Schreiben vom 24. Juni 1980 bestätigt, daß auf Grund der nunmehrigen Fassung des Gesellschaftsvertrages die stillen Gesellschafter ab dem Veranlagungsjahr 1980 steuerlich als Mitunternehmer zu qualifizieren seien. Diese Abänderung des Gesellschaftsvertrages bringe jedoch hinsichtlich der Beteiligung am Vermögen und Firmenwert der KG tatsächlich keine Änderung für die stillen Gesellschafter, weil diese auch schon bisher in vollem Umfang gegeben gewesen sei. Es sei nicht verständlich, daß trotz dieser Klarstellung, die für alle Gesellschafter zutreffe, die Mitunternehmerschaft für die Vergangenheit nicht anerkannt werde.

Im Zuge des Berufungsverfahrens der KG gegen die an sie ergangenen Feststellungsbescheide wurde auch ein Gutachten des Univ.-Prof. DDr. A vom 31. Oktober 1979 vorgelegt. Der Gutachter setzt sich eingehend mit der Rechtsprechung zur Frage auseinander, ob im Einzelfall ein stiller Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sei oder nicht, untersucht die vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen und gelangt im wesentlichen zu dem gleichen Ergebnis wie der Beschwerdeführer in seinem Berufungsschriftsatz. Hervorgehoben ist, daß der stille Gesellschafter im Gutachtensfall an den Wertsteigerungen des Anlagevermögens beteiligt sei, ferner aber auch am Firmenwert, sofern dieser einen buchmäßigen Niederschlag finde oder anlässlich einer Veräußerung des Unternehmens aufgedeckt werde.

Bei der vor der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Vertreter des Beschwerdeführers im wesentlichen vor:

Die KG sei keine typische "Verlustgesellschaft", vielmehr seien Verlustzuweisungen nur bis zu 60 % der Einlage vorgesehen. Die Ertragsaussichten des Unternehmens seien sehr gut, die Verluste seien durch die Inanspruchnahme der Investitionsbegünstigungen zustande gekommen. Für die Unternehmereigenschaft sei allein die Beteiligung am Vermögen maßgebend. Andere Kriterien seien von der Rechtsprechung nicht verlangt worden. Die dem entgegenstehende Auffassung von Schulze-Osterloh (ÖStZ. 1979, 153) sei mit der geltenden Rechtslage und der Rechtsprechung nicht in Einklang zu bringen. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1955, Zl. 1426/53, könne der Umkehrschluß gezogen werden, daß eine Mitunternehmerschaft auch ohne Beteiligung am Firmenwert gegeben sein könne. Ebenso seien die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Juni 1962, Zl. 1226/60, fast völlig auf die KG übertragbar: Zur Beteiligung am Vermögen sei darauf zu verweisen, daß in jeder Bilanz eine Wertsteigerung ausgewiesen sei. Die Kontenführung erfolge wie im Fall jenes Erkenntnisses. Der stille Gesellschafter werde gleich wie ein Kommanditist behandelt. Zum Vorwurf einer Verletzung von Treu und Glauben führte der Vertreter des Beschwerdeführers aus, daß für die KG durch die Vorgangsweise der Abgabenbehörde "massive Schwierigkeiten" entstanden seien. Die Lohnsteuerpflichtigen hätten doppelt Geld verloren, weil für sie eine Verlustveranlagung nicht durchgeführt werde. Trotz der Unkündbarkeitsvereinbarung seien Lohnsteuerpflichtige freiwillig aus dem Gesellschaftsverhältnis entlassen worden, weil sie auf Grund der Vorgangsweise der Abgabenverwaltung nicht in der Lage gewesen seien, die Vermögensaufbaupläne einzuhalten. Es seien bisher 20 bis 30 Gesellschafter ausgeschieden. In jedem Fall sei eine Neubewertung des Anlagevermögens vorgenommen worden.

Mit dem nun angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers keine Folge. Unter Berufung auf § 23 Z. 2 EStG 1972 ist der angefochtene Bescheid wie folgt begründet:

Schon nach dem Sprachgebrauch sei unter dem Begriff eines Mitunternehmers einer von mehreren Unternehmern, also Betriebsinhabern anzusehen, wie dies auch in der nach herrschender Lehre maßgebenden Bilanzbündeltheorie zum Ausdruck komme. Weiters folge schon aus dem Wortsinn des Begriffes "Unternehmer", daß darunter jemand zu verstehen sei, der eine Unternehmung plane, mit Erfolg gründe und/oder selbständig und verantwortlich leite, wobei er persönliches Risiko oder Kapitalrisiko übernehme. Entscheidend sei somit für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft letztlich, ob nach dem Gesamtbild der Beteiligungsform ein Unternehmerrisiko bestehe. Wichtigstes Anzeichen für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos werde dabei die Möglichkeit sein, Entscheidungen für das Unternehmen zu beeinflussen, wobei Erfolg oder Mißerfolg den Beteiligten entscheidend wirtschaftlich berühren müßten. Keines dieser Anzeichen liege im Beschwerdefall vor. Der stille Gesellschafter unterwerfe sich mit seiner Beitrittserklärung den Satzungen der KG. Der Gesellschafter habe dabei keine Möglichkeit, die Gestaltung des Beteiligungsverhältnisses in irgendeiner Weise zu

beeinflussen. Er sei nicht berechtigt, an der Gesellschafterversammlung teilzunehmen, eine sonstige Einflußnahme auf die Geschäftsführung sei im Gesellschaftsvertrag nicht vorgesehen. Der erstmals in der mündlichen Verhandlung aufgestellten Behauptung, in der Praxis werde jeder stille Gesellschafter eingeladen, am Geschehen der Gesellschaft teilzunehmen, komme keine wesentliche Bedeutung zu:

Zum einen sei die KG nach den abgeschlossenen Verträgen zu einer solchen Vorgangsweise nicht verpflichtet, zum anderen würde auch durch eine solche bloß behauptete, aber nicht erwiesene Teilnahme der Gesellschafter eine Beeinflussung der Entscheidungen der Geschäftsführung nicht herbeigeführt. Allenfalls mündlich getroffene Verabredungen über eine von den schriftlichen Verträgen abweichende Einflußnahme der Gesellschafter auf die Geschäftsführung seien nicht einmal behauptet worden. Mangels einer solchen Einflußnahme fehle es dem stillen Gesellschafter auch "am Tragen" eines Unternehmerrisikos. Das Risiko dieses Gesellschafters beschränke sich vielmehr auf das Risiko jedes Kapitalanlegers im Sinne der im § 27 EStG angeführten Anlageformen. Ein Gesellschafter aber, der wesentliche Elemente eines Steuerpflichtigen "in sich vereinigt", der nach der Wertung des Gesetzgebers Einkünfte aus Kapitalvermögen anstelle gewerblicher Einkünfte erziele, könne nicht Mitunternehmer sein. Die Auffassung, für die Frage der Unternehmereigenschaft sei der Judikatur nach allein die Beteiligung am Vermögen maßgebend, sei in dieser Form unzutreffend: Die stille Gesellschaft, und zwar sowohl in ihrer typischen Form als auch in allen atypischen Formen, trete nach außen nicht auf und stelle daher eine Innengesellschaft dar. Nach "wiederholt geäußerter Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes" sei aber bei einer Innengesellschaft das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu verneinen. Zum selben Ergebnis führe auch die Betrachtung, ob bzw. in welchem Umfang der stille Gesellschafter am Betriebsvermögen beteiligt sei. Dabei komme es auf die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages über das Ausscheiden des Gesellschafters an, weil bei der Struktur des Unternehmens als Kapitalanlagegesellschaft mit breiter Beteiligung die Bestimmungen über die Auflösung der Gesellschaft - auch im Hinblick auf die erforderliche Zustimmung des Komplementärs (§ 19 des KG-Vertrages) - in den Hintergrund träten. Im übrigen sei das Vorbringen, der Verwaltungsgerichtshof habe sich der Rechtsprechung des ehemaligen Reichsfinanzhofes dahin gehend angeschlossen, daß die Beteiligung am Firmenwert nur für den Fall der Unternehmensauflösung wesentlich sei, unrichtig, wie dem Erkenntnis vom 27. Jänner 1971, Zl. 104/69, zu entnehmen sei. Vielmehr sei die Frage, ob eine Beteiligung am Betriebsvermögen vorliege, anhand der vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu beurteilen. Nach dem auch für den stillen Gesellschafter maßgebenden § 17 des KG-Vertrages blieben bei der Auseinandersetzung mit dem ausscheidenden Gesellschafter ideelle Werte (Firmenwert etc.), soweit sie nicht zu Buche stünden, ausdrücklich unberücksichtigt. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung sei aber eine Beteiligung des stillen Gesellschafters nicht nur an den stillen Reserven, sondern auch am Firmenwert wesentliche Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft. Daß ein erworbener und damit zu Buche stehender Firmenwert bei der Auseinandersetzung zu berücksichtigen sei, habe keine Bedeutung, da die Berücksichtigung eines solchen Firmenwertes der typischen Form der stillen Beteiligung im Sinne des Handelsgesetzbuches entspreche. Das Fehlen einer Beteiligung an dem von der Gesellschaft erwirtschafteten Firmenwert habe aber zur Folge, daß eine Mitunternehmerschaft im Beschwerdefall auszuschließen sei. Das Vorbringen, der Firmenwert sei von völlig untergeordneter Bedeutung gegenüber den stillen Reserven und die Berechnung des Firmenwertes sei praktisch kaum durchführbar, spreche nicht für das Berufungsbegehren. Zum einen stehe die aus dem - einen Einzelfall betreffenden - Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1955, Zl. 1426/53, gezogene Schlußfolgerung, wonach die Bedeutung des Firmenwertes bzw. seine Feststellbarkeit maßgebend für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sei, mit den Grundsätzen von Lehre und Rechtsprechung nicht im Einklang. Überdies könne dem Umstand, daß der Firmenwert kurz nach Gründung der Gesellschaft noch gering sei, keinerlei Bedeutung beigemessen werden. Schließlich zeige aber gerade die Tatsache, daß die Berechnung des Firmenwertes zu sehr großen Schwierigkeiten führen würde und kaum durchführbar wäre, besonders deutlich, daß der stille Gesellschafter nicht Mitinhaber eines Betriebes, sondern Anleger von Kapitalwerten sei. Es komme nicht darauf an, daß nach dem Berufungsvorbringen in der Vergangenheit kein Firmenwert erwirtschaftet worden sei; entscheidend sei nur, daß nach den vertraglichen Vereinbarungen eine Beteiligung am (nicht zu Buche stehenden) Firmenwert ausgeschlossen sei. Im übrigen könne aus theoretischen Überlegungen zur Rentabilität noch nicht zwingend auf das Fehlen eines Betriebsbestehenswertes geschlossen werden, da ein solcher Wert "als komplexe Gesamtheit verschiedener Werte" angesehen werden müsse. Eine Betrachtung abstrakter Renditen allein erscheine auch deswegen nicht zielführend, da die KG auf Grund gewisser zeitlicher Vorteile und einer offensiven Werbung eine nicht unbedeutende Marktposition im Anlagewesen erreicht habe, was bei einer Veräußerung des Unternehmens - bei der das Vorliegen eines Firmenwertes zutage treten würde - zu berücksichtigen wäre. Das Gutachten von Univ.-Prof. A decke sich im wesentlichen mit dem Inhalt der Berufung. Die im Gutachten gezogene Folgerung, die Beteiligung am Firmenwert könne in bestimmten Fällen entfallen, stehe im Widerspruch zur Rechtsprechung. Wenn vorgebracht werde, der stille Gesellschafter sei hinsichtlich des Ausschlusses eines Anteiles am Firmenwert den Kommanditisten gleichgestellt, so sei dem entgegenzuhalten, daß die Kommanditgesellschaft im § 23 Z. 2 EStG gesondert angeführt sei; die Beurteilung der Rechtsstellung des Kommanditisten sei im übrigen nicht streitentscheidend für die Frage der Mitunternehmerschaft des stillen Gesellschafters. Der Hinweis des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe in einer Äußerung zu der im Jahre 1980 erfolgten Änderung des Gesellschaftsvertrages die Auffassung vertreten, daß die Gesellschafter ab dem Jahre 1980 als Mitunternehmer anzusehen seien, gehe schon deswegen ins Leere, weil im Streitfall allein die vertraglichen Vereinbarungen über

die Beteiligung am Erfolg des Wirtschaftsjahres 1977 zu beurteilen gewesen seien. Wenn sich schließlich der Beschwerdeführer auf einen "Vertrauensgrundsatz" berufe und meine, die Behörde sei an eine einmal getroffene Entscheidung gebunden, so sei dem zu erwidern, daß ein solcher "Vertrauensgrundsatz" in den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung nicht verankert sei. Vielmehr gehe aus den zahlreichen, im 7. Abschnitt dieses Gesetzes "vorgesehenen Möglichkeiten einer Änderung einer einmal getroffenen Entscheidung" hervor, daß der Gesetzgeber im Bereich des Abgabenrechtes der materiellen Richtigkeit der Entscheidung nahezu den Vorrang gegenüber einer formellen Rechtskraft einer "Erstentscheidung" gebe. Falls aber - wie im Streitfall - die Voraussetzungen für eine von der Behörde nunmehr als zutreffend erkannte Beurteilung gegeben seien, so könne das Abgehen von der früheren Meinung der Behörde keine Verletzung von Treu und Glauben darstellen. Umsoweniger treffe dies aber für die Entscheidung der belangten Behörde zu, die - in ihren beiden Eigenschaften als Rechtsmittelbehörde und als Aufsichtsbehörde - nicht an die Entscheidungen der Abgabenbehörde erster Instanz gebunden sei.

In den Akten betreffend die KG befindet sich das Schreiben der belangten Behörde vom 24. Juni 1980 an den Steuerberater der KG. In diesem wird mitgeteilt, daß zufolge einer Neufassung der §§ 5, 17 und 27 des Gesellschaftsvertrages "die Voraussetzungen zur Wertung der stillen Gesellschafter als Mitunternehmer im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972 gegeben sind. Im Hinblick auf das das Abgabenrecht beherrschende Prinzip, wonach rückwirkende vertragliche Vereinbarungen steuerlich unbeachtlich sind, kann die Änderung des Gesellschaftsvertrages nach Auffassung der Finanzlandesdirektion frühestens ab dem Veranlagungsjahr 1980 auch steuerlich Berücksichtigung finden".

Gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 18. März 1981 richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Der Verwaltungsgerichtshof hat hierüber nach Durchführung der vom Beschwerdeführer verlangten Verhandlung erwogen:

Der Beschwerdeführer rügt zunächst, die belangte Behörde habe den Feststellungsbescheid des Finanzamtes vom 25. Juni 1980 zu Unrecht bestätigt. Dies sei deswegen rechtswidrig, weil ein derartiger Feststellungsbescheid nur dann hätte erlassen werden dürfen, wenn er im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sei. Die Frage, ob die Einkünfte des Beschwerdeführers als stiller Gesellschafter solche aus Gewerbebetrieb oder aus Kapitalvermögen seien, sei "im Wege der Abgabenfestsetzungsbescheide zu erledigen".

Mit dieser Rüge befindet sich der Beschwerdeführer nicht im Recht.

Der Beschwerdeführer behauptet in Übereinstimmung mit der von der KG für das Streitjahr abgegebenen Gewerbesteuererklärung samt Beilagen, er sei als Mitunternehmer am Verlust der KG beteiligt. Träfe diese Behauptung zu, so hätte das zuständige Finanzamt gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO den Anteil des Beschwerdeführers am Verlust einheitlich und gesondert festzustellen gehabt. Das Finanzamt vertrat jedoch eine abweichende Ansicht, es war der Meinung, der Verlustanteil des Beschwerdeführers sei mangels Mitunternehmereigenschaft des Beschwerdeführers ihm nicht als gewerblicher Verlustanteil zuzurechnen, d. h. in die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte **nicht** einzubeziehen gewesen. Dieser Fall ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ebenso zu lösen, wie jener, in dem das Vorhandensein einer Personengesellschaft entgegen der Auffassung der Beteiligten seitens der Abgabenbehörde in Abrede gestellt wird. In diesem Fall ist die Erlassung eines die einheitliche und gesonderte Feststellung ablehnenden Bescheides zulässig (vgl. Stoll, Handbuch, S. 441) und im Zusammenhang mit der Regelung der Zuständigkeit des Berufungssenates seit der Novelle zur Bundesabgabenordnung BGBl. Nr. 151/1980 sogar ausdrücklich vorgesehen (vgl. § 260 Abs. 2 lit. b BAO in neuer Fassung). Nur die Bejahung der Zulässigkeit des hier ergangenen "negativen Feststellungsbescheides" fügt sich in das System des Verhältnisses von Grundlagenbescheid und abgeleitetem Bescheid, wie es das Gesetz kennt (§§ 185 ff, § 192, § 252 BAO). Der erstinstanzliche Bescheid vom 25. Juni 1980 ist daher nicht irgendein im Gesetz nicht vorgesehener Feststellungsbescheid; er ist bei der vom Finanzamt in der Sache selbst vertretenen Rechtsansicht sinnvollerweise als Ergänzung des an die KG gerichteten Feststellungsbescheides zu verstehen, durch die es auch dem Beschwerdeführer, an dem der an die KG gerichtete Feststellungsbescheid ja nicht ergangen ist, möglich wurde, die meritorische Rechtsansicht des Finanzamtes zu bekämpfen. Bezeichnenderweise erhob der Beschwerdeführer auch zutreffender- und zulässigerweise Berufung gegen den an ihn gerichteten Bescheid vom 25. Juni 1980 (= negativer Feststellungsbescheid) und nicht gegen den "Folgebescheid" (= gemäß § 295 Abs. 1 BAO berichteter Einkommensteuerbescheid vom 10. Oktober 1980). Wäre die nunmehr vertretene Meinung des Beschwerdeführers zutreffend, dann hätte er alles für seine Mitunternehmerschaft Sprechende mit Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 10. Oktober 1980 vorbringen müssen; auf dieses Vorbringen wäre wegen der in § 252 Abs. 3 BAO enthaltenen Regelung jedoch nicht einzugehen gewesen.

Mit diesen Ausführungen erweist sich auch bereits der weitere Beschwerdeeinwand als nicht zielführend, eine "Neufestsetzung" hätte - wenn überhaupt - nur im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen dürfen. Für eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1977 war kein Anlaß, die Änderung des ersten Einkommensteuerbescheides 1977 erfolgte - wie ausgeführt zu Recht - im Grunde des § 295 Abs. 1 BAO.

In der Sache selbst ist davon auszugehen, daß der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung den Gewinn/Verlustanteil eines stillen Gesellschafters dann den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuordnet, wenn der

stille Gesellschafter an den stillen Reserven **und** am Firmenwert des Unternehmens Teil hat (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 4. Dezember 1953, Zl. 7/51, Slg. Nr. 858/F, vom 27. Mai 1955, Zl. 657/53, Slg. Nr. 1168/F, vom 26. Juni 1959, Zl. 2330/58, Slg. Nr. 2047/F, und vom 27. Jänner 1971, Zl. 104/69, Slg. Nr. 4176/F). Bei Zutreffen dieser Voraussetzungen wird der stille Gesellschafter als Mitunternehmer im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1972 behandelt (sogenannter unechter oder atypischer stiller Gesellschafter).

Nun stützt die belangte Behörde ihren Bescheid im wesentlichen darauf, daß der Beschwerdeführer nach dem ursprünglichen Gesellschaftsvertrag von einem originären Firmenwert ausdrücklich ausgeschlossen ist. Der Beschwerdeführer meint hingegen aus den weiter oben dargelegten Gründen, auf die Beteiligung am Firmenwert komme es vorliegendenfalls nicht entscheidend an. Im besonderen stützt sich der Beschwerdeführer darauf - und das wird auch im erwähnten Gutachten des Univ.- Prof. A für bedeutsam erachtet -, daß im Falle der Veräußerung des Unternehmens eine Beteiligung des Beschwerdeführers auch an dem während des Geschäftsbetriebes entstandenen Firmenwert gegeben ist.

Mit der letzteren Argumentation ist die Beschwerde im Recht. Aus dem eingangs auszugsweise wiedergegebenen § 19 des KG-Vertrages, der unbestritten auch auf die stillen Gesellschafter Anwendung findet, folgt für den Fall der Unternehmensveräußerung, daß das Gesellschaftsvermögen "an die Gesellschafter zu verteilen" ist.

Nichts läßt erkennen, daß bei der Veräußerung des Unternehmens ein auf einen allenfalls selbstgeschaffenen Firmenwert entfallender Teil des Veräußerungserlöses nicht auch auf die Kommanditisten **u n d** die stillen Gesellschafter entfallen sollte. Damit aber sind der Beschwerdeführer und die übrigen stillen Gesellschafter in dem für den Beschwerdefall entscheidenden Umfang der Beteiligung am Betriebsvermögen den Kommanditisten völlig gleichgestellt.

Der Umstand, daß der Beschwerdeführer bei Ausscheiden aus dem Unternehmen ohne dessen Auflösung keinen Anteil am Firmenwert hat, ist seiner Stellung als Mitunternehmer nicht abträglich (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 29. April 1981, Zl. 13/3122/79).

Was schließlich die Ausführungen des angefochtenen Bescheides zu dem die Mitunternehmerschaft kennzeichnenden Unternehmerwagnis anlangt, ist der belangten Behörde ebenfalls das zitierte hg. Erkenntnis vom 29. April 1981 entgegenzuhalten. Dort heißt es zu dieser Frage: "Es entspricht dem Wesen einer stillen, somit auch einer atypischen stillen Gesellschaft, daß sie im rechtsgeschäftlichen Verkehr nicht als solche in Erscheinung tritt und daß daher auch das Unternehmerrisiko nur im Innenverhältnis wirksam wird. Für die steuerliche Anerkennung einer unechten stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft muß es daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen genügen, daß das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber eindeutig in Erscheinung tritt." Dies trifft auch im Beschwerdefall zu.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als begründet. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 221/1981.

Wien, am 9. Februar 1982