

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.11.2012

Geschäftszahl

2010/15/0026

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde 1. des H A,

2. des E D, 3. des R D, 4. der P GmbH, 5. des H F, 6. der G GesmbH (nunmehr: G GmbH), 7. des A H, 8. des N K, 9. des J P, 10. der H S, 11. des A S, 12. des G S, 13. des K S, und 14. des P W, alle als ehemalige Gesellschafter der P GesmbH und Mitgesellschafter, alle vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 10. Dezember 2009, Zl. RV/0077-S/09, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die beschwerdeführenden Parteien habe dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die viertbeschwerdeführende Partei (in der Folge: GmbH) betrieb eine Tagesklinik (später ein Sanatorium). Mit Vertrag vom 30. Dezember 1991 beteiligten sich zwölf natürliche Personen über einen Treuhänder und mit Vertrag vom 14. April 1993 eine juristische Person als atypisch stille Gesellschafter an der GmbH. Für die Mitunternehmerschaft ("GmbH und Mitgesellschafter") wurde vom Finanzamt eine Steuernummer vergeben.

Die stille(n) Gesellschaft(en) wurde(n) für alle natürlichen Personen mit Schreiben vom 7. Mai 1999 zum 31. Dezember 1999 und für die juristische Person mit Schreiben vom 28. Juni 1999 zum 30. Juni 2000 aufgekündigt.

Mit der als Bescheid bezeichneten und mit 21. August 2001 datierten Erledigung des Finanzamtes wurden die von der Mitunternehmerschaft im Jahr 1999 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt (Einkünfte der ausgeschiedenen stillen Gesellschafter jeweils 0 S). Diese Erledigung war an die "GmbH und Mitgesellschafter" zu Händen der steuerlichen Vertretung adressiert. Die Erledigung blieb unbekämpft.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung über die Jahre 1999 und 2000 nahm das Finanzamt mit der als Bescheid bezeichneten und mit 3. November 2003 datierten Erledigung dieses Verfahren wieder auf und stellte die Einkünfte inklusive eines Veräußerungs- und Aufgabegewinnes gemäß § 188 BAO fest. Die Erledigung war wiederum an die "GmbH und Mitgesellschafter" zu Händen der steuerlichen Vertretung adressiert.

Namens der "GmbH und Mitgesellschafter" wurde gegen den neuen Sachbescheid Berufung erhoben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit "Berufungsvorentscheidung" vom 2. März 2004 ab. Namens der "GmbH und Mitgesellschafter" wurde Vorlageantrag gestellt.

Mit der als Berufungsentscheidung bezeichneten und mit 23. April 2008 datierten Erledigung der belangten Behörde wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Sie ist an die "GmbH und Mitgesellschafter" zu Händen der steuerlichen Vertretung adressiert.

Mit hg. Beschluss vom 24. September 2008, 2008/15/0204, wurde die gegen diese Erledigung erhobene Beschwerde zurückgewiesen. Die angefochtene Erledigung habe im Hinblick auf die unstrittige Beendigung der Mitunternehmerschaft dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen, sie habe

daher Bescheidqualität nicht erlangt. Die Beendigung der Mitunternehmerschaft habe ihr auch die Parteifähigkeit vor dem Verwaltungsgerichtshof genommen.

Mit Datum vom 31. Oktober 2008 erließ das Finanzamt einen neuen Feststellungsbescheid 1999. Als Adressat scheinen darin sämtliche Altgesellschafter (sowohl die stillen Gesellschafter als auch die GmbH) als ehemalige Gesellschafter der nicht mehr bestehenden "GmbH und Mitgesellschafter" (die nunmehrigen Beschwerdeführer) auf. Die Zustellung erfolgte an die steuerliche Vertreterin. Inhaltlich ist diese Erledigung ident mit jener vom 3. November 2003 (Berücksichtigung von Veräußerungs- und Aufgabegewinn).

Die Beschwerdeführer erhoben gegen diesen Bescheid Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde den erstinstanzlichen Bescheid ab, verwies betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Verteilung dieser Einkünfte auf die ehemaligen Gesellschafter für das Kalenderjahr 1999 auf einen Anhang des Bescheides und stellte fest, dass der ausgewiesene Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 für die einzelnen Beteiligten dann zustehe, wenn sie nicht von der Drei-Jahres-Verteilung des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 Gebrauch machten.

Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, der Beitritt der zwölf stillen Gesellschafter basiere auf einem Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft, einem Beteiligungsangebot und Treuhandverträgen.

Entsprechend dem Gesellschaftsvertrag habe die GmbH einen Treuhänder als atypisch stillen Gesellschafter aufgenommen; der Treuhänder habe sich zur Leistung einer Kapitaleinlage sowie eines unverzinsten Gesellschafterdarlehens (je Gesellschaftsanteil von 64.000 S ein Darlehen in Höhe von 36.000 S) verpflichtet. Die Einlage des Treuhänders sollte bis zu S 6,4 Mio betragen; bei Einlage in dieser Höhe sollte sich die atypische stille Beteiligung auf 30% des Vermögens der GmbH einschließlich der darauf entfallenden stillen Reserven und eines Firmenwertes erstrecken. Ein Verlust werde vorerst bis zum Zweifachen der stillen Einlage dem stillen Gesellschafter zugewiesen, darüber hinausgehende Verluste trage die GmbH. Das gewährte Darlehen sei in sechs unverzinsten Jahresraten zurückzuzahlen (erste Zahlung zum 31. Dezember 1993). Ein Ausscheiden des stillen Gesellschafters sei (im Wesentlichen, mit näheren Regelungen zu Ausnahmen) nur zum Ende eines Geschäftsjahres möglich. Die stille Gesellschaft werde auf unbestimmte Zeit errichtet. Eine Kündigung der stillen Gesellschaft durch die GmbH sei erstmals mit Wirkung zum 31. Dezember 1998 möglich. Ab diesem Zeitpunkt könne die stille Gesellschaft durch die GmbH jährlich mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres durch die Kündigung aufgelöst werden. Der Treuhänder verzichte auf die Kündigung der stillen Gesellschaft (ebenfalls) bis 31. Dezember 1998. Eine Kündigung durch den Treuhänder sei daher erstmals zum 31. Dezember 1998 möglich. Ab diesem Zeitpunkt könne die stille Gesellschaft durch den Treuhänder jährlich mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres durch Kündigung aufgelöst werden. Ein ausgeschiedener Gesellschafter sei jeweils am Gewinn und Verlust nur bis zu dem Zeitpunkt des Ausscheidens beteiligt. Für diesen Zeitpunkt sei auch der Betrag seiner Abfindung zu berechnen. Ein allenfalls nach dem Ausscheiden, aus welchem Grunde immer entstehender Gewinn oder Verlust, sei nicht zu berücksichtigen, und zwar auch dann nicht, wenn die entsprechende ordnungsgemäß festgestellte Jahresbilanz nachträglich geändert werde.

Erfolge das Ausscheiden des stillen Gesellschafters durch dessen Kündigung, so werde er mit dem anteiligen Unternehmenswert unter Berücksichtigung des Firmenwertes und der seit Vertragsbeginn entstandenen stillen Reserven, mindestens jedoch mit 115% und höchstens mit 160% der Gesellschaftereinzahlung abgefunden. Sofern die GmbH an den stillen Gesellschafter nicht einen Abfindungsbetrag von 160% der einbezahlten Einlage leiste, habe sie zur Errechnung des anteiligen Unternehmenswertes ein Gutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder einzuholen. Für den Fall des Ausscheidens des stillen Gesellschafters aufgrund einer Kündigung durch die GmbH werde er ebenfalls mit dem anteiligen Unternehmenswert unter Berücksichtigung des Firmenwertes und der seit Vertragsbeginn entstandenen stillen Reserven, mindestens jedoch mit 160% der einbezahlten Einlage abgefunden. Die Auszahlung des Auseinandersetzungsguthabens erfolge neun Monate nach dem Ausscheiden des stillen Gesellschafters.

In den Verwaltungsakten finde sich eine vorausschauende Rentabilitätsanalyse, die offensichtlich als Grundlage für die Investitionsentscheidung habe dienen sollen; die Basis für diese Prognoserechnung habe in einer Studie einer Bank vom 30. November 1990 bestanden, die die Wirtschaftlichkeit einer Tagesklinik in Salzburg untersucht habe. Dabei seien nach Verlusten in den Jahren 1991 bis 1993 ab dem Jahr 1994 Gewinne prognostiziert worden. Ab 1998 hätten die steuerlichen Anfangsverluste durch die folgenden Gewinne - in Bezug auf das Gesamtergebnis aller Beteiligten - überstiegen werden sollen. Für den Zeitraum 1991 bis 1998 habe man einen steuerlichen Gesamtgewinn von ca. S 1,3 Mio prognostiziert. Die tatsächlichen Ergebnisse seien gravierend von den prognostizierten Beträgen abgewichen. Das steuerliche Gesamtergebnis der Jahre 1991 bis 1998 habe einen Gesamtverlust von annähernd S 55 Mio ergeben.

Die Beteiligung der zwölf zuerst beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter sei erfolgt durch den Treuhänder der atypisch stillen Gesellschafter Dr. W (dieser war gleichzeitig Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH, auch stiller Gesellschafter sowie der steuerliche Vertreter der Mitunternehmerschaft). Dieser habe mit Schreiben vom 7. Mai 1999 unter anderem mitgeteilt, dass mit Überweisung vom 10. Mai 1999 die letzte Jahresrate des gewährten Darlehens vertragskonform an die stillen Gesellschafter zurückbezahlt worden sei. Im Sinne einer optimalen kaufmännischen Gestionierung der GmbH habe er als Treuhänder der atypisch stillen

Beteiligung die Zustimmung erteilt, das als Superädifikat errichtete Sanatoriumsgebäude zu veräußern, wodurch der Betrieb und die Führung des Sanatoriums in keiner Weise betroffen seien. Durch diese Maßnahme könne eine Finanzierungssituation geschaffen werden, die die vertraglich vorgesehene Mindestabschichtung von 115% der Gesellschaftereinzahlung sicherstelle. Er werde daher die Kündigung mit Wirkung zum 31. Dezember 1999 vornehmen, womit am 30. September 2000 der Abschichtungsbetrag zur Auszahlung gelange.

Aus diesem Schreiben gehe hervor, dass die GmbH ihren Verpflichtungen bis inklusive Mai 1999 laufend nachgekommen sei und insbesondere die Gesellschafterdarlehen planmäßig abgetragen habe. Dr. W sowie die anderen stillen Gesellschafter seien offenbar zumindest bis zum Zeitpunkt der Kündigung davon ausgegangen, dass die GmbH den Mindestabschichtungsbetrag von 115% aufbringen können werde.

Die Verwertung des Superädifikates habe sich aber offensichtlich tatsächlich schwieriger als erwartet gestaltet; der Verkauf sei Ende Juli 2000 erfolgt. Zwei Kreditinstitute hätten mit Schreiben vom Juli und August 2000 eine weitere Finanzierung abgelehnt. Unter diesem Eindruck hätten die stillen Gesellschafter Ende August 2000 das Angebot der GmbH vom 18. August 2000 auf garantierte Auszahlung von 85% (anstatt der vereinbarten 115%) unter Übernahme einer Bürgschaft durch die Geschäftsführer der GmbH angenommen. Die Zahlung sei sodann fristgerecht im vereinbarten Ausmaß erfolgt. Auch der Gesellschaftsvertrag der 1993 eingetretenen stillen Gesellschafterin sei gekündigt worden; diese Auflösung sei per 30. Juni 2000 mit Schreiben vom 28. Juni 1999 durch die GmbH erfolgt.

Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung führte die belangte Behörde aus, die Erledigung vom 21. August 2001 könne aufgrund der Adressierung an die "GmbH und Mitgesellschafter" (ebenfalls) nicht als individueller Verwaltungsakt gelten, sodass mit dem Bescheid vom 31. Oktober 2008 erstmals die Einkünfte für das Jahr 1999 festgestellt worden seien; ein Verstoß gegen das Verbot "ne bis in idem" liege nicht vor. Gegenteiliges könne auch nicht aus den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Beschluss vom 24. September 2008 abgeleitet werden, wonach mit der Erledigung vom 21. August 2001 die von der Mitunternehmerschaft im Jahr 1999 erzielten Einkünfte "- rechtskräftig - festgestellt" worden seien.

Die Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei gegeben sei, sei zunächst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu beurteilen; sodann sei gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter Liebhaberei vorliege.

Die hier zu beurteilende Betätigung (Tagesklinik bzw. Sanatorium) sei unter § 1 Abs. 1 Liebhaberei-Verordnung (LVO) zu subsumieren. Im konkreten Fall deute nichts darauf hin, dass die Betätigung als solche (Sanatorium bzw. Tagesklinik) zeitlich begrenzt ausgeübt habe werden sollen. Weder das Finanzamt noch die Beschwerdeführer hätten daran gezweifelt, dass der Betrieb der Tagesklinik bzw. des Sanatoriums von der Absicht getragen gewesen sei, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dies decke sich auch mit dem festgestellten Sachverhalt. Wenngleich der Aufbau und der Betrieb der Unternehmung bis zum Beurteilungsjahr 1999 weit von einer wirtschaftlichen Erfolgsgeschichte entfernt seien, leuchteten aus allen geschäftsführenden Maßnahmen die ernsthaften und fieberhaften Bemühungen der Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen hervor. Die gesamte Betätigung sei offenbar sorgfältig geplant und von langer Hand vorbereitet gewesen (Studie einer Bank; detaillierte Prognoserechnung bzw. Rentabilitätsanalyse bis zum geplanten Erreichen eines Totalgewinnes im Jahr 1998). Als sich herausgestellt habe, dass der Markt für die Leistungen der Tagesklinik falsch eingeschätzt worden sei, habe die Geschäftsführung prompt reagiert und die Ausweitung der Bewilligung auf die Genehmigung zum Betrieb einer Krankenanstalt in Form eines Sanatoriums beantragt. Nachdem diese neue Bewilligung verweigert worden sei, habe die Geschäftsführung nach Ergreifung außerordentlicher Rechtsmittel im Jahr 1995 deren Erteilung erreicht, woraufhin der Sanatoriumsbetrieb auch tatsächlich aufgenommen worden sei. In diesem Zusammenhang hätten die Geschäftsführer der GmbH auch umfangreiche persönliche Haftungen übernommen; diese hätten auch laufend operative Leistungen erbracht, die aufgrund von Besserungsvereinbarungen vorübergehend nicht entlohnt worden seien. Zumindest bis in das Jahr 1999 seien alle Gesellschafter trotz der angefallenen Verluste von der Existenz erheblicher stiller Reserven ausgegangen. Mitte 1999 habe Dr. W als Treuhänder der 1991 eingetretenen stillen Gesellschafter im festen Glauben an deren Realisierbarkeit die Zustimmung zu deren Verwertung im Rahmen einer "sale-and-lease-back-Transaktion" erteilt, ohne dass der Betrieb davon betroffen sein sollte.

Die gesamte Betätigung sei zumindest bis 1999 eindeutig durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Wäre die Betätigung - wie in der Berufung behauptet - tatsächlich von vornherein aussichtslos gewesen, wäre es Pflicht der Beschwerdeführer gewesen, diese Tatsache offen zu legen. Tatsächlich sei diese Behauptung aber erstmals nach dem Ausscheiden der stillen Gesellschafter mit Schreiben vom 21. Mai 2001 aufgestellt worden. Das spreche nicht gegen, sondern für die bis zur Kündigung durch die Gesellschafter anzunehmende Gewinnerzielungsabsicht.

Auf Ebene der Gesellschafter sei zu berücksichtigen, dass sowohl der Gesellschaftsvertrag als auch die Treuhandvereinbarung auf unbestimmte Zeit errichtet worden seien. Daran vermöge auch die Tatsache nichts zu ändern, dass sie einen befristeten Kündigungsverzicht enthielten. Daran ändere auch nichts, dass der Treuhänder angegeben habe, er habe mit den atypisch stillen Gesellschaftern mündlich vereinbart, dass er die Beteiligung in seiner Funktion als Treuhänder zum 31. Dezember 1998 kündigen werde. Diese Behauptung sei erstmals im zweitinstanzlichen Verfahren erfolgt und erscheine schon deshalb nicht schlüssig, weil der Treuhänder selbst im Treuhandvertrag auf eine Kündigung vor dem 31. Dezember 1999 verzichtet habe. Dieser Vertragsbestimmung

würde jeder Sinn fehlen, wenn der Treuhänder das stille Gesellschaftsverhältnis schon zum 31. Dezember 1998 - ein Jahr vor Ablauf der Treuhandvereinbarung - verbindlich hätte kündigen müssen. Der Behauptung des Treuhänders sei deshalb kein Glauben zu schenken gewesen. Tatsächlich habe die stille Beteiligung über den 31. Dezember 1998 hinaus bestanden und habe nicht automatisch, sondern durch Kündigung geendet. Die Beendigung sei erst ein Jahr später aufgrund der Kündigung durch den Treuhänder erfolgt. Sowohl der Gesellschaftsvertrag wie auch die Treuhandvereinbarung enthielten genaue Abmachungen zu den Kündigungsmodalitäten und auch die Normierung eines unterschiedlichen Abschichtungsbetrages, der davon abhängig sei, wer die Kündigung erkläre. Wäre das Beteiligungsverhältnis von vornherein befristet beabsichtigt gewesen, wäre dies entbehrlich gewesen. Die Form der Vertragsgestaltung lasse deshalb darauf schließen, dass eine verbindliche Begrenzung der Beteiligung niemals angedacht gewesen sei. Nichts anders gelte auch für die vorliegende Rentabilitätsanalyse für die Jahre 1991 bis 1998; nur weil diese 1998 ende, gehe daraus nicht schlüssig hervor, dass die Beteiligung zeitlich beschränkt gewesen sei. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien daher keine Umstände zu erkennen, aus denen mit ausreichender Sicherheit darauf geschlossen werden könnte, dass die atypisch stille Gesellschaft mit einer zeitlichen Begrenzung versehen habe werden sollen.

Selbst bei einem zeitlich begrenzten Beteiligungsverhältnis hätte aber die Beurteilung aus ex-ante-Sicht zu erfolgen. Dabei wäre zu beurteilen, ob die Absicht bestanden habe, das wirtschaftliche Engagement vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes aufzugeben. Ein solcher Plan sei aber schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil dabei das Auseinandersetzungsguthaben mit berücksichtigt werden müsse. Die Abfindung habe im Falle der Selbstkündigung aus dem anteiligen Unternehmenswert unter Berücksichtigung des Firmenwertes, mindestens 115% und maximal 160% der Gesellschaftereinzahlung laut Fixkapitalkonto bestanden. Allein daraus ergebe sich ein rechnerischer Gesamtgewinn und damit die Absicht, diesen auch zu lukrieren. Es sei den Beschwerdeführern aber Recht zu geben, dass zu untersuchen sei, ob die vertragliche Mindestabschichtung von 115% überhaupt hätte eingehalten werden können. Eine Zahlungsunfähigkeit der GmbH sei aber für die stillen Gesellschafter ex ante weder vorherzusehen gewesen noch sei sie in den Folgejahren zu befürchten gewesen. Selbst die Kündigung durch die stillen Gesellschafter am 7. Mai 1999 sei noch in der Erwartung erfolgt, durch die Verwertung des Superädifikates könne eine Finanzierungssituation geschaffen werden, die die vertraglich vorgesehene Mindestabschichtung sicherstelle. Das im Konnex mit der Beteiligung überlassene Darlehen sei auch stets wie vereinbart getilgt worden; bis zur Kündigung durch die Beteiligten sei es zur Gänze abgetragen gewesen. Erst etwa ein Jahr nach der Kündigung sei es zur Gewissheit geworden, dass eine Finanzierung nur in geringerem Ausmaß erfolgen könne und damit ein Gesamtverlust unvermeidlich sein würde. Selbst in dieser prekären Lage hätten die stillen Gesellschafter aber eine Abfindung von 85% erreichen können.

Unbestritten sei das Investment der stillen Gesellschafter von kaufmännischen Fehleinschätzungen begleitet gewesen. Es werde aber nicht behauptet (und hiefür lägen auch keine Anhaltspunkte vor), dass diese Fehleinschätzungen den Beteiligten im Zeitpunkt der kaufmännischen Entscheidungen bewusst hätten sein können oder gar von einem Vertragspartner wider besseres Wissen herbeigeführt worden wären. Weder bei Begründung der stillen Beteiligung noch bei deren Beendigung hätten die Beteiligten die Fehleinschätzung erkannt. Nur darauf und auf die angemessenen rentabilitätsverbessernden bzw. verlustvermeidenden Reaktionen könne es bei der Liebhabereibeurteilung ankommen. Der Sachverhalt spiegle das stete Bemühen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit bzw. der Verkleinerung der Verluste.

Der anteilige Gesamtverlust sei daher aus Sicht der stillen Gesellschafter weder vorherzusehen noch ernsthaft beabsichtigt gewesen. Die verminderte Zahlungsfähigkeit der GmbH sei für die stillen Gesellschafter erst im Laufe des Jahres 2000 Realität geworden und habe daher die Beurteilung des Jahres 1999 nicht beeinflussen können.

Die Beschwerdeführer hätten nicht behauptet, dass die Sanierungsmaßnahmen tatsächlich zu einer geänderten Bewirtschaftungsform geführt hätten. Der belangten Behörde lägen auch keine Hinweise darauf vor, dass sich der Betrieb des Sanatoriums soweit von dem der Tagesklinik entfernt hätte, dass von einer geänderten Bewirtschaftungsart gesprochen werden könne.

Die Frage der vorläufigen Veranlagung in den Vorjahren habe keine Auswirkung auf die durchzuführende Beurteilung des Jahres 1999. Das Finanzamt habe aber offensichtlich bis 2001 keine Notwendigkeit für vorläufige Bescheide gesehen. Die gravierenden Verluste der Jahre 1991 bis 1998 seien vom Finanzamt im Wesentlichen anerkannt worden, ohne dass diese Bescheide von den Beschwerdeführern bekämpft oder deren Richtigkeit auch nur in Zweifel gezogen worden sei. Wenn die Unsicherheiten schon damals so augenscheinlich gewesen wären (wie in der Berufung behauptet), wäre es nahe liegend gewesen, die vorläufige Bescheiderlassung schon in den Vorjahren einzufordern.

Die Beschwerdeführer würden nicht behaupten, dass die Rentabilitätsanalyse bewusst mit falschen Zahlen operiert hätte oder dass diese Zahlen unrealistisch gewesen seien. Die Beschwerdeführer hätten ihre Bedenken hinsichtlich der zeitlichen Begrenzung und Ertragsfähigkeit der Betätigung erstmals im Schreiben vom 21. Mai 2001 geäußert. Sie seien eine Erklärung dafür schuldig geblieben, warum diese ihrer Ansicht nach wichtigen Punkte nicht schon von Anfang an offen gelegt worden seien. Dies alles spreche in freier Beweiswürdigung gegen die Richtigkeit der Behauptungen und rechtfertige die Beurteilung dieser Argumente als Schutzbehauptungen, um die Besteuerung der steuerlich zuerkannten aber wirtschaftlich nicht erlittenen Verluste im Jahr des Ausscheidens zu vermeiden.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien einheitlich und gesondert festzustellen. Diese Feststellung habe auch den Veräußerungsgewinn zu umfassen. Der Veräußerungsgewinn sei nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von EUR 7.300,- übersteige. Eine endgültige Feststellung des zustehenden Freibetrages bedinge aber, dass die ausscheidenden Gesellschafter die Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 nicht in Anspruch nähmen. Die Feststellung habe sich deshalb auf die mögliche Inanspruchnahme des Freibetrages zu beschränken. Bisher sei diese Feststellung zur Gänze unterblieben.

Die Berufung sei daher im Kernvorwurf, die steuerwirksame Erfassung eines Veräußerungsgewinnes bei den zwölf atypisch stillen Gesellschaftern sei rechtswidrig erfolgt, abzuweisen gewesen. Der Bescheid sei dennoch in zwei Punkten abzuändern gewesen: Gewinnzurechnungen betreffend Betriebsgebäude und Firmenwert/Ausgleichspost, die bisher zur Gänze der GmbH zugerechnet worden seien, seien zu Unrecht erfolgt und seien daher zu stornieren. Der mögliche Veräußerungsfreibetrag sei in den Spruch des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung aufzunehmen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde.

Die beschwerdeführenden Parteien machen zunächst geltend, der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende erstinstanzliche Bescheid verstoße gegen den Grundsatz "ne bis in idem"; eine neuerliche Sachentscheidung im Verfahren gemäß § 188 BAO wäre nach Vorliegen eines einschlägigen rechtskräftigen Bescheides (vom 21. August 2001) nur dann zulässig, wenn dieser Bescheid rechtswirksam im Weg der Wiederaufnahme (oder durch einen gleichartigen Rechtsbehelf) behoben worden wäre. Dies sei nicht der Fall; die als "Wiederaufnahmebescheid" bezeichnete behördliche Erledigung vom 3. November 2003 sei kein Bescheid gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Beschluss vom 24. September 2008 festgestellt, dass die von der Mitunternehmerschaft im Jahr 1999 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO rechtskräftig festgesetzt seien (Bescheid vom 21. August 2001). Die belangte Behörde nenne keinen Grund, warum diese rechtliche Beurteilung unrichtig sein könnte. Auf den Hinweis der Beschwerdeführer, dass damals (im August 2001) die Rechtsverhältnisse zu "Dritten" (die sechstbeschwerdeführende Partei) noch nicht abgewickelt gewesen seien, gehe die Berufungsentscheidung nicht ein. § 191 Abs. 2 BAO gelte erst ab Beendigung der Mitunternehmerschaft. Der Gesetzgeber unterscheide hier nicht zwischen Personenvereinigung einerseits und Personengemeinschaft andererseits. Personengesellschaften des Handelsrechts würden ihre Parteifähigkeit aber erst mit ihrer Beendigung verlieren; hinsichtlich der Personengemeinschaft der Mitunternehmerschaft könne nichts anderes gelten.

Weiter wendet sich die Beschwerde gegen die Hinzurechnung eines Veräußerungsgewinnes (Aufgabegewinns), in eventu gegen die Höhe dieses Gewinnes. Die Tätigkeit sei als Liebhaberei zu beurteilen, da eine Gewinnabsicht, selbst wenn subjektive Gewinnabsicht unterstellt würde, objektiv in keiner Weise nachvollziehbar sei. Eine Vergangenheits- und Prognoserechnung für einen Zeitraum von etwa 20 Jahren (beginnend ab 1991) ergäbe einen Totalverlust. Jede Prognoserechnung müsse zum Ergebnis kommen, dass die stillen Gesellschafter kein positives Gesamtergebnis hätten erzielen können. Es relativiere sich daher die Frage, ob sich die natürlichen Gesellschafter an der Mitunternehmerschaft zeitlich befristet oder unbefristet beteiligt hätten. Es lägen auch sonst keine Gründe vor, warum Liebhaberei nicht vorliegen sollte. Die stille Beteiligung sei an einer GmbH erfolgt, die eine Tagesklinik betrieben habe. Der Grund, warum das Projekt gescheitert sei, sei in einer falschen Beurteilung des Marktes gelegen. Es sei ein Produkt in Form einer Tagesklinik geschaffen worden, für das es keinen hinreichenden Markt gegeben habe. Die Prüfung des Finanzamtes, ob eine Einkunftsquelle vorliege, habe am 24. November 1993 stattgefunden. Es wäre der Behörde schon zu diesem Zeitpunkt ein Leichtes gewesen, festzustellen, dass die Prognoserechnung völlig an der Realität vorbeigehe. Die Behörde sei offenbar irrig davon ausgegangen, dass Verluste der ersten drei Jahre immer anzuerkennen seien und in den ersten drei Jahren immer von einer Einkunftsquelle auszugehen sei. Jedenfalls aber sei die nunmehrige Berufungsentscheidung der belangten Behörde inhaltlich verfehlt, die ohne Bindung an Vorentscheidungen die Situation des Jahres 1999 zu beurteilen gehabt habe und der dabei der Wissensstand bis 2007 zur Verfügung gestanden sei. Hinsichtlich strukturverbessernder Maßnahmen wäre entscheidend, ob diese Maßnahmen auch Wirkungen im erforderlichen Ausmaß gezeigt hätten; dazu fänden sich aber keine Feststellungen in der Berufungsentscheidung. Auch hätten die Sanierungsmaßnahmen unter Umständen zu einer geänderten Bewirtschaftungsform führen können, sodass ab diesem Zeitpunkt ein geänderter Beobachtungszeitraum zur Debatte gestanden wäre. Aus einer Tagesklinik sei ein Sanatorium geworden. Ein allenfalls nach der Zäsur der geänderten Bewirtschaftung erzielter Veräußerungs- und Aufgabegewinn hätte notwendigerweise geringer ausfallen müssen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs. 1 lit c BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid

ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach ständiger Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch - zu dem auch das Adressfeld zählt - kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. den hg. Beschluss vom 24. September 2008, 2008/15/0204, mwN).

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unstrittig entsprach die als Bescheid bezeichnete und mit 3. November 2003 datierte Erledigung des Finanzamtes, mit der das Feststellungsverfahren betreffend das Jahr 1999 wieder aufgenommen wurde, nicht dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung und erlangte daher keine Bescheidqualität. Eine Wiederaufnahme wurde somit nicht wirksam verfügt, sodass mit dieser Erledigung nicht eine allenfalls wirksame Erledigung (vom 21. August 2001) aus dem Rechtsbestand beseitigt werden konnte.

Im Beschluss vom 24. September 2008 befasste sich der Verwaltungsgerichtshof ausschließlich mit der Frage, ob der dort angefochtenen Erledigung vom 23. April 2008 Bescheidqualität (und der dort erstbeschwerdeführenden Mitunternehmerschaft Parteifähigkeit) zukomme. Eine bindende Beurteilung der Frage, ob der als Bescheid bezeichneten und mit 21. August 2001 datierten Erledigung des Finanzamtes Bescheidqualität zukomme, wurde mit jenem Beschluss nicht getroffen.

Entscheidend für die Beurteilung dieser Frage ist, ob zum Zeitpunkt der Zustellung dieser Erledigung die Personenvereinigung bereits beendet war.

Die bloße Auflösung und Löschung (etwa) einer Kommanditgesellschaft bedeutet noch nicht deren Vollbeendigung, weshalb eine Kommanditgesellschaft, solange nicht eine Abwicklung ihrer Rechtsverhältnisse u.a. zum Abgabengläubiger erfolgt ist, auch im Abgabenverfahren ihre Angelegenheiten betreffend die Parteifähigkeit beibehält. Allerdings trifft dies nicht zu, wenn die Kommanditgesellschaft beendet wird und ein Gesamtrechtsnachfolger vorhanden ist, wie es etwa bei einer Vermögensübernahme nach § 142 UGB nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Fall ist (vgl. den hg. Beschluss vom 28. Juni 2012, 2008/15/0332, mwN). In gleicher Weise verliert auch etwa eine Gesellschaft mbH durch die Löschung im Firmenbuch ihre Rechtssubjektivität nicht, solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was insbesondere dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (vgl. den Beschluss vom 20. September 1995, 95/13/0068); im Falle einer Verschmelzung erlischt eine Gesellschaft aber mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch (vgl. den Beschluss vom 5. Februar 1992, 90/13/0041, mwN).

Eine (auch atypische) stille Gesellschaft ist eine reine Innengesellschaft; eine Eintragung im Firmenbuch erfolgt nicht. Ein gemeinschaftliches Vermögen besteht nicht, vielmehr wird die Einlage des stillen Gesellschafters so geleistet, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht (§ 179 Abs. 1 UGB). Die Auflösung der stillen Gesellschaft bedeutet bereits die Vollbeendigung der zwischen dem Unternehmensinhaber und dem stillen Gesellschafter begründeten schuldrechtlichen Beziehung, der sodann die Auseinandersetzung der vermögensrechtlichen Ansprüche folgt (vgl. *Hochedlinger* in Jabornegg/Artmann, Kommentar zum UGB2, §§ 184, 185 Rz 22). Die stille Gesellschaft endet bei Vorliegen eines Auflösungsgrundes ohne Abwicklung (*Hochedlinger*, aaO, § 186 Rz 1).

Damit tritt die Vollbeendigung der stillen Gesellschaft aber bereits mit dem Wirksamwerden der Auflösung ein; der Zeitpunkt der Leistung der Abschichtungszahlung ist hingegen unbeachtlich.

Die stillen Gesellschaften wurden zum 31. Dezember 1999 bzw. zum 30. Juni 2000 aufgelöst und endeten daher mit diesen Zeitpunkten. Die mit 21. August 2001 datierte und als Bescheid bezeichnete Erledigung hat somit dem Erfordernis der gesetzmäßigen Adressatenbezeichnung nicht entsprochen; ihr kommt keine Bescheidqualität zu.

Die Betätigung der Mitunternehmerschaft bestand im Betrieb einer Tagesklinik, später eines Sanatoriums. Es handelt sich hiebei um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993, BGBl. Nr. 33/1993 (LVO). Bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO ist aber die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten. Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO kann diese Vermutung anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen besondere Bedeutung zu (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2006/15/0314, mwN).

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde ist hier also nicht die Liebhabereivermutung zu widerlegen; es ist vielmehr - wie von der belangten Behörde vorgenommen - anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu prüfen, ob (obwohl Verluste anfielen) die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, vorlag.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst

wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 2011, 2008/15/0198, mwN).

Bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ist gemäß § 4 Abs. 2 LVO zuerst für diese zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei zu beurteilen ist. Gemäß § 4 Abs. 3 LVO ist zusätzlich 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. Bei dieser Prüfung ist weiter gemäß § 4 Abs. 4 LVO darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinns (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Anlaufzeitraum (§ 2 Abs. 2 LVO) das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, ist eine für jeden Bemessungszeitraum (Feststellungszeitraum) zu lösende Rechtsfrage (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2001, 95/14/0010). Im Rahmen der Kriterienprüfung ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen. Die Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO stellen Indizien dar, auf Grund derer auf das subjektive Gewinnstreben des Steuerpflichtigen im maßgeblichen Veranlagungsjahr geschlossen werden kann. Eine gewisse Indizwirkung auf das subjektive Streben des Steuerpflichtigen kann aber auch später in Erscheinung getretenen objektiven Umständen zukommen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2007/15/0299).

Auf Ebene der Mitunternehmerschaft ist zunächst mit der belangten Behörde davon auszugehen, dass keinerlei Hinweis auf eine zeitliche Beschränkung deren Tätigkeit (Betrieb des Sanatoriums) ersichtlich ist.

Der Betätigung der Mitunternehmerschaft lag eine positive Machbarkeitsstudie einer Bank zu Grunde. Nachdem sich herausgestellt hatte, dass bei der ursprünglichen Betätigung als Tagesklinik die erwarteten Erträge nicht erzielt werden konnten, verfolgte die Geschäftsführung der Mitunternehmerschaft die Verbesserung der Ertragslage durch Erreichung der Bewilligung des Betriebes eines Sanatoriums. Die Einräumung dieser Bewilligung wurde - in der im angefochtenen Bescheid auszugsweise zitierten Stellungnahme in der Steuerangelegenheit des Gesellschafters und Geschäftsführers der GmbH - als "Turnaround" bezeichnet. Nach dieser Schilderung übernahmen die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH persönliche Haftungen; auch stellte einer der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer eine private Liegenschaft als Besicherung zur Verfügung. Auch schloss einer der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH eine "Besserungsvereinbarung", wonach an ihn Honorare (offenkundig für ärztliche Leistungen) nur eingeschränkt ausbezahlt würden. Noch anlässlich der Kündigung der stillen Gesellschafter teilte der Treuhänder (und Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH) den stillen Gesellschaftern mit, durch Veräußerung des als Superädifikat errichteten Sanatoriumsgebäudes könne eine Finanzierungssituation geschaffen werden, die die vertraglich vorgesehene Mindestabschichtung von 115% der Gesellschaftereinzahlung sicherstelle; das von den stillen Gesellschaftern über die Einlage hinaus geleistete Darlehen war zu diesem Zeitpunkt bereits vereinbarungskonform und fristgerecht zurückbezahlt worden.

Aus welchen Gründen objektiv gesehen keine Möglichkeit bestanden hätte, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist nicht ersichtlich und wird auch in der Beschwerde nicht konkretisiert. Wenn in der Beschwerde - unter Hinweis auf die Ausführungen des Gesellschafter-Geschäftsführers und Treuhänders der stillen Gesellschafter - ausgeführt wird, Grund dafür, dass die prognostizierten Ergebnisse nicht erreicht worden seien, sei die geringere (als erwartete) Honorierung durch Versicherungen gewesen, so war eben gerade dieser Umstand im hier zu beurteilenden Kalenderjahr 1999 durch Änderung der Betätigung von Tagesklinik auf Sanatorium und somit in die Tat umgesetzte Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage schon behoben. Es ist daher auch nicht entscheidend, dass das Scheitern des Projektes Tagesklinik (das in dieser Form im Kalenderjahr 1999 nicht mehr betrieben wurde) in einer falschen Beurteilung des Marktes gelegen sei.

Aus welchen Gründen die von der GmbH getroffenen Maßnahmen nicht unternehmensgerecht gewesen seien (Änderung von Tagesklinik auf Sanatorium, Veräußerung des Superädifikates), wird in der Beschwerde nicht dargetan. Ebenso ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen angenommen wird, dass diese Maßnahmen nicht rasch und nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen erfolgt seien. Es ist nicht anzunehmen, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH in der Annahme, dass die Fortsetzung der Betätigung weitere (hohe) Verluste zur Folge haben würde, persönliche Haftungen übernommen bzw. Sachhaftungen an privaten Liegenschaften eingeräumt hätten.

Damit ist aber die Annahme der belangten Behörde, dass im hier vorliegenden Fall die bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO zu vermutende Gewinnerzielungsabsicht jedenfalls bis (einschließlich) Kalenderjahr 1999 nicht weggefallen ist, nicht als unschlüssig zu erkennen, auch wenn letztlich insgesamt ein Verlust erzielt wurde.

Gleiches gilt auf Ebene der einzelnen Gesellschafter. Diesen war vertraglich ein Anspruch auf Rückzahlung von zumindest 115% der Gesellschaftereinzahlung (neben der Rückzahlung des unverzinsten Gesellschafterdarlehens) zugesagt worden. Wenn auch auf Seiten der stillen Gesellschafter allenfalls das Motiv der Steuerersparnis durch Zuweisung von Verlusten bis zum Zweifachen der Gesellschaftereinlage im Vordergrund gestanden haben mag, so war durch diese zugesagte Rückzahlung jedenfalls auch die Absicht gegeben, aus dieser Betätigung einen - wenn auch allenfalls nur geringen - Gesamtgewinn zu erzielen. Sonderbetriebsausgaben der stillen Gesellschafter, welche einer Gewinnerzielungsabsicht einzelner dieser stillen

Gesellschafter allenfalls entgegengestanden wären, wurden nicht behauptet. Dass diese Absicht in der Folge - im hier zu beurteilenden Kalenderjahr 1999 -

weggefallen wäre, ist aus dem festgestellten Sachverhalt (vor allem im Hinblick auf das Kündigungsschreiben) nicht ableitbar; dabei ist auch zu berücksichtigen, dass für die stillen Gesellschafter im Hinblick auf die vereinbarungsgemäße Rückzahlung der Darlehen offenkundig auch keine Bedenken betreffend die Zahlungsfähigkeit der GmbH bestanden. Die Veräußerung des Superädifikates erfolgte erst Ende Juli 2000; erst nach dieser Veräußerung und nach Mitteilung von Banken, dass diese eine weitere Finanzierung ablehnen würden, wurde von den stillen Gesellschaftern das Anbot auf Auszahlung von 85% der Einlage (unter Übernahme von Bürgschaften durch die Gesellschafter-Geschäftsführer) angenommen. Es ist demnach wiederum nicht als un schlüssig zu erkennen, wenn die belangte Behörde davon ausging, dass jedenfalls bis (einschließlich) Kalenderjahr 1999 die zu vermutende Gewinnerzielungsabsicht nicht widerlegt wurde.

Auch die Beurteilung der belangten Behörde, es sei - auch auf Ebene der einzelnen Gesellschafter - nicht (ex ante) von einer zeitlich befristeten Betätigung auszugehen gewesen, kann nicht als un schlüssig erkannt werden. Die belangte Behörde verwies hiezu zutreffend auf die umfangreichen Regelungen im Gesellschaftsvertrag zum Abschichtungsguthaben, die danach differenzieren, wer die Auflösung der stillen Gesellschaft erklärt. Ebenso konnte die belangte Behörde diese Feststellung darauf stützen, dass eine vom schriftlichem Vertrag abweichende mündliche Vereinbarung betreffend eine zeitliche Begrenzung der Beteiligung erst nach der Beendigung der Beteiligung behauptet und nicht bereits von Anfang an offen gelegt worden war.

Zum Beschwerdevorbringen betreffend eine "Zäsur" ist zu bemerken, dass eine Änderung der Betätigung von Tagesklinik auf Sanatorium (im Rahmen einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO) als Bemühung zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO) zu beurteilen ist. Ob eine Änderung der Bewirtschaftungsart vorläge, wäre hingegen nach § 2 Abs. 4 LVO lediglich bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 LVO von Bedeutung.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 22. November 2012