



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der

1. A-VT-GmbH (als Rechtsnachfolgerin der A-Bet-GmbH) und
2. der in der beigefügten Liste angeführten „Treugeber“
(welche ursprünglich gemeinsam mit der S-AG gegenüber der Abgabenbehörde als „SA-AG (in der Folge: AF-AG) und atypisch Stille“ in Erscheinung getreten sind),
vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien,
Praterstraße 62-64,

gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 20. Februar 2007 betreffend
Feststellung von Einkünften (der vorangeführten Mitunternehmerschaft, zuletzt
bezeichnet als: „AF-AG und atypisch Stille“) **gemäß § 188 BAO für 2002**

im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmolzer nach der am 24. März 2010 in 8018 Graz,
Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird *Folge gegeben*.

Die im Jahr **2002** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit
insgesamt - **€ 492.767,- (Verlust)** festgestellt.

Die Gewinnanteile der einzelnen Beteiligten betragen wie folgt:

1. AMF-AG (als Rechtsnachfolgerin der S-AG):

(negative) Einkünfte von - € 494.281,-;

2. A-VT-GmbH (als Rechtsnachfolgerin der A-Bet-GmbH): *Einkünfte von + € 1.514,-;*

3. Auf die übrigen (ehemals) Beteiligten (sämtliche „Treugeber“ laut beigelegter Liste) entfallen anteilige *Einkünfte von jeweils € 0,-.*

Entscheidungsgründe

(1) Die Berufungswerber (Bw.) sind die ehemaligen Gesellschafter einer nicht mehr existenten Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft, die zwischen der (früheren) S-AG (Rechtsnachfolgerin war zwischenzeitig die SA-AG und zum Zeitpunkt der Berufungserhebung die AF-AG, Rechtsnachfolgerin der Letztgenannten ist nunmehr laut Firmenbuch die AMF-AG) als Geschäftsherrin einerseits und der A-Bet-GmbH (Rechtsnachfolgerin nunmehr: A-VT-GmbH) als stiller Gesellschafterin andererseits errichtet wurde. Die Stille hielt den weitaus überwiegenden Anteil der Beteiligung als Treuhänderin für die übrigen Bw., die allesamt in der beiliegenden Liste – auf welche im Bescheidkopf verwiesen wird – angeführt sind. Beim Finanzamt wurde in den Jahren 1998 bis 2002 für diese Mitunternehmerschaft ein Akt mit der Bezeichnung „SA-AG & atypisch stille Gesellschaft“ geführt.

(2) Der Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft vom 22./25. Juni 1998 hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

„§ 2 - Beteiligung als atypisch stille Gesellschafterin

1. Die stille Gesellschafterin ist am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes, beginnend mit 1.1.1998, gemäß den Bestimmungen des § 9 beteiligt.

Die Beteiligung erfolgt unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Artikel IV UmgrStG (Zusammenschluss) unter Fortführung der ertragsteuerlichen Buchwerte. Zusammenschlussstichtag ist der 1.1.1998; das übertragene Vermögen besitzt einen positiven Verkehrswert.

Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen ihr die Ansprüche nach § 15 zu. (.....)

§ 3 - Einlage

Die stille Gesellschafterin ist mit einer voll einbezahlten stillen Beteiligung von ATS 1.000,- (Schilling tausend) am Unternehmen des Geschäftsherrn beteiligt. Es ist beabsichtigt und findet die Zustimmung des Geschäftsherrn, dass die stille Gesellschafterin neben ihrer stillen Gesellschaftseinlage iHv. ATS 1.000,- (Schilling tausend) weitere Gesellschaftseinlagen bis zu

ATS 10.001.000,- (Schilling zehn Millionen eintausend) leistet, wobei sie die über ATS 1.000,- (Schilling tausend) hinausgehenden Einlagen auf Rechnung von Treugebern im Sinne der nachstehenden Bestimmungen hält und die jeweils zusätzlich übernommene Nominaleinlage bis längstens 30.9.1998 einzuzahlen hat, wobei sie, beginnend mit 1.1.1998, am Gewinn, Verlust und Vermögen des Geschäftsherrn beteiligt ist (vgl. § 2 Absatz 1.). (.....)

Die stille Gesellschafterin schließt mit dritten Personen – im Folgenden kurz Treugeber genannt -, deren Namen und Anschriften sowie die Höhe von deren Gesellschaftseinlagen aus Beilage ./1 ersichtlich sind, Treuhandverträge laut Beilage ./2 ab. Nach diesen Verträgen sind die Treugeber gemäß § 24 BAO wirtschaftlich Eigentümer der stillen Gesellschaftseinlagen, die die stille Gesellschafterin für ihre Treugeber hält. (.....)

§ 4 - Konten der stillen Gesellschafterin

1. Die Einzahlungen der stillen Gesellschafterin auf ihre Gesellschaftseinlage sind auf einem festen Kapitalkonto zu verbuchen und auszuweisen.

2. Die Gewinn- und Verlustanteile sowie die Ausschüttungen einschließlich der Entnahmen werden über ein Gewinn- und Verlustkonto angerechnet; sie berühren das Beteiligungsverhältnis nicht.

(.....)

§ 8 - Keine Nachschusspflicht

Die stille Gesellschafterin trifft keine Nachschusspflicht. Sie ist nicht verpflichtet, empfangene Gewinnbeteiligungs- und Entnahmebeträge wegen späterer Verluste ganz oder zum Teil zurückzuzahlen.

§ 9 - Beteiligung am Vermögen, Gewinn und Verlust

1. Die Nominaleinlage der stillen Gesellschafterin stellt gemeinsam mit dem Grundkapital des Geschäftsherrn zuzüglich allfälliger Rücklagen abzüglich allfälliger Verlustvorträge gemäß Zusammenschlussbilanz die Kapitalbasis für die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der Gesellschaft dar, wobei sich diese Kapitalbasis auf Seite der stillen Gesellschafterin im Rahmen des § 3 und auf Seite des Geschäftsherrn unter den in § 2 Absatz 2 und den in diesem atypisch stillen Gesellschaftsvertrag festgelegten Bedingungen verändert.

2. Das konkrete Ausmaß der Beteiligung der stillen Gesellschafterin am Gewinn, Verlust und Vermögen ergibt sich ... aus dem Verhältnis ihrer Nominaleinlage zur genannten Kapitalbasis. (.....).

4. Ein allfälliger Verlust des Geschäftsherrn in den Geschäftsjahren 1998 und 1999 wird zur Gänze der stillen Gesellschafterin im Rahmen der durch Abschluss des vorliegenden Vertrages begründeten stillen Gesellschaft zugewiesen.

5. Verluste des Geschäftsherrn werden der stillen Gesellschafterin nur bis zu einem Betrag von 200% der Nominaleinlage zuzüglich des Gesellschafterdarlehens zugewiesen. Darüber hinausgehende Verluste belasten ausschließlich den Geschäftsherrn, wobei diesem, sollte es zu solchen Verlustzuweisungen kommen, die Gewinne der Folgejahre im Verhältnis zur stillen Gesellschafterin solange allein zustehen, bis die betreffenden Verluste abgedeckt sind. (.....)

§ 10 Geschäftsführung und Vertretung

(.....)

5. Die A-Bet-GmbH erhält für ihre Leistungen ... eine jährliche Treuhandvergütung ... von 1,25% der treuhändig gehaltenen atypisch stillen Gesellschaftseinlagen. (.....)

§ 12 - Dauer der Gesellschaft, Kündigung

1. Die stille Gesellschaft ist auf unbestimmte Zeit begründet.

2. Es verzichten der Geschäftsherr und die stille Gesellschafterin darauf, das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis, aus welchem Grund auch immer, auf einen Stichtag aufzukündigen, der vor dem 31. Jänner des elften Folgejahres liegt.

Das Gesellschaftsverhältnis kann daher erstmals zum 31.1.2009 gekündigt werden. Daraus ergibt sich, dass die stille Gesellschafterin grundsätzlich mindestens zehn volle Kalenderjahre beteiligt ist. (.....)

3. Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes ist jeder Vertragsteil zur außerordentlichen Kündigung des Vertrages berechtigt. (.....)

§ 15 - Ansprüche der stillen Gesellschafterin bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses

1. Scheidet die stille Gesellschafterin durch Kündigung oder aus sonstigen Gründen (zB Konkurs des Geschäftsherrn) ganz oder teilweise aus der stillen Gesellschaft aus, so hat sie Anspruch auf ein Abfindungsguthaben, dessen Ermittlung der Wert ihres Anteiles am Vermögen des Geschäftsherrn (vgl. § 9) zugrunde zu legen ist, wobei die Konten der stillen Gesellschafterin zu berücksichtigen sind.

Der Wert des Unternehmens des Geschäftsherrn und der davon auf die stille Gesellschafterin entfallende Anteil ist nach dem Fachgutachten Nr. 74 des Fachsenates für Betriebswirtschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Wien festzusetzen.

(.....)

3. Das Abfindungsguthaben beträgt unter der Voraussetzung, dass das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis zum erstmöglichen Kündigungstermin gekündigt wird, unabhängig von der Regelung des Absatz (1) und damit auch unabhängig vom Stand des Verlustevidenzkontos und der getätigten Entnahmen, mindestens 90% und höchstens 140% der Einlage.

(.....)"

(3) In den Jahren 1998 bis 2001 erklärte die Mitunternehmerschaft jeweils Verluste aus ihrer gewerblichen Betätigung. Im Gefolge einer die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden Betriebsprüfung wurden die erklärten Verluste auf Grund verschiedener (hier nicht relevanter) abgabenbehördlichen Feststellungen vermindert und diese in den Jahren 1998 und 1999 bescheidmäßig anteilig den atypisch still Beteiligten zugewiesen. Für das Jahr 2000 wurden den Stillen im Feststellungsbescheid in geringfügigem Ausmaß positive Einkünfte zugewiesen, im Jahr 2001 wurden die anteiligen Einkünfte der Stillen – ausgenommen jene der Treuhänderin (der A-Bet-GmbH) – jeweils mit € 0,- festgestellt.

(4) Am 4. November 2002 schlossen die A-Bet-GmbH (im Folgenden im Vertrag: A) und die SA-AG (im Vertrag: S) einen Einbringungsvertrag mit – im Wesentlichen - folgendem Inhalt:

„§ 2 Einbringung

Die A bringt hiemit ihre atypisch stille Beteiligung an der S laut § 1 und damit die darin liegenden Mitunternehmeranteile (schuld- und steuerrechtlich) rückwirkend zum Stichtag der Einbringungsbilanzen laut Beilage ./1, das heißt zum Ablauf des 28.2.2002, nach Art. III UmgrStG in die S ein.

§ 3 Gegenleistung

Eine Erhöhung des Stammkapitals der S aus Anlass der Einbringung unterbleibt, weil S die A mit Genussrechten im Sinne der §§ 8 Abs. 3 Z 1 und 10 Abs. 1 Z 3 KStG abfindet. (.....) In diesem Sinne verpflichtet sich S zugunsten der A auf der Grundlage des Unternehmensbewertungsgutachtens der ALTA Wirtschaftstreuhandgesellschaft Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH vom 30.10.2002 für je ATS 20.000,- atypisch stiller Gesellschaftseinlage über das Genussrecht ausgestellte Gewinnscheine im Nominale von jeweils Euro 1,- insgesamt somit Gewinnscheine im Gesamtnominale von Euro 500,- zu begeben und dieser Gesellschaft zu übertragen.

(.....)

§ 5 Rechtsübergang

Die einbringungsgegenständlichen Mitunternehmeranteile gehen mit Wirkung auf den Ablauf des 28.2.2002 mit allen Rechten und Pflichten sowie mit allen Nutzungen und Lasten auf S als übernehmende Gesellschaft über. Dieser Termin ist zugleich der Einbringungsstichtag gemäß § 12 UmgrStG. (.....)“

(5) Im Jahr 2006 fand bei der gegenständlichen Mitunternehmerschaft eine auch das Streitjahr umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. In seinem Bericht vom 24. Jänner 2007 traf der Prüfer in den Tz 3 und 4 folgende Feststellungen:

„Tz 3 Berechnung der Einlage

Tausch nach § 16 Z 14b EStG iZshg. mit § 24 (2) EStG

Für eine Einbringung nach den Bestimmungen des Art. III UmgrStG ist ein positiver Verkehrswert für das eingebrachte Unternehmen notwendig. Dieser wird durch ein Gutachten der X-Wth-GmbH vom 30.10.2002 errechnet. Nach Meinung des Prüfers ist diese Berechnung insoweit zu ergänzen, da die einzelnen Verrechnungskonten sprich Kapitalkonten der Mitunternehmer nicht in diese Berechnung miteinbezogen werden. Richtigerweise ist das negative Verrechnungskonto als Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter verkehrswerterhöhend zu aktivieren. In diesem Fall betrifft das alle 105 Kapitalkonten der atypisch still Beteiligten, da alle diese Konten durch die Verlustzuweisungen negativ sind. Sodann ist der erhöhte Verkehrswert auf den Geschäftsherrn und die Mitunternehmerschaft aufzuteilen und vom anteiligen Betrag der Mitunternehmerschaft das negative Verrechnungskonto der Mitunternehmer in Abzug zu bringen. Insoweit ist die Berechnung in der Niederschrift zu korrigieren, da darin die Aufteilung des Verkehrswertes vor Zurechnung der Kapitalkonten bereits vorgenommen wurde und nach Zurechnung noch einmal aufgeteilt wurde. Das wird rechnerisch richtig gestellt, wobei sich allerdings keine Änderung in der Aussage ergibt, da der dabei errechnete Verkehrswert negativ bleibt.

Berechnung des Verkehrswertes lt. BP:

<i>Verkehrswert lt. Gutachten</i>	<i>€ 86.485,82</i>
<i>+ Verrechnungskonten stille Gesellschafter</i>	<i><u>€ 1.833.002,21</u></i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>€ 1.919.488,03</i>
<i>Davon 27,59% Anteil stille Gesellschaft</i>	<i>€ 529.586,75</i>
<i>- Verrechnungskonten</i>	<i><u>- € 1.833.002,21</u></i>
<i>Verkehrswert lt. BP</i>	<i>- € 1.303.415,46</i>

Tz 4 Auswirkungen

Fehlender positiver Verkehrswert

Auf Grund der obigen Berechnung fehlt eine wesentliche Voraussetzung für die Durchführung einer Einbringung nach den Bestimmungen des Art. III UmgrStG, nämlich der positive Verkehrswert. Die Konsequenz daraus ist die Abhandlung dieses Vorganges nach den allgemeinen Regeln des Steuerrechts, was die Anwendbarkeit der Bestimmungen der §§ 6 Z 14 lit. b EStG in Verbindung mit § 24 (2) EStG nach sich zieht. Nachdem nun alle Mitunternehmer ausscheiden, sind deren nicht aufzufüllende, negative Kapitalkonten als Veräußerungsgewinn iSd. § 24 (2) EStG anzusetzen.

Zusätzlich sind die anlässlich der Einbringung als Gegenleistung ausgegebenen Genussrechte als Teil des Veräußerungsgewinnes einzubeziehen, sodass sich insgesamt folgender Veräußerungsgewinn ergibt:

<i>Negative Verrechnungskonten zum 28.2.2002</i>	<i>€ 1.833.002,21</i>
<i>+ Genussrechte</i>	<i>€ 14.626,43</i>
<i>Veräußerungsgewinn lt. BP</i>	<i>€ 1.847.628,64"</i>

(6) Auf Grundlage dieser Prüfungsfeststellungen erließ das Finanzamt den nunmehr berufsgegenständlichen Bescheid, mit welchem Einkünfte der Mitunternehmerschaft iHv. € 1.847.628,64 (Veräußerungsgewinne) festgestellt und diese auf die stille Gesellschafterin sowie die einzelnen Treugeber aufgeteilt wurden. Begründend wurde auf den BP-Bericht vom 24. Jänner 2007 und die bezügliche Niederschrift verwiesen.

(7) Dagegen wurde von Seiten der still Beteiligten, also der A-Bet-GmbH bzw. deren zwischenzeitiger Rechtsnachfolgerin A-VT-GmbH und den Treugebern, die vorliegende Berufung erhoben. Der BP-Bericht verschweige wesentliche – im Zuge der Prüfung offen gelegte – Sachverhaltselemente. So habe sich für den Gutachter im Rahmen der Gutachtenserstellung genau die nunmehr strittige Frage gestellt, ob die negativen Verrechnungskonten bei der Aufteilung des Vermögens zu berücksichtigen seien oder nicht. Dies deshalb, da der atypisch stille Gesellschaftsvertrag hinsichtlich der Berücksichtigung der Verrechnungskonten widersprüchliche Aussagen getroffen habe. Der Gutachter habe daher den Geschäftsherrn im Zuge der Gutachtenserstellung hinsichtlich der Auslegung dieser Bestimmungen gefragt, worauf dieser mit Schreiben vom 29. Oktober 2002 geantwortet habe, dass diese nicht zu berücksichtigen seien. Der Gutachter habe dies in seinem Gutachten auf S. 6 auch ausdrücklich erwähnt. Auch die A-Bet-GmbH habe diese Vertragsauslegung bestätigt. Weiters würde der BP-Bericht nicht erwähnen, dass den atypisch stillen Gesellschaftern gemäß § 15 Z 3 des Gesellschaftsvertrages ein Anspruch auf ein Mindestabschichtungsguthaben iHv. 90% der Einlage zugestanden sei, auf welches auf Grund der Einbringung verzichtet worden sei. In der bezüglichen Regelung sei darüber hinaus ausdrücklich erwähnt, dass bei Berechnung des Mindestabschichtungsguthabens das Ver-

lustevidenzkonto nicht zu berücksichtigen sei. Aus der angeführten Stellungnahme der SA-AG gehe klar hervor, dass nach Intention der Vertragsparteien die Verrechnungskonten weder bei der Unternehmensbewertung noch beim Beteiligungsverhältnis Berücksichtigung finden sollten. Die Gewinn- und Verlustverteilung könne von den Parteien prinzipiell frei gestaltet werden. Ohne Berücksichtigung der Verrechnungskonten ergebe sich jedoch für die eingebrachten Mitunternehmeranteile eindeutig ein positiver Verkehrswert. Das gehe überdies auch daraus hervor, dass die atypisch Stillen als Gegenleistung Substanzgenussrechte erhalten hätten, welche auf Grund des unstrittig positiven Verkehrswertes der S jedenfalls positiv seien. Abgesehen von den vorangeführten Argumenten ergebe sich der positive Verkehrswert der Mitunternehmeranteile auch ganz eindeutig aus dem in § 15 Abs. 3 des atypisch stillen Gesellschaftsvertrages geregelten Mindestabschichtungsguthaben. Dieses betrage 90% der Einlage. Dieses Mindestabschichtungsguthaben würde dem atypisch Stillen nur dann keinen positiven Verkehrswert vermitteln, wenn das Vermögen des Geschäftsherrn keinen positiven Verkehrswert hätte. Es sei jedoch unbestritten, dass der Geschäftsherr über einen positiven Verkehrswert verfüge, weshalb auf Grund der vereinbarten Mindestabschichtung auch die atypisch stillen Mitunternehmeranteile positive Verkehrswerte haben müssten. Der angefochtene Bescheid sei daher ersatzlos zu beheben.

Im in der Berufung angesprochenen Schreiben vom 29. Oktober 2002 der SA-AG an die X-Wth-GmbH heißt es bezüglich der Berücksichtigung der Verrechnungskonten wie folgt:
„Gemäß § 4 des atypisch stillen Gesellschaftsvertrages sind Verrechnungskonten für das Beteiligungsverhältnis nicht zu berücksichtigen. Hingegen sind laut § 15 des Gesellschaftsvertrages Verrechnungskonten für das Beteiligungsverhältnis zu berücksichtigen. Dieser Widerspruch ist auf ein redaktionelles Versehen bei Vertragserstellung zurückzuführen. Wille der Vertragsparteien ist, dass die Verrechnungskonten das Beteiligungsverhältnis am Vermögen nicht berühren. Die Verrechnungskonten der stillen Gesellschafter sind daher bei der Unternehmensbewertung außer Ansatz zu lassen.“

(8) In seiner dagegen erstatteten Stellungnahme vom 4. Mai 2007 führte der Prüfer aus, das Schreiben der S vom 29. Oktober 2002 stelle keine ausreichende Grundlage für das Abgehen von allgemein gültigen Berechnungsregeln dar. Man könne genauso gut die Bestimmung des § 4 des Gesellschaftsvertrages (und nicht jene des § 15) als „Redaktionsversehen“ betrachten. § 15 Abs. 3 beziehe sich überdies auf den erstmöglichen Kündigungstermin, das wäre nach § 12 des Vertrages der 31. Jänner 2009 gewesen. Die Bestimmung des § 15 Abs. 3 sei für den Einbringungsfall nicht relevant; die Beendigung (der Mitunternehmerschaft) durch Einbringung sei im Gesellschaftsvertrag definitiv nicht geregelt. Wollte man die Verrechnungskonten tatsächlich unberücksichtigt lassen – was gegen jegliche betriebswirtschaftliche Logik verstoßen würde –, stelle sich die Frage, worin dann noch der Unter-

schied zu einer echten stillen Gesellschaft besteht. Nicht umsonst habe der Gesetzgeber in § 24 Abs. 2 EStG bestimmt, dass nicht aufgefüllte, negative Kapitalkonten als Gewinn der Einkommensteuer zu unterwerfen seien. Die gewählte Vorgangsweise des geprüften Unternehmens diene genau der Vermeidung dieser Konsequenz.

(9) Hiezu nahmen die Bw. mit Schreiben vom 14. Mai 2007 wie folgt Stellung: Das Unternehmen (die gesamte Mitunternehmerschaft) weise unstrittig einen positiven Verkehrswert auf. Strittig sei nur, wie dieser positive Verkehrswert auf die Mitunternehmer aufzuteilen ist. Auf Grund der geltenden Vertragsfreiheit könne die Verteilung von Vermögen zwischen den Vertragsparteien so vereinbart werden, wie diese es als sinnvoll erachten. Daher hätten sie die Möglichkeit, die Verrechnungskonten entweder anzurechnen oder auch nicht. Im Berufungsfalle sei klar, dass – wie aus dem bereits mehrfach erwähnten Schreiben der SA-AG ersichtlich – die Verrechnungskonten nach Meinung der SA-AG weder bei der Unternehmensbewertung noch beim Beteiligungsverhältnis zu berücksichtigen seien. Diese Meinung vertrete auch der andere Vertragspartner. Da der Geschäftsherr im Zuge der Einbringung bei den Verhandlungen um das Umtauschverhältnis die Anrechnung der negativen Kapitalkonten nicht verlangt habe, sei das realisierte Umtauschverhältnis zustande gekommen. Die Vertragsparteien würden wohl am besten wissen, was bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages gewollt war, und das sei eben die Nichtberücksichtigung der negativen Kapitalkonten gewesen. Steuerlich seien derartige Vereinbarungen zwischen (zueinander) fremden Dritten eindeutig anzuerkennen. Dass der erstmögliche Kündigungstermin der 31. Jänner 2009 gewesen wäre, ändere nichts daran, dass diese Bestimmung für die Beurteilung des Verkehrswertes der atypisch stillen Anteile heranzuziehen sei. Denn der (positive) Wert des Mitunternehmeranteiles leite sich aus der Rechtsposition, d. h. aus den schuldrechtlichen Ansprüchen, ab, die der atypisch Stille auf Grund des Gesellschaftsvertrages besitze. Ein ganz wesentlicher Anspruch sei in diesem Zusammenhang der Anspruch auf Abschichtung. Im vorliegenden Fall hätte es der atypisch stille Gesellschafter durch eine von ihm zum 31. Jänner 2009 durchgeführte Kündigung in der Hand gehabt, zumindest den Mindestanspruch auf 90% seiner Einlage auszulösen. Diese Rechtsstellung (dieser zukünftige schuldrechtliche Anspruch) sei daher im Zeitpunkt der Einbringung bei Ermittlung des Verkehrswertes jedenfalls zu berücksichtigen. Hätte ein atypisch Stiller seine Beteiligung noch vor Einbringung an einen Dritten übertragen, so hätte er dafür zumindest einen (wenn auch abgezinsten und mit Risikoabschlag versehenen) Betrag erhalten, der sich am Mindestabschichtungsguthaben orientiert. Die vom Prüfer ins Treffen geführte Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG, welche die „Nachversteuerung“ eines negativen Kapitalkontos sicherstelle, habe nichts mit der Frage zu tun, wie der Verkehrswert einer Mitunternehmerschaft auf die einzelnen Beteiligten aufzuteilen ist. Die negativen Verrechnungskonten würden überdies ohnehin auch

nach Einbringung gemäß § 20 Abs. 1, 5 und 6 UmgrStG iVm. § 31 EStG steuerhängig bleiben. Schließlich erläutern die Bw. in ihrer Stellungnahme noch an Hand eines (hier nicht näher dargestellten) Beispiels, weshalb die von ihnen gewählte Vorgangsweise entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung nicht betriebswirtschaftlich unlogisch sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die per 28. Februar 2002 eingebrachten Mitunternehmeranteile zum Einbringungsstichtag einen positiven Verkehrswert aufwiesen oder nicht. Von Seiten der Mitunternehmer wurde hierzu ein Gutachten der X-Wth-GmbH vorgelegt, in welchem der Verkehrswert der Anteile mit € 33.500,- bis € 86.500,- errechnet wird. Das Finanzamt verneint jedoch das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes mit der Begründung, dass bei dieser Berechnung die negativen Verrechnungskonten der Mitunternehmer nicht berücksichtigt worden seien. Diese stellten Verbindlichkeiten der Mitunternehmer gegenüber der Gesellschaft dar, deren Berücksichtigung für die Mitunternehmeranteile einen negativen Verkehrswert ergebe.

Dem Finanzamt ist nun zwar darin beizupflichten, dass hinsichtlich der Berücksichtigung der Konten der Mitunternehmer prima vista eine unklare - wenn nicht gar widersprüchliche - Vertragsgestaltung (nämlich in den §§ 4 und 15 des Vertrages über die Errichtung der Mitunternehmerschaft) besteht. Im Ergebnis war der Berufung jedoch aus folgenden Gründen dennoch stattzugeben:

Beim (gesetzlich nicht definierten) Verkehrswert handelt es sich um den Preis, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für ein Wirtschaftsgut erzielt werden kann (zB *Bauer-Eder/Lang/Netzer/Proksch/Wiedermann*, Gebühren Verkehrssteuern Bewertung, LexisNexis, 7).

Die Beteiligung eines stillen Gesellschafters ist mit dem Wert des Abfindungsanspruches des Stillen zu bewerten, auf den der Stille im Falle einer Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zum Bewertungsstichtag Anspruch hat. Der Abfindungsanspruch ergibt sich aus dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag. Bei einer atypisch stillen Gesellschaft hält der stille Gesellschafter üblicherweise eine Rechtsstellung, die ihm bei Festlegung des Abfindungsbetrages anlässlich des Ausscheidens in eine Stellung versetzt, die jener eines Ausscheidenden aus einer Mitunternehmerschaft gleichsteht. Die Bewertung hat daher in diesem Fall wie die Bewertung eines Anteils eines Kommanditisten zu erfolgen (vgl. zB BMF vom 23. Februar 2007, BMF-010202/0005-IV/5/2007).

Auf Grund der einschlägigen handelsrechtlichen Haftungsbeschränkungen (§ 171 HGB bzw. nunmehr UGB) haftet der Kommanditist nur bis zur Höhe seiner Einlage. Ist diese zur Gänze

geleistet, kann der Kommanditist auf Grund des Gesellschaftsvertrages zu keiner weiteren Leistung herangezogen werden. Eine Verbindlichkeit des Kommanditisten kann nur dann bestehen, wenn er zum maßgeblichen Stichtag zur Zahlung in Anspruch genommen werden kann. Eine solche Verbindlichkeit besteht (zB) nicht, wenn eine Verrechnung von Verlusten mit künftigen Gewinnen zu erfolgen hat (VwGH vom 17. August 1994, 92/15/0015). Für den Kommanditisten besteht im Unterschied zum Komplementär grundsätzlich keine Verpflichtung zur Tilgung eines passiven Kapitalanteiles (VwGH vom 16. November 1995, 93/16/0051).

Beim (atypisch) stillen Gesellschafter gilt Ähnliches: Das Einlagekonto eines Stillen kann durch Verluste passiv werden und bringt sodann eine „Schuld“ des stillen Gesellschafters an den Geschäftsinhaber zum Ausdruck; allerdings mit der Maßgabe, dass diese Schuld nur aus einer allenfalls noch rückständigen Einlage oder aus künftigen Gewinnen gedeckt zu werden braucht. Hat aber der Stille die Einlage voll geleistet, so kann er zur Abdeckung des passiven Einlagekontos weder während des Bestehens der Gesellschaft noch bei ihrer Beendigung herangezogen werden (s. dazu zB *Hämmerle/Wünsch*, Handelsrecht Band 2, 4. Auflage, 386, mwN).

Endet die stille Gesellschaft mit einem Passivkonto des Stillen, so hat dieser trotzdem keine Zahlung zur Abdeckung des negativen Saldos zu leisten. Wird das Konto des Stillen durch Verluste passiv, so sind spätere Gewinne zunächst zur Tilgung des Passivsaldos und zur Auffüllung der durch Verluste geminderten Einlage zu verwenden. Wird kein bzw. zu wenig Gewinn erzielt und die Gesellschaft aufgelöst, braucht der Stille den Passivsaldo nur insoweit auszugleichen, als er noch mit seiner Einlage rückständig ist (*Hämmerle/Wünsch*, aaO, 396,).

Ohne seine Zustimmung kann der Stille zu einer Erhöhung der vereinbarten oder zur Ergänzung der durch Verlust verminderten Einlage nicht verpflichtet werden (§ 180 HGB bzw. UGB).

Diese Rechtsausführungen bedeuten nun für den Berufungsfall Folgendes:

Es ist zu prüfen, welchen Preis die Mitunternehmer im Jahr 2002 (konkret zum 28. Februar d. J.) im Falle einer Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile dafür im redlichen Geschäftsverkehr erzielen hätten können (bzw. welchen Betrag potenzielle Erwerber bereit gewesen wären, hierfür zu bezahlen). Dieser Preis bestimmt sich im Wesentlichen nach der vertraglich vereinbarten Rechtsposition der still Beteiligten. Neben der Gewinnerwartung ist hierfür ganz besonders der Abfindungsanspruch der Stillen im Falle der Beendigung der Mitunternehmerschaft maßgeblich.

Ungeachtet der bereits oben dargelegten widersprüchlichen Vertragsformulierung ergibt sich nach Ansicht des UFS aus dem Gesamtinhalt des Errichtungsvertrages vom 22./25. Juni 1998,

dass die (negativen) Verrechnungskonten der stillen Mitunternehmer für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses nach Intention der Vertragsparteien nicht zu berücksichtigen waren. Der Vertrag sieht nämlich weder eine Auffüllungs- noch eine Nachschusspflicht der stillen Gesellschafter vor. Letztere wird in § 8 des Vertrages sogar ausdrücklich ausgeschlossen. Da die Einlagen nach der Aktenlage zur Gänze geleistet waren, bestand für die stillen Gesellschafter keine Verpflichtung, ein allfällig negatives Verrechnungskonto im Falle des Ausscheidens aus der Mitunternehmerschaft bzw. im Falle ihrer Beendigung durch Leistung entsprechender (Ausgleichs-)Zahlungen abzudecken. D. h. die Mitunternehmer konnten auf Grund der Vertragslage im schlimmsten Fall ihre Einlage verlieren, darüber hinaus aber nicht zu weiteren Zahlungen herangezogen werden. Sogar konnte zum hier maßgeblichen Bewertungsstichtag auch keine Verbindlichkeit der stillen Gesellschafter bestehen, welche bei Ermittlung des Verkehrswertes ihrer Mitunternehmeranteile als Abzugsposten in Ansatz zu bringen gewesen wäre.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Judikatur des VwGH zu verweisen, wonach einem Kommanditisten – sofern seine Einlage zur Gänze geleistet wurde – ein negativer steuerlicher Wert des Kommanditanteiles nicht zugerechnet werden kann (s. nochmals zB VwGH vom 17. August 1994, 92/15/0015). Dasselbe hat auf Grund seiner nahezu identen Rechtsposition für einen atypisch stillen Gesellschafter zu gelten.

Das von den Mitunternehmern eingeholte Gutachten kam bei seiner Wertermittlung zu dem Schluss, dass die hier in Frage stehenden Mitunternehmeranteile zum maßgeblichen Stichtag einen positiven Verkehrswert aufwiesen. Diese Berechnung wurde von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz – mit Ausnahme der Außerachtlassung der negativen Verrechnungskonten – nicht beanstandet. Da die Verrechnungskonten jedoch, wie oben ausgeführt, nach Auffassung des UFS bei Ermittlung des Verkehrswertes nicht in Ansatz zu bringen sind, lag zum Einbringungsstichtag jedenfalls ein positiver Verkehrswert der gegenständlichen Anteile vor.

Dafür spricht nach hA. Ansicht überdies auch folgender weiterer Umstand: § 15 Abs. 3 des Vertrages über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft sah vor, dass das Abfindungsguthaben im Falle der Kündigung zum erstmöglichen Termin (das war nach der vertraglichen Regelung der 31. Jänner 2009) unabhängig von der Regelung des § 15 Abs. 1 und damit jedenfalls auch unabhängig vom Stand des Verlustevidenzkontos (!) mindestens 90% und höchstens 140% der Einlage betragen sollte. Damit hatten es die Mitunternehmer (bzw. potenzielle Erwerber eines oder mehrerer Mitunternehmeranteile) in der Hand, sich durch entsprechende Wahl des Kündigungstermines zumindest 90% der stillen Einlage zu sichern. Im Falle einer Kündigung zum vorgenannten Termin hatte der Stand des „Verlustevidenz-

kontos“ für die Berechnung des Abfindungsanspruches ganz eindeutig außer Acht zu bleiben. Das Vorliegen einer (quasi garantierten) Mindestabfindung hätte daher aus Sicht eines potenziellen Veräußerers bzw. Erwerbers von Anteilen zum Stichtag 28. Februar 2002 jedenfalls – wenngleich unter Berücksichtigung einer adäquaten Abzinsung – in die Preisfindung Eingang gefunden und sohin unzweifelhaft einen positiven Verkehrswert nach sich gezogen.

Der Berufung war daher aus den dargestellten Überlegungen hinsichtlich der Frage des Vorliegens eines positiven Verkehrswertes Folge zu geben.

Entgegen der von der Mitunternehmerschaft eingereichten „Feststellungserklärung“ iHv. € 0,- sind allerdings für die ersten beiden Monate des Jahres 2002 (bis zur Beendigung per 28. Februar) sehr wohl noch Einkünfte festzustellen. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS konnten nach Durchsicht sämtlicher Unterlagen sowie nach eingehender Erörterung einvernehmlich die im Spruch ersichtlichen Einkünfte (bzw. deren spruchgemäße Aufteilung auf die einzelnen Beteiligten) festgestellt werden. Deren Höhe ergab sich im Wesentlichen aus den maßgeblichen Verträgen (insbesondere § 9 und § 10 Punkt 5. des Errichtungsvertrages vom 22./25. Juni 1998) sowie aus den abgabenbehördlichen Feststellungen, die im Rahmen der bei der Geschäftsinhaberin durchgeführten Prüfung getroffen wurden.

Beilage: 1 Liste der ehemaligen „Treugeber“ (4-seitig)

Graz, am 24. März 2010

Ergeht an sämtliche ehemals an der „S-AG und atypisch stille Gesellschaft“ (StNr. XY) beteiligten Mitunternehmer bzw. deren allfällige nunmehrigen Rechtsnachfolger (RNF)