



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den_Senat_12 über die Berufung der C Immobilienverwaltung GmbH als RNF der A Entw. GmbH und die übrigen im Spruch des Bescheides Genannten, vertreten durch StB-GmbH, nämlich des A.B., der B.C., des C.D., der D.E., des E.F., des F.G., des G.H., de H.I., des I.J., der J.K., des K.L., der L.M., des M.N., des N.O., des O.Q., des Q.R., des R.S., des S.T., des T.U., des U.V., des V.W., des W.X., des X.Y., des Y.Z., der A.C., des B.D., des C.E., des D.F., des E.G., des F.H., des G.I., des H.J., des I.K., des J.L., des K.M., des L.O., des M.O., des N.P., des O.P., des P.Q., der P.R., des Q.S., des R.T., des S.U., der T.V., des U.W., des V.X., des K.Z., des X.Z., des A.A., des B.B., der C.C., des D.D., des E.E., des F.F., des G.G., der H.H., des I.I., des J.J., des K.K., des L.L., des M.M., der N.N., des O.O., des P.P., des Q.Q., der R´.R., des S.S., des T.T., des U.U., des V.V., des W.W., der X.X., des Y.Y., des Z.Z., des B.A., des C.B., der D.C., des E.D., des F.E., des G.F., des H.G., des I.H., des J.I., des K.J., des L.K., des M.K., der N.M., der O.N., des P.O., des Q.P., des R.Q., des S.R., des T.S., des U.T., des V.U., des W.V., des X.W., des Y.X., des Z.Y., des C.A., der D.B., des E.C., des F.D., des G.E., des H.F., der THD_GmbH, des I.G., des J.H., der K.I., des L.J., des M.I., des N.K., des O.M., des P.N., und der C._GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY betreffend (Nicht)Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die Berufungswerber sind die ehemaligen Gesellschafter einer nicht mehr bestehenden „atypisch“ stillen Gesellschaft zwischen der (früheren) A Entw. GmbH (FN 34567 – idF auch nur kurz A GmbH; Rechtsnachfolgerin ist die C Immobilienverwaltung GmbH, FN 34567) als Geschäftsherrin und der Thd Treuh. GmbH (FN 45678 – idF auch nur kurz Thd GmbH; deren Rechtsnachfolgerin ist die THD Treuhand GmbH, FN 67890 – idF auch nur kurz THD GmbH) als Treuhänderin für die übrigen im Spruch dieses Bescheides genannten Personen (idF A GmbH & Stille).

Diese „atypisch stille Gesellschaft“ war mit zwei Verträgen „über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft“ vom 30.12.1999 (Zusammenschlussstichtag 31.3.1999) und vom 29.3.2000 (Zusammenschlussstichtag 30.6.1999) zwischen der A GmbH und der Thd GmbH als Treuhänderin für 114 Beteiligte gegründet worden.

In weiterer Folge kam es zu mehreren Umgründungen (beschrieben in einem Umgründungsplan gemäß § 39 UmgrStG vom 12.12.2000):

Zunächst wurde die A GmbH als übernehmende Gesellschaft rückwirkend zum Verschmelzungstichtag 31.3.2000 mit der B Immo GmbH (FN 12345 – idF auch nur kurz B GmbH; deren Rechtsnachfolgerin ist ebenfalls die C Immo. GmbH, FN 34567) als übertragende Gesellschaft verschmolzen.

Diese B GmbH war ebenfalls Geschäftsherrin einer „atypisch“ stillen Gesellschaft mit einer größeren Zahl von Personen als Gesellschaftern (B GmbH & Stille).

Zusammenhängend mit der genannten Verschmelzung wurde danach die an der B GmbH bestehende „atypisch“ stille Gesellschaft „B GmbH & Stille“ mit der an der A GmbH bestehenden „atypisch“ stillen Gesellschaft „A GmbH & Stille“ zum Zusammenschlussstichtag 1.4.2000 zusammengeschlossen.

Zuletzt wurden sämtliche Mitunternehmeranteile der durch den Zusammenschluss entstandenen „A GmbH & Stille“ in die A GmbH gegen Gewährung von Substanzgenussrechten eingebracht.

Im Zusammenschlussvertrag vom 19.12.2000, welcher namens der atypisch still Beteiligten durch die Treuhänderin THD GmbH abgeschlossen wurde, wird dazu ausgeführt (Präambel – Seite 1), dass durch den Zusammenschluss die atypisch still beteiligten Gesellschafter beider Gesellschaften zu einer Mitunternehmerschaft zusammengeschlossen werden sollten, wobei jeder Mitunternehmer sowohl am Vermögen der A GmbH als auch am Vermögen der B GmbH beteiligt werde. Auf Grund des Zusammenschlusses werde auch steuerlich das Vermögen der zwei Inhaber des Handelsgewerbes – nämlich der B GmbH und der A GmbH zu einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft vereinigt (Seite 3).

Im Umgründungsplan wird dazu ua ausgeführt, die B GmbH solle mit der A GmbH zu einer Gesellschaft zusammengefasst werden, wobei die A GmbH die aufnehmende Gesellschaft und Rechtsnachfolgerin sein solle. Sowohl an der A GmbH als auch an der B GmbH hätte sich atypisch stille Gesellschafter beteiligt. Es bestünden somit steuerlich zwei Mitunternehmerschaften, die im Zuge der Fusionierung der beiden GmbHs im Rahmen eines Zusammenschlusses gemäß Art IV UmgrStG vereinigt werden sollten. Durch diesen Zusammenschluss sollten die atypisch still beteiligten Gesellschafter beider Gesellschaften zu einer Mitunternehmerschaft zusammengeschlossen werden, wobei jeder Mitunternehmer sowohl am Vermögen der A GmbH als auch am Vermögen der B GmbH beteiligt werde. Des weiteren sollten die nach dem genannten Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG an der A GmbH beteiligten stillen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile gemäß Art III UmgrStG in die A GmbH gegen die Gewährung von Substanzgenussrechten gemäß § 174 AktG einbringen. Es seien mehrere Umgründungsschritte notwendig, von denen der Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG und die Einbringungen gemäß Art III UmgrStG auf einen einheitlichen Stichtag, den 1.4.2000 bezogen werden sollten.

Im Rahmen der Umstrukturierung seien daher ua drei relevante Umgründungsschritte notwendig:

1. Die Verschmelzung der B GmbH als übertragende Gesellschaft in die A GmbH als übernehmende Gesellschaft per 31.3.2000.
2. Der mit der Verschmelzung zusammenhängende, rein steuerlich relevante Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG der B GmbH & Stille mit der A GmbH & Stille per 1.4.2000.
3. Die Einbringung gemäß Art III UmgrStG sämtlicher Mitunternehmeranteile der A GmbH & Stille gegen Gewährung von Substanzgenussrechten per 1.4.2000.

Das durch den Zusammenschluss gemäß Punkt 2 übertragene Vermögen werde im Rahmen der unter Punkt 3 genannten Einbringungen nochmals übertragen. Da der Zusammenschluss gemäß Punkt 2 und die Einbringung gemäß Punkt 3 zum selben Stichtag, den 1.4.2000, erfolgen sollten, werde der gegenständliche Umgründungsplan zwischen den an den betroffenen Umgründungen Beteiligten vereinbart.

Unter Punkt II „Definitionen“ der Präambel des Vertrages über den Zusammenschluss der B GmbH & Stille und der A GmbH & Stille wird ausgeführt (Seite 2) die Zusammenschlusspartner seien die jeweils Vermögen übertragenden atypisch stillen Mitunternehmerschaften. Diese schlossen sich gemäß Art IV UmgrStG zu einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft zusammen, wobei die A GmbH aufgrund der Verschmelzung Geschäftsherr dieser entstehenden Mitunternehmerschaft und die Mitunternehmer sowohl der A GmbH & Stille als auch der B GmbH & Stille Mitunternehmer an der übernehmenden Mitunternehmerschaft würden. Der Zusammenschluss der Vertragspartner erfolge zu Verkehrswerten. Sowohl die B GmbH & Stille als auch die A GmbH & Stille übertrügen Vermögen im Sinne des § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG in Form ihrer Betriebe im Sinne des § 23 EStG und diese schlossen somit ihr Vermögen im Sinne des § 12 Abs 1 Z 1 UmgrStG zusammen.

In § 4 des Zusammenschlussvertrages (Seite 7) wird ausgeführt, die Vertragsparteien vereinbarten, die im Vertrag angeführten Vermögen gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG zu einer Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft zusammenzuschließen, wobei die A GmbH Geschäftsherr und Inhaber des Handelsgewerbes – aufgrund der genannten Verschmelzung sowohl des Betriebes der A GmbH als auch des Betriebes der B GmbH – und die THD GmbH als Treuhänderin der Mitunternehmer sowohl der B GmbH & Stille als auch der A GmbH & Stille atypische stille Gesellschafterin sei.

Weiters wurden mit Datum vom 20.12.2000 zwei Einbringungsverträge abgeschlossen, wobei beim einen Vertrag die THD GmbH und die A GmbH und beim anderen Vertrag die THD GmbH und die A GmbH als Gesamtrechtsnachfolger der B GmbH als Vertragspartner auftraten.

In diesen Verträgen wird – im Wesentlichen gleichlautend – ausgeführt:

Die Parteien seien übereingekommen, dass die atypisch stillen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile in die A GmbH gegen Gewährung von Genussscheinkapital in Anwendung des Art III UmgrStG einbringen. Es werde daher zwischen der A GmbH, vertreten durch deren Geschäftsführer und den laut Beilage genannten atypisch stillen Gesellschaftern, alle vertreten durch den Geschäftsführer der THD GmbH, nachfolgender Einbringungsvertrag abgeschlossen.

Die THD GmbH bringe unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art III UmgrStG ihre atypisch stille Beteiligung an der A GmbH und damit die

darin liegenden Mitunternehmeranteile (schuld- und steuerrechtlich) rückwirkend zum Stichtag der Einbringungsbilanz laut Beilage, das heißt zum Ablauf des 1.4.2000, zu Buchwerten in die A GmbH ein.

Das von den Einbringenden einzubringende Vermögen werde durch Einstellen eines Passivpostens gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG (unbare Entnahmen) zusammen in Höhe von ATS 29.677.423,66 reduziert.

Festzuhalten sei, dass die unbaren Entnahmen 75 % des Verkehrswertes des einzubringenden Vermögens nicht überstiegen.

(Im Einbringungsvertrag betreffend die frühere B GmbH wird ein Passivposten gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG zusammen in Höhe von ATS 5.907.663,22 eingestellt.)

Es werde festgehalten, dass die unbaren Entnahmen - ohne Zustimmung der A GmbH - frühestens zum 1.7.2002 entnommen werden könnten.

Die eingebrachten Mitunternehmeranteile wiesen sowohl zum Einbringungsstichtag als auch im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages vor Berücksichtigung der unbaren Entnahmen gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG, welche auf den Einbringungsstichtag rückbezogen würden, gemäß den vorliegenden Gutachten einen positiven Verkehrswert in Höhe von rund ATS 42,4 Millionen (bzw bei der B GmbH: ATS 11,3 Millionen) auf.

Die maßgeblichen Bestimmungen der Gesellschaftsverträge lauten auszugsweise (Vertrag vom 29.3.2000 [bzw 30.12.1999]):

„VERTRAG ÜBER DIE ERRICHTUNG EINER ATYPISCH STILLEN GESELLSCHAFT
geschlossen zwischen der

A Entw. GmbH

[...]

- im Folgenden kurz „Geschäftsherrin“ genannt -

einerseits und der

Thd Treuhand und Beratungs GmbH

[...]

- im Folgenden kurz „stille Gesellschafterin“ genannt -

wie folgt:

§ 1 - SITZ UND GEGENSTAND DES UNTERNEHMENS DER GESCHÄFTSHERRIN

Sitz der Gesellschaft ist Wien.

Gegenstand des Unternehmens ist:

- An- und Verkauf von Liegenschaften, deren Besitz, Vermietung, Verpachtung, Verwertung, Verwaltung und Entwicklung sowie Beratungstätigkeit in diesem Bereich, Ausübung des Immobilienmaklergewerbes;

- Betriebswirtschaftliche Projektplanung und Projektdurchführung inklusive der Erstellung von technischen und betriebswirtschaftlichen Konzepten (Bauträgergewerbe), Erbringung von Management- und Betriebsorganisationsdienstleistungen;
- Ausübung des Kleinhandelsgewerbes;
- Erwerb von Anteilsrechten an anderen Gesellschaften und Unternehmungen im In- und Ausland, sowie die Durchführung aller sonstigen mit dem Unternehmensgegenstand im weitesten Sinn im Zusammenhang stehenden Haupt- und Nebengeschäftes; diese jedoch unter Ausschuß aller den Bestimmungen des Bankwesengesetzes unterliegenden Geschäfte.
- Die Gesellschaft ist berechtigt, weitere gleichartige oder ähnliche Unternehmen innerhalb und außerhalb Österreichs zu errichten, zu betreiben, bestehende Unternehmen zu erwerben oder zu pachten, sich an bestehenden Unternehmen gleichen oder ähnlichen Gegenstandes zu beteiligen, solche Beteiligungen zu verwalten und zu verwerten und sämtliche Geschäfte zu betreiben, die geeignet sind, die Unternehmungen der Gesellschaft zu fördern.

§ 2 - BETEILIGUNG ALS ATYPISCH STILLE GESELLSCHAFTERIN

1. Die stille Gesellschafterin ist **am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens der Geschäftsherrin einschließlich der stillen Reserven inklusive des Firmenwertes**, beginnend mit 1. Juli 1999 [bzw 1. April 1999] gemäß den Bestimmungen des § 8 beteiligt.
2. Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen ihr die Ansprüche nach § 13 zu. Die Geschäftsherrin ist berechtigt, die Kapitalbasis (§ 8) durch effektive Kapitalerhöhungen oder auf Gesellschaftsdauer geleistete Gesellschafterzuschüsse oder im Wege der Ausgabe von Obligationen, die einen Anspruch auf Beteiligung an ihrem Gewinn und allenfalls auch an ihrem Verlust und/oder Vermögen verbriefen (z.B. Genußscheine, Gewinn- oder Wandschuldverschreibungen), grundsätzlich bereits mit Wirksamkeit für das Geschäftsjahr, in dem die Kapitalerhöhung, die Gesellschafterzuschußleistung oder die Begebung der Obligationen erfolgt, zu verändern. Dementsprechend wirken sich auch effektive Kapitalherabsetzungen auf die Kapitalbasis aus, dies jedoch schon in dem Geschäftsjahr, in dem die Kapitalherabsetzung erfolgt. Bloß nominelle Kapitalveränderungen, also Kapitalberichtigungen und Kapitalherabsetzungen zur Verlustabdeckung, beeinflussen die Kapitalbasis hingegen nicht. Eine mit einer rückwirkenden nominellen Kapitalherabsetzung zur Verlustabdeckung (zwangsläufig) verbundene Kapitalerhöhung verändert die Kapitalbasis erst ab dem auf das Geschäftsjahr ihrer Beschlußfassung folgenden Geschäftsjahr.
3. Die Geschäftsherrin ist zu Umstrukturierungsmaßnahmen nach Maßgabe der Bestimmungen des Punktes § 12.2. berechtigt.
4. Weiters ist die Geschäftsherrin berechtigt, mit dritten Personen oder Gesellschaften weitere stille Gesellschaftsverhältnisse, die einen Anspruch des stillen Gesellschafters auf Beteiligung am Gewinn und auch am Verlust und am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und am Firmenwert der Geschäftsherrin begründen, einzugehen.

§ 3 - EINLAGE

Die stille Gesellschafterin ist mit einer voll einbezahlten stillen Beteiligung von öS 100.000 (Schilling ...) am Unternehmen der Geschäftsherrin beteiligt. Es ist beabsichtigt und findet die Zustimmung der Geschäftsherrin, daß die stille Gesellschafterin neben ihrer stillen Gesellschaftseinlage in Höhe von öS 100.000 (Schilling ...) weitere Gesellschaftseinlagen bis zu öS 100.000.000,00 (Schilling ...) leistet, wobei sie die über öS 100.000 (Schilling ...) hinausgehenden Einlagen auf Rechnung von Treugebern im Sinne der nachstehenden Bestimmungen hält und die jeweils zusätzlich übernommene Nominaleinlage bis spätestens 31. März 2000 [bzw 31. Dezember 1999] einzuzahlen hat.

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

Die stille Gesellschafterin schließt mit dritten Personen - im folgenden kurz Treugeber genannt - Treuhandverträge laut Beilage ./.2 ab. Nach diesen Verträgen stehen die stillen Gesellschaftseinlagen, die die stille Gesellschafterin für ihre Treugeber hält, gemäß § 24 BAO wirtschaftlich im Eigentum der Treugeber, denen daher - wie als unmittelbar beteiligte stille Gesellschafter - alle Rechte und Pflichten aus einem derartigen Gesellschaftsverhältnis zustehen.

Treugeber kann jede natürliche und juristische Person sein. Die stille Gesellschafterin führt ein Treuhandregister, dessen Inhalt sie der Geschäftsherrin auf jeweilige Aufforderung durch Übersendung einer Kopie des aktuellen Registerstandes mitzuteilen hat. Das Treuhandregister und die der Geschäftsherrin daraus übermittelten Kopien sind gegenüber Dritten – außer gegenüber den Finanzbehörden und den Treugebern - streng geheim zu halten.

Die stille Gesellschafterin ist jedoch nur ermächtigt, mit Treugebern abzuschließen, die eine Gesellschaftseinlage von mindestens öS 50.000,00 (Schilling ...) oder einen durch öS 1.000,00 (Schilling ...) teilbaren höheren Betrag (wobei das zusätzlich zu bezahlende Agio hierbei nicht berücksichtigt ist) übernehmen.

§ 4 - KONTEN DER STILLEN GESELLSCHAFTERIN

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

§ 5 - GESCHÄFTSJAHR

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

§ 6 - JAHRESABSCHLUSS UND ABRECHNUNG

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

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

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

§ 7 - KEINE NACHSCHUSSPFLICHT

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

§ 8 - BETEILIGUNG AM VERMÖGEN, GEWINN UND VERLUST;

VERMEIDUNG DER ENDGÜLTIGEN VERSCHIEBUNG DER STEUERBELASTUNG

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

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

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

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

3. **Allfällige Verluste** der Gesellschaft **im Jahr des Eintritts** bzw. einer Einlagenerhöhung der stillen Gesellschafterin werden der stillen Gesellschafterin **bis zu einer Höhe von 180% der** im Geschäftsjahr geleisteten **Einlage** zugewiesen. Dies entspricht den [gemäß beiliegenden KMG-Prospekt] vorsichtigst erwartbar zuwachsenden stillen Reserven, erhöht um einen wirtschaftlich vertretbaren Zuschlag, welche das Nominale der Einlage demgemäß vermehren.

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

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

6. Festgehalten wird, daß zum Zusammenschlußstichtag 30. Juni 1999 [bzw 31. März 1999] im Vermögen der Geschäftsherrin keine stillen Reserven und kein Firmenwert enthalten sind. Es besteht daher kein Vorsorgeerfordernis zur Vermeidung der endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung.

Da der (die) nach dem Zusammenschlußstichtag 30. Juni 1999 [bzw 31. März 1999] neu hinzutretende(n) stille(n) Gesellschafter von den stillen Reserven inklusive Firmenwert, die bis zu seinem (ihrem) Hinzutreten entstanden sind, ausgeschlossen ist (sind), besteht kein Vorsorgeerfordernis zur Vermeidung der endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung.

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

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

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

§ 9 - GESCHÄFTSFÜHRUNG UND VERTRETUNG

1. Die Geschäftsherrin ist der stillen Gesellschafterin gegenüber zur Führung ihrer Geschäfte verpflichtet.
2. Neben der Geschäftsherrin wird auch die stille Gesellschafterin an der Geschäftsführung des Handelsgewerbes **insoferne beteiligt, als sie Beschlüsse über Vorschläge der Geschäftsherrin in bezug auf die Unternehmenspolitik herbeiführt.**
3. Die Einwilligung der stillen Gesellschafterin zu Geschäftsführungsmaßnahmen gemäß § 6 Abs. 1 kann auch schriftlich (fernschriftlich oder mittels Telekopie) außerhalb einer Gesellschafterversammlung erfolgen.

Der Geschäftsherrin gebührt für die Geschäftsführung und Vertretung eine jährliche Vergütung in Höhe von 2% der erzielten Nettoumsätze, mindestens aber öS 500.000,00 (Schilling ...) p.a.. Diese Vergütung wird jährlich, erstmals 1999, mit dem VPI 1996, Basiszahl Dezember 1999, wertgesichert. Soweit diese Vergütung im Jahresgewinn vor Ergebnisverteilung der Gesellschaft keine Deckung findet, ist die Geschäftsherrin berechtigt, den Fehlbetrag vorzutragen und vom Jahresgewinn vor Ergebnisverteilung zukünftiger Geschäftsjahre unter Berücksichtigung der Geschäftsführungsvergütung des betreffenden Jahres abzuziehen.

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

§ 10 – WETTBEWERBSVERBOT

[...]

§ 11 - DAUER DER GESELLSCHAFT, KÜNDIGUNG

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

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

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

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

a) für die Geschäftsherrin:

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

b) für die stille Gesellschafterin:

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

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

§ 12 - ÜBERTRAGUNG DER STILLEN BETEILIGUNG, UMSTRUKTURIERUNGSMAßNAHMEN

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

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

§ 13 - ANSPRÜCHE DER STILLEN GESELLSCHAFTERIN BEI BEENDIGUNG DES GESELLSCHAFTSVERTRAGES

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

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

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

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

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

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

§ 14 - KOSTEN, GEBÜHREN UND ABGABEN

[...]

§ 15 - SCHIEDSGERICHT

[...]

§ 16 - SONSTIGE BESTIMMUNGEN

[...]"

In den Treuhand- und Verwaltungsverträgen (vgl § 3 des Gesellschaftsvertrages) wird in den Punkten IV, V und VI jeweils ausgeführt:

„IV. DAUER DES TREUHANDVERHÄLTNISSES

1. Das Treuhandverhältnis beginnt mit schriftlicher Annahme des vom Treugeber unterzeichneten Zeichnungsscheines durch die Treuhänderin und mit fristgerechter Zahlung der atypisch stillen Gesellschaftseinlage durch den Treugeber und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es endet automatisch, ohne daß es einer Kündigung bedürfte, zu dem Zeitpunkt, zu dem die Treuhänderin nach einer Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses von der Ge-

schäftsherrin gemäß § 13 des Gesellschaftsvertrages zur Gänze abgefunden wird oder, sollte eine Abfindung zu Recht ausnahmsweise unter bleiben, mit Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses oder mit Einbringung der atypisch stillen Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

2. Eine Kündigung des Treuhandverhältnisses, die mittels eingeschriebenen Briefes auszusprechen ist, kann bei Berücksichtigung der Kündigungsregelung im Gesellschaftsvertrag grundsätzlich erst zum 31. Jänner 2007 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von neun Monaten erfolgen. Für den Zeitraum bis zu diesem Tage verzichten die Treugeber auf eine Kündigung des Treuhandverhältnisses.

3. Sollten Treugeber - ohne die Abfindung aus dem stillen Gesellschaftsverhältnisses anzustreben - das Treuhandverhältnis aus wichtigen, in der Person der Treuhänderin gelegenen Gründen vor dem in Abs. 2 genannten Stichtag wirksam kündigen, so ist für die Rechtswirksamkeit einer derartigen Kündigung erforderlich

a) eine Mehrzahl von Treugebern, die wenigstens 51 % der von der Treuhänderin treuhändig gehaltenen Gesellschaftseinlage repräsentieren, und

b) die zugleich mit der Kündigung erfolgende Namhaftmachung eines neuen Treuhänders.

4. Im Falle einer Kündigung durch die Treuhänderin, die stets nur aus wichtigen Gründen erfolgen kann, hat diese im Einvernehmen mit der Geschäftsherrin einen neuen Treuhänder zu bestellen und diesem ihre Gesellschaftseinlage sowie sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Treuhandvertrag zu übertragen, sofern nicht eine Mehrzahl von Treugebern, die wenigstens 51 % der treuhändig gehaltenen Gesellschaftseinlage repräsentieren, aus objektiv wichtigen Gründen der Person des neuen Treuhänders widersprechen. Diesfalls ist ein anderer Treuhänder namhaft zu machen.

5. Eine Kündigung durch die Treuhänderin, auf welchen Stichtag auch immer, und eine Kündigung durch Treugeber auf einen Stichtag vor dem in Abs. 2 als frühestmöglich genannten Zeitpunkt bewirken kein Ausscheiden aus dem stillen Gesellschaftsverhältnis, sondern nur einen Wechsel in der Person des Treuhänders.

V. KÜNDIGUNG DES TREUGEBERS MIT WIRKSAMKEIT GEGENÜBER DER GESCHÄFTSHERRIN

1. Kündigt ein Treugeber auf einen nach dem in Punkt IV. Abs. 2 genannten Stichtag das Treuhandverhältnis hinsichtlich der für ihn gehaltenen Einlage - hierbei ist vom Treugeber eine neunmonatige Kündigungsfrist zum Kündigungsstichtag einzuhalten - so ist die Treuhänderin um dazu verhalten, einen Teil der Gesellschaftseinlage, der der Beteiligung des Treugebers an der gesamten treuhändig gehaltenen Gesellschaftseinlage entspricht, auf denselben Stichtag aufzukündigen und das entsprechende Abfindungsguthaben gemäß Gesellschaftsvertrag zu begehren.

2. Die Treuhänderin ist verpflichtet, das so ermittelte Guthaben dem Treugeber sofort nach Eingang weiterzugeben.

VI. ÜBERTRAGUNG DER BETEILIGUNG DES TREUGEBERS

1. Die Übertragung der Beteiligung kann stets nur mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres gegen vorherige schriftliche Zustimmung der Geschäftsherrin erfolgen. Der Treugeber hat im Falle der Übertragung die Rechte und Pflichten aus dem Treuhandvertrag auf den Rechtsnachfolger zu überbinden.

Der Treugeber hat die Treuhänderin spätestens sechs Wochen vor der beabsichtigten Übertragung von seiner Übertragungsabsicht unter Bekanntgabe aller dafür relevanten Daten schriftlich zu verständigen. Die Treuhänderin ist verpflichtet, die Zustimmung der Geschäftsherrin zur beabsichtigten Übertragung einzuholen und nach Erteilung der Zustimmung die entsprechenden Eintragungen im Treuhandregister vorzunehmen.

2. Stirbt ein Treugeber, so wird das Treuhandverhältnis mit seinen Erben fortgesetzt. Mehrere Erben haben sich durch einen gemeinsamen Bevollmächtigten vertreten zu lassen, der sich durch beglaubigt zu unterfertigende Vollmacht gegenüber der Treuhänderin zu legitimieren hat. Bis zur Beschlußfassung über die Einräumung der Besorgung und Verwaltung des Nachlasses durch das Abhandlungsgericht ruhen die Rechte aus dem Treuhandverhältnis.“

In den Abgabenerklärungen brachte die A GmbH & Stille für die Jahre 1999 und 2000 für das Jahr 1999 einen Verlust von S -93.659.414,79 und für das Jahr 2000 einen Verlust von S -123.577,79 zum Ansatz.

Die Gewinnverteilung der A GmbH & Stille für das Jahr 1999 wurde laut Erklärung dergestalt vorgenommen, dass sämtlichen beigetretenen Beteiligten ein Verlustanteil von 180 % ihrer Einlage zugewiesen wurde (S -86.765.400), der verbleibende Verlustanteil (S -6.894.015) wurde der A GmbH zugewiesen.

Das Jahresergebnis für das Jahr 2000 (S -123.577,79) wurde entsprechend der Höhe der Beteiligung auf die Gesellschafter verteilt.

In das Jahresergebnis der A GmbH & Stille für das Jahr 1999 floss eine Verlustzuweisung aus einer Beteiligung der A GmbH als stiller Gesellschafter an der F. Bet. GmbH & Still (idF kurz F. GmbH & Still) ein, wobei diese Verlustzuweisung in der Erklärung mit einem Betrag von - 86.648.232,55 S angesetzt wurde. Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der A GmbH für das Jahr 1999 betrug rund -7 Mio S.

Betreffend die Gewinnfeststellung der F. GmbH & Still war ein Rechtsmittelverfahren anhängig, welches mit Berufungsentscheidung vom 7.12.2010 entschieden wurde. In dieser Berufungsentscheidung wurde der Gewinn- bzw Verlustanteil der A GmbH (anders als in der Gewinnermittlung der Bw berücksichtigt) nicht mit -86.648.232,55 S, sondern mit -32.780.333,00 S verbindlich festgestellt.

Verfahrensgang:

Das Finanzamt erließ (nachdem der UFS in einem zeitlich zuvor gelegenen Verfahren betreffend „Nichtfeststellungsbescheid“ für das Jahr 1999 festgestellt hatte, dass es sich dabei um einen Nichtbescheid gehandelt hatte) einen „Nichtfeststellungsbescheid“ betreffend die Jahre 1999 und 2000 (angefochtener Bescheid). In diesem Bescheid (vom 30.11.2005) wird ausgeführt:

„Gem. § 92 Abs. 1 lit b BAO und § 190 Abs. 1 BAO i.V.m. § 188 BAO wird festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 und 2000 zu unterbleiben hat.“

Begründung:

Das Wesen einer stillen Beteiligung liegt in der Einlage in das Vermögen des Unternehmens und somit im Erwerb einer internen Beteiligung am kaufmännischen Unternehmen. Bei Bedarf weiterer Finanzmittel ist der stille Gesellschafter über schriftliche Aufforderung (der GmbH) zur Leistung einer weiteren Einlage bis höchstens zum zweifachen Betrag seiner atypischen stillen Beteiligung verpflichtet. Für den Nachschuss gelten dieselben Bestimmungen wie für die ursprünglich geleistete stille Gesellschaftereinlage; eine Zahlung der darauf entfallenden Abschichtung kann jedoch von der GmbH hinausgeschoben werden, falls die Tilgung aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft nur durch Aufnahme von Fremdmitteln möglich wäre. Diese Nachschusspflicht ist jedoch in den Verträgen ausdrücklich ausgeschlossen. Wie aus den Verträgen über die Errichtung der atypischen Gesellschaft weiters ersichtlich ist und sich aus der Abgabenerklärung ergibt, wird den Beteiligten eine Verlustzuweisung in Höhe von 180% der Einlage in Aussicht gestellt. Allein diese vorgenannten Fakten lassen den Schluss zu, dass die Beteiligung am Unternehmen keine solche mit allen damit verbundenen Chancen und Risiken darstellt, sondern nur in Lukrierung entsprechender Verlustzuweisung abgeschlossen wurde.

Außerdem stellen solche Arten der Finanzierungsformen keine ernst gemeinten Beteiligungen am Unternehmen dar, sondern haben diese den Charakter eines Darlehens.

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

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

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung schriftlich oder telegraphisch eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Durch die Einbringung einer Berufung wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides gem. § 254 BAO nicht gehemmt."

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde vorgebracht:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Auch die in der Bescheidbegründung erwähnte Verlustzuweisung in Höhe von bis zu 180% kann unseres Erachtens nicht als Begründung für mangelndes Unternehmerrisiko herangezogen werden, da es sich hierbei (wie auch im § 8 Punkt 3. des Vertrages ausdrücklich hingewiesen wird) nicht um eine willkürliche sondern um eine **vorsichtig prognostizierte Ergebnisentwicklung im ersten Jahr der Beteiligung** gehandelt hat, die lediglich aus Gründen der Transparenz in den Vertrag aufgenommen wurde. Das Unternehmerrisiko ergibt sich im vorliegenden Fall aus der Tatsache, dass sowohl die uneingeschränkte **Chance auf Teilnahme an der Wertsteigerung** der Beteiligung als auch das **Risiko des Verlustes** der Einlage (auf die im Vertrag verankerte nachrangige Behandlung des Beteiligungskapitals im Konkursfall sei an dieser Stelle noch einmal ausdrücklich hingewiesen) vorliegt.

Die Tatsache, dass eine Verlustzuweisung in Höhe von bis zu 180% der Einlage im Gesellschaftsvertrag verankert wurde, ist deshalb für die Beurteilung, ob ein unternehmerisches Risiko vorliege, ebenso wenig bedeutsam, wie die fehlende Nachschusspflicht.

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

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

Darüber hinaus ist der stille Gesellschafter gemäß § 6 Punkt 1. des Vertrages berechtigt, die Richtigkeit der Abrechnung im Wege einer während der Geschäftsstunden vorzunehmenden

Einsichtnahme in Bücher und Schriften der Geschäftsherrin durch einen beeideten Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ihrer/seiner Wahl, der zur Geheimhaltung zu verpflichten ist, prüfen zu lassen.

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

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

Unternehmerinitiative ergibt sich im gegenständlichen Fall somit vor allem aus der Tatsache, dass die stille Gesellschafterin die - **das Unternehmerrisiko bestimmenden - wesentlichen und nachhaltigen Unternehmensentscheidungen aktiv beeinflussen kann.**

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

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

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

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

Im gegenständlichen Fall bringen die Vertragspartner darüber hinaus eindeutig zum Ausdruck, dass der Abschluss eines atypisch stillen Vertrages beabsichtigt ist. *Allein durch die Tatsache, dass die Verträge von rechtskundigen Personen abgeschlossen wurde, kann der Bezeichnung*

des Vertrages und der gesellschaftlichen Diktion **nicht jede Indizwirkung abgesprochen** werden (VwGH Erkenntnis 90/14/0120).

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

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

B) Weiters wird in der Bescheidbegründung darauf hingewiesen, dass „eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen sei, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung ein objektive Ertragsfähigkeit vorliege, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar sei. Da zum Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung die Möglichkeit des Einnahmenüberschusses durch die Einschränkung der Nachschusspflicht sowie der Tatsache, dass der überwiegende Zweck der Beteiligung in der Anhäufung entsprechend hoher Verlustzuweisungen, zwecks Einkommensteuerminderung bestanden habe, sei im gegenständlichen Fall von Beteiligungsliebhabelei gemäß § 1 Abs. 2 LVO auszugehen. Daraus ergebe sich auch, dass ein dreijähriger Anlaufzeitraum nicht zur Anwendung kommen könne.“

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aufgrund der obigen Ausführungen beantragen wir somit

- a) die Anerkennung der atypisch stillen Beteiligung
- b) die Durchführung der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung gemäß § 188 BAO
- c) die Einordnung der Einkünfte gem. § 1 Abs. 1 LVO
- d) die Gewährung eines Anlaufzeitraumes von 3 Jahren und damit
- e) die Anerkennung der Ergebnistangenten im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung für die **Jahre 1999 und 2000**.

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

Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes hat, regen wir die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens gem Art 234 EG-Vertrag an."

Betriebsprüfung:

Während des anhängigen Berufungsverfahrens führte die (Groß)Betriebsprüfung Wien-Körperschaften eine Prüfung der zu Beginn der Berufungsentscheidung dargestellten Umgründungsvorgänge, im Speziellen der mit 1.4.2000 erfolgten Einbringung der Mitunternehmeranteile, durch.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vertrat die Prüferin dazu die Ansicht, das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes sei (jeweils) nicht nachgewiesen worden, gemäß § 24 Abs 2 zweiter Satz EStG sei daher der Betrag des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn zu erfassen. Es bestehe auch kein Raum für eine unbare Entnahme.

Im Einzelnen führte die Prüferin zusammengefasst aus, das Genussrechtskapital werde in der Bilanz der übernehmenden Körperschaft nach handelsrechtlichen Bestimmungen mit einem positiven Wert dargestellt, bei Bedachtnahme auf die Buchwertfortführung nach § 16 Abs 1 iVm § 18 Abs 1 UmgrStG sei der steuerliche Wert jedoch negativ.

<u>handelsrechtlich</u>	ATS
Genussrechtskapital zum 1.4.2000	67.457.000,00
Ergebniszuweisung bis 31.3.2000	-17.440.815,86
Unbare Entnahme § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG	-35.585.086,88
Anschaffungswert lt. Bilanz	14.431.097,26
<u>steuerlich</u>	
Genussrechtskapital zum 1.4.2000	67.457.000,00
Ergebnis(Verlust-)zuweisung	-120.493.507,54

Unbare Entnahme § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG	<u>-35.585.086,88</u>
Anschaffungswert lt. Bilanz	-88.621.594,42

Gemäß § 12 Abs 1 UmgrStG sei Anwendungsvoraussetzung für die Einbringung nach Art III UmgrStG, dass das einzubringende Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert besitze.

Im Zweifel habe der Einbringende den positiven Verkehrswert durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Eine buchmäßige Überschuldung in Höhe von rund ATS 88,6 Mio des einzubringenden Vermögens insgesamt (der atypisch stillen Beteiligungen) stellen einen solchen Zweifelsfall dar. Ziehe man zusätzlich in Betracht, dass sich im Betriebsvermögen des (ehemaligen) Geschäftsherrn Mitunternehmeranteile befänden, deren Ergebnis-(Verlust-)Zuweisungen in einem Betrag von ATS -75.189.320,13 als „Sonderrücklage“ behandelt worden seien, so würden diese Zweifel noch verstärkt.

Die steuerliche Vertretung habe erklärt, dass ein externes Bewertungsgutachten nicht in Auftrag gegeben worden sei. Der handelsrechtliche Wert gemäß § 202 HGB sei positiv, somit entspreche „dieser Wert auch dem Verkehrswert in Höhe von insgesamt ATS 14.431.097,26 (handelsrechtliches Einbringungskapital gesamt). Für beide Einbringungen liege jeweils ein positiver Verkehrswert vor (A atypisch stille Gesellschafter in Höhe von rd ATS 12 Mio).

Hinsichtlich des Verkehrswertes der A GmbH sei kein externes Gutachten in Auftrag gegeben worden, „da der positive Verkehrswert bereits anhand der handelsrechtlichen Buchwerte nachgewiesen“ worden sei.

Die Prüferin führte dazu aus, als Verkehrswert iSd UmgrStG werde jener Wert definiert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit der Sache bei einer Veräußerung unter Fremden erzielbar sei. Er beinhalte stille Lasten, stille Reserven sowie den Firmenwert, wobei Synergieeffekte außer Ansatz zu bleiben hätten (Stand alone Betrachtung). Ermittlungsgröße sei der Fremdvergleichswert, der mit dem Nachweis verbunden sei, dass bei Veräußerung der atypisch stillen Beteiligungen ein die buchmäßige Überschuldung übersteigender Preis entstünde. Danach sei der Verkehrswert nach den anerkannten betriebswirtschaftlichen Methoden der Unternehmensbewertung, wie nach den im Fachgutachten „KFSBW1“ aufgestellten Anforderungen zu ermitteln.

Der handelsrechtliche Wert nach § 202 HGB (Zeitwert) hingegen sei dem steuerrechtlichen Begriff des Teilwertes vergleichbar (ua *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht⁹, Bd 1, Rz 336 ff).

Die steuerliche Vertretung sehe mit den Werten gemäß § 202 HGB der atypisch stillen Beteiligungen, die letztlich ein handelsrechtlich positives Einbringungskapital in Höhe von ATS 11.899.241,60 (atypisch stille Einlage A unter Berücksichtigung der unbaren Entnahme) hervorbrächten, den Nachweis eines positiven Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens als erbracht an. Zusätzlich stütze sie sich darauf, dass gemäß § 7 der Gesellschaftsverträge

eine Nachschusspflicht ausgeschlossen sei. Aufgrund der fehlenden Nachschussverpflichtung könnten die atypisch stillen Beteiligungen keinen negativen Wert annehmen.

Nach Meinung der Prüferin stellt die Berufung auf die Zeitwerte der eingebrachten atypisch stillen Beteiligungen für sich genommen keinen tauglichen Nachweis eines positiven Verkehrswertes dar. Dem Wertmaßstab des Zeitwertes fehle die Annahme einer Veräußerung der atypisch stillen Beteiligungen unter Fremden. Der vertragliche Ausschluss der Nachschussverpflichtung betreffe die Vermögenseinlage an sich. Der Wert dieser Einlage hingegen werde durch die Beteiligung am Erfolg (Gewinn, Verlust) sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn charakterisiert. Daher liegt dem Wert der atypisch stillen Beteiligung der Wert des Geschäftsherrn zugrunde.

Ein Nachweis von positiven Werten (bzw einem Wert größer 0) sei gerade nicht erbracht worden.

Es sei somit eine der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 Abs 1 UmgrStG nicht erfüllt; daher sei die Einbringung der atypisch stillen Beteiligungen nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen.

Falle die Einbringung nicht unter Art III UmgrStG, dann kommt auf Ebene der Genussrechtsinhaber § 24 EStG 1988 zur Anwendung. Gemäß § 24 Abs 2 zweiter Satz EStG gelte: „Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.“ § 7 der Gesellschaftsverträge schließe die Nachschusspflicht der stillen Gesellschafter explizit aus.

Somit sei auf Ebene der ehemaligen atypisch still Beteiligten der A GmbH das negative Kapitalkonto in Höhe von insgesamt ATS -37.633.307,54 der Einkommensteuer zu unterziehen.

Im Hinblick auf die Feststellungen der Betriebsprüfung richtete der UFS an die Bw einen Vorhalt, in welchem er unter Hinweis auf die Verneinung des Vorliegens eines positiven Verkehrswertes durch die Betriebsprüfung ausführte, ein Nachweis eines positiven Verkehrswertes durch ein Gutachten sei laut UmgrStR Rz 674 bei kumuliertem Vorliegen folgender Umstände nicht erforderlich:

„.) Eine formlose (Zwischen)Bilanz (Status) zum Vertragsabschlusstag wurde erstellt und weist für das einzubringende Vermögen ein positives Eigenkapital auf.

.) Es liegen keine Gründe vor, die Anlass dazu geben, an positiven Zukunftserfolgen zu zweifeln.“

Die Bw werde daher ersucht, eine solche formlose (Zwischen)Bilanz (Status) zum Vertragsabschlusstag 19.12.2000 betreffend die A GmbH & Stille vorzulegen sowie das Vorliegen eines

positiven Verkehrswertes an Hand dieser formlosen (Zwischen)Bilanz (Status) zweifelsfrei zu erläutern.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte die Bw eine Zwischenbilanz zum 19.12.2000 samt Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum 1.1.-19.12.2000 vor Berücksichtigung des Zusammenschlusses (Art IV UmgrStG). Das buchmäßige Eigenkapital der A GmbH & Stille zum 19.12.2000 betrage 48.001.364,08 S und sei damit positiv.

In einer Stellungnahme führte die Prüferin zusammengefasst aus, über das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes iZm der B GmbH & Stille sei bereits mit Berufungsentscheidung vom 12.2.2009 entschieden worden.

Gegenstand des Streitverfahrens könne daher lediglich die Frage des Vorliegens eines positiven Verkehrswertes der einzubringenden atypisch stillen Beteiligungen der Mitunternehmerschaft A GmbH & Stille (der Bw) sein. Der unternehmensrechtliche Buchwert dieser Beteiligung betrage zum 1.4.2000 rund 41,6 Mio S und zum 19.12.2000 rund 38,6 Mio S unter Berücksichtigung des im Verhältnis nach der Fußnote auf Seite 3 der Vorhaltsbeantwortung zum Ansatz gebrachten Anteiles an der Verlustzuweisung für 2000 in Höhe von rund -2,9 Mio S. Werde die unbare Entnahme in Höhe von rund 29,7 Mio S zum Abzug gebracht, so ergebe dies einen unternehmensrechtlichen Buchwert von rund 11,9 Mio S zum 1.4.2000 und von rund 9 Mio S zum 19.12.2000.

Der im Einbringungsvertrag als positiver Verkehrswert angesprochene unternehmensrechtliche Buchwert des Zusammenschlusskapitals zum 1.4.2000 in Höhe von rund 42,4 Mio S werde durch diese unbare Entnahme gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG verändert (vgl § 2 des Einbringungsvertrages und die Zusammenschlussbilanz zum 1.4.2000; Rz 867 bzw 876 der UmgrStR).

Als positiver Verkehrswert sei nach hM der nach den anerkannten und branchenspezifischen Grundsätzen der Unternehmensbewertung errechnete Wert des zu übertragenden Vermögens vor der Umgründung zu ermitteln. Hiebei könnten auch die Liquidationswerte als Untergrenze zur Entscheidung, ob ein positiver Verkehrswert vorliege, herangezogen werden. Der Wert der gegenständlichen Mitunternehmeranteile werde durch den Wert des vom Geschäftsherrn der Mitunternehmerschaft zur Verfügung gestellten Betriebes bestimmt. Die Betriebsprüfung habe die von der Bw vorgelegte Zwischenbilanz dahingehend untersucht, welche Bilanzpositionen der Mitunternehmerschaft A GmbH & Stille respektive dem Geschäftsherrn A GmbH zugeordnet werden könnten. Als Orientierungskriterium seien die Kontenbezeichnungen herangezogen worden. Demnach bestehe das nach der Zwischenbilanz zum 19.12.2000 zuordenbare Betriebsvermögen unternehmensrechtlich aus verschiedenen, näher dargestellten Bilanzpositionen. Der unternehmensrechtliche Buchwert der A GmbH bestehe nach dieser Zwischenbilanz aus Aktiven in Gesamthöhe von rund 44,8 Mio S und Passiven in

Gesamthöhe von rund 17,3 Mio S; der unternehmensrechtliche Buchwert zum 19.12.2000 betrage daher rund 27,5 Mio S.

Wenn der Liquidationswert (als Untergrenze) des einzubringenden Vermögens positiv sei, müsse jedenfalls ein positiver Verkehrswert zum 19.12.2000 vorliegen. Ausgehend vom dargestellten Vermögen der A GmbH & Stille als Liquidationsvermögen in Höhe von rund 27,5 Mio S solle der Wert der Mitunternehmerschaft aufgezeigt werden.

Sei dieser Wert positiv, dann seien auch die Anteile der atypisch still Beteiligten mit einem positiven Wert ausgestattet. Sei dieser negativ, dann sei auch davon auszugehen, dass die Anteile der atypisch still Beteiligten keinen positiven Wert hätten.

In § 2 des Einbringungsvertrages werde vereinbart, dass das von den Einbringenden einzubringende Vermögen durch Einstellen eines Passivpostens gemäß § 12 Abs 5 Z 2 UmgrStG in Höhe von rund 29,7 Mio S reduziert werde.

Gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG müsse nach Abzug der Passivpost vom Wert des einzubringenden Vermögens wenigstens 25 % des positiven Verkehrswertes (hier des Liquidationswertes) als Einbringungsvermögen vorhanden sein.

Sei daher am Tag der vertraglichen Vereinbarung der Einbringung ein positiver Verkehrswert als Voraussetzung einer nach Art III UmgrStG vorgenommenen Einbringung vorhanden und weise das Vermögen der Mitunternehmerschaft A GmbH & Stille zum Vertragsabschlusstichtag 19.12.2000 den Liquidationswert von rund 27,5 Mio S auf, dann verbleibe nach Abzug der "unbaren" Entnahme von rund 29,7 Mio S ein negatives (Einbringungs-)Vermögen von -2,2 Mio S.

Ein positiver Verkehrswert der eingebrachten atypisch stillen Beteiligungen liege demnach nicht vor.

Die Bw gab zu diesen Ausführungen eine erneute Stellungnahme ab. Bei der Bewertung vor Zusammenschluss bzw Verschmelzung könne keine aliquote Aufteilung des Gesamtergebnisses für das Jahr 2000 vorgenommen werden, zumal ein gemeinsames Ergebnis erst ab dem 19.12.2000 erzielt worden sei. Das Jahresergebnis des Teilbetriebes A (Geschäftsjahr inkl atypisch stille Gesellschafter) setze sich stattdessen vor dem Zusammenschluss bzw. der Verschmelzung mit dem Teilbetrieb B auf näher dargestellte Art zusammen, sodass der Ergebnisanteil nicht rund -2,9 Mio S sondern rund +10,8 Mio S betrage.

Die Betriebsprüfung habe die Bilanz dahingehend untersucht, welche Bilanzpositionen der Mitunternehmerschaft A GmbH & Stille zugeordnet werden könnten. Da es sich bei der Zwischenbilanz zum 19.12.2000 - mangels Vorliegen der Buchhaltungsunterlagen, welche beim damaligen Steuerberater nicht mehr verfügbar gewesen seien - um eine Rückrechnung der Jahresbilanz zum 31.12.2000 handle, könne eine Trennung in der von der Betriebsprüfung vorgesehenen Weise nicht vorgenommen werden. Den einzelnen Bilanzpositionen, wie zum

Beispiel Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder sonstige Forderungen und Verbindlichkeiten enthielten bereits Posten von beiden Teilbetrieben (B sowie A). Das korrekte buchmäßige Gesellschaftskapital könne lediglich über Punkt B. atypisch stilles Gesellschaftskapital auf der Passivseite ermittelt werden. Dabei ergebe sich unter Berücksichtigung des angeführten Ergebnisanteiles von rund 10,7 Mio S eine Summe von rund 52,3 Mio S als buchmäßiges Gesellschaftskapital der A atypisch stillen Beteiligten.

Es sei nicht richtig, das Liquidationsvermögen der A GmbH & Stille wie von der Prüferin vorgenommen, mit rund 27,5 Mio S anzusetzen. Demgegenüber wäre bei Anwendung der von der Betriebsprüferin verwendeten Methode als Liquidationsvermögen zumindest der Betrag von rund 52,3 Mio S anzusetzen. Nach Abzug der unbaren Entnahme in Höhe von rund 29,7 Mio S ergebe sich ein positives Einbringungsvermögen in Höhe von rund 22,7 Mio S und betrage somit mehr als 25 % des Verkehrswertes.

Betreffend das Jahr 2000 brachte die Bw vor, irrtümlich sei Körperschaftsteuer von 6.020 S übersehen worden, der Verlust für das Jahr 2000 betrage daher tatsächlich -117.557,79 S.

Einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zog die Bw zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Inhalt der angesprochenen Verträge sowie die Höhe der in den einzelnen Jahren erzielten Einkünfte sind unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

1. Mitunternehmerschaft:

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

Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft ist, dass mit der selbständig ausgeübten Tätigkeit Unternehmerwagnis verbunden ist. Dieses Unternehmerwagnis drückt sich in Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko aus, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich ist und dem Unternehmerrisiko das Schwergewicht zukommt (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 19; *Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 214f).

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

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

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

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Wie sich aus § 2 der Gesellschaftsverträge iVm den Treuhand- und Verwaltungsverträgen ergibt, sind die stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen des Unternehmens der Geschäftsherrin einschließlich der stillen Reserven inklusive des Firmenwertes beteiligt. Im Fall des Ausscheidens durch Kündigung oder aus sonstigen Gründen haben die stillen Gesellschafter gemäß § 13 der Gesellschaftsverträge Anspruch auf ein Abfindungsguthaben, dessen Ermittlung der Wert ihres Anteiles am Vermögen der Geschäftsherrin nach Maßgabe der Bestimmungen des § 8 zugrunde zu legen ist. Das Unternehmerrisiko ist damit gegeben.

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

Die gesetzlichen Voraussetzungen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft sind daher insgesamt erfüllt.

Bei der den stillen Gesellschaftern in Höhe von 180% der Einlage (§ 8 Abs 3 der Gesellschaftsverträge) in Aussicht gestellten Verlustzuweisung handelt es sich um die Festlegung einer Höchstgrenze für die zuzuweisenden Verluste für das Jahr des Eintrittes oder einer Ein-

lagenerhöhung („Allfällige Verluste der Gesellschaft im Jahr des Eintritts bzw. einer Einlagerhöhung der stillen Gesellschafterin werden der stillen Gesellschafterin bis zu einer Höhe von 180% der im Geschäftsjahr geleisteten Einlage zugewiesen.“). Daraus lässt sich nicht ableiten, es liege im Streitfall keine Mitunternehmerschaft vor.

Angemerkt sei weiters, dass selbst eine limitierte Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert mit einer Bandbreite von mindestens 90 % und höchstens 150 % der Einlage eine Mitunternehmerschaft des stillen Gesellschafters nicht ausschließt, und zwar auch dann nicht, wenn die atypisch stillen Gesellschafter gesellschaftsvertraglich vom Stimm- und Widerspruchsrecht ausgeschlossen sind (VwGH 23.2.1994, 93/15/0163) (*Doralt/Kauba*, EStG¹⁰, § 23 Tz 243).

2. Liebhaberei:

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

Bei der Tätigkeit der Bw handelt es sich laut Abgabenerklärungen (im Einklang mit § 1 der Gesellschaftsverträge) im Wesentlichen um Immobilienentwicklung und Vermietung, Projektplanung und Projektdurchführung sowie Erbringung von Management- und Betriebsorganisationsdienstleistungen. Diese Tätigkeiten erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs 2 LVO. Denn weder handelt es sich dabei um die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, noch um Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, noch um die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen oder Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Tätigkeit der Bw ist daher unter § 1 Abs 1 LVO zu subsumieren.

Die Geschäftsherrin, die A GmbH wurde im Jahr 1991 gegründet. Sie hat seit ihrer Gründung eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO ausgeübt.

Der Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs 1 LVO von drei Jahren war daher für diese im Streitzeitraum bereits abgelaufen. Ein Anteilserwerb löst für sich allein keinen Anlaufzeitraum aus.

An der A GmbH haben sich im Jahr 1999 die atypisch stillen Gesellschafter beteiligt. Durch diese Beteiligung kam es zu keiner Änderung des Betriebes der A GmbH. Es handelt sich

damit um einen bloßen Anteilserwerb, welcher für sich alleine keinen neuen Anlaufzeitraum auslöste.

§ 4 LVO lautet:

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

Bei einer Personenvereinigung ist nach der sogenannten Zwei-Stufen-Theorie zuerst für die Personenvereinigung zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt.

Ist die Betätigung der Personenvereinigung als Einkunftsquelle zu beurteilen, so liegt auch beim Gesellschafter - soweit er keine besonderen Aufwendungen (Ausgaben) erzielt - ebenfalls eine Einkunftsquelle vor (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 569). Für die atypisch stillen Gesellschafter wurden im Streitfall keine besonderen Ausgaben geltend gemacht.

Eine zeitlich begrenzte Beteiligung der stillen Gesellschafter liegt nicht vor. Legt der Gesellschaftsvertrag nämlich fest, dass die Gesellschaft auf unbefristete Zeit errichtet wird, eine Kündigung jedoch erstmals nach Ablauf von mehreren Jahren ausgesprochen werden kann, so weist diese Vereinbarung für sich allein weder hinsichtlich der Gesellschaft noch hinsichtlich der Gesellschafter auf eine von vornherein geplante zeitliche Begrenzung der Betätigung hin (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 573, betreffend einen zehnjährigen Kündigungsverzicht).

Hinweise darauf, wonach von vornherein erkennbar gewesen wäre, dass der Gesellschafter vor Erzielung eines Gesamtgewinnes aus der Personenvereinigung ausscheidet bzw dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtgewinn nicht erzielt werden kann, liegen im Streitfall nicht vor (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 571, 334).

Bei einer Beteiligung ohne zeitliche Begrenzung (wie im Streitfall) schlägt die Einstufung der gemeinschaftlichen Betätigung in die Kategorie des § 1 auch auf die Ebene der Gesellschafter (Mitglieder) durch (LRL Pkt 21.3). Im Streitfall liegt - wie gesagt - eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO vor.

Treten bei einer eindeutig als Einkunftsquelle anzuerkennenden Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO nach langjähriger Gewinn(Überschuss)phase in späterer Folge Verluste auf, so ist zu prüfen, ob ein Wandel zur Betätigung iSd § 1 Abs 2 vorliegt (im Streitfall nicht anzunehmen) oder ob die Betätigung weiterhin als solche iSd § 1 Abs 1 zu beurteilen ist. Im zweiten Fall wird analog zu § 2 Abs 2 ein Dreijahreszeitraum in Gang gesetzt (unwiderlegliche Vermutung für das Vorliegen von Strukturanpassungsverlusten) (LRL Pkt 9.6).

Werden die Grundlagen der Betätigung nach Ablauf des Anlaufzeitraumes übertragen und wird die Betätigung nicht in völlig veränderter Form fortgesetzt, beginnt für den Erwerber dann ein Dreijahreszeitraum zu laufen, wenn die Betätigung beim Vorgänger im Hinblick auf eine langjährige Gewinn(Überschuss)phase schon eindeutig als Einkunftsquelle anzuerkennen war (LRL Pkt 9.7).

Die A GmbH hat nach der Aktenlage folgende Ergebnisse erzielt:

Jahr	Einkünfte aus Gw in S
1991	-35.560
1992	9.072
1993	-22.502
1994	-23.920
1995	160.231
1996	132.752
1997	-115.793
1998	-27.374

Es bestand insoweit kein Grund zur Annahme von Liebhaberei.

Im Hinblick auf den Verluste von rund 7 Mio S im Jahr 1999 stellt sich die Frage der Liebhaberei.

In Anbetracht der vorgenommenen Umgründungen bereits kurz nach Anfallen der Verluste ist eine Prüfung der Kriterien des § 2 Abs 1 LVO nicht sinnvoll möglich (Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen und Überschüssen sind schon im Folgejahr nicht mehr vergleichbar). Allerdings gibt es keinen Anlass, an der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen zu zweifeln. Denn durch die genannten Umgründungsmaßnahmen hat die Bw entsprechende strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt.

Das Vorliegen von Liebhaberei kann daher insoweit verneint werden.

Ab dem Jahr 1999 besteht an der A GmbH die atypisch stille Beteiligung der Gesellschafter.

Ein großer Teil des Verlustes des Jahres 1999 resultiert aus der Beteiligung der A GmbH als atypisch stille Gesellschafterin an der „F. GmbH & Still“. Die Beteiligung wurde als

Mitunternehmerschaft anerkannt und ist daher dieser Verlust steuerlich anzuerkennen.

Denn dieser Verlustanteil wurde in einem Feststellungsbescheid festgestellt. Die steuerliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft in diesem Feststellungsbescheid schlägt auf die A

GmbH bzw die Bw (somit die zwischen der A GmbH und den atypisch stillen Gesellschaftern bestehende Mitunternehmerschaft) durch.

Es liegt daher für den Streitzeitraum eine Einkunftsquelle vor.

3. Umgründung – positiver Verkehrswert:

§ 23 UmgrStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung bestimmte:

(1) Ein Zusammenschluss im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs 2) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Übertragende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch das Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs 2.

(3) Personengesellschaften sind Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

(4) Auf Zusammenschlüsse sind die §§ 24 bis 26 anzuwenden.

§ 12 UmgrStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung bestimmte:

(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,

2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,
[...]

Fällt eine gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen (zB bei realer Überschuldung) nicht unter Art IV UmgrStG (Zusammenschluss), ist ein steuerwirksamer Veräußerungsgewinn auf den umgründungssteuerrechtlich maßgeblichen Stichtag zu ermitteln (§ 24 Abs 7 EStG). Dieser Gewinn ist rückwirkend zum gewählten Zusammenschlussstichtag zu ermitteln, wenn der Zusammenschluss bei der jeweils zuständigen

Behörde (Firmenbuchgericht oder Finanzamt) innerhalb der Neunmonatsfrist (an-)gemeldet wird, andernfalls ist der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages maßgeblich. Diese Rückwirkung ist für Personen, die mit einer Geldeinlage oder sonstigen Wirtschaftsgütern beitreten, nicht anwendbar; diese nehmen am Betriebsergebnis frühestens ab dem Abschluss des Zusammenschlussvertrages teil (UmgrStR 2002 Rz 1506).

Im Streitfall fand zum Stichtag 1.4.2000 ein steuerlicher Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG der (früheren) B GmbH & Stille mit der A GmbH & Stille statt.

Voraussetzung für die Anwendung des UmgrStG auf diesen Zusammenschluss ist, dass die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt wurden. Dazu zählt gemäß § 23 Abs 1 UmgrStG, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages (das ist der 19.12.2000), einen positiven Verkehrswert besaß.

Sollte diese Anwendungsvoraussetzung nicht erfüllt sein, wäre gemäß § 24 Abs 7 EStG ein Veräußerungsgewinn auf den gewählten Zusammenschlussstichtag (UmgrStR 2000 Rz 1506), somit auf den 1.4.2000 zu ermitteln (der Zusammenschluss wurde dem zuständigen Finanzamt innerhalb der Neunmonatsfrist gemeldet).

Die Prüferin vertrat in der Niederschrift zunächst die Ansicht, maßgeblich für die Beurteilung, ob ein positiver Verkehrswert vorlag, sei der steuerliche Wert der Mitunternehmeranteile. Dieser Wert habe laut Zusammenschlussbilanz zum 1.4.2000 jedoch -38.562.400 S betragen. Ein positiver Verkehrswert sei daher nicht anzunehmen und sei auch kein Nachweis durch ein Gutachten erfolgt.

Hingegen ist im Verfahren nunmehr unstrittig, dass vor Abzug der unbaren Entnahme handelsrechtlich jedenfalls ein positiver Verkehrswert gegeben war; strittig ist lediglich dessen exakte Höhe.

Entgegen der von der Prüferin in der Niederschrift vertretenen Ansicht kommt es nach hA im gegenständlichen Zusammenhang entscheidend auf den beizulegenden Wert iSd Unternehmensrechtes (§ 202 Abs 1 UBG [HGB]) an (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 23 Rz 89; *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden, 917: das Gutachten muss den im handelsrechtlichen Verkehr denkbaren Realisierungswert zum Ausdruck bringen) bzw ist darauf abzustellen, ob kein „real überschuldeter“ Vermögenskomplex vorliegt (*Rabel*, Art III Einbringung – Steuerrecht, in *Helblich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen, § 12 Rz 148: dies sei anhand jener Grundsätze zu beurteilen, die für die insolvenzrechtliche Überschuldung gelten; ebenso auf das Nichtvorliegen eines real überschuldeten Vermögens abstellend *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz, § 12 Rz 120, § 23 Rz

46). Laut UmgrStR Rz 680 repräsentiert der Verkehrswert jenen Wert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit der Sache bei einer Veräußerung unter Fremden erzielbar ist.

Als positiver Wert gilt dabei jedenfalls ein Wert, der größer als null ist (UmgrStR Rz 672).

Da das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes insoweit unstrittig ist, sind die vorgenommenen Umgründungen insoweit nicht zu beanstanden.

Die Prüferin hat im weiteren Verlauf des Verfahrens ausgeführt, ausgehend vom (von ihr ermittelten) Liquidationsvermögen der A GmbH & Stille in Höhe von rund 27,5 Mio S sei durch das Einstellen einer unbaren Entnahme in Höhe von rund 29,7 Mio S ein negatives (Einbringungs-)Vermögen von rund -2,2 Mio S entstanden.

Ein positiver Verkehrswert der eingebrachten atypisch stillen Beteiligungen liege demnach nicht vor.

Im Streitfall fand zunächst eine Verschmelzung der B GmbH auf die A GmbH statt. In weiterer Folge kam es zu einem Zusammenschluss der B GmbH & Stille mit der A GmbH & Stille. Erst danach kam es zu einer Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in die A GmbH.

Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind die angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide betreffend die A GmbH & Stille (wie diese vor den genannten Umgründungsschritten bestanden hat).

Steuerlich betrachtet geht durch den Beitritt eines Gesellschafters die „alte“ Mitunternehmerschaft unter, gleichzeitig entsteht zwischen den Gesellschaftern eine „neue“ Mitunternehmerschaft. Wird bei einem Zusammenschluss Vermögen auf eine bereits bestehende Mitunternehmerschaft übertragen, nimmt auch die übernehmende Mitunternehmerschaft als Übertragender am Zusammenschluss teil. Die übernehmende Mitunternehmerschaft hat daher insbesondere zum Zusammenschlussstichtag eine Stichtagsbilanz und eine Zusammenschlussbilanz zu erstellen und im Zusammenschluss zugrunde zu legen (*Thomas Walter*, Umgründungssteuerrecht⁷, Rz 572, 582).

Für eine bestehende (als übertragende zu wertende) Mitunternehmerschaft beginnt mit dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tag ein neues Wirtschaftsjahr, wenn sich bei dem bisherigen Mitunternehmern die Beteiligungsquoten ändern (UmgrStR Rz 1454a). Tritt hingegen im Beteiligungsverhältnis keine Änderung ein (zB Beitritt eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Kapitaleinlage, Einlagen aller Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Beteiligungen auf das starre fixe Kapitalkonto; Einlage des 100%igen Kommanditisten auf das starre/fixe Kapitalkonto; strukturändernder Zusammenschluss iS Rz 1299) beginnt kein neues Wirtschaftsjahr.

Im Streitfall war durch den Zusammenschluss der A GmbH & Stille mit der B GmbH & Stille auch die A GmbH & Stille (somit die Bw) beendet. Die erfolgte Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in die A GmbH fand erst im Anschluss, somit nach Beendigung der Bw, statt. Für den Streitfall ist somit lediglich entscheidend, ob es im Zeitpunkt des Zusammenschlusses einen positiven Verkehrswert gab; dies ist unstrittig. Auf die Frage, ob die erfolgte Einbringung die Erfordernisse des UmgrStG erfüllte, braucht daher im Streitfall nicht eingegangen zu werden, weil diese erst nach Beendigung der Bw und somit außerhalb des Gegenstandes des angefochtenen Feststellungsbescheides stattfand. Die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen können daher in der Berufungsentscheidung keine Berücksichtigung finden.

Eine andere Beurteilung vermag auch nicht der Umstand zu rechtfertigen, dass bei einem Gesellschafterwechsel, beim Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft oder beim Austritt eines Gesellschafters aus einer im Übrigen weiterhin bestehenden Personengesellschaft bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung die Einkünfte gemäß § 188 BAO unterstellt wird, dass die Gesellschaftsidentität nicht verloren geht und daher selbst in dem Fall, dass der Wechsel, Eintritt oder Austritt eines Gesellschafters während eines Wirtschaftsjahres erfolgt, nur ein einziger Gewinnfeststellungsbescheid für das gesamte Wirtschaftsjahr erlassen wird, in dem sowohl der laufende Gewinn unter Berücksichtigung des Anteiles, der auf den ausscheidenden oder eintretenden Gesellschafter entfällt, als auch all-fällige Veräußerungsgewinne erfasst werden. (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 52). Denn die bisherige Personengesellschaft (die Bw) besteht durch den Zusammenschluss nicht fort sondern geht - ebenso wie die andere zusammengeschlossene Personengesellschaft - unter. Zudem hat das Finanzamt auch betreffend die B GmbH & Stille eigene (Nicht)Feststellungsbescheide für die Streitjahre erlassen, über welche bereits mit Berufungsentscheidung vom 7.12.2010, GZ RV/2387-W/02, miterledigt RV/4497-W/02, rechtskräftig entschieden wurde, wobei diese als Mitunternehmerschaft anerkannt wurde und daher entsprechende Feststellungen getroffen wurden.

4. Höhe der Einkünfte:

Im Jahr 1999 beträgt der Verlustanteil der A GmbH aus der Beteiligung an der F. GmbH & Still nicht wie in der Erklärung angesetzt -86.648.232,55 S, sondern -32.780.333,00 S. Das Jahresergebnis ist daher entsprechend zu korrigieren. Die dabei angewendete Berechnungsmethode wurde mit dem steuerlichen Vertreter der Bw abgeklärt (vgl dazu auch die beiliegende Berechnung).

Im Jahr 2000 war in der Mehr-Weniger-Rechnung Körperschaftsteuer von 6.020 S zu berücksichtigen, der Verlust beträgt daher tatsächlich -117.557,79 S.

5. Zustellung

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, die in den Fällen des Abs 1 lit a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Der steuerliche Vertreter hat die Berufung namens sämtlicher Beteiligter eingebracht und sich dabei auf die erteilte Vollmacht berufen. Eine allgemeine Vollmacht erfasst auch die Zustellvollmacht, ohne dass diese besonders genannt werden müsste (*Thiener*, Verwaltungsverfahrensrecht⁴, 357 FN 43).

Die Zustellung hat daher für sämtliche Beteiligte zu Handen des steuerlichen Vertreters zu erfolgen.

Beilage: 1 Berechnungstabelle Überleitung steuerliches Ergebnis 1999, Feststellungsblätter für die Jahre 1999 und 2000 (2 excel-Tabellen)

Wien, am 16. Dezember 2011