

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Franz Pischinger, Norbert Pelzer und Mag. Belinda Maria Eder im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufungen des Bw., (Erstbw.) sowie der Zweitbw., (Zweitbw.), diese vertreten durch Maria Heissenberger, 1110 Wien, Simmeringer Hauptstraße 14/17, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Elisabeth Gürschka, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 nach der am 19. Oktober 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgestellten Gewinne aus Gewerbebetrieb sind den Berufungsvorentscheidungen vom 16.9.2004 zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches darstellen.

Entscheidungsgründe

Herr Bw (= Erstberufungswerber) war jedenfalls in den Streitjahren an der Fa. H. GmbH als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt.

Nach Einbringung von Berufungen gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 durch die steuerliche Vertreterin der Fa. H. GmbH u. Mitges. (= Zweitberufungswerberin) aus hier nicht mehr interessierenden Gründen wurden die Berufungen wie folgt ergänzt:

„In Ergänzung zu den eingebrachten Berufungen gegen die o.a. Feststellungsbescheide 1998 vom 24.09.2001 sowie 1999 vom 08.11.2001 wird folgendes vorgebracht:

Die Berufung erfolgt über ausdrücklichen Wunsch des ehemaligen atypisch stillen Gesellschafters Herrn Bw, der - entgegen unserer Rechtsauffassung - der Meinung ist, dass die Aufgabegewinne aus den beiden Auseinandersetzungsguthaben aus den zum 1.12.1998 bzw. 31.12.1999 gekündigten atypisch stillen Gesellschafterverhältnissen unrichtigerweise im Jahr 1998 (Tranche IV) bzw. im Jahre 1999 (Tranche V) veranlagt wurden und richtigerweise im Kalenderjahr 2001 veranlagt hätten werden müssen. Herr Bw begeht auch die Feststellung, dass die Berechnung der Aufgabegewinne selbst zu korrigieren wäre, da nämlich sonst Entnahmезahlungen, die schon versteuert worden waren, doppelt versteuert worden wären bzw. würden.

Aus diesen Gründen werden daher vom stillen Gesellschafter Bw beide Steuerbilanzen und die Aufgabegewinnberechnung angefochten. In der Anlage werden nunmehr die beiden Steuerbilanzen in - nach den Vorstellungen des Herrn Bw entsprechend geänderter Version übermittelt, wobei wir namens und für Herrn Bw beantragen, die Aufgabegewinnberechnung unter Berücksichtigung bereits versteuerter Tangenten neu berechnen zu lassen. Demnach sind gemäß Bw, bei Stattgeben der von ihm begehrten Berufung und der damit verbundenen Bilanzberichtigungen die Steuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 sowie die Ergebniszusweisungen entsprechend zu berichtigen.

Herr Bw begeht von uns ferner, dass in dieser Berufung im Einzelnen noch Nachstehendes ausgeführt wird, wobei wir seinen Text vollinhaltlich übernehmen:

„Wie bekannt, wurden die Ergebnisse der Gesellschaft durch die Betriebsprüfung bis 2001 geprüft. Allfällige Ergebnisse waren daher für die Feststellung der Höhe des Auseinandersetzungsguthabens einzubeziehen. Demgemäß hat die H. den Gesellschaftern im Jahre 2000 schriftlich mitgeteilt, dass sie sich nicht in der Lage sieht, schon zu diesem Zeitpunkt eine Berechnung und Feststellung des Auseinandersetzungsguthabens durchzuführen, sodass auch 2000 noch keine Forderung auf das Auseinandersetzungsguthaben entstehen konnte. Aber auch die Aufkündigung des Beteiligungsverhältnisses durch die H. wurde beeinsprucht, weil sie nicht der Vertragslage entsprechend, sondern verfrüht ausgesprochen wurde.“

Es waren daher nach 1999 vertragsgemäß noch weitere Entnahmезahlungen zu leisten, zuletzt verspätet im Februar 2002. Es wurde daher zu Recht gegen die Gewinnverbuchungen in den Jahren 1998 und 1999 eingewendet, dass es denkunmöglich ist, dass Ansprüche auf Aufgabegewinne, die diese Entnahmезahlungen zu berücksichtigen haben, schon vor der Leistung dieser Entnahmen bzw. vor dem Ergebnis der zu berücksichtigenden Betriebsprüfung aus dem Mai 2001 überhaupt entstehen konnten.

Die Höhe der Auseinandersetzungsguthaben wurde daher nach Abschluss der Betriebsprüfung ermittelt, bekanntgegeben und auch voll bzw. anzahlungsmäßig beglichen. In diesem Zeitpunkt sind die Forderungen auf das Auseinandersetzungsguthaben vertragsgemäß entstanden, und zwar bezüglich Tranche IV am 28.08.2001 und bezüglich Tranche V am 05.06.2001. Die Aufgabegewinne aus den Auseinandersetzungsguthaben waren daher aus beiden Tranchen im Jahr 2001 zu erfassen und festzustellen.“

Herr Bw begeht daher, dass die in den obigen Bescheiden - aus seiner Sicht - irrtümlich erfolgte Gegenverrechnung der Aufgabegewinne des Jahres 2001 mit den anteiligen Verlustzuweisungen der Jahre 1998 und 1999 zu unterbleiben hat. Herr Bw vermeint ferner, dass der Grund für die Nichtberücksichtigung von bereits versteuerten Entnahmetangenten bei der ursprünglichen Aufgabegewinnermittlung darin lag, dass den stillen Gesellschaftern, seiner Meinung nach nicht vertragsgemäß, vor deren Verabschiedung die Bilanzentwürfe zur Zustimmung und zur Kenntnis gebracht wurden. Herr Bw übersieht dabei, dass er zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung nicht mehr atypisch stiller Gesellschafter war und er nicht nur daraus, sondern prinzipiell aufgrund der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages kein direktes Zustimmungsrecht besaß. Eine Anfechtung seitens des Treuhänders ist nicht erfolgt.

Die Ergebniszusweisung von Bw aus der stillen Beteiligung hätte daher im Sinne seiner Argumentationslinie richtig wie folgt zu lauten...

Sohin wird auf Wunsch des Herrn Bw darauf hingewiesen, dass die Veräußerungs- und Aufgabegewinne aus den beiden Tranchen für Bw seinen Vorstellungen gemäß für das Jahr 2000 neu ermittelt und für das Jahr 2001 erklärt werden.

Wir wollen nicht verfehlten festzuhalten, dass aus unserer Sicht die von uns abgegebenen Bilanzen und Steuererklärungen unter Beachtung der gültigen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und der hiezu erlassenen Richtlinien korrekt waren und sind. Dazu erlauben wir uns noch folgenden Rechtsstandpunkt der H. GmbH zur Würdigung beider Standpunkte durch die Behörde darzulegen:

Herr Bw stützt sich dabei darauf, dass der Auseinandersetzungsanspruch im Juni bzw. August 2001 ermittelt und bekanntgegeben worden ist und voll bzw. teilweise beglichen ist. Er meint damit, dass die Forderung auf den Auseinandersetzungsanspruch daher unzweifelhaft im buch- und steuermäßigen Sinne erst 2001 entstanden sei. Der Aufgabegewinn aus Beteiligungen sei daher im Jahre 2001 auf seinen Gesellschafterkonten und nicht früher zu verbuchen.

Aus unserer Sicht richtigerweise und tatsächlich ist die Gewinnrealisierung in den Jahresabschlüssen 1998 und 1999 vorgenommen und ihm in diesen Jahren zugerechnet worden.

Dazu ist auf die Bestimmungen der atypisch stillen Gesellschafterverträge einzugehen. Im Gesellschaftsvertrag zu Tranche IV ist unter § 14 Auseinandersetzungsanspruch festgehalten, dass das Auseinandersetzungsguthaben zum 30. Juni 1998 jedenfalls zumindest 65 % der geleisteten Einlage beträgt, sohin dies als garantie Mindestabschichtung fixiert ist. Wäre dies nicht als garantie Mindestabschichtung anzusehen gewesen, hätte die H. sehr wohl die Möglichkeit gehabt, ein geringeres Auseinandersetzungsguthaben festzusetzen. Anlässlich der Beendigung des atypisch stillen Gesellschafterverhältnisses auf Basis des tatsächlichen Verkehrswertes des der Beteiligung ermittelten Saldos des Kapital- und des Verrechnungskontos anlässlich der Abschichtung, hätte meine Mandantschaft nämlich kaum mehr eine Zahlung an Herrn Bw zu leisten gehabt. Herr Bw hätte daher vermutlich keine Auszahlungsbeträge mehr erhalten. Da es sich hierbei aber um eine garantie Mindestabschichtung handelt, ist diese zweifelsfrei mit Beendigung des atypisch stillen Gesellschafterverhältnisses zuzurechnen und daher steuerlich dem Jahr zuzuschlagen, in dem das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis beendet wurde.

Nur ein allfällig darüber hinaus gehender zu einem späteren Zeitpunkt festgestellter Mehrwert könnte allenfalls unter die Argumentationslinie des Herrn Bw subsumiert werden, wobei wir dies bezweifeln.

Gleiches gilt für die Abschichtung im Jahre 1999, wonach gemäß § 14 des Gesellschaftsvertrages zu Tranche V das mindestgarantierte Auseinandersetzungsguthaben mit 60 % der geleisteten Einlage festgesetzt wurde.

Ergänzend ist festzuhalten, dass entgegen der zitierten Darstellung des Bw von ihm weder die erfolgten Kündigungen beeinsprucht wurden noch an ihn nach 1998 (für Tranche IV) bzw. nach 1999 (für Tranche V) Entnahmезahlungen zu leisten waren oder von ihm begehrt wurden.

Wir stellen außerdem den Antrag, dass im Falle der Stattgebung dieser, nur für Herrn Bw erhobenen Berufung diese ausschließlich für ihn selbst und seine Einkommensteuererklärung sowie Hinzurechnungsbescheide etc. gilt und kein Präjudiz für die übrigen abgeschichteten atypisch stillen Gesellschafter darstellt und daher auch keinerlei Auswirkungen auf deren Einkommensteuerbescheide hat. Ferner, dass dies auch kein Präjudiz für künftige atypisch stille Gesellschafterverhältnisse ist, für die wir die einkommensteuerliche Hinzurechnung von Aufgabegewinnen wie zuvor und unserer angeführten Argumentation entsprechend weiterhin vornehmen werden.

Im übrigen erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass die übrigen atypisch stillen Gesellschafter unsere Rechtsauffassung teilen und sich daher entschieden gegen die Berufung des Herrn Bw ausgesprochen haben.

Die gegenständliche Berufung erfolgt daher ausschließlich bezüglich der Herrn Bw betreffenden Aufgabegewinne und deren Hinzurechnung.“

Das Finanzamt erließ dennoch Berufsvorentscheidungen, in denen dem Erstbw. bereits für die Streitjahre jeweils Einkünfte aus der Abschichtung der Beteiligung als unechter stiller Gesellschafter zugerechnet wurden.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, die Gewinne aus der Veräußerung der Mitunternehmerschaft seien in den Streitjahren angefallen, und begründet dies in den Berufungsvorentscheidungen damit, dass das Gesellschaftsverhältnis zwischen Bw und der H. durch die H. einseitig zum 31.12.1998 für Tranche IV bzw. zum 31.12.1999 für Tranche V gekündigt worden sei. In einem Schreiben der H. an die Bank X., die die Anteile von Bw treuhändig gehalten habe, werde darauf hingewiesen, dass in beiden Fällen der frühest mögliche Kündigungstermin jeweils ein halbes Jahr vorher gewesen wäre.

Lediglich die „Auszahlung der Abschichtung“ würde „nicht vor Mitte 2000“ erfolgen. Das Angebot, die Anteile in Genussrechte umzuwandeln, sei offenbar bereits im Jahr 1997 gelegt worden, der Schriftverkehr belege dies. Es wäre eine solche Umwandlung auch von allen Gesellschaftern mit Ausnahme von Bw und einem weiteren Beteiligten zu einem festgelegten Umtauschverhältnis vorgenommen worden.

Ferner habe die H. bereits in der Bilanz 1997 eine Rückstellung für die Abschichtung der atypisch stillen Gesellschaften aufgenommen, die allerdings von der Betriebsprüfung aufgelöst worden sei, da es sich um eine Aufwandsrückstellung gehandelt habe. Im Anhang zur Bilanz 1999 werde darauf verwiesen, dass die Beteiligung der atypisch stillen Gesellschafter zum 31.12.1998 bzw. 1999 aufgekündigt worden sei, „sodass aus diesem Titel keine weiteren Verluste zu erwarten seien“ und in der Bilanz selbst werde das Kapital der atypisch stillen Gesellschafter mit Null ausgewiesen.

Somit sei der Einwand, dass erst das Ergebnis der Betriebsprüfung abgewartet werden musste ehe die Abschichtung berechnet und der Veräußerungsgewinn entstehen konnte, unbeachtlich. Die Betriebsprüfung habe im Juni 1999 begonnen, die Aufkündigung seitens der H. erfolgte schon früher.

Auch das Ergebnis der Abschichtung wäre ja bereits umrissen gewesen, nämlich laut Gesellschaftsvertrag mindestens 65 % (Tranche IV) bzw. 60 % (Tranche V) sowie nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 das nicht aufzufüllende negative Kapitalkonto.

Durch die Aufkündigung des Gesellschaftsverhältnisses einerseits und den Wegfall der für das Vorliegen einer atypisch stillen Beteiligung notwendigen Ergebnisbeteiligung andererseits sowie des de facto feststehenden Veräußerungspreises sei der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles in den Jahren 1998 bzw. 1999 zu erfassen.

Später liege eben keine Mitunternehmerschaft mehr vor. Diese Tatsache ergebe sich auch daraus, dass die im Steuerrecht geforderten Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft nicht mehr vorlägen. Diese seien Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative.

Unternehmerrisiko bestehe durch den Wegfall der Ergebnisbeteiligung und dem festgesetzten Mindestbetrag der Abschichtung nicht mehr. Auch die Unternehmerinitiative könne nicht mehr vorliegen, da durch die vertragsgemäße Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses keinerlei Mitspracherecht oder Mitwirkung an der Gebarung der Gesellschaft seitens Bw mehr möglich sei.

Hingegen vertritt der Bw. die Meinung, der Veräußerungsgewinn sei erst zu einem späteren Zeitpunkt, u. zw. 2001, realisiert worden.

In seinem Vorlageantrag führt er hierzu aus, der Veräußerungsgewinn sei ein gesonderter Einkunftstatbestand des § 23 EStG. Der Gewinn sei für den Zeitpunkt der Veräußerung gemäß § 24 Abs. 2 zu ermitteln. Die Frage sei daher, wann die Veräußerung und der

Gefahrenübergang stattgefunden habe. Ein Veräußerungsgeschäft setze das Inkrafttreten eines zugrunde liegenden Kaufvertrages voraus. Ein Kaufvertrag trete dann in Kraft, wenn Willenseinigung über den Kaufgegenstand und den Kaufpreis bestehe und allfällige Bedingungen für sein Inkrafttreten erfüllt worden seien. Soweit eines der beiden Wesenselemente des Kaufvertrages noch nicht vorliege, bestehne nur ein Vorvertrag auf einen Kaufvertrag.

Weiters führte der Bw. wörtlich aus:

“Die Frage ist daher, wann die Veräußerung und der Gefahrenübergang stattfand.

Ein Veräußerungsgeschäft setzt das Inkrafttreten eines zugrunde liegenden Kaufvertrages voraus. Ein Kaufvertrag tritt dann in Kraft, wenn Willenseinigung über den Kaufgegenstand und den Kaufpreis besteht und allfällige Bedingungen für sein Inkrafttreten erfüllt wurden. Soweit eines der beiden Wesenselemente des Kaufvertrages noch nicht vorliegt, besteht nur ein Vorvertrag auf einen Kaufvertrag. Die Wortlauten der Gesellschaftsverträge sind mit Ausnahme der Zeiten wortgleich. Was ich daher für Tranche IV angebe, gilt sinngemäß auch für Tranche V.

c) Zeitpunkt des Inkrafttretens des Kaufvertrages nach Gesellschaftsvertrag, Gefahrenübergang

Im konkreten Fall sah der Gesellschaftsvertrag den Beteiligungskauf bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses durch Aufkündigung der Ergebnisbeteiligung zwei grundsätzlich verschiedene Kaufverträge mit unterschiedlichen Kaufpreisermittlungen vor.

Im Falle der „außerordentlichen Kündigung“ (nach Tranche IV vor dem 30.6.1998) war der „Preis fix“ geregelt. In diesem Fall war der Buchwert der Beteiligung abzufinden. Hier könnte man den Standpunkt vertreten, dass Kaufgegenstand (Beteiligungsbewertung zum Ende des der Auflösung des vorangegangen Geschäftsjahres nach § 13 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages) und Kaufpreis schon seit Beginn der Beteiligung (1990) festgestanden sind und somit das Inkrafttreten nur mehr von der Bedingung der Kündigung abhängig war. Hier löste die Kündigung als Eintreten einer aufschiebenden Bedingung das Inkrafttreten und die Forderungsentstehung im Jahr der Kündigung aus.

Im Falle der „ordentlichen Kündigung“ ist der Kaufpreis als Verkehrswert mit Ober- und Untergrenzen erst zu ermittelt, also der „Kaufpreis von vornherein nicht fix“, es muss also erst über einen wesentlichen Vertragsbestandteil Willensübereinstimmung hergestellt werden, ehe der Kauf in Kraft treten und die Forderung daraus entstehen kann. Dementsprechend teilte mir Dr.F. als Vertreter der Treuhandbank Mitte 2001 mit, er habe soeben für mich einen guten Preis für die Beteiligung aus gehandelt. Die für die Kaufpreisfindung erforderlichen Abschichtungsbilanzen wurden auch nachweislich erst kurz vorher im Jahr 2001 aufgestellt.

Denn ehe über die möglichen Kaufpreise Einigung erzielt werden konnte, mussten dazu alle für den Verkehrswert, eine Art des Unternehmenswertes, maßgeblichen Parameter eindeutig vorliegen und am ermittelten Preis keine Zweifel mehr bestehen. Diese Parameter waren neben dem Buchwert der Beteiligung (alleinige Voraussetzung für a.o. Kündigung) ferner die versteuerten und unversteuerten Rücklagen sowie der Firmenwert sowie das Zusammentreten von Unternehmen und Treuhänder, die den richtigen der möglichen Preise bestimmte. Diese für die Preiseinigung maßgeblichen Parameter lagen alle nachweislich erst 2001 vor, daher trat der Kaufvertrag erst 2001 in Kraft und entstand die Forderung daraus erst 2001.

Aber auch der Kaufgegenstand selbst erfuhr noch durch Entnahmen für das Jahr 2000, also einen Vorgang nach der Kündigung noch eine Veränderung, die unbeachtet blieb. Danach ergibt sich klar, dass der Gefahrenübergang nach 2000, und zwar erst Mitte 2001 stattgefunden hat. Ein vorheriger Konkurs des Unternehmens hätte bewirkt, dass meine Beteiligung und nicht eine noch nicht entstandene Kaufpreisforderung betroffen gewesen wäre.

Das Finanzamt hat hier offenbar den Fall der ordentlichen Kündigung wie den der außerordentlichen Kündigung behandelt und weitere Untersuchungen über den tatsächlichen Zeitpunkt der Veräußerung für entbehrliech gehalten und kam so zu der im Spruch zum Ausdruck kommenden unrichtigen Zuordnung der Veräußerungsgewinne.

d) Zeitpunkt der Veräußerungsvorgang (Kauf) für Finanzamt allein durch Kündigung erfüllt

Das Finanzamt begründet die Vorziehung des Veräußerungsgewinnes vom Zeitpunkt der Forderungsentstehung in das Jahr der Aufkündigung mit folgenden Argumenten, und zwar mit dem

Zeitpunkt der Aufkündigung, dem Wegfall der für das Vorliegen einer atypischen stillen Beteiligung notwendigen Ergebnisbeteiligung und dem de facto feststehenden Veräußerungspreis.

Diese Erfordernisse entsprechen im Wesentlichen nur dem Fall der außerordentlichen Kündigung, da dort die Aufkündigung als Erfüllung einer aufschiebenden Bedingung den Kauf in Rechtskraft erwachsen lässt. Aber auch diesfalls ist das Argument des Wegfalles der Ergebnisbeteiligung unrichtig, da bei der außerordentlichen Kündigung die Ergebnisbeteiligung laut Vertrag schon mit Ende des Jahres wegfällt, das der Kündigung vorausgeht und nicht in dem Jahr, in dem die Kündigung erfolgt ist (wie bei der ordentlichen Kündigung).

Anders ist die Kaufpreisfindung bei der ordentlichen Kündigung, bei der der Kaufpreis noch nicht de facto feststeht, wie das Finanzamt irrtümlicherweise meint. Denn der für das Inkrafttreten des Kaufvertrages maßgebliche Kaufpreis ist erst aus einer Vielzahl von möglichen Kaufpreisen durch die vorherige Aufstellung einer Abschichtungsbilanz und im Zusammenwirken mit dem Treugeber zu finden, ehe der Kauf in Kraft treten kann. Hier ist die Kündigung nur die vorvertragliche Voraussetzung für jene weiteren Schritte, die den Kaufvertrag und die Forderung daraus erst entstehen lassen. Die Kündigung legt im Falle der ordentlichen Kündigung für sich alleine noch nicht dessen Entstehen und der daraus sich ergebenden Kaufpreisforderung fest, wie das Finanzamt irrtümlich annimmt. Der Wegfall der Ergebnisbeteiligung (vgl. § 13 Gesellschaftsvertrag) ändert nichts am Kaufgegenstand, nämlich am Kauf einer atypischen Vermögensbeteiligung. Hier unterliegt das Finanzamt einem doppelten Irrtum. Für das Bestehen einer atypischen Vermögensbeteiligung ist zwar im Regelfall das Bestehen einer mitunternehmerischen Ergebnisbeteiligung erforderlich, das muss aber weder am Beginn noch insbesondere am Ende des Beteiligungsverhältnisses gleichzeitig vorliegen. Keinesfalls ist aber die Beendigung der mitunternehmerischen Ergebnisbeteiligung ein Realisierungsgrund der Beteiligung. Nachweislich falsch ist die Feststellung des Finanzamtes, dass der Veräußerungspreis bei der Kündigung de facto feststand. Denn der Kaufpreis war erst nach der Kündigung als Verkehrswert (mit Ober- und Untergrenzen) mittels Abschichtungsbilanz zu ermitteln und gemeinsam festzustellen. Somit waren verschiedene zum Zeitpunkt der Kündigung noch nicht feststehende Kaufpreise denkbar, und zwar entweder ein Maximalpreis oder ein zwischen Maximalpreis und Mindestpreis liegender Verkehrswert oder ein Mindestpreis.

B) Bilanzierungsvorgänge beim Unternehmen nicht für den Zeitpunkt der Veräußerung maßgeblich

a) Bilanzierungsvorgänge des Unternehmens für Veräußerungsvorgang unmaßgeblich

Wichtig ist auch, dass der Veräußerungsvorgang einer Beteiligung nicht ein Umsatzvorgang des Unternehmens (dort ist es ein Erwerbsvorgang) sondern ein Umsatzvorgang beim Verkäufer, also bei mir ist, und somit die Entstehung des Anspruches auf den Veräußerungspreis, resultierend aus dem Inkrafttreten des Kaufvertrages nach Kaufpreiseinigung im Jahre 2001 maßgeblich ist.

Bezugnahmen des Finanzamtes auf die Bilanzen der H., um mir den Veräußerungsgewinn schon 1998 und 1999 zuzurechnen, sind daher irrelevant und sind nicht geeignet, die fiktive Vorziehung des tatsächlichen Zeitraumes der Entstehung der Forderung auf den Kaufpreis in das Kündigungsjahr zu rechtfertigen. Zitat des Finanzamtes aus der Bescheidbegründung: „Ferner hat die H. bereits in der Bilanz 1997 eine Rückstellung für die Abschichtung der atypischen stillen Gesellschaften aufgenommen, die allerdings von der Betriebsprüfung aufgelöst wurde, da es sich um eine Aufwandsrückstellung handelte. Im Anhang zur Bilanz 1999 wird darauf verwiesen, dass die Beteiligung der atypischen stillen Gesellschafter zum 31.12.1998 bzw. 1999 aufgekündigt worden sei, „sodass aus diesem Titel keine weitere Verluste zu erwarten seien.“ Und in der Bilanz selbst wird das Kapital der atypischen stillen Gesellschafter mit 0,- ausgewiesen“. Zitat Ende. Leider führt das Finanzamt nicht aus, gegen welches Konto die abzuschichtenden Gesellschaftsanteile umgebucht wurden. Richtigerweise müssten sie auf eine Rückstellung für eine der Höhe nach noch ungewisse Abschichtungsverbindlichkeit verbucht worden sein, die nach Feststellung des Abschichtungsguthabens im meinem Fall im Jahr 2001 auf Abschichtungsverbindlichkeit bzw. Bankkonto auszubuchen war. So lange war der Veräußerungsvorgang nicht eingetreten und daher auch noch keine Forderung des Veräußerer auf das Abschichtungsguthaben entstanden.

b) Verluste aus Abschichtung im Unternehmen nicht zeitgleich mit Einkunft aus Veräußerungsgewinn gem. § 23 Z 3

Beim Unternehmen könnte aus der Beteiligungsaufkündigung ein Verlust entstehen. Daraus aber zu schließen, wie es das Finanzamt tut, dass sohin zeitgleiche Veräußerungsgewinne beim Beteiligten eintreten müssen, ist rechtlich nicht gedeckt. Unternehmen haben einen noch nicht realisierten Verlust im Sinne des Imparitätsprinzips schon auszuweisen, wenn er ernstlich droht, was bekanntlicherweise die H. auch schon 1997 handelsbilanziell durchgeführt hat, da sie offenbar bereits in diesem Jahr, in

dem noch keine einzige stille Beteiligung umgeschichtet bzw. aufgekündigt war, den Beschluss auf Umwandlung in Genussrechte und Beteiligungsaufkündigung gefasst hatte und somit allenfalls mit einem Umwandlungsverlust bzw. Abschichtungsverlust rechnen musste, auch wenn dieser der Höhe nach noch nicht feststand. Die noch ungewisse Höhe kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass sie diesen Verlust in der Gegenposition einer Rückstellung und nicht in einer Verbindlichkeit, ausgewiesen hat, die ja das Feststehen nicht nur dem Grunde nach sondern auch der Höhe nach voraussetzt. Insoweit ist die Entstehung der Verbindlichkeit ein Spiegelbild der Entstehung einer Forderung. Auf der Forderungsseite gibt es aber keine Position, die einer der Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit, nämlich einer Rückstellung entspricht.

Niemand könnte aber ernstlich aufgrund dieser Buchungs- und Bilanzierungsvorgänge im Unternehmen behaupten, dass damit spiegelbildlich im selben Jahr die Forderung auf die Veräußerungspreise für die Beteiligungen entstanden und die Gewinnrealisierungen bei den abzuschichtenden bzw. bei den umgeschichteten Gesellschaftern eingetreten sind, wenn man diesen Forderungen nach spiegelbildlicher Entsprechung des Finanzamtes folgen wollte.

Außerdem bedeutet nicht, was beim Unternehmen als Abschichtungsverlust im Jahr des Erkennens durch Dotierung einer Rückstellung für zwar dem Grunde nach eintretende, aber der Höhe nach noch nicht feststehende ungewisse Verbindlichkeiten in die Bücher aufzunehmen ist, zeitgleich und im gleichen Ausmaß beim Veräußerer als zugeflossen anzusehen ist. Denn im ersten Jahr der Einbuchung beim Unternehmen, nämlich im Jahr 1997 war bei Veräußerer weder dem Grunde noch der Höhe nach eine Forderung auf den Veräußerungspreis entstanden.

Aber auch 1998 und 1999 kämen nicht in Frage, da es sich um eine ordentliche Kündigung handelte und daher der Kaufvertrag noch nicht konkretisiert war. Es war die Forderung der Höhe nach noch nicht bestimmt bzw. bestimmbar. Es fehlten die für die Kaufpreisvereinbarung gesicherten Grundlagen. Durch die sich ankündigende Betriebsprüfung waren weder die steuerlichen stillen Reserven schon sicher (sie wurden ja auch von der Betriebsprüfung tatsächlich geändert, und zwar Zeitpunkt 2001, wenn auch rückwirkend), noch waren die exakten Grundlagen für den Firmenwert und auch sonstiger stillen Reserven sicher vorhanden. Eine Forderungsentstehung ist daher zulässigerweise nicht vor Einigung über den Preis, also vor dem Jahr 2001 anzunehmen, auch wenn letztlich von den verschiedenen möglichen Preisen als Preis der Mindestpreis festgestellt wurde.

C) Atypische stille Beteiligung bleibt solche auch nach Ende der Ergebnisbeteiligung

a) Nach Ende der Ergebnisbeteiligung keine atypische Vermögensbeteiligung laut Finanzamt denkbar

Das Finanzamt führt dazu nach Anführung des unstrittigen Vorbringens aus:

Zitat: Wie in der Berufung von Bw ebenfalls dargelegt, besteht ein atypisch stilles Gesellschaftsverhältnis aus mindestens zwei Beteiligungskomponenten:

- Vermögens- und Kapitalbeteiligung (in Form der Einlagen- und Abschichtungsregel und)
- Ergebnisbeteiligung (Gewinn- und Verlustbeteiligungsregelung)

Würde die erste Komponente wegfallen, läge eine echte stille Beteiligung vor, mit lediglich einem Anteil am Gewinn und Verlust des Unternehmens.

Für ein atypisch stilles Gesellschaftsverhältnis müssen aber eben beide Beteiligungen gegeben sein, damit eine Mitunternehmerschaft im steuerrechtlichem Sinn in allen steuerlichen Konsequenzen vorliegt." Zitat Ende.

b) Rechtliche Unrichtigkeit dieses Postulates

Eine atypische Vermögensbeteiligung bleibt auch nach Ende der mitunternehmerischen Ergebnisbeteiligung eine solche.

Der Widerlegungsversuch des Finanzamtes bezieht sich offenbar auf meine Hinweise, dass die Zeiträume der Ergebnis- und Kapitalbeteiligungsverhältnisse in der Regel weder am Beginn noch am Ende deckungsgleich sind. Die vertraglichen Regelungen und tatsächlichen Verhältnisse markieren jeweils Anfang und Ende dieser beiden zu unterscheidenden Beteiligungsverhältnisse", wie ich anhand des vorgelegten Schaubildes unwiderlegbar zeigen konnte. Sonst hätte nicht die Ergebnisbeteiligung auf den Beginn der ersten Ergebnisbeteiligungsjahre vorgezogen werden können, obwohl die Kapitalbeteiligung durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages und durch Einzahlung der Einlage erst am Ende des jeweiligen ersten Ergebnisjahres erfolgte, weil eben die Ergebnisbeteiligung vertraglich abweichend von der Kapitalbeteiligung auf den Jahresanfang vorgezogen worden war. Allein schon

diese Beispiele widerlegen das Argument des Finanzamtes, dass für die Mitunternehmerschaft stets beide Beteiligungskomponenten vorliegen müssen.

Bei der Frage des Veräußerungsvorganges geht es aber nicht um die Frage des Bestehens oder der Beendigung der Mitunternehmerschaft und dass nur eine aufrechte Ergebnisbeteiligung die Vermögensbeteiligung zu einer atypischen qualifiziert. Es geht hier darum, dass es sich um einen Veräußerungsvorgang beim Beteiligten handelt, dessen Zeitpunkt durch das Inkrafttreten des zugrunde liegenden Kaufvertrages bestimmt wird und dafür ist zuvor eine Kaufpreisfixierung erforderlich.

c) Richtig Lesart der Argumentation des Finanzamtes zum Wegfall

Zu den Ausführungen des Finanzamtes wäre noch zu bemerken, dass es mit dem Wegfall der ersten Komponente (nämlich Vermögensbeteiligung) offenbar nur die zweite Komponente (Ergebnisbeteiligung) gemeint haben kann, denn eine Ergebnisbeteiligung ohne eine Kapitalbeteiligung wäre nicht, wie das Finanzamt meint, eine echte stille Beteiligung, sondern ein Schenkungsvorgang des Unternehmens an einen Nichtbeteiligten. Liest man die Ausführungen des Finanzamtes so, wie sie offenbar vom Amt richtigerweise verstanden wurden, so führt auch der Wegfall der Ergebnisbeteiligung (nach Ablauf der vertraglichen halbjährigen Kündigungsfrist) nicht zu einer Umdeutung der verbliebenen Kapitalbeteiligung in eine echte stille Gesellschaft. Der Gesellschafter bleibt wegen Weiterbestehens der Vermögensbeteiligung auch an den stillen Reserven bis zur Beendigung des Vermögensbeteiligungsverhältnisses (Veräußerungsvorgang seitens des Gesellschafters, Erwerbsvorgang seitens des Unternehmens) weiterhin mit seiner Beteiligung atypisch still am Vermögen, aber ohne Ergebnisbeteiligung beteiligt.

D) Zeitpunkt der Entstehung der Kaufpreisforderung war 2001

Die Behauptung des Finanzamtes ist rechtlich nicht gedeckt, dass auch bei der ordentlichen Kündigung der Kaufvertrag und die darauf beruhende Kaufpreisforderung sowie der Gefahrenübergang schon im Kündigungsjahr entstanden sind. Weil das Finanzamt leider diese vertragsrechtlichen anders lautenden Gegebenheiten der ordentlichen Kündigung nicht zur Kenntnis nahm, musste es zwangsläufig zu einer zeitlich unrichtigen Feststellung des Inkrafttretens des Kaufvertrages, des Gefahrenüberganges und der Forderungsentstehung kommen. Hätte das Finanzamt hingegen all die wichtigen Sachverhalte für den Zeitpunkt der Veräußerung richtig gewürdigt, hätte sie den Veräußerungsvorgang und den sich daraus ergebenden Veräußerungsgewinn eindeutig dem Jahr 2001 zugerechnet. Diese maßgeblichen Sachverhalte sind folgende:

1. Anbot von Ende 1997, dass ich weiter atypisch stiller Gesellschafter bis längstens 2002 mit einer Kapitalentnahme von 5 % von 2000-2002 bleiben kann, wenn ich mich nicht an der Umwandlung in Genussrechte beteilige. Zu diesem Zeitpunkt stand für die H. schon fest, dass sie die Ergebnisbeteiligung zum frühesten Zeitpunkt durchführen wird. (Vgl. Ausführungen zur Rückstelleneinbuchung 1997 wegen Abschichtungsverluste)
2. Leistung einer Kapitalentnahmезahlung in der Höhe von 5 % im Sinne des obigen Schreibens für das Jahr 2000.
3. Mitteilung der H. vom 18. 2. 2000 folgenden Inhaltes:

Wir beziehen uns auf das Schreiben vom 30.06.1998 und erlauben uns mitzuteilen, dass die Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens gemäß § 14 des Gesellschaftsvertrages noch nicht erfolgen konnte.

Es läuft zurzeit eine Betriebsprüfung unseres Unternehmens, deren Ergebnisse sich auch auf die Bemessung des Auseinandersetzungsanspruches auswirken können. Wir bitten daher um Verständnis, dass wir das Ergebnis dieser Betriebsprüfung abwarten müssen. Wir werden Sie umgehend von der Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens informieren und verbleiben in der Zwischenzeit mit der höflichen Bitte um Verständnis und Kenntnisnahme. H."

4. Die Ermittlungen des Auseinandersetzungsguthabens fanden, wie sie im vorigen Schreiben erwähnt wurden, laut mündlicher Mitteilung von Herrn Dir. Dr.F. (vertrat die Treuhänderbank bei diesen Ermittlungen und hat nach seinen Angaben dabei für mich einen guten Preis ausverhandelt) im Juni (Tranche V) und im August (Tranche IV) des Jahres 2001 statt. Auch die Zahlung des Kaufpreises, der unmittelbar nach Fixierung und dem Gefahrenübergang fällig war, fand ebenfalls 2001 statt.

5. Die Datierungen der Einbuchung der Entgelte für die Beteiligungshingabe sowie die Datierung der Abschichtungsbilanzen bzw. Ermittlungen des Veräußerungsgewinnes alle im Jahre 2001.

E) Zusammenfassung:

Vom Finanzamt wurden alle diese für die Datierung des Veräußerungsgeschäfts und somit für die Beendigung der Vermögens- und Kapitalbeteiligung sowie des Gefahrenüberganges relevanten Sachverhalte zufolge der unrichtigen rechtlichen Beurteilung ignoriert und die Veräußerungsgewinne in den unzutreffenden Jahren angenommen, weshalb die darauf beruhenden Bescheide aus der Berufungsverfahrenscheidung aufzuheben sind.“

Am 8. Oktober 2004 ergänzte Herr Bw die Berufung wie folgt:

„Mit diesem Nachtrag möchte ich noch ein wesentliches Faktum zur rechtlich wirksamen Beendigung durch die Kündigung herausarbeiten, weil nach diesem Sachverhalt eine Auflösung des Vertragsverhältnisses 2001 durch einen stillschweigenden Vergleich über die Streitfrage der rechtlich zulässigen Aufkündigung bereinigt wurde.

Dass ich die Kündigungen durch das Unternehmen als vorzeitig beeinspruchte und somit diese Kündigung rechtswirksam aus meiner Sicht nicht in Kraft treten konnte, geht eindeutig aus meinen in Kopie beiliegenden Schreibens an Herrn GD.F. vom 23.11.1998, mit dem ich seinerzeit die Beteiligungsverträge abgeschlossen hatte, ferner aus meinem Faxschreiben vom 17.12.1998 an Herrn DrF., Bank X., sowie aus der Antwort von H. vom 28.1.1999 hervor.

Dass ich nach meiner Meinung vorzeitig und daher rechtsungültig gekündigt wurde, darauf habe ich schon in meinen bisherigen Eingaben hingewiesen, wonach mir 1997 mitgeteilt wurde, dass ich bei Nichtteilnahme an der Umschichtung in Genussrechte bis Ende 2002 als atypischer stiller Gesellschafter beteiligt bleiben kann. Für mich stellte sich dieses Anbot, dass ich durch konkludente Handlungen angenommen habe, eine Abänderung zu den beiden Beteiligungs-Verträgen dar und baute offenbar auf die neue Regelung aus 1994 auf. Damals wurden die Abschichtungs- und Kündigungstermine, wie dem Schreiben der Gutmann-Bank vom 20. Juli 1994 zu entnehmen ist, um Jahre hinaus geschoben. Denn im Zuge der Neuordnung der Finanzen der Gesellschaft mussten die Stillen einer Verschiebung der Abschichtungstermine zustimmen. Es war daher für mich klar, dass das Schreiben von Ende 1997 mit der Mitteilung, bis 2002 als atypischer Gesellschafter bei Nichtannahme des Genussrechtsangebotes verbleiben zu können, nur auf diese geänderte neue Vertragslage Bezug nehmen konnte. Somit hatte aus meiner Sicht das Unternehmen eine Kündigung auf Basis der nicht mehr geltenden alten Vertragslage, also nicht vertragskonform und somit verfrüh ausgesprochen. Warum dies das Unternehmen nicht einsehen wollte, ist mir unerfindlich, konnte mich aber nicht davon abhalten, meinen Einspruch gegen die Kündigung bis zur Abschichtung im Jahr 2001 aufrecht zu erhalten.

Ich hatte daher als einziger Stiller gegen die offenbar nicht vertragsgemäße Kündigung und Abschichtung Protest eingelegt und auch mit allfälligen Schadenersatzklagen gedroht. Da das Unternehmen und die Treuhandbank daran interessiert waren, es nicht zu einem Rechtsstreit kommen zu lassen, kam es Mitte 2001 zu einer Bereinigung dieser Streitsache, indem aus meiner Sicht das Vertragsverhältnis im beiderseitigem Einverständnis durch die Abschichtung im Jahr 2001 gleichsam durch Dissolution aufgehoben wurde.

Ich sah im Ergebnis der Abschichtungsverhandlungen einen Vergleich über die endgültige Beendigung der Mitunternehmerschaft. Für den Vergleich sprach aus meiner Sicht, dass das Unternehmen mitteilte, mein anteiliger Verkehrswert wäre niedriger als der Mindestpreis gewesen und es habe dennoch den Mindestpreis bezahlt. Das Unternehmen hat seinerseits auf die Anrechnung der Kapitalentnahme des Jahres 2000 auf den Mindestpreis nicht durchgeführt und mir Dr.F. mitteilte, er habe für mich einen guten Preis ausgehandelt. Bei der anderen Tranche war ich damit einverstanden, dass ich entgegen der Vertragsregelung, dass der Abschichtungspreis sofort zu zahlen ist, akzeptierte, dass ein Großteil dieses Abschichtungspreises erst ein halbes Jahr später bezahlt wurde. Generell wurde von mir damit auch auf die Ergebniszuteilungen bzw. die Verzinsung des Kapitals bis Mitte 2001 verzichtet.

Nach diesem Nachtrag zu meinem bisherigen Vorbringen muss ich insoweit aus meiner Sicht festhalten, dass neben der Vermögensbeteiligung auch die Ergebnisbeteiligung bis Mitte 2001 aufrecht war. Durch die Abschichtung der Vermögensbeteiligung kann darin auch eine Abschichtung für weitere Ergebnisbeteiligungen gesehen werden. Mit der tatsächlichen Abschichtung in 2001 war fix mich auch der bis dahin schwelende Rechtsstreit über die vorzeitige und somit unzulässige Kündigung beigelegt und beidseits das mitunternehmerische Vertragsverhältnis aufgehoben.

Ich gebe zu, dass diese Fakten nur teilweise bisher dem Finanzamt bekannt waren, weshalb sie nicht berücksichtigt werden konnten. Sie sind aber für die Frage des Zeitpunktes der Veräußerung sehr wohl von Bedeutung, weshalb ich auch um Berücksichtigung dieser Aspekte bitte, weil durch die Beeinspruchung der Kündigung als verfrüh sehr wohl ein Weiterbestehen der Mitunternehmerschaft zufolge der geänderten Vertragslage sehr wohl bis zur effektiven Abschichtung im Jahr 2001 als gegeben anzusehen ist. Da bei dieser nachgewiesenen Sicht der Dinge auch die Kriterien aus der Beurteilung des

Finanzamtes vorliegen, dürften keine rechtlichen Hindernisse mehr für das Finanzamt vorliegen, die Gewinnrealisierung im Jahr 2001 anzunehmen."

Weiters legte der Bw. folgendes Schreiben an die steuerliche Vertreterin der Fa. H. vor:

„Für eine anders lautende Entscheidung sind nach meiner Auffassung folgende Verfahrensmängel zu beheben:

1. Ende des atypischen Gesellschaftsverhältnisses:

Das Finanzamt hatte keinen der vorgelegten Beweise und Beweismittel geprüft, erörtert und beurteilt, die gegen eine Beendigung durch die Kündigung sprechen. Darin ist ein schwerer Verfahrensmangel zu erblicken, weil es sonst zu einer anderen rechtlichen Beurteilung gekommen wäre. Da war zunächst das Vorbringen, dass die Kündigung als verfrüh beeinsprucht wurde und allenfalls auch Schadensersatzklagen angedroht wurden. Da waren die Beweise, die belegten, dass die Kündigung verfrüh war. Da war zunächst der Nachweis, dass 1994 die Gesellschaft mit den stillen Gesellschaftern wegen Zahlungsschwierigkeiten die Rückzahlungs- und Kündigungsfristen um mehrere Jahre hinaus schieben musste. Da war weiters der auf dieser Linie liegende Nachweis, dass Ende 1997, also ein halbes Jahr vor der ersten Kündigung, noch vom Treuhänder, mit dem ja die Verlängerung der Rückzahlungs- und Kündigungstermine vereinbart worden war, den stillen Gesellschaftern mitgeteilt wurde, dass sie, wenn sie nicht an der Umwandlung in Genussrechte teilnehmen wollen, bis 2002 stille Gesellschafter bleiben, und zwar mit den auf 5 % reduzierten Entnahmemöglichkeiten. Da war weiters der Nachweis, dass im Sinne dieser Vereinbarung, tatsächlich noch für das Jahr 2000, also ein bis zwei Jahre nach den Kündigungen, eine 5 %ige Entnahme ausbezahlt wurde, dass also offenbar als Konsequenz der Kündigungsbeeinspruchung von beiden Vertragsparteien das Gesellschaftsverhältnis noch aufrecht angesehen wurde. Unter Berücksichtigung und richtiger Würdigung dieser Beweise hätte das Finanzamt ihren Rechtsstandpunkt, dass das Gesellschaftsverhältnis durch Kündigung 1998/99 beendet und daher schon damals die Rückforderung entstanden und die Gewinnrealisierung eingetreten ist, nicht aufrecht erhalten können.

2. Abschichtungspreis zum Kündigungszeitpunkt nicht feststehend:

Unbeschadet des Umstandes, dass die Kündigung ohnedies nicht rechtswirksam war, ist das Finanzamt weiters nicht auf die angebotenen Beweise eingegangen, dass nicht nur ein Abschichtungspreis gegeben war und somit bereits eine bestimmte Forderung entstehen konnte. Der als Beweis vorgelegte Gesellschaftsvertrag sieht nicht nur einen einzigen Abschichtungspreis bei Kündigung vor. Dieser Beweis wurde gänzlich ignoriert, nicht erörtert und richtig gewürdigt. Darin ist ein weiterer schwerer Verfahrensmangel zu erblicken, weil das Finanzamt ansonsten seinen Rechtsstandpunkt nicht aufrechterhalten hätte können. Mangels Bestimmbarkeit konnte zum Kündigungszeitpunkt keine Forderung entstehen und die Gewinnrealisierung eintreten. Im Gesellschaftsvertrag waren nämlich neben einem Mindestpreis, ein Maximalpreis und unzählige dazwischen liegende sonstige Preise denkbar. Sie bedurften vertragsgemäß eines gesonderten Ermittlungsverfahrens, das den Firmenwert und stillen Reserven zu berücksichtigen hatte. In diesem Sinne wurde weiters als Beweis ein Schreiben vorgelegt, worin die Gesellschaft noch 2000 schriftlich erklärte, sie könne den Abschichtungspreis noch nicht ermitteln. Es sei eine Betriebsprüfung anhängig, die einen Einfluss auf Firmenwert und die stillen Reserven und somit auf die Ermittlung des Abschichtungspreises haben könnte und auch tatsächlich hatte. Es wurden weiters jene Beweise ignoriert, die belegen, dass unmittelbar nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens im Jahr 2001 die Datengrundlage für die Ermittlung des Abschichtungsverfahrens entstanden ist und die Vertragsparteien zur Festlegung des Abschichtungspreises zusammengekommen waren. Es wurde auch nicht die Information über diese Verhandlung (Mitteilung von Dr.F., Treuhänderbank, an Bw: Er habe für ihn einen guten Preis ausverhandelt) als Beweis beurteilt. Hätte das Finanzamt all diese Beweise geprüft und gewürdigt, hätte es den Standpunkt nicht mehr aufrechterhalten können, dass schon bei der Kündigung die Abschichtungsforderung bestimmbar gewesen und entstanden sei. Sie hätte im Gegenteil erkennen müssen, dass die Ungewissheit über die Forderungshöhe erst nach der Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens im Jahre 2001 beseitigt war und daher erst in diesem Jahr die Forderung entstehen und die Gewinnrealisierung eingetreten konnte."

Im zitierten Schreibens vom 23.11.1998 an Herrn GD.F. stellt der Erstbw. u.a. die Frage, ob man den einzelnen atypischen Gesellschafter vorzeitig zur Abschichtung gemäß Vertragslage zwingen könne. Im Fax vom 17.12.1998 ersuchte er Herrn GD.F., darauf hinzuwirken, dass eine vorzeitige Abschichtung – unabhängig von der Frage der rechtlichen Zulässigkeit – bezüglich seiner Anteile nicht vor Mitte 2000 erfolge.

Aus der Antwort der H. vom 28.1.1999 geht hervor, dass nach ihrer Meinung die Kündigung nicht vorzeitig erfolgte, sondern ein halbes Jahr nach dem ehestmöglichen (ordentlichen) Kündigungstermin.

Der unabhängige Finanzsenat hat sodann Einsicht in die Gesellschaftsverträge der Tranchen IV und V genommen; hieraus ist – soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz – Folgendes zu entnehmen (Tranche IV):

"§ 13 Ordentliche und außerordentliche Kündigung der stillen Gesellschaft

Jeder Gesellschafter, die H. sowie die stillen Gesellschafter, hat das Recht, unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Schluß eines Kalenderhalbjahres durch eingeschriebenen Brief an die H. sein Gesellschaftsverhältnis teilweise oder zur Gänze zu kündigen. Die Kündigung gilt als rechtzeitig erfolgt, wenn das Kündigungsschreiben am Tag vor Beginn der Kündigungsfrist eingeschrieben zur Post gegeben wurde.

Die Gesellschafter verzichten jedoch auf die Ausübung des ordentlichen Kündigungsrechtes bis 31. Dezember 1997. Eine ordentliche Kündigung ist daher erstmals zum 30. Juni 1998 möglich...

§ 14 Auseinandersetzungsanspruch

Scheidet ein stiller Gesellschafter durch ordentliche oder außerordentliche Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses aus, so hat er Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben. Scheidet ein stiller Gesellschafter, aus welchem Grund immer, vor dem 30.6.1998 aus der Gesellschaft aus, so wird er mit dem Buchwert seiner Beteiligung abgefunden. Der Buchwert seiner Beteiligung entspricht dem Saldo seines Kapitalkontos einerseits und des Verrechnungskontos andererseits.

Scheidet ein stiller Gesellschafter am oder nach dem 30.6.1998 aus der Gesellschaft aus, so erfolgt die Abschichtung zum Verkehrswert der Beteiligung, ermittelt als Saldo des Kapital- und des Verrechnungskontos zuzüglich der anteiligen in der Bilanz ausgewiesenen versteuerten und unversteuerten Rücklagen, zuzüglich dem anteiligen Firmenwert, errechnet als Summe des Gewinnes der letzten beiden Jahre vor dem Ausscheiden – keinesfalls jedoch mehr als das eingezahlte Kapital. Die jeweils ausstehende Rücklage für Abfertigungen stellt keine Rücklage im Sinne dieser Vereinbarung dar. Zum 30.6.1998 beträgt das Auseinandersetzungsguthaben jedoch zumindest 65 % der geleisteten Einlage."

Der Gesellschaftsvertrag der Tranche V ist im Wesentlichen gleichlautend mit der Maßgabe, dass die relevanten Stichtage jeweils um ein Jahr verschoben sind.

Analoge Kündigungstermine enthalten die Treuhandverträge der Anleger mit der Bank X. AG.

Weiters liegen zwei Schreiben der H. GmbH vom 30. Juni 1998 und vom 25. Juni 1999 an die Bank X. AG (= Treuhänderin der atypisch stillen Gesellschaftsanteile) vor, mit denen sie die verbleibenden atypisch stillen Gesellschaftsverträge per 31.12.1998 und per 21.12.1999 kündigt.

In der am 19. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der Erstbw., der in dieser Verhandlung von Steuerberater H.B. vertreten wurde, dem Berufungssenat eine **Zusammenfassung der Anfechtungsgründe** vor:

"I. Verfahrensrechtlich:

Wichtige aktenkundige Fakten, die für die Auflösung in 2001 und gegen die Beendigung 1998/99 durch Kündigung sprechen, wurden weder geprüft noch gewürdigt. Die Beurteilung dieser maßgeblichen zivilrechtlichen **Vorfrage** erfolgte **einseitig** ausschließlich auf Basis des Vorbringens der Gesellschaft und ist somit mangelhaft.

II. Meritorisch:

1. Unwirksame Kündigung: Von allen rund 5 Stellen, die 1998 nicht ihre Beteiligung in Genussrechte umwandeln ließen, war ich der einzige, der **gegen** eine ordentliche **Kündigung** wegen Unzeitigkeit **Widerspruch** über den Treuhänder eingelegt hatte, weil mir noch Ende 1997 im Hinblick auf die Finanzierungsvereinbarung aus 1994, die eine Verschiebung der Kündigungsfristen vorsah, für den Fall der Nichtteilnahme an der Umwandlung zugesagt wurde, dass ich **bis 2002** mit Entnahmeberechtigung als stiller **Gesellschafter** verbleibe.

2. Entsprechend dieser Zusage wurden mir noch die **Entnahme für das Geschäftsjahr 2000 gewährt**, was für den Weiterbestand der stillen Gesellschaft **nach den Kündigungsjahren** spricht.

3. Keine außerordentliche Kündigung: Nur bei dieser wäre nur ein **einziger Abschichtungspreis** denkbar gewesen, wie es das Finanzamt annimmt. Diese Kündigungsart lag umstritten nicht vor. Bei den von mir beeinspruchten ordentlichen Kündigungen wäre unter Einbezug stiller Reserven **zwischen Mindest- und Höchstpreis eine Vielzahl von Preisen denkbar gewesen**. Dieser Wert konnte erst nach Beendigung der BP 2001 ermittelt werden und wurde von mir unter Verzicht auf Klagen wegen zu früher Kündigung anerkannt. Auch dieses Faktum spricht nach letztmaliger Entnahmleistung für das Geschäftsjahr 2000 für die einvernehmliche Auflösung Mitte 2001."

Weiters wurde in der mündlichen Verhandlung Folgendes ausgeführt:

"Steuerlicher Vertreter:

Im Berufungsfall wurde auf Grund eines Schreibens der H. (Anm.: richtig: der Bank X.) vom 20. Juli 1994, das an Herrn Bw gerichtet war, ausgeführt, dass sich die finanzielle Lage der H. verschlechtert habe. Auf Grund dessen seien von allen Kapitalgebern Beiträge zu erbringen, unter anderem auch von den stillen Gesellschaftern in Form einer Verschiebung des Abschichtungstermines, dies um drei bis fünf Jahre, je nach Tranche.

Es kam schließlich auch tatsächlich dazu, dass der Kündigungstermin verschoben worden ist, weshalb die auf Grund der ursprünglichen Gesellschaftsverträge durchgeföhrten Kündigungen unwirksam, weil vorzeitig, waren.

Bw:

Es gibt zwar keine Verträge, die mir bekannt sind, über die Verschiebung des Abschichtungstermines auf 2001 bzw. 2002, doch spricht die Aktenlage eindeutig dafür, dass tatsächlich eine solche Verschiebung stattgefunden hat. Einsteils wurde mir im Zuge der Umwandlung der Beteiligungen in Genussrechte, zu der ich mich nicht bereit gefunden habe, ausgesprochen, dass ich bis 2002 stiller Gesellschafter mit Entnahmeberechtigung bleiben könne. Andererseits wurde mir auf Grund dieser Zusage noch die Entnahme für das Geschäftsjahr 2000 gewährt.

Über Befragen durch den Vorsitzenden:

Die Abschichtungsbeträge wurden auf Grund der Bilanzen 1998 und 1999 ermittelt. Betonen möchte ich noch, dass aber der Abschichtungsbetrag erst im Jahr 2001 ermittelt werden konnte, weil zu diesem Zeitpunkt noch eine Betriebsprüfung offen war, die die stillen Reserven bzw. das steuerliche Ergebnis noch verändert hat.

Steuerlicher Vertreter:

Wenn das Finanzamt argumentiert, dass in den Jahren nach den Streitjahren keine gewerbliche Beteiligung mehr bestanden hat, da auch keine Gewinn- bzw. Verlustbeteiligung mehr existiert hat, so ist dem entgegenzuhalten, dass es vielmehr so war, dass meinem Klienten keine derartige Beteiligung zugestanden worden ist. Ihm war letztlich auf Grund der laufenden Verhandlungen betreffend die Höhe des Abschichtungserlöses die Frage dieser Gewinn- bzw. Verlustbeteiligung zweitrangig; seine Intention ging dahin, einen entsprechenden Abschichtungserlös zu erhalten, in dem auch implizit diese Gewinnbeteiligung inkludiert war.

Bw :

Neben der ordentlichen Kündigung gab es noch laut Gesellschaftsverträgen eine außerordentliche Kündigung, die aber von keiner der beiden Parteien angesprochen wurde.

Betreffend die außerordentliche Kündigung verweise ich auf Punkt 3 meines Gesellschaftsvertrages (Anm.: gemeint: Zusammenfassung der Anfechtungsgründe).

Finanzamtsvertreterin:

Das Finanzamt hat mehrfach in Gesprächen mit Herrn Bw seinen Standpunkt dargelegt. Wohingegen Herr Bw vom Zuflussprinzip ausgeht, vertritt das Finanzamt die Meinung, dass die Abschichtungserlöse

in den Wirtschaftsjahren zu erfassen sind, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dies ist insbesondere daraus ersichtlich, dass von vornherein der Mindestabschichtungsbetrag mit 60 bzw. 65 % fixiert war und sich somit die Feststellungen der Betriebsprüfung nur mehr auf die Höhe des negativen Kapitalkontos ausgewirkt haben.

Weiters verweise ich darauf, dass laut den Bilanzen der H. GesmbH keine Entnahme für Herrn Bw verbucht worden ist.

Bw:

Dem ist zu entgegnen, dass mir tatsächlich ein Entnahmerecht für das Jahr 2000 zugestanden ist. Wie die H. GesmbH verbucht hat, kann ich nicht sagen.

Ich verweise nochmals darauf, dass der Abschichtungspreis keinesfalls von vornherein festgestanden hat, sondern erst durch diverse Rechenoperationen ermittelt werden musste, dies innerhalb einer Bandbreite zwischen Mindest- und Höchstpreis.

Steuerlicher Vertreter:

Betenen möchte ich noch, dass wir uns keineswegs auf das Zuflussprinzip stützen. Vielmehr war unserer Meinung nach die ausgesprochene Kündigung rechtsunwirksam; der früheste Kündigungszeitpunkt wäre erst 2002 gewesen. Durch die Einigung im Jahr 2001 ist allerdings die Beteiligung bereits zu diesem Zeitpunkt abgeschichtet worden."

Der unabhängige Finanzsenat hat die Berufungen gem. § 277 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbunden.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich, zu welchem Zeitpunkt der Erstberufungswerber Bw aus der Gesellschaft ausgeschieden ist bzw. welchen Zeiträumen die Beteiligungsabschichtungen zuzurechnen sind.

Rechtsgrundlagen

Nach § 4 Abs. 1 EStG ist Gewinn

"der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht..."

In diesem Bereich gilt das sog. Aufwands- und Ertragsprinzip; dies bedeutet, dass beispielsweise Forderungen und Verbindlichkeiten dem Besteuerungszeitraum zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Demgegenüber sind gemäß § 19 EStG Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Dieses Zuflussprinzip gilt im betrieblichen Bereich nur bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und ist daher auf bilanzierende Steuerpflichtige nicht anwendbar.

Nach § 24 Abs. 1 EStG sind Veräußerungsgewinne

"Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes

- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes)."

§ 24 Abs. 2 EStG lautet:

"Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß."

Daraus ergibt sich eindeutig, dass der Veräußerungsgewinn jedenfalls durch Betriebsvermögensvergleich, also nach den Grundsätzen des Aufwands- und Ertragsprinzips, zeitlich zu erfassen ist (vgl. VwGH 6.4.1995, 94/15/0194; Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24, Tz 64, 83).

Fest steht jedenfalls, dass seitens der H. die Beteiligungstranchen IV und V gekündigt wurden; in Folge aber entstanden zwischen ihr und dem Bw. Uneinigkeiten über die Höhe des Abschichtungsguthabens.

Ursprünglich argumentierte der Bw. zur Stützung seines Rechtsstandpunktes damit, ein Kaufvertrag zwischen ihm und der H. sei mangels Einigung nicht zustande gekommen.

In der mündlichen Verhandlung ist er hiervor zu Recht abgerückt; dem in Rede stehenden Rechtsgeschäft lag nämlich kein Kaufvertrag, sondern das in § 13 des Gesellschaftsvertrages festgehaltene Kündigungsrecht der H. zugrunde. Damit wurde also der Geschäftsherrin ein einseitiges Gestaltungsrecht auf Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses eingeräumt, das sie hinsichtlich derjenigen Gesellschafter, die auf einer Abschichtung bestanden haben, auch tatsächlich ausgeübt hat.

Strittig ist daher nur mehr, ob die Kündigung tatsächlich vorzeitig und damit zu Unrecht erfolgt ist.

Der unabhängige Finanzsenat nimmt es sachverhaltsmäßig als erwiesen an, dass die Kündigung – wie in den Gesellschaftsverträgen vereinbart – zum 31.12.1998 (Tranche IV) und zum 31.12.1999 (Tranche V) rechtswirksam ausgesprochen wurde.

Diese Beurteilung stützt sich auf die Würdigung folgender Beweismittel:

Für den Standpunkt des Erstbw. spricht, dass tatsächlich mehrfach (zB im Schreiben vom 20.7.2004) von einer Verschiebung des ehestmöglichen Kündigungstermines gesprochen wurde.

Der Erstbw. gesteht allerdings selbst zu, dass keine ihm bekannten Verträge vorliegen, in denen dies vereinbart ist. Es sind auch keinerlei solchen Verträge aktenkundig.

Weiters wurde die (ordentliche) Kündigung seitens der Geschäftsherrin tatsächlich zu den Stichtagen 31.12.1998 und 31.12.1999 ausgesprochen. Es kann mit Gewissheit davon

ausgegangen werden, dass dies unterblieben wäre, wäre eine einvernehmliche Verschiebung des Kündigungstermines tatsächlich erfolgt.

Am schwersten wiegt aber der Umstand, dass der Ermittlung des Abschichtungsguthabens unbestritten die Bilanzen zum 31.12.1998 und 31.12.1999 zugrunde gelegt worden sind.

Somit hat also der Erstbw. an den in späteren Zeiträumen entstandenen stillen Reserven nicht mehr teilnehmen können, wodurch ebenfalls ein Ausscheiden in den Streitjahren augenfällig dokumentiert ist. Hierfür spricht weiters, dass auch der Stand des negativen Kapitalkontos zu den obigen beiden Stichtagen berechnet werden musste und für die Höhe des Veräußerungsgewinnes maßgebend war (vgl. hierzu VwGH 21.2.1996, 94/14/0160). Sollte also der Erstbw. hinsichtlich der möglichen frühesten Kündigungstermine ursprünglich anderer Ansicht als die Geschäftsherrin gewesen sein, so hat er die Stichtage 31.12.1998 und 31.12.1999 nunmehr akzeptiert.

Daraus ergibt sich aber in rechtlicher Hinsicht, dass die Forderung auf Auszahlung des Abschichtungsguthabens im konkreten Berufungsfall schon den Veranlagungsjahren 1998 (Tranche IV) und 1999 (Tranche V) zuzurechnen ist, weshalb auch die Gewinnrealisierung bereits in diesen Jahren eingetreten ist. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung des Abschichtungserlöses spielt hierbei keinerlei Rolle. Ebenso irrelevant ist somit auch der Umstand, dass dem Erstbw. noch ein "Entnahmerecht" zugestanden worden ist. Es kann daher auch dahin gestellt bleiben, welcher Rechtsgrund dieser Zahlung zugrunde lag, wie etwa eine Abgeltung für die späte Zahlung des Abfindungspreises.

Wenn der Bw. auf seine Auseinandersetzung mit der Geschäftsherrin und darauf verweist, dass der Abschichtungspreis der Höhe nach keineswegs festgestanden hat, so ist hierzu anzumerken, dass der Abschichtungspreis jedenfalls ziffernmäßig bestimmbar war, wenn er auch der Höhe nach noch berechnet werden musste.

Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass auch im Wirtschaftsleben der Veräußerungspreis von Betrieben keineswegs immer von vornherein betragsmäßig feststeht, sondern – wie auch im Berufungsfall – sehr oft von bestimmten Parametern abhängig gemacht wird.

Hingewiesen wird überdies darauf, dass die Rechtsansicht des Erstbw. auch schon deshalb unrichtig ist, weil sie eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Beteiligten mit negativem Kapitalkonto bewirken würde, die ohne oder mit Entschädigung aus dem Betrieb ausscheiden. Die erstgenannte Gruppe müsste nämlich den Veräußerungsgewinn unzweifelhaft im Jahr des Ausscheidens, also in dem Jahr besteuern, für das die Abschichtungsbilanz erstellt wurde, wohingegen bei den anderen Beteiligten eine Erfassung erst in dem Jahr erfolgen müsste, in dem der Abschichtungspreis zufließt. Dass eine solche Rechtsansicht mit den grundlegenden Prinzipien der Bilanzierung, die – wie oben angeführt – auch bei Ermittlung des Gewinnes aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles anzuwenden sind, nicht in Einklang steht, liegt auf der Hand.

Wien, am 3. November 2005