

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V als Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder R als Berichterstatter, L1 (Arbeiterkammer Steiermark) und L2 (Landwirtschaftskammer Steiermark) in der Beschwerdesache Bf., atypisch stiller Gesellschafter, F, vertreten durch BDO Graz GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27. Februar 2012, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der X GmbH und atypisch stille Gesellschafter für die Kalenderjahre 2006 und 2007, im Beisein der Schriftführerin K in der Sitzung am 26. März 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung bei der X GmbH und atypisch Stille folgende Feststellungen getroffen:

Die X GmbH führe einen Betrieb, der die Entwicklung und den Vertrieb von Projektführungssoftware zum Gegenstand habe. Zu den Stichtagen 31. März und 31. Dezember 2006 habe sich nach den Zusammenschlussverträgen vom 27. Dezember 2006 und 28. September 2007 die X GmbH mit der Y GmbH (treuhändig für Q und Bf.) gemäß Art. IV UmgrStG in Form einer atypisch stillen Gesellschaft (Anteile: Q: 3,80%; X GmbH: 90,88% und Bf.: 5,32%) zusammengeschlossen.

Ein neu eingetretener atypisch stiller Gesellschafter würde an den ab dem Zusammenschlussstichtag entstandenen Gewinnen bzw. Verlusten entsprechend der gesellschaftsvertraglich festgelegten Beteiligungsquote am Vermögen der Unternehmerin beteiligt werden.

Ergänzend sei im Zusammenschlussvertrag vereinbart worden, dass ein neu eintretender atypisch stiller Beteiligter im Jahr seines Beitrittes einen über seine Beteiligungsquote hinaus gehenden Verlust bis zur Höhe von 190% seiner stillen Einlage zu übernehmen habe. Als wirtschaftlicher Grund für diese Vereinbarung werde von der steuerlichen Vertreterin in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Mai 2010 ausgeführt, dass die Beteiligungsnehmerin (X GmbH=Geschäftsherrin) in den letzten Geschäftsjahren zur Sicherstellung der Finanzierungsbasis und des operativen Geschäftsbetriebes erhöhte Aufwendungen, insbesondere in Forschung und Entwicklung, tätigen habe müssen. Diese in der Vergangenheit durch die Geschäftsherrin erbrachten Vorleistungen würden durch eine überproportionale Übernahme von Verlusten durch den neu eintretenden stillen Beteiligten abgegolten werden.

Es sei, da die Beteiligung der atypisch stillen Gesellschafter jeweils rückwirkend unter Anwendung des Art. IV UmgrStG erfolgt sei, davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung der überproportional zur Beteiligungsquote zu übernehmende Verlust von 190% der Einlage bereits festgestanden bzw. bereits im Wesentlichen abschätzbar gewesen sei. Die unternehmensrechtlich getroffene Gewinn- bzw. Verlustverteilung sei auch für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trage oder Gegenstand der Vorsorge gegen Steuerlastverschiebungen bei einem Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG sei. Wenn diese Vereinbarung aber in einem offenbaren Missverhältnis zur Beteiligung und Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter stehe, sei sie mit steuerlicher Wirkung zu korrigieren (Rz 5883 EStR 2000 mwN).

Wirtschaftlicher Gehalt der vorliegenden Verlustaufteilungsvereinbarung sei, dass durch die überproportionale Verlustzuweisung an die neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter die durch Entwicklungsaufwendungen bereits in Vorjahren entstandenen Aufwendungen bzw. Verluste des Unternehmers bzw. der Mitunternehmerschaft von den jeweils neu eintretenden atypisch stillen Gesellschaftern übernommen werden würden. Diese Übernahme von Aufwendungen aus Zeiträumen, in denen der neu beigetretene atypisch stille Gesellschafter gar nicht beteiligt gewesen sei, bedeute aber nichts anderes als eine rückwirkende Beteiligung an Verlusten des Unternehmers.

Eine Teilnahme eines neu beigetretenen Gesellschafter an Gewinnen/Verlusten, die vor seinem Beitritt entstanden sind, sei steuerlich nicht zulässig. Die bisher vorgenommene Verlustaufteilung sei daher mit steuerlicher Wirkung in der Weise zu korrigieren, dass den jeweils neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschaftern jeweils nur die ihrer Beteiligungsquote entsprechenden Verluste in den einzelnen Jahren zuzurechnen seien. Auf die Anwendung des Art. IV UmgrStG würden sich durch die korrigierte

Verlustzuweisung keine Auswirkungen ergeben (vgl. Bericht vom 23. Februar 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1 und Beilage 1).

Gegen die auf dieser Basis geänderten Gewinnfeststellungsbescheide - Verlustaufteilung unter Bedachtnahme auf die Beteiligungsverhältnisse (Q: 3,80%; X GmbH: 90,88% und Bf.: 5,32%) - hat der Beschwerdeführer (Bf.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Beschwerde, die sich ausschließlich gegen die Änderung der erklärten Verlustverteilung richte, erhoben:

A) Sachverhalt

Das Finanzamt habe zutreffend festgestellt, dass sich die X GmbH im Prüfungszeitraum 2006 bis 2008 mit der Entwicklung und dem Vertrieb von Projektführungssoftware beschäftigt habe. Bei dieser im Juni 2005 gegründeten Gesellschaft handle es sich um ein forschungsintensives High-tech-Unternehmen, das sich im Prüfungszeitraum in der Start-Up-Phase befunden und daher in Verbindung mit der Softwareentwicklung hohe Vorlaufkosten, insbesondere für Forschung und Entwicklung zu tragen gehabt habe, die im Erfolgsfall in späteren Perioden zu entsprechenden Überschüssen führen sollten. Ein derartiges Geschäftsmodell sei mit einem hohen Risiko sowie mit einem hohen Finanzierungsbedarf verbunden. Hinzu komme, dass die Aufwendungen für die Software-Entwicklung gemäß § 197 UGB in der Unternehmensbilanz nicht aktiviert werden dürften, sodass die Gesellschaft in der Entwicklungsphase durch hohe Bilanzverluste gekennzeichnet sei.

Da die Möglichkeiten einer klassischen Kreditfinanzierung aufgrund des fehlenden Besicherungspotentials nur in stark eingeschränktem Ausmaß offenstünden, seien derartige Gesellschaften generell auf Risikokapital angewiesen, somit auf Kapitalgeber, die unter Bedachtnahme auf das zukünftige Chancenpotential bereit seien, unternehmerische Risiken zu übernehmen und allenfalls auch den Totalverlust des von ihnen eingesetzten Kapitals in Kauf zu nehmen.

In den Jahren 2006 und 2007 hätten sich Bf. und Q in diesem Sinne an der X GmbH als atypisch stille Gesellschafter beteiligt und der Gesellschaft stille Einlagen als Risikokapital zur Verfügung gestellt. Die atypisch stillen Beteiligungen seien in Anwendung des Art. IV UmgrStG eingegangen worden, wobei die Zusammenschlüsse stets als Verkehrswertzusammenschluss mit Buchwertfortführung (Quotenverschiebung) erfolgt seien, wobei die atypisch stillen Gesellschafter jeweils von der Y GmbH als Treuhänder vertreten worden seien.

1. Zusammenschluss zum Stichtag 31.3.2006 (Tranche 1)

Mit Zusammenschlussvertrag bzw. Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 27. Dezember 2006 habe sich die Y GmbH als atypisch stille Gesellschafterin mit einer Einlage von 75.000 € an der X GmbH beteiligt, wobei die Einlage treuhändig für Bf. zu zwei Dritteln und für Q zu einem Drittel erfolgt sei. Als Zusammenschlussstichtag sei der 31. März 2006 festgelegt worden.

Abweichend vom Beteiligungsverhältnis sei vereinbart worden, dass allfällige Verluste im Zeitraum von 1. April 2006 bis 31. Dezember 2006 bis zu 190% der Einlage vorrangig dem neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter zugewiesen werden würden. Nach dem 31. Dezember 2006 entstehende Gewinne und Verluste seien den Mitunternehmern entsprechend der Beteiligungsquote zuzurechnen. Eine Vereinbarung über die Zurechnung von Verlusten, die **vor** dem Zusammenschlussstichtag angefallen waren, sei nicht getroffen worden.

2. Zusammenschluss zum Stichtag 31.12.2006 (Tranche 2)

Mit Zusammenschlussvertrag bzw. Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 28. September 2007 habe sich erneut die Y GmbH als atypisch stille Gesellschafterin mit einer Einlage von 75.000 € an der X GmbH & Still beteiligt, wobei die Einlage treuhändig jeweils zur Hälfte für Bf. und Q erfolgt sei. Als Zusammenschlussstichtag sei der 31. Dezember 2006 festgelegt worden.

Abweichend vom Beteiligungsverhältnis sei vereinbart worden, dass allfällige Verluste im Zeitraum von 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007 bis zu 190% der Einlage vorrangig dem neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter zugewiesen werden würden. Nach dem 31. Dezember 2007 entstehende Gewinne und Verluste seien entsprechend der Beteiligungsquote zuzurechnen. Eine Vereinbarung über die Zurechnung von Verlusten, die **vor** dem Zusammenschlussstichtag angefallen waren, sei nicht getroffen worden.

B) Begründung des Finanzamtes

Die Nichtanerkennung der überproportionalen Verlustzuweisungen an die neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter werde im Wesentlichen damit begründet, dass es dadurch zur steuerlich unzulässigen Teilnahme der neuen Mitunternehmer an Verlusten käme, die **vor** deren Beitritten entstanden seien.

Das Finanzamt anerkenne aber ausdrücklich, dass sich durch die korrigierte Verlustzuweisung keine Auswirkungen auf die Anwendung des Art. IV UmgrStG ergeben würden. Dies impliziere daher auch, dass das Finanzamt die Zulässigkeit der steuerlich rückwirkenden Teilnahme an einem Verlust/Gewinn im Rahmen von Zusammenschlüssen nach Art. IV UmgrStG, soweit sich diese Teilnahme auf Verluste/Gewinne beziehe, die **ab dem Zusammenschlussstichtag** entstanden seien, anerkenne.

Das Finanzamt erkenne damit in zutreffender Weise die in den vorliegenden Fällen erfolgte rückwirkende Teilnahme der neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter an Verlusten, die ab dem jeweiligen Zusammenschlussstichtag entstanden seien, dem Grunde nach an. Die Behörde beschränke die Anerkennung allerdings auf eine beteiligungsproportionale Quote am Gesamtverlust. Denn sie gehe davon aus, dass die überproportionale Tragung von (NACH dem Zusammenschlussstichtag entstandenen) Verlusten durch die neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter einer - unzulässigen - Teilnahme an Verlusten aus Perioden VOR ihrem Beitritt, dh. aus Perioden VOR dem Zusammenschlussstichtag gleichkomme. Die Behörde qualifiziere daher die über die Beteiligungsquote hinausgehende Tragung von Verlusten, die NACH dem

Zusammenschlussstichtag entstanden seien, als Tragung von Verlusten, die in Perioden VOR dem Zusammenschlussstichtag angefallen seien.

Da die in Rede stehenden Zusammenschlussverträge nur Vereinbarungen über die Verteilung von solchen Ergebnissen enthielten, die NACH dem Zusammenschlussstichtag entstehen, vermöge die Behörde ihre Ansicht allerdings nicht auf die vertraglichen Vereinbarungen zu stützen. Als Begründung führe die Behörde die Bestimmung des § 21 Abs. 1 BAO an, wonach abgabenrechtliche Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes zu beurteilen seien. Der wirtschaftliche Gehalt der im vorliegenden Fall vorgenommenen Verlustaufteilungsvereinbarung sei nach Ansicht der Behörde jener, "dass durch die überproportionale Verlustzuweisung an die neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter die durch Entwicklungsaufwendungen bereits in Vorjahren entstandenen Aufwendungen bzw. Verluste des Unternehmers bzw. der Mitunternehmerschaft von den jeweils neu eintretenden atypisch stillen Gesellschaftern übernommen werden."

Die Behörde spreche wörtlich von der "Übernahme von Aufwendungen aus Zeiträumen, in denen der neu beigetretene atypisch stille Gesellschafter gar nicht beteiligt war", wobei dies nichts anderes als "eine rückwirkende Beteiligung an Verlusten des Unternehmens" sei. Eine derartige Teilnahme eines neu beigetretenen Gesellschafters an Gewinnen/Verlusten, die vor seinem Beitritt entstanden seien, sei nach Ansicht der Behörde steuerlich nicht zulässig. Aus diesem Grund seien die vorgenommenen Verlustaufteilungen zu korrigieren.

Im Ergebnis nehme die Behörde daher eine Umqualifikation einer alinearen Verteilung von laufenden Verlusten auf Basis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 Abs. 1 BAO in eine - verpönte - Verteilung von Verlusten aus früheren Perioden vor. Sie deute eine Abrede über die laufende Ergebnisverteilung in wirtschaftlicher Betrachtung als unzulässige Teilnahme an Verlusten aus Vorperioden.

C) Rechtliche Würdigung

1. Alineare Gewinn-/Verlustverteilungen sind grundsätzlich steuerlich anzuerkennen

a) Maßgeblichkeit der Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern

Wie die Behörde selbst feststelle, seien für die Gewinn- bzw. Verlustverteilung einer Gesellschaft die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages, maßgebend. Im vorliegenden Fall einer stillen Gesellschaft ermögliche der dispositive Charakter des § 181 Abs. 1 UGB den Gesellschaftern, die Gewinn- und Verlustverteilung weitestgehend frei zu gestalten. Die unternehmensrechtlich getroffene Ergebnisverteilung sei somit grundsätzlich auch für steuerliche Belange anzuerkennen. Daraus folge, dass vom Beteiligungsverhältnis abweichende, alineare Gewinn- bzw. Verlustzuweisungen grundsätzlich möglich und zulässig seien. Voraussetzung sei nach der Verwaltungspraxis, dass die unternehmensrechtliche Gewinnverteilung dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen

Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trage, somit wirtschaftlich gerechtfertigt werden könne (vgl. Rz 5883 EStR 2000).

Trage die unternehmensrechtliche Gewinnverteilung diesen Anforderungen in sachgerechter Weise Rechnung, sei eine weitergehende Angemessenheitsprüfung nicht erforderlich, wenn es sich bei den beteiligten Personen um einander fremde Gesellschafter handle. Bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern könne nämlich nach einhelliger Auffassung von Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Schrifttum üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspreche. Eine Angemessenheitsprüfung werde daher nur in Fällen von Nahebeziehungen zwischen den Gesellschaftern für notwendig erachtet, die einen mangelnden Interessengegensatz in Bezug auf die Gewinnverteilung bewirken könnten. Dies könne neben Familiengesellschaften etwa auch bei der GmbH & Still der Fall sein, wenn Gesellschafter der GmbH auch atypisch still beteiligt seien. Da eine Angemessenheitsprüfung hinsichtlich der getroffenen Ergebnisverteilungsabreden von der Behörde nicht vorgenommen worden sei, werde nur auf die wirtschaftliche Rechtfertigung der hier in Frage stehenden alinearen Gewinnverteilungsabreden eingegangen.

b) Wirtschaftliche Rechtfertigung der alinearen Verlusttragung in den konkreten Fällen

Der wirtschaftliche Beweggrund für die überproportionale Verlustzuweisung an die neu beitretenden atypisch stillen Gesellschafter sei in einem Beitrag zur Existenzsicherung des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes gelegen. Die überproportionale Verlustzuweisung an die Stillen habe die bilanz- und finanzierungstechnischen Probleme des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes, die aufgrund der hohen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in der Vergangenheit entstanden seien, gelindert. Die überproportionale Verlustzuweisung habe somit die Folgewirkungen dieser Vorleistungen des Geschäftsherrn in bilanzieller und finanzierungstechnischer Hinsicht lindern sollen, indem eine Verbesserung des Bilanzbildes bewirkt und zukünftige Entnahmemöglichkeiten für die Stillen bei sofortiger Kapitalzufuhr und Minimierung von Kapitalkosten erreicht worden seien. Gleichzeitig sei durch diesen Beitrag eine Teilung des bislang allein beim Geschäftsherrn liegenden Haftungsrisikos für solche Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen bewirkt worden, die sich eventuell künftig als frustrierte Aufwendungen erweisen sollten. Derartige Beiträge von Risikokapitalgebern könnten bei forschungsintensiven High-Tech-Unternehmen als branchenüblich bezeichnet werden.

Nach der Verwaltungspraxis sei die von den Gesellschaftern getroffene (alineare) Verlustverteilung anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- oder Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trage. Genau diese Voraussetzungen erfülle die alineare Verlusttragung im vorliegenden Fall, indem sie einen Risikoausgleich in Bezug auf die Tragung der Anlaufverluste in der Entwicklungsphase bewirkt habe.

Auch nach der Rechtsprechung des BFH zur vergleichbaren deutschen Rechtslage richte sich der steuerliche Gewinn des einzelnen Mitunternehmers in Ermangelung einer steuerlichen Regelung nach dem unternehmensrechtlichen (in Deutschland: handelsrechtlichen) Gewinnverteilungsschlüssel, wenn dem nicht besondere steuerrechtliche Bestimmungen entgegenstünden. Besondere steuerliche Gründe, die der abweichenden Verteilung entgegenstehen könnten, könnten insbesondere eine außerbetriebliche Veranlassung oder Rechtsmissbrauch sein. Disquotale Gewinnvereinbarungen würden nach der Rechtsprechung des BFH steuerlich anerkannt, wenn sie durch die wirtschaftlichen Verhältnisse begründet und vor der Gewinnentstehung beschlossen worden seien. Selbst wenn andere als steuerliche Gründe für eine disquotale Gewinnvereinbarung nicht erkennbar gewesen seien, habe der BFH die Gewinnverteilung steuerlich anerkannt. Eine betriebliche Veranlassung einer vorrangigen Verlustzuteilung habe der BFH etwa in dem Umstand gesehen, dass die neu eingetretenen Gesellschafter die neu entstehenden Verluste finanziell tragen würden. Das sei etwa der Fall, wenn Gesellschaftern im Jahr des Eintritts in die Gesellschaft "im Interesse einer gleichmäßigen Behandlung der Aufbau- und Anlaufleistungen" erhöhte Verluste zugewiesen werden würden.

Solche Verlustvereinbarungen seien aber nur dann anzuerkennen, wenn sichergestellt sei, dass der ab Eintritt der neuen Gesellschafter entstandene Verlust die disproportionalen Verlustanteile der neuen Gesellschafter in ihrer Summe abdecke.

Der BFH erkenne - wie auch der VwGH in Österreich - disproportionale Verlustzuweisungen nicht an, die auf die Übernahme von Verlusten aus Perioden vor dem Eintritt des neuen Gesellschafters zurückzuführen seien.

Zusammenfassend sei daher nach der Rechtsprechung des BFH eine Ergebnisverteilung, derzufolge neu eintretende Gesellschafter im Jahr ihres Eintritts einen erhöhten Anteil am Verlust erhielten, steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Dies gelte, soweit sich diese Ergebnisverteilungsabrede auf künftige Ergebnisse erstrecke und weder außerbetrieblich veranlasst noch missbräuchlich sei.

Wie bereits angeführt, habe die alineare Verlustzuweisung das Bilanzbild der Geschäftsherrin verbessert. In den vorliegenden Fällen habe die Einlage der atypisch stillen Gesellschafter aus bilanzrechtlicher Sicht kein Eigenkapital im Sinne des Postens A. nach § 224 Abs. 3 UGB dargestellt, sondern sei in der unternehmensrechtlichen Bilanz gesondert im Fremdkapital ausgewiesen gewesen. Ausschlaggebend dafür seien insbesondere die fehlende Nachrangigkeit gewesen sowie die in den Gesellschaftsverträgen vorgesehenen Kündigungsmöglichkeiten der stillen Gesellschafter bzw. die damit verbundenen Kapitalrückzahlungsverpflichtungen, die gegen das Gebot der fehlenden Befristung der Kapitalüberlassung verstießen und einen Ausweis der Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter im Eigenkapital nicht zuließen.

Daran habe auch der in den Zusammenschlussverträgen verankerte Hinweis auf die Zurechenbarkeit der Einlagen zum "wirtschaftlichen Eigenkapital" nichts zu

ändern vermögen. Denn die "wirtschaftliche" - aber eben nicht bilanzrechtliche - Eigenkapitalqualität des überlassenen Kapitals habe primär aus der überproportionalen Verlusttragung resultiert, da nicht einmal eine Nachrangigkeit der Ansprüche der stillen Gesellschafter gegenüber anderen Gläubigern vereinbart worden sei.

Vor diesem Hintergrund habe erst die Verlustübernahme durch die atypisch stillen Gesellschafter eine Verbesserung des unternehmensrechtlichen bilanziellen Eigenkapitals bewirkt, indem eben ein Teil des laufenden Verlusts nicht mehr im Bilanzposten "Bilanzverlust" (§ 224 Abs. 3 A. IV. UGB) ausgewiesen hätte werden müssen, sondern vorab den atypisch stillen Gesellschaftern zugewiesen und mit deren Einlagen verrechnet worden seien. Dadurch habe die X GmbH in ihren Bilanzen einen erheblich geringeren Bilanzverlust bzw. ein erheblich höheres Eigenkapital ausgewiesen, als dies bei bloß beteiligungsproportionaler Verlusttragung durch die atypisch stillen Gesellschafter der Fall gewesen wäre. Dieser Effekt sei aufgrund der hohen Verluste, die ein High-Tech-Unternehmen in der Start-Up-Phase typischerweise in Kauf nehmen müsse, von besonderer Bedeutung.

Ein weiterer Grund für die Vereinbarung der überproportionalen Verlustzuweisungen an neu beigetretene atypisch stille Gesellschafter sei darin gelegen, dass dadurch die künftigen Entnahmemöglichkeiten der Stillen eingeschränkt würden und dies finanztechnische Vorteile für die Geschäftsherrin mit sich bringe. Grundsätzlich könnte eine Beschränkung der Entnahmemöglichkeiten auch durch vertragliche Vereinbarungen erreicht werden, jedoch sei dies im vorliegenden Fall in Zusammenschau mit der für die X GmbH bedeutsamen Verbesserung der bilanziellen Eigenkapitalausstattung, die durch die überproportionale Verlusttragung der stillen Gesellschafter erreicht worden sei, zu sehen. Durch diese überproportionale Verlusttragung der Stillen habe keine Notwendigkeit mehr bestanden, weitere Beschränkungen der Entnahmemöglichkeiten der stillen Gesellschafter vorzusehen. Denn die überproportionale Verlusttragung habe bereits ein Hinausschieben von "Zinszahlungen" an diese bewirkt, da sie zur vollen Entnahme von künftigen Gewinnanteilen erst nach vollständiger Auffüllung ihres Verlustverrechnungskontos berechtigt gewesen seien.

Die aus der überproportionalen Verlusttragung durch die stillen Gesellschafter resultierende Entnahmebeschränkung sei äußerst effizient gewesen und auf die Bedürfnisse eines in der Start-Up-Phase befindlichen High-Tech-Unternehmens zugeschnitten: Die Risikokapitalgeber hätten dadurch solange überhaupt keinen Anspruch auf eine Vergütung bzw. Verzinsung des von ihnen eingesetzten Kapitals, als sich das Unternehmen in der Verlustphase (Entwicklungsphase) befunden habe. Dadurch seien dem Unternehmen in dieser Zeit keine Kapitalkosten für das überlassene Risikokapital entstanden, sodass daraus weder die Liquidität noch das Ergebnis belastet worden seien. Erst nach Überwindung der Entwicklungsphase sei mit Vergütungsansprüchen der stillen Gesellschafter in Form von Gewinnanteilen zu rechnen. Diese hätten jedoch erst nach Auffüllen des Verlustverrechnungskontos zu Liquiditätsabflüssen bei der Geschäftsherrin führen können. Die mit dieser Regelung verbundene Minimierung der Kapitalkosten für

das stille Beteiligungskapital und der positive Liquiditätseffekt jeweils in der Anlaufphase seien den Bedürfnissen eines forschungsintensiven High-Tech-Unternehmens in der Start-Up-Phase ideal entgegen gekommen.

Folge man der Argumentation der Finanzverwaltung, dass jeweils nur der aliquote Anteil am Vermögen auch für die Gewinnverteilung maßgeblich sein sollte, hätte dies aus der Sicht des Mitunternehmerrisikos den paradoxen Effekt, dass der zuletzt einsteigende Gesellschafter zuerst über ein entnahmefähiges Kapitalkonto verfüge. Damit wäre eine nicht erklärbare Umkehr der wirtschaftlichen Verhältnisse gegenüber den steuerlichen Verhältnissen im Bereich der Risikotragung gegeben. Derartige Effekte über abweichende Entnahmeregelungen zu steuern, würde voraussetzen, dass man die Zukunft vorhersehen könnte. Genau dies sei nicht möglich und daher Grundsatz jeglicher Risikotragung. Somit werde es bereits seit Jahren als dem Interessensausgleich bestehender Investoren und der späteren Investoren am ehesten entsprechend angesehen, wenn die einzahlenden Investoren jeweils die Aufwendungen bzw. den Verlust jenes Geschäftsjahres tragen, den ihre Einzahlung betreffe. Dies trage der Weiterentwicklung des Unternehmens Rechnung und entspreche der tatsächlichen Risikotragung.

Da die alinearen Verlustverteilungen in den vorliegenden Fällen betrieblich veranlasst gewesen seien, seien sie steuerlich anzuerkennen.

2. Es wurden keine Verluste verteilt, die vor dem Zusammenschlussstichtag entstanden sind

Die hier in Frage stehenden alinearen Verlustzuweisungen wären, wie die Behörde ausführe, steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die im Rahmen der hier in Frage stehenden Zusammenschlüsse nach Art. IV UmgrStG neu beigetretenen Mitunternehmer an Gewinnen oder Verlusten beteiligt worden wären, die VOR den jeweiligen Zusammenschlussstichtagen angefallen waren. Dazu sei es aber in den vorliegenden Fällen nicht gekommen. Wie die Behörde selbst einräume, seien die neu beitretenden Mitunternehmer nach den Zusammenschlussverträgen stets nur an solchen Gewinnen/Verlusten beteiligt worden, die NACH dem Zusammenschlussstichtag angefallen seien. Dieser Umstand habe sich auch faktisch dadurch bestätigt, dass die alinear vorgenommenen Verlustverteilungen nur die ab den Zusammenschlussstichtagen entstandenen Verluste betroffen hätten und nicht über diese hinausgegangen seien. Dass auch nur dies intendiert gewesen sei, ergebe sich eindeutig aus den Zusammenschlussvereinbarungen. In diesem Sinn sei mit der Rechtsprechung des BFH davon auszugehen, dass nur nach Eintritt der neuen Gesellschafter entstandene Verluste zugewiesen werden würden. Daran ändere auch die Aussage des steuerlichen Vertreters der X GmbH & Still im Vorhalteverfahren nichts. Diese sei lediglich darauf gerichtet gewesen, die wirtschaftlichen Gründe, dh. die betriebliche Veranlassung der disproportionalen Verlustzuweisung zu begründen.

Dem stehe auch nicht entgegen, dass der wirtschaftliche Beweggrund für die alineare Verteilung der laufenden Verluste zum Teil darin gelegen sei, dass der Geschäftsherr

- ein forschungsintensives High-Tech-Unternehmen - verlusttragendes Risikokapital benötigt habe, weil er in Zeiträumen vor den Zusammenschlüssen selbst hohe Verluste, insbesondere aus Aufwendungen für Forschung und Entwicklung zu tragen gehabt habe. Diese hohen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen des Geschäftsherrn hätten einerseits zu einem entsprechend hohen Finanzierungsbedarf geführt. Da aber derartige Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gemäß § 197 UGB nicht aktiviert werden dürften, habe der Betrieb des Geschäftsherrn zudem hohe Bilanzverluste und eine entsprechend niedrige Eigenkapitalbasis ausgewiesen. Da auch für die Zukunft weitere Verluste aus der Fortsetzung der Entwicklungstätigkeit zu erwarten gewesen seien, sei es für den Geschäftsherrn von besonderer Bedeutung gewesen, Risikokapital zu akquirieren, das einen überproportionalen Anteil an den zukünftigen Verlusten tragen würde. Erst durch eine überproportionale Verlusttragung durch die neu beitretenden Stillen sei es ermöglicht worden, auch die Eigenkapitalbasis und damit das Bilanzbild des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes entscheidend zu verbessern.

Gleichzeitig sei dadurch auch ein positiver Finanzierungseffekt erreicht worden, weil die Kapitalkosten minimiert worden seien, indem die zukünftigen Entnahmemöglichkeiten der Stillen durch die Belastung ihres Verlustverrechnungskontos beschränkt bzw. hinausgeschoben worden seien.

Der wirtschaftliche Beweggrund für die überproportionale Verlustzuweisung an die Stillen sei daher in einem Beitrag zur Existenzsicherung des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes gelegen. Die überproportionale Verlustzuweisung an die Stillen habe die bilanz- und finanzierungstechnischen Probleme des zusammenschlussgegenständlichen Betriebes, die aufgrund der hohen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in der Vergangenheit entstanden seien, gelindert. Die überproportionale Verlustzuweisung habe somit der Linderung der Folgewirkungen dieser Vorleistungen des Geschäftsherrn in bilanzieller und finanzierungstechnischer Hinsicht, was durch eine Verbesserung des Bilanzbildes und das Hinausschieben zukünftiger Entnahmemöglichkeiten für die Stillen bei sofortiger Kapitalzufuhr und Minimierung von Kapitalkosten erreicht worden sei, gedient. Gleichzeitig sei durch diesen Beitrag eine Teilung des bislang allein beim Geschäftsherrn liegenden Haftungsrisikos für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die sich eventuell als frustrierte Aufwendungen erweisen sollten, bewirkt worden.

Derartige Beiträge von Risikokapitalgebern könnten bei forschungsintensiven High-Tech-Unternehmen als branchenüblich bezeichnet werden. Sie erschienen auch aus der Sicht der Risikokapitalgeber fair, da sie zu einer ausgewogenen Risikoverteilung führten.

Dass die wirtschaftliche Rechtfertigung für die alineare Verteilung laufender Verluste im Anlassfall zum Teil auf Entwicklungen in der Vergangenheit (in Form der für das Geschäftsmodell eines forschungsintensiven High-Tech-Unternehmens typischen Verlustsituation und des damit verbundenen Kapitalbedarfs) zurückgehe, könne aber aus steuerlicher Sicht nicht dazu führen, dass die Verteilung laufender Verluste in eine Verteilung von Verlusten aus Vorperioden umqualifiziert wird. Denn bei der wirtschaftlichen

Rechtfertigung der Ergebnisverteilungsabrede könne weder von der Historie des Unternehmens noch von der aus der Entwicklung in der Vergangenheit resultierenden Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens zum Zeitpunkt des Beitritts des neuen Mitunternehmers abstrahiert werden.

Auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne des Art. 21 Abs. 1 BAO vermöge nichts daran zu ändern, dass in den vorliegenden Fällen nur die nach Eintritt der neuen Gesellschafter entstandenen Verluste (alinear) auf die Mitunternehmer verteilt worden seien, und nicht etwa Verluste, die schon vor dem Zusammenschlussstichtag entstanden seien. Denn auch in wirtschaftlicher Betrachtung hätten sich die in den Zusammenschlussverträgen getroffenen Ergebnisverteilungsabreden ausschließlich auf laufende Ergebnisse ab dem Zusammenschlussstichtag bezogen.

Wenn nun die Behörde vermeine, es habe sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt bei der überproportionalen Verlustzuweisung im Beitrittsjahr um eine "Übernahme von Aufwendungen" aus Zeiträumen, in denen der neu beigetretene atypisch stille Gesellschafter gar nicht beteiligt gewesen sei, gehandelt, verkenne sie den wahren wirtschaftlichen Gehalt der getroffenen Vereinbarungen. Denn die Vertragsteile hätten auch in wirtschaftlicher Hinsicht nur die alineare Verteilung von laufenden Verlusten ab dem Zusammenschlussstichtag in bestimmten Grenzen vereinbart. Dadurch sollte in wirtschaftlicher Hinsicht ein Risikoausgleich erreicht werden. Denn der Geschäftsherr hätte aus seiner Software-Entwicklungstätigkeit bzw. aus seinen "Vorleistungen" bereits vor dem Beitritt der neuen Mitunternehmer hohe Ausgaben bzw. Verluste zu tragen gehabt und hätte aufgrund des Geschäftsmodells bis zum Abschluss der Entwicklungsphase noch weitere Verluste erwartet. Eine bloß beteiligungsproportionale Verlusttragung durch die neu beitretenden Mitunternehmer hätte diese aus Risikogesichtspunkten bevorzugt. Darüber hinaus hätte sie das Bilanzbild nur unwesentlich verbessert sowie den beitretenden Mitunternehmern raschere Entnahmemöglichkeiten eröffnet und dadurch zu höheren Kapitalkosten geführt. Dass nicht Verluste aus Perioden vor dem Eintritt der neuen Gesellschafter Gegenstand der erfolgten und hier in Frage stehenden Verlustzuweisung gewesen seien, werde auch dadurch erwiesen, dass tatsächlich nur der nach Eintritt der neuen Gesellschafter erwirtschaftete Verlust zur ungleichen Verteilung gelangt sei.

Die Abgabenbehörde nehme unter Rückgriff auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise einen anderen Sachverhalt als gegeben an als die Gesellschafter (und die Gesellschaft selbst). Sie stütze ihre Auffassung einzig und allein auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters der X GmbH, die sie ganz offenkundig missverstanden habe. Die faktische Lage entspreche nicht dem von der Behörde angenommenen Sachverhalt: Faktum sei, dass nur der nach Eintritt der neuen Gesellschafter erwirtschaftete Verlust an die neuen Gesellschafter zur Verteilung gelangt sei. Das ergebe sich eindeutig aus den hier in Frage stehenden Zusammenschlussverträgen und den Bilanzen der hier in Frage stehenden Besteuerungszeiträume. Die Aussagen des steuerlichen Vertreters zur betrieblichen Veranlassung der alinearen Gewinnverteilung seien aufgrund der

Tatsachenlage gar nicht geeignet gewesen, eine abweichende Sachverhaltsbeurteilung vorzunehmen. Die Bestimmung des § 21 Abs. 1 BAO erlaube nicht eine eigenständige Beurteilung und Umdeutung des Sachverhalts nach freischwebend wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Genau eine solche habe die Abgabenbehörde aber vorgenommen.

3. Ergebnis

Aus den angeführten Gründen seien die in den Jahren 2006 und 2007 vorgenommenen alinearen bzw. überproportionalen Verlustzuweisungen an die jeweils neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter auch mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen. Für eine Beschränkung dieser Verlustzuteilungen an die jeweils neu beigetretenen atypisch stillen Gesellschafter auf die ihrer Beteiligungsquote entsprechenden Verluste bestehe keine Handhabe.

Der Bf. hat im Schreiben vom 5. März 2015 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerdeschrift vom 3. April 2013 im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

1. Allgemeines

Auf Seite 12 der Stellungnahme vom 3. April 2013 gebe das Finanzamt zwar an, weiterhin an der in der Bescheidebegründung vorgenommenen Beurteilung - der wirtschaftliche Gehalt im Sinne des § 21 Abs. 1 BAO der alinearen Verlustverteilung bestehe darin, dass durch die überproportionale Verlustzuweisung an die neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter die bereits in Vorjahren entstandenen Aufwendungen bzw. Verluste des Unternehmens von den neu eintretenden Gesellschaftern übernommen worden seien - festzuhalten, jedoch entspreche diese Aussage in keinsten Weise dem Inhalt der Stellungnahme, in der versucht werde den in der Beschwerde angeführten außersteuerlichen Gründen (Verbesserung der Eigenkapitalstruktur, Entnahmebeschränkungen) die Berechtigung abzusprechen und Argumente für eine willkürliche Verlustzuteilung darzustellen.

2. Die vorrangige Verlustzuweisung an die atypisch Stillen soll zu keiner Verbesserung der Eigenkapitalstruktur geführt haben (Seite 5ff)

Da im vorliegenden Fall die Zusammenschlussverträge keine Nachrangigkeit des Beteiligungskapitals im Falle der Liquidation oder Insolvenz der Gesellschaft vorsehen würden und auch ein ordentliches Kündigungsrecht vereinbart worden sei, seien die Voraussetzungen für einen Ausweis des atypisch stillen Beteiligungskapitals als Eigenkapital (§ 224 Abs. 3 A UGB) im Jahresabschluss der X GmbH nicht erfüllt. Auf Grund der fehlenden Nachrangigkeit sei nicht einmal der gesonderte Ausweis nach dem Eigenkapital als "Hybridkapital" zulässig.

Es sei unstrittig, dass es sich bei den Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter um eine Sonderposition handle, die aus Transparenzgründen als eigener Posten, nämlich als Fremdkapital, ausgewiesen worden sei. Denn als bilanzielles Fremdkapital sei grundsätzlich jeder andere Passivposten, der nicht "Eigenkapital" darstelle, anzusehen.

Der Umstand, dass die Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter zwar im Innenverhältnis der Vertragsparteien als "wirtschaftliches Eigenkapital" aufgrund der Gewinn- bzw. Verlusttragung und der Beteiligung am Firmenwert und den stillen Reserven bezeichnet werde, führe jedoch nicht dazu, dass die Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter dem bilanziellen Eigenkapital der X GmbH zuzuordnen wären. Demnach seien diese Formulierungen in den Zusammenschlussverträgen für die Frage, ob die alinearen Verlustzuweisungen zu einer Verbesserung des Bilanzbildes der X GmbH geführt hätten, unbeachtlich.

Faktum sei, dass die X GmbH bei einer linearen Verlustzuweisung in den Jahren 2006 und 2007 per 31. Dezember 2007 ein negatives Eigenkapital von 12.000 Euro und bei alinearer Verlustzuweisung ein (positives) Eigenkapital von 81.000 Euro auszuweisen habe.

3. Die wirtschaftliche Begründung der Entnahmebeschränkung durch die alineare Verlustzuweisung wird von der Behörde nicht anerkannt (Seite 6ff)

Die Notwendigkeit der Einschränkung der Entnahmemöglichkeit der atypisch stillen Gesellschafter werde von der Betriebsprüfung in der Stellungnahme auf Seite 7 offenbar anerkannt. In welcher Form dies erfolge müsse auf Grund der Vertragsrechtsautonomie der Disposition der Vertragspartner überlassen werden. Es liege nicht im Ermessen der Abgabenbehörden, Verträge, die einen klaren außersteuerlichen Hintergrund hätten, nicht anzuerkennen, weil andere Auswirkungen dieser Verträge auch steuerliche Folgen hätten. Wenn derartige Abreden über alineare Ergebnisverteilungen steuerlich nicht anerkannt werden würden, werde es gerade bei Start-up Gesellschaften im Technologiebereich schwieriger, Investoren zu finden.

An Hand eines Rechenbeispiels wird gezeigt, dass im Falle einer linearen Verlustzuweisung der atypisch stille Gesellschafter bereits im 4. Jahr nach Leistung der Einlage von seinem Entnahmerecht Gebrauch machen könnte, während im Falle einer alinearen Verlustzuweisung dies selbst im 7. Jahr noch nicht möglich wäre. Dies bringe dem Geschäftsherrn zweifelsohne einen Finanzierungsvorteil.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass die alineare Verlustzuweisung einerseits zu einer Verbesserung des Bilanzbildes und andererseits zu einem Finanzierungsvorteil für den Geschäftsherrn durch die dadurch geschaffene Entnahmebeschränkung geführt habe. Damit lägen zweifelsohne beachtliche sachliche und außersteuerliche Gründe für die vorgenommene Vertragsgestaltung vor.

4. Die Verlustverteilung erfolgte nach Ansicht der Behörde "willkürlich" (Seite 7ff)

Zur Ansicht der Behörde, wonach die Verlustverteilung willkürlich erfolgt sei und in einem Missverhältnis zur Beteiligung und Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter stehe, sei anzumerken, dass unter fremden Gesellschaftern die Angemessenheit der Gewinnverteilung in der Regel nicht zu prüfen sei; der natürliche Interessensgegensatz rechtfertige die Vermutung, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters entspreche. Auf Grund der wirtschaftlichen Gründe - Verbesserung des

Bilanzbildes der X GmbH sowie die Beschränkung der künftigen Entnahmemöglichkeiten - für die vorgenommene Vertragsgestaltung gehe der Vorwurf der "Willkür" ins Leere.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne die alineare Verlustzuweisung an die neu eingetretenen atypisch stillen Gesellschafter auch als eine Art Gewinnvorab zugunsten der Geschäftsherrin gesehen werden, da diese für die Geschäftsführung allein verantwortlich gewesen sei.

Die Tatsache, dass die bestehenden Gesetze eine alineare Ergebnisverteilung nicht verbieten würden, werde auch von der Behörde grundsätzlich anerkannt.

Auf Seite 10 werde auch die Rückwirkung der Beteiligungen der atypisch stillen Beteiligten als schädlich für die steuerliche Anerkennung der Ergebnisverteilung angesehen.

Die Behörde kritisiere einerseits die rückwirkende Teilnahme am Ergebnis, das bei Unterfertigung der Zusammenschlussverträge bereits abschätzbar wäre, durch die stillen Gesellschafter, erkenne diese aber andererseits ausdrücklich an.

Im Rahmen von Zusammenschlüssen gemäß Art. IV UmgrStG könne innerhalb der Rückwirkungsfrist zum Umgründungstichtag beigetreten werden. Der Beitretende nehme dann rückwirkend ab dem Zusammenschlussstichtag am Ergebnis der Mitunternehmerschaft teil.

Wenn die Betriebsprüfung die aufgrund der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes rückwirkende Ergebniszuteilung als schädlich für die alineare Ergebniszuteilung umdeute, erfolge dies

- entgegen dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des Umgründungssteuergesetzes,
- entgegen den Intentionen des Gesetzgebers und
- entgegen der in den EStR 2000 ausdrücklich festgehaltenen Rechtsansicht des BMF.

Weiters werde auf den Seiten 10ff die zeitlich nahe aber vertraglich bezüglich der Verlustzuweisung unterschiedlich gestaltete Kapitalerhöhung der Geschäftsherrin einerseits und atypisch stiller Beteiligter andererseits als Argument gegen die steuerliche Anerkennung der vertraglichen Ergebnisverteilung angeführt. Die Abgabenbehörde übersehe hier aber völlig, dass ein Vergleich dieser beiden Beteiligungsformen nicht sachgerecht sein könne. Zwar erhalte der atypisch stille Beteiligte vorerst einen höheren Verlustanteil, umgekehrt erfolge aber im Gewinnfalle auch die Gewinnverteilung zunächst an die atypisch stillen Gesellschafter (vgl. Pkt. 3.9. der Zusammenschlussverträge); den Gesellschaftern der Geschäftsherrin komme zunächst gar kein Gewinnanteil zu. Während die atypisch stillen Gesellschafter bezüglich der Gewinnzuteilung nämlich ein Entnahmerecht (nach "Auffüllung" ihres negativen Kapitalkontos) hätten, stehe dieses einem Aktionär nur bei Vorliegen eines entsprechenden Bilanzgewinnes und nur aufgrund eines gesonderten Gesellschafterbeschlusses zu, einem Minderheitsaktionär mangels durchsetzungsfähiger Mehrheit für einen Ausschüttungsbeschluss allein gar nicht. Man könne nicht zwei zivilrechtlich vollkommen unterschiedliche Beteiligungsformen abgabenrechtlich ident bewerten.

Sowohl die Gegenüberstellung des Eigenkapitals bei alinearer und quotaler Verlustzuweisung als auch die Gegenüberstellung der Entnahmemöglichkeiten zeigten, welche Vorteile durch die getroffenen Vereinbarungen geschaffen worden seien. Es lägen somit ausreichend sachliche Gründe für die getroffenen Vereinbarungen vor, sodass Willkür ausgeschlossen sei.

5. Zusammenfassende Würdigung

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass den atypisch stillen Gesellschaftern weder Aufwendungen bzw. Verluste aus Perioden vor dem jeweiligen Zusammenschlussstichtag zugewiesen worden seien, noch die Ergebnisverteilung willkürlich erfolgt sei. Die Verbesserung des Bilanzbildes der X GmbH gepaart mit den aus der Sicht der X GmbH reduzierten Kapitalkosten aufgrund der geschaffenen Entnahmebeschränkung rechtfertigten die alineare Ergebnisverteilung und würden das Vorliegen wesentlicher sachlicher und außersteuerlicher Gründe beweisen. Somit seien die zwischen fremden Dritten getroffenen Vereinbarungen auch für steuerliche Zwecke anzuerkennen.

Das Finanzamt hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. März 2015 unter Bekräftigung der in der Stellungnahme vom 3. April 2013 dargelegten Rechtsansicht des Bundesweiten Fachbereichs eine weitere Äußerung als entbehrlich gehalten.

Die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. hat in der mündlichen Verhandlung Nachstehendes ausgeführt:

"Von seiten des Parteienvertreters des Bf. wird nach Rücksprache mit der bevollmächtigten Vertreterin der X GmbH und atypisch stille Gesellschafter erklärt, dass für das gegenständliche Verfahren der Bf., Bf., als gemeinsamer Bevollmächtigter gem. § 81 BAO für die X GmbH und atypisch stille Gesellschafter zu qualifizieren ist.

Dr. Rabel bringt vor:

In der Stellungnahme der Behörde vom 3.4.2013 kommt nicht klar zum Ausdruck, auf welcher rechtlichen Grundlage die alineare Ergebnisverteilung versagt werden soll. Während die Bescheidebegründung dies noch auf eine Verteilung von Verlusten aus Vorperioden stützt, scheint die Behörde in der Stellungnahme ihre Argumentation lediglich auf eine "willkürliche" Ergebnisverteilung der laufenden Verluste des betreffenden Geschäftsjahres zu stützen. Damit wird aber eine vollkommen andere rechtliche Grundlage herangezogen, die von der Behörde nicht ausdrücklich genannt wird. Unseres Erachtens kann eine derartige Argumentation nur auf § 22 BAO gestützt werden. Eine missbräuchliche Gestaltung liegt aber im vorliegenden Fall schon deshalb nicht vor, weil gewichtige außersteuerliche Gründe für die alineare Ergebnisverteilung bestanden haben. Außerdem handelt es sich bei start-up Unternehmen im Technologiebereich auch um keine ungewöhnliche, sondern um eine branchenübliche Regelung.

Soweit die Behörde in der Stellungnahme argumentiert, die Ergebnisbeteiligung sei zwingend aus dem Verhältnis zwischen dem Verkehrswert und Einlage des Stillen

abzuleiten, ist entgegen zu halten, dass dann eine alineare Ergebnisverteilung überhaupt nie gerechtfertigt werden könnte. Tatsächlich basierte die Substanzbeteiligung der stillen Gesellschafter auf dem einvernehmlich festgelegten Verkehrswert und wurden aus den genannten wirtschaftlichen Gründen abweichende Ergebnisverteilungsquoten vereinbart. Auch ein Vergleich des stillen Beteiligungskapitals mit der Stammkapitalerhöhung im Jahr 2007 ist deshalb unzutreffend, weil einerseits stilles Beteiligungskapital eine vollkommen andere Rechtsposition vermittelt als Stammkapital, das stille Beteiligungskapital nicht einmal nachrangig gestellt wurde und das Stammkapital als reines Eigenkapital von vornherein voll verlusttragend ist. Beim Stammkapital sind daher keine Sondervereinbarungen notwendig, um die volle Verlusttragung herzustellen, während das stille Beteiligungskapital erst durch die überproportionale Verlusttragung quasi ins Eigenkapital umgegliedert werden konnte. Außerdem unterlagen die Stammkapitalgeber auf Grund der zuvor erzielten Verluste ohnedies auch einer Ausschüttungssperre.

Der Vertreter des Bf. stellt den Antrag auf Stattgabe der Beschwerde."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der aufgrund der Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Gewinn bzw. Verlust einer Mitunternehmerschaft ist grundsätzlich nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag auf die Gesellschafter aufzuteilen (vgl. VwGH 27.4.2000, 96/15/0185). Die unternehmensrechtlich getroffene Gewinn-/Verlustverteilung ist dabei auch für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter angemessen Rechnung trägt. Steht die Gewinn-/Verlustverteilungsvereinbarung allerdings in einem offenbaren Missverhältnis zu der Beteiligung, zur Mitarbeit und zum Haftungsrisiko der einzelnen Gesellschafter, ist sie mit steuerlicher Wirkung zu korrigieren (vgl. dazu auch das zur Strafsache wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung (Einkommensteuer) im Zusammenhang mit der überproportionalen Verlustzuweisung an atypisch stille Gesellschafter ergangene Urteil des OGH 31.1.2001, 13 Os 57/00, wonach "Verlust- (wie Gewinn-)anteile dem Anteil des Gesellschafters am Betriebsvermögen entsprechen müssen und Abweichungen davon dann gerechtfertigt bzw. geboten sein können, wenn besondere Haftungsrisiken übernommen werden oder der Arbeitseinsatz eines Gesellschafters entlohnt wird. ... Ob die Verlustzuweisungen an die atypischen Gesellschafter der C***** Leasing GmbH und Mitgesellschafter und der C***** Consult Finanz und ***** GmbH rechtsrichtig im Verhältnis ihrer Anteile am Betriebsvermögen erfolgt sind und ob eine allfällige Abweichung von diesem Verhältnis nur aus den oben

dargelegten Umständen vorgenommen wurde, ... wurde vom Erstgericht infolge seiner irrigen Rechtsansicht nicht festgestellt").

Mit der Eingabe vom 27. Dezember 2006 hat die bevollmächtigte Vertreterin der X GmbH unter Anschluss des Zusammenschlussvertrages vom 27. Dezember 2006 dem Finanzamt mitgeteilt, dass sich die Y GmbH als atypisch stille Gesellschafterin treuhändig zu zwei Drittel für Bf. und zu einem Drittel für Q an der X GmbH unter Inanspruchnahme des Art. IV UmgrStG rückwirkend zum 31. März 2006 beteiligt habe.

Im "Zusammenschlussvertrag bzw. Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft" haben die Y GmbH als Beteiligungsgeber und die X GmbH als Beteiligungsnehmer ua. Folgendes vereinbart:

"I. VERTRAGSGEGENSTAND

1.1 Vertragsgegenstand ist der Zusammenschluss des Beteiligungsgebers als atypisch stiller Gesellschafter mit dem Beteiligungsnehmer unter Anwendung des Art. IV Umgründungssteuergesetz zu einer atypisch stillen Gesellschaft. Es ist die Absicht der Vertragspartner, durch einen Zusammenschlussvertrag eine Beteiligung des Beteiligungsgebers zu erreichen, die im Innenverhältnis der Beteiligung eines Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft entspricht. Insoweit daher die Vertragspartner nicht abweichende Regelungen getroffen haben bzw. die §§ 178ff HGB nicht zwingend etwas anderes anordnen, sind die Bestimmungen über die Kommanditgesellschaft im Sinne der §§ 161ff HGB auf das Beteiligungsverhältnis anzuwenden.

1.2 Der Zusammenschluss erfolgt gemäß den Bestimmungen des Artikel IV Umgründungssteuergesetz zum Stichtag 31.03.2006 (Zusammenschlussstichtag).

1.3 Die Voraussetzung der Anwendung des § 23 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz, wonach das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag und am Vertragsabschlussstichtag des Zusammenschlusses einen positiven Verkehrswert besitzt, ist gegeben.

II. BETEILIGUNGSNEHMER

2.1 Der Beteiligungsnehmer ist eine unter FN 000000x im Firmenbuch des Landesgerichtes Graz eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem zur Gänze einbezahlten Stammkapital in Höhe von EUR 35.000,-- (Euro fünfunddreißigtausend).

2.2 Der Beteiligungsnehmer führt einen Betrieb, dessen Gegenstand die Entwicklung und der Vertrieb von Software aller Art ist, insbesondere die Entwicklung und der Vertrieb von Projektführungssoftware.

III. ZUSAMMENSCHLUSS

3.1 Der Beteiligungsgeber stellt dem Beteiligungsnehmer im Rahmen dieses Zusammenschlusses unter der aufschiebenden Bedingung gemäß Abs. 3.5

eine, dem wirtschaftlichen Eigenkapital des Beteiligungsnehmers zurechenbare Einlage (im folgenden kurz Beteiligungsmittel) von EUR 75.000,00 (in Worten: Euro fünfundsiebzigtausend) zur Stärkung der Eigenkapitalstruktur des Beteiligungsnehmers zur Verfügung.

3.2 Eine Nachschussverpflichtung des Beteiligungsgebers besteht nicht.

3.3 Der Zusammenschluss erfolgt als Verkehrswertzusammenschluss mit Buchwertfortführung (Quotenverschiebung) auf Grundlage der als Anlage /3.3 diesem Zusammenschlussvertrag angeschlossenen Zusammenschlussbilanz zum 31.03.2006, welche aus der Zwischenbilanz des Beteiligungsnehmers zum 31.03.2006 (Anlage /3.3a) abgeleitet wurde. Als Vorsorgemaßnahme zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG wird eine Buchwertübernahme mit Quotenverschiebung der Kapitalkonten und Rückkorrektur in Ergänzungsbilanzen vereinbart.

3.4 Der unter Punkt II. dieses Zusammenschlussvertrages dargestellte Betrieb des Beteiligungsnehmers besitzt zum Zusammenschlussstichtag einen positiven Verkehrswert.

3.5 Die Beteiligungsmittel werden einlangend bis zum 29. Dezember 2006 als Einlage auf das Konto mit der Nummer 000000000000, BLZ 20815 bei der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG, lautend auf X GmbH geleistet. Sofern die Beteiligungsmittel nicht bis zum 29.12.2006 als Einlage geleistet werden (Einlangen), wird dieser Zusammenschlussvertrag mangels Eintritts der aufschiebenden Bedingung nicht rechtswirksam und ist daher rückwirkend aufgehoben. Der Beteiligungsgeber hat in diesem Fall alle entstandenen Kosten zu tragen.

3.6 Mit Zahlung der Beteiligungsmittel ist der Beteiligungsgeber als atypisch stiller Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Beteiligungsnehmers (einschließlich des Firmenwertes "goodwill" und der stillen Reserven, ab dem Zusammenschlussstichtag) beteiligt. Abweichend vom Beteiligungsverhältnis werden allfällige Verluste im Zeitraum von 1.4.2006 bis 31.12.2006 bis zu 190% der Einlage vorrangig dem Beteiligungsgeber zugewiesen.

3.7 Die einvernehmlich zwischen dem Beteiligungsgeber und Beteiligungsnehmer vereinbarte und festgesetzte Beteiligung von insgesamt 7,29% wurde ausgehend von dem einvernehmlich festgesetzten Verkehrswert des Beteiligungsnehmers (exklusive Einlage) von EUR 953.500,00 (in Worten: Euro neunhundertdreißigtausendfünfhundert) zum Zusammenschlussstichtag festgelegt.

3.8 Das sich so ergebende Beteiligungsverhältnis ist für die Ermittlung der Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie des Abschichtungsguthabensserlöses (Auseinandersetzungsguthabens) maßgeblich. Das Beteiligungsverhältnis kann sich nach Maßgabe dieses atypisch stillen Gesellschaftsvertrages durch die Aufnahme weiterer stiller Gesellschafter, die Ausgabe von Beteiligungsrechten, sowie aufgrund sonstiger Maßnahmen nach VP 3.10 verändern.

3.9 Unter Gewinn und Verlust im Sinne dieses Zusammenschlussvertrages ist der Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag gemäß § 231 Abs. 2 Z 22 HGB zuzüglich der Steuern von Einkommen und vom Ertrag gemäß § 231 Abs. 2 Z 21 HGB zu verstehen. Dies entspricht dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gemäß § 231 Abs. 2 Z 17 HGB +/- dem außerordentlichen Ergebnis gemäß § 231 Abs. 2 Z 20 HGB.

3.10 Die Aufnahme weiterer atypisch-stiller Gesellschafter, Kapitalerhöhungen, Gesellschafterzuschüsse, sonstige Eigenkapitalzuführungen, die Ausgabe von Genussrechten oder von anderen Beteiligungsrechten, die Einfluss auf die Beteiligungsquote des atypisch stillen Gesellschafters an Gewinn, Verlust und Abschichtungsguthaben haben, bedürfen jedenfalls der vorherigen Zustimmung des Beteiligungsgebers, wenn die Ausgabe derartiger Beteiligungsrechte aufgrund eines günstigeren Ausgabepreises für die Beteiligung des Beteiligungsgebers verwässernde Wirkung hat. Für die zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Vertrages bereits vorgesehene und dem Beteiligungsgeber bekannte, beabsichtigte Eigenkapitalzufuhr von rd. € 600.000,00 (Euro sechshunderttausend) im Jahr 2007 wird die Zustimmung hiermit bereits ausdrücklich erteilt.

...

V. ENTNAHMERECHT

5.1 Unter der Voraussetzung, dass der Beteiligungsgeber seine Einlage gemäß Punkt III. dieses Zusammenschlussvertrages vollständig geleistet hat, ist er jährlich zur Entnahme der auf ihn entfallenden Gewinnanteile berechtigt. Entnahmen des Beteiligungsgebers sind jedoch erst möglich, wenn das durch steuerliche Verlustzuweisungen negative Verrechnungskonto des Beteiligungsgebers durch nachfolgende Gewinne wieder aufgefüllt wurde und auf diesem ein Guthaben besteht."

Mit der Eingabe vom 28. September 2007 hat die bevollmächtigte Vertreterin der X GmbH unter Anschluss des Zusammenschlussvertrages vom 27. August 2007 (gemeint wohl: 28. September 2007) dem Finanzamt mitgeteilt, dass sich die Y GmbH mit einer weiteren Tranche als atypisch stille Gesellschafterin treuhändig je zur Hälfte für Bf. und für Q an der X GmbH unter Inanspruchnahme des Art. IV UmgrStG rückwirkend zum 31. Dezember 2006 beteiligt habe. Weiters sei bei der X GmbH eine Kapitalerhöhung, die ebenfalls als Zusammenschluss angezeigt werde, erfolgt.

Auszugweise lauten die Bestimmungen in dem zwischen der Y GmbH als Beteiligungsgeber und der X GmbH als Beteiligungsnehmer abgeschlossenen "Zusammenschlussvertrag bzw. Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft" wie folgt:

"III. ZUSAMMENSCHLUSS

3.1 Der Beteiligungsgeber stellt dem Beteiligungsnehmer im Rahmen dieses Zusammenschlussvertrages unter der aufschiebenden Bedingung gemäß Abs. 3.5 eine, dem wirtschaftlichen Eigenkapital des Beteiligungsnehmers zurechenbare Einlage (im Folgenden auch kurz "Beteiligungsmittel" genannt) von EUR 75.000,00 (in Worten: Euro fünfundsiebzigtausend) zur Stärkung der Eigenkapitalstruktur des Beteiligungsnehmers zur Verfügung; ferner stellt die X GmbH den ihr im Rahmen der Kapitalerhöhung vom 14.5.2007 als Eigenkapital zur Verfügung gestellten Betrag von insgesamt EUR 495.000,-- (in Worten: Euro vierhundertfünfundneunzigtausend) mit steuerlicher Rückwirkung zum Zusammenschlussstichtag als rückbezogene Einlage gem. § 24 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG zur Verfügung (siehe Anlage 3.3).

...

3.6 Mit Zahlung der Beteiligungsmittel ist der Beteiligungsgeber entsprechend seiner Beteiligungsquote an Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen des Beteiligungsnehmers (einschließlich des Firmenwertes "good-will" und der stillen Reserven, ab dem Zusammenschlussstichtag) beteiligt. Abweichend vom Beteiligungsverhältnis werden allfällige Verluste im Geschäftsjahr 2007 von bis zu 190% der geleisteten Beteiligungsmittel vorrangig dem Beteiligungsgeber zugewiesen.

3.7 Das Beteiligungsausmaß wird auf Basis des einvernehmlich festgelegten Verkehrswertes zwischen dem Beteiligungsgeber und Beteiligungsnehmer mit 4,56% festgelegt. Unter Berücksichtigung der bereits aufgrund des Beteiligungsvertrages vom 27.12.2006 geleisteten Einlage sowie aufgrund von Kapitalmaßnahmen im Rückwirkungszeitraum diesbezüglich eingetretenen Verwässerung beträgt das Beteiligungsausmaß nunmehr insgesamt 9,12%, sodass die Beteiligungsnehmerin mit verbleibend 90,88% beteiligt ist.

3.8 Das sich so ergebende Beteiligungsverhältnis ist für die Ermittlung der Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie des Abschichtungsguthabens (Auseinandersetzungsguthabens) maßgeblich. Das Beteiligungsquotenverhältnis kann sich nach Maßgabe dieses atypisch stillen Gesellschaftsvertrages durch die Aufnahme weiterer stiller Gesellschafter, die Ausgabe von Beteiligungsrechten, sowie aufgrund sonstiger Maßnahmen nach VP 3.10 verändern."

Die Begründung des Finanzamtes - "Wirtschaftlicher Gehalt der hier vorgenommenen Verlustaufteilungsvereinbarung ist, dass durch die überproportionale Verlustzuweisung an die neu eintretenden atypisch stillen Gesellschafter die durch Entwicklungsaufwendungen bereits in Vorjahren entstandenen Aufwendungen bzw. Verluste des Unternehmers bzw. der Mitunternehmerschaft von den jeweils neu eintretenden atypisch stillen Gesellschaftern übernommen werden. Diese Übernahme von Aufwendungen aus Zeiträumen, in denen der neu beigetretene atypisch stille Gesellschafter gar nicht beteiligt war, bedeutet aber nichts anderes als eine rückwirkende Beteiligung an Verlusten des Unternehmers. Eine Teilnahme eines neu beigetretenen Gesellschafter an Gewinnen/

Verlusten, die vor seinem Beitritt entstanden sind, ist steuerlich nicht zulässig." (vgl. Bericht vom 23. Februar 2012 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1, letzter Absatz) - erweist sich, wie die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. in der Beschwerdeschrift zu Recht rügt, insoweit als unzutreffend, als sie offenkundig einen aktenwidrigen Sachverhalt unterstellt. Denn nach den unmissverständlichen Vereinbarungen in den vorliegenden Zusammenschlussverträgen (vgl. Punkt 3.6, zweiter Satz des Zusammenschlussvertrages vom 27. Dezember 2006 und Punkt 3.6, zweiter Satz des Zusammenschlussvertrages vom 28. September 2007), aus den Bilanzen und aus den Beilagen zu den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften 2006 und 2007 ist unzweifelhaft ersichtlich, dass jeweils nur der für das laufende Jahr (1. April bis 31. Dezember 2006 und 1. Jänner bis 31. Dezember 2007) ermittelte Verlust zur Verteilung gelangt ist. Vom Bf. sind somit keine Aufwendungen, die in Jahren vor seinem Beitritt entstanden sind, übernommen worden. Damit kann der strittigen Verlustaufteilungsvereinbarung aber auch nicht, wie das Finanzamt vermeint, als wirtschaftlicher Gehalt unterstellt werden, dass durch die überproportionale Verlustzuweisung an die neu eintretenden Gesellschafter die durch Entwicklungsaufwendungen bereits in Vorjahren entstandenen Aufwendungen bzw. Verluste von den neu eintretenden atypisch stillen Gesellschaftern übernommen werden. Diese Argumentation findet in der Aktenlage keine Deckung.

Dennoch war dem Beschwerdebegehren aus nachstehenden Erwägungen nicht zu entsprechen:

Die vom Bf. für die strittige Verlustverteilungsvereinbarung - in den Streitjahren erfolgte jeweils eine Verlustzuweisung in Höhe von 190% der Einlage - ins Treffen geführten "sachlichen und außersteuerlichen Gründe" - Finanzierungsvorteil für die X GmbH durch die Entnahmebeschränkung und die Verbesserung des Bilanzbildes der X GmbH - stellen ausschließlich Umstände in der Sphäre des Beteiligungsnehmers dar, denen nach dem eingangs zitierten Urteil des OGH 31.1.2001, 13 Os 57/00, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommt.

Hingegen hat sich die Prüfung der strittigen Gewinn-/Verlustverteilungsvereinbarung im Hinblick auf deren steuerliche Anerkennung ausschließlich an der Höhe der Beteiligung am Betriebsvermögen, der Mitarbeit und dem Haftungsrisiko des Beteiligungsgebers (= atypisch stiller Beteiligter) zu orientieren.

Die durch Leistung der Einlagen (2006: 50.000 Euro und 2007: 37.500 Euro) erworbene Beteiligung des Bf. am gesamten Vermögen der X GmbH beträgt unbestritten 5,32% (vgl. Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 20. Februar 2012). Dieses Beteiligungsverhältnis ist nach dem vorhin zitierten Urteil des OGH zwingend der Verlust- bzw. Gewinnverteilung zugrunde zu legen. Abweichungen sind nur dann gerechtfertigt bzw. geboten, wenn besondere Haftungsrisiken übernommen worden sind oder der Arbeitseinsatz eines Gesellschafters entlohnt wird.

Eine Mitarbeit des Bf. am Unternehmen der Mitunternehmerschaft (X GmbH und atypisch stille Gesellschafter) hat in den Streitjahren nicht stattgefunden.

Zum Haftungsrisiko des Bf. ist festzustellen, dass lt. 4.4 des Zusammenschlussvertrages vom 27. Dezember 2006 und vom 28. September 2007 der Beteiligungsgeber in keinem Fall (auch nicht im Insolvenzfall) verpflichtet ist, eine allfällige Differenz zwischen Verlusten und bezahlter Einlage auszugleichen. Damit beschränkt sich das Haftungsrisiko des Bf. auf den Verlust seiner Einlage, was wohl keinesfalls eine über das Beteiligungsverhältnis (5,32%) hinausgehende Verlustzuteilung rechtfertigt.

Auch die Argumentation, dass in den Jahren vor den Zusammenschlussstichtagen erhöhte Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen angefallen seien, die von der X GmbH allein zu tragen gewesen wären, vermag nicht zu überzeugen. Denn abgesehen davon, dass dieser Umstand nach den obigen Ausführungen kein zulässiges Kriterium für eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Verlust- bzw. Gewinnverteilung darstellt, ist wohl ohnedies davon auszugehen, dass sich dieser Umstand (Verlust 12.4.-31.12.2005: 63.000 Euro und Verlust 1.1.-31.3.2006: 19.000 Euro) bereits in der Ausmessung der für die Ergebnisverteilung maßgeblichen Beteiligungsquote der X GmbH (90,88%) niedergeschlagen hat.

Da demnach der vom Bf. zur Erreichung des Gesellschaftszweckes durch bloße Zahlung der vereinbarten Einlage geleistete Beitrag keinesfalls eine über sein Beteiligungsverhältnis von 5,32% hinausgehende Verlustzuteilung rechtfertigt, konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

An dieser, am eingangs zitierten Urteil des OGH orientierten Beurteilung, vermögen auch die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, die sich in einer Wiedergabe von einzelnen, bereits in der Beschwerdeschrift und in der Stellungnahme vom 5. März 2015 dargelegten Argumenten erschöpfen, nichts zu ändern.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da für die strittige Rechtsfrage der steuerlichen Anerkennung einer alinearen Verlustzuweisung an atypisch stille Gesellschafter im Zuge eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist die Revision zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 26. März 2015