



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der "FG GmbH und Mitgesellschafter" (zu den beiden „Beteiligten“ s. o. Adressfeld), XY, vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, 8010 Graz, Burgring 22, vom 27. September 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 17. Mai 2002 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im Berufungsfall, ob eine steuerliche Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft vorliegt oder nicht.

(1) Am 29. Dezember 1988 schloss die B-GmbH Verträge mit zwei Personen, die sich an ihrem „Gewerbebetrieb“ als unechte stille Gesellschafter beteiligen wollten. Diese stillen Gesellschafter waren Herr FG mit einer Einlage von ATS 2 Mio. sowie die FG GmbH (diese wird im Vertrag im Hinblick auf das von ihr ausgeübte Gewerbe der „Kälteanlagentechnik“ als „FG Kühlanlagen GmbH“ bezeichnet; eine Firma mit diesem Wortlaut existiert/e laut Firmenbuch jedoch nicht/nie) mit einer Einlage von ATS 3 Mio. Auf die „Geschäftsinhaberin“ und die beiden genannten stillen Gesellschafter sollte das steuerliche Jahresergebnis im Verhältnis 22:31:47 verteilt werden.

Die „Gesellschaftsverträge“ vom 29. Dezember 1988 haben auszugsweise folgenden Wortlaut:

„II. Gegenstand der Beteiligung:

Der Stille beteiligt sich als atypisch stiller Gesellschafter am Gewerbebetrieb der B-GmbH. Der Stille ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens.

(.....)

V. Kapitalkonten:

- 1. Die Einlage des Stillen ist über ein separates Konto zu führen und in der Bilanz der Gesellschaft getrennt auszuweisen.*
- 2. Gewinnanteile und Entnahmen zu Lasten des stillen Gesellschaftskontos sind über ein Verrechnungskonto zu führen. Mit Verlustanteilen ist das Einlagenkonto zu belasten. Sollte durch Verlustanteile das Einlagenkonto aufgebraucht sein, ist es als Verlustverrechnungskonto weiterzuführen.*
- 3. Die Haftung des Stillen über seine Beteiligung hinaus ist ausgeschlossen.*

VI: Dauer der Gesellschaft:

Die stille Gesellschaft wird auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. Die Vertragspartner sind nicht berechtigt, das Gesellschaftsverhältnis vorher zu kündigen. (.....)

VII. Ausscheiden des Gesellschafters:

Mit Ablauf der bedungenen Dauer dieses Vertrages wird der stille Gesellschafter mit seinem Kapitalanteil, der seiner ursprünglichen Einlage zu 100% entspricht, abgefunden.

Zuzüglich zu diesem Kapitalanteil erhält der stille Gesellschafter den Stand seines Verrechnungskontos ausgezahlt. Weist das Verrechnungskonto des ausscheidenden Gesellschafters zum Zeitpunkt des Ausscheidens einen negativen Stand aus, so ist dieser verpflichtet, sein Verrechnungskonto aufzufüllen und auszugleichen. Entlässt ihn die B-GmbH aus dieser Auffüllungsverpflichtung, so hat der ausscheidende Gesellschafter diesen Forderungsverzicht der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn anzuerkennen. (.....)"

FG war zum damaligen Zeitpunkt alleiniger Gesellschafter (sowie auch Geschäftsführer) sowohl der B-GmbH als auch der FG GmbH.

(2) Die B-GmbH wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 27. September 1996 rückwirkend per 31. Dezember 1995 als übertragende Gesellschaft mit der FG GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Die in Frage stehende „Mitunternehmerschaft“ besteht sohin ab 1. Jänner 1996 – und damit auch in den berufungsgegenständlichen Streitjahren – nur noch aus zwei Beteiligten, nämlich aus Herrn FG und der FG GmbH (s. Adressfeld auf S. 1 der Berufungsentscheidung). Eine Änderung der zugrunde liegenden (stillen) Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 ist nicht erfolgt. Beim Finanzamt wurde auf Grund der ein-

gereichten Feststellungserklärungen für den Zeitraum bis (einschließlich) 1995 unter der StNr. 420/3688 ein Akt für die „B-GmbH und Mitgesellschafter“ geführt. Bereits bei dieser „Vorgängergesellschaft“ stand die Frage, ob eine steuerliche Mitunternehmerschaft vorliegt oder nicht, in Streit (s. dazu ua. die ha. Berufungsentscheidung vom 5. März 2008, RV/0234-G/04). Für den Zeitraum ab 1996 (Wirksamkeit der Verschmelzung) führte das Finanzamt unter der StNr. 421/2648 einen Gewinnfeststellungsakt für die (hier berufungswerbende) „FG GmbH und Mitgesellschafter“.

(3) In einem die oa. (stillen) Gesellschaftsverträge betreffenden Aktenvermerk der (damaligen) steuerlichen Vertretung vom 29. Dezember 1988 heißt es ua. wörtlich:

„Die stillen Einlagen sind auf die Laufzeit von zehn Jahren gebunden und somit eigenkapitalersetzend. (.....)

Eine Abschichtung ist nur mit 100% der Einlage vorgesehen zuzüglich eines allfälligen Verrechnungskontos und einer Auffüllungsverpflichtung.“

(4) In den Jahren 1992 bis 1994 fand bei der intendierten, damals noch aus drei Beteiligten bestehenden „Mitunternehmerschaft“ (ebenso wie bei der „Geschäftsherrin“ selbst sowie bei einigen weiteren mit dieser personell und rechtlich eng verflochtenen Steuersubjekten) eine die - hier nicht berufungsgegenständlichen - Jahre 1988 bis 1990 umfassende Betriebsprüfung statt. Im die GmbH betreffenden Betriebsprüfungsbericht vom 21. März 1994 führte der Prüfer unter Tz 14 ua. aus wie folgt:

„..... Aus dem eingangs auszugsweise wiedergegebenen Punkt VII. des Gesellschaftsvertrages lässt sich nicht erschließen, dass bei Auflösung des Unternehmens ein auf einen – allenfalls selbst geschaffenen – Firmenwert entfallender Teil auf die Gesellschafter entfallen sollte. Es wird damit zum Ausdruck gebracht, dass nicht einmal eine theoretische Beteiligung an den stillen Reserven noch an einem Firmenwert möglich ist.....“

Mit am 16. Juni 1994 zugestellten Bescheiden sprach das Finanzamt für die Jahre 1988 bis 1990 den Prüfungsfeststellungen folgend aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht zu erfolgen habe, da gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorliegen würden. Das daraufhin angestrebte Berufungsverfahren wurde mit abweisender Erledigung der FLD für Steiermark vom 5. Mai 1995, B 141-3/94, abgeschlossen: In Ermangelung einer Beteiligung mehrerer Personen sei eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht möglich.

(5) In weiterer Folge sprach der VwGH mit Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, – die Gewerbesteuer 1988 bis 1990 der B-GmbH betreffend – aus, dass die FLD für Steiermark in ihrer Berufungsentscheidung B 141-10/94 vom 25. Jänner 1996 auf Grund der eingangs

dargelegten Vertragslage („Gesellschaftsverträge“ vom 29. Dezember 1988 über die Vereinbarung stiller Beteiligungen) sowie des bereits angeführten Aktenvermerkes der steuerlichen Vertretung vom selben Tag zu Recht davon ausgegangen sei, dass den stillen Gesellschaftern kein entsprechendes Unternehmerrisiko zukomme und die Vermietungseinkünfte sohin nicht gemeinschaftlich, sondern von der B-GmbH (allein) erzielt worden seien.

„Ausgangspunkt“ dieses Erkenntnisses war ebenfalls die bereits angeführte abgabenbehördliche Prüfung der B-GmbH sowie einiger mit dieser verflochtener Steuersubjekte.

(6) In den Jahren 1998 und 1999 fand bei der „B-GmbH und Mitunternehmer“ neuerlich eine – diesmal die Jahre 1993 bis 1995 umfassende - Betriebsprüfung statt. Zeitgleich wurden wiederum auch einige weitere „verbundene“ Steuersubjekte – ua. die „FG GmbH und Mitgesellschafter“ hinsichtlich der Jahre 1996 bzw. 1997 sowie die „stillen Gesellschafter“ der berufungswerbenden „Mitunternehmerschaft“ – geprüft. Im Prüfungsbericht (die „B-GmbH und Mitgesellschafter“ betreffend) vom 26. November 1999 wird unter Tz 12 ausgeführt wie folgt:

„Da eine Mitunternehmerschaft nicht vorliegt, ist der gesamte Verlust ... der B-GmbH zuzurechnen. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung ist nicht vorzunehmen.“

Im Weiteren wird im Bericht auf die Feststellungen in den Prüfungsberichten der B-GmbH und der FG GmbH verwiesen. Dort wiederum wird zur näheren Begründung der Nichtanerkennung einer steuerlichen Mitunternehmerschaft im Wesentlichen auf die (bereits angeführten) Erledigungen der FLD für Steiermark, nämlich

- vom 5. Mai 1995, B 141-3/94 (betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte 1988 bis 1990),
- vom 25. Jänner 1996, B 141-10/94 (betreffend Gewerbesteuer 1988 bis 1990 der B-GmbH), welche in weiterer Folge zum – abweisenden – Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, geführt hat, sowie
- vom 5. Juni 1996, B B3-10/96 (betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 der B-GmbH), in weiterer Folge – abweisendes – Erkenntnis des VwGH vom 20. Februar 1998, 96/15/0169,

Bezug genommen.

Unter Hinweis auf den Prüfungsbericht vom 26. November 1999 erließ das Finanzamt schließlich per 20. Februar 2002 für die Jahre 1993 bis 1995 einen Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO, mit welchem ausgesprochen wurde, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorliegen würden und daher eine einheitliche und gesonderte Feststellung nicht vorzunehmen sei (Nichtfeststellungsbescheid). Dieser Bescheid blieb unbekämpft.

(7) Im die Prüfung des Steuersubjektes „FG GmbH und Mitgesellschafter“ betreffenden Bericht vom 1. Dezember 1999 wird in Tz 1 ausgeführt, dass eine Feststellung von Einkünften in den Jahren 1996 und 1997 zu unterbleiben habe, und zur näheren Begründung auf den Prüfungsbericht zur FG GmbH verwiesen. Dort wiederum wird unter Tz 30 begründend dargelegt, dass – „*wie bereits für die Vorära der B-GmbH und Mitgesellschafter festgestellt*“ – eine einheitliche und gesonderte Feststellung nicht vorzunehmen sei.

Am 20. Februar 2002 erging daher für die Jahre 1996 und 1997 ein Nichtfeststellungsbescheid an die (auf Grund der oa. Verschmelzung ab 1. Jänner 1996 nur noch aus zwei Beteiligten bestehenden) Personengemeinschaft „FG GmbH und Mitgesellschafter“, welcher ebenfalls unbekämpft geblieben ist (die vom Finanzamt im Anschluss an die Prüfung zunächst erlassene Erledigung vom 10. Februar 2000 wurde von der FLD für Steiermark als Nichtbescheid qualifiziert und die dagegen erhobene Berufung mit Bescheid vom 17. Dezember 2001, RV 495/1-8/00, als unzulässig zurückgewiesen).

(8) Mit Eingabe vom 4. Juli 2004 – mehr als zwei Jahre nach Erlassung der vorgenannten Nichtfeststellungsbescheide - zogen die Bw. die Bescheidqualität dieser Erledigungen in Zweifel, die infolgedessen eingebrachten Devolutionsanträge wurde jedoch vom UFS mit Bescheiden vom 3. August 2004 – rechtskräftig – zurückgewiesen (vgl. dazu ua. auch das die „FG GmbH und Mitgesellschafter“ betreffende VwGH-Erkenntnis 2004/15/0137 vom 26. Juli 2007).

(9) Am 17. Mai 2002 erging der hier streitgegenständliche – die Jahre 1998 bis 2000 betreffende – Bescheid, in dessen Begründung ebenfalls auf die Feststellungen im vorgenannten Prüfungsbericht sowie auf den rechtskräftigen Nichtfeststellungsbescheid für die Jahre 1996 und 1997 verwiesen wurde.

(10) Mit der dagegen erhobenen Berufung wird begehrt, in den Streitjahren eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften vorzunehmen. In der Begründung wird lediglich auf die (damals) bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungsverfahren (ua. betreffend die Vorgängergesellschaft „B-GmbH und Mitgesellschafter“) und damit indirekt auf das dort erstattete Vorbringen verwiesen.

(11) Der UFS Graz hatte den hier in Frage stehenden Sachverhalt bereits in seiner Berufungsentscheidung vom 5. März 2008, RV/0234-G/04, betreffend die „B-GmbH und Mitgesellschafter“ zu beurteilen. In dieser Erledigung, welche das Jahr 1992 betraf, hat der UFS (namens des gesamten Berufungssenates) das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft verneint. Die einzige (für die Entscheidung letztlich jedoch nicht maßgebliche) Änderung im Bereich des Sachverhaltes im Vergleich zum do. Streitjahr 1992 besteht darin, dass die beiden beteiligten GmbHs per 31. Dezember 1995 miteinander verschmolzen wurden und daher in

den hier maßgeblichen Streitjahren 1998 bis 2000 nunmehr lediglich zwei (anstatt vormals drei) – beabsichtigte - „Mitunternehmer“ vorhanden sind. Das der intendierten Mitunternehmerschaft zugrunde liegende Vertragswerk ist jedoch nach wie vor dasselbe.

Ergänzend kann daher in der vorliegenden Erledigung hinsichtlich des maßgeblichen Sachverhaltes sowie der rechtlichen Würdigung auf die vorzitierte Berufungsentscheidung des UFS Graz verwiesen werden (die do. Bescheidadressaten sowie die do. Zustellungsbevollmächtigte sind dieselben wie im gegenständlichen Verfahren).

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie eingangs angeführt ist im Berufungsfall allein das Bestehen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft strittig.

Für die Zurechnung von Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft muss die Beteiligung von der Art sein, dass – wäre die Personengesellschaft steuerlich im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig – die Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung gegeben wären (s. zB VwGH vom 25. Juni 1997, 95/15/0192).

Die wesentlichen Elemente eines Mitunternehmers iSd. § 23 Z 2 EStG liegen im Entwickeln einer Unternehmerinitiative und in der Übernahme eines Unternehmerrisikos. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden und der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert (vgl. nochmals zB das bereits vorangeführte VwGH-Erkenntnis).

Eine unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist; es muss also im Innenverhältnis insbesondere ver einbart sein, dass er an den stillen Reserven und am Firmenwert partizipiert (*Doralt*, EStG 10. Auflage, § 23 Tz 233, mwN).

Wenn natürliche Personen als unecht stille Gesellschafter mit einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Gesellschaft eingehen, so werden laut VwGH gemeinschaftlich Einkünfte aus der Vermögensverwaltung erzielt (s. das Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000).

Der angefochtene Bescheid stützt sich in seiner Begründung auf den (die Jahre 1996 bis 1997 betreffenden) Prüfungsbericht vom 1. Dezember 1999, welcher seinerseits hinsichtlich der maßgeblichen Feststellungen auf den anlässlich der Prüfung der „Geschäftsherrin“, der FG GmbH, erstellten Bericht (Tz 30) verweist. Dort wird auf die zeitgleich geprüften Vorjahre der „B-GmbH und Mitgesellschafter“ und die auf Grund der do. Feststellungen vorgenommene steuerrechtliche Würdigung verwiesen. Die maßgeblichen Entscheidungsgrundlagen ergeben sich sohin aus dem anlässlich der die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden Prüfung erstellten

Bericht vom 26. November 1999. Dort wiederum wird ua. auf die der Berufungsentscheidung der FLD für Steiermark vom 25. Jänner 1996, B 141-10/94 (welche in weiterer Folge vom VwGH mit dem bereits zitierten Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000 bestätigt wurde), zugrunde liegende rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes verwiesen. In dieser – die Jahre 1988 bis 1990 betreffenden - Berufungsentscheidung gelangte die FLD (ua.) zu der Auffassung, dass die (dem hier zu beurteilenden Fall zugrunde liegenden) Verträge vom 29. Dezember 1988 eine ausdrückliche Regelung für das Ausscheiden der Gesellschaft enthalten würden. Dieser zufolge seien die stillen Gesellschafter nach Ablauf der bedungenen Vertragsdauer mit ihrem Kapitalanteil (= ursprüngliche Einlage) zuzüglich dem Stand ihres Verrechnungskontos abzufinden. Entscheidend sei, dass somit nach den Verträgen die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausdrücklich ausgeschlossen sei. Die FLD sei durch Interpretation des Vertrages zu diesem Ergebnis gelangt, wobei sie sich dabei auch auf die in die gleiche Richtung gehende Vertragsinterpretation des steuerlichen Vertreters bezogen habe, welche sich aus einem von ihm selbst verfassten Aktenvermerk ergebe. Die allgemeinen Ausführungen der Verträge über die Beteiligung an Gewinn, Verlust, Vermögen, stillen Reserven und Firmenwert würden sich im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Abschichtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone erweisen. Eine Beteiligung der stillen Gesellschafter nach Art einer Mitunternehmerschaft sei sohin gar nicht ernsthaft gewollt.

Der VwGH sprach in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062 aus, dass die FLD mit der dargelegten Auslegung der Verträge die Rechtslage nicht verkannt habe. Demnach könne zu Recht davon ausgegangen werden, dass den stillen Gesellschaftern kein entsprechendes Unternehmerrisiko zukomme und daher die Einkünfte aus der Vermietung nicht gemeinschaftlich, sondern allein von der B-GmbH erzielt worden seien.

Das genannte Erkenntnis betrifft die „Vorgängergesellschaft“ und erging – wie erwähnt – hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990.

Der UFS vermag nun nicht zu erkennen, aus welchen Gründen in den hier berufungsgegenständlichen Jahren 1998 bis 2000 – bei völlig identer Sach- und Rechtslage (wie in den Vorjahren) - eine andere Beurteilung Platz greifen sollte.

In der gegen den Nichtfeststellungsbescheid 1992 erhobenen Berufung (auf die im vorliegenden Rechtsmittel mittelbar verwiesen wird) wird diesbezüglich vorgebracht, dass vertraglich sehr wohl eindeutig eine Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen und am Firmenwert vereinbart worden sei. Der VwGH sei in seinem Erkenntnis 96/15/0062 nur deshalb nicht darauf eingegangen, weil die Beschwerdeführer „*durch die Entscheidung der FLD für Steiermark veranlasst, sich in der VwGH-Beschwerde gegen die Klassifikation der Einlagen als*

"Darlehen" ausgesprochen hätten. Dieser „*Argumentationsmangel*“ sei für den VwGH bei seiner Auslegung der relevanten Vertragsbestimmungen ausschlaggebend gewesen.

Dieses Berufungsvorbringen ist allerdings weder nachvollziehbar noch zutreffend:

Die FLD hat zwar in ihrer Entscheidung B 141-10/94 vom 25. Jänner 1996, welche letztlich zum vorzitierten VwGH-Erkenntnis geführt hat, das Nichtvorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft tatsächlich ua. damit begründet, dass den Einlagen bloßer Darlehenscharakter zukomme. Vorrangig stützte sie ihre Entscheidung jedoch darauf, dass auf Grund der detaillierten Ausformulierung in Punkt VII. der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 eine Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven geradezu ausdrücklich ausgeschlossen wurde, was sich im Übrigen auch aus dem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom selben Tag ergebe (so auf S. 10 der Berufungsentscheidung).

Diese abgabenbehördliche Vertragsauslegung ergibt sich zudem bereits aus dem Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 21. März 1994 (Tz 14, S. II des Berichtes). Die Bw. hatten daher – entgegen ihrem nunmehrigen Berufungsvorbringen - schon damals die Gelegenheit, dieser Vertragsinterpretation entsprechend entgegen zu treten, was sie im Übrigen in ihrer VwGH-Beschwerde vom 18. März 1996 (zu 96/15/0062) auch getan haben (s. S. 12 der Beschwerde). Ungeachtet dieser von den Bw. schon im damaligen VwGH-Verfahren vorgebrachten Einwendungen gelangte der VwGH – wie bereits oben angeführt - in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2000 dennoch zu dem Schluss, dass den Stillen ein Unternehmerrisiko nicht zukomme.

Wenn die Bw. daher nunmehr offenbar vermeinen, die Bestätigung des Nichtvorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft durch den VwGH beruhe im vorliegenden Fall allein auf einem (damals bestehenden) Argumentationsmangel ihrerseits, so erweist sich dies als unrichtig: Sowohl die Abgabenbehörde erster Instanz als auch jene zweiter Instanz haben ihre Standpunkte ausdrücklich (ua. auch) damit begründet, dass eine Beteiligung nach Art eines atypisch stillen Gesellschafters auf Grund der Vertragsgestaltung ausgeschlossen sei und sich diese Vertragsauslegung zudem aus einem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters erschließen lasse. Die Bw. haben daraufhin in ihrer damaligen VwGH-Beschwerde gegen diese Auslegung auch ausdrücklich Einwendungen erhoben. Der behauptete „von der FLD veranlasste Argumentationsmangel“ liegt sohin de facto nicht vor.

Zutreffend ist allerdings, dass der VwGH im Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000 (auf S. 5) ausgeführt hat, die Bw. seien in ihrer (damaligen) Beschwerde der Feststellung, wonach auch der steuerliche Vertreter den Vertragsbestimmungen die Bedeutung beigelegt habe, dass keine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei, nicht entgegengetreten. Die vorliegende Berufung enthält nunmehr zwar die Erklärung, dass diese

Feststellung explizit bestritten werde. Diese Erklärung hat jedoch lediglich formellen Charakter, denn die Bw. bringen – bei unveränderter Sach- und Rechtslage – inhaltlich im Wesentlichen wiederum dieselben Argumente vor, wie schon in den bisherigen Verfahren. Den Bw. gelingt es damit nicht, den vermeintlichen – tatsächlich jedoch nicht vorliegenden –, die Jahre 1988 bis 1990 betreffenden „Argumentationsmangel“ in der nunmehrigen Berufung in schlüssiger und plausibler Weise zu „sanieren“: Die Bw. bleiben insbesondere die Angabe jener Umstände schuldig, aus denen eine Beteiligung der Stillen am Vermögen bzw. Firmenwert allenfalls erschlossen werden könnte. Aus den vorliegenden Unterlagen, in concreto den Gesellschaftsverträgen sowie dem bereits mehrfach zitierten Aktenvermerk, jeweils vom 29. Dezember 1988, lässt sich jedenfalls keine nähere Regelung dahingehend entnehmen, wonach den stillen Gesellschaftern im Falle ihres Ausscheidens eine über Punkt VII. der Verträge hinausgehende und somit auch die stillen Reserven und den Firmenwert umfassende Abschichtung zusteünde. Nach dem Wortlaut der Verträge und des Aktenvermerkes sind die Gesellschafter im Falle ihres Ausscheidens expressis verbis lediglich mit deren Kapitaleinlage sowie dem Stand eines allfälligen Verrechnungskontos abzufinden. Eine Beteiligung am Vermögen ist weder in der konkreten Festlegung der Abfindungsansprüche der stillen Gesellschafter in Punkt VII. der maßgeblichen Verträge noch im dazu vom steuerlichen Vertreter abgefassten Aktenvermerk vorgesehen.

Damit in Einklang steht überdies auch die inhaltliche Ausgestaltung des Punktes IV. der Gesellschaftsverträge: Dort heißt es zwar in der Überschrift „*Beteiligung an Erfolg und Vermögen*“. In der Folge wird jedoch auch hier im Zuge der konkreten vertraglichen Auffassung festgelegt, dass die „Stillen“ (nur) am Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt sind. Dass – und in welchem Ausmaß – eine Beteiligung an den stillen Reserven sowie am Firmenwert vorgesehen wäre, ist auch aus diesem Vertragspunkt nicht erkennbar.

Das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft setzt klare Vereinbarungen über eine allenfalls beabsichtigte Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven sowie am Firmenwert der Geschäftsinhaberin voraus (s. zB *Neuner*, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht 4. Auflage, B 12, mwN). Im Berufungsfall ist eine derartige klare Regelung über die Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen der GmbH - weder dem Grunde noch der Höhe nach - gegeben.

Vielmehr ist das Gegenteil der Fall: Aus den vertraglichen Vereinbarungen betreffend das Ausscheiden der Gesellschafter, wonach diese (nur) das einbezahlte Kapital und den Stand des Verrechnungskontos ausbezahlt erhalten sollten, ist – wie schon der VwGH in seinem Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000 zum Ausdruck gebracht hat – abzuleiten, dass den stillen Gesellschaftern tatsächlich ein Anteil an den stillen Reserven und an einem Firmenwert gar nicht gebührt.

Es ist daher davon auszugehen, dass nach der Vertragslage auf Seiten des „Stillen“ ein Unternehmerrisiko nicht besteht. Die Vermietungseinkünfte wurden demnach auch nicht gemeinschaftlich, sondern (allein) von der Geschäftsinhaberin erzielt.

Unabhängig vom fehlenden Unternehmerrisiko der still Beteiligten ist darauf zu verweisen, dass deren Einlagen - dem ausdrücklichen Wortlaut des Aktenvermerkes des steuerlichen Vertreters vom 29. Dezember 1988 zufolge – überdies nach der Intention der Beteiligten eigenkapitalersetzender Charakter zukommen sollte. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist eine Mitunternehmerschaft jedoch dann nicht gegeben, wenn eine Kapitalzuwendung an die Gesellschaft objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen (s. zB VwGH vom 10. Juli 1996, 94/15/0114).

Die Bw. vermögen mit ihren gegen diese Beurteilung vorgebrachten Ausführungen nicht nachvollziehbar darzulegen, weshalb den Einlagen, ganz entgegen dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Aktenvermerkes des steuerlichen Vertreters vom 29. Dezember 1988, einlagenkapitalersetzender Charakter nicht zukommen sollte. Dort heißt es wörtlich (siehe bereits oben): „*Die stillen Einlagen sind auf die Laufzeit von zehn Jahren gebunden und somit eigenkapitalersetzend.*“ Diese Formulierung lässt nach Auffassung des UFS keinen Zweifel daran offen, dass die Einlagen nach Wissen und Wollen der Vertragsparteien als Eigenkapitalersatz gedacht waren.

Da sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen darin erschöpft, auf die das Jahr 1992 betreffende Berufung der „Vorgängergesellschaft“ (B-GmbH und Mitgesellschafter) zu verweisen, und sich weder die entscheidungsmaßgebliche Sach- noch die Rechtslage geändert haben, kann auch in der vorliegenden Entscheidung hinsichtlich der weiteren rechtlichen Begründung ergänzend auf die ha. – das Jahr 1992 betreffende - Berufungsentscheidung vom 5. März 2008, RV/0234-G/04 verwiesen werden.

Graz, am 27. März 2008