



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/1673-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F, X, vertreten durch Trust Treuhand und Steuerberatungs GesmbH, 1020 Wien, Praterstr. 38, vom 22. November 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 18. Oktober 2000 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum für den Zeitraum 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die F (idF. Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1993 gegründet. Gegenstand ist der Betrieb des G, Y.

Im Zuge einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung der Bw. wurde darauf verwiesen, dass ihre Einkünfte, nachdem sich der Go im Eigentum der F&M befindet, bei der Mitunternehmerschaft im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung festgestellt würde.

Bei Prüfung der Mitunternehmerschaft wurde festgehalten, dass aufgrund der Vereinbarungen der Bw. mit mehreren beteiligten Gesellschaften (P1&S, P2&S, P3&S) keine atypischen Beteiligungen vorliegen würden und ihnen somit keine Mitunternehmerstellung zukomme. Die Behörde ging vom Vorliegen echter stiller Beteiligungen obiger Gesellschaften an der Bw. aus und schrieb hinsichtlich der an diese Gesellschaften ausbezahlten Gewinnanteile (der Jahre 1995 bis 1997) Kapitalertragsteuer vor.

Das Finanzamt für den 1. Bezirk folgte den Feststellungen der Prüfung und erließ einen Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1995 bis 1997 mit dem Kapitalertragsteuer festgesetzt wurde.

Mit Eingabe vom 22. November 2000 erhob die Bw. Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid. Sie begründete ihre Vorgangsweise damit, dass Seitens einiger Gesellschafter der F&M Berufung (vom 13. Oktober 2000) gegen die Feststellungen der Ergebnisse der Betriebsprüfung bei der F&M erhoben worden sei, wobei eine Pflicht zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer nur bei von der Bp. angenommenen Gewinnanteilen aus typisch stillen Gesellschaften vorliege, nicht jedoch bei einer von der Bw. angenommenen Mitunternehmerstellung der fraglichen Gesellschafter. Es sei zunächst die Stellung dieser Gesellschafter zu beurteilen.

Mit Schreiben vom 27. April 2005 wurde die Berufung der F&M vom 13. Oktober 2000 zurückgezogen.

In einer Ergänzung zur Berufung vom 10. Juni 2005 wurde von Seiten der Bw. mitgeteilt, dass es sich bei den jährlichen Auszahlungen an die Gesellschafter der P-Gruppe (gemeint sind hier die P1&S, P2&S, P3&S) wirtschaftlich um Darlehenszinsen und nicht um Gewinnausschüttungen im Rahmen einer stillen Gesellschaft handle.

Die Bp. habe unter Tz. 17 des Berichtes zur F&M die fix vereinbarten Zinsen für die Einlagen ohne Begründung in Gewinnanteile echter stiller Gesellschafter umqualifiziert.

Die Bw. lege eine Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag, beispielhaft für die P1&S (atypisch stiller Gesellschafter) vor. Daraus sei zu entnehmen, dass mit dem atypisch stillen Gesellschafter eine Verlustzuweisung in Höhe von 500% der Einlage vereinbart worden sei, wobei sich der Geschäftsherr (die Bw.) für den Fall, dass diese Verlustzuweisung nicht erreicht werde damit einverstanden erklärt habe, die Gesellschafteleinlage insoweit zurückzuzahlen, bis ein entsprechender Verlust erreicht sei. Der Betrag, um den die Gesellschafteleinlage zu reduzieren sei, sei binnen 2 Wochen zuzüglich Zinsen zurückzuüberweisen.

Die P1&S sei wie die anderen stillen Gesellschaften der P-Gruppe weder am Unternehmenswert noch am Verlust des Unternehmens (der Bw.) beteiligt gewesen.

Mit weiterem Zusatz zur Zusatzvereinbarung vom 19. Oktober 1994 sei von der Bw. verlangt worden, im Falle der Aufkündigung des Vertragsverhältnisses einen pauschalierten Abschichtungswert in Höhe von 120% des Nominales zu leisten. All dies spreche für das Vorliegen einer Darlehensvereinbarung mit einem bei Rückzahlung vereinbartem Agio.

Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag der Bw. mit der P1&S...

§ 2 Beteiligung als atypischer stiller Gesellschafter

Die Firma P1 beteiligt sich mit einer Gesellschafteleinlage von öS 2.000.000,- als atypisch stiller Gesellschafter am Unternehmen des Geschäftsherrn. Der atypisch stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn ab Beginn des Geschäftsjahres der stillen Gesellschaft 1994 gemäß den Bestimmungen des § 7 beteiligt. Der atypisch stille Gesellschafter ist schuldrechtlich auch am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes des Geschäftsherrn beteiligt (atypisch stille Gesellschaft). Bei Ausscheiden aus dem Gesellschaftsverhältnis stehen ihm die Ansprüche nach § 13 zu. Der atypisch stille Gesellschafter beteiligt sich mit einer voll einzuzahlenden stillen Gesellschafteleinlage am Unternehmen des Geschäftsherrn. Der atypisch stille Gesellschafter ist berechtigt, nach Zustimmung des Geschäftsherrn seine Gesellschafteleinlage zu erhöhen.

...

§ 5 Jahresabschluß

Der Jahresabschluss ist innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs zu erstellen und dem atypischen Gesellschafter zur Kenntnis zu bringen. Ihm stehen die Kontrollrechte gem. §§ 178ff HGB zu. Buchführung und Bilanzierung haben nach steuerlichen Vorschriften zu erfolgen, wobei die zwingenden handelsrechtlichen Bestimmungen und die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten sind. Wird der Jahresabschluss nachträglich – allenfalls als Folge einer steuerlichen Betriebsprüfung – berichtigt, so ist der berichtigte Jahresabschluss maßgebend.

§ 6 Nachschusspflicht

Den atypisch stillen Gesellschafter trifft keine Nachschusspflicht. Die über seine atypisch stille Gesellschaftereinlage hinausgehenden Verluste sind durch künftige Gewinnanteile aus der atypisch stillen Gesellschaft abzudecken.

§ 7 Beteiligung am Gewinn und Verlust

Der stille Gesellschafter nimmt rückwirkend mit Beginn des Geschäftsjahres der stillen Gesellschaft am Gewinn und Verlust des Unternehmens im Verhältnis der einbezahlten atypisch stillen Gesellschaftereinlage zum Stammkapital des Geschäftsherrn teil. Verluste über die Höhe des Nominales der atypisch stillen Gesellschaftereinlage sind vom atypisch stillen Gesellschafter jedoch zu übernehmen und vorrangig gegen künftige Buchgewinne zu verrechnen.

Zum Ausgleich der im Unternehmen des Geschäftsherrn vorhandenen stillen Reserven hat der atypisch stille Gesellschafter im ersten Geschäftsjahr der stillen Gesellschaft alle Verluste des ersten Geschäftsjahrs zu übernehmen. Zum Ausgleich für den Aufbau des Geschäftsbetriebes erhält der Geschäftsherr im ersten Jahr einen angemessenen Vorweggewinn. In den Folgejahren übernimmt der Geschäftsherr sämtliche Verluste. Der Geschäftsherr kann dem atypisch stillen Gesellschafter auch in den Folgejahren Verluste nach dessen Zustimmung zuweisen, Folgegewinne werden zuerst zur Abdeckung dieser vom Geschäftsherr übernommenen Verluste verwendet.

Der atypisch stille Gesellschafter ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen am Gewinn des Unternehmens beteiligt:

Ein nach ordnungsgemäßen kaufmännischen Grundsätzen handelsrechtlich ermitteltes und unter Ausnutzung aller steuerlichen Begünstigungen erteiltes positives Ergebnis ist zuerst dem Geschäftsherrn zur Abdeckung der von ihm gemäß § 7 2. Absatz übernommenen Verluste zuzuweisen.

In jedem Fall steht dem atypisch stillen Gesellschafter ab 1995 ein garantierter Vorweggewinn in Höhe von 5% seiner Einlage zu. Er ist berechtigt, diesen Vorweggewinn ohne Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben und der rechtskräftigen, einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung am 1.1. des jeweiligen Folgejahres zu entnehmen. Die Entnahmen sind vom Geschäftsherrn spätestens bis zum 7.1. des jeweiligen Folgejahres auf das Konto des atypisch stillen Gesellschafters bei der Bank zu überweisen. Bei Zahlungsverzug schuldet der Geschäftsherr Verzugszinsen in Höhe von 2% über der Sekundärmarktrendite zum Zeitpunkt der Zahlungsfälligkeit.

Ein weiterer noch verbleibender Gewinn wird in Höhe von 40% - bezogen auf die Gesellschaftereinlage wird dem Geschäftsherrn und allen anderen Beteiligten und Mitunternehmerschaften am Geschäftsherrn zugewiesen. Von den darüber hinausgehenden Gewinnen erhält der atypisch stille Gesellschafter 1%. Die Entnahme dieser Gewinne erfolgt nach Maßgabe der Liquidität des Geschäftsherrn, spätestens jedoch am 30.06. des Folgejahres. Danach fallen Verzugszinsen wie im oberen Absatz beschrieben an.

§ 8 Geschäftsführung und Vertretung

Der atypisch stille Gesellschafter ist an der Geschäftsführung nicht beteiligt; er wirkt insbesondere nicht an der Beschlussfassung über Änderungen des Geschäftsgegenstandes des Geschäftsherrn und sonstige wesentliche Fragen, wie die Bestellung der Organe des Geschäftsherrn und Beschlüsse über Kapitalmaßnahmen mit.

Der atypisch stille Gesellschafter hat ein Recht auf Teilnahme an der jährlichen Generalversammlung. Weiters hat der atypisch stille Gesellschafter jederzeit das Recht, monatliche Saldenlisten, auch nachträglich, zu verlangen, die der Geschäftsherr ihm dann binnen einer Woche nach schriftlicher Aufforderung zu übergeben hat und für eine Präsentation der Zahlen zur Verfügung stellen wird. Auch hat der Geschäftsherr, sollte dies vom atypisch stillen Gesellschafter verlangt werden, diese in ein Berichtsblatt des atypisch stillen Gesellschafters zu übertragen. Der Geschäftsherr hat dem atypisch stillen Gesellschafter bis Oktober jeden Jahres eine Planrechnung mit monatlichen Perioden samt Planbilanz für das darauffolgende Jahr zu übergeben, die auf der im September 1994 übergebenen Planrechnung basiert.

§ 9 Wettbewerbsverbot

Weder Geschäftsherr, Geschäftsführer noch atypisch stiller Gesellschafter unterliegen einem wie immer gearteten Wettbewerbsverbot.

§ 10 Dauer der Gesellschaft, ordentliche Kündigung

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Geschäftsherr und atypisch stiller Gesellschafter können den Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft frühestens zum 31.12.2001 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist auch teilweise aufkündigen. Danach kann das Gesellschaftsverhältnis von beiden Seiten jeweils zum 31.12. eines Jahres bzw. zum jeweiligen Bilanzstichtag des Geschäftsherrn bei Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufgekündigt werden.

Der Geschäftsherr erklärt sich bereit, über den Kündigungsverzicht bis 31.12.2001 hinaus, auf sein Kündigungsrecht für weitere drei Jahre, d.i. bis 31.12.2004 zu verzichten, wenn aus den laufenden jährlichen Gewinnzuweisungen und dem das Nominale der atypisch stillen Gesellschaftereinlage übersteigenden Abschichtungsguthaben (ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes aus dem Ausgleich des negativen Kapitalkontos) nicht insgesamt ein steuerpflichtiger Gesamtgewinn von mindestens 1% erzielt wird.

Außer durch Kündigung scheidet der stille Gesellschafter auch durch Ausschluß gemäß gesetzlichen Regelungen und bei Eröffnung eines über sein Vermögen rechtskräftig abgeschlossenen Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens oder bei Abweisung eines Konkursantrages mangels eines die Konkurskosten deckenden Vermögens und bei Exekutionsführung auf die Einlage durch einen Privatgläubiger aus.

Der Geschäftsherr ist berechtigt auch zu anderen Konditionen als in diesem Gesellschaftsvertrag festgelegt, weitere atypisch bzw. typisch stille oder sonstige Beteiligungen einzugehen, wobei die Rechte dieses atypisch stillen Gesellschafters nicht geschmälert werden dürfen. Auch räumt der Geschäftsherr dem atypisch stillen Gesellschafter das Vorrecht ein, in diesen Fällen selbst gänzlich oder teilweise das neue Beteiligungsangebot des Geschäftsherrn zu zeichnen.

§ 12 Veräußerung (Übertragung) der stillen Beteiligung

Der atypisch stille Gesellschafter ist berechtigt, seine Gesellschaftereinlage ganz oder in Teilen zu veräußern oder auf einen Dritten zu übertragen. Die Veräußerung bzw. Übertragung der Beteiligung kann immer nur mit Wirkung zum Ende eines Geschäftsjahres erfolgen. Scheidet der Gesellschafter aus welchen Gründen oder zu welchem Zeitpunkt immer, ganz oder teilweise, aus der Gesellschaft aus, so gilt er mit Wirkung zum Ende des Geschäftsjahres als ausgeschieden, in dem die Handlung gesetzt wird. Die Übertragung bedarf der Zustimmung durch den Geschäftsherrn. Der Geschäftsherr muß von der Übertragung spätestens drei Monate vor dem Ende eines Geschäftsjahres verständigt werden; erfolgt die Verständigung später, so ist die Übertragung erst zum nächsten Übertragungszeitpunkt zulässig und wirksam.

§ 13 Ansprüche des stillen Gesellschafters bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses

Scheidet der atypisch stille Gesellschafter (ganz oder teilweise) durch Kündigung gem. § 10 aus, so hat er Anspruch auf ein Abfindungsguthaben.

Berechnungsgrundlage für dieses Guthaben ist der dem Verhältnis der Einlage des Gesellschafters zum Stammkapital entsprechende Anteil am Verkehrswert des Unternehmens des Geschäftsherrn. Dieser errechnet sich aus der Summe der Verkehrswerte des bilanzmäßig

ausgewiesenen Vermögens zzgl. eines allfälligen Firmenwertes abzüglich sämtlicher offener Verbindlichkeiten.

Ein allfälliges negatives Kapitalkonto des stillen Gesellschafters wird – sofern dieses negative Kapitalkonto nicht durch Barentnahmen entstanden ist, denen keine Gewinnzuweisungen gegenüberstehen – mit dem auszuzahlenden Auseinandersetzungsguthaben nicht saldiert.

Diese sind vom atypisch stillen Gesellschafter bei der Auseinandersetzung nur in solcher Höhe zu tragen, als die in der Gesellschaft erzielten Überschüsse die Summe der prognostizierten Ausschüttungen (Gewinnausschüttungen, Darlehensrückzahlungen, Abschichtung) gemäß Berechnungsbeispiel überschreiten.

Sämtliche Zahlungen aus Auseinandersetzungsguthaben sind zur Gänze innerhalb von 1 Monat ab dem Kündigungsstichtag oder dem Tag des Ausscheidens aus anderen Gründen zu leisten. Bei Überschreitung der genannten Fristen erfolgt eine Verzinsung in Höhe der Sekundärmarktrendite der Anleihen i.w.S. zum Kündigungsstichtag zuzüglich 2% p.a. ab dem Kündigungsstichtag.

Sollte keine einvernehmliche Festlegung des Unternehmenswertes erzielt werden, ist für die Ermittlung des Unternehmenswertes im Rahmen der Auseinandersetzung das letzte einschlägige Fachgutachten des Senates für Betriebswirtschaft und Organisation des Institutes für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder heranzuziehen, das vor dem Auseinandersetzungsstichtag veröffentlicht wurde.

Die Bewertung ist von einem – einvernehmlich vom Geschäftsherrn und vom stillen Gesellschafter auszuwählenden – Wirtschaftstreuhänder (oder einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft) durchzuführen. Sollte über die Bestellung des Gutachters keine Einigung erzielt werden, wird der Präsident der Kammer der Wirtschaftstreuhänder beauftragt, einen Gutachter zu bestellen.

Bei Ausscheiden des Gesellschafters (ganz oder teilweise) aus anderen als in Abs. 1 angeführten Gründen wird er mit dem Betrag abgefunden, der dem saldierten Wert seiner Kapital- und Verrechnungskonten entspricht. Ergibt sich aufgrund der Verrechnung der Konten des atypisch stillen Gesellschafters ein negativer Wert, so entfällt eine etwaige Nachschußverpflichtung insofern, als der atypisch stille Gesellschafter seine bedungene Einlage geleistet hat.

§ 14 Freiwillige Auflösung der Gesellschaft, Insolvenzverfahren beim Geschäftsherrn

Im Falle der freiwilligen Auflösung oder Liquidation der Gesellschaft in welcher Form immer, nimmt der atypisch stille Gesellschafter am Vermögen inclusive der Reserven und dem

Firmenwert im Verhältnis der stillen Gesellschaftereinlage zum Stammkapital des Geschäftsherrn teil.

Wird über das Vermögen des Geschäftsherrn Konkurs eröffnet, so kann der stille Gesellschafter wegen seiner Einlage soweit sie den Betrag des auf ihn entfallenden Verlustanteils übersteigt, seine Forderung als Konkursgläubiger geltend machen.

Macht der stille Gesellschafter von diesem Recht keinen Gebrauch oder übersteigt der auf ihn entfallende Verlustanteil seine Einlage, so wird die stille Gesellschaft mit Konkurseröffnung automatisch umgewandelt und bis zur endgültigen Liquidation des Geschäftsherrn als Gesellschaft bürgerlichen Rechts weitergeführt. Bei nachträglicher Aufhebung des Konkursverfahrens (etwa durch Zwangsausgleich) lebt die stille Gesellschaft automatisch ab der Wirksamkeit der Konkursaufhebung wieder auf.

Ein Ausgleichsverfahren beim Geschäftsherrn berührt das Gesellschaftsverhältnis nicht.

...

Auszug aus der Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 19.10.1994

Die atypisch stille Gesellschaft zwischen der Bw. und der P1&S wird auf unbestimmte Zeit errichtet.

Beide Vertragspartner verzichten einvernehmlich auf die Ausübung ihres Kündigungsrechtes bis zum 31.12.2001. Sollten aber die an den atypisch stillen Gesellschafter zugewiesenen Verluste 1994 nicht die prognostizierte Höhe, das sind 500% der atypisch stillen Einlage erreichen, so erklärt sich der Geschäftsherr unwiderruflich damit einverstanden, daß die Gesellschaftereinlage soweit reduziert wird, bis der verbleibenden Gesellschaftereinlage ein zugewiesener Verlust in Höhe von 500% dieser Gesellschaftereinlage gegenübersteht. Der Betrag um den die Gesellschaftereinlage in diesem Fall gemäß diesem Absatz reduziert wird, ist dann binnen zwei Wochen dem atypisch stillen Gesellschafter zu überweisen und zwar zuzüglich der Zinsen für den Zeitraum, in dem dieser Betrag dem Unternehmen zur Verfügung stand und mit einem Zinssatz in Höhe der SMR für Anleihen i.w.S. zuzüglich 0,5% p.a. vj. dekursiv, wobei die SMR des Monats des Zeitpunktes der Auszahlung relevant ist.

Im Falle der Aufkündigung der atypisch stillen Gesellschaft zum 31.12.2001 erklärt der Geschäftsherr verbindlich einen pauschalierten Abschichtungswert in Höhe von mindestens 120% und maximal 150% des einbezahlten Nominales der atypisch stillen Einlage anzubieten, die dem Unternehmenswert entspricht.

Der atypisch stille Gesellschafter wird dieses Angebot annehmen und verzichtet auf eine genaue Ermittlung des pauschaliert angebotenen Firmenwertes.

...

Auszug aus dem Zusatz zur Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 19.10.1994

In Abänderung zum Absatz 3 der o.a. Zusatzvereinbarung erklärt im Falle einer Aufkündigung der atypisch stillen Gesellschaft zum 31.12.2001 der Geschäftsherr verbindlich einen pauschalierten Abschichtungswert in Höhe von genau 120% des einbezahlten Nominales der atypisch stillen Einlage anzubieten, die dem Unternehmenswert entspricht.

Der atypisch stille Gesellschafter wird dieses Angebot annehmen und verzichtet auf eine genaue Ermittlung des pauschaliert angebotenen Firmenwertes.

...

Die Bp. nahm zu obigen Eingaben mit Schreiben vom 14. Juli 2005 wie folgt Stellung:

Die Bw. habe mit folgenden Partnern Verträge über atypisch stille Gesellschaften errichtet:

- P1&S;
- P2&S ;
- P3&S;
- P4&S.

Im Zuge mehrerer Betriebsprüfungen sei festgestellt worden, dass weder die (obenannten) Zusammenschlüsse der P Gesellschaften mit natürlichen Personen noch die Zusammenschlüsse dieser Gesellschaften mit der Bw. steuerlich anzuerkennen seien. Die Beteiligungen an der Bw. seien als echte stille Gesellschaften qualifiziert worden. Zur Darstellung der Bw., wonach nunmehr ein Darlehensverhältnis behauptet würde sei anzuführen:

- Mit Schreiben vom 28.10.1994 sei dem Finanzamt die Errichtung einer stillen Gesellschaft mit 31.1.1994 gemeldet worden. Im undatierten Gesellschaftsvertrag seien Absprachen über stille Reserven und den Firmenwert getroffen worden.

Darüberhinaus sei ein Vorweggewinn in Höhe von 5% der Einlage (von zunächst S 2 Mio) ausbedungen worden. Die Gesellschaft sei auf unbestimmte Zeit mit frühestmöglicher Kündigung zum 31.12.2001 errichtet worden.

- Aus zwei Zusatzvereinbarungen vom 19. Oktober 1994 gehe hervor, dass eine Abschichtung letztlich mit 120% der Einlage festgesetzt worden sei. Darüberhinaus sei eine Verlustzuweisung von 500% vereinbart worden, wobei bei Nichterreichen der Verlustzuweisung die im tatsächlichen Verlust nicht gedeckte Einlage als Rückzahlung garantiert werde.

- Desweiteren sei der Bp. anlässlich der Prüfung erstmals die Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag vom 23. Dezember 1994 vorgelegt worden, worin eine Aufstockung der Einlage von S 4 Mio auf S 6 Mio., eine Reduzierung des Vorweggewinnes auf 4,25% sowie die den stillen Gesellschaftern zustehenden Einsichts-, Prüfungs- und Informationsrechte festgelegt worden seien.

Entgegen der Behauptung im Prüfungsschreiben seien sowohl die Zusatzvereinbarungen wie auch die Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag gewürdigt worden.

Ziel des Abschlusses der Mitunternehmerschaften sei einzig die Verlustzuweisung gewesen. Es sei weder ein Unternehmerrisiko (der Verlust sei mit der Einlage gekoppelt worden) noch ein Unternehmerwagnis gegeben gewesen.

Gegen ein Darlehensverhältnis spreche zunächst, dass Verträge und dazugehörige Ergänzungen nur von Unternehmensbeteiligungen handelten. Darlehensverträge seien in der Regel mit exakter Laufzeit und eindeutigen Rückzahlungsmodalitäten ausgestattet.

Die frühestmögliche Abschichtungsmöglichkeit sei zwar mit 31.12.2001 festgelegt, dies ändere aber nichts daran, dass grundsätzlich eine unbestimmte Laufzeit gegeben sei. Die 500%-Regelung stelle einzig auf die optimale Verlustgenerierung ab und könne nicht der Abstattung eines Darlehens gleichgehalten werden.

Wenn die Bw. feststelle, dass die stillen Gesellschafter der P Gruppe weder am Unternehmenswert noch an den stillen Reserven beteiligt seien, widerspreche diese Behauptung dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag. Die pauschalierten Abschichtungsbestimmungen der Zusatzvereinbarung seien auf die Abgeltung eines zu diesem Zeitpunkt angenommenen Anteils am Unternehmenswert abgestellt und könnten nicht in ein bei der Rückzahlung enthaltenes Agio uminterpretiert werden.

Von einer fixen Verzinsung könne nicht gesprochen werden, wenn ein vereinbarter Vorweggewinn im prozentuellen Ausmaß der Gesellschaftereinlage festgelegt werde, könne dieser doch am 1.1. des Folgejahres entnommen werden, was einem Darlehensgeber jedenfalls nicht möglich sei.

Nachdem die Verträge auf die Errichtung von Mitunternehmerschaften abgezielt hätten und diese von Seiten der Bp. nicht anerkannt worden wären, hätte diese über die Rechtsnatur der Beteiligungsform entscheiden müssen.

Die Bp. sei von einer echten stillen Gesellschaft ausgegangen, nachdem die stille Gesellschaft handelsrechtlich grundsätzlich davon unberührt bleibe, ob diese steuerlich als typische oder atypische Gesellschaft qualifiziert würde. Die Entscheidung, dass keine Mitunternehmerschaft vorliege ändere nichts an der Tatsache, dass eine stille Gesellschaft vorliege.

Darüberhinaus würden die Merkmale der Beteiligung am Unternehmenserfolg (Vorweggewinn, Abschichtungsanspruch), eingeräumte Kontrollrechte sowie die unbefristete Dauer (mit Kündigungsmöglichkeit) eindeutig die Tatbestandsmerkmale einer stillen Beteiligung aufweisen.

Die Bw. äußerte sich mit Eingabe vom 23. August 2005 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung.

Die Bp. gehe vom ursprünglichen Gesellschaftsvertrag aus. Im Sinne der BAO sei jedoch eine Beurteilung im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gefordert. Die Bp. habe die atypisch stille Gesellschaft nicht anerkannt und sei dazu angehalten, eine eigenständige Beurteilung durchzuführen, was nur auf unschlüssige Weise versucht worden sei.

Die Bp. habe das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft bestritten und die damit verbundene Verlustzuweisung aberkannt, womit die Vereinbarung, dass bei Nichtzustandekommen der 500%igen Verlustzuweisung der gewährte Betrag zurückzuzahlen sei, schlagend geworden wäre und das Darlehen zur Rückzahlung fällig gewesen sei.

Es sei eine fixe Rückzahlung zugesagt worden. Es liege keine Beteiligung am Unternehmenswert vor. Es gäbe einen fixen Vorweggewinn in Höhe von 5% der Einlage, was einer 5%igen Verzinsung entspreche.

Die Aussage der Betriebsprüfung, dass von einer fixen Verzinsung bei einem in prozentuellem Ausmaß fixierten Vorweggewinn der fixen Gesellschaftereinlage nicht gesprochen werden könne, sei unschlüssig.

Wenn die Bp. in weiterer Folge davon spreche, dass eine nach Handelsrecht bestehende stille Gesellschaft davon unberührt bleibe, ob es sich steuerlich um eine typische oder atypische Gesellschaft handle, so sei darauf hinzuweisen, dass die Bezeichnung des Vertrages nicht für dessen wirtschaftliche Beurteilung maßgeblich sei.

Die Bp. gehe abschließend von einer Beteiligung am Unternehmenserfolg aus übersehe jedoch, dass sie selbst in der Stellungnahme davon spreche, dass ein 'Unternehmerrisiko nicht eingegangen wurde und auch eine Unternehmerinitiative nicht erkennbar gewesen wäre'.

Die angeführten Kontrollrechte sowie die unbefristete Dauer könnten auch bei Darlehensverträgen vereinbart werden, auch Banken würden regelmäßig Einsichtsrechte zur Beurteilung der Sicherheiten und wirtschaftlichen Ertragsfähigkeit vereinbaren.

Die Bp. habe ihre Beurteilung nur unter dem Gesichtspunkt der Erzielung eines steuerlichen Mehrergebnisses getroffen.

Wirtschaftlich käme die Einlage nach Neuner am ehesten einem partiarischen Darlehen gleich.

- Eine abschließende Verlustnahme sei nicht vorgesehen gewesen, es habe vielmehr eine Abschichtungsvereinbarung zu einem fixen Betrag gegeben. Bei Ausschluß der Verlustzuweisung sei eine Rückzahlung des Darlehens vereinbart gewesen.
- Vereinbart sei keine Gewinnbeteiligung, sondern eine Verzinsung des Kapitals unabhängig vom wirtschaftlichen Ergebnis gewesen.
- Eine Beteiligung am Wert des Unternehmens sei nicht gegeben gewesen, da unabhängig von der Wertsteigerung ein fixer Aufschlag anlässlich der Rückzahlung des Darlehens fällig gewesen sei.
- Die Ausgestaltung der Aufsichts- und Kontrollrechte sei nicht überzubewerten. Diese seien auch Merkmal bei Bankdarlehen. Es sei vielmehr zu untersuchen, ob die Kontrollrechte mehr auf eine Sicherung der Darlehensvaluta bzw. der Einbringlichkeit der gestundeten Forderung abzielen oder mehr dem gemeinsamen Geschäft dienen würden. Es seien keine derartigen Überlegungen angestellt worden.
- Für eine stille Gesellschaft würde auch die Verfolgung eines gemeinsamen Unternehmenszwecks sprechen. Dieser lasse sich schon deshalb ausschließen, nachdem der alleinige Zweck in der Finanzierung der Gesellschaft bestand, wobei eine Verlustzuweisung beabsichtigt gewesen sei, die für den Fall, dass dies nicht möglich gewesen wäre, durch eine Fixverzinsung ersetzt worden sei.
- Der Bw. sei es jederzeit möglich gewesen, weitere stille Gesellschafter aufzuznehmen, was für ein partiarisches Darlehen spreche.
- Auch das Nichtvorliegen eines Konkurrenzverbotes spreche für ein Darlehen und gegen eine gemeinsame Zweckverfolgung.

Die Bp. hätte es unterlassen, das Rechtskonstrukt hinsichtlich des wahren wirtschaftlichen Gehaltes zu prüfen und eine entsprechende Qualifizierung vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 93 EStG 1988 lautet:

- (1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).
- (2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1.....

2. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter.

Schuldner der Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß Abs. 3 Z 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Fraglich ist im vorliegenden Fall, ob die Beteiligungen der P1&S, P2&S bzw. der P3&S somit Gesellschafter der P Gruppe an der Bw. in Form einer echten stillen Beteiligung oder eines (partiarischen) Darlehens erfolgten.

Die stille Gesellschaft wird im dritten Abschnitt des HGB § 178ff näher geregelt.

Demnach handelt es sich gemäß § 178 Abs. 1 um jemandes Beteiligung an dem Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, durch Leistung einer Vermögenseinlage, die in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergeht.

Aus § 178 Abs. 2 ergibt sich, dass der Inhaber aus den in dem Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet wird.

§ 182 Abs. 2 HGB lautet:

Der stille Gesellschafter nimmt an dem Verlust nur bis zum Betrag seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage teil. Er ist nicht verpflichtet, den bezogenen Gewinn wegen späterer Verluste zurückzuzahlen; jedoch wird, solange seine Einlage durch Verlust vermindert ist, der jährliche Gewinn zur Deckung des Verlustes verwendet.

Gemäß Kastner-Doralt-Nowotny Grundriß des Gesellschaftsrechts⁵ S 163 unterscheidet sich die stille Gesellschaft vom partiarischen Darlehen insbesondere dann, wenn der Stille am Verlust beteiligt ist, was nicht für den Darlehensgeber gilt, und wenn wie bei der unechten stillen Gesellschaft der Stille zwar mit seiner Einlage nicht Eigentum am Unternehmen des Dritten erwirbt, aber schuldrechtlich so gestellt wird, als ob er Eigentümer wäre, er also auch an den stillen Rücklagen, insbesondere durch Werterhöhungen Anteil hat; bei der Abgrenzung sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen.

Die Bp. hatte im Rahmen der Prüfung der F&M festgestellt, dass es den als Mitunternehmer angeführten P1&S, P2&S bzw. der P3&S an der Mitunternehmereigenschaft mangle (vgl. do. Niederschrift Abschnitt Einheitliche und gesonderte Feststellung).

Begründend wurde ausgeführt, dass die Mitunternehmereigenschaft an eine Unternehmerinitiative sowie ein erkennbares Unternehmerrisiko geknüpft sei, die hier fehlen würden. Den angeführten Gesellschaften sei anlässlich ihres Beitrags zur Mitunternehmerschaft eine Verlustzusage in Höhe von 500% ihrer Einlage zugesichert worden. Für die Folgejahre sei ein 'Vorweggewinn' von 6% der Einlage vereinbart worden. Derartige Regelungen würden aufgrund der Vertragsgestaltung für eine echte stille Gesellschaft sprechen. Die fixen Gewinnvereinbarungen würden als Einkünfte aus stillen Beteiligungen (mit KEst-Abzug) eingestuft.

Zur Beurteilung, inwieweit eine echte stille Gesellschaft (so die Bp.) oder ein partiarisches Darlehen (so die Bw.) vorliegt, ist das gesamte vorliegende Vertragswerk heranzuziehen.

Die in der Folge ohne Zusatz angeführten Paragraphen beziehen sich stellvertretend auf den Gesellschaftsvertrag zur Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft der Bw. mit der P1&S die sich in gleicher Weise in den Verträgen mit den anderen Gesellschaften der P Gruppe finden.

Beteiligung am Verlust, Verlustzuweisung

Die Bw. beruft sich darauf, dass die vertraglich vereinbarte Verlustzuweisung gemäß Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 19.10.1994 von Seiten der Betriebsprüfung verwiegt wurde, weshalb es zu einer Rückzahlung der Einlagen in der laut Zusatzvereinbarung bestimmten Höhe (zzgl. Zinsen in Höhe der SMR zzgl. 0,5%) gekommen sei. Der Rückzahlungsbetrag sei als Darlehen zu qualifizieren.

Die Verlusttragungsvereinbarung gemäß (Zusatz zur) Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag sah vor, dass die Einlage der atypisch stillen Gesellschafter insoweit zurückzuzahlen war, als der Verlust nicht die vereinbarte Höhe (500% der Einlage) erreichte.

Beabsichtigt war somit eine in Relation zur Einlage fixierte Verlustzuweisung an einen atypisch stillen Gesellschafter. Der aus Sicht der Bw. gescheiterte Versuch, den atypisch Stillen einen Verlust zuzuweisen führte aufgrund der Vereinbarung zu einer verzinsten Rückzahlung der Einlage. Die Bw. vermeint, aus dieser Vereinbarung über die verzinsliche Rückzahlung ergebe sich, dass der Einlage die Qualifikation eines Darlehens zukommen würde.

Die Vereinbarung für die Verlustzuweisung bleibt jedoch, war sie doch auslösendes Moment für die Abschichtung der Gesellschafter, unabhängig von der abweichenden Qualifikation des gesamten Vertragswerkes durch die Behörden unveränderbarer Bestandteil desselben.

Demnach war der Parteiwille eindeutig auf die Zuweisung von Verlusten i.H.v. 500% der Einlage (mit sofortiger steuerlicher Wirkung) für das erste Jahr der Beteiligung gerichtet.

Die Vereinbarung über die Tragung der Verluste als Beurteilungsmerkmal ist für die Frage, ob nach Aberkennung des atypischen Charakters der stillen Gesellschaft nunmehr eine typisch stille Gesellschaft oder ein partiarisches Darlehen vorliegt deshalb bedeutsam, weil dieses

Abgrenzungsmerkmal nicht nur in der Literatur (vgl. Krejci, Van Husen, GesRz 2000, 'Über Genussrechte, Gesellschafterähnlichkeit, stille Gesellschaften, partiarische Darlehen') sondern auch vom VwGH mit Erkenntnis vom 16.4.1991 Zl. 90/14/0120 als maßgeblich anerkannt worden ist.

'Die Abgrenzung (Anmerkung: zwischen stiller Gesellschaft und partiarischem Darlehen) bereitet bei der Vertragsauslegung insbesondere dann Schwierigkeiten, wenn eine Verlustbeteiligung - diesfalls könnte **kein** Darlehen vorliegen – ausgeschlossen wurde.'

Die Verlustbeteiligung ist nach herrschender Lehre und Rechtssprechung das maßgebliche Abgrenzungskriterium das die Annahme eines partiarischen Darlehens zwingend ausschließt (vgl. VwGH v. 27.2.1995 Zl 94/16/0112).

Mit Schreiben vom 23. August 2005 beruft sich die Bw. darauf, dass eine abschließende Verlustnahme nicht vorgesehen gewesen sei, weil es eine Abschichtungsvereinbarung zu einem fixen Betrag gab.

Dem ist zum einen zu entgegnen, dass die fixierte Abschichtungsvereinbarung nur für den Fall schlagend wurde, dass sie zum 31.12.2001 erfolgte. Zu jedem anderen Zeitpunkt danach galten, bei grundsätzlich unbestimmter Dauer des Gesellschaftsverhältnisses die Vertragsbedingungen des Gesellschaftsvertrages, die eine Beteiligung am Unternehmenswert vorsahen.

Zum anderen führt, wie oben dargelegt, eine Verlustübernahmevereinbarung zur Annahme einer stillen Beteiligung. Unmaßgeblich ist, ob es sich um eine abschließende oder nicht abschließende Verlustübernahme handelt.

Beteiligung am Unternehmenswert

Als weiteres wesentliches Abgrenzungskriterium bezeichnen Kastner-Doralt-Nowotny Grundriß des Gesellschaftsrechts⁵ die Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Rücklagen bzw. Reserven des Unternehmens.

Die Teilnahme an Wertsteigerungen des Unternehmens wird jedenfalls als Merkmal für die stille Gesellschaft zu sehen sein (vgl. Quantschnigg/Schuch ESt-Handbuch § 27 Rz. 14).

In der Ergänzung zur Berufung vom 10. Juni 2005 wird darauf verwiesen, dass die Mitglieder der P Gruppe am Unternehmenswert der Bw. nicht beteiligt waren. Im Schriftsatz vom 23. August 2005 wird dargelegt, gemäß Zusatz zur Zusatzvereinbarung sei lediglich ein fixer Abschichtungsbetrag unabhängig vom Unternehmenserfolg vereinbart gewesen.

Dieses Vorbringen der Bw. deckt sich nur teilweise mit dem Inhalt der vorgelegten Unterlagen.

Gemäß § 2 des Gesellschaftsvertrages ist die P1&S am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der Bw. beteiligt.

§ 10 legt fest, dass die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird und schließt eine Kündigung bis 31.12.2001 grundsätzlich aus.

§ 13 des Gesellschaftsvertrages regelt die Berechnung des Abfindungsguthabens bei Kündigung gemäß § 10, das den Verkehrswert zuzüglich Firmenwert beinhaltet.

In der Folge wurde eine Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag vom 19.10.1994 vorgelegt, die den Abschichtungswert in Höhe von mindestens 120% und maximal 150% der Einlage bestimmt.

Im Zusatz zur Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag, gleichfalls vom 19.10.1994 wird der pauschalierte Abfindungswert letztlich mit 120% festgelegt, wobei festgehalten wird, dass dieser dem Unternehmenswert entspricht. Der atypisch stille Gesellschafter verzichtet gemäß diesem Zusatz auf die genaue Ermittlung des pauschaliert angebotenen Firmenwertes.

Der über die (verzinsten) Einlage hinausgehende Betrag (20%) wurde demnach als pauschale Abgeltung für eine angenommene Wertsteigerung des Unternehmens des Bw. zugesagt was gegen ihre Darstellung spricht, nach der der pauschalierte Abfindungswert einem Darlehen mit Fixverzinsung und Agio entspräche und somit keine Beteiligung am Unternehmenswert und auch keine Beteiligung am Unternehmenserfolg vorliege.

Zu beachten ist dabei wie bereits oben ausgeführt, dass der pauschalierte Abfindungswert lt. Zusatz zur Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag nur im Falle einer Auflösung des Vertrages per 31.12.2001 schlagend wird.

Den Gesellschaften der P Gruppe blieb es jedoch unbenommen, zu jedem von ihnen gewählten späteren Zeitpunkt zu kündigen, wobei wiederum die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages (§13 iVm. § 10) schlagend geworden wären.

Gemäß § 14 nimmt der jeweilige Gesellschafter der P Gruppe auch in den Fällen der freiwilligen Auflösung der Gesellschaft bzw. Liquidation an den stillen Reserven und dem Firmenwert teil.

Eine Beteiligung an der Wertsteigerung des Unternehmens war somit für die fraglichen Gesellschaften der P Gruppe gegeben.

Beteiligung am Unternehmenserfolg

Im Schriftsatz vom 23. August 2005 wird die Teilnahme der Bw. am Unternehmenserfolg bestritten. Es sei lediglich ein fixer Vorweggewinn sowie ein fixer Abschichtungsbetrag unabhängig vom Unternehmenserfolg vereinbart gewesen.

Die Bw. führt hiezu an, es sei ein 5%iger Vorweggewinn vereinbart worden, der einer 5%igen Verzinsung entspreche.

In diesem Zusammenhang hat der VwGH im bereits zit. Erkenntnis 94/16/0112 festgestellt:

'Ungeachtet des Umstandes, daß eine fixe Verzinsung an sich für ein Darlehen sprechen mag, ist zu beachten, daß bei einer stillen Gesellschaft gerade der Maßstab der Gewinnverteilung durch den Gesellschaftsvertrag beliebig geregelt werden kann...und dass es auch zulässig ist, eine Verzinsung z.B. in Form einer Gewinngarantie zu vereinbaren'.

Die Vereinbarung einer Mindestverzinsung kann d.h. aus ho. Sicht nicht als taugliches Argument zur Abgrenzung bei der Frage, ob eine stille Gesellschaft oder ein (partiarisches) Darlehen vereinbart wurde, angesehen werden.

Kontrollrechte

Nach § 5 stehen dem atypisch stillen Gesellschafter die Kontrollrechte des § 178ff HGB zu.

§ 8 (Geschäftsführung und Vertretung) erweitert deren Umfang dieser Kontrollrechte. Demnach hat der atypische Stille das Recht auf Teilnahme an der jährlichen Generalversammlung, er kann monatliche Saldenlisten verlangen und hat das Recht, jährlich im Oktober eine Planrechnung mit monatlichen Perioden samt Planbilanz des Folgejahres zu erhalten.

In einer Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag vom 19.10.1994, wird darüberhinaus festgehalten dass dem atypischen Gesellschafter umfassende Bucheinsicht zu gewähren ist, von ihm angeforderte wirtschaftliche Daten bekanntzugeben sind und ihm über wesentliche Verträge und Vorkommnisse unverzüglich zu berichten ist.

Die dargestellten Rechte gehen über die einem Darlehensgeber üblicherweise gewährten Kontrollrechte deutlich hinaus.

Es ist jedoch, wie der VwGH zu diesem Abgrenzungsmerkmal ausgeführt hat (16.4.1991, ZI 90/14/0120) 'bei der Gewichtung des in Rede stehenden Kriteriums zu berücksichtigen, daß auch Darlehensgeber sich häufig Kontrollrechte ausbedingen.'

Ist nun das Vorliegen entsprechender Kontrollrechte noch kein maßgebliches Merkmal, würde andererseits das Fehlen entsprechender Kontrollrechte für die Annahme des Vorliegens eines Darlehens sprechen.

Veräußerung der stillen Beteiligung

§ 12 Bestimmt u.a. dass die atypisch stillen Gesellschafter berechtigt sind, die Gesellschaftseinlage ganz oder in Teilen zu veräußern. Die Übertragung bedarf der Zustimmung des Geschäftsherren.

Der VwGH hat in einem vergleichbaren Fall (ZI 94/16/0112 vom 27. Februar 1995) ausgeführt, dass ein vertragliches Verbot der Abtretung der Beteiligung für das Vorliegen einer stillen Beteiligung und gegen ein partiarisches Darlehen spricht.

Gemeinschaftlicher Unternehmenszweck, Konkurrenzverbot

Die Bw. führt weiters an, für eine stille Gesellschaft spreche die gemeinsame Verfolgung eines Unternehmenszweckes. Ausschließlicher Zweck des Zusammenschlusses sei die Finanzierung mit einer beabsichtigten Verzinsung der Einlage in Form einer Verlustzuweisung gewesen.

Das Merkmal eines gemeinsamen Unternehmenszwecks ist bei der Ausformung der stillen Gesellschaft im Gegensatz zu anderen Gesellschaftsformen des Handelsrechtes von untergeordneter Bedeutung, ist der stille Gesellschafter doch weder zur Geschäftsführung noch Vertretung der Gesellschaft verpflichtet.

Gemäß Kastner-Doralt-Nowotny Grundriß des Gesellschaftsrechts⁵ S 164 ermöglicht die stille Gesellschaft die Beteiligung mit begrenztem Kapitaleinsatz ohne eine Mitarbeit vorauszusetzen, ohne unmittelbar Gläubigern des Unternehmens zu haften und ohne im Handelsregister offengelegt zu werden.

Gemäß § 178 Abs. 2 HGB (Begriff und Wesen der stillen Gesellschaft) wird der Inhaber aus den in dem Betrieb geschlossenen Geschäften alleine berechtigt und verpflichtet. Mögen dem

stillen Gesellschafter im Innenverhältnis auch im Einzelfall Mitwirkungsrechte eingeräumt werden, spricht das Fehlen entsprechender Vereinbarungen nicht gegen das Vorliegen einer echten stillen Gesellschaft.

Damit zusammenhängend ist auch die Bestimmung über Wettbewerbsverbote zu sehen.

§ 9 bestimmt, dass weder die Bw. noch die atypisch stillen Gesellschafter einem wie immer gearteten Wettbewerbsverbot unterliegen. Das Nichtvorliegen eines Konkurrenzverbotes spricht an sich gegen eine stille Gesellschaft.

Wie die Bw. aber selbst dargestellt, bestand der ausschließliche Geschäftszweck des Zusammenschlusses darin, atypisch stille Gesellschafter zu Finanzierungszwecken aufzunehmen und ihnen als 'Verzinsung' im wesentlichen Verluste zuzuweisen. Ein weiterer 'gemeinsamer Geschäftszweck' ist nicht auszumachen. Angesichts des dargestellten ausschließlichen Zwecks (Finanzierung) bliebe ein vertraglich festgelegtes Wettbewerbsverbot ohne größere Bedeutung, sodaß diesem Abgrenzungsmerkmal im hier vorliegenden Fall nur untergeordnete Bedeutung zukommt.

Aufnahme weiterer stiller Gesellschafter

Laut Bw. wäre es ihr jederzeit möglich gewesen wäre, weitere stille Gesellschafter aufzunehmen, was für ein partiarisches Darlehen sprechen würde.

Die Darstellung der Bw. ist unvollständig.

Gemäß § 11 räumt die Bw. in diesem Falle (beabsichtigtes Eingehen weiterer Beteiligungen) der Vertragspartnerin (der atypisch stillen Gesellschaft) ein Vorrecht ein, das sie in die Lage versetzt, das Beteiligungsangebot alleine vollständig oder teilweise zu zeichnen.

Entgegen der Meinung der Bw. spricht die vorliegende Bestimmung die die Aufnahme neuer Beteiligungen unter Abtretung eines Vorrechtes regelt eher für als gegen das Vorliegen einer stillen Gesellschaft.

Generell bedeutsam ist auch, wie die Bp. in ihrer Gegenschrift darlegt, dass das von der Bw. aufgestellte Vertragswerk auf die Errichtung von Mitunternehmerschaften in der Form von atypischen stillen Gesellschaften ausgerichtet war.

Der VwGH hat in einem Fall, bei dem neben der Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft gleichzeitig eine Darlehensvereinbarung abgeschlossen worden war zur Frage, ob insgesamt eine stille Beteiligung oder abgetrennt davon auch ein Darlehen vorliegen würde ausgeführt (vgl. VwGH 27.2.1995 ZI. 94/16/0112):

'Zu all dem kommt im vorliegenden Fall, daß die gemäß § 2 des Vertrages vorgesehene Beteiligung des stillen Gesellschafters auch am Vermögen, den stillen Reserven und dem

Firmenwert als Variante einer sogenannten atypischen stillen Beteiligung ein weiteres bedeutendes Argument dazu beisteuert, im Rahmen der gebotenen Berücksichtigung aller Umstände insgesamt das Vorliegen nur einer stillen Beteiligung anzunehmen, weil alle atypischen Ausgestaltungen einer Vereinbarung für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft und gegen ein (partiarisches) Darlehen sprechen...'.

Auch im vorliegenden Fall ist das Vertragswerk von vorneherein auf die Errichtung von atypischen Gesellschaften gerichtet. Die hierfür notwendige Ausgestaltung der Vereinbarungen führt nach Ansicht des UFS unabhängig davon, ob sie zur steuerlichen Anerkennung als atypische stille Gesellschaft geführt hat oder nicht dazu, vom Vorliegen einer stillen Gesellschaft ausgehen zu können.

Wenn nun auch einzelne Merkmale wie z.B. das fehlende Konkurrenzverbot eher dem Vertragstypus eines Darlehens entsprechen, vermochten sie im Rahmen der Gesamtbeurteilung des Vertragswerkes nichts daran zu ändern, dass die für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft sprechenden Argumente weitaus überwiegen.

Schon die Vereinbarungen über die Beteiligung am Verlust wie auch am Unternehmenserfolg deuten unzweifelhaft auf eine stille Beteiligung hin. Hinzu tritt, dass die Vereinbarungen von vorneherein auf den Abschluss einer atypisch stillen Gesellschaft gerichtet und solcherart schon an sich von einer stillen Gesellschaft auszugehen war.

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Wien, am 2. März 2006