



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IGmbH. als Rechtsnachfolger der SGmbH&CoKG, in W, KStr, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, 1220 Wien, Wagramerstraße 19, vom 20. November 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 18. Oktober 2001 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 1998 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 wird abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Höhe der Abgaben sind dem gem. § 188 BAO ergangenen Bescheid vom 27. 9. 1999 zu entnehmen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Bei der IGmbH als Rechtsnachfolger der SGmbH&CoKG (im folgenden auch Bw. genannt) fand in den Jahren 2000/2001 eine Betriebsprüfung statt. Geprüft wurden die Jahre 1996 bis 1998.

In Tz. 15 des **Betriebsprüfungsberichtes** (Veräußerungsgewinn 1998) wird ausgeführt:

"Vermögensanteile:

Die Vermögensanteile der Gesellschafter an der "SGmbH&CoKG (kurz: SKG) zum 31. 12. 1996 betrugen:

'SGmbH" (kurz: SGmbH.), Komplementärin S 3.960, Frau EF (Kommanditistin) S 64.680, Fr. SW, (Kommanditistin) S 64.680.

Gleichzeitig waren die beiden Gesellschafterinnen EF und SW zu jeweils 8,33 % an der SGmbH. beteiligt.

Gewinnanteile:

Laut Aktenlage waren die Gesellschafter SGmbH. als Komplementärin und Hr. HE, EF sowie Fr. SW als Kommanditisten am Betriebserfolg der SKG im Jahr 1996 nach Köpfen zu je einem Viertel beteiligt. Der Kommanditist Hr. HE ist am 14. 11. 1996 verstorben.

Am 17. November 1998 wurde die Steuererklärung 1997 der SKG beim Finanzamt abgegeben. Darin bzw. in der beiliegenden Bilanz wurden die Kapitalanteile der beiden Kommanditisten EF und SW mit je S 1.000 und die Ertragsanteile mit jeweils 0 %, der Kapitalanteil der SGmbH. mit S 3.960 und der Ertragsanteil jedoch mit 100 % angegeben. Im Firmenbuch wurden die diesbezüglichen Herabsetzungen der Hafteinlage der Kommanditisten EF und SW erst im Juli 1998 eingetragen.

Laut einem dem Finanzamt am 17. Mai 1999 vorgelegten Gesellschafterbeschluss, schieden die Kommanditistinnen EF und SW mit Stichtag 28. Februar 1999 aus der SKG aus. Laut Punkt 2 dieses Beschlusses erhielten die Kommanditistinnen als Entschädigung "jeweils einen Betrag von S 1.500, das entspricht dem Stand ihrer Kapitalkonten in der SGmbH&CoKG zum Stichtag 31. Dezember 1999".

Laut Punkt 3 ging mit dem Ausscheiden der Kommanditistinnen aus der Gesellschaft das "Vermögen" der SKG gemäß § 142 HGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die persönlich haftende Gesellschafterin SGmbH über.

In einer im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Stellungnahme (datiert vom 13. April 2001) wurde ausgeführt, dass es im Jahr 1997 zu keiner Änderung der Beteiligungsverhältnisse gekommen sei, weshalb es hiezu auch keine Verträge gäbe. Nur die Zuweisung der Ergebnisse 1997 habe sich nach Absprache zwischen allen Gesellschaftern geändert.

In einer weiteren Stellungnahme vom 25. April 2001 wurde unter Punkt 3 ausgeführt, dass "im Jänner 1997 die verbleibenden beiden Kommanditistinnen Frau EF und Frau SW abgeschichtet wurden und ihr Gewinnanteil an der KG lediglich in einer Verzinsung ihres Kapitals von ATS 1.000 im Ausmaß von maximal 50 % pro Jahr bestand. De facto sind 100 % des Gewinnes der KG an die GmbH geflossen. Diese Konstruktion wolle man bis zur Beruhigung des Marktes aufrecht erhalten, um dann sobald wie möglich durch Kündigung der Kommanditisten durch die SGmbH. ein Anwachsen der Anteile der

Kommanditisten vorzunehmen und die KG somit untergehen zu lassen."

Aufgrund der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der SKG (Punkt XI Abs. 1 und 2) sei es der SGmbH. jederzeit möglich gewesen, die Kommanditisten unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist u kündigen. Unter Punkt XIV des Gesellschaftsvertrages werde ausgeführt, dass einem Gesellschafter bei dessen Ausscheiden das Ausscheidungsguthaben gebühre, in welches das Kapitalkonto, das Privatkonto und etwaige sonstige Konten des Gesellschafters bei der Gesellschaft fallen. Ideelle Werte des Gesellschaftsunternehmens (Firmenwert, etc) blieben, soweit sie nicht zu Buche stehen, ebenso unberücksichtigt wie stille Reserven sowie die Beteiligung an schwebenden Geschäften.

Mit Notariatsakt vom 20. Mai 1998 erwarb die "IAB" (kurz I) 66,67 % der Anteile an der SGmbH. (es handelte sich dabei um die Anteile der Gesellschafter EW, GF, SW und EF) und am 21. Juli 1998 bzw. am 24. Februar 1999 die restlichen Anteile zu einem Gesamtkaufpreis von S 47.500.000.

Rechtliche Würdigung:

Die Betriebsprüfung vertritt die Ansicht, dass es im gegenständlichen Fall im Jahr 1998 zu einer Verschiebung von stillen Reserven (Quotenverschiebung) der SGmbH. und damit zu einer verdeckten Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG der beiden Gesellschafterinnen EF und SW gekommen ist.

Die Veräußerung eines Betriebes einer Mitunternehmerschaft an eine Kapitalgesellschaft, an der die Gesellschafter der Mitunternehmerschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, erfüllt den Tatbestand einer verdeckten Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG, wenn der Veräußerungspreis dem Fremdvergleich nicht standhält und der erwerbenden Kapitalgesellschaft ein Vorteil zugewendet wird.

Aus § 6 Z 14 EStG 1988 ist abzuleiten, dass (offene und verdeckte) Einlagen in Körperschaften dem Tauschgrundsatz unterworfen sind, sodass der gemeine Wert der Sacheinlage als Veräußerungspreis anzusetzen ist. Die verdeckte Einlage ist nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 eine steuerneutrale Vermögensmehrung, der entsprechend höhere Einlagewert führt zu zusätzlichen Anschaffungskosten des erworbenen Betriebes.

Bei den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft erhöhen sich die Anschaffungskosten der Anteile zunächst quotenmäßig im Ausmaß der verdeckten Einlage. Ein Fehlen entsprechender Vereinbarungen trotz unterschiedlicher Beteiligung an Personen- und Kapitalgesellschaft lässt darauf schließen, dass eine Zuwendung von Werten in den Beteiligungen vorliegt. Dies müsste sich in einer entsprechenden Verschiebung der Anschaffungskosten widerspiegeln und kann bei Vorliegen einer Bereicherungsabsicht Schenkungssteuerpflicht begründen (vgl. Erlass des BMF vom 1. 10. 1991, in StInd-Anh 1991/127).

Im Mai 1998 wurde der Kaufvertrag über die Anteile an der SGmbH. mit der IAB abgeschlossen (Die Übertragung der Anteile wurde dann in mehreren Tranchen vollzogen: mit Notariatsakt vom 20. Mai 1998 wurden 66,67 % der Anteile übertragen, die restlichen Anteile am 21. Juli 1998 bzw. am 24. Februar 1999, da erst zu diesen Zeitpunkten für die Veräußerer der Beteiligung (jeweils kleiner als 10 %) die einjährige Spekulationsfrist abgelaufen war). Mit Stichtag 28. Februar 1999 schieden die Kommanditistinnen EF und SW aus der SKG mit einer Entschädigung von jeweils S 1.500 aus, das bereits ausgehöhlte "Vermögen" der SKG ging gemäß § 142 HGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge

auf die SGmbH. über. Die SKG war damit beendet, die Löschung im Firmenbuch erfolgte am 13. Mai 1999.

Wie auch in der Stellungnahme vom 25. April 2001 unter Punkt 6 ausgeführt wurde, war die SKG zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses mit der I bereits "wirtschaftlich ausgehöhlt und bestand lediglich als Rechtsform". Dadurch habe die Käuferin IAB auch keine Veranlassung gesehen, den KG-Anteil zu erwerben ("was aus steuerrechtlicher Sicht für die Käuferin günstiger gewesen wäre"), sondern sei einzig und allein an den GmbH-Anteilen interessiert gewesen.

Anzumerken ist, dass durch die gehandhabte zivilrechtliche Gestaltung für die Veräußerer ein Steuereinsparungseffekt erreicht wurde, da bei Veräußerungsgewinnen gemäß § 24 EStG der volle Steuersatz angefallen wäre. Demgegenüber unterliegen Gewinne aus Beteiligungsveräußerungen nach wie vor dem Hälftesteuersatz bzw. waren bei Beteiligungen von unter 10 % überhaupt nicht steuerbar.

Stichtag der Vermögensübertragung:

Es ist davon auszugehen, dass die Verschiebung der stillen Reserven auf die SGmbH. im Jahr 1998 stattgefunden hat.

Dies wird aus folgenden Tatsachen geschlossen:

- Die behauptete "Abschichtung" der Kommanditistinnen per 1. 1. 1997 wurde dem Finanzamt nicht zeitgerecht angezeigt, sondern erst im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen für 1997 am 17. November 1998 bekannt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erkenntnis vom 25. 3. 1999, 96/15/0079) sind rückwirkende Vereinbarungen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts nicht anzuerkennen.

- Die diesbezüglichen Eintragungen im Firmenbuch wurden erst im Juli 1998 durchgeführt.

- Die Abdeckung der aus Vorjahren stammenden negativen Verrechnungskonten der Kommanditistinnen von jeweils S 1.940.917,77 erfolgte laut Finanzbuchhaltung erst am 27. Mai 1998; das heißt erst nach dem Verkauf der GmbH-Anteile.

Ausschluss der Mitunternehmer von der Beteiligung an den stillen Reserven:

Der Gesellschaftsvertrag der SKG enthält in Punkt XIV eine Bestimmung, wonach einem Gesellschafter bei dessen Ausscheiden das Ausscheidungsguthaben zusteht, in welches das Kapitalkonto, das Privatkonto und etwaige sonstige Konten des Gesellschafters bei der Gesellschaft fallen, dass aber ideelle Werte des Gesellschaftsunternehmens (Firmenwert) ebenso unberücksichtigt bleiben wie stille Reserven.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung darauf hingewiesen (vgl. Erkenntnis vom 26. 2. 1994, Zl. 90/13/0048), dass derartige Ausschlussbestimmungen auf Fälle beschränkt bleiben müssten, in denen der Gesellschafter zur Unzeit oder aus einem von ihm zu vertretenden Grund vorzeitig aus der Gesellschaft ausscheidet. Hingegen dürfe die grundsätzliche Beteiligung an den stillen Reserven durch vertraglich vereinbarte Ausnahmetatbestände nicht derart eingeschränkt werden, dass sie in den Regelfällen der Beendigung der Gesellschaft nicht zum Tragen käme. Eine Ausschlussbestimmung auch im Falle der Auflösung/Veräußerung der Gesellschaft würde dem Wesen der Mitunternehmerschaft widersprechen, komme es doch gerade in diesem Fall zu einer Realisierung der stillen Reserven. Den Gesellschafter gerade bei Aufdeckung des wahren Wertes des Unternehmens

nur zu Buchwerten abzufinden, sei mit dem Charakter einer Mitunternehmerschaft aber unvereinbar. Die wesentlichen Elemente eines Mitunternehmers sind das Entwickeln einer Unternehmerinitiative und die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden, die Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert. Dabei ist mit der Beteiligung an den stillen Reserven eine Beteiligung bei Auflösung der Gesellschaft gemeint.

Ableitung des Firmenwertes/der stillen Reserven für die SKG aus dem Gesamtkaufpreis:

Zur Frage der Funktion der SGmbH. wurde in der Stellungnahme vom 25. April 2001 ausgeführt, dass die SGmbH. die Geschäftsführer-Funktion innegehabt habe und eine starke Position insoweit, als sie jederzeit die Kommanditisten kündigen konnte, wobei durch Anwachsen der Anteile der KG diese untergegangen wäre. Neben der Geschäftsführer-Funktion habe die SGmbH. auch den Mietvertrag der Büroräumlichkeiten innegehalten, welcher beim Kauf der Anteile durch die IAB einen wesentlichen Punkt dargestellt habe, insofern als die SGmbH. noch über freie Raumkapazitäten verfügt habe. Weiters habe die SGmbH. auch eine Holding –Funktion innegehabt.

Zum Zeitpunkt der Veräußerung der GmbH-Anteile haben folgende Beteiligungen bestanden:

- SKG (mit einer 100%igen Gewinnausschüttung an die GmbH)
- KGmbH in WI (FNX, halb eingezahlte Stammeinlage ATS 37.500 Anteil = 15 % von 500.000)
- STGmbH in L (FNX1, gelöscht 12. 8. 1999, ATS 510.000).
- SAG, Z, TStr (FNX2, VR-Präs. GF, ATS 1,679.872 = maximal 42 % von SFR 500.000)
- GGmbH S (FNX3, Stammeinlage ATS 318.462 = 4,55 %)
- SDGmbH, in K, nach Teilwertabschreibung nur ATS 70.000.

Weiters hätten die Gesellschafter der SGmbH. die Philosophie der Gewinnthesaurierung vertreten, wodurch per 30. 4. 1998 entsprechend einem Zwischenabschluss, das akkumulierte Eigenkapital der Gesellschaft ATS 7,104.325,56 betragen habe.

Vor allem die mit den Beteiligungen an KGmbH in WI und SAG, Z, verbundenen bzw. erwarteten Synergieeffekte hätten auf Käuferseite einen Einfluss auf den Kaufpreis gehabt, wobei eine numerische Gewichtung nicht nachvollziehbar sei.

Nach Information von Käuferseite hätten die Buchwerte der Beteiligungen in etwa ihrem wahren Wert entsprochen. Weiters sei man neben den erwarteten Synergieeffekten aus den Beteiligungen in der Hauptsache am Kundenstock der SKG interessiert gewesen.

Von den Kommanditisten wurden keine Nachweise über das Vorliegen stiller Reserven in den Beteiligungen KGmbH in WI (15 %) und SSGmbH, Z, erbracht.

Aus den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen (Buchhaltung, Bilanzen, Kundenlisten, Dienstverträge, Wartungsverträge etc) war ersichtlich, dass das gesamte operative Geschäft über die SKG abgewickelt worden ist. Es steht daher außer Zweifel, dass die stillen Reserven (insbesondere Kundenstock und Know How) sich in der KG und nicht in der Geschäftsführung -GmbH (Komplementär GmbH) befunden haben.

<i>Gesamtkaufpreis SGmbH. -Anteile</i>	<i>47.500.000</i>
<i>abzüglich Kapital, Gewinnvortrag und Rücklagen SGmbH.</i>	<i>- 7.104.326</i>
<i>abzüglich Substanzwerte (Kapital) SKG</i>	<i>- 5.960</i>
<i>abzüglich stille Reserven Beteiligungen SGmbH., Abrundung</i>	<i>- 389.714</i>
<i>Firmenwert/stille Reserven SKG</i>	<i>40.000.000</i>

Davon entfallen auf SW und EF entsprechend dem Vermögensanteil nach Ausscheiden des Herrn HE Ende 1996, jeweils 1/3, das sind jeweils S 13.333.333; der Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG beträgt jeweils S 33.333.

Die anlässlich des Ausscheidens der Mitunternehmer aufzulösenden Investitionsfreibeträge in Höhe von S 586.864 sind ebenfalls im Jahr 1998, statt im Jahr 1997 nachzuversteuern.

	<i>1997</i>	<i>1998</i>
<i>Veräußerungsgewinn bisher lt. Veranlagung</i>	<i>586.864</i>	<i>0,00</i>
<i>Auflösung IFB lt. Bp.</i>	<i>0,00</i>	<i>586.864</i>
<i>Nachversteuerung stiller Reserven lt. Bp.</i>	<i>0,00</i>	<i>26.666.666</i>
<i>abzüglich Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG</i>	<i>0,00</i>	<i>- 66.666</i>
<i>Veräußerungsgewinn gesamt lt. Bp.</i>	<i>0,00</i>	<i>27.186.864</i>

davon entfallen auf die Kommanditistinnen SW und EF jeweils S 13.593.432".

In der mit 20. 11. 2001 gegen die Bescheide vom 18. 10. 2001 eingebrachten **Berufung** wird diese begründend ausgeführt:

"Mit Notariatsakt vom 20. 5. 1998 erwarb die IAB (kurz I) 66,67 % der Anteile an der SGmbH.. Es handelte sich dabei um die Anteile der Gesellschafter Dkfm. EW, D. I. GF, SW und EF. Mit 21. 7. 1998 bzw. 24. 2. 1999 erwarb I die restlichen Anteile zu einem Gesamtkaufpreis von ATS 47,5 Mio.

Die Gesellschaftsverhältnisse der SKG zum Zeitpunkt des Verkaufs der SGmbH. stellen sich wie folgt dar:

KG Kapital: SGmbH. ATS 3.960, Frau EF ATS 1.000, Fr. SW ATS 1.000.

Gewinnanspruch aus der KG: SGmbH. de facto 100 %, Fr. SW maximal 50 % ihrer Kapitaleinlage, Fr. EF maximal 50 % ihrer Kapitaleinlage.

SGmbH. Gesellschaftsanteile: 25 % DIF (seit Gründung der GmbH & CO KG im Jahr 1980), 25 % Dkfm EW (seit Gründung der & CO KG im Jahr 1980) 8,33 % Fr. SW (seit Gründung der GmbH & CO

KG im Jahr 1980), 8,33 % Fr. EF (seit Gründung der GmbH & CO KG im Jahr 1980) 8,34 % Fr. AF, 8,33 % Hr. TF, 8,33 % Fr. EH, 8,34 % Fr. BF.

Mit Vereinbarung vom 27. 12. 1996 per 1. 1. 1997 wurden die Kommanditisten Fr. EF und Fr. SW vertragskonform (siehe Gesellschaftsvertrag der SKG Punkt XIV) abgeschichtet und ihr Gewinnanteil an der KG lediglich in einer Verzinsung ihres Kapitals von ATS 1.000 im Ausmaß von maximal 50 % pro Jahr vereinbart. De facto sind 100 % des Gewinnes der KG ab dem Jahr 1997 an die GmbH geflossen.

Die formelle Aufrechterhaltung der Rechtsform der GmbH & CO KG war wirtschaftlich aus folgenden Gründen notwendig:

Bereits zwei Jahre vor Ableben von Hr. HE (mit 14. 11. 1996 verstorben) haben die Gesellschafter Überlegungen im Hinblick auf die Auflösung der GmbH & Co KG – Konstruktion angestellt. In diesem Zusammenhang äußerte Herr HE Bedenken gegen eine reine Kapitalgesellschaftskonstruktion, wodurch diese Überlegungen zwei Jahre ad acta gelegt wurden.

Am 14. 11. 1996 ist Herr HE verstorben. Die bisherige interne Geschäftsordnung der Geschäftsführer der SGmbH. sah vor, dass Herr Dkfm EW für die wirtschaftlichen Angelegenheiten, Herr DIF für die Produktentwicklung und Herr HE für den Vertrieb, das Marketing und die Akquisition zuständig war.

Nach dem Ableben von Herrn HE waren zwar dessen Bedenken gegenüber einer reinen Kapitalgesellschaftskonstruktion hinfällig, aber der schwerwiegende Faktor war, dass der Geschäftsführer, der für Vertrieb, Marketing und Akquisition zuständig war, quasi von heute auf morgen am Markt nicht mehr präsent war. Dies führte zu einer Verunsicherung der Kunden und Interessenten. Aus diesem Grund entschloss man sich, eine Übergangslösung insofern anzustreben, als im Jänner 1997 die verbleibenden beiden Kommanditisten Fr. EF und Fr. SW vertragskonform abgeschichtet wurden und ihr Gewinnanteil an der KG lediglich in einer Verzinsung ihres Kapitals von ATS 1.000 im Ausmaß von ma. 50 % pro Jahr bestand. De facto, wie bereits oben erwähnt, sind 100 % des Gewinnes der KG in die GmbH geflossen. Diese Konstruktion wollte man bis zur Beruhigung des Marktes aufrechterhalten, um dann sobald wie möglich durch Kündigung der Kommanditisten durch die SGmbH. ein Anwachsen der Anteile der Kommanditisten vorzunehmen und die KG somit untergehen zu lassen.

Zu Beginn 1997 (Zeitpunkt der Abschichtung der beiden Kommanditistinnen) bestand folgender wirtschaftlicher Status des Unternehmens:

- Der Tod des wichtigen Geschäftsführers Herrn HE warf gravierende Probleme auf.
- Die wirtschaftlichen Erwartungen des Unternehmens, ausgehend von einem schlechten Ergebnis im Jahr 1996 für das Jahr 1997 waren extrem ungünstig.
- Der Umsatz im ersten Halbjahr 1997 sank um mehr als ein Drittel gegenüber dem Vergleichszeitraum des Vorjahres..
- . Als Maßnahme der drohenden Illiquidität mussten die Geschäftsführergehälter um fast zwei Drittel gesenkt werden.
- Insgesamt 13 von etwa 50 Mitarbeiter und somit 26 % mussten abgebaut werden

- Alle Umstellungsarbeiten für EURO und Jahr 2000 standen noch bevor.
- Weiters stand eine Klagsdrohung in Höhe von ATS 15 Mio der Firma AK im Raum und war unerledigt.

Selbst würde man der Meinung der Finanzbehörde, die im Folgenden dargelegt wird, Folge leisten, wären zum Zeitpunkt der Abschichtung der Kommanditistinnen keine stillen Reserven vorhanden gewesen.

Auf Basis all dieser Hintergrundinformationen steht die Finanzbehörde auf dem Standpunkt, dass entsprechend oben angeführten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ein Kommanditist nicht von stillen Reserven bei Ausscheiden aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann.

Weiters geht die Finanzbehörde davon aus, dass die Kommanditisten nicht 1997 vertragskonform abgeschichtet worden sind, sondern im Zuge des GmbH – Anteilsverkaufes an die I eine Auflösung von stillen Reserven erfolgte, die nach Durchführung einer durch die Finanzbehörde angestellten Rechnung im Ausmaß von einem Drittel in Höhe von ATS 13,333.333 den beiden Kommanditistinnen zuzuweisen sind.

Anzumerken ist hierbei, dass die beiden Kommanditistinnen neben dem vertragskonform kalkulierten Abschichtungsguthaben aus dem Jahr 1997 aus dem GmbH-Anteilsverkauf einen Erlös von ATS 3,956.750 erzielten und die Finanzbehörde jetzt aufgrund ihrer fiktiven Rechnung der ehemaligen Kommanditistinnen einen Einkommensteuerbetrag in Höhe von ATS 6,543.000 anlastet.

Vermögens-Gewinnanteile:

Mit Vereinbarung vom 27. 12. 1996 (siehe Beilage) wurde die Änderung des Gewinnanspruches der beiden Kommanditistinnen von ursprünglich einem Drittel auf lediglich Kapitalverzinsung in Höhe von bis zu ATS 500 pro Jahr geändert. Ab diesem Zeitpunkt verfügte die GmbH über de facto 100 % der Gewinnzuweisung aus der KG.

In der Niederschrift der Finanzbehörde erwähnt diese, dass die behauptete Abschichtung der Kommanditistinnen dem Finanzamt nicht zeitgerecht angezeigt wurde, sondern erst im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen für 1997 am 17. 11. 1998 bekannt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH laut Finanzbehörde – seien rückwirkende Vereinbarungen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts nicht anzuerkennen.

Diesbezüglich führen wir aus, dass es sich um keine rückwirkende Vereinbarung, sondern eine am 27. Dezember 1996 per Jänner 1997 abgeschlossene Vereinbarung handelt.

Weiters führen wir aus, dass die Form der Mitteilungen an die Finanzbehörde bei Abschichtung von Kommanditisten im Jahr 1986 (Frau H) und im Jahr 1991 (Frau E) und 1996 (Herr E nach seinem Ableben) immer in der Weise erfolgte, dass die vertragskonformen Abschichtungen gemeinsam mit der Abgabe der Steuererklärungen gemeldet wurden. In keiner dieser Fälle wurden wir von der Finanzbehörde darauf hingewiesen, das Ausscheiden und die Abschichtung von Gesellschaftern nicht zeitgerecht angezeigt zu haben.

Aus diesem Grund möchten wir nochmals darauf hinweisen, dass es sich erstens um keine rückwirkende Vereinbarung handelte und zweitens die Anzeige an das Finanzamt nur deklarative Wirkung hat und diese bisher immer im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen erfolgte. Auch die in der Niederschrift der Finanzbehörde angeführte diesbezügliche Eintragung im Firmenbuch, die erst im

Juli 1998 durchgeführt wurde, hat nur deklarativen Charakter.

Dies erhellt schon aus der vom Finanzamt akzeptierten Tatsache, dass das 1991 erfolgte Ausscheiden der Frau E ebenfalls erst 1998! im Firmenbuch eingetragen wurde. An ihrer Stelle trat 1991 (ohne Eintragung im Firmenbuch) Herr E als Kommanditist ein. Die Finanzbehörde hat immer bestätigt, dass Frau E ab 1991 nicht mehr Kommanditistin war, hingegen sehr wohl Herr E in der Zeit von 1991 bis 1996 (bis zu seinem Ableben).

Darüber hinaus ist anzumerken, dass auch die Änderung der Gewinnverteilung mit 1997 erst durch Abgabe der Steuererklärungen dem Finanzamt angezeigt wurde und somit auch die Tatsache, dass die GmbH de facto 100 % der KG Gewinne zugewiesen erhielt. Diesen Umstand hat die Finanzbehörde nicht in Bezug auf die ihrer Ansicht nach vor Abgabe der Steuererklärungen notwendigen Anzeigepflicht aufgegriffen, sondern die geänderte Gewinnverteilung ab 1997 steuerrechtlich bestätigt.

Durch die Anerkennung der geänderten Gewinnverteilung ab 1997 wurde somit unseres Erachtens von der Finanzbehörde auch bestätigt, dass mit dem Jahr 1997 die KG lediglich als Rechtsformkonstruktion bestanden hat, de facto aber bereits im Jahr 1997 ausgehöhlt war.

Mitunternehmerschaft:

Wie bereits oben erwähnt, enthält der Gesellschaftsvertrag der SKG im Punkt XIV eine Bestimmung, wonach einem Gesellschafter bei dessen Ausscheiden das Ausscheidungsguthaben zusteht, in welches das Kapitalkonto, das Privatkonto und etwaige sonstige Konten des Gesellschafters bei der Gesellschaft fallen, dass aber ideelle Werte des Gesellschaftsunternehmens (Firmenwert) ebenso wenig zu berücksichtigen sind wie stille Reserven.

Das gesellschaftsrechtlich ein derartiger Ausschluss im Gesellschaftsvertrag bei einem Kommanditisten verankert sein kann, steht außer Frage. Die Mitunternehmerschaft ist ein rein steuerrechtlicher Terminus, der gesetzlich nicht definiert ist. Als Beispiel werden lediglich die OHG und Kommanditgesellschaft angeführt. OHG und KG gelten demnach als typische Mitunternehmerschaften, woraus abgeleitet wird, dass der Mitunternehmerbegriff durch Merkmale bestimmt wird, die für die Gesellschafter einer OHG und KG typisch sind.

Entscheidend ist aber immer das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei zwei Kriterien im Vordergrund stehen:

- Übernahm eines Unterneharrisikos und/oder*
- Unternehmensinitiative (E 29. 6. 1995, 94/15/0103; 0105 ff, 1996, 189).*

Letztendlich kulminiert die Mitunternehmerschaft im Unterneharrisiko als Ausdruck der Beteiligung am Vermögen des Unternehmers; dies wird am stillen Gesellschafter sichtbar, der mit der Beteiligung an stillen Reserven zum Mitunternehmer wird (atypisch Stille Gesellschaft). Umgekehrt wird ein echter Stiller Gesellschafter auch dann nicht zum Mitunternehmer, wenn ihm vertraglich umfassende Kontrolle und Mitspracherechte – also alle Möglichkeiten der Unternehmerinitiative – eingeräumt werden, er aber an den stillen Reserven nicht beteiligt ist (Doralt EStG, § 23 Tz 215).

Übernahme eines Unterneharrisikos bedeutet die gesellschaftsrechtliche oder eine wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens, also die Übernahme eines Unternehmerwagnisses. Dazu gehört neben der Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft,

die Haftung für Gesellschaftsschulden, die Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert zumindest im Fall der Auflösung der Gesellschaft (E. 13. 12. 1995; 93/13/0253, 1996, 466; E 9. 2. 1982, 81/14/0060, 1982, 293).

Frau EF und Frau SW erhielten ihre Gewinnzuweisungen, hatten keinerlei Haftung für die Gesellschaftsschulden und vertragsmäßig wurde eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausgeschlossen, selbst im Fall der Auflösung der Gesellschaft.

Das zweite Kriterium, das für eine Mitunternehmerschaft spricht, die so genannte Unternehmerinitiative, wird dann "entfaltet" von jemanden, der auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann (E 15. 6. 1988, 86/13/0082, 1989, 117), wer also an unternehmerischen Entscheidungen teilnimmt.

Frau EF und SW haben zu keinem Zeitpunkt als Kommanditistinnen Einfluss auf Geschäftsentscheidungen genommen und hätten dies aufgrund der Vertragsbestimmungen auch nicht gekonnt.

Wird der Gesellschafter einer OHG im Innenverhältnis von der Haftung befreit, so bleibt bei ihm das Unternehmensrisiko dennoch bestehen, weil er gegenüber Dritten jedenfalls unbeschränkt haftet (nicht so der Kommanditist) und ihm das Risiko der Regressmöglichkeit verbleibt; wird dagegen der Gesellschafter im Innenverhältnis von den stillen Reserven ausgeschlossen, dann verliert er mangels Chance auf stille Reserven die Mitunternehmerschaft (Doralt, EStG, § 23 Tz 223 – im Ergebnis ebenso E 18. 3. 1975, 1301/74, 1975, 180). Die gleichen Grundsätze gelten für Kommanditisten (Doralt, EStG § 23 Tz 224).

Auch die Finanzbehörde führt diese wesentlichen Kriterien einer Mitunternehmerschaft in ihrer Niederschrift aus, zieht aber den Umkehrschluss. Sie geht vom automatischen Bestehen einer Mitunternehmerschaft aus und insistiert demnach auf eine Beteiligung an stillen Reserven. Tatsächlich muss aufgrund des wirtschaftlichen Gehaltes der Schluss gezogen werden, dass die Kommanditistinnen Frau EF und Frau SW mangels Unternehmerrisikos und mangels Unternehmerinitiative – zwei Kriterien, die eine Mitunternehmerschaft ausmachen – keine Mitunternehmerinnen waren, sondern es sich um eine Beteiligung nach "Art eines stillen Gesellschafters" handelt.

Im Folgenden verweisen wir auf Erkenntnisse, die besagen, dass eine Mitunternehmerschaft regelmäßig nur dann vorliegt, wenn der nach außen hin nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter am Betriebsvermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist (Hinweis E 26. 5. 1982, 3161/78, 82/13/0104, 0105; E 7. 6. 1983, 82/14/0213, 0230, 0231; E 11. 12. 1985, 84/13/0110). Da Frau SW und Frau EF nach außen hin nie in Erscheinung getreten sind, am Betriebsvermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht beteiligt waren, muss ihre Beteiligung nicht als Mitunternehmerschaft sondern als Beteiligung "nach Art eines stillen Gesellschafters" gewertet werden. Weiters führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26. 2. 1994, 90/13/0048 aus, dass ein stiller Gesellschafter (als solche und nicht als Mitunternehmer sind Frau SW und EF zu betrachten) auch im Falle der Auflösung der GmbH nicht an den stillen Reserven teilhaben). Eine derartige Ausschlussbestimmung widerspricht dem Wesen einer Mitunternehmerschaft.

Durch das Nichtbestehen einer Mitunternehmerschaft, geht die Argumentation der Finanzbehörde in Bezug auf das Vorliegen einer verdeckten Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG der beiden Gesellschafterinnen, Frau EF und Frau SW in Verbindung mit § 6 Z 15 EStG 1988 ins Leere.

Veräußerung der KG Anteile durch Abschichtung:

Die Behörde ist grundsätzlich an Verträge und an die wirtschaftlichen Gegebenheiten gebunden d. h. am 27. 12. 1996 wurde die Abschichtung der beiden Kommanditistinnen vereinbart; die Nichtanerkennung dieser Vereinbarung durch die Finanzbehörde aufgrund der Anzeige durch die Steuererklärung bedingt keine, wie von der Finanzbehörde ausgeführt, rückwirkende Vereinbarung, sondern höchstens die Vernachlässigung einer früheren Anzeige an die Finanzbehörde, welche aber auch in vorhergehenden Fällen von Seiten der Finanzbehörde nie geahndet oder beanstandet wurde. Weiters entsprechen die wirtschaftlichen Gegebenheiten dem Umstand, dass es sich im Falle der Kommanditistinnen Frau EF und Frau SW nicht um Mitunternehmer im Sinne der Definition handelt, sondern um Beteiligte nach "Art eines Stillen Gesellschafters".

In einem nächsten Schritt negiert die Finanzbehörde, die vereinbarte Gegenleistung abzüglich des Kapitalkontos im Zuge der Abschichtung, verschiebt diese aus dem Jahr 1997 in das Jahr 1998 und ermittelt einen Betrag in Form eines Firmenwertes der keiner Grundlage entspricht.

Würde man der Rechtsmeinung der Finanzbehörde Folge leisten, würden wie eingangs erwähnt die Kommanditistinnen für einen tatsächlich erhaltenen Betrag aus der Veräußerung der GmbH Anteile in Höhe von ATS 3,956.750, eine Steuerlast in Höhe von ATS 6,543.000 zu tragen haben.

Zusammenfassung:

- *die Finanzbehörde hat durch die Anerkennung der geänderten Gewinnverteilung ab 1997 (SGmbH. als Komplementärin de facto 100 % der KG) auch die Aushöhlung der KG vor dem SGmbH. Verkauf festgeschrieben. Darüber hinaus widerspricht sich die Finanzbehörde insofern, als sie eine Rückwirkung betreffend Abschichtung der Kommanditistinnen unterstellt, die steuerlich nicht anerkannt wird; die mit derselben Vereinbarung getroffene Änderung der Gewinnverteilung, die ebenfalls erst mit Abgabe der Steuererklärung dem Finanzamt angezeigt wurde, aber bestätigt.*
- *Bei Abschichtung der Kommanditisten wären, selbst bei Nichtausschluss von stillen Reserven, aufgrund der wirtschaftlichen Situation keine vorhanden gewesen.*
- *aufgrund der Kriterien, die eine Mitunternehmerschaft ausmachen, welche bei den Kommanditistinnen Frau EF und Frau SW nicht zutreffen, muss eine Beteiligung nach "Art eines stillen Gesellschafters" unterstellt werden."*

Mit 14. 2. 2002 wird in der **Stellungnahme der Betriebsprüfung** zur Berufung ausgeführt:

"Die Betriebsprüfung vertritt im gegenständlichen Fall die Ansicht, dass es im Jahr 1998 zu einer Verschiebung von stillen Reserven von der Berufungswerberin 'IGmbH als RNF der SGmbH&CoKG' (kurz: SKG) auf die Komplementärin 'SGmbH.' (kurz: SGmbH.), und damit zu einer verdeckten Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG der beiden Kommanditistinnen EF und SW gekommen ist. Die Anteile an der Komplementärin SGmbH. wurden in der Folge in drei Tranchen (20. Mai 1998, 21.

Juli 1998 und 24. Februar 1999) zu einem Gesamtkaufpreis von S 47.500.000 an den späteren Erwerber IAB veräußert.

Da nur Veräußerungsgewinne der beiden 25 % Beteiligten GF und EW gem. § 31 EStG zum ermäßigten Steuertarif versteuert wurden (die restlichen Anteile lagen jeweils unter 10 % bzw. wurden entsprechend geteilt und die einjährige Behaltefrist abgewartet) wurde durch diese allerdings verunglückte zivilrechtliche Gestaltung zunächst ein nicht unbeträchtlicher Steuereinsparungseffekt erzielt.

Zum Berufungspunkt II Vermögens-Gewinnanteile:

Die Betriebsprüfung hat aus folgenden Tatsachen geschlossen, dass die Verschiebung der stillen Reserven nicht im Jahr 1997 sondern erst im Jahr 1998 stattgefunden hat:

- Bekanntgabe der "Abschichtung" der Kommanditistinnen per 1. 1. 1997 an das Finanzamt erst am 17. November 1998
- Abschluss des Vertrages über den Verkauf der Anteile an der SGmbH. im Mai 1998
- Eintragung im Firmenbuch im Juli 1998
- Abdeckung der negativen Verrechnungskonten der Kommanditistinnen am 27. Mai 1998.

Die in der Berufung zitierte "Vereinbarung vom 27. 12. 1996" ist ein internes Schriftstück, das nach außen hin nicht bekannt wurde. Der Finanzbehörde wurde erst im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 1997, am 17. November 1998, die Tatsache der Verschiebung der Vermögens- und Gewinnbeteiligung bekannt gegeben.

Die ausreichende Publizität ist keine Besonderheit, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (vgl. das VwGH- Erkenntnis vom 24. 9. 1996 mit der Zl. 93/13/0022, in dem er im Zusammenhang mit einer GmbH & Still ausgeführt hat, dass Änderungen der Gewinnverteilung dem Finanzamt vor Ablauf des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden müssen).

Da der Prüfungszeitraum die Jahre 1996 bis 1998 umfasste, war das Ausscheiden der Gesellschafter in den Jahren 1986 (Frau H) und 1991 (Frau E) nicht Prüfungsgegenstand.

Zum Ausscheiden des Gesellschafters HE im Jahr 1996 und zur Abfindung seiner Erben ist anzumerken, dass die Betriebsprüfung in ihrem Bericht ausgeführt, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine Buchwertabfindung dann zulässig sein, wenn ein einzelner Gesellschafter zur Unzeit oder aus einem von ihm zu vertretenden Grund vorzeitig ausscheidet. Ein Ausschluss von den stillen Reserven dürfe aber eben nur für vertraglich vereinbarte Ausnahmefälle und nicht für den Regelfall der Beendigung der Gesellschaft vorgesehen werden (E 17. 5. 1989, 85/13/0176; E 16. 2. 1994, 90/13/0048).

Die Berufungswerberin kritisiert, dass die Finanzbehörde in ihrer Beurteilung hinsichtlich der Nichtanerkennung von rückwirkenden Vereinbarungen nicht konsequent war, da sie die geänderte Gewinnverteilung (SGmbH. 100 %) ab 1997 anerkannt habe. Diese Kritik mag insbesondere unter Berücksichtigung des oben zitierten E 24. 9. 1996, 93/13/0022 berechtigt sein. Die Betriebsprüfung überlässt es jedoch der Abgabenbehörde 2. Instanz, im Zuge der Berufungserledigung die Gewinnverteilung der Jahre 1997 und 1998 entsprechend zu berichtigen. Der Ansatz der anteiligen Gewinne bei den beiden Kommanditistinnen anstatt bei der Komplementär GmbH würde jedoch nach

Ansicht der BP wegen Veränderung des Kapitalkontenstandes lediglich zu einer Umschichtung von Veräußerungsgewinn zu laufendem Gewinn führen, wobei der Veräußerungsgewinn (§ 24 EStG) ab 1996 in der Regel zum vollen Steuersatz und der laufende Gewinn statt zum festen Steuersatz von 34 % KSt mit rund 49 % ESt versteuert werden müsste. Dies wurde möglicherweise sogar zu einer geringfügigen Verböserung für die Berufungswerberin führen.

Zum Berufungspunkt III Mitunternehmerschaft:

Die Berufungswerberin bringt vor, dass die Finanzbehörde vom automatischen Bestehen einer Mitunternehmerschaft ausgegangen sei und demnach auf der Beteiligung an den stillen Reserven insistiert habe. Tatsächlich müsse aber aufgrund des wirtschaftlichen Gehalts der Schluss gezogen werden, dass die Kommanditistinnen Frau EF und Frau SW mangels Unternehmerrisikos und mangels Unternehmerinitiative, keine Mitunternehmerinnen waren, sondern es sich um eine Beteiligung nach "Art eines stillen Gesellschafters" gehandelt habe.

Dazu ist anzumerken, dass die Berufungswerberin laut Firmenbuch (FNX4) vom 1. Oktober 1980 bis zu ihrer Löschung am 13. Mai 1999 in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft eingetragen war. Beim zuständigen Finanzamt für den 8., 16. und 17. Bezirk wurden von der Berufungswerberin seit Beginn der Steuerpflicht Erklärungen über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 abgegeben.

§ 23 Z 2 EStG 1988 bezeichnet "insbesondere offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft" als solche Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Bei OHG und KG ist die Intensität der Beteiligung der Gesellschafter irrelevant. Sie ist immer Mitunternehmerschaft, und ihre Gesellschafter sind immer Mitunternehmer (vgl. auch Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, Zz B 13).

Dem Einwand, dass mangels Unternehmerrisikos eine Mitunternehmerstellung der beiden Beteiligten nicht gegeben sei, ist folgendes entgegenzuhalten.

Bei den klassischen Mitunternehmerschaften – OHG und KG – steht den Gesellschaftern ein Vermögensanteil dinglich zu und der Gewinnanteil leitet sich aus dem dinglichen Vermögensanteil ab, weil eben der Gewinn Bestandteil des Vermögens ist. Daher wird bei diesen Gesellschaftsformen für die Annahme einer Mitunternehmerschaft auch nicht ausdrücklich eine "Vermögensbeteiligung" gefordert; denn die "Vermögensbeteiligung" kommt dem Gesellschafter ohnedies ex lege zu.

Das Typusmerkmal "Risiko" kann mehrere Intensitätsgrade aufweisen – von der Beteiligung am bloßen jährlichen Gewinn oder Verlust bis zur Beteiligung am "Endgewinn" den stillen Reserven und einem etwaigen Firmenwert. Die Tatsache, dass durch den Gewinn oder Verlust eines Unternehmens, das eingesetzte Kapital (Vermögen) entweder erhöht oder vermindert wird, verdeutlicht, dass jeder Gewinn Bestandteil des Vermögens eines Unternehmens ist.

Der Gesellschaftsvertrag der Berufungswerberin enthält in Punkt XIV., Unterpunkt (3) eine Bestimmung, wonach einem Gesellschafter bei dessen Ausscheiden ein Auseinandersetzungsguthaben gebührt, er aber an einem eventuellen Firmenwert oder an stillen Reserven nicht teilnimmt. Im Punkt VI. wird ausgeführt, dass bei Auflösung der Gesellschaft die Gesellschafter alles zu unternehmen haben, um die Fortführung des Unternehmens zu ermöglichen. "Ist dies nicht möglich, so haben sie zu trachten, dass eine Veräußerung des gesamten Unternehmens unter der Annahme der

Unternehmensfortführung ermöglicht wird. Erst wenn dieser Versuch nicht gelingt, ist das Unternehmen zu liquidieren". Ein Ausschluss der Gesellschafter von den dabei realisierten stillen Reserven ist in einem derartigen Fall nicht vorgesehen.

Die Betriebsprüfung hat in ihrem Bericht ausgeführt, dass es zulässig und für seine Stellung als Mitunternehmer unschädlich sei, einen Gesellschafter in bestimmten, vertraglich vereinbarten Ausnahmetatbeständen, von der Beteiligung an den stillen Reserven auszuschließen, nicht aber im Falle der Auflösung bzw. Veräußerung der Gesellschaft, und befindet sich damit in vollständiger Übereinstimmung mit dem Gesellschaftsvertrag.

Zum Berufungspunkt IV. Veräußerung der KG Anteile durch Abschichtung:

Die Betriebsprüfung vertritt die Ansicht und hat dies im Bericht ausgeführt, dass die "Abschichtung" der Kommanditistinnen zu einem fremdunüblich niedrigen Preis erfolgt ist und es somit zu einer verdeckten Einlage bei der Komplementär -GmbH gekommen ist. Der gemeine Wert der Sacheinlage in Höhe von jeweils S 13.333.333 war als Veräußerungspreis anzusetzen. Die verdeckte Einlage ist gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 eine steuerneutrale Vermögensmehrung, der entsprechend höhere Einlagenwert führt zu zusätzlichen Anschaffungskosten des erworbenen Betriebes. Bei den Gesellschaftern der GmbH erhöhen sich die Anschaffungskosten der Anteile quotenmäßig im Ausmaß der verdeckten Einlage.

Die Beteiligung an Personen- und Kapitalgesellschaft war unterschiedlich. wie die Berufungswerberin zutreffend anführt, haben die beiden Kommanditistinnen für die Veräußerung ihrer SGmbH. - Anteile (jeweils 8,33%) einen zur Gänze steuerfreien Betrag von jeweils S 3.956.750 erhalten. Deren Ehegatten Dipl.-Ing. GF und Dkfm. EW haben für ihre Anteile (je 25 %) Einkünfte von jeweils S 11.450.625 bezogen, die dem Hälftesteuersatz von ca. 24,5 % unterlagen. Die restlichen Anteile (jeweils kleiner als 10 %) befanden sich, abgesehen vom Anteil (8,34 %) der Witwe des ehemaligen Gesellschafters Helmut E, Frau HEE, in den Händen weiterer Mitglieder der Familien F und Wa und konnten nach Abwarten der einjährigen Spekulationsfrist ebenfalls steuerfrei veräußert werden.

Tauschbesteuerung mangels Anwendbarkeit des UmgrStG:

Im vorliegenden Berufungsfall wurden die Haftungsbeträge (Haftelinlagen) der Kommanditistinnen im Juli 1998 im Firmenbuch auf den Minimalbetrag von ATS 1.000 herabgesetzt – dafür genügt ein kurzer Brief eines Anwalts ohne Abtretungsvertrag – und auf diesem Wege quasi durch die Hintertür eine Quotenverschiebung vorgenommen.

Genauso gut hätten die Haftelinlagen auf null gestellt werden können, dann wäre es allerdings bereits damals und nicht erst am 13. 5. 1999 zu einer Anwachsung auf den Komplementär nach § 142 HGB mit anschließender Löschung der KG im Firmenbuch gekommen.

Vom Berufungswerber wurde in keinem Stadium des Verfahrens die Anwendung des UmgrStG beantragt. Vielmehr wurde eingeräumt, dass dieses im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei, da mehrere Anwendungsvoraussetzungen nicht gegeben seien (z. B. kein Sacheinlagevertrag, keine Maßnahmen zur Abstimmung der Beteiligungsverhältnisse, kein Gleichklang der Beteiligungsverhältnisse, kein Übertragungsakt, kein Stichtag etc.).

Einlagen oder Einbringungen von Vermögen (z. B. Kundenstock) sind Vorgänge, die nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen regelmäßig zum Gewinnausweis (Versteuerung stiller Reserven) wegen Anwendung des Tauschgrundsatzes führen würden. Ausnahmen regelt ausschließlich das UmgrStG

(siehe § 6 Z 14 lit. b EStG: "wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt oder das UmgrStG dies vorsieht"). Vor Inkrafttreten des UmgrStG ließ die Verwaltungspraxis unter bestimmten Voraussetzungen eine gewinnneutrale Einbringung nach Abschn. 33 Abs. 4 EStR 1984 zu.

Sogar bei den so genannten Richtlinienbringungen war ein entsprechendes formales Verhalten des Steuerpflichtigen gefordert (heute in § 12 UmgrStG). Damals schon hatte eine Einbringung auf der Grundlage eines Sacheinlagevertrages zu erfolgen, der entweder spätestens am geplanten Einbringungsstichtag zwischen einem einbringenden und der aufnehmenden Kapitalgesellschaft geschlossen wird oder mangels Kenntnis der zahlenmäßigen Grundlagen zumindest die geplante Einbringung strukturell umschreibt und das Einbringungsvolumen von der nachfolgenden Bilanzerstellung abhängig macht. Ist keine Registeranmeldung erforderlich (z. B. ohne Kapitalerhöhung), muss dieses Mindestformalerfordernis umso mehr gegeben sein.

Nach der Verwaltungspraxis zum Strukt VG war bei einem Äquivalenzverstoß das Strukt VG nicht anwendbar. Daraus folgt ein Scheitern der begünstigten Einbringung und die volle Gewinnrealisierung für das Einbringungsobjekt (Wiesner SWK 1989, 506).

Da die Beteiligungen an der einbringenden Personengesellschaft mit jenen an der übernehmenden Körperschaft nicht übereinstimmen, wären Maßnahmen zur Abstimmung der Beteiligungsverhältnisse erforderlich gewesen, um den Gleichklang der Beteiligungsverhältnisse herbeizuführen. Ein derartiger Wertausgleich könnte nicht nur durch die Ausgabe von neuen Anteilen im Sinne des § 19 Abs. 1 UmgrStG sondern auch dadurch erfüllt werden, dass der zu bevorzugende Gesellschafter (also jener, der überproportional viel eingebracht hat) am laufenden Gewinn überproportional beteiligt wird (also im Ausmaß, wie es den Wertverhältnissen und nicht, wie es den gesellschaftlichen Anteilverhältnissen entspricht, Gewinnvorab = evtl. Vereinbarung einer Ratenzahlung), oder aber, dass er am Verkaufserlös bzw. Liquidationsgewinn in diesem abweichenden Ausmaß beteiligt wird = Liquidationsvorab:

Bei einem Ungleichgewicht der Mitunternehmerbeteiligungen wäre die Voraussetzung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG nicht gegeben ("Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleibe, 5. wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen").

Da es in § 12 Abs. 1 UmgrStG die Maßgabe des § 19 UmgrStG als Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG angesprochen ist, ist eine derartige Einbringung bei Verletzung des Ausnahmetatbestandes mangels Geltung des UmgrStG als Geschäftsveräußerung (Tausch) i. S. d. § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 zu werten, wobei die Rückwirkung im Fall einer fristgerechten (An)meldung beim Finanzamt gewahrt bliebe. Eine die Anwendung des Art III nicht ausschließende bloße Äquivalenzverletzung liegt nicht vor, da diese nur im Falle einer Anteilsgewährung vorliegen kann (Siehe Wiesner, Einbringungen auf dem Prüfstand, 2. Teil, RdW 1992, S 282 ff). Mangels Vorliegens einer auf den § 6 Abs. 2 UmgrStG verweisenden Norm liegt nach Ansicht der Bp. auch keine unentgeltliche Zuwendung an die Ehegatten (kein der Einbringung nach gelagerter unentgeltlicher Zuwendungsakt, somit keine Zuwendung von Kapitalanteilen der übernehmenden Körperschaft) vor, sondern ein steuerwirksamer Tausch gem. § 6 Z 14 EStG 1988.

Mit 8. März 2002 wird die Stellungnahme der Betriebsprüfung der Bw. übermittelt und im Schreiben vom 7. Juni 2002 wie folgt repliziert:

"Zum Berufungs-Punkt II. Vermögens-Gewinnanteile:

... Der Hinweis der Betriebsprüfung auf das VwGH Erkenntnis vom 24. 9. 1996 mit Zl. 93/13/0022 läuft aus folgendem Grund in Leere:

Im Laufe der Unternehmensgeschichte der SGmbH&CoKG wurden insgesamt sechs Mal die Kapitalanteile und/oder die Gewinnverteilungen verändert und immer mit Abgabe der Steuererklärungen dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Alle diese Änderungen waren wirtschaftlich begründet, teils durch Tod oder gesundheitliche Gründe der Kommanditisten hervorgerufen, teils aus Gründen der Expansion und damit ständig steigender Ungleichheit der Haftungsbasis von Komplementär und Kommanditisten.

Wir führen dazu im Einzelnen aus:

Im ersten vollen Wirtschaftsjahr nach der Gründung der SKG im Oktober 1980 betrug der Gesamtumsatz etwas mehr als 6 Mio. S. Die SGmbH. hatte zu diesem Zeitpunkt keine weiteren Beteiligungsgesellschaften.

In den Folgejahren stieg der Umsatz konstant, der 2 %ige Kapital- und damit Gewinnanteil der SGmbH. war nie mit Ausschüttungen der SGmbH. verbunden. Diese kumulierten Erträge reichten jedoch bei weitem nicht zur Eigenfinanzierung der mit der Expansion verbundenen Steigerung der Vermögenswerte aus, zumal bei Ausscheiden von Frau H als Kommanditist per Anfang 1985 deren Kommanditanteil gleichmäßig aufgeteilt wurde.

Daher, und da durch die Umsatz- und Gewinnexpansion die absoluten Beträge stets weiter stiegen und den Kommanditisten im Verhältnis zum geringen haftenden Kapital unverhältnismäßig große Gewinne zugewiesen wurden, wurde 1991 die Verteilung nach Köpfen (incl. Komplementär) beschlossen.

Die SGmbH. hatte bis zu diesem Zeitpunkt stets alle Gewinne zur Finanzierung der Expansion thesauriert und damit der Haftungsbasis zugeführt, während die geringen Einlagen der Kommanditisten gleich blieben.

Bis zum Jahre 1991 hatte die SGmbH. weitere Beteiligungsgesellschaften gegründet und damit für die SKG eine gewinnbringende Vertriebsbasis für ihr Softwareprodukt geschaffen. Auch das Ausscheiden von Frau E per Ende 1992 änderte betreffend Kapital- und Gewinnanteil nichts, da ihr Gatte ab diesem Zeitpunkt ersatzweise als Kommanditist eintrat.

Bis zum Jahre 1996 war gegenüber dem Gründungszeitpunkt der Umsatz fast auf das zehnfache gestiegen, ebenso der Finanzbedarf durch die übrigen Beteiligungen und damit entsprechen der Finanzierungsbedarf, den ausschließlich die SGmbH. durch weiter Gewinnthesaurierung deckte. Auf die schon vorher erfolgten Überlegungen zur Umwandlung in eine Aktiengesellschaft haben wir bereits im Einzelnen im Zuge der Betriebsprüfung hingewiesen.

Nach dem Ableben und der Abschichtung des SKG - Kommanditanteils des Herrn E war durch die ständige Gewinnthesaurierung der SGmbH. ein Haftkapital des Komplementärs von mehr als 5 Mio. S gegeben, die haftenden Kommanditanteile der verbliebenen Kommanditisten jedoch bei wenig mehr als

S 128.000 stehen geblieben und damit auf 2 % des gesamten Haftungskapitals abgesunken. Nicht nur das Haftungskapital der SGmbH. selbst war auf mehr als 5 Mio. S gestiegen, sondern auch die Forderungen der SGmbH. an die SKG (aus Verrechnungskonten) per Ende 1996 auf S 6.365.589 gestiegen. Die SGmbH. brachte damit den größten Teil der Finanzierung der SKG auf.

Die SGmbH. nahm von einer Kündigung der Kommanditisten Abstand, da die durch den Tod von Herrn E im Markt merkbare Verunsicherung keine sofortige Beendigung der Kommanditgesellschaft zuließ. Um materiell einen ähnlichen Effekt zu erzielen, wurde eine Teilabschichtung durchgeführt, und die damit verbundene Herabsetzung und Limitierung des Jahresgewinns mit 50 % der Einlage wurde Ende 1996 beschlossen. Es wurde auch im gegenständlichen Fall, die Änderung der Gewinnverteilung mit Abgabe der Steuererklärungen 1997 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und nicht nur durch die Veranlagung, sondern auch durch die Betriebsprüfung bestätigt.

Die Betriebsprüfung führt in ihrer Stellungnahme an, dass sie die Vorgangsweise beim Ausscheiden der Gesellschafter in den Jahren 1986 (Frau H) und 1991 (Frau E) nicht tangiere, da sie nicht Prüfungsgegenstand war.

Durch diese Feststellung allein wird aber die damals tatsächlich eingeschlagene Vorgangsweise nicht aus der Welt geschafft und weiters ist darauf hinzuweisen, dass auch eine frühere Betriebsprüfung keine Beanstandung dieser Vorgangsweise oder der betreffenden vertraglichen Bestimmungen ergab. Zusätzlich muss erwähnt werden, dass im Prüfungszeitraum die Betriebsprüfung das Ausscheiden des Herrn E nach diesen Regeln akzeptierte.

Weiters ist auszuführen, dass in diesen Fällen wie im Falle der Abschichtung von Frau EF und Frau SW wirtschaftliche Gründe vorgelegen haben, die zum Ausscheiden der Gesellschafter führten.

Nachdem es sich bei der Abschichtung und der Änderung der Gewinnverteilung bei Frau EF und Frau SW um keine rückwirkende Vereinbarung handelte und die Anzeige an das Finanzamt nur deklarative Wirkung hat, was auch von Seiten der Finanzbehörde jahrelang bestätigt wurde, würde ein Abgehen dieser Sichtweise die Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen in Frage stellen.

Nicht nur, wie von der Betriebsprüfung angeführt, wurde Herr Helmut E., der nach Ansicht der Betriebsprüfung zur Unzeit aufgrund seines Todes ausgeschieden ist, ohne Abgeltung etwaiger stillen Reserven und somit vertragskonform abgeschichtet, sondern wie bereits in unserer Berufung angeführt auch Frau H und Frau E.

In Ihrer Stellungnahme überlässt es nun die Betriebsprüfung der Abgabenbehörde in 2. Instanz die Gewinnverteilung der Jahre 1997 und 1998 entsprechend zu berichtigen. Unseres Erachtens wurde die Betriebsprüfung erst auf ihre Inkonsequenz in der Argumentation durch unsere Berufung aufmerksam. Die Betriebsprüfung konnte die Inkonsequenz ihrer Argumentation nicht erkennen, da wie bereits oben ausgeführt, die Finanzbehörde Immer die Anzeige der geänderten Gewinnverteilung, die deklarative Wirkung hat, durch Abgabe der Steuererklärungen anerkannt hat und aus diesem Grund eine Änderung in diesem Fall nicht argumentierbar ist.

Zum Berufungspunkt III. Mitunternehmerschaft:

Wie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt, ist es richtig, dass es sich bei der betreffenden Gesellschaft um eine Kommanditgesellschaft handelte und somit seit Beginn der

Steuerpflicht Erklärungen über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO abgegeben wurden.

Die Betriebsprüfung geht in ihrer Stellungnahme automatisch von einer Mitunternehmerschaft aus, da es sich bei der Gesellschaftsform um eine KG handelte.

Dass der Gewinn Bestandteil des Vermögens ist und an diesem die beiden Kommanditistinnen im jeweiligen Prozentsatz Anteil hatten, steht außer Frage. Sie waren aber entsprechend dem Gesellschaftsvertrag nicht verpflichtet, einen Nachschuss bei etwaigen Verlusten der Gesellschaft zu leisten und waren von der Teilnahme an den stillen Reserven im Betriebsvermögen und an einem allfälligen Firmenwert ausgeschlossen.

Somit kommen wir wieder zur Frage nach der Definition des steuerlichen Begriffes des Mitunternehmers, wobei man die Möglichkeit anerkennen muss, im Einzelfall (wie unserer Ansicht nach in diesem Fall dargelegt) nachzuweisen, dass ein Gesellschafter (Kommanditist) nicht Mitunternehmer gem. § 23 Z. 2 EStG ist.

Nach Meinung des VwGH (VwGH 18. 3. 1960, 583/59 VwSLG 2187, ÖStZB 1960, 104; 14. 1. 1966, 1488/65, VwSLG 3392 F ÖStZB 1966, 87; weitere Angaben bei Schubert Pokorny – Schuch 681) ist Mitunternehmerschaft in der Regel nur dann anzunehmen, wenn Beteiligungen an den stillen Reserven im Betriebsvermögen und an einem allfälligen Firmenwert besteht. In einem dem Erkenntnis von 18. 3. 1975, 1301/74 zugrunde liegenden Fall hat der VwGH allerdings auch einen Arbeitsgesellschafter in einer OHG, der weder am Vermögen noch am Erfolg der Gesellschaft beteiligt war, als Mitunternehmer angesehen, weil er ein allein geschäftsführender Gesellschafter und alleiniger Konzessionsträger der von der OHG betriebenen Apotheke war.

In Bezug auf die Stellungnahme der BP zum Thema Mitunternehmerschaft und Risiko sei nochmals ausgeführt, dass Frau Farthofer und Frau Wanke keine Nachschussverpflichtung im Verlustfall hatten und auch nicht am Endgewinn, stillen Reserven und Firmenwert beteiligt waren. Weiters hatten die Kommanditistinnen keinen Einfluss auf die Geschäftsführung, die durch die GmbH ausgeübt wurde. Die Betriebsprüfung zitiert zutreffend den Punkt XIV des Gesellschaftsvertrages der SKG, wonach einem Gesellschafter bei dessen Ausscheiden ein Auseinandersetzungsguthaben gebühre, er aber an einem eventuellen Firmenwert oder Stillen Reserven nicht teilnimmt.

Weiters wird Pt. IV (richtig: Pkt. XV) zitiert, wonach bei Auflösung der Gesellschaft alles zu unternehmen sei, um die Fortführung des Unternehmens zu ermögliche.

Aus dieser Formulierung leitet die Betriebsprüfung die Folgerung ab, dass – mangels ausdrücklicher Formulierung – in diesem Fall sehr wohl Anspruch aus Firmenwert oder stillen Reserven bestünde. Punkt XV hatte immer folgende Bedeutung und brachte dies auch durch die Unterscheidung von "Gesellschaft" und "Unternehmen" (im Sinne von Betrieb) zum Ausdruck: Es sollte damit lediglich festgelegt werden, dass im Fall des Verlassens der Gesellschaftsform als Kommanditgesellschaft das Unternehmen in irgendeiner anderen Rechtsform durch die Gesellschafter der gesamthaft durch eine nahe stehende Gruppe oder durch Gesamtverkauf weitergeführt werden sollte. Die Formulierung sollte damit die Fortführung gegenüber einer Liquidation priorisieren. Mangels einer solchen Festlegung hätten einzelne Gesellschafter eine Liquidation angestrebt oder vielleicht sogar durchsetzen können, obwohl andere Gesellschafter fortführungs- oder verkaufswillig gewesen wären. Eine Aussage über

einen in diesem Fall entgegen den Bestimmungen in Pkt. XIV nun doch zu zahlenden Firmenwert oder stille Reserven enthält Punkt XV nicht. Damit befindet sich nicht die Interpretation der Betriebsprüfung, sondern die Vorgangsweise der Gesellschafter in völliger Übereinstimmung mit dem Gesellschaftsvertrag.

Als Beweis dafür dient weiters die endgültige Auslösung der GmbH & CO KG mit dem Ausscheiden der beiden Kommanditistinnen Frau EF und Frau SW am 28. 2. 1999 zu einem Abschichtungsguthaben in Höhe des Kapitalkontos von je ATS 1.500; auch diese vertragskonforme Vorgangsweise wurde von der Finanzbehörde bestätigt.

Zum Berufungspunkt IV – Veräußerung der KG anteile durch Abschichtung:

Die Kommanditistinnen wurden nicht wie die Betriebsprüfung ausführt, zu einem fremdüblich niedrigen Preis abgeschichtet per 1. 1. 1997, sondern absolut vertragskonform und ebenso wie mehrere Kommanditisten im Laufe der Unternehmensgeschichte vorher. Da die Abschichtung per 1. 1. 1997 genauso wie die Änderung der Gewinnanteile erfolgte, kann von einer verdeckten Einlage gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 in Höhe des gemeinen Wertes von jeweils ATS 13.333 Mio. im Jahr 1998 keine Rede sein.

Für das Vorliegen einer Einlage muss neben der Tatsache einer objektiven Bereicherung der Körperschaft durch den Anteilsinhaber auch eine Zuwendungsabsicht *causa societatis* vorliegen. Frau EF und Frau SW hatten mit Abschichtung per 1. 1. 1997 keine Zuwendungsabsicht an die GmbH, dies vor allem auch im Hinblick auf den wirtschaftlichen Status der GmbH zu diesem Zeitpunkt (unsere Berufung auf S 3 und 4).

Doch selbst wenn man die vertragsgemäße Abschichtung und zusätzlich deren Termin als unzulässig verwirft, weiters die Vorgänge trotz Fehlens einer entsprechenden Gegenleistung und Absicht als Sacheinlage qualifiziert, erfolgt die Wertfeststellung durch die Betriebsprüfung völlig willkürlich.

Wir haben in der Berufung in Punkt IV, Abs. 3 bereits festgehalten, dass der ermittelte Betrag eines Firmenwertes der SKG keiner Grundlage entspricht und merken dazu Einzelheiten wie folgt an: Zunächst ist festzuhalten, dass der Käufer die IAB, Kista, Schweden, ist und nicht etwa die IGmbH, die RNF der SGmbH.. Zitiert die Betriebsprüfung daher "die Käuferseite", muss immer die IAB, Kista, Schweden gemeint sein.

Die Betriebsprüfung geht von der Annahme aus, dass das gesamte operative Geschäft über die SKG abgewickelt worden sei, es stehe daher außer Zweifel, dass die gesamten stillen Reserven (insbesondere Kundenstock) sich in der KG befunden hätten. Dies ist unrichtig. Wie die Betriebsprüfung auf Seite 6 der Niederschrift richtig ausführt, bestanden seitens der SGmbH. die dort angeführten Beteiligungen an 6 Gesellschaften und SGmbH. hatte insofern die Funktion einer Holdinggesellschaft. Vier dieser Beteiligungsgesellschaften vertrieben das Softwareprodukt und betreuten Kunden, nämlich

- SKG; W
- KTWS, WI, mit weiterer Tochterfirma in Italien
- SAG,Z
- SDGmbH, K

Diese 4 Gesellschaften – nicht nur die SÖ – hatten selbständig einen Kundenstock. Mit den Kunden der KTWS, SAG und der SDGmbH hatte die SKG weder eine Vertragsbasis, noch irgendeinen Kontakt während Auftragsgewinnung oder der jahrelangen Projektbetreuung. Vertrag und Leistungserbringung, damit die volle Kundenbeziehung lagen ausschließlich in den Händen dieser drei Partnerfirmen.

Entscheidend für den Wert des Kundenstocks ist ausschließlich die Vertrauens- und Betreuungsbeziehung zum Kunden als Basis für Folgeverkäufe neuer Lizenzen und Serviceleistungen, und diese jahrelange Kundenbeziehung lag ausschließlich bei der jeweiligen Tochterfirma.

Während der Verkaufsverhandlungen betreffend die SGmbH. wurde seitens der IAB, Schweden, mehrfach betont, besonders an größeren Kunden der S-Gruppe interessiert zu sein. Als interessante Wertgrenze war ein Softwarevolumen von etwa 2 Mio. ATS je Kunde definiert, da das Softwarepaket der Käuferin unterhalb dieser Größenordnung nicht eingesetzt werden kann. Der Wert für die Käuferin bestand nun in folgendem:

I vertrieb und vertreibt welt- und damit auch europaweit ein Softwareprodukt, das funktionell ähnlich dem Softwareprodukt der S-Gruppe war, dessen Zielgruppe aber mittlere und große Unternehmen sind. Nach jahrelangem Betrieb einer Software kommt früher oder später der Zeitpunkt, an dem die Software ersetzt werden muss. Für Folgegeschäfte ist daher die jahrelange vorangehende gute Betreuung durch den Softwarelieferanten von ausschlaggebender Bedeutung und die Chance eines Folgeverkaufs gegenüber Mitbewerbern sehr groß. Zu berücksichtigen ist ferner, dass bei Softwarelizenzen, da das Softwareprodukt ja fertig gestellt ist, praktisch 100 % der erzielten Lizenz im Auftragsfall als Gewinn anzusehen ist. Weiters lief die Software der Käuferin auf der selben Hardware- und Betriebssystembasis wie jene der S-Gruppe, ein zusätzlicher Vorteil, da Softwarewechsel ohne Hardwarewechsel erwartet werden durfte.

Demgemäß war das Interesse der Käuferin nicht nur auf die Großkunden der SÖ, sondern auch auf die Großkunden der übrigen drei Partnerfirmen gerichtet. Konsequenterweise wurde daher auch nicht die SKG gekauft, wie von der Betriebsprüfung unterstellt, sondern die Anteile an der übergeordneten SGmbH., in deren Beteiligungsportfolio die KG enthalten war, erworben, und ein entsprechender Preis als gerechtfertigt angesehen.

Die Betriebsprüfung nimmt diesen von der Käuferin subjektiv als gerechtfertigt angesehenen Gesamtpreis der SGmbH. (und damit auch aller deren Tochterfirmen) als Ausgangspunkt ihrer Berechnung eines Firmenwertes der SKG, setzt lediglich Buchwerte der anderen Beteiligungsfirmen und den in der GmbH thesaurierten Gewinn ab und ermittelt auf diese unzulässige Art einen Firmenwert der SKG.

Beim willkürlichen Ansatz eines Firmenwertes der KG durch die BP wurden folgende Komponenten trotz Hinweis im Zuge der BP durch uns nicht berücksichtigt. Die beispielhaft angeführten Komponenten, die im gegebenen Fall zu berücksichtigen sind, erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Bezifferbare Mieteinsparung:

I-Austria beschäftigt an ihrem Wiener Standort 16 Mitarbeiter in getrenntem Büro, Jahreskosten rund 0,5 Mio. S. Die SGmbH., Inhaberin des Mietvertrages am Standort der SA in Wien, hatte eine entsprechende Raumreserve, die bei Zusammenlegung die I- Mietkosten einsparen ließen. Eine mit 6

% Zinsen berechnete Kapitalisierung dieses Betrages führt zu einem Kapitalwert von 8,33 Mio. S, der den für die Käuferin gerechtfertigten Gesamtkaufpreis um diesen Betrag erhöhte.

Stille Reserven der SGmbH.:

Aus den Bilanzen der Beteiligungsgesellschaft KTWS GmbH, WI, ist abzulesen, dass dort jahrelange Gewinnvorträge der SGmbH. thesauriert wurden, und dieser namentlich zugeordnete nie ausgeschüttete Betrag in der Bilanz per 31. 12. 1997 ATS 2,272.000 betragen hat, eine eindeutige Position der SGmbH..

Des weiteren ist festzuhalten, dass die früher erfolgte Teilwertabschreibung der Beteiligung an der SD, da deren Geschäftsgang sich entscheidend verbessert hatte, in Höhe von 630.000 ATS als stille Reserve ebenfalls der SGmbH. anzusehen ist.

Durch die entscheidende Verbesserung des Geschäftsganges der SD GmbH im ersten Quartal 1998 ist zum Verkaufszeitpunkt auch die Wertberichtigung der Forderung der SGmbH. gegen diese Tochtergesellschaft der SGmbH. in Höhe von ATS 1,524.000 aufzulösen und bei der Berechnung als stille Reserve der SGmbH. anzusehen.

All diese aus dem Rechnungswesen der SGmbH. ersichtlichen Beträge negiert die Betriebsprüfung bei ihrer Berechnung vollständig.

Markpräsenz – Image – Firma:

In Österreich war zum Verkaufszeitpunkt die S-Gruppe eindeutig Marktführer am Sektor betrieblicher Anwendungssoftware für mittlere Industrie- und Handelsbetriebe. Die im Lauf der fast 25-jährigen Existenz seit 1973 erworbene Marktpresenz und der Firmenruf waren eindeutig mit der Firma, also dem Namen, unter dem die Gesellschaft zeichnete, verbunden. Dieser Name wurde der SKG vom Komplementär SGmbH. zur Verfügung gestellt. Es war auch in den Firmen der anderen Beteiligungsgesellschaften verankert, verlieh der Österreichischen Firma den Charakter einer international tätigen Gesellschaft und war für die Käuferin bei der Übernahme der SGmbH. von großem Wert. Die untere Grenze des Wertes dieses Namens SA ist mindestens mit dem dreifachen durchschnittlichen jährlichen Werbeausgabenbudget, insgesamt 6 Mio. S, anzusetzen und geht auf die SGmbH. zurück.

Kundenstock:

Analysiert man die Softwarekunden nach Zugehörigkeit zur jeweiligen Teilfirma der S-Gruppe, so ergibt sich die nachfolgend beschriebene Struktur für Kunden mit einem Lizenzvolumen (Listpreisbasis, die früher fakturierten Beträge waren teilweise höher) von mehr als 2 Mio. S. Nach dieser Listung hatte der relevante Kundenstock der SÖ einen Anteil von nicht mehr als 29 %.

Die subjektive Wertschätzung des Käufers richtete sich besonders auf diese größeren Kunden nach den oben angeführten wirtschaftlichen Zusammenhängen. Bemerkt sei ferner, dass die SÖ, die vorwiegend den Österreichischen Osten und Süden betreut, eine größere Anzahl mittlerer und kleinerer Kunden aufwies. Dadurch hat die SÖ auch bei Kunden über 1 Mio. S Softwarelizenz einen Anteil von nicht über einem Drittel.

Unter den nicht durch SÖ betreuten Kunden befanden sich international renommierte Großkunden, an

denen die Käuferin besonders interessiert war, zum Beispiel:

- SAG, Kunden mit Softwarevolumen > 2 Mio. S: 5 Firmen, Gesamtwert 19,7 Mio. S, darunter: EL, SR Weltkonzern im Heimatland der Käuferin, 8,3 Mio. S; HAG, SI Konzern, 2,4 Mio. S,
- KTWS, Kunden mit Softwarevolumen > 2 Mio S: 14 Firmen, Gesamtwert 48 Mio. S, darunter: G (P) weltweit agierender Konzern, 12, 1 Mio. S; LZ, Deutscher Konzern, 3,2 Mio. S; ZR, Deutscher Konzern, 4,1 Mio. S; D, Deutsche Firma, 4,5 Mio. S
- SDGmbH, Deutschland betreute keinen Kunden mit mehr als 2 Mio. Softwarevolumen
- SÖ, Kunden mit Softwarevolumen > 2 Mio. S: 11 Firmen, Gesamtwert 28,1 Mio. S.

Was die KTWS betrifft, war die SGmbH. nur mit 15 % beteiligt. Für den Wert von Folgegeschäften ist dies jedoch bedeutungslos, da laut Vertrag keine andere Software verkauft werden durfte und der abzuführende Lizenzanteil nach Abzug einer Provision vom Gesellschaftsanteil unabhängig ist. Wie bedeutend das Interesse der Käuferin am Erwerb der KW - Gesellschaftsanteile war, lässt sich aus den Vertragsverhandlungen ableiten. In diesen wurde eine Variante diskutiert, diesen Gesellschaftsanteil zu exkludieren, was die Käuferin ablehnte und sogar als Dealbreaker bezeichnete. Diese Tatsache kann bei Bedarf durch entsprechende erhaltene Korrespondenz belegt werden. Ohne Quantifizierung vermerken wir zur Bedeutung des KW - Anteils noch, dass die I -Gruppe nach Erwerb der SGmbH. und damit der Anteile an der KTWS ihre Deutsche Zentrale in IG bei München verlegte und das gesamte Vertriebsgebiet Bayern vertraglich der KTWS überließ. Zusätzlich ist zu vermerken, dass die KTWS GmbH ihrerseits wieder eine Italienische Tochterfirma hatte, die ebenfalls das Softwarepaket im italienischen Raum vermarktete.

Die Betriebsprüfung erwähnt in ihrer Niederschrift, die Kommanditisten hätten keine Nachweise über anderweitige stille Reserven erbracht. Dazu ist zunächst festzustellen, dass es nicht primär Aufgabe der Kommanditisten ist, die Betriebsprüfung auf Zahlen in den Bilanzen der geprüften Gesellschaften oder anderer Tochtergesellschaften des Komplementärs aufmerksam zu machen. Weiters war nach der von uns vertretenen Sicht der vertragsmäßigen Abschichtung unter Ausschluss von Firmenwert und stillen Reserven gar nicht auf letztere einzugehen. Unsere Argumentation erfolgt auch jetzt nur um aufzuzeigen, dass die Schlussfolgerungen der BP auch dann unrichtig sind, wenn man sich über den Gesellschaftsvertrag, die vertragskonforme Abschichtung, die durch frühere BP nicht beanstandete Vorgangsweise, die seit Jahren erfolgte Anzeige im Rahmen der Steuererklärungen, die im Prüfungszeitraum regelkonform erfolgte Abschichtung des Herrn E, die Auflösung der Gesellschaft im Mai 1999 (und nicht im Mai 1998), usw. usw. hinwegsetzt.

Die unzulässigen Annahmen und Folgerungen der BP haben zur Folge, wie in unserer Berufung ausgeführt, dass Frau EF und Frau SW einen Erlös von je ATS 3,956.750 durch den Verkauf der Anteile erzielten und nach Dafürhalten der Betriebsprüfung eine Steuerlast von je ATS 6,543 Mio. zu tragen hätten.

Tauschbesteuerung mangels Anwendbarkeit des Umgründungssteuergesetzes:

Die in der Stellungnahme angeführte Herabsetzung der Hafteinalge der Kommanditisten ging einher mit einer vertragskonformen Abschichtung der Kommanditisten und führte schon deshalb nicht zu einer

Quotenverschiebung, da die Höhe der Hafteinlage unabhängig von der Höhe an der Gewinnbeteiligung seit jeher geführt wurde. Wie bereits in unserer Berufung ausgeführt, musste das Rechtskonstrukt GmbH & CO KG aus wirtschaftlichen Gründen beibehalten werden und rein aus wirtschaftlichen Gründen wurde nicht zum Zeitpunkt der Abschichtung der Kommanditisten gleichzeitig ein Anwachsen der Anteile herbeigeführt:

Da von unserem Mandanten nie die Absicht bestand, das Umgründungssteuerrecht in diesem Zusammenhang in Anwendung zu bringen, sondern in einem späteren Zeitpunkt die KG durch Anwachsen der Anteile untergehen zu lassen, wurde unsererseits auch nie eingeräumt, wie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt, dass das Umgründungssteuergesetz im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei, da mehrere Anwendungsvoraussetzungen nicht gegeben seien (z. B. kein Sacheinlagevertrag etc.). Die Anwendung des Umgründungssteuerrechts stand zu keinem Zeitpunkt zur Diskussion, wie der Betriebsprüfung genau bekannt ist.

Am 1. 1. 1997 (Zeitpunkt der Abschichtung der Kommanditisten bei gleichzeitig notwendiger Aufrechterhaltung der Rechtsform GmbH & CO KG) kann weder von einer Einlage noch über eine Einbringung von Vermögen in die GmbH gesprochen werden.

Die weiteren Ausführungen der Betriebsprüfung zum Umgründungssteuergesetz bzw. vormals Strukturverbesserungsgesetz sind nicht zielführend dahingehen, als die Anwendung des Umgründungssteuerrechts, wie in unserer Berufung ausgeführt, sich wirtschaftlich in Bezug auf die Außenwirkung (Untergehen der KG) negativ ausgewirkt hätte.

Die Betriebsprüfung führt weiters aus, dass mangels Vorliegens einer aus § 6 Abs. 2 UmgrStG (das Umgründungssteuergesetz kam in keinem Zeitpunkt des Bestehens der SA GmbH & Co KG zur Anwendung) verweisenden Norm auch keine unentgeltliche Zuwendung an die Ehegatten vorliegt, sondern ein steuerpflichtiger Tausch gemäß § 6 Z. 14 EStG 1988.

Betrachtet man die Ansicht der Betriebsprüfung, dass zum Zeitpunkt der Abschichtung der Kommanditistinnen ein Tausch stattgefunden hat, ist folgendes anzumerken:

Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen (§ 6 Z. 14 lit. a). Die Anschaffungskosten im Tausch ergeben sich danach nicht aus dem Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes, sondern daraus, was der Unternehmer für den Erwerb des Wirtschaftsgutes aufwendet (dies entspricht dem Anschaffungskostenprinzip).

Folgt man nun der Ansicht der Betriebsprüfung würde das bedeuten, dass es mit Abschichtung der Kommanditistinnen, Frau SW und Frau EF per 1. 1. 1997 zu einer Einlage in die SGmbH. in Form der Mitunternehmeranteile gekommen ist. Die SGmbH. hat aber für den Erwerb des Wirtschaftsgutes (anteiliger Mitunternehmeranteil) nicht mehr als die vereinbarten Beträge aufgewendet, da die Kommanditistinnen wie seit eh und je vertragskonform abgeschichtet wurden. Auch würde unter Anwendung der Fremdüblichkeit zum 1. 1. 1997 niemand für den Mitunternehmeranteil über den "Abschichtungspreis" hinaus einen "gemeinen Wert" im Sinne des Verkehrswertes ermittelt haben können aufgrund der in unserer Berufung auf Seite 3 und 4 angeführten wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft.

Folgt man weiter der Ansicht der Betriebsprüfung ist demnach beim Tausch als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung der Zeitpunkt anzusehen, in dem das Wirtschaftsgut hingegeben wird (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar zu § 6 Tz. 54). In unserem Fall demnach der 1. 1. 1997.

Zusammenfassung:

Die SKG mit ihrer Komplementärin SGmbH. hat seit ihrer Gründung im Jahr 1980 bis incl. 1997 insgesamt sechs Änderungen der Zusammensetzung ihrer Kommanditisten bzw. Änderungen der Gewinnverteilung vorgenommen. Seit Vertragsbeginn war und blieb klar definiert und unverändert, dass ein Kommanditist bei seinem Ausscheiden nicht an Firmenwert oder stillen Reserven teilnimmt. Geänderte Zusammensetzung der Kommanditisten bzw. Änderungen der Gewinnverteilung wurden der Finanzbehörde stets mit Abgabe der Steuererklärungen für das betreffende Jahr bekannt gegeben und von dieser akzeptiert.

Dies gilt auch für Abschichtungen, die im Rahmen früherer BP nicht beanstandet wurden.

Die Teilabschichtung von zwei Kommanditisten per 1. 1. 1997 erfolgte aus wirtschaftlichen und marktpolitischen Gründen, die durch das Ableben von Herrn E und die damalige schlechte Wirtschaftslage zwingend geboten waren.

Diese Teilabschichtung von zwei Kommanditisten per 1. 1. 1997 wertete die Finanzbehörde nun als deren Ausscheiden, legte den Zeitpunkt des Ausscheidens willkürlich auf Mai 1998, und errechnet willkürlich stille Reserven, an denen die Kommanditisten zu beteiligen gewesen wären. Die Argumente dazu lauten im wesentlichen, dass diese Teilabschichtung einer Auflösung der Gesellschaft gleichzusetzen sei, die Kommanditgesellschaft eine Mitunternehmerschaft gewesen sei, und die Kommanditisten an Stillen Reserven bei Auflösung vertragswidrig hätten beteiligt werden müssen. Die Betriebsprüfung übergeht dabei, dass die Teilabschichtung per 1. 1. 1997 erfolgte, dass deren vertragskonforme Abrechnung sie in Vorjahren immer akzeptierte, und dass die firmenrechtliche Auflösung der Gesellschaft erst im Mai 1999 erfolgte.

Auch die Abschichtung der Kommanditisten bei Auflösung der Gesellschaft im Mai 1999 ohne Berücksichtigung stiller Reserven, also vertragskonform, wird von der BP in ihrer Niederschrift zitiert, aber in keiner Weise beanstandet.

Bei der Interpretation der stillen Reserven zitiert die BP Ansichten der I-Austria GmbH als Aussagen der Käuferseite, obwohl der Käufer die IAB war. Die damalige Geschäftsführung der I-Austria GmbH war nicht in die Kaufverhandlungen involviert, die jetzige Geschäftsführung war noch nicht im Amt. Bei der Berechnung der stillen Reserven nimmt die Betriebsprüfung unzulässig den Gesamtverkaufspreis der übergeordneten SGmbH. als Basis (obwohl die in Rede stehende SKG nur eine von insgesamt 6 (sechs!) Beteiligungsfirmen dieser Gesellschaft war), zieht ebenso unzulässig jeweils nur Buchwerte dieser übrigen Beteiligungsfirmen ab, ordnet den Kundenstock aller Beteiligungsfirmen willkürlich allein der SKG zu, qualifiziert den so errechneten Betrag als Sacheinlage in die SGmbH. und ermittelt dieserart eine Steuerbasis, die bei Anwendung zu einer fast zwei Mal so hohen Steuer führen würde, als den Kommanditisten insgesamt überhaupt zugeflossen ist.

Es sei nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die SGmbH. die KG in ihrem Beteiligungsportfolio hatte und zu de facto 100 % am Gewinn der KG partizipierte.

Der Hinweis der Betriebsprüfung im 2. Absatz in Bezug auf die prozentuelle Beteiligung der Ehegatten an der GmbH und deren gesetzlicher Besteuerung lässt die Vermutung zu, dass die Betriebsprüfung die Besteuerung der Veräußerung der Anteile im Rahmen einer Familienbesteuerung sehen wollte und die wirtschaftlichen Grundlagen und deren steuerliche Auswirkungen ignorierte.

Dies hat zur Folge, wie in unserer Berufung ausgeführt, dass Frau EF und Frau SW einen Erlös von je ATS 3,956.750 durch den Verkauf der Anteile erzielten und nach Dafürhalten der Betriebsprüfung eine Steuerlast von rund je ATS 6,543 Mio. zu tragen hätten".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ob das Einkommen

- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Einkommensteilen der Körperschaft darstellen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Einkommensteuergesetz 1988, Rz 11.5 zu § 27). Das KStG 1988 verwendet zwar den Begriff der verdeckten Ausschüttungen, gibt aber keine Begriffsdefinition. Verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 KStG 1988 liegt vor, wenn den Gesellschaftern in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung, Vorteile zugewendet werden, die die Gesellschaft dritten, ihr fremde gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde (Erkenntnis 15.2.1980, 2427, 2508/79; vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1993 sowie die Ausführungen in Doralt-Ruppe: Grundriss des österreichischen Steuerrechtes I, 6. Auflage, 1998, Seite 290).

Ausschlaggebend ist, ob die fraglichen Geschäfte von fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen wären. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist besonders durch den Umstand charakterisiert, dass Personen Vermögensvorteile zugewendet werden, deren Grund in der beherrschenden Stellung des Empfängers gegenüber dem Unternehmer oder in seiner Beteiligung an der Körperschaft gelegen ist (Erkenntnis vom 17.2.1956, 877/54, VwSlg 1362 F/1956; E 13.1.1961, 990/58 VwSlg 2363 F/1961 und E 23.5.1978, 1630/77, Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 99/13/0024,).

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und

eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafterin oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet der allfälligen Bezeichnung z.B. als Kaufvertrag – als verdeckte Ausschüttung anzusehen (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179, vom 14. Dezember 2000, 95/15/0127, und vom 28. April 1999, 97/13/0068, VwSlg 7.398/F, Erkenntnis vom 31. Mai 2000, 97/13/0240, näheren Ausführungen bei Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Tz 40 zu § 8 KStG 1988).

Der Gesellschaftsvertrag der SKG enthält im Punkt XIV eine Bestimmung, wonach einem Gesellschafter bei dessen Ausscheiden das Ausscheidungsguthaben zusteht, in welches das Kapitalkonto, das Privatkonto und etwaige sonstige Konten des Gesellschafters bei der Gesellschaft fallen, dass aber ideelle Werte des Gesellschaftsunternehmens (Firmenwert) ebenso wenig zu berücksichtigen sind wie stille Reserven.

Dass gesellschaftsrechtlich ein derartiger Ausschluss im Gesellschaftsvertrag bei einem Kommanditisten verankert sein kann, steht außer Frage (vgl. Kastner, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, Kommanditgesellschaft, Seite 122).

Die Mitunternehmerschaft ist ein rein steuerrechtlicher Terminus, der gesetzlich nicht definiert ist. Als Beispiel werden lediglich die OHG und Kommanditgesellschaft angeführt. OHG und KG gelten demnach als typische Mitunternehmerschaften, woraus abgeleitet wird, dass der Mitunternehmerbegriff durch Merkmale bestimmt wird, die für die Gesellschafter einer OHG und KG typisch sind.

Entscheidend ist aber immer das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei zwei Kriterien im Vordergrund stehen:

- Übernahm eines Unterneherrisikos und/oder
- Unternehmensinitiative (E 29. 6. 1995, 94/15/0103; 0105 ff, 1996, 189).

Letztendlich kulminiert die Mitunternehmerschaft im Unterneherrisiko als Ausdruck der Beteiligung am Vermögen des Unternehmers; dies wird am stillen Gesellschafter sichtbar, der mit der Beteiligung an stillen Reserven zum Mitunternehmer wird (atypisch Stille Gesellschaft). Umgekehrt wird ein echter Stiller Gesellschafter auch dann nicht zum Mitunternehmer, wenn ihm vertraglich umfassende Kontrolle und Mitspracherechte – also alle Möglichkeiten der Unternehmerinitiative – eingeräumt werden, er aber an den stillen Reserven nicht beteiligt ist (Doralt EStG, § 23 Tz 215).

Übernahme eines Unterneherrisikos bedeutet die gesellschaftsrechtliche oder eine wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens, also die Übernahme eines Unternehmerwagnisses. Dazu gehört neben der Beteiligung am Gewinn und

Verlust der Gesellschaft, die Haftung für Gesellschaftsschulden, die Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert zumindest im Fall der Auflösung der Gesellschaft (E. 13. 12. 1995; 93/13/0253, 1996, 466; E 9. 2. 1982, 81/14/0060, 1982, 293).

Frau EF und Frau SW erhielten ihre Gewinnzuweisungen, hatten keinerlei Haftung für die Gesellschaftsschulden und vertragsmäßig wurde eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausgeschlossen, selbst im Fall der Auflösung der Gesellschaft.

Das zweite Kriterium, das für eine Mitunternehmerschaft spricht, die so genannte Unternehmerinitiative, wird dann "entfaltet" von jemanden, der auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann (E 15. 6. 1988, 86/13/0082, 1989, 117), wer also an unternehmerischen Entscheidungen teilnimmt.

Frau EF und Frau SW haben zu keinem Zeitpunkt als Kommanditistinnen Einfluss auf Geschäftsentscheidungen genommen und hätten dies aufgrund der Vertragsbestimmungen auch nicht gekonnt.

Wird der Gesellschafter einer OHG im Innenverhältnis von der Haftung befreit, so bleibt bei ihm das Unternehmensrisiko dennoch bestehen, weil er gegenüber Dritten jedenfalls unbeschränkt haftet (nicht so der Kommanditist) und ihm das Risiko der Regressmöglichkeit verbleibt; wird dagegen der Gesellschafter im Innenverhältnis von den stillen Reserven ausgeschlossen, dann verliert er mangels Chance auf stille Reserven die Mitunternehmerschaft (Doralt, EStG, § 23 Tz 223 – im Ergebnis ebenso E 18. 3. 1975, 1301/74, 1975, 180). Die gleichen Grundsätze gelten für Kommanditisten (Doralt, EStG § 23 Tz 224).

Auch die Betriebsprüfung führt diese wesentlichen Kriterien einer Mitunternehmerschaft in ihrer Niederschrift aus, zieht aber den Umkehrschluss. Sie geht vom automatischen Bestehen einer Mitunternehmerschaft aus und insistiert demnach auf eine Beteiligung an stillen Reserven. Tatsächlich muss aufgrund des wirtschaftlichen Gehaltes der Schluss gezogen werden, dass die Kommanditistinnen Frau EF und Frau SW mangels Unternehmerrisikos und mangels Unternehmerinitiative – zwei Kriterien, die eine Mitunternehmerschaft ausmachen – keine Mitunternehmerinnen waren, sondern es sich um eine Beteiligung nach "Art eines stillen Gesellschafters" handelt.

Im Folgenden wird auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, die besagen, dass eine Mitunternehmerschaft regelmäßig nur dann vorliegt, wenn der nach außen hin nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter am Betriebsvermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist (Hinweis E 26. 5. 1982, 3161/78, 82/13/0104, 0105; E 7. 6. 1983, 82/14/0213, 0230, 0231; E 11. 12. 1985, 84/13/0110). Da Frau SW und Frau F nach außen hin nie in Erscheinung getreten sind, am Betriebsvermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht beteiligt waren, muss ihre Beteiligung nicht als Mitunternehmerschaft sondern als Beteiligung "nach Art eines stillen Gesellschafters" gewertet werden.

Der Gesellschaftsvertrag der Berufungswerberin enthält in Punkt XIV, Unterpunkt (3) eine Bestimmung, wonach einem Gesellschafter bei dessen Ausscheiden ein Auseinandersetzungsguthaben gebührt, er aber an einem eventuellen Firmenwert oder an stillen Reserven nicht teilnimmt. Im Punkt VI. wird ausgeführt, dass bei Auflösung der Gesellschaft die Gesellschafter alles zu unternehmen haben, um die Fortführung des Unternehmens zu ermöglichen. "Ist dies nicht möglich, so haben sie zu trachten, dass eine Veräußerung des gesamten Unternehmens unter der Annahme der Unternehmensfortführung ermöglicht wird. Erst wenn dieser Versuch nicht gelingt, ist das Unternehmen zu liquidieren". Diese Bestimmung kann jedoch nach Ansicht des UFS nicht in die Richtung interpretiert werden, dass im Falle der Auflösung der Gesellschaft die gesellschaftsvertragliche Regelung XIV über den Ausschluss der Kommanditisten von der Teilnahme am Firmenwert und an stillen Reserven keine Anwendung findet.

Somit ist die Frage nach der Definition des steuerlichen Begriffes des Mitunternehmers zu stellen, wobei man die Möglichkeit anerkennen muss, im Einzelfall nachzuweisen, dass ein Gesellschafter (Kommanditist) nicht Mitunternehmer gem. § 23 Z. 2 EStG ist.

Nach Ansicht des VwGH (VwGH 18. 3. 1960, 583/59 VwSLG 2187, PStZB 1960, 104; 14. 1. 1966, 1488/65, VwSLG 3392 F ÖStZB 1966, 87; weitere Angaben bei Schubert Pokorny – Schuch 681) ist Mitunternehmerschaft in der Regel nur dann anzunehmen, wenn eine Beteiligung an den stillen Reserven im Betriebsvermögen und an einem allfälligen Firmenwert besteht.

Die Betriebsprüfung zitiert zutreffend den Punkt XIV des Gesellschaftsvertrages der SKG, wonach einem Gesellschafter bei dessen Ausscheiden ein Auseinandersetzungsguthaben gebühre, er aber an einem eventuellen Firmenwert oder Stillen Reserven nicht teilnimmt. Weiters wird auf Pt. XV hingewiesen, wonach bei Auflösung der Gesellschaft alles zu unternehmen sei, um die Fortführung des Unternehmens zu ermögliche.

Aus dieser Formulierung leitet die Betriebsprüfung die Folgerung ab, dass – mangels ausdrücklicher Formulierung – in diesem Fall sehr wohl Anspruch aus Firmenwert oder stillen Reserven bestünde. Tatsächlich ist im Gesellschaftsvertrag jedoch der Ausschluss des Kommanditisten von den stillen Reserven normiert.

Im Wesentlichen stützt die Betriebsprüfung ihre Feststellung bei der Bw. auf die wie sie ausführt "ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes" und zitiert beispielsweise in Tz. 15 des Betriebsprüfungsberichts das Erkenntnis Zl. 90/13/0048 vom 26. 2. 1994 (richtig vom 16. 2. 1994).

In diesem hat der Verwaltungsgerichtshof im Falle einer "atypisch stillen Beteiligung" zweier Gesellschafter an einer GmbH mit Verweis auf das Vorerkenntnis vom 17. Mai 1989, 85/13/0176 zur Frage Stellung genommen, ob die Gesellschafter anhand der *im*

*Gesellschaftsvertrag über die Beteiligung an den stillen Reserven getroffenen Regelung in Form einer grundsätzlichen Teilnahme der Gesellschafter an den stillen Reserven als Mitunternehmer anzusehen seien. Alleine dadurch unterscheidet sich die Ausgangssituation für die für die im vorliegenden Fall zu beurteilende Frage wesentlich, denn es wurde der Gesellschaftsvertrag der SGmbH&CoKG bereits mit 26. 11. **1980** zwischen den Gesellschaftern abgeschlossen und es findet sich darin in Pt. XIV, Absatz 3 die Bestimmung der Nichtberücksichtigung ideeller Werte wie Firmenwert und stiller Reserven für die Kommanditisten. Hinsichtlich der Beurteilung der Mitunternehmerstellung ist auch zu unterscheiden, ob die Gesellschaft in Form einer Personengesellschaft in Form einer GmbH & Co KG gegründet wurde, oder ob an einer GmbH ein atypischer stiller Gesellschafter beteiligt wird. Während der atypisch Stille erst durch die Beteiligung an den Stillen Reserven zum Mitunternehmer werden kann, besteht für den Kommanditisten bereits kraft Rechtsform der Kommanditgesellschaft die grundsätzliche Mitunternehmerstellung, die für den Fall des gesellschaftsvertraglichen Ausschlusses von den Stillen Reserven, einer Prüfung hinsichtlich der Auswirkungen auf seine Mitunternehmerstellung unterliegt. Der Kommanditist darf nur nicht *gegen seinen Willen* von den stillen Reserven und Firmenwert "abgeschnitten" werden (Stoll, Publikums- (Abschreibungs-) Gesellschaften, 59, FN 26).*

Wenn die Betriebsprüfung in ihrer Argumentation die Auffassung vertritt, dass ein vertraglicher Ausschluss eines Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft von den stillen Reserven grundsätzlich nicht zulässig sei, wird dazu ausgeführt, dass wie der Bw. in der Berufung zutreffend ausgeführt hat, für den Fall des Ausschlusses des Gesellschafters (im Innenverhältnis) von den stillen Reserven, er mangels Chance auf stille Reserven die Mitunternehmerschaft verliert (Doralt, EStG, § 23 Tz 223 – im Ergebnis ebenso E 18. 3. 1975, 1301/74, 1975, 180), der Ausschluss von stillen Reserven jedoch als zulässig erachtet wird. Die gleichen Grundsätze gelten für Kommanditisten (Doralt, EStG § 23 Tz 224).

Dies bedeutet jedoch nicht, dass – wie die Betriebsprüfung in ihrer rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zur Auffassung gelangt ist- ein vertraglicher Ausschluss eines Kommanditisten von den stillen Reserven nicht zulässig ist. Bei Abfindung eines ausscheidenden Kommanditisten, und als solche sind die beiden zum Stichtag 1. 1. 1997 ausgeschiedenen Kommanditisten zu betrachten, ist der good will (Firmenwert) zwar zu berücksichtigen, auch wenn der Kommanditist zu seiner Bildung nichts, insbesondere nicht durch die Geschäftsführung beigetragen hat, jedoch kann der Gesellschaftsvertrag davon abgehen (Kastner, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, zur Kommanditgesellschaft, Seite 122).

Nach Auffassung des BFH ist die Beteiligung an den stillen Reserven und Firmenwert nicht einmal unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft (BFH, NV

1993, 647 zu einem atypisch stillen Gesellschafter).

Da der Gesellschaftsvertrag bereits im Jahre 1980 zulässigerweise vertraglich den Ausschluss von stillen Reserven und Firmenwert vorsieht, kann bei Verkauf der Komplementär GmbH im Jahre 1998 auch nicht, wie die Betriebsprüfung ausgeführt hat, von einer steuerlichen Gestaltung der Verträge im Hinblick auf Vermeidung einer Steuerbelastung gesprochen werden, sondern hat, nach Ansicht des UFS die von der Bw. gewählte Vertragsgestaltung, wie die Bw. auch mehrfach ausgeführt hat, ihre Grundlage in wirtschaftlichen Überlegungen (bedingt auch in der erst durch den Tod eines Gesellschafters eröffneten Möglichkeit der Änderung der Rechtsform) gehabt.

Weiters wird sowohl von Seiten der Bw, als auch von Seiten der Betriebsprüfung die Auffassung vertreten, dass das Unternehmen der Bw. zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses mit der I bereits "wirtschaftlich ausgehöhlt" gewesen sei, und lediglich als Rechtsform bestanden habe, es geht aber andererseits die Betriebsprüfung bei der Berechnung des Firmenwertes davon aus, dass vom Gesamtverkaufspreis der GmbH in Höhe von S 47.500.000, trotz Existenz von insgesamt sechs Beteiligungsfirmen dieser Gesellschaft, der gesamte Kundenstock der Bw. zuzurechnen sei, obwohl die Bw. in ihrer Darstellung darauf hingewiesen hat, dass der Firmenwert auch im von der GmbH zur Verfügung gestellten Firmennamen SA zu erblicken sei, welcher der Bw. "das Flair einer international tätigen Gesellschaft" gegeben habe.

Der Auffassung der Betriebsprüfung, dass entsprechend den vorliegendenfalls bestehenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ein Kommanditist nicht von stillen Reserven beim Ausscheiden aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann, kann nach Ansicht des UFS nicht gefolgt werden, vielmehr haben wirtschaftlich Gründe vorgelegen, die zum Ausscheiden der Gesellschafter geführt haben, wie dies auch bei Herrn HE, Frau H und Frau E der Fall gewesen ist, die ebenfalls vertragskonform ohne Abgeltung etwaiger stiller Reserven abgeschichtet wurden.

Damit befindet sich die zur Frage stehende Abschichtung der beiden Gesellschafterinnen (zum 1. 1. 1997) in Übereinstimmung mit dem Gesellschaftsvertrag und der Gesellschaftsvertrag in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Gesellschafts- und Steuerrechtes.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. August 2006