



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HWT-GmbH , W, und der WK , Z; BH, Y; MZ, X; MJ, U; ERS, V; GS, T; FH, S; EHF., R; RF, P; SJ, Qu; CT, O; alle vertreten durch Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 1090 Wien, Ferstelgasse 6/7, vom 15. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Albin Mann, vom 1. Juli 2005 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 1995 nach der am 29. April 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 31.10.1994 wurde die T-AG gegründet, die mit Hauptversammlungsbeschluss vom 26.1.1995 zunächst in HWT-AG umbenannt und mit Hauptversammlungsbeschluss vom 2.8.2001 in HWT-GmbH umgewandelt wurde und deren Unternehmenszweck in der entgeltlichen Herzüberwachung von so genannten Risikopersonen bestehen sollte. Um den enormen Kapitalbedarf zu decken wurden im Jahr 1995 zunächst Wandelschuldverschreibungen und Genussscheine ausgegeben und in weiterer Folge atypische stille Gesellschaftsverträge abgeschlossen.

Im Rahmen einer die Jahre 1995 bis 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden folgende Feststellungen getroffen:

Firmengeschichte

31.10.1994	Gründung der AG
7.11.1994 bis	Einbezahlung des Grundkapitals in Höhe von S 1,000.000,00
18.11.1994	
26.1.1995	Beschlussfassung über Erhöhung des Grundkapitals um S 5,500.000,00 auf S 6,500.000,00
16.2.1995	Einreichung des Fragebogens durch Steuerberater STB. Für die ersten beiden Jahre wird ein Umsatz von S 5,000.000,00 bzw. S 8,000.000,00, ein Anlaufverlust bzw. Gewinn von S 1,000.000,00 prognostiziert.
30.4.1995	Zwischenbilanz per 30.4.1995 weist einen Bilanzverlust von S 8,868.574,08 auf. Bei einem Grundkapital von S 6,500.000,00 ergibt dies einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von S 2,368.574,08.
30.4.1995	Verkehrswertgutachten zum 30.4.1995 weist einen positiven Verkehrswert von S 795.000,00, basierend auf Plandaten künftig zu erzielender Umsätze, aus.
12.10.1995	Beschlussfassung über Begebung von Wandelschuldanleihen über S 27,500.000,00
31.12.1995	60% der Aktien der AG werden von der M-GmbH erworben.
18.12.1995 bis	Abschluss von Verträgen mit 11 als "Kapitalangeber oder atypisch stille Gesellschafter" bezeichneten Beteiligten in Höhe von insgesamt S 4,900.000,00
26.1.1996	
31.12.1995	Bilanz per 31.12.1995, mit datiertem Bestätigungsvermerk vom 2.8.1996, beim Finanzamt eingereicht am 15.10.1996, weist einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von S 8,851.068,91 auf (trotz Bilanzierung von S 4,900.000,00 atypisch stillem Gesellschaftskapital)
31.1.1996	Zwischenbilanz per 31.1.1996 weist ein negatives Eigenkapital von S 9,733.562,22 auf.
31.1.1996	Verkehrswertgutachten zum 31.1.1996 weist einen positiven Verkehrswert von S 5,540.000,00, basierend auf Plandaten künftig zu erzielender Umsätze, aus.
1.2.1996	Bekanntgabe der an Scheck WT-Union Steuerberatungs GmbH erteilten Vollmacht als steuerlicher Vertreter gegenüber dem Finanzamt.
31.10.1996	Einreichung des Abschlusses von Verträgen mit 5 als "Kapitalangeber oder atypisch stille Gesellschafter" bezeichneten Beteiligten in Höhe von insgesamt S 2,000.000,00
31.12.1996	Bilanz per 31.12.1996, mit datiertem Bestätigungsvermerk vom 2.12.1997, beim Finanzamt eingereicht am 10.10.1997, weist einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von S 17,485.545,37 auf (trotz Bilanzierung von S 6,900.000,00 atypisch stillem Gesellschaftskapital).
2.12.1997	Nachrangigkeitserklärung der Wandelschuldanleihen von S 20,000.000,00 um vom Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk für 1996 zu erhalten.

31.12.1997	Bilanz per 31.12.1997, mit datiertem Bestätigungsvermerk vom 27.7.1998, beim Finanzamt eingereicht am 13.1.1999, weist einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von S 21,658.022,26 auf (trotz Bilanzierung von S 6,900.000,00 atypisch stillem Gesellschaftskapital)
9.7.1998	Widerruf der Nachrangigkeitserklärung von S 10,000.000,00 Wandelschuldanleihen.

C. Steuerliche Feststellungen

Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Tz 13 Aktenlage

Für die Jahre 1995, 1996 und 1997 lägen Erklärungen vor, die Jahre 1995 und 1996 seien erklärungsgemäß "vorläufig" veranlagt worden.

Folgende Umsätze und Einkünfte seien erzielt worden:

Jahr	Umsatz	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
1994 (nur AG)	0		-1,759.466,03
1995	433.440,84		-18,766.119,06
1996	347.381,69		-10.739.476,46
1997	151.566,67		-4.148.726,89
1998 abzüglich a.o. Umsätze ergibt bereinigt	1.926.726,56 1.873.651,56 53.075,00	noch nicht erklärt lt. Saldenliste	-1.550.597,80
Jänner-April 1999	1.550,00	noch nicht erklärt lt. Saldenliste	-263.998,49

Tz 14 Abgeschlossene Verträge

Unter Berufung auf Artikel IV, UmgrStG seien mit Wirksamkeit vom 1.5.1995 und vom 1.2.1996 von der HWT-AG einzeln mit 11 bzw. 5 natürlichen Personen Verträge abgeschlossen worden.

Folgende Bestimmungen der abgeschlossenen Verträge seien für die Betriebsprüfung wesentlich:

in § 2:

„-) Die Beteiligung erfolgt mittels Geldeinlage.

-) Der atypisch stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust, Vermögen (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes) beteiligt.“

in § 3:

„-) Zu den Anschaffungskosten ist zusätzlich ein Agio von 6% der stillen Einlage zu leisten.

in § 6:

-) *Es besteht keine Nachschusspflicht.*"

in § 7:

„-) *Die Verlustzuweisung erfolgt bis zu 200% bzw. 250% der Einlage.*

-) *Die Zuweisung künftiger Gewinne ist mit jährlich 2% der geleisteten Einlage nach oben beschränkt.*"

in § 13:

„-) *Ein allfälliges Abfindungsguthaben errechnet sich aus dem anteiligen Verkehrswert des Unternehmens abzüglich 10% der Einlage.*"

Tz 15 Rechtslage

Gem. § 178 Abs. 1 HGB sei stiller Gesellschafter, wer sich am Handelsgewerbe, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt und diese Einlage so leiste, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts übergehe.

Gem. § 181 Abs. 2 HGB könne im Gesellschaftsvertrag bestimmt werden, dass der stille Gesellschafter am Verlust nicht beteiligt sein solle; seine Beteiligung am Gewinn könne nicht ausgeschlossen werden. Werde der Vorschrift des § 181 Abs. 2 HGB nicht entsprochen (z.B. Vereinbarung einer sog. *societas leonina*), entstehe *keine* stille Gesellschaft; allenfalls könne ein anderes handels- oder bürgerlichrechtliches Vertragsgebilde anzunehmen sein. Gem. § 21 Abs. 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise *der wahre wirtschaftliche Gehalt* und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gem. § 879 Abs. 1 ABGB sei ein Vertrag, der gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt, nichtig.

Gem. § 879 Abs. 2 Z. 4 ABGB seien insbesondere solche Verträge nichtig, "wenn jemand den Leichtsinn,... Verstandesschwäche, Unerfahrenheit ... eines anderen dadurch ausbeutet, dass er sich ... für eine Leistung eine Gegenleistung versprechen oder gewähren lässt, deren Vermögenswert zu dem Werte der Leistung in auffallendem Missverhältnis steht."

Tz 16 Wesentlicher Inhalt der vorliegenden Verträge

Betrachte man die in den als "Gesellschaftsvertrag" bezeichneten, zwischen Aktiengesellschaft und jeweils "Beteiligten" getroffenen Vereinbarungen, so zeige sich, dass eine Wiederauffüllung des durch eine Verlustzuweisung in Höhe von 200% (Verträge von 1995)

bzw. 250% (Verträge von 1996) entstandenen negativen Kapitalkontos in der Weise erfolgen solle, dass künftige Gewinne zunächst dafür zu verwenden seien, die beim Geschäftsherrn (Aktiengesellschaft) erwachsenen Verluste abzudecken.

Ein danach etwa noch verbleibender Gewinn wäre bis zur Höhe von 25% des Grundkapitals vorerst der AG zuzuweisen, darüber hinausgehende Gewinnanteile wären für vertraglich zugesicherte Ausschüttungen an "andere Beteiligte" zu verwenden.

Erst ein danach noch verbleibender Gewinn wäre zwischen AG und den als atypisch stiller Gesellschafter bezeichneten Beteiligten im Verhältnis der geleisteten Kapitaleinlagen zum eingezahlten Grundkapital aufzuteilen, wobei der Gewinnanteil der AG nach oben hin unbeschränkt, der Gewinnanteil der Beteiligten jedoch mit 2% der Kapitaleinlage beschränkt sei.

Somit würde, unter der Fiktion, dass nach der ersten Verlustzuweisung (in Höhe von 200% bzw. 250% der geleisteten Kapitaleinlage)

- a) nur noch Gewinne zu verzeichnen wären,
- b) diese Gewinne auch entsprechend hoch wären
- c) unter Außerachtlassung der oben erwähnten Vorweggewinne der AG

der Zeitraum bis zur rechnerischen Wiedererlangung der geleisteten Vermögenseinlage (unter Außerachtlassung jeder Verzinsung und Wertsicherung) bei Beteiligten, die

eine Verlustzuweisung von

- a) 200% der Einlage erhielten, 100 Jahre
 - b) 250% der Einlage erhielten, 125 Jahre
- dauern würde.

Eine derartige Regelung entspreche nicht den Anforderungen des § 181 Abs. 2 HGB. Es liege eine so genannte *societas leonina* vor, bei der der als "atypisch stiller Gesellschafter" bezeichnete Vertragspartner praktisch keine Chance habe, in absehbarer Zeit einen Gewinnanteil zu erhalten.

Vom Steuerberater sei dieser Argumentation entgegengehalten worden, dass die Beteiligten im Falle des Ausscheidens ein Abfindungsguthaben gem. § 13 des Vertrages zu erwarten hätten und daher, auf Grund des Anteiles an den stillen Reserven, sich auf jeden Fall ein "Gesamtüberschuss" ergeben würde.

Darauf sei seitens der Betriebsprüfung zu erwidern, dass eine solche "Gesamtbetrachtung" erfordern würde, die tatsächlichen Anschaffungskosten der Beteiligung dem tatsächlichen Abschichtungserlös gegenüberzustellen.

Dabei sei zu berücksichtigen, dass

-
1. der tatsächlich geleisteten Einlage das Agio von 6% (siehe § 3 des Vertrages) hinzuzurechnen sei;
 2. bisher nur Verluste erzielt worden seien, sich die Einlage daher bisher nur habe vermindern können;
 3. für die Bp. nicht erkennbar sei, in welchem Bilanzansatz (Aktiva oder Passiva) irgendeine stille Reserve enthalten sein könnte (der IFB in Höhe von S 466.788,00 lt. Bilanz zum 31.12.1997 stehe zum negativen Kapital in Höhe von mehr als 21 Millionen Schilling in einem vernachlässigbaren Missverhältnis);
 4. gem. § 13 des Vertrages vom Abfindungserlös 10% der Einlage abgezogen würden.

Unter den oben, Pkt. 1 bis 4 erwähnten Bedingungen erscheine es ausgeschlossen, dass einer der Beteiligten in einem absehbaren Zeitraum einen Gewinn aus der Veräußerung seiner Beteiligung erzielen könne.

Wie dem Bericht des Wirtschaftsprüfers über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.1997 zu entnehmen sei, hätten die Inhaber von Wandelschuldverschreibungen im Betrag von S 20 Millionen ihre Forderungen am 2.12.1997 für "nachrangig" erklärt, um zu verhindern, dass der Wirtschaftsprüfer die Ausstellung des Bestätigungsvermerkes verweigere.

Auf Grund der im § 7 des Vertrages vereinbarten Verlustzuweisung in Höhe von 200% bzw. 250% der Kapitaleinlage habe jedem Beteiligten bzw. jedem vernünftigen Menschen bewusst sein müssen, dass es sich hier nicht um den Erwerb einer Einkunftsquelle handeln könne, sondern nur um eine - höchst risikoreiche, spekulative - Geldanlage nach Art eines partiarischen Darlehens, wobei die Sinnhaftigkeit dieses Rechtsgeschäftes völlig im Dunkeln liege, wenn man den steuermindernden Nebeneffekt dieses Geschäftes außer Betracht ließe; die von den Geldgebern erwartete Steuerersparnis sei offenbar - abgesehen von den sich als unrichtig herausgestellten Prognosen über die Geschäftsentwicklung - der einzige Beweggrund zum Abschluss der erwähnten Verträge gewesen.

Dazu komme dass vom Prüfer wiederholt die Vorlage der Zeichnungsprospekte verlangt worden sei (z.B. in der Besprechung v. 19.5.1999, in der Besprechung v. 10.6.1999, mittels Telefax v. 22.6.1999, mit Schreiben v. 22.7.1999, dazwischen immer wieder telefonische Urgenzen bei der Steuerberatungskanzlei, vorerst letztmalig anlässlich der Schlussbesprechung am 27. Oktober 1999). Diesen Aufforderungen sei konsequent nicht entsprochen worden.

Daher sei es der Betriebsprüfung nicht möglich, sich mit möglichen weiteren Argumenten, die die Beweggründe der Vertragspartner für die Hingabe ihres Kapitals erhellen könnten, auseinanderzusetzen.

Tz 17 Verkehrswert des Unternehmens

Im Zuge der Betriebsprüfung seien zum 30. April 1995 und zum 31. Jänner 1996 Gutachten über den Verkehrswert der Firma HWT-AG vorgelegt worden. Diese wiesen einen positiven Verkehrswert von S 795.000,00 bzw. S 5,540.000,00 aus, deren gemeinsame Grundlage sich im Wesentlichen auf folgende Planzahlen stütze:

Jahr	Prognostizierte Patientenzahlen laut Gutachten	Planumsätze laut Gutachten	Diesen Prognosen stehen folgende <i>tatsächlich erzielte</i> Umsätze gegenüber
1995	80	500.000,00	433.440,84
1996	1.000	5.700.000,00	347.381,69
1997	2.500	17.700.000,00	151.566,67
1998	4.000	31.200.000,00	53.075,00
1999	7.000	52.800.000,00	1.550,00
		(12 Monate)	(Jänner - April)

In beiden für zwei unterschiedliche Stichtage erstellten Gutachten werde von einer steigenden Patientenanzahl für 1996 bis 1999 ausgegangen, wodurch beide Gutachten für diese Jahre zu einem identen Jahresergebnis vor Steuern gelangen.

Zwischen Stichtag und Erstellungstag der Gutachten sei kein Anstieg der tatsächlich erzielten Umsätze zu verzeichnen, die positiven Verkehrswerte wären aber nur unter der Fiktion stark ansteigender Patientenzahlen zu erreichen gewesen. Beide Gutachten würden die gleich bleibende Patientenzahlen ignorieren. Die einzigen Unterschiede beider Verkehrswertgutachten bestünden in der Anwendung eines unterschiedlichen

Kapitalisierungszinssatzes aufgrund der geänderten Sekundärmarktrendite und in einer Erhöhung des Unsicherheitsabschlages für Planung mit Zukunftserfolgen von 5% auf 30%.

Unter den dargestellten Umständen seien die vom Wirtschaftsprüfer Mag. Dietrich angefertigten, auf völlig irrealen Zahlen beruhenden "Verkehrswertgutachten", die einen positiven Unternehmenswert auswiesen, als reine Gefälligkeitsgutachten anzusehen, die jedenfalls nicht den wirtschaftlichen Wert des Unternehmens wiedergeben würden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung bestehe für die Beteiligten nicht einmal eine Chance, ihre Einlage jemals wiederzubekommen, geschweige denn, aus dem Ausscheiden einen Gewinn zu erzielen, der größer als die bisher erzielten Verluste wäre.

Die unter Berufung auf Art IV § 23 Umgründungssteuergesetz erfolgte Gründung einer Personengesellschaft - Aktiengesellschaft mit einer Mehrzahl von atypisch stillen Gesellschaftern - sei mangels eines positiven Verkehrswertes somit gar nicht zustande gekommen. Es liege daher der Fall eines missglückten Zusammenschlusses vor.

Steuerrechtlich liege, da die Vertragspartner nicht die Eigenschaft von Mitunternehmern erhalten hätten, keine Personengesellschaft vor.

Zusammenfassung

Auf Grund der oben (Tz 13 - 17) geschilderten Verhältnisse komme den als "atypisch stille Gesellschafter" bezeichneten Vertragspartnern der AG keine Mitunternehmereigenschaft zu. Diesen seien auch keine (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugeflossen, weil auf Grund der dargestellten gegenwärtigen Ertragsverhältnisse und der künftigen Ertragsaussichten keine Chance auf Erzielung (positiver) Einkünfte bestehe.

Die geleistete Kapitaleinlage habe somit nicht zur Anschaffung einer Einkunftsquelle geführt. Aus all diesen Gründen habe eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowohl mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle als auch mangels Mitunternehmereigenschaft der Beteiligten zu unterbleiben.

Die vorläufigen Feststellungsbescheide für die Jahre 1995 und 1996 seien daher aufzuheben. Sämtliche Verluste seien der HWT-AG zuzurechnen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Betriebsprüfung an und erließ am 7. November 2000 für die Jahre 1995 bis 1998 so genannte Nichtfeststellungsbescheide. Da in diesen nicht auf die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 iVm § 191 Abs. 3 lit. b iVm § 81 BAO hingewiesen wurde, konnten diese keine Wirksamkeit entfalten.

In der gegen diese „Nichtfeststellungsbescheide“ gerichteten Berufung brachten die Berufungswerber (Bw.) vor:

Zunächst sei auf einen Formalmangel hinsichtlich des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Kalenderjahr 1998, hingewiesen. Dieser Bescheid werde wie die anderen mit dem Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung begründet. Die Betriebsprüfung habe sich aber ausschließlich auf die Jahre 1995-1997 bezogen, somit habe der Bescheid hinsichtlich des Jahres 1998 einen groben Formmangel, es fehle eine Begründung. Es werde beantragt, diesen Bescheid schon aus formellen Gründen aufzuheben.

Zur inhaltlichen Begründung der Berufung wurde zunächst auf die gesellschaftsrechtlichen Feststellungen hingewiesen:

Die HWT-AG habe mit einer Reihe von Personen eine atypische stille Gesellschaft nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes Art. IV § 23 gegründet. Voraussetzung dafür sei, dass die HWT-AG einen Betrieb führe, der einen positiven Verkehrswert aufweise. Sei dieser fraglich, so müsse dieser positive Verkehrswert durch ein Sachverständigengutachten nachgewiesen werden. Die Gesellschaft sei Ende 1994 gegründet worden, habe ihren tatsächlichen Betrieb aber erst im Jahre 1995 aufgenommen, und nach vier Monaten einen Bilanzverlust durch die Anschaffung der erforderlichen Geräte und Untersuchungen

erwirtschaftet der zu einem negativen Kapital in der Höhe von 2,3 Millionen S geführt habe. Zum Stichtag 30.4.1995 werde von einem Sachverständigen ein Gutachten erstellt, das einen positiven Verkehrswert nachweise. In der Natur der Sache liege, dass ein solches Gutachten sich nicht auf historische Daten einer gerade erst gegründeten Gesellschaft stützen könne, sondern Prognosen für Umsätze und Kosten stelle. Das Gutachten komme zu einem positiven Verkehrswert. Ende des Jahres 1995 werde der Zusammenschluss der Aktiengesellschaft mit elf Kapitalanlegern zu einer atypisch stillen Gesellschaft vollzogen.

Die Prognosen des Sachverständigen seien nicht eingetroffen, die Umsätze seien weit hinter den Erwartungen zurückgeblieben. Der von der Fachwelt und Wirtschaftsforschern prognostizierte Boom in der Branche des Gesundheitswesens sei ausgeblieben. Die in anderen Ländern ausgeprägte Bereitschaft, für die Überwachung kranker Herzen Geld auszugeben, sei in Österreich auf Versorgungsleistungen beschränkt, die von der Krankenkasse bezahlt werden. Die Unternehmensgruppe, die hinter der HWT-AG gestanden sei, habe den Großteil der ihr zur Verfügung stehenden Mittel in dieses Projekt investiert, da sie diese Investition in den Gesundheits- und Wellnessmarkt als besonders erfolgreich angesehen habe und auch bereit gewesen sei, dafür höhere Vorlaufkosten in Kauf zu nehmen. Das Ergebnis sei betrüblich, per Ende 1998 belaufe sich der akkumulierte Verlust auf ca. 36 Millionen S.

Im Nachhinein stelle die Finanzverwaltung fest, dass sich der Sachverständige in der Prognose geirrt habe und unterstelle ihm ein Gefälligkeitsgutachten (wörtliches Zitat). Die Finanzverwaltung behauptete nicht nur, dass sich der Sachverständige geirrt habe, was offensichtlich sei, sondern unterstelle ihm sogar noch vorsätzliche falsche Beurteilung der zukünftigen Entwicklung, mit der Folge, dass dadurch Anleger geschädigt und ungerechte Steuervorteile erwirtschaftet worden wären. Sollte die Finanzverwaltung diese Feststellung tatsächlich beweisen können, wäre dies ein Fall für das Strafgericht; wenn sie es nicht beweisen könne, vermutlich ebenfalls (üble Nachrede).

Es sei davon auszugehen, dass ein Sachverständiger nach bestem Wissen und Gewissen Prognosen erstelle und sich dabei an internationalen Trends orientiere, da ihm inländische Erfahrungswerte nicht zur Verfügung stehen können.

Die Finanzverwaltung bleibe aber jeden Beweis schuldig, warum die Prognosen falsch gewesen sein sollen. Prognosen im Nachhinein als unrichtig zu erkennen, sei keine Prüfungshandlung sondern ein Gemeinplatz, für dessen Feststellung man keinen qualifizierten Steuerexperten brauche. Jede Börsetransaktion, jede Investition in der Wirtschaft habe ein Unsicherheitsmoment, das eben das Unternehmerwagnis ausmache. Auch die Prognosen der Budgetersteller wichen oft um beträchtliche Milliardenbeträge von den tatsächlichen

Einnahmen ab, obwohl dafür wesentlich mehr Anhaltspunkte und Daten zur Verfügung stünden.

Da seitens der Finanzverwaltung kein einziges Argument gebracht werde, warum die Prognosen fahrlässig falsch angenommen worden seien, könne auch der positive Verkehrswert auf Grund des Schätzungsgutachtens nicht in Abrede gestellt werden. Das Gesetz sage ausdrücklich, dass der positive Verkehrswert durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen sei. Ein solches sei vorgelegen, daher seien auch die Voraussetzungen für die Anwendung des Umgründungssteuergesetzes nach Art. IV § 23 gegeben gewesen.

Anerkenne man, dass das Sachverständigengutachten nach den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes erstellt worden sei, dann sei auch eine Personengesellschaft und somit eine Mitunternehmerschaft gemäß Art. IV § 23 Umgründungssteuergesetz entstanden und die einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte vorzunehmen.

Es werde daher beantragt, die einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Kalenderjahre 1995, 1996, 1997 und 1998 gemäß den Erklärungen vorzunehmen. Weiters werde beantragt, dass die von diesen abgeleiteten Einkommensteuerbescheide zu endgültigen Bescheiden erklärt würden, soweit sie bislang als vorläufige Bescheide erlassen worden seien.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 7. Jänner 2003 führen die Bw. aus, die Begründung der Feststellung der angefochtenen Bescheide, dass es sich um keine Mitunternehmerschaft handle, verweise auf die Feststellungen der Betriebsprüfung. Diese habe zweierlei Annahmen getroffen:

1. Es liege keine Mitunternehmerschaft vor, da die dafür erforderliche Voraussetzung eines positiven Verkehrswertes nicht gegeben gewesen sei. Zu diesem Punkt habe die Berufung ausführlich Stellung genommen.
2. Es liege keine Einkunftsquelle vor. Als Begründung für diese Feststellung werden die hohen Verluste angegeben, die in absehbarer Zeit durch Gewinne unmöglich abgedeckt werden könnten. Zu diesem Thema habe der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 20.09.2001, Zl. 98/15/0132, festgestellt, dass „Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch dann vorlägen, wenn in Folge einer Fehlinvestition Einnahmen ausblieben. Es müsse lediglich der unzweifelhafte Plan für die konkrete erwerbswirtschaftliche Betätigung, die ernsthafte Absicht der Gewinnerzielung, klar erwiesen sein.“

Am 1.7.2005 wurden nunmehr wirksam Bescheide erlassen, mit welchen festgestellt wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die

Jahre 1995 bis 1998 zu unterbleiben hat. In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung werden von den Bw. die bereits in der Berufung vom 6.12.2000 und dem ergänzenden Schriftsatz vom 7.1.2003 vorgebrachten Argumente in folgender Weise ergänzt:

Es werde die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide und damit die Anerkennung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften über die Jahre 1995 und folgende beantragt. Primär werde Festsetzungsverjährung gemäß § 207 BAO geltend gemacht. Hinsichtlich der Feststellung für die Jahre 1995 und 1996 seien 1998 vorläufige Bescheide erlassen worden. Diese würden gemäß § 208 Abs.1 BAO mit Ablauf des Jahres verjähren, in dem die Ungewissheit beseitig worden sei. Diese Ungewissheit sei mit Niederschrift über die Schlussbesprechung einer Betriebsprüfung am 27.10.1999 beseitigt worden, sodass mit Ende 2004 die Verjährung eingetreten sei.

Hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998 sei bis zu den bekämpften Bescheid keine rechtsgültige Veranlagung durchgeführt worden, sodass auch hier mit Ende 2003 bzw. 2004 die Verjährung eingetreten sei.

Subsidiär werde auch inhaltlich die Feststellung der Betriebsprüfung bekämpft, die als Begründung der bekämpften Bescheide herangezogen werde. Die weiteren Ausführungen stimmen mit jenen in der Berufung vom 6.12.2000 überein.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2008 wurden die Berufungswerber (Bw.) aufgefordert, die zum 30.4.1995 sowie zum 31.1.1996 erstellten Verkehrswertgutachten sowie sämtliche dem Gutachter zur Erstellung einer Plan- bzw. Prognoserechnung zur Verfügung gestellte Unterlagen zu übermitteln.

Des Weiteren wurden sie darauf hingewiesen, dass Ihren bisherigen Ausführungen nicht zu entnehmen sei, von welchen Gewinnerwartungen die Kapitalgeber im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung ausgegangen seien. Sie wurden daher ersucht, die Gewinnerwartungen der Kapitalgeber darzulegen und Ihre Angaben durch geeignete Unterlagen – wie insbesondere durch Zeichnungsprospekte – zu belegen.

In diesem Zusammenhang wurde auch darauf hingewiesen, dass gemäß § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 ein Anlaufzeitraum, innerhalb dessen die erzielten Verluste aus einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 jedenfalls anzuerkennen sind, dann nicht angenommen werden dürfe, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werde. Ein

solcher Fall liege auch dann vor, wenn die Erzielung eines Gesamtgewinnes von vornherein gar nicht angestrebt worden sei.

Hinsichtlich des Einwandes der Bw., die bekämpften Bescheide hätten im Hinblick auf die geltenden Verjährungsbestimmungen nicht mehr ergehen dürfen, wurde darauf hingewiesen, dass laut herrschender Judikatur und Literatur Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (vgl. Ritz, BAO³, § 207, Tz 8).

Die Frage der Bemessungsverjährung stelle sich jedoch sehr wohl für die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der Kapitalangeber. In diesem Zusammenhang wurde darauf hingewiesen, dass die bekämpften Feststellungsbescheide zu keinen Änderungen dieser Einkommensteuerbescheide geführt hätten und eine nunmehrige Änderung im Hinblick auf die geltenden Verjährungsbestimmungen nicht mehr zulässig wäre.

In Beantwortung dieses Vorhalts wurden eine von der Geschäftsführung der Gesellschaft erstellte Prognoserechnung, sowie zwei Gutachten über den Verkehrswert des Unternehmens vorgelegt.

Hinsichtlich der Gewinnerwartung für die Kapitalangeber wurde ausgeführt, es sei in einem „Beteiligungsangebot“ und in einem Attachement zu der Zeitschrift „Der Mediziner 11/95“ dargelegt worden. Dabei sei es um die Anwerbung von Zeichnern von Wandelschuldverschreibungen gegangen. Mit diesen seien 10,0 Mio ATS erzielt worden, für weitere Finanzierungen sei der Weg einer atypischen stillen Gesellschaft gewählt worden. Das „Beteiligungsangebot“ (für die Wandelschuldverschreibungen) sowie eine Kopie der Zeitung (Seite 1) werde beigelegt. Aus diesem Prospekt gehe hervor, dass mit der Aussicht auf eine langfristig lukrative Beteiligung geworben worden sei. In der Unternehmensplanung sei mit etwa 15.000 Patienten gerechnet worden, wobei der Breakeven bereits bei 3.500 Teilnehmern an diesem Überwachungssystem hätte gegeben sein sollen. Dass die Erwartung hinsichtlich der Teilnehmer an diesem Überwachungssystem in der Praxis nicht annährend habe erreicht werden können, liege wohl an dem österreichischen Gesundheitssystem, in dem die meisten Staatsbürger von den Sozialversicherungsträgern die Übernahme aller Gesundheitskosten erwarten würden. In anderen Ländern, wie zum Beispiel in Israel solle dieses System sehr erfolgreich vermarktet worden sein.

Auch ein Exemplar des Unternehmenskonzeptes wurde beigelegt.

Hinsichtlich der Frage der Verjährung wurde erklärt, die Bw. gingen davon aus, dass die Festsetzungsbescheide auch nach Ablauf der Verjährungsfrist erlassen werden könnten. Aber auch die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide wären gemäß § 209 a BAO unabhängig von Verjährungsfristen an die geänderte Feststellung anzupassen. Die Vorstellung, dass man als wirtschaftlicher Betroffener aus einem Feststellungsbescheid nicht

den eigenen Einkommensteuerbescheid sondern nur den diesen bestimmenden Feststellungsbescheid bekämpfen könne und im Fall, dass dieser Berufung stattgegeben werde, der abgeleitete Bescheid nicht mehr abänderbar wäre, wäre ein Verstoß gegen Treu und Glauben und würde auch dem Rechtsstaatlichkeitsprinzip widersprechen.

In der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Bw. mit dem Hinweis darauf, dass bislang lediglich Unterlagen über die Wandelschuldverschreibungen vorgelegt worden seien, erneut aufgefordert, jene Unterlagen mitzubringen, mit denen die atypischen stillen Gesellschafter geworben wurden, und aus denen ersehen werden könne, welche Gewinne diesen in Aussicht gestellt wurden.

In der am 29. April 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von den steuerlichen Vertretern der Bw. erklärt, es habe ursprünglich nur das Angebot an Wandelschuldanleihen gegeben, welches über den Vertriebspartner in Tirol, die Finanzberatung WS, vertrieben werden sollte. Daher habe es auch für atypisch stillen Gesellschafter keine Prospekte gegeben.

Das Angebot für die Wandelschuldanleihen wurde in Kopie vorgelegt und zu den Akten genommen.

Da die Nachfrage nach Wandelschuldanleihen jedenfalls im Bereich der Finanzberatung WS nicht gegeben gewesen sei, sei dieser an die Bw. herangetreten, ein Beteiligungsmodell in Form von atypisch stillen Beteiligungen auf den Markt zu bringen. In der Folge seien sowohl atypisch stillen Beteiligungsmodelle als auch zwei Anleihen über jeweils S 5 Mio. (jedoch im Raum Niederösterreich) platziert worden. Die Verträge mit den atypisch stillen Gesellschaftern seien entsprechend den bei der Firma "P" aufliegenden Musterverträgen erstellt worden.

Die Gewinnberechnung sei jedoch anders zu lesen, als dies der Prüfer getan habe. Zwischen der Bw. und den atypisch stillen Gesellschaftern habe Einvernehmen darüber geherrscht, dass 102% der eingezahlten Einlage maximal zurückgezahlt werden sollten. Beispielsweise sollte jemand, der eine Einlage von S 500.000,00 geleistet habe, zunächst einen Verlust von S 1.000.000,00 zugewiesen bekommen und nach Abdeckung dieses Verlustes im Endeffekt S 510.000,00 zurückerhalten. Es werde jedoch eingeräumt, dass die in den §§ 12 ff des Vertrages festgelegten Bedingungen anlässlich der Veräußerung der stillen Beteiligung ungenau und widersprüchlich seien. Letztendlich wäre es wahrscheinlich bei Eintritt des erwarteten Erfolges zu Meinungsverschiedenheiten über die genannten Bestimmungen gekommen. Die HWT-AG hätte dann auch von ihrem Kündigungsrecht Gebrauch gemacht.

Auf die Frage des Finanzamtsvertreters, ob es Erhebungen hinsichtlich des in Österreich herrschenden Bedarfs an einer derartigen Einrichtung gegeben habe, erklärten die steuerlichen Vertreter, dass diese Frage heute nicht mehr seriös beantwortet werden könne,

da die damaligen Gründer nicht mehr hiezu befragt werden könnten und der Sachverhalt auch schon 15 Jahre zurück liege.

Vorgelegt wurde eine Studie der Universität Bochum, welche in Kopie zum Akt genommen wurde. Aus dieser Studie soll hervorgehen, dass in den Ländern Schweiz, USA und Israel dieses Modell erfolgreich angeboten worden sei. Weiters wurden vorgelegt ein Mietvertrag und ein Betreuungsvertrag, die mit den jeweiligen Patienten abgeschlossen wurden, sowie ein Dienstplan für Oktober 1995, mit welchem ersichtlich gemacht werden soll, dass sehr wohl mit einer größeren Nachfrage gerechnet worden sei. Des Weiteren wurde ein Zertifikat vom 9. September 1993 vorgelegt, welches ebenfalls in Kopie zu den Akten genommen wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Ausgegangen wird von dem oben wiedergegebenen von der Betriebsprüfung unter der Bezeichnung „Firmengeschichte“ zusammengefassten historischen Ablauf der Geschehnisse.

Im Zeitraum 18.12.1995 bis 26.1.1996 wurden von der HWT-AG „Gesellschaftsverträge“ mit 11 als „Kapitalgeber oder atypisch stille Gesellschafter“ bezeichneten Beteiligten unter Inanspruchnahme von Artikel IV des Umgründungssteuergesetzes rückwirkend per 1.5.1995 abgeschlossen. Der Abschluss von fünf weiteren gleich lautenden rückwirkend per 1.2.1996 abgeschlossenen „Gesellschaftsverträgen“ wurde dem Finanzamt am 31.10.1996 bekannt gegeben. Die Verträge wurden entsprechend den bei der Firma P-GmbH. aufliegenden Musterverträgen abgeschlossen, denen folgender Vertragsinhalt zu entnehmen ist:

„§ 1 Firma, Sitz und Geschäftsleitung des Geschäftsherrn.

Die Firma HWT-AG ist unter FN beim Handelsgericht Wien registriert. Sowohl der Sitz als auch der Ort der Geschäftsleitung befinden sich in Wien/Österreich.

§ 2 Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter

Kapitalanleger beteiligt sich mit einer Gesellschaftereinlage von öS
(in Worten: Schilling)

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 1995 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 Gesellschaftereinlage am Unternehmen des Geschäftsherrn.

§ 3 Konten des atypisch stillen Gesellschafters

Einzahlungen des atypisch stillen Gesellschafters auf seine Gesellschaftereinlage erfolgen auf gebundene Gesellschaftskonten (feste Einlagekonten). Bei Erhöhung der Gesellschaftereinlage während

eines Geschäftsjahres ist der Stand zum Bilanzstichtag eines jeden Geschäftsjahres rückwirkend für das gesamte Geschäftsjahr maßgebend: die Erhöhung gilt als am Anfang des betreffenden Geschäftsjahres erfolgt, Gewinn- und Verlustanteile sowie Ausschüttungen werden über variable Konten abgerechnet, sie berühren das Beteiligungsverhältnis nicht. Der Kapitalanleger zahlt binnen sieben Tagen nach Zeichnung sein Beteiligungskapital zuzüglich 6% Agio auf das Treuhandkonto "P" – atypisch stille Beteiligung "HW" bei der

X-Bank, BLZ YY; Kontonummer ZZ ein.

§ 4 Geschäftsjahr

Das erste Geschäftsjahr der atypisch stillen Gesellschaft beginnt mit 01.05.1995 (bzw. 1.2.1996) und endet mit 31.12.1995 (bzw. 31.12.1996). Die weiteren Geschäftsjahre entsprechen denen des Geschäftsherrn.

§ 5 Jahresabschluss

Der Jahresabschluss ist innerhalb von fünf Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erstellen und dem atypisch stillen Gesellschafter zu Kenntnis zu bringen. Ihm stehen die Kontrollrechte gemäß §§ 178 ff 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 an 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 zu übernehmen und vorrangig gegen künftige Buchgewinne zu verrechnen. Die Höhe der übernommenen Verluste ist jedoch mit maximal 200% (bzw. 250 %) des Nominales der atypisch stillen Gesellschaftereinlage begrenzt. Danach verbleibende Verluste treffen den Geschäftsherrn. Folgegewinne werden zuerst zur Abdeckung dieser vom Geschäftsherrn 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 erstelltes positives Ergebnis ist zuerst dem Geschäftsherrn zur Abdeckung der von ihm gemäß § 7 2. Absatz übernommenen Verluste zuzuweisen. Eine weitere Gewinnteilnahme erfolgt erst dann, wenn der Geschäftsherr einen Gewinn von 25% bezogen auf das einbezahlt Grundkapital erhalten hat und alle anderen Beteiligten die vertraglich zugesicherten Ausschüttungen erhalten haben.

Ein danach noch verbleibender Gewinn wird zwischen dem atypisch stillen Gesellschafter und dem Geschäftsherrn im Verhältnis der Gesellschaftereinlage und dem einbezahlt Grundkapital aufgeteilt, wobei der zugewiesene Gewinn mit 2% der atypisch stillen Beteiligung nach oben beschränkt ist. Die Entnahmen sind spätestens bis zum 30.09. des jeweiligen Folgejahres auf das Konto des atypisch stillen Gesellschafters mit der

..., Kto.Nr. ..., BLZ ...

zu überweisen. Bei Zahlungsverzug schuldet der Geschäftsherr Verzugszinsen in Höhe von 2 % über der Sekundärmarktentwicklung zum Zeitpunkt der Zahlungsfälligkeit. Dem atypischen stillen Gesellschafter zugewiesene Gewinne sind vorbehaltlich Abs. 1 und nach Maßgabe der Liquiditätslage bis zum Ende des neunten Monats des jeweiligen Folgejahres auszuschütten, sofern sie nicht vom Geschäftsherrn thesauriert werden. Eine Verzinsung der auszuzahlenden Beträge erfolgt nicht. Sollte der ausgeschüttete Gewinn des atypisch stillen Gesellschafters nicht mind. 2% p.a. auf seine Einlage zur Nominalen betragen, so verpflichtet sich der Geschäftsherr die Differenz (zu diesen 2%) im Wege einer

Vorwegabschichtung auf die Nominale zu bezahlen. Diese Vorwegabschichtung vermindert die Endabschichtung der Nominale anteilig. Der Geschäftsherr ist berechtigt, mit einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern abweichende Vereinbarungen zu treffen.

§ 8 Geschäftsführung und Vertretung

Der atypische 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 Gesellschafterversammlung.

§ 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 31.12.2002 (bzw. 31.12.2006) unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist auch teilweise aufkündigen. Danach kann das Gesellschaftsverhältnis von beiden Seiten jeweils zum 31.12. eines jeden Jahres bzw. zum jeweiligen Bilanzstichtag Geschäftsherrn bei Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufgekündigt werden.

Der Geschäftsherr erklärt sich bereit, über den Kündigungsverzicht bis 31.12.2002 (bzw. 31.12.2006) hinaus, auf sein Kündigungsrecht für weitere drei Jahre, d.J. 31.12.2005 (bzw. 31.12.2009) zu verzichten, wenn aus den laufenden jährlichen Gewinnzuweisungen und dem das Nominale der atypisch stillen Gesellschaftereinlage übersteigenden Ausscheidungsguthaben (ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes aus dem Ausgleich des negativen Kapitalkontos) nicht insgesamt ein steuerpflichtiger Gesamtgewinn von mindestens 1% erzielt wird.

§ 11 Ausscheidungen des stillen Gesellschafters, Aufnahme weiterer Gesellschafter

Außer durch Kündigung gemäß § 10 scheidet der stille Gesellschafter auch durch Ausschuss gemäß gesetzlichen Regelungen und bei Eröffnung ein über sein Vermögen rechtskräftig abgeschlossenen Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens oder bei Abweisung eines Konkursantrages mangels ein die Konkurskosten deckenden Vermögens und bei Exekutionsführung auf die Einlage oder den Anspruch aus der 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.

§ 12 Veräußerung (Übertragung) der stillen Beteiligung

Der atypisch stille Gesellschafter ist berechtigt, seine Gesellschaftseinlage 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 welchem Grunde 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. Der Geschäftsherr muss von der Übertragung spätestens drei Monate vor dem Ende eines Geschäftsjahres verständigt werden und ihr zustimmen, erfolgt die Verständigung später, so ist die Übertragung erst zum nächsten Übertragungszeitpunkt zulässig und wirksam. Die Zustimmung darf der Geschäftsherr nur aus objektiv wichtigen Gründen versagen.

§ 13 Ansprüche des stillen Gesellschafters bei der 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. Von dem so ermittelten Auseinandersetzungsguthaben werden zur Deckung der vom Geschäftsherrn im Zusammenhang mit dem Beteiligungsmodell getragenen Kosten 10% der einbezahlten atypisch stillen Gesellschaftereinlage in Abzug gebracht.

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 8 Monaten 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 zuzüglich 2% p.a. Für die Ermittlung des Unternehmenswertes im Rahmen der Auseinandersetzung ist 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 Auseinandersetzungstichtag 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 stellen.

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 auf Grund 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 in bar geleistet hat.

§ 14 Freiwillige Auflösung der Gesellschaft, Insolvenzverfahren beim Geschäftsherrn

Im Falle der freiwilligen Auflösung oder Liquidation der Gesellschaft, in welcher Form auch immer, nimmt der atypisch stille Gesellschafter am Vermögen inklusive der Reserven und dem Firmenwert im Verhältnis der stillen Gesellschafteleinlage zum Stammkapital des Geschäftsherrn teil. Wird über das Vermögen des Geschäftsherrn der 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 Konkursöffnung 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 Wirksamkeit der Konkursaufhebung wieder auf.

Ein Ausgleichsverfahren beim Geschäftsherrn berührt das Gesellschaftsverhältnis nicht.

§ 15 Kosten, Gebühren und Abgaben

Sämtliche mit der Errichtung und dem Abschluss dieses Gesellschaftsvertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben werden vom Geschäftsherrn zu Lasten des Ergebnisses der stillen Gesellschaft getragen.

§ 16 Sonstige Bestimmungen

Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Wien. Es gilt österreichisches Recht. Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein oder werden, so wird dadurch die Gültigkeit dieses Vertrages nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen Bestimmung tritt diejenige gesetzlich zugelassene Bestimmung, die dem wirtschaftlichen Zweck der ungültigen Bestimmung am nächsten kommt. Entsprechendes gilt, wenn sich bei Durchführung des Vertrages eine ergänzungsbedürftige Lücke ergeben sollte.

Die Gestaltung dieses Vertrages beruht auf der derzeitigen Auslegung gültiger gesellschafts- und steuerrechtlicher Vorschriften. Für die Änderung dieser Vorschriften und die Verwaltungsumsetzung haftet der Geschäftsherr nicht. Etwaige angestrebte Steuervorteile sind nicht Geschäftsgrundlage dieses Vertrages, weshalb auch keine Haftung übernommen werden kann.

Änderungen des Vertrages bedürfen der Schriftform. Ein Abgehen von dieser Formvorschrift wird ausgeschlossen. Es bestehen derzeit auch keine Vereinbarungen abseits der schriftlich getroffenen

Vereinbarungen dieses Vertrages. Sowohl der Geschäftsherr als auch die stillen Gesellschafter verzichten darauf, den Vertrag wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes, ebenso wegen Irrtum oder Zwang anzufechten. Alle in diesem Vertrag übernommenen und anerkannten Rechte und Pflichten gehen auf die Rechtsnachfolger der Beteiligten über bzw. sind auf diese zu überbinden."

Von den Beteiligungswerbern wurden vor Abschluss der Gesellschaftsverträge mit der Firma P-GmbH Vermittlungs- und Verwaltungsaufträge folgenden Inhalts abgeschlossen:

„§ 1 Gegenstand des Auftrages“

Die "P" übernimmt im Auftrag des "Beteiligten" und im Auftrag der Firma HWT-AG, Adr. (im folgenden "HW" genannt), der der "Beteiligte" als atypisch stiller Gesellschafter beitreten wird, die im Zusammenhang mit dieser Beteiligung anfallenden Vermittlungs- und Verwaltungstätigkeiten.

§ 2 Inhalt des Vermittlungs- und Verwaltungsauftrages

Der "Beteiligte" beauftragt hiermit die "P" die Rahmenbedingungen und Vorarbeiten zum Abschluss eines Gesellschaftervertrages gemäß beiliegendem Muster zwischen dem "Beteiligten" und der "HW" zu schaffen bzw. durchzuführen. "P" ist als Vermittler und Verwalter beauftragt, die direkte Beteiligung zwischen dem "Beteiligten" als atypisch stillen Gesellschafter und der "HW" herzustellen, entsprechende vertragliche Ergänzungen vorzuschlagen und das treuhändig übernommene Beteiligungskapital im Sinne dieses Verwaltungsauftrages zu verwenden bzw. im Auftrag des Beteiligten weiterzuleiten.

§ 3 Umfang des Verwaltungsauftrages

Dieser Verwaltungsauftrag umfasst insbesondere folgende Leistungen:

1995 (bzw. 1996): Die "P" übernimmt die 1995 anfallenden Kosten und sämtliche Arbeiten im Zusammenhang mit dem Zustandekommen der atypisch stillen Beteiligung. An Kosten fallen insbesondere Vermittlungshonorare an Dritte, steuerliche Gutachten, Rechts- und Beratungskosten, die Entwicklung, Ausarbeitung und vertragliche Vereinbarung mit der "HW" sowie die Ausarbeitung des atypisch stillen Gesellschaftsvertrages und dessen Ergänzung, Unternehmensberatungshonorare, Aufwendungen für Maßnahmen zur Sicherung der vertragsgemäßen Verwendung und Rückzahlung des Beteiligungskapitals, Büro- und Prospektkosten, sowie alle anderen fremden und eigenen Kosten der "P" an.

Folgejahre: Führung der Beteiligungskonten der atypisch stillen Gesellschafter. Benachrichtigung und Weiterleitung der buchmäßigen und steuerlichen Ergebnisanteile, Vorarbeiten im Zahlungsverkehr, sowie die jährliche Berichterstattung über wesentliche Entwicklungen der "HW" Beteiligung.

§ 4 Vollmachterteilung

Der "Beteiligte" ermächtigt die "P" für den Einzelfall mit der "HW" notwendige inhaltliche Anpassungen und Ergänzungen zu dem im Muster beiliegenden Gesellschaftsvertrag vorzunehmen und für den "Beteiligten" vertragswirksam mit der "HW" abzuschließen. Insbesondere ermächtigt der Beteiligte "P", eine Ergänzung des von mir geschlossenen Gesellschaftsvertrages § 13 vorzunehmen, in dem festgehalten wird, dass der Beteiligte auf die gutachtliche Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens verzichtet bzw. unabhängig davon einer von der Gesellschaft angebotenen Abschichtung zustimmt, sofern in einer Höhe angeboten wird, dass der Beteiligte einen Totalgewinn im Sinne der Liebhaberei erzielt und mindestens 100% und maximal 130% beträgt. Vertragliche Ergänzungen und Anpassungen, die im inhaltlichen Widerspruch zum beiliegendem Gesellschaftsvertrag stehen, dürfen im Rahmen dieser Vollmacht von der "P" nicht abgeschlossen werden, außer der "Beteiligte" erteilt hierzu seine ausdrückliche schriftliche Zustimmung.

§ 5 Dauer des Verwaltungsauftrages

Dieser Verwaltungsauftrag gilt ab Abnahme durch die "P" und endet ein Jahr nach der Auflösung des atypisch stillen Gesellschaftsvertrages zwischen dem "Beteiligten" und der "HW". Sollte die vorgenannte atypische Beteiligung 10 Jahre überschreiten, kann dieser Vertrag von beiden Vertragspartnern zum. 31.12.2005 bzw. 31.12. der Folgejahre aufgekündigt werden. Vor Auflösung des stillen Gesellschaftsvertrages bzw. vor dem 31.12.2005 kann dieser Verwaltungsauftrag nicht gekündigt werden. Ein außerordentliches Kündigungsrecht ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist steht jedem

Vertragspartner im Fall der Konkursöffnung bzw. Abweisung des Konkurses mangels Masse über den jeweiligen Vertragspartner zu.

§ 6 Verwaltungsentsgelt

Zur Deckung der im Jahr der Zeichnung anfallenden Fremdkosten und erbrachten Leistungen stellt die "P" ein einmaliges Honorar von 10% (exkl. MWSt.) in Rechnung, das von ProConsult vom Abschichtungsguthaben in Abzug gebracht werden und einbehalten werden kann. Für die in 1995 und in den Folgejahren bei "P" anfallende Verwaltungstätigkeit wird dem "Beteiligten" ein jährliches Honorar von 1% (exkl. MWSt.) des Zeichnungsvolumens pauschal in Rechnung gestellt, welches mit Gewinnanteilen oder Vorweg-Abschichtung kompensiert und einbehalten werden kann.

§ 7 Auftrag zur Weiterleitung des atypisch stillen Gesellschaftskapitals

Der "Beteiligte" beauftragt die "P" das Nominale seiner Zeichnungssumme an die "HW" weiterzuleiten, sobald der Gesellschaftsvertrag angenommen, sowie alle sonstigen Bedingungen erfüllt sind. Das Agio wird zur Deckung der Kosten gemäß § 3 einbehalten.

§ 8 Sonstige Bestimmungen

Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Wien. Sollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein, oder werden, *so* wird dadurch die Gültigkeit des Vertrages nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen Bestimmungen tritt diejenige gesetzlich zugelassene Bestimmung, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmung am nächsten kommt. Die Gestaltung dieses Vertrages beruht auf der derzeitigen Auslegung gültiger gesellschafts- und steuerrechtlicher Vorschriften. Für die Änderung dieser Vorschriften und die Verwaltungsübung haftet der Geschäftsherr nicht. Etwaige angestrebte Steuervorteile sind nicht Geschäftsgrundlage dieses Vertrages.

Der "Beteiligte" wünscht, dass sämtliche Korrespondenz betreffend die Beteiligung an der "HW"

- o direkt an den "Beteiligten"
- o an den Vermögensberater

übermittelt wird."

Von der durch die als „Beteiligten“ Bezeichneten bevollmächtigten P-GmbH wurden mit der HWT-AG im Hinblick auf § 4 des Vermittlungs- und Verwaltungsauftrages hinsichtlich des von den „Beteiligten“ gemäß § 13 des „Gesellschaftsvertrages“ zu lukrierenden Auseinandersetzungsguthabens vereinbart, dass diese nach Abdeckung der zugewiesenen Verluste maximal 102% der von ihnen getätigten Einlage zurückzuerhalten sollten.

Sowohl die in den „Gesellschaftsverträgen“ bedungenen Einlagen als auch der als Agio geforderte Betrag wurden von sämtlichen „Beteiligten“ zur Gänze einbezahlt (Bericht über den Jahresabschluss 1996, S. 4).

Aus der gesamten Vertragsgestaltung ist ersichtlich, dass die Beteiligungen ausschließlich zwecks Verlustzuweisung von den im Unternehmen der Geschäftsherrin entstandenen Verlusten eingegangen wurden. Eine Gewinnbeteiligung und eine Beteiligung an den stillen Reserven oder am Firmenwert wurden hingegen gar nicht angestrebt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Verträgen, den Bilanzen und Berichten über die Jahresabschlüsse und den durchaus glaubwürdigen Ausführungen des steuerlichen Vertreters sowie folgender Beweiswürdigung:

Von den Beteiligten wurden zuzüglich zu der von ihnen bedungenen Einlage 6% Agio aufgebracht. Wenn sie daher damit einverstanden waren, dass ihnen letztlich nur 102% ihrer Einlage zurückbezahlt und ihnen damit nicht einmal das von ihnen eingesetzte Kapital refundiert werden sollte, so kann wohl daraus abgeleitet werden, dass die Beteiligung keineswegs aus Gewinnstreben sondern ausschließlich in Erwartung des steuerlichen Ausgleichs der den „Kapitalangebern“ zugewiesenen Verlustanteile mit den von diesen im Rahmen ihrer hauptberuflichen Tätigkeit in den einzelnen Jahren erzielten Gewinnen eingegangen wurde.

Im Hinblick auf nachfolgende rechtliche Würdigung kann es dahingestellt bleiben, ob die HWT-GmbH am Zusammenschlussstichtag bzw. am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages über ein positives Vermögen verfügte, würde doch der Umstand, dass ein solches tatsächlich nicht vorlag, lediglich die sich aus Art. IV Umgründungssteuergesetz ergebenden Folgen und damit die rückwirkende Teilnahme an den Verlusten der Geschäftsherrin nicht jedoch das Vorliegen gemeinsamer Einkünfte nach Abschluss des Beteiligungsvertrages verhindern.

Desgleichen kann auch eine Beurteilung der Erfolgsaussichten des von der Geschäftsherrin betriebenen Gewerbes unterbleiben, da diese sich nicht auf die von den „Kapitalangebern“ zu erwartenden Gewinne auswirken.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO idgF werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gegenstand der Feststellung gemäß § 188 Abs. 1 BAO ist § 188 Abs. 3 leg. cit. zufolge auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Voraussetzung für auf § 188 Abs. 1 lit. b BAO gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften aus Gewerbebetrieb. Mehrere Beteiligte liegen u.a. auch bei einer sog unechten (atypischen) stillen Gesellschaft vor. Einkünfte aus einer echten stillen Gesellschaft sind hingegen nicht gemäß § 188 BAO festzustellen (vgl. Ritz, BAO³, § 188 Rz. 2 und 6 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Laut herrschender Literatur und Judikatur liegt eine unechte stille Gesellschaft vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist. Es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist; diese Beteiligung muss jedenfalls für den Fall

der Auflösung der Gesellschaft bestehen. Für die Besteuerung soll es keinen Unterschied machen, ob - etwa im Rahmen einer KG - Gesellschaftsvermögen vorhanden ist oder ob es um die Bewirtschaftung des Vermögens eines Beteiligten geht, welches im Innenverhältnis wie Gesellschaftsvermögen behandelt wird. In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 5. April 2001, 98/15/0158, festgestellt, der Grund, warum eine atypisch stille Gesellschaft - ungeachtet der gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten - ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmerschaft beurteilt wird, liege darin, dass der atypisch stille Gesellschafter voraussetzungsgemäß an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn teilnimmt, und es steuerlich keinen Unterschied machen soll, ob Gesellschaftsvermögen vorhanden ist oder das Geschäftsvermögen eines der Beteiligten im Innenverhältnis für die Beteiligung am Gewinn und Verlust und für die Auseinandersetzung wie ein Vermögen zur gesamten Hand zu behandeln ist (vgl. VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Im gegenständlichen Fall ist aber aus den oben wiedergegebenen zwischen den „Beteiligten“ und der „Geschäftsherrin“ getroffenen Vereinbarungen ersichtlich, dass die stillen Gesellschafter im Falle ihres Ausscheidens maximal 102% ihrer Einlage zurückerhalten sollen. Die Festlegung eines derartig niedrigen maximalen Auseinandersetzungsguthabens steht aber im Gegensatz zum Vorliegen einer tatsächlich vorgesehenen Beteiligung an den stillen Reserven und dem Firmenwert des Geschäftsherrn. Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die stillen Gesellschafter jedoch nur dann als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie auch an den stillen Reserven samt dem Firmenwert beteiligt sind, wovon im gegenständlichen Fall jedoch nicht auszugehen ist, liegt zwischen den „Beteiligten“ und der „Geschäftsherrin“ keine Mitunternehmerschaft vor. Es werden damit auch keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt, weshalb eine Feststellung gemäß § 188 BAO von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu unterbleiben hat.

Selbst wenn man davon ausgeinge, dass ein mit 102% der Einlage begrenztes Auseinandersetzungsguthaben auch einen Anteil an den stillen Reserven und am Firmenwert beinhaltet, und es sich daher bei den so genannten „Kapitalangebern“ tatsächlich um atypisch stille Gesellschafter handelt, ist dennoch eine einheitliche Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO aus nachfolgend angeführten Gründen unzulässig:

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl 1993/33 liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) zu erzielen, und

-
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist § 2 Abs. 1 LVO zufolge das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß § 2 Abs. 2 LVO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Gemäß § 4 Abs. 1 LVO sind die §§ 1 bis 3 LVO auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

Gemäß § 4 Abs. 2 LVO ist es zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 LVO zu beurteilen ist.

Zusätzlich ist § 4 Abs. 3 LVO zufolge gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

Bei der Prüfung im Sinn des § 4 Abs. 3 LVO ist gemäß § 4 Abs. 4 LVO weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 LVO das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Im gegenständlichen Fall sollten die so genannten „Kapitalangeber“ oder „atypischen stillen Gesellschafter“ maximal 102% der von ihnen getätigten Einlage wieder zurückbekommen. Damit ist von vornherein festgelegt, dass diesen nicht einmal die von ihnen getätigten Einlagen zuzüglich des 6%igen Agios refundiert werden sollten, was dazu führt, dass die „Kapitalangeber“ aus der Beteiligung am Handelsgewerbe der HWT-GmbH jedenfalls einen Verlust erwirtschaften müssen. Es ist daher von vornherein damit zu rechnen, dass die Gesellschafter vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes aus der Personenvereinigung ausscheiden, weshalb das Eingehen der Beteiligung Liebhaberei im Sinne des § 4 Abs. 4 LVO darstellt. Da in diesem Fall gemäß § 4 Abs. 4 LVO auch nicht für den in § 2 Abs. 2 LVO definierten Anlaufzeitraum Einkünfte vorliegen, ist auch für diesen Zeitraum Liebhaberei anzunehmen, weshalb die Verluste der „Kapitalangeber“ auch in den ersten drei Jahren ab Eingehen der Beteiligung keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 darstellen.

Eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO hat die Beteiligung mehrerer an gemeinsamen Einkünften zur Voraussetzung. Im gegenständlichen Fall werden aber von den so genannten „Kapitalangebern“ im Hinblick darauf, dass deren Verluste gemäß § 4 Abs. 4 LVO keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 lit. b EStG 1988 darstellen, im Streitzeitraum keine negativen Einkünfte aus dem von der HWT-GmbH betriebenen Gewerbebetrieb erwirtschaftet. Damit werden im Streitzeitraum ausschließlich von der HWT-GmbH negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, weshalb keine Verluste einer Personenmehrheit vorliegen und eine Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO auch aus diesem Grund zu unterbleiben hat.

Hinsichtlich der von den Bw. ins Treffen geführten Verjährung wird festgehalten, dass Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können (vgl. Ritz, BAO ³, §207 Tz 8 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs). Dementsprechend stand die Verjährung der Erlassung gegenständlicher Festsetzungsbescheide nicht entgegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Februar 2010