



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Dr. Wilhelm Miklin und Mag. Josef Bramer im Beisein der Schriftführerinnen Melanie Zuschmig bzw. FOI Claudia Orasch über die Berufung des Dr. RH, ehemaliger Gesellschafter, wohnhaft in FP, vertreten durch Dkfm. Stb, Wirtschaftstreuhand KG in Klagenfurt, vom 7. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, dieses vertreten durch HR Dr. Manfred Thalmann, vom 8. November 2004 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für 1999 bis 2001 betreffend die stille Gesellschaft Dr. RH & Mitgesellschafter nach der am 12. April 2007 und 11. Oktober 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 30. Dezember 1999 trafen Dr. RH einerseits und dessen Vater Ing. OH andererseits nachstehende gesellschaftsrechtliche Vereinbarung:

§ 1

Vertragsgegenstand

- | | |
|----|--|
| 1. | Dr. RH, im folgenden Geschäftsinhaber genannt, betreibt ein Kleinkraftwerk mit dem Standort EL 1, F. Die Beteiligung des Ing. OH, im folgenden stiller Gesellschafter genannt, an diesem Unternehmen bildet nun den Gegenstand dieses Vertrages. |
|----|--|

§ 2

Einlage, Beteiligung

1. Die vom stillen Gesellschafter zu leistende Vermögenseinlage beträgt S 250.000,00 (Schilling zweihundertfünfzigtausend) und ist bis zum 31. Dezember 2000 zu leisten. Die Einlage kann auch mit bereits bestehenden Forderungen von Ing. OH verrechnet werden. Weiters überlässt der stille Gesellschafter *unwiderruflich* – somit auch nach Auflösung der Gesellschaft aus welchem Grunde immer – dem Geschäftsinhaber das unentgeltliche Recht der Stromdurchleitung in Form von drei 20 KV Hochspannungskabel, einem Steuerkabel, einer zwei Zoll Wasserleitung auf dem in der Beilage I. dieses Vertrages angeführten Grundstücken, welche bereits durch Bescheid vom 4. März 1997 durch das Amt der Kärntner Landesregierung und durch Bescheid der Naturschutzabteilung der Bezirkshauptmannschaft Fn (Zl. 1) mit beiliegendem Parzellen- und Grundstücksverzeichnis laut Lageplan bewilligt wurde und in der Zwischenzeit rechtskräftig ist.

Die Anlage wurde bereits – im Sinne der Bescheide – errichtet. Ebenso wurde die Wasserleitung in dieselbe Kabelkүнette mitverlegt.

Die Leitungsrechte, wie in obigen Bescheiden beschrieben, werden vom stillen Gesellschafter unentgeltlich und unwiderruflich bewilligt. Ebenso wird die Errichtung und Erhaltung der Mess- und Übernahmestation beim Trafo der Stammliegenschaft in El , bewilligt. Die Grundstücke dürfen vom Geschäftsinhaber, aus welchem Grund immer, unwiderruflich und für alle Zeiten ohne vorherige Genehmigung betreten und befahren, dies auch mit Geräten und Kraftfahrzeugen, sowie Fuhrwerken aller Art, werden. Ebenso ist die Durchführung von Erd- und Grabarbeiten zum Zwecke der Erhaltung und des Betriebes der Leitungen auf den angeführten Grundstücken unentgeltlich und unwiderruflich bewilligt. Nach Möglichkeit ist die Terminisierung solcher Arbeiten mit dem Grundstückseigentümer abzustimmen. Dringende, unaufschiebbare Reparaturen, sowie Arbeiten die bei Gefahr in Verzug erforderlich sind, dürfen jedoch jederzeit – auch ohne Verständigung des Grundstückseigentümers – durchgeführt werden.
2. Mit seiner Einlage ist der stille Gesellschafter im Sinne des § 5 dieses Vertrages am Ergebnis und am Vermögen des Unternehmens der Geschäftsinhaber beteiligt. Der stille Gesellschafter ist auch an den stillen Reserven sowie an einem etwaigen Firmenwert beteiligt.

§ 3

Betriebspflicht, Sorgfalt

1. Der Geschäftsinhaber hat das in § 1 dieses Vertrages genannte Unternehmen ununterbrochen – mit Ausnahme betriebsbedingter Sperren – zu betreiben.
2. Er hat beim Betrieb des gesellschaftsgegenständlichen Unternehmens jene Sorgfalt einzuhalten, die er in seinen eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt.
3. Für tieferstehend angeführte Rechtsgeschäfte und Handlungen ist die vorherige schriftliche Zustimmung des stillen Gesellschafters erforderlich:
 - Eröffnung und Schließung von Filialen und Zweigniederlassungen
 - Aufnahme von Mitarbeitern
 - Aufnahme von Krediten, mit Ausnahme der branchenüblichen Lieferantenkredite
 - Durchführung von Investitionen sofern diese im Einzelfall S 50.000,00 (Schilling fünfzigtausend) und in der Jahressumme S 200.000,00 (Schilling zweihunderttausend) überschreiten.
 - Abschluss von Leasing- und Mietverträgen
 - Aufnahme weiterer Gesellschafter
 - Grundlegende Änderungen in der Geschäftspolitik

§ 4

Dauer, Kündigung

1.	Die Gesellschaft beginnt mit 1. April 1999 und wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.
2.	Sie kann unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum 31. Dezember eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden.
3.	Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes kann die Kündigung (Auflösung) ohne Fristeinhaltung erfolgen.
4.	Die Kündigung hat mittels eingeschriebenen Briefes an die jeweils zuletzt bekannt gegebene Adresse des Vertragspartners zu erfolgen. Die Kündigungsfrist gilt als gewahrt, wenn das Kündigungsschreiben drei Monate vor dem Kündigungstermin zur Post gegeben wird.

§ 5

Ergebnisverteilung, Entnahmeberechtigung

Der Gewinn bzw. der Verlust des Unternehmens wird, solange steuerlich zulässig, in Form einer "Einnahmen- Ausgabenrechnung" (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG) ermittelt.

Als Bemessungsgrundlage für die Ergebnisverteilung ist der Jahresgewinn bzw. Jahresverlust heranzuziehen.

1.	Die Geschäftsinhaber, Herr Dr. RH, erhält für seine Tätigkeit einen Gewinnvorweg in Höhe von S 132.000,00 (Schilling einhundertzweiunddreißigtausend) pro Jahr. Dieser Gewinnvorweg ist der Geschäftsinhaber auch in Verlustjahren zuzurechnen.
2.	Der nach dem Gewinnvorweg verbleibende Restgewinn bzw. Verlust wird zwischen dem Geschäftsinhaber und dem stillen Gesellschafter im Verhältnis 25:75 (fünfundzwanzig zu fünfundsiebzig) geteilt.
3.	Der auf Basis der Bilanz (bzw. Einnahmen- Ausgabenrechnung) verbleibende Restgewinnanteil ist – mangels anderer Vereinbarung – neun Monate nach dem Bilanzstichtag zur Auszahlung fällig. Sollte das Geschäftsverhältnis nicht zu einem Bilanzstichtag enden, so nimmt der stille Gesellschafter im Jahr seines Ausscheidens an der Gewinnverteilung nur aliquot teil. (§ 9 dieses Vertrages)
4.	Der stille Gesellschafter ist nicht verpflichtet, sein durch Verluste vermindertes Kapitalkonto aufzufüllen. Entnahmen des stillen Gesellschafters sind jedoch erst dann möglich, wenn durch Gewinnanteile das Kapitalkonto des stillen Gesellschafters wieder den vereinbarten Stand von S 250.000,00 (Schilling zweihundertfünfzigtausend) erreicht hat.
5.	Ein vom stillen Gesellschafter nicht behobener Gewinn vermehrt dessen Einlage nicht.
6.	Die Geschäftsinhaber kann Privatentnahmen in Höhe von maximal S 11.000,00 (Schilling elftausend) pro Monat tätigen. Dieser Betrag ist wertgesichert auf Basis des Verbrauchspreisindex 1996. Eine Erhöhung oder Verminderung des Betrages tritt ein, wenn der genannte Index um mehr als 5% von der Ausgangsbasis abweicht. Als Ausgangsbasis ist der

Stand des Verbraucherpreisindex 1996 für den Kalendermonat April 1999 vereinbart.

§ 6

Kontroll- und Überwachungsrechte

1.	Der stille Gesellschafter ist berechtigt, die abschriftliche Mitteilung der jährlichen Bilanz (bzw. Einnahmen- Ausgabenrechnung) zu verlangen und die Richtigkeit unter persönlicher Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen.
2.	Zur Überprüfung des Geschäftsverlaufes ist der stille Gesellschafter berechtigt, sich jederzeit – während der normalen Öffnungszeiten – in den Betriebsräumlichkeiten der Geschäftsinhaber aufzuhalten und sich einen Überblick über die laufenden Geschäfte zu verschaffen.

§ 7

Tod eines Vertragspartners

Für den Fall des Ablebens des Geschäftsinhabers wird vereinbart, dass der stille Gesellschafter bis zur Gültigkeit einer erbrechtlichen Regelung das Geschäft interimsmäßig weiterführt. Für den Fall des Ablebens des stillen Gesellschafters wird vereinbart, dass der Geschäftsinhaber dessen Anteil um die halben Buchwerte (laut Steuerbilanz) übernimmt.

§ 8

Auflösung der Gesellschaft

Die Gesellschaft wird aufgelöst

- durch Gesellschafterkündigung (§ 4)
- durch Kündigung eines Gläubigers des stillen Gesellschafters, der die Pfändung und Überweisung des Auseinandersetzungsgutachtens des stillen Gesellschafters erwirkt hat
- durch den Konkurs über das Vermögen einer der Gesellschafter
- durch einvernehmliche Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses.

§ 9

Auseinandersetzung

1.	Bei Auflösung der Gesellschaft – aus welchem Grunde immer – ist eine gesonderte Auseinandersetzungsbilanz bzw. ein Vermögensstatus zu erstellen. Das Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters beträgt 75% (fünfundsiebzig Prozent) des Unternehmenswertes (Hinweis auf Punkt 2.)
2.	Der Unternehmenswert ist mit den Buchwerten des Unternehmens anzusetzen, allfällige stille Reserven sowie ein Firmenwert sind in angemessener Weise zu berücksichtigen. Bei Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens – sei es bei Ausscheiden des stillen Gesellschafters, oder bei Auflösung der Gesellschaft – sind die zum Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft jeweils eingebrachten stillen Reserven jenem Gesellschafter vorab zuzurechnen, der die entsprechenden Vermögensgegenstände eingebracht hat. (Liquidationsvorab).
3.	Das Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters ist in zwölf gleichen Monatsraten, beginnend mit ersten Juli des auf die Kündigung folgenden Jahres – kontokorrentmäßig verzinst zu entrichten. Als Zinssatz ist ein Prozentsatz in Höhe der Sekundärmarktrendite anzuwenden.
4.	Endet die Gesellschaft durch Konkurs über das Vermögen der Geschäftsinhaber, so kann der stille Gesellschafter seine Einlage als Konkursgläubiger geltend machen.

§ 10

Schriftform

Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages sind nur gültig, wenn diese schriftlich erfolgen und diese Vereinbarungen von allen Vertragspartnern unterzeichnet sind. Auch Vereinbarungen, dass in Zukunft oder in Einzelfällen von der Schriftform abgewichen wird, können nur schriftlich erfolgen.
[...]

Aktenkundig ist eine am 28. November 2001 einvernehmlich ergangene Änderung des Gesellschaftsvertrages, mit welcher die Bestimmung des § 7 (Tod eines Vertragspartners) dergestalt geändert wurde, als diese nunmehr lautet:

"Für den Fall des Ablebens des Geschäftsinhabers wird vereinbart, dass Frau Mag. H, geborene He, in s auch in Ansehung der testamentarischen Verfügung das Geschäft zur Gänze alleine weiterführt und mit allen Vollmachten und Befugnissen von den Gesellschaftern einvernehmlich und alleine ausgestattet wird. Diese Vollmacht umfasst auch alle Besitz- und Eigentumsverhältnisse am E-Werk und den damit verbundenen Rechten der Gesellschafter. Diese Verfügung tritt jedoch nur bei einem Ableben des Geschäftsinhabers ein und kann von diesem jederzeit geändert oder ergänzt werden.

Für den Fall des Ablebens des stillen Gesellschafters wird vereinbart, dass dessen Anteil dem Geschäftsinhaber ohne irgendwelche erbrechtliche Abfindung oder Zahlungen an weitere Erben oder an Dritte zuwächst. Der Geschäftsinhaber ist somit Alleinerbe und alleiniger Besitz- und Rechtsnachfolger der gesamten Rechte und Pflichten des stillen Gesellschafters und somit Alleinverfügungsberechtigter und Alleineigentümer über die gesamte E-Werksanlage mit allen dazugehörigen Rechten. Jegliche weitere Rechtsform kann vom Geschäftsinhaber dann nach seinem alleinigen Gutdünken festgesetzt werden.

Alle übrigen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages vom 30. Dezember 1999 bleiben vollinhaltlich aufrecht."

In den Verwaltungsakten einliegend befindet sich ein von Seiten der Kärntner Landesregierung, Abteilung X, am 4. März 1997 an Dr. RH ergangener Bescheid, Zl. AAA, mit welchem über dessen Antrag auf Erteilung der elektrizitätsrechtlichen Bewilligung zur Verlegung, Erhaltung und den Betrieb eines 20 kV-Erdkabels vom Kraftwerk He zur Liegenschaft He abgesprochen wurde. Der diesbezügliche Bescheidspruch lautet wie folgt:
[...]

I.

Der Landeshauptmann von Kärnten stellt gem. §§ 3, 9 und 13, Elektrotechnikgesetz, BGBl.Nr. 106/1993, fest, dass gegen die Verlegung, Erhaltung und den Betrieb eines 20 kV-Erdkabels vom KW He zur Liegenschaft He nach Maßgabe der genehmigten Projektsunterlagen und der bei der mündlichen Ortsverhandlung vom 15.10.96 getroffenen und in den geänderten Projektsunterlagen berücksichtigten Projektänderung bei plan- und beschreibungsgemäßer Ausführung und Erhaltung der in der Elektrotechnikverordnung, BGBl. Nr. 47/1994, angeführten SNT-Vorschriften vom sicherheitstechnischen Standpunkt aus keine Bedenken bestehen.

II.

Gleichzeitig erteilt die Kärntner Landesregierung gemäß §§ 3 und 7, Kärntner Elektrizitätsgesetz, LGBl Nr. 47/1969, Herrn Dr. He die

Bewilligung zur Errichtung und zum Betrieb

der gegenständlichen elektrischen Leitungsanlage nach Maßgabe der genehmigten Projektsunterlagen und der bei der mündlichen Ortsverhandlung vom 15.10.1996 getroffenen und in den geänderten Projektsunterlagen berücksichtigten Projektänderung.

Verwaltungsbehördlich wurden nachstehende Auflagen erteilt:

1. [...]	
2.	Nach Beendigung der Bauarbeiten ist der Urzustand soweit möglich und erforderlich einwandfrei wiederherzustellen. Allfällige Flurschäden sind gesondert zu vergüten.
3. – 7. [...]	
8.	Für die Benützung des Grundstückes des Öffentlichen Wassergutes hat der Antragsteller mit dem Verwalter des Öffentlichen Wassergutes (Abt. 8W-ÖWG des Amtes der Kärntner Landesregierung) einen Bestandsvertrag abzuschließen.

Bescheidmäßig räumte die Behörde unter Bezugnahme auf § 12 Abs. 1 lit. b-d Kärntner Elektrizitätsgesetz 1969, Herrn Dr. He für die Verlegung, Erhaltung und den Betrieb eines 20 kV-Kabels zum KW He zur Liegenschaft He die erforderlichen Leitungsrechte auf den Grundstücken

Nr. 2	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 3	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 4	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 3.	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 6	KG Y, öffentliches Gut
Nr. 7	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 8	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 9	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 10	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 11	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 5.	KG Y, des Herrn Ing. OH
Nr. 13	KG Y, des Herrn Ing. OH

ein.

Zur Frage der Entschädigung wurde bescheidmäßig festgehalten, dass diese mit den betroffenen Grundeigentümern auf Basis der landesüblichen Entschädigungssätze des Übereinkommens zwischen der K-AG (K.-AG) und der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Kärnten privatrechtlich zu klären sei. Sollte ein Einvernehmen hinsichtlich der Entschädigungshöhe nicht hergestellt werden können, so wäre ein entsprechendes amtliches Entschädigungsverfahren unter gleichzeitiger gerichtlicher Hinterlegung der landesüblichen Entschädigungsbeträge zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zu beantragen.

In den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) erklärte die Dr. RH und Mitgesellschafter atypisch stille Gesellschaft bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb negative Einkünfte in Höhe von S 838.068,00 (1999), S 88.407,00 (2000) und S 462.569,00 (2001). Gleichzeitig wurden die ausgewiesenen Verluste entsprechend den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zu 25 vH dem Geschäftsinhaber Dr. RH , zu 75 vH dem stillen Gesellschafter Ing. OH zugewiesen.

Mit Vorhalt vom 28. Oktober 2002 wurde der steuerliche Vertreter der Gesellschaft um Bekanntgabe ersucht, wann die vereinbarte Einlage des Stillen im Ausmaß von S 250.000,00

zur Einzahlung gelangt sei. Weiters wurde dieser aufgefordert, darzulegen, worin die laut Gesellschaftsvertrag vom 30. Dezember 1999 mit der Einlage verrechenbaren, bereits bestehenden Forderungen des stillen Gesellschafter Ing. OH bestehen würden, bzw. wann und wie diese zur Verrechnung gebracht worden seien.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24. März 2003 gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass der stille Gesellschafter zur Abdeckung seiner ausstehenden Einlage am 20. Dezember 2000 eine Forderung in Höhe von S 250.000,00 an den Geschäftsinhaber Dr. RH zediert habe. Die abgetretene Forderung resultiere aus der im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2000 zu erwartenden Abgabengutschrift. Zum Zeitpunkt der Zession sei aufgrund der geleisteten Vorauszahlungen und aufgrund des tatsächlichen Einkommens für das Kalenderjahr 2000 die Gutschrift bereits absehbar gewesen. Dieses Guthaben bestehe derzeit noch am Steuerkonto des am 22. März 2002 verstorbenen Ing. OH und werde erst nach Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung zur Auszahlung gebracht werden.

Zur Vorlage gebracht wurde die zwischen Ing. OH als Zedenten und Dr. RH als Zessionar abgeschlossene Vereinbarung vom 20. Dezember 2000, in welcher wörtlich festgehalten wurde:

„Wie ich Dir bereits in unseren Vorgesprächen zugesichert habe, erwarte ich bei meiner Steuererklärung für das Jahr 2000 eine Gutschrift lt. Auskunft von Herrn Mag. G. Diese Gutschrift wird so um die S 370.000,00 (dreihundertsiebzigttausend Schilling) betragen.

Wie viel dieser Betrag dann rechnerisch genau ausmachen wird, werden wir sehen.

Jedenfalls ermächtige ich Dich hiermit, über diese Gutschrift in ihrer gesamten Höhe rechtsverbindlich zu verfügen und meine immer noch ausstehende Einlage am E-Werk in der Höhe von öS 250.000,00 (zweihundertfünfzigtausend Schillinge) dafür zu verwenden.

Den Rest der Gutschrift sollst du für die geleistete Arbeit im Hausberg haben. Ich habe Dir ja für die ganze Holzbringung im Jahre 1999 und bis 2000 bisher noch nichts gegeben und Du hast sicher auch viele Unkosten mit der Schadholz- und Käferholzaufbearbeitung gehabt.“

Im Zuge der Veranlagung der in Streit stehenden Zeiträume versagte das Finanzamt die steuerliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft und erließ folglich einen Bescheid, mit welchem ausgesprochen wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO unterbleibe. In der Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde aus, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anzuerkennen seien, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Der mit 30. Dezember 1999 abgeschlossene Gesellschaftsvertrag über eine stille Beteiligung zwischen Dr. RH als Geschäftsinhaber und seinem Vater Ing. OH als stillen Gesellschafter hielte nach finanzamtlicher Ansicht aus folgenden Überlegungen einem Fremdvergleich nicht stand: Zum

einen sei die vertraglich bedungene Einlage von S 250.000,00 bis zum Erlöschen der Gesellschaft am 22. März 2002 durch den Tod des stillen Gesellschafters nicht einbezahlt worden. Die am 24. März 2003 zur Vorlage gebrachte "Zession" vom 20. Dezember 2000 sei nicht mehr als eine Absichtserklärung und könne jedenfalls nicht als Erbringung der Einlagenleistung gewertet werden. Unter Fremden hätte der Geschäftsherr angesichts der hohen Anfangsverluste jedenfalls auf eine fristgerechte Einzahlung der Einlage gedrungen. Zum anderen sei die vereinbarte Ergebnisverteilung von 25 vH zu Gunsten des Geschäftsinhabers und 75 vH zu Gunsten des Stillen in Ansehung der geleisteten Einlagen fremdunüblich. Während der Geschäftsinhaber seinen Kleinkraftwerksbetrieb, dessen Buchwert im Zeitpunkt der Einlage sich auf S 753.000,00 belaufen habe, in die Gesellschaft eingebracht habe, habe die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters lediglich in der Einräumung von Leitungsrechten bestanden, welche weder in der Vereinbarung selbst noch zu einem späteren Zeitpunkt wertmäßig beziffert worden seien. Offenbar habe man bei der Fixierung der Gewinnbeteiligung ausschließlich die Überlegung in den Vordergrund gestellt, dem stillen Gesellschafter möglichst hohe Verluste zuzuweisen. Darüber hinaus seien jene Grundstücke, auf denen die Leitungsrechte eingeräumt worden seien, ein Jahr nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages und zwar mit Übergabsvertrag vom 28. Dezember 2000 von Ing. OH an Dr. RH übertragen worden. Ab diesem Zeitpunkt sei daher keinerlei Einlagenleistung durch den Stillen mehr gegeben. Aufgrund der gegebenen Sachlage liege nach finanzamtlicher Ansicht eine atypisch stille Gesellschaft und damit eine Mitunternehmerschaft nicht vor. Anzumerken bleibe, in § 7 des Gesellschaftsvertrages sei für den Fall des Ablebens des stillen Gesellschafters festgehalten worden, dass der Geschäftsinhaber den Anteil des Stillen um die halben Buchwerte (lt. Steuerbilanz) übernehme. Mit Ergänzungsvereinbarung vom 28. November 2001 sei schließlich vereinbart worden, dass im Falle des Ablebens des Stillen, dessen Anteil an den Geschäftsherrn ohne jegliche Abfindung zuwachse. Bei Auflösung der Gesellschaft durch Tod des Stillen sei somit dessen Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausgeschlossen. Damit erweise sich jedoch, dass nie ernsthaft beabsichtigt gewesen sei, dem stillen Gesellschafter eine Mitunternehmerstellung angedeihen zu lassen. Selbst bei steuerlicher Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses wäre daher nur eine echte stille Gesellschaft gegeben, bei der es zu keiner einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung komme und bei der Verluste des Stillen nur mit späteren Gewinnen auszugleichen seien.

In Ermangelung einer atypisch stillen Gesellschaft könne auch kein Zusammenschluss gem. Art. IV Umgründungssteuergesetz zustande kommen. Die besagte Bestimmung bedinge überdies das Vorliegen einer tatsächlichen Vermögensübertragung. Demnach seien die im Zusammenschlussvertrag vereinbarten Geld- und Sachleistungen bis zum letzten Tag der

Neunmonatsfrist tatsächlich zu erbringen. Um in den Genuss der Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes zu gelangen, hätte die Einzahlung der vereinbarten Geldeinlage in Höhe von S 250.000,00 bis spätestens 31. Dezember 1999 zu erfolgen gehabt. Dieser Betrag sei jedoch de-facto niemals zu Einzahlung gelangt. Da die Voraussetzungen für eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO nicht vorliegen würden, seien die aus dem Betrieb des Kleinkraftwerkes erzielten Einkünfte alleine dem Betriebsinhaber Dr. RH zuzurechnen.

Mit Eingabe vom 8. November 2004 berief der Bw. gegen den Nichtfeststellungsbescheid und wandte ein, dass – entgegen der finanzamtlichen Rechtsansicht – die am 20. Dezember 2000 abgegebene Erklärung als verbindliche Zession zu qualifizieren sei, welche über eine reine Absichtserklärung hinausreiche. Diese Erklärung begründe eo ipso bereits einen Rechtsanspruch Dris. RH auf Erhalt des Betrages von S 250.000,00. Dies sei auch aus dem Wortlaut der Erklärung zu ersehen. Die Bezahlung einer Verbindlichkeit durch Zession einer Forderung sei ein im Wirtschaftsleben durchaus üblicher Vorgang und sei somit fremdüblich. Ebenso sei die Stundung bereits fälliger Forderungen im Geschäftsleben durchaus üblich, insbesondere dann, wenn der gestundete Betrag im konkreten Fall durch die Zession einer Forderung abgesichert sei. Hinzuweisen sei, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Einlagenleistung des stillen Gesellschafters kein unmittelbarer Liquiditätsbedarf der Gesellschaft gegeben gewesen sei, zumal die Finanzierung des Unternehmens durch langfristige ERP-Kredite und erhaltene Förderungen gesichert gewesen sei.

Der vom Finanzamt behaupteten Unangemessenheit der Ergebnisverteilung hielt der steuerliche Vertreter Nachstehendes entgegen:

Aus § 2 des Gesellschaftsvertrages vom 30. Dezember 1999 sei unmissverständlich zu entnehmen, dass der stille Teilhaber neben der später fälligen Bareinlage (S 250.000,00) an den Geschäftsinhaber eine Fülle von weiteren Leistungen zu erbringen gehabt habe. Zu diesen Leistungen gehörten:

1.	das unwiderrufliche und unentgeltliche Recht der Stromdurchleitung in Form von drei 20 kV Hochspannungskabeln (unwiderruflich wird im Vertrag für einen Zeitraum definiert, der auch nach Auflösung der Gesellschaft, aus welchem Grunde immer, gelten soll) – diese Leitungsrechte sind im Grundbuch intabuliert;
2.	das unwiderrufliche und unentgeltliche Recht der Verlegung eines Steuerkabels;
3.	das unwiderrufliche und unentgeltliche Recht der Einleitung einer 2-Zoll-Wasserleitung. In diesem Recht enthalten ist das Recht der Errichtung einer Brunnstube mit Pumpstation (Förderleistung 12 m ³) sowie die dazugehörigen Stromzuleitungen (Niederspannung samt Steuerkabel);
4.	die Errichtung und Erhaltung der Mess- und Übernahmestation beim Trafo der Stammliegenschaft in EL 1, F;

- | | |
|----|---|
| 5. | die unentgeltliche Duldung der Durchführung von Erd- und Grabarbeiten im Zuge der Erhaltung und des Betriebes der Leitungen auf dem Grundstück. |
|----|---|

Mit Ausnahme der erst am 31. Dezember 2000 fälligen Bareinlage habe der stille Gesellschafter alle übrigen Rechte der Gesellschaft unmittelbar und sofort zur Verfügung gestellt. All die genannten Rechte seien für den Betrieb des Kleinkraftwerkes von essentieller Bedeutung und würde sich deren Wert auf ca. S 2,0 Millionen belaufen. Ausdrücklich hinzuweisen sei darauf, dass der stille Gesellschafter gestattet habe, Leitungen auf einer Länge von ca. 1.800 m auf der ihm gehörigen Waldparzelle EZ AA der KG Y zu verlegen. Was die Wertigkeit der seitens des stillen Gesellschafters zur Verfügung gestellten Rechte anbelange, so werde darauf hingewiesen, dass derzeit Verhandlungen zwischen Dr. RH und dem Nachbarn Z über die Verlegung eines Stromkabels am Grundstück des Letztgenannten stattfänden. Das Anbot Dr. RH an den Grundstückseigentümer Z für dessen Einwilligung in das obgenannte Vorhaben – die Durchleitung des besagten Stromkabels würde sich auf ca. 500 m belaufen – habe € 36.000,00 betragen und sei von Z bis dato nicht angenommen worden.

Bei Durchleitung des Stroms vom Trafo P (K.-AG) zum Trafo EL (K.-AG) – eine solche Durchleitung sei im Jahr 2000 nicht möglich gewesen – würde nunmehr jährlich Kosten in Höhe von etwa € 15.700,00 verursachen. Durch die seitens des Stillen eingeräumten Rechte habe Dr. He diesen Betrag einsparen können.

Die Finanzbehörde vermeine nunmehr auf Grund des Umstandes, dass die Grundstücke, auf denen die Leitungsrechte eingeräumt worden seien, ein Jahr nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages an Dr. RH unentgeltlich übertragen worden seien, ableiten zu können, dass ab diesem Zeitpunkt keine Eigenleistung durch den stillen Gesellschafter mehr gegeben sei. Eine derartige Rechtsansicht sei jedoch unzutreffend. Die Übertragung dieser Grundstücke von Herrn Ing. OH an Herrn Dr. RH sei im Rahmen einer allgemeinen Vermögensbereinigung des Erstgenannten erfolgt und zwar unter der Bedingung, dass Herr Dr. RH die übernommenen Grundstücke "mit allen Rechten und Pflichten" übernehme. Darüber hinaus habe Herr Ing. OH noch andere Vermögensteile an seine Kinder verschenkt. In diesem Zusammenhang sei es nahe liegend, jene Grundstücke, die in einem wirtschaftlichen Konnex zum Kraftwerk stehen, an jenes Kind schenkungsweise zu übertragen, welches am Kraftwerk das größte wirtschaftliche Interesse habe. Aus zivilrechtlicher Sicht dürfe nicht übersehen werden, dass diese Grundstücke zum Zeitpunkt der Übertragung von Herrn Ing. OH an Herrn Dr. RH mit Leitungsrechten belastet gewesen seien. Es zeige sich somit, dass zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung die Gegenleistung von Ing. OH als angemessen und fremdüblich zu qualifizieren sei. Die spätere unentgeltliche Übertragung der Grundstücke an Dr. RH habe

einen rein familienhaften Hintergrund und dürfe mit dem Bestehen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft nicht vermengt werden.

Zur Argumentation des Finanzamtes, wonach der stille Gesellschafter weder am Firmenwert noch an den stillen Reserven beteiligt sei und sonach eine Mitunternehmerschaft nicht vorliege, führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Gesellschaftsvertrag unter dem Gesichtspunkt errichtet worden sei, dass das Bestehen der Gesellschaft nicht durch das Ableben eines der beiden Gesellschafter gefährdet sein dürfe. Einzig und allein aus diesem Grunde sei zwischen den Gesellschaftern die Vereinbarung getroffen worden, dass die Geschäftsanteile des stillen Gesellschafters dem Inhaber des Handelsgewerbes unentgeltlich "anwachsen". Dieser Vertragspunkt sei erst am 28. November 2001 einvernehmlich aufgenommen worden. Vorher habe die Regelung gegolten, dass im Fall des Ablebens die Erben des stillen Gesellschafters nur mit dem halben Buchwert abgefunden würden. Beide Vertragsklauseln würden ausschließlich für den Fall des Todes des stillen Gesellschafters gelten und seien von der Absicht geprägt, das Bestehen des Unternehmens nicht durch Erben zu gefährden.

Davon abweichend sei für den Fall des Ausscheidens des stillen Gesellschafters (unter Lebenden) aus der Gesellschaft in § 9 des besagten Gesellschaftsvertrages vereinbart worden, dass eine gesonderte Auseinandersetzungsbilanz bzw. ein Vermögensstatus zu erstellen sei, wobei das Auseinandersetzungsguthaben des stillen Gesellschafters 75 vH des Unternehmenswertes betragen würde. Der Unternehmenswert sei mit dem Buchwert des Unternehmens anzusetzen, allfällige stille Reserven sowie ein Firmenwert seien in angemessener Weise zu berücksichtigen. Im Gegensatz zu der von der Finanzbehörde angestellten Sichtweise, sei der stille Gesellschafter daher sehr wohl auch an den stillen Reserven wie auch am Firmenwert der Gesellschaft beteiligt gewesen.

Im Berufungsantrag wurde begehrt, der UFS möge die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die berufsgegenständlichen Jahre einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO im Sinne der Erklärung feststellen.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens erging mit Datum 3. August 2006 an den steuerlichen Vertreter nachstehender Vorhalt:

"1.

Gemäß § 2 des Gesellschaftsvertrages vom 30. Dezember 1999 sollte die Einlage des Stillen einerseits aus einer bis zum 30. Dezember 2000 zu leistenden Vermögenseinlage von S 250.000,--, andererseits aus der unwiderruflichen und unentgeltlichen Überlassung des Rechtes der Stromdurchleitung in Form von drei 20 kV- Hochspannungskabeln, einem Steuerkabel und einer Zwei-Zoll-Wasserleitung auf jenen

im Eigentum des Stillen stehenden Grundstücken, allesamt land- oder forstwirtschaftlich genutzt, bestehen.

In diesem Zusammenhang erhebt sich die Frage nach der Werthaltigkeit der eingeräumten Leitungsrechte. In der Berufungseingabe wird ausgeführt, dass die besagten Rechte – insgesamt sollen Leitungen im Ausmaß von 1.800 m verlegt worden sein - "in den Augen des Bw." mit S 2,0 Mio. zu bewerten seien.

2.

Seitens der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Kärnten wurden im Einvernehmen mit der K.-AG nachstehende Richtsätze für Entschädigungen bei Überspannung bzw. Verkabelung landwirtschaftlich genutzter Flächen (2004) festgesetzt:

20 kV – Leitung Dienstbarkeit (dh intabuliert)		3,63 € pro lfm.
20 kV – Leitung Leitungsrecht (nur oblig.)		2,18 € pro lfm
Kabeldienstbarkeit für 20 kV-Leitung		2,54 € pro lfm
Kabelleitungsrecht für 20 kV-Leitung		1,45 € pro lfm

Bei Errichtung mehrerer Stützpunkte auf dem selben Grundstück erhöht sich der Entschädigungssatz laut Tabelle um 15% für den zweiten, 30 % für den dritten Mast usw.

3.

Was die Entschädigungssätze (Bodenwertminderung) für Abwasserleitungen anbelangt, wurden von Seiten der Kärntner Landwirtschaftskammer nachstehende Richtsätze festgelegt:

	Leitungsdurchmesser	Bodenwertminderung	Streifenbreite
Stichleitung- bzw. Ortssammler	100 – 200 mm	20 %	mind. 4 m
Hauptsammler	200 – 300 mm	25 %	4 – 5 m
Verbandssammler	300 – 500 mm	30 %	5 – 8 m
Verbandssammler	500 – 1000 mm	35 %	max. 8 m

Die dabei ausgewiesenen Sätze gelten sowohl für Leitungsrechtseinräumungen als auch für Leitungsdienstbarkeiten (mit grundbücherlicher Eintragung).

Nach Rücksprache mit der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Kärnten ist als Bodenwertminderung bei einer Zwei-Zoll-Wasserleitung (Durchmesser ca. 5 cm) 10% anzusetzen, dies bei einer Streifenbreite von 4 m. Der Verkehrswert von land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen im Raum Fn beträgt derzeit zwischen € 3,- und € 4,- pro m².

[..]

4.

Bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall würden sich auf Grundlage obgenannter Kammerrichtlinien nachstehende Entschädigungssätze ergeben:

A. Stromleitungen:

Annahme: Länge 1.000 m x € 2,54 (Annahme Erdkabel) = € 2.540,-

B: Wasserleitung:

Annahme: 800 m Leitungslänge, Grundstückspreis je m² für land- bzw. forstwirtschaftlich genutzte Flächen: € 4,- :

800 m x 4 m (Streifenbreite) = 3.200 m² x € 4,- = € 12.800,- x 10% = € 1.280,-

4.

a) Da die von Ihnen angeführte Bewertung der Leitungsrechte mit S 2,0 Mio./ rd. € 145.000,- (!) in eklatantem Widerspruch zu den obgenannten Wertansätzen des Übereinkommens zwischen der Kammer für Land- und Fortwirtschaft in Kärnten und der K.-AG stehen, werden Sie ersucht, jene

gutachtlichen Berechnungen vorzulegen, welche im Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung angestellt wurden, sodass von einem Einlagewert des Stillen in Höhe des angezogenen Betrages ausgegangen werden konnte.

b) Darzulegen wäre auch, wie viele **Laufmeter an Elektrokabeln** und wie viele an **Wasserleitungen** verlegt wurden.

c) Bitte führen Sie an, wozu das **Steuerkabel** dient, wie lange dieses ist und welcher Wert dem damit zusammenhängenden Leitungsrecht zukommt.

d) Anzuführen wäre zudem, ob die Kabel bzw. Kabelstränge zur Gänze ins **Erdreich** verlegt worden sind, oder ob auch über dem Erdreich befindliche Stromleitungen samt Masten und Steuerkabel aufgestellt worden sind. In einem derartigen Fall wäre auch die **Anzahl der Masten** und deren bauliche Ausgestaltung (A- Mast/T-Mast samt Abmessung) anzugeben.

5.

Auf Seite 3 der Berufungseingabe wird ausgeführt, dass das Recht auf Einleitung einer Zwei-Zoll-Wasserleitung das Recht auf Errichtung einer Brunnstube mit Pumpstation samt den dazugehörigen Stromzuleitungen (es dürfte sich dabei wohl um das Steuerkabel handeln) mitumfasst. Darüber hinaus sei noch das Recht auf Errichtung und Erhaltung der Mess- und Übernahmestation beim Trafo der Stammliegenschaft in EL sowie die unentgeltliche Duldung der Durchführung von Erd- und Grabarbeiten im Zuge der Erhaltung und des Betriebes der Leitungen auf dem Grundstück vereinbart worden.

Da sich im Gesellschaftsvertrag keinerlei Hinweise auf diese Leistungen finden, werden Sie ersucht, jenes **Dokument** zu übermitteln, mit welchem gegenüber dem Geschäftsinhaber die Einräumung der obgenannten Rechte verbrieft worden ist.

[..]"

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 5. September 2006 teilte der Bw. Dr. RH dazu wörtlich mit:

"Die gutachtlichen Berechnungen, welche im Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung angestellt wurden, wurden unter intensiver Beratung und Heranziehung von Vergleichsprojekten vom Immobilienmakler, welche zur Zeit E-Werke dieser Größenordnung am Markt zum Verkauf angeboten habe, sowie durch Beratung bei der Bewertung von Fachleuten aus der Kleinkraftwerkebranche vorgenommen. Es waren diese die Herren Ing. NN von Fn, selbst E-Werksbesitzer, die Herren von der Immobilienbranche von XY sowie die Konstrukteure und Firmenchefs der Firma YY in Fn .

Von all diesen Herren wurde übereinstimmend befunden, dass der Wert des Leitungsrechtes unter Berücksichtigung der Besonderheit der Trassenführung diesem Wert von ATS 2.000.000,- Millionen entspricht; Insbesondere wurden hierzu folgende Tatsachen mitberücksichtigt:

- 1) Die gesamte Trassenführung hat eine Länge von 2.600 Meter
- 2) Davon liegen auf Grund und Boden von Ing. OH genau 1.600 Meter Länge
- 3) Die gesamte Trassenführung ist verkabelt.
- 4) Alle die Trassenführung querenden Wege, sei es Gemeindestraßen und öffentliche Straßen sowie Ortschaftswege, wurden nicht aufgerissen, sondern durchgeschossen und mit PVC-Rohren ausgekleidet
- 5) Die Trassenführung erfolgte über die Grundstücke des Herrn Ing. He über dessen gesamtes gewidmetes und aufgeschlossenes Bauland!
Es sind diese in EL die Grundparzellen:
5, 51, 52, 53, 5. und 55 mit einem Gesamtausmaß von ca. 5.500 m2 wurden hier diagonal durch diese 20kV Leitungen sowie durch die Wasserleitungen, Steuerkabel und Telefonanlage durchtrennt.
In P ist hievon das Bauland: Parzelle 1., 1210 und 4. ebenso alle KG Y betroffen.
Auch dieses Bauland mit einer betroffenen Größe von ca. 5000 m2 wurde hier diagonal bzw. quer von all diesen Leitungen durchtrennt.
Natürlich haben wir auch diese Wertminderung von diesem Bauland in die Berechnung miteinbezogen. Es kann doch nicht so sein, dass dieses Bauland, welches völlig baureif und aufgeschlossen war, bewertet werden konnte, wie land- und forstwirtschaftlicher Boden.

Formatiert: Nummerierung und Aufzählungszeichen

- 6) In EL Nr. 1, Nebenhaus wurde für die Übergabestation und Meßstation, sowie als Traforaum ein Gebäudeteil, ehemals landwirtschaftlich genutzt als Mühlenraum für diese Meßstation überlassen. Ein Neubau dieser Form und Ausstattung wäre nicht unter 500.000,- Schillingen zu errichten gewesen.
- 7) Auf Parzelle 5. KG Y wurde die Nutzung dieser Parzelle für einen weiteren Freilandtrafo auf einem A-Masten 20 KV !!!! Größe und Stärke gestattet. Von diesem A-Masten und Trafo führen weitere Niederspannungskabel von der Meßstation zu diesem Trafo und speisen dort die Energie in das K.-AG Netz ein.
- 8) Für die Trassenführung in den Graben wurde mir gestattet die Waldparzellen 2 und 3 Wald, beide KG Y zu benützen und zwar:
Die 40-jährige Fichtenkultur wurde hier auf einer Serpentinform durch den gesamten Wald, bis an die Talsole beim Fluss auf einer Breite von ca. 20 Meter geschlägert und teils gerodet. Der gesamte Holzbestand war hier im sogenannten besten Wuchs, durch die Trassenführung und der damit verbundenen Schlägerung zur halben Wertzeit, aber nur Brennholz und Schleifholz, bzw. Stangen und mein Vater hat statt einen Blochholzwert von ca. 1.000,- Schilling plus MSt, so war es damals, nur einen Schleifholzwert von ca. 240,- Schilling pro Kubikmeter Holz Erlösen können, was zur Gänze auf die Arbeit aufgegangen ist.
- 9) Die Brunnstube mit den Quellfassungen sowie umfangreiche Wasserversorgungsanlagen und Leitungen befinden sich ebenso auf all diesen Grundstücken, deren Leistungsrechte ebenso mir zugesichert wurden.
Die gesamten Kabel wurden in das Erdreich verlegt. Es handelt sich hier nicht um Niederspannungskabel, sondern Hochspannung 20kV!!! Das sind Kabel von Hochspannungsleitungen, wie sie die K.-AG nur im Freigelände verlegt, da eine Verkabelung viel zu teuer und kostspielig und vor allem zu schwierig kommt!
Man kann bei dieser Art und Umfang dieser Leitungsrechte auf keinem Fall mit Entschädigungswerten der K.-AG Vergleiche anstellen. Sowohl die Größenordnung als auch der Umfang der Leitungsrechte bei einem Kleinkraftwerk auf privatwirtschaftlicher Basis beruht auf ganz anderen Überlegungen und Bewertungen und in der Privatwirtschaft werden für E-Werksanlagen Preise gezahlt, die die K.-AG niemals als öffentlich rechtlicher Versorger bezahlen kann.
Das Steuerkabel wurde in eine eigene Künette, weg von den drei 20kV Kabeln verlegt, da ansonsten die Gefahr des Spannungsübertrittes und der Fehlanzeigen auftreten hätte können. Das Steuerkabel beinhaltet 32 separate kleine Kabel zur Steuerung der Turbinenanlage, der Rechenanlage, der Sicherheitsklappen und der gesamten Messeinrichtungen von der Übergabestation bis hin zum Kraftwerk in den Graben. Das Steuerkabel ist praktisch wie das Rückgrat zum Gehirn der Übergabe- und Meßstation.
Die Wasserleitung ist eine 6/4 Zoll Leistung, also auch keine kleine Dimension. Auch diese Leitung musste einen Sicherheitsabstand von mindestens 40 cm von den drei 20 kV Kabeln haben.
- 10) Im sehr steilen Grabenwald auf Parzelle 2 KG Y musste die gesamte Trasse der Kabelleistungen mit Ankerseilen zusätzlich gesichert werden und dafür große Teile des Waldes herangezogen werden.

Zu all diesen Grundstücken wurde ungehinderter Zutritt ohne jegliche vorherige Genehmigung gestattet, dies für immerwährende Zeiten. Somit stellte diese Einräumung dieser Rechte praktisch einen völligen Wertverlust für Ing. He von all seinen benützten Grundstücken dar!!! [..]"

Diese Vorhaltsbeantwortung wurde der Amtspartei zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit Replik vom 5. Oktober 2006 brachte das Finanzamt vor, die Behauptung, die vom stillen Gesellschafter überlassenen Rechte würden einen Wert von S 2 Millionen repräsentieren, sei weder nachvollziehbar noch verifizierbar. Auch seien die vom UFS geforderten gutachtlichen Berechnungen nicht vorgelegt worden. Insgesamt erweise sich das Vorbringen als nicht geeignet, die im Vorhalt aufgezeigten Bewertungsdifferenzen aufzuklären. Ebenso wenig

nachvollziehbar sei aufgrund der vorliegenden Grundbuchsauszüge die Behauptung, die Leitungen hätten 5.000 m² Baugrund durchtrennt. Abgesehen davon, dass von einer Überlassung eines Gebäudeteiles (Nebenhaus D) im Gesellschaftsvertrag keine Rede sei, befinde sich auch kein entsprechender Gebäudeteil im (Sonder)Betriebsvermögen. Der Umstand, dass trotz ergangener Aufforderung eine konkrete Berechnung über den Wert der überlassenen Nutzungsrechte noch immer nicht zur Vorlage gebracht worden sei, spreche dafür, dass vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages eine Bewertung der überlassenen Nutzungsrechte unterblieben sei. Dies sei ebenso unüblich wie auch die Tatsache, dass der Wert der Einlage im Gesellschaftsvertrag nicht festgehalten worden sei. Die Ergebnisverteilung sei daher willkürlich, jedenfalls nicht nach objektiven (fremdüblichen) Kriterien vorgenommen worden.

Abgesehen von der Frage der Bewertung der überlassenen Nutzungsrechte wäre nach finanzamtlicher Ansicht kein fremder Dritter bereit gewesen, die Nutzungsrechte nur für Verlustanteile – und damit im Ergebnis unentgeltlich – zur Verfügung zu stellen. Der Bw. habe mit dem Betrieb des Kleinkraftwerkes seit dem Jahre 1996 nur Verluste in einer Gesamthöhe von € 214.781,- (S 2.955.454,-) erwirtschaftet. Zudem sei für den Bw. als Geschäftsinhaber ein Gewinnvorab von S 132.000,- (€ 9.593,-) vereinbart worden, was bedeute, dass der stille Gesellschafter erst von einem den Gewinnvorab übersteigenden Gewinn der Gesellschaft profitiert hätte. Aufgrund der gegebenen Fakten, sei es aber mehr als zweifelhaft anzusehen, dass der gegenständliche Betrieb jemals in der Lage sei, Gewinne dieser Größenordnung in absehbarer Zeit zu erwirtschaften. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre ein wirtschaftlich denkender Dritter eine stille Beteiligung in der hier vorliegenden Art niemals eingegangen.

Das Finanzamt gab in weiterer Folge ein Gutachten beim BMF, Fachbereich Auswertung, in Auftrag, mit welchem die strittigen Leitungsrechte bewertet und in nachstehende Teilpositionen aufgegliedert wurden:

Entschädigung für Bauland (150 m Länge; 4,5 m Breite)	€ 8.100,00
Nutzung Gebäude als Trafostation	€ 22.500,00
Entschädigung Maststandort laut Richtlinien der Landwirtschaftskammer 2001/2002	€ 669,00
Leitungsrechte laut Kammerrichtlinien 2001/2002	€ 47.741,00

Im Gutachten wurden weiters Entschädigungssummen angeführt, welche für die Verlegung von Daten- oder Gasleitungen in vergleichbarer Länge zur Auszahlung gelangt seien. Diese Summen beliefen sich zwischen rd. € 41.000,- und € 144.000,- (Gaspipeline V).

In seiner zum Amtsgutachten ergangenen Stellungnahme führte der Bw. ins Treffen, dass die Ertragsituation dieses Projektes mit der Gesellschaftereinlage und nicht mit der Vermögenseinlage (S 250.000,-) des Stillen bestens fundiert gewesen sei. Offensichtlich sei auch, dass sich eine E-Werkanlage erst nach etwa zehn bis fünfzehn Jahren Betriebsdauer amortisiere.

Der Amtssachverständige, so der Bw., habe in keinster Weise den Umstand gewürdigt, dass das Kraftwerk bereits in den Anfangsjahren gute Ertragswerte aufgewiesen habe. Der stille Gesellschafter habe seine Einlage genauestens bewertet, insbesondere weil diesem bekannt gewesen sei, dass die Finanzverwaltung den Einwand einer mangelnden Fremdüblichkeit anziehen würde. Genau aus diesem Grunde hätten sich die Gesellschafter vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages auch von führenden Fachleuten beraten lassen.

Bei seinen Berechnungen hinsichtlich Amortisation des Kraftwerkes habe der stille Gesellschafter eine Vertragsdauer zwischen zehn und zwölf Jahren zugrunde gelegt. Dieser Fakt sei aus dem finanzamtliche Gutachten in keiner Weise zu ersehen.

Der Bw. führte ferner ins Treffen, dass von ihm als Übernehmer aufgrund der plötzlich aufgetretenen schweren Erkrankung seines Vaters im Zuge der Übergabe anderweitige Verpflichtungen übernommen worden seien, welche die Einlage des Stillen bei weitem überstiegen bzw. ausgeglichen hätten. Darüber hinaus habe der Gutachtensersteller weder eine Besichtigung der Anlage vor Ort noch eine persönliche Befragung durchgeführt, sondern habe dieser bei der Bewertung vielmehr Durchschnittswerte im untersten Bereich aus der staatlichen Elektrizitätswirtschaft in Ansatz gebracht.

Weiters sei es unzulässig, eine private Kraftwerksanlage mit der K.-AG oder einem halbstaatlichen Unternehmen mit öffentlichem Versorgungsauftrag zu vergleichen. Die im Gutachten der Steuerbehörde angezogenen Richtsätze seien sonach in keinster Weise für private Kraftwerksbetreiber oder Projektanten relevant, mögen diese wohl für große Kraftwerksgesellschaften im Zuge langwieriger Enteignungsverfahren als Richtsätze für Entschädigungszahlungen gelten. Vielmehr habe es der jeweilige Grundeigentümer in der Hand, privaten Kraftwerksprojektanten den Preis zu diktieren, welcher als Ablöse zu bezahlen sei. Sollte eine entsprechende Einigung nicht zustande kommen, so werde das Projekt eben nicht in der vom Projektanten geplanten Art und Weise errichtet.

Im gegenständlichen Fall sei die Einlage keinesfalls zu hoch bewertet, sondern habe den Berechnungen und Aufzeichnungen des Stillen entsprochen. Darüber hinaus sei das E-Werk ca. 2,6 Kilometer von der K.-AG entfernt und hätte alleine eine Durchleitung – sofern eine solche im zu beurteilenden Zeitraum überhaupt möglich gewesen wäre – Durchleitkosten in

Höhe von S 1,- pro Kilowattstunde verursacht. Die durchschnittliche Erzeugung des E-Werkes betrage zwischen 300.000 und 450.000 Kilowattstunden.

Im finanzamtlichen Gutachten werde ausgewiesen, dass 150 Laufmeter Leitungen auf Bauland verlegt worden seien. Diese Annahme entspreche nicht den Tatsachen. Richtig sei vielmehr, dass von der Gesamtlänge (1.600 m) 500 Laufmeter auf Bauland entfalle.

Entgegen der sonst üblichen Künettenbreite von 4,50 m sei im gegenständlichen Fall aufgrund der geologischen Bedingungen die Breite der Künette mit 20 m dimensioniert worden. Bei der Berechnung des Wertes der Leitungsflächen sei auch diese Breite in Ansatz zu bringen. Im Gutachten des Amtssachverständigen entsprächen die unter 7.1 bis 7.3 in Ansatz gebrachten Flächen sowohl hinsichtlich ihrer Bewertung als auch in Bezug auf die ausgewiesenen Flächenbreite nicht der Wirklichkeit. Entgegen der Annahme des Amtssachverständigen sei auch die Verlegung der Kabeltrasse mit sehr großem Risiko und hohen Kosten verbunden. So sei etwa im Zuge einer Straßensanierung ein Teil der Leitungen im Ausmaß von ca. 150 Laufmeter zu verlegen gewesen. Die Straßenverwaltung habe für diese Arbeiten eine Entschädigung von S 150.000,- angeboten. Demnach könne davon ausgegangen werden, dass bei Verlegung der Leitungen Kosten im Ausmaß von € 100,-- je Meter anfallen würden. Die Leitungsrechte würden weiters auch die Benützung der gesamten land- und forstwirtschaftlichen Wege beinhalten, die allesamt vom stillen Gesellschafter angelegt und bezahlt worden seien. All diese wertrelevanten Umstände seien allerdings im Gutachten des Amtssachverständigen unberücksichtigt geblieben.

Mit Vorhalt vom 28. Februar 2007 wurde Dr. He abermals ersucht, die ins Treffen geführten Aufzeichnungen hinsichtlich Ermittlung des Einlagenwertes zur Vorlage zu bringen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

In der am 12. April 2007 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. ua. aus, dass die im finanzamtlichen Gutachten angeführten Werte sich auf die zwischen der K.-AG und der Kammer für Land- und Forstwirtschaft abgeschlossene Rahmenvereinbarung beziehen würden. Diese Ansätze seien für ihn nicht verbindlich bzw. anwendbar. Die K.-AG habe einen öffentlichen Versorgungsauftrag, der derart weitreichend sei, dass im Fall der Nichteinigung mit den jeweiligen Grundstückseigentümern in Bezug auf die abzugebenden Flächenteile, ein behördliches Enteignungsverfahren angestrengt werden könne. Eine derart starke Rechtsposition komme ihm als privaten Stromanbieter ohne öffentlichen Versorgungsauftrag hingegen nicht zu. Er sei dazu verhalten, mit den Grundeigentümern, deren Flächen er für sein Vorhaben benötige, unter allen Umständen einen Konsens herbeizuführen, andernfalls sein Vorhaben a limine zum Scheitern verurteilt sei. Selbst wenn – wie im finanzamtlichen Gutachten ausgewiesen – der Wert der Leitungsrechte € 77.000,-

betrage, könne bestenfalls von einer Äquivalenzverletzung ausgegangen werden, was bedeute, dass sich das Beteiligungsverhältnis des Stillen mit dem Wert seiner Einlage nicht decke. Demnach sei der vorliegende Sachverhalt lediglich nach schenkungssteuerlichen Aspekten zu beurteilen.

Der Amtsvertreter führte aus, dass es bei dem hier zu beurteilenden Gesellschaftsvertrag an dem für die steuerliche Anerkennung notwendigen Element der Fremdüblichkeit mangle. So sei die in Aussicht gestellte Zession einer nicht existenten Forderung ein rechtliche Nullum und kein fremder Geschäftsherr, der ja in der Regel eine atypisch stille Beteiligung deshalb eingehe, um zu Eigenkapital zu kommen, hätte jemals akzeptiert, dass die vereinbarte Geldeinlage in der vorliegenden Art und Weise eingebracht werde. Auch der Gesichtspunkt, dass die Leitungsrechte laut Gesellschaftsvertrag unwiderruflich und somit auch nach Auflösung der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden seien, sei kein Hinweis in Richtung Fremdüblichkeit. Bei der gewählten vertraglichen Konstruktion wäre es möglich gewesen, dass der Geschäftsherr den Vertrag ein Jahr nach dessen Abschluss durch Kündigung zur Auflösung gebracht hätte und der stille Gesellschafter ex contractu dazu verhalten gewesen wäre, die werthaltigen Leitungsrechte weiterhin unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Eine derartige Vereinbarung sei, so der Amtsvertreter, ausschließlich unter nahen Angehörigen möglich. Fakt sei weiters, dass der Stille dem Geschäftsherrn die besagten Leitungsrechte bereits Jahre zuvor unentgeltlich zur Verfügung gestellt habe, da die nämliche Anlage im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages bereits errichtet gewesen sei. Ein fremder Dritter hätte niemals ohne vorherige vertragliche Regelung die Verlegung von Hochspannungsleitungen in seinen Liegenschaften geduldet. Der Amtsvertreter führte weiters aus, ein Extraneus hätte sich im gegenständlichen Fall den Wert dieser Leitungsrechte eher abfinden lassen und die Ablösesumme auf ein Sparbuch gelegt oder etwa in Form von Forderungswertpapieren veranlagt. Sämtlichen Publikumsgesellschaften würde nämlich eine Rendite prognostiziert, die wesentlich höher sei als die eines Sparbuches oder einer Anleihe, zumal der Stille bzw. Kommanditist eben mit einem wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Risiko belastet sei.

Der Bw. wandte ein, die Berechnungen im finanzamtlichen Gutachten seien unrichtig. Insbesondere hätte es die schwierige geografische Lage mancher Grundstücke erforderlich gemacht, Leitungen zum Teil mit Ankerseilen zu verstärken. Darüber hinaus hätten sich aufgrund der Klimaerwärmung auch die Wetterverhältnisse geändert. Vor sieben Jahren habe die Bachschüttung zwischen 350 l und 400 l betragen, heutzutage würde sich diese auf lediglich 200 l belaufen.

Der Betrieb eines Kraftwerkes sei aber auch heute noch ein lukratives Investment. Nach Amortisierung der Kosten lasse sich – unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen

jährlichen Leistung von 400.000 bis 500.000 kW - ein Gewinn von ca. € 30.000,- bis € 40.000,- erwirtschaften. Die erzielten Anfangsverluste seien entstanden einerseits aufgrund der Fremdfinanzierung des Projektes, andererseits wegen des Eintrittes massiver technischer Probleme und Schäden an der Turbine, hervorgerufen ua. durch die Kavitation, was erhebliche Betriebsunterbrechungen zur Folge gehabt habe. Der Bw. räumte weiters ein, sein Vater habe seinerzeit eine Art Prognoserechnung angestellt, die er aber bislang nicht zur Vorlage gebracht habe.

Auf die Frage, welches Rechtsverhältnis zwischen ihm und seinem Vater im Zeitraum zwischen der Erteilung der verwaltungsbehördlichen Bewilligung zur Verlegung der Leitungen im März 1997 und dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages im Dezember 1999 geherrscht habe, gab Dr. He an, dass es schriftliche Verträge gegeben habe, mit welchen seinem Vater eine Kraftwerksbeteiligung zugesichert worden sei. Die diesbezüglichen Unterlagen würden allesamt bei dem mit der Nachlassabhandlung betrauten Notar Dr. MM aufliegen.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass ein derartiges Kraftwerk erst nach einer Betriebsdauer von etwa 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss führe.

Der Senat fasste den Beschluss auf Vertagung der Berufungsverhandlung, um den Bw. die Gelegenheit zu geben, die von Seiten des Stillen angestellte Prognoserechnung, die Ermittlung des Wertes der Sacheinlage sowie die Vereinbarungen über das bestehende Rechtsverhältnis zwischen ihm und seinem Vater in der Zeit von 1997 bis 1999 zur Vorlage zu bringen.

In der am 11. Oktober 2007 abgeführten fortgesetzten Berufungsverhandlung erläuterte der Bw. die dem Senat vorgelegten Unterlagen.

Was die Prognoserechnung seines Vaters über die Rentabilität des Kraftwerkes anbelangt, so verwies Dr. He auf undatierte handschriftlich verfasste Aufzeichnungen (Konvolut Oz 21), welche den Stromverbrauch der sich im Eigentum der Familie He befindlichen Liegenschaften A (Seehotel in Ph), Ae (Hotel-Pension in Ph) und EL (Landhaus He) in Höhe von 170.000 kWh, 80.000 kWh und 180.000 kWh, sohin insgesamt von 430.000 kWh, ausweisen. Durch die Stromversorgung mit dem eigenen Kraftwerk ergäbe sich demnach ein Einsparpotential von rd. S 1.000.000,-. Der restliche Strom von rd. 450.000 kWh würde gewinnbringend an die K.-AG zum Verkauf gelangen und Einnahmen von S 270.000,-- zeitigen.

Als weiteren Nachweis über das Bestehen einer Prognose in Bezug auf den mit dem Kraftwerk zu erzielenden Gewinn brachte der Bw. ein maschinengeschriebenes, nicht unterfertigtes mit „Mai 1999“ datiertes Schreiben nachstehenden Inhaltes zur Vorlage:

„Ab der Möglichkeit für die Durchleitung des Stromes nach Pörschach ergibt sich eine jährliche Stromkostensparnis von ca. 250.000,- Schilling und für EL ebenso nachmals 200.000,- Schilling für EL und zusätzlich vom Rest von der K.-AG ein Betrag von ca. 270.000,-

somit äußerst niedrig gerechnet ein Betrag von ca. 700.000,- Schillinge pro Jahr Stromerlöse bzw. Ersparnis in den eigenen Betrieben in Ph.

Somit kann mit der Abzahlung der Kredite in ca. 10 Jahren gerechnet werden und wenn man 12 Jahre annimmt, dann ist dies eine sehr günstige Investition.[..].

In der Berufungsverhandlung ergänzte der Bw., dass die eigentlichen Prognoserechnungen in den Berechnungen der jeweiligen Lieferfirmen zu finden seien. So habe etwa die bauausführende Fa. Gp (Konv., Oz 21) verschiedene Varianten ermittelt, welche Jahreserzeugungsmengen an Strom unter Zugrundelegung verschiedener Parameter („Hv bei Qa“) jeweils machbar seien. In Anlehnung an die besagten Berechnungen der Ingenieure habe man sich für ein Leitungssystem mit einer Wasserdurchflussmenge von 500 bis 600 l entschieden.

Der Bw. brachte ferner vor, dass in den Streitjahren die Strompreise einerseits von der Jahreszeit (Winter- und Sommerstrom), andererseits von der Tageszeit (Tag- und Nachstrom) abhängig gewesen seien, sodass verschiedene Preise für eine kWh in Ansatz gelangt seien. Im Übrigen, so der Bw., sei das Kraftwerk erst am 31. Dezember 2002 fertig gestellt worden. In den Zeiträumen davor habe sich die gesamte Anlage im Probetrieb befunden, zumal der behördliche Verheimungsbeschluss erst am 28. Dezember 2002 ergangen sei. Während des Probetriebes sei es zu einer Reihe von Schadensfällen gekommen, welche allesamt längere Betriebsunterbrechungen zur Folge hatten. Im Jahre 2003 sei dann die Leistung um 50% reduziert worden. Aufgrund eines aufgetretenen Maschinenbruches habe die Turbine erneuert werden müssen und sei die neu installierte Anlage erst Anfang 2007 wiederum in Betrieb gegangen.

Der Amtsvertreter replizierte, bei der steuerlichen Beurteilung des Punktes „Prognose“ sei relevant, welche Überlegungen der Stille bei Eingehen der Beteiligung hinsichtlich eines zu erwartenden Erfolges gehabt habe. Insbesondere sei – aus steuerlicher Sicht gesehen – wesentlich, welche Rendite der Stille erwartet habe, nicht aber, welche Menge an Strom die Familie des Bw. durch den Betrieb eines Kraftwerkes einsparen könne. Sonach seien lediglich die kalkulierten Einnahmen von der K.-AG in Höhe von S 270.000,- für die Anstellung einer Prognose relevant, wobei das reale Ergebnis nach Abzug von Aufwendungen offen geblieben sei. Demnach habe es für den Stillen keine Überlegungen dahingehend gegeben, was dieser für die eingesetzte Einlage erhalte. Es seien auch die zu erwartenden Anlaufverluste in der Bauphase, welche offenbar bis 2002 andauert habe, nicht berücksichtigt worden. Es gehe auch aus keiner Unterlage hervor, mit welchen Anlaufverlusten und mit welchen Erträgen nach Beendigung der Verlustphase gerechnet worden sei. Nach den tatsächlichen Verhältnissen hätte der Stille den Verlust von S 2,7 Mio. vorerst abdecken müssen. Erst nach Abdeckung dieses Verlustes hätte der Stille erstmals einen Ertrag aus dem eingegangenen

Gesellschaftsverhältnis erzielen können. Diesbezüglich seien aber offensichtlich weder Berechnungen noch Überlegungen angestellt worden.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass eine detaillierte steuerliche Vorscheurechnung nicht vorliegen würde; der Stille sei jedoch davon ausgegangen, dass seine Beteiligung gewinnträchtig sein werde und er pro futuro 75% des Gewinnes abschöpfen könne.

Der Bw. gab über Befragen an, dass die Durchleitung des produzierten Stromes nach Ph (A, Ae) bis dato nicht realisiert worden sei. Dies habe seinen Grund darin, dass eine Belieferung dieser Objekte mit Strom in den Jahren 1998 und 1999 nur dann möglich gewesen wäre, wenn er (Bw.) sich an den im Eigentum seiner Schwester stehenden Betrieben beteiligt hätte.

Die an das Pflegeheim L erbrachten Stromlieferungen habe er über Intervention der K.-AG sofort einstellen müssen, da er am Pflegeheim nicht beteiligt gewesen sei. Die bislang erfolgten Stromlieferungen seien von Herrn L nicht abgegolten worden.

Der Amtsvertreter führte aus, dass ein fremder Dritter bei einer Prognoseermittlung sich sehr wohl Gedanken darüber gemacht hätte, welche Ausgaben anfallen würden. Aus Sicht des Finanzamtes habe es vom Stillen keine Prognoseüberlegungen gegeben.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass der Stille zwar keine Prognoserechnung unter steuerlichen Gesichtspunkten angestellt habe, wohl aber sei die Wirtschaftlichkeit des Werkes errechnet worden.

Zum zweiten Themenkreis – dieser bezieht sich auf die Bewertung der Sacheinlage – verwies der Bw. auf das zur Vorlage gebrachte mit „Kostenaufstellung für Gesellschaftsverträge laut tatsächlichem Aufwand und Vorverfahren ab dem Jahre 1983“ titulierte Schriftstück (Konv., Oz 21). Diese Aufstellung, so der Bw., beinhalte Positionen, welche seinem Vater im Zuge der Projektierung seines Bauvorhabens – Ing. He habe seinerzeit beabsichtigt, ein eigenes Kraftwerk zu errichten – anerlaufen seien. Diese von seinem Vater getragenen Aufwendungen seien mitunter auch in sein Projekt eingeflossen. Sein Vater habe sämtliche Kraftwerkspläne erstellt und zudem die Infrastruktur für den Bau eines Kraftwerkes geschaffen. Die in der besagten Aufstellung angeführten Kosten beliefen sich in Summe auf ca. S 4,2 Mio. In diesem Betrage seien auch die strittigen Leitungsrechte – bewertet mit S 800.000,00 – enthalten.

Der Amtsvertreter führte aus, dass auch diese Argumentationsschiene nicht zielführend sei. Es erhebe sich nämlich die Frage, aus welchem Grunde ein Fremder, der S 4,2 Mio. an Geld- und Arbeitsleistung investiert habe, bei Einbringung seiner Einlage auf mehr als die Hälfte dieser Kosten verzichte. Dies sei typischerweise familienhaft und in keinster Weise fremdüblich.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass als Einlage des Stillen die Kabelrechte (S 1,250.000,-) und die Grundstücksentwertungen (S 800.000,-) eingeflossen seien.

Zur Frage des Vorliegens einer Vereinbarung für den Zeitraum 1997 und 1999 verwies der Bw. auf ein maschinengeschriebenes, nicht unterfertigtes Dokument mit nachstehendem Inhalt:

„Für Planunterlagen, die gesamten Projekte und die erstellten Pläne wird später im Gesellschaftsvertrag eine adäquate Aufteilung der Anteile vereinbart.“ (OZ 14, Konv)

Eine, wie in der Berufungsverhandlung vom 12. April 2007 angekündigt, schriftliche Vereinbarung zwischen ihm und dem Stillen über die Rechtsverhältnisse im Zeitraum 1997 bis 1999 – ein solches Dokument sollte beim Notar Dr. MM aufliegen – wurde nicht vorgelegt. Der steuerliche Vertreter gab diesbezüglich an, dass ein derartiger Vorvertrag nicht existieren würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (bspw. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078).

Während im hier zu beurteilenden Berufungsfall die beiden erstgenannten Kriterien in Bezug auf den Gesellschaftsvertrag vom 28. Dezember 1999 unstrittig vorliegen, wird das Kriterium der Fremdüblichkeit von Seiten der Amtspartei bestritten.

Tatsache ist, dass die elektrizitätsrechtliche Bewilligung für den Betrieb des nämlichen Kraftwerkes dem Bw. bereits mit Bescheid der Kärntner Landesregierung vom 7. März 1997, Zl. AAA , erteilt wurde und somit Dr. RH das Kraftwerk in den Jahren bis zum Abschluss des Gesellschaftsvertrages – wenngleich auch nur im Probetrieb – im eigenen Namen und auf eigene Rechnung geführt hat. Aus der Aktenlage ist ferner zu ersehen, dass während dieser Zeit Verluste in Höhe von rd. S 178.500,- (1996), S 662.900,- (1997) S 407.800,- (1998) und S 838.000,- (1999) aus dieser Tätigkeit erwirtschaftet wurden. Diese Verluste setzten sich in den Folgejahren fort.

Bei seiner Entscheidungsfindung gelangt der erkennenden Senat zur Ansicht, dass ein fremder, nicht dem Familienverband zugehöriger wirtschaftlich denkender Dritter eine

Beteiligung der vorliegenden Art wohl nur bei Vorliegen einer verlässlichen und nachvollziehbaren Prognose über die zu erwartenden Gewinne eingegangen wäre. Ein Extraneus hätte die Höhe seiner Beteiligung, respektive das Ausmaß der zu leistenden Einlage, sonach vom Vorliegen eines zu erwartenden Gesamtgewinnes abhängig gemacht. Dabei hätte dieser wohl eine Prognose darüber angestellt bzw. anstellen lassen, ab welchem Zeitpunkt die Beteiligung als Mitunternehmer voraussichtlich gewinnträchtig werden würde. Im vorliegenden Fall wurden derartige Aufzeichnungen dem Senat nicht vorgelegt. Anstelle dessen wurde auf Aufzeichnungen verwiesen, die der Stille verfasst habe soll und welche darstellen sollen, in welcher Höhe eine Kosteneinsparung durch den Eigenverbrauch an Strom für die im Eigentum der Familie He stehenden Objekte „EL“ (Appartmenthaus), A“ (Seehotel) und „Ae“ (Appartmenthaus) erfolgen könne.

Es liegt daher die Schlussfolgerung nahe, dass Überlegungen, welche unter Fremden sehr wohl bedeutsam sind, erst gar nicht angestellt wurden, zumal die Beteiligten in einem Naheverhältnis zueinander standen und demnach der sonst existierende Interessensgegensatz nicht so ausgeprägt gewesen sein dürfte, wie dies unter Fremden der Fall gewesen wäre.

Generell lässt sich festhalten, dass eine Beteiligung der vorliegenden Art für einen (fremden) Stillen nur dann überlegenswert bzw. sinnvoll wäre, wenn diesem ein Beteiligungsgewinn zukomme, welcher auf längere Sicht gesehen, jene Entschädigungssumme (bspw. Bestandszins) übersteige, die für das Vorhalten der für die Verlegung der Leitungen erforderlichen Flächenteile vereinnahmt werden könnte. Ein verständiger Dritter würde sich nämlich das mit der Mitunternehmerstellung verbundene Unternehmerrisiko entsprechend abgelden lassen. Fremdüblichkeit wäre demnach prinzipiell nur dann gegeben, wenn für den Mitunternehmer eine nicht unerhebliche Chance dahingehend bestehe, dass der aus der Beteiligung zu erwartende Gewinn höher ausfalle, als im Falle einer bloßen mit weit geringerem Risiko behafteten entgeltlichen Nutzungsüberlassung der benötigten Flächen zu erzielen wäre.

Fakt bleibt, dass im vorliegenden Fall der Bw. eine taugliche Prognoserechnung, welche die zu erwartenden Ergebnisse aus dieser Beteiligung darstellt und insbesondere auch anführt, ab welchem Zeitpunkt ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei, in keiner Verfahrenslage zur Vorlage gebracht hat. Die übermittelten Aufzeichnungen darüber, welche Stromkosten sich die Familie He durch das Kraftwerk einsparen könnte, erweisen sich angesichts des hier anzusetzenden Maßstabes der Fremdüblichkeit als unzureichend. Schädlich im Blickwinkel der Fremdüblichkeit ist dabei nicht das Abstellen auf ein mögliches Einsparungspotential, sondern vielmehr der Umstand, dass sämtliche mit dem Kraftwerksbetrieb zusammenhängenden Aufwendungen in keinsten Weise berücksichtigt wurden. Weiters lässt sich aus den

vorgelegten Aufzeichnung auch kein Zeitpunkt entnehmen, ab welchem mit dem Vorliegen eines Gesamtgewinnes zu rechnen sei.

Gerade aber für einen fremden Investor, der eine stille Beteiligung an einem Kraftwerk dieser Art anstrebt, wäre die Kostenseite (neben der Einnahmenseite) der zweite Hauptfaktor, welcher anlässlich des Eingehens einer solchen Beteiligung zu relevieren sei. Ein umsichtiger Investor hätte nämlich primär Überlegungen dahingehend angestellt, ab welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe seine Beteiligung gewinnträchtig werde. In einem weiteren Schritt hätte dieser geprüft, ab wann ein Gesamtgewinn anfallen würde und mit welchen Erträgen sodann pro futuro zu rechnen seien.

Dass derartige Überlegungen vom Stillen angestellt worden seien, bleibt offen. Nachgewiesen werden konnte, dass Wirtschaftlichkeitsaspekte angedacht wurden; für die Annahme einer Fremdüblichkeit dieser Überlegungen reichen die diesbezüglich vorgelegten Unterlagen jedoch nicht aus.

Für den erkennenden Senat stellt sich der hier zu beurteilende Sachverhalt vielmehr dergestalt dar, dass für die Familie He die Erschließung einer langfristigen Energiequelle, welche ihre Liegenschaften mit elektrischer Energie versorgen soll, im Blickfeld gestanden ist. Dies geht insbesondere auch aus dem Umstand hervor, dass Ing. He bereits 1983 die Errichtung eines Kraftwerkes ins Auge gefasst hat. Dabei schien auch dessen Gattin zeitweise als Betreiberin des Projektes auf. Ing. He hatte diesbezüglich laut Berufungsvorbringen Vorleistungen im Ausmaß von über S 4 Mio. erbracht und dabei eine Infrastruktur geschaffen, welche die Errichtung des nunmehr strittigen Kraftwerkes erst ermöglicht hat. Dass Jahre später diese erbrachten Leistungen (Konv. Oz 21) von ihm als Stillen als Gesellschaftereinlage eingebracht wurden – eine (übliche) Bewertung dieser Einlage im Gesellschaftsvertrag vom 30. Dezember 1999 selbst erfolgte allerdings nicht – erweist sich im Lichte einer anzustellenden fremdüblichen Betrachtung insofern als problematisch, als dass ein Fremder Leistungen in der vorliegenden Art und Höhe wohl kaum seinem Geschäftspartner um einen geschätzten Pauschalwert in Höhe von 2,0 Mio. überlassen hätte. Fremde Vertragspartner hätten den Wert der Einlage, insbesondere wenn diese *unwiderruflich* zur Verfügung gestellt wird, auf fremdübliche Weise ausmitteln bzw. feststellen lassen und diesen Wertansatz auch im Gesellschaftsvertrag angeführt. Unüblich in diesem Zusammenhang erweist sich ferner das vorgelegte, auf Schreibmaschine verfasste nicht unterzeichnete Konzept, welches eine Schätzung der von Ing. He erbrachten Vorleistungen beinhaltet.

Wie soeben ausgeführt, kann von einer fremdüblichen Ermittlung des Sacheinlagewertes im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden. Erst gegen Ende des Berufungsverfahrens verwies der Bw. auf die erwähnte maschingeschriebene Kostenaufstellung, welche als

Hauptposition die Entwertung für „ca. 5.000 m² Bauland in EL und P“ mit einem Ansatz von S 1.250.000,- beinhaltet. Abgesehen davon, dass die Authentizität dieses Schriftstückes sich nicht einwandfrei belegen lässt, vermochte der Senat auch nicht zu verifizieren, in welchem Ausmaß Bauland von der Verkabelung tatsächlich betroffen ist. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die vom Bw. in seiner Stellungnahme zum Gutachten des Amtssachverständigen vorgebrachten Argumente im Zusammenhalt mit den als Bauland gewidmeten Flächen(teilen) sich als widersprüchlich erwiesen. Wenn der Bw. etwa in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 5. September 2006 expressis verbis ausführt, dass es sich bei den Parz. Nr. 5, 51, 52,53, 5. und 55 um gewidmetes Bauland handle, welches infolge der Leitungsverlegung diagonal durchtrennt worden sei, so scheinen gerade diese Grundstücksflächen im Bewilligungsbescheid des Amtes der Kärntner Landesregierung vom 4. März 1997, Zl. AAA, nicht auf. Der Bw. vermochte auch nicht in der mündlichen Verhandlung diesen Widerspruch aufzuklären. Auch der vom Senat angeforderte Behördenakt des Amtes der Kärntner Landesregierung, Abteilung Umweltschutz und Technik, gab diesbezüglich keine weitere Erhellung. In der sich darin befindliche Stellungnahme vom 11. August 2003 hält der Amtssachverständige Ing. YX explizit fest, dass *„die gewünschte Feststellung, welche Parzellen bei der Verlegung des 20 kV-Kabels tatsächlich betroffen wurden, nur von einem Geometer festgestellt werden kann.“*

Wenn nunmehr nicht einmal nachvollzogen werden kann, welche Parzellen von der Künettenführung überhaupt betroffen sind, so lässt sich nach Ansicht des erkennenden Senates auch keine verlässliche Aussage darüber treffen, in welchem Ausmaß als Bauland gewidmete Flächen durch die Verkabelung entwertet wurden.

Fremdunüblich erweist sich zudem der Fakt, dass der Stille dem Geschäftsherrn die Leitungsrechte bereits nahezu 3 Jahre vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages zur Verfügung stellte, ohne dass eine konkrete Vereinbarung zwischen den beiden Parteien hinsichtlich eines etwaigen Nutzungsentgeltes oder eines zukünftigen Gesellschaftsverhältnisses abgeschlossen worden wäre. Dass eine Beteiligung des Vaters am Kraftwerk seines Sohnes bereits 1997 angedacht worden sei, mag durchaus zutreffen. Fremdüblich wäre allerdings der Abschluss einer schriftlichen Vereinbarung und zwar in jenem Zeitpunkt gewesen, in dem Ing. He seinem Sohn gestattete, seine Liegenschaften aufzugraben, um so die erforderlichen Strom- und Wasserleitungen verlegen zu können. Ein nicht mit dem Geschäftsherrn in enger Beziehung stehender Dritter hätte sich nach Ansicht des Senates wohl kaum auf eine – behauptete – mündliche Zusicherung eingelassen, sondern hätte vielmehr darauf gedrungen, dass die wesentlichen Vertragspunkte, wie Zeitpunkt der Beteiligung, Beteiligungshöhe, Einlagewert, etc., zumindest in Form einer Punktion fixiert werden. Die im gegenständlichen

Fall gewählte Vorgangsweise entspricht aber genau jener Gepflogenheit, welche ausschließlich zwischen nahen Angehörigen üblich ist.

Zusammenfassend hält der Senat fest, dass ein fremder Investor, insbesondere in Ansehung des behaupteten Wertes der eingeräumten Rechte, die im Zeitfenster 1997 bis 1999 herrschenden (im Außenverhältnis) unregelten Rechtsverhältnisse wohl nicht geduldet hätte.

Eine weitere Facette, welche das gegenständliche Rechtsverhältnis im Lichte der familiären Nahebeziehung erscheinen lässt, ist in der Tatsache zu erblicken, dass sämtliche Liegenschaften, an denen Leitungsrechte eingeräumt worden waren, ca. ein Jahr nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages vom Stillen aufgrund erbrechtlicher Überlegungen an seinen Sohn übertragen wurden. Auch dieser Umstand indiziert, dass bei der Abwicklung des gesamten Projektes familiäre Aspekte und Überlegungen eine nicht unerhebliche Rolle gespielt haben.

Im vorliegenden Fall sprechen die Vertragsgestaltung sowie der tatsächliche Verlauf der Dinge von einer Verquickung unternehmerischer und familienhafter Überlegungen. Unüblich erachtet der erkennende Senat auch die Vertragsklausel, wonach der Geschäftsherr berechtigt sei, auch im Falle einer Vertragsauflösung – ein beidseitiges Kündigungsrecht unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist stand beiden Vertragsparteien offen – die besagten Leitungsrechte weiterhin *unentgeltlich und unwiderruflich* zu nutzen. An der Fremdüblichkeit dieser Klausel vermag auch die Bestimmung einer in einem derartigen Fall abzuführenden Auseinandersetzung (§ 9 Gesellschaftsvertrag) nichts zu ändern, zumal bei der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens der Wert der *unentgeltlich* (vgl. Gesellschaftsvertrag, § 2) eingeräumten Leitungsrechte ohnedies außer Ansatz zu bleiben hätte.

Weiters wird auch die in § 7 des Gesellschaftsvertrages vereinbarte Regelung, wonach im Fall des Ablebens des Stillen dessen Anteil dem Geschäftsinhaber zunächst zum halben Buchwerte zuwächst, als fremdunüblich angesehen. Diese Regelung wurde in einer Nachtragsbestimmung dergestalt geändert, dass der Anteil ohne Gegenleistung an den Geschäftsinhaber zufällt. Eine Reglementierung dieser Art ist typischer Ausfluss einer familiären Beziehung zwischen den beiden Gesellschaftern und findet einzig und allein ihren Sinn darin, dem verbleibenden Partner eine kostengünstige bzw. -freie Übernahme des Anteiles des Stillen zu sichern, und zwar unter Außerachtlassung erbrechtlicher Ansprüche Dritter.

Darüber hinaus wertet der erkennende Senat auch die Leistung der bedungenen Vermögenseinlage von S 250.000,- in Form einer Abtretung eines zu erwartenden Steuerguthabens als fremdunüblich. Fakt ist, dass im Gesellschaftsvertrag zwischen den

Vertragsteilen die Leistung einer Vermögenseinlage in obiger Höhe bis zum 31.12.2000 vereinbart wurde. Ein fremder Geschäftsherr hätte sich auf eine aufschiebend bedingte Zession niemals eingelassen, zumal im Zeitpunkt der Abtretung (20. Dezember 2000) es völlig offen stand, ob und in welcher Höhe die zederte Forderung überhaupt besteht bzw. vom Zessionsschuldner anerkannt wird. Die Zession einer zu erwartenden Steuergutschrift impliziert naturgemäß, dass die Abgabenbehörde als debitor cessus die Steuergutschrift sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unbeschränkt anerkennt.

Aufgrund der zahlreichen Indizien, welche in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse gegen die Fremdüblichkeit der hier zu beurteilenden Beteiligung sprechen, gelangt der erkennende Senat im Rahmen der anzustellenden Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass eine steuerliche Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses und damit die Zuweisung der entstandenen Verluste an den Stillen nicht zu erfolgen hat.

Was den vom Bw. angesprochenen Zusammenschluss nach Art. IV Umgründungssteuergesetz anbelangt, so ergeben sich diesbezüglich nachstehende Überlegungen:

Unter Zusammenschluss im Sinne der obgenannten Gesetzespassage ist die Übertragung von Vermögen auf eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf Basis eines Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) zu verstehen.

Personengesellschaften sind alle Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Das kann demnach auch eine atypisch stille Gesellschaft sein. Dabei ist es gleichgültig, ob die Personengesellschaft schon besteht oder erst im Zuge des Zusammenschlusses gegründet wird. Da im vorliegenden Fall die steuerliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft versagt bleibt, wurde auch ein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG nicht verwirklicht. Darüber hinaus erfordert ein Zusammenschluss eine tatsächliche Übertragung des Vermögens auf die Mitunternehmerschaft. Das Übertragungsvermögen muss demnach realiter auf die Mitunternehmerschaft übergehen. Das Erfordernis des tatsächlichen Vermögensüberganges trifft im gegenständlichen Fall auf die bedungene Bareinlage (S 250.000,-) jedenfalls nicht zu.

Abschließend bleibt anzumerken, dass der Senat nicht in Abrede stellt, dass der Bw. eine unternehmerische Tätigkeit an sich entfalten wollte. Zu beurteilen war die Art und Weise, mit der sich Ing. He als Stiller an der Gesellschaft beteiligt hat. Diesbezüglich kam der Senat aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse zur Auffassung, dass die vom Verwaltungsgerichtshof in einhelliger Judikatur postulierte Fremdüblichkeit aufgrund der genannten Umstände familiärer Prägung nicht in vollem Umfang gegeben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 14. November 2007