



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., vom 27. Oktober 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk vom 5. Oktober 1998 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1992 bis 1993 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein Unternehmen mit dem Betriebsgegenstand "Produktion und Handel von Heiz- und Klimasystemen".

Strittig ist die rechtliche Stellung von 85 natürlichen Personen als atypische stille Gesellschafter zur Komplementär-GmbH in den Streitjahren 1992 und 1993, ob somit die an der Bw. beteiligten stillen Gesellschafter als Mitunternehmer bzw. echte stille Gesellschafter anzusehen sind.

Die wesentlichen und die Berufung betreffenden Feststellungen einer Betriebsprüfung (BP) über die Jahre 1991 bis 1993 sind folgende:

Zur Erlangung von Beteiligungskapital wurde im Jahr 1991 (20.6.1991 bzw. 27.6.1991) eine Vereinbarung über die Aufbringung von atypischen stillen Gesellschafterkapital von rund S 30 Mio. mit Hilfe der Fa. X.GmbH geschlossen. Dazu wurde mit insgesamt 87 beitretenden Gesellschaftern im Jahre 1991 folgender Gesellschaftsvertrag bzw. Zeichnungsscheine über die Ermittlung einer atypischen Gesellschaft unterfertigt:

GESELLSCHAFTSVERTRAG

...	
§ 1	Firma, Sitz und Geschäftsleitung des Unternehmens ...
§ 2	Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter Der stille Gesellschafter ist am Gewinn und Verlust des Unternehmens des Geschäftsherrn gemäß den Bestimmungen des § 7 beteiligt. Der 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 Ansprüche nach § 13 zu . Der stille Gesellschafter beteiligt sich mit einer voll einzuzahlenden stillen Beteiligung von 100 % des oa. Nominales am Unternehmen des Geschäftsherrn...
§ 3	Konten des stillen Gesellschafters Einzahlungen des stillen Gesellschafters auf seine Gesellschaftereinlage erfolgen auf gebundene Gesellschafterkonten (feste Einlagekonten). ... Gewinn- und Verlustanteile sowie Ausschüttungen werden über variable Konten abgerechnet; sie berühren das Beteiligungsverhältnis nicht. Mit der Führung der Konten, mit diversen Verwaltungsaufgaben und notwendigen Spezialvollmachten wurde die Firma X.GmbH, Adr.X, beauftragt.
§ 4	Geschäftsjahr ...
§ 5	Jahresabschluss Der Jahresabschluss ist innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erstellen und dem stillen Gesellschafter zur Kenntnis zu bringen. Ihm stehen die Kontrollrechte gem. § 338 HGB zu. ... Wird der Jahresabschluss nachträglich – allenfalls als Folge einer steuerlichen Betriebsprüfung – berichtigt, so ist der berichtigte Jahresabschluss maßgebend. Anm. d. Bp: § 338 HGB = 183 HGB
§ 6	Nachschusspflicht Den stillen Gesellschafter trifft keine Nachschusspflicht . Die über seine Gesellschaftereinlage hinausgehenden Verluste sind durch künftige Gewinnanteile abzudecken .
§ 7	Beteiligungen an Gewinn und Verlust Die 1991 beitretenden stillen Gesellschafter nehmen rückwirkend mit Beginn des Geschäftsjahres des Geschäftsherrn am Gewinn und Verlust des Unternehmens im Verhältnis der einzubezahlenden stillen Gesellschaftereinlagen teil. Verluste über die Höhe des Nominales der stillen Gesellschaftereinlagen sind vom atypisch stillen Gesellschafter zu übernehmen und vorrangig gegen künftige Buchgewinne zu verrechnen. Die Höhe der übernommenen Verluste ist jedoch mit maximal 130 % des Nominales begrenzt. Darüber hinausgehende Verluste gehen zu Lasten der Fa. Geschäftsherr GmbH. Folgegewinne werden zuerst zur Abdeckung der von Geschäftsherr GmbH übernommenen Verluste verwendet. In der Folge steht dem stillen Gesellschafter eine vorrangige Gewinnzuweisung von den tatsächlich erzielten, handelsrechtlichen Buchgewinnen bis zu 6 % der jeweiligen Gesellschaftereinlage zu. Vom verbleibenden Gewinn erhält in der Folge Geschäftsherr GmbH maximal jenen Betrag als Gewinn zugewiesen, den auch alle bisherigen und zukünftigen Gesellschafter lt. obiger Bestimmung zugewiesen erhalten haben. Ein danach noch verbleibender Gewinn wird zwischen allen bisherigen bzw. zukünftigen stillen Gesellschaftern und Geschäftsherr GmbH im Verhältnis 50 : 50 aufgeteilt. Im Verhältnis zwischen den stillen Gesellschaftern ist für die Verteilung die Höhe der einzelnen Gesellschaftereinlagen maßgeblich. Den stillen Gesellschaftern zugewiesenen Gewinne sind vorbehaltlich Abs. 1 in voller Höhe bis zum 30.6. des jeweiligen Folgejahres auszuschütten.
§ 8	Geschäftsführung und Vertretung

	<p>Der stille Gesellschafter ist an der Geschäftsführung nicht beteiligt; es 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.</p> <p>Die stillen Gesellschafter haben ein Stimmrecht bei der jährlichen Gesellschafterversammlung, insbesondere betreffend die Genehmigung der Bilanz und Entlastung des Geschäftsherrn, Überwachungsrechte im Rahmen der Mittelverwendungskontrolle, sowie alle Rechte aus dem mit der X.GmbH abgeschlossenen Vertrag.</p>
§ 9	Wettbewerbsberecht ...
§ 10	<p>Dauer der Gesellschaft, Kündigung Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Geschäftsherr und stiller Gesellschafter können den Vertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft frühestens zum 31.12.1998 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist aufkündigen. Danach kann das Gesellschaftsverhältnis von beiden Seiten jeweils zum 31.12. eines jeden Jahres bzw. zum jeweiligen Bilanzstichtag des Geschäftsherrn bei Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufgekündigt werden.</p> <p>Geschäftsherr GmbH erklärt sich bereit, über den Kündigungsverzicht bis 31.12.1998 hinaus, auf Ihr Kündigungsrecht für weitere drei Jahre, d. i. 31.12.2001 zu verzichten, wenn aus laufenden jährlichen Buchgewinnen und dem das Nominale der Gesellschaftereinlage übersteigenden Abschichtungsguthaben (ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes aus dem Ausgleich des negativen Kapitalkontos) nicht insgesamt ein steuerpflichtiger Gesamtgewinn von mindestens 20 % erzielt wird.</p>
§ 11	<p>Ausscheiden eines Gesellschafters Außer durch Kündigung, Ausschluss und Auflösung der Gesellschaft scheidet ein Gesellschafter auch bei Eröffnung eines über das Vermögen des Gesellschafters rechtskräftig eröffneten Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens oder bei Abweisung eines Konkursantrages mangels eines die Konkurskosten deckenden Vermögens und bei Exekutionsführung auf die Einlage oder den Anspruch aus der Einlage durch einen Privatgläubiger aus.</p>
§ 12	<p>Veräußerung (Übertragung) der stillen Beteiligung Der 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 des Endes eines Geschäftsjahres erfolgen. Scheidet ein Gesellschafter, aus welchem Grunde oder zu welchem Zeitpunkt immer, 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 Jahres 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.</p>
§ 13	<p>Ansprüche des stillen Gesellschafters bei der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses Scheidet ein Gesellschafter (ganz oder teilweise) durch ordnungsgemäße Kündigung gem. § 10 aus der stillen Gesellschaft aus, so hat er Anspruch auf ein Abfindungsguthaben.</p> <p>Berechnungsgrundlage für dieses Guthaben ist der dem Verhältnis der Einlage des Gesellschafters zur Kapitalbasis entsprechende Anteil am Verkehrswert des Unternehmens des Geschäftsherrn. Dieser errechnet sich aus der Summe der Verkehrswerte des bilanzmäßig ausgewiesenen Vermögens inklusive eines allfälligen Firmenwertes abzüglich sämtlicher offener Verbindlichkeiten.</p> <p>Bei Ausscheiden eines Gesellschafters (ganz oder teilweise) aus anderen als in Abs. 1 angeführten Gründen wird er mit dem Betrag abgefunden, der dem saldierte Wert seiner Kapital- und seiner Verrechnungsbeträge entspricht. Ergibt sich aufgrund der Verrechnung der Verrechnung eines Gesellschafters ein negativer Wert, so entfällt eine etwaige Nachschussverpflichtung insofern, als der Gesellschafter seine bedungene Einlage in bar geleistet hat.</p> <p>Im Rahmen der Auseinandersetzung wird hinsichtlich der Aufteilung des Vermögens (bzw. Unternehmenswertes) von einem Verhältnis 50 : 50 zwischen der Summe aller bisher eingegangenen bzw. zukünftig vom Geschäftsherrn einzugehende stillen Gesellschaftereinlage und Geschäftsherr GmbH ausgegangen. Demgemäß bleiben sämtliche künftige Kapitalmaßnahmen im Bereich der Ges mbH für diese Regelung außer Ansatz.</p> <p>Für die Ermittlung des Unternehmenswertes im Rahmen der Auseinandersetzung ist das letzte Fachgutachten des Fachsenates fürheranzuziehen, das vor dem Auseinandersetzungsstichtag veröffentlicht wurde. ...</p>
§ 14	<p>Auflösung der Gesellschaft Im Falle der freiwilligen oder zwangsweisen Auflösung oder Liquidation der Gesellschaft, in welcher Form auch immer, nehmen die stillen Gesellschafter am Vermögen inklusive der Reserven und am Firmenwert im Verhältnis der stillen Gesellschaftereinlagen zu den insgesamt bestehenden stillen Gesellschaftereinlagen teil. Bei einer freiwilligen Auflösung, Liquidation, Konkurs und allen vergleichbaren</p>

	Rechtstiteln werden die stillen Gesellschafter erst nach Auszahlung aller anderen Gläubiger der Gesellschaft befriedigt.
§ 15	Kosten, Gebühren und Abgaben ...
§ 16	Sonstige BestimmungenSollten einzelne Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein oder werden, wird dadurch die Gültigkeit dieses Vertrages nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen Bestimmungen 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 Verwaltungsübung haftet der Geschäftsherr nicht. Etwaige angestrebte Steuervorteile sind, nicht Geschäftsgrundlage dieses Vertrages, weshalb auch keine Haftung übernommen werden kann.

Mit 85 der insgesamt 87 natürlichen stillen Gesellschafter wurde weiters folgende Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag abgeschlossen:

Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag

Climasol und (kurz "Beteiligter") haben einen atypisch stillen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen.

Folgende Bestimmungen werden in **Ergänzung bzw. in Abänderung** dieses Vertrages zwischen GeschäftsherrGmbH und dem oben angeführten Kapitalanleger **rechtsverbindlich** vereinbart:

ad § 13 Ansprüche des stillen Gesellschafters bei Beendigung des Geschäftsverhältnisses

GeschäftsherrGmbH wird ab 1993 im Juni jeden Jahres einen Betrag im Ausmaß von 3 % der jeweiligen stillen Gesellschaftereinlage als **Vorweg-Abschichtung** an die stillen Gesellschafter ausschütten.

(Anm. der Bp: ist lt. Dr.S. nicht erfolgt)

Unabhängig von der Höhe des gutachtlich ermittelten Auseinandersetzungsguthabens für die stillen Gesellschafter kommt der "Beteiligte" und die GeschäftsherrGmbH überein, dass das auszuzahlende **Auseinandersetzungsguthaben mindestens 110 % der einbezahlten stillen Gesellschaftereinlagen betragen muss und maximal 170 % der einbezahlten Gesellschaftereinlagen betragen darf.**

Von dem so ermittelten Auseinandersetzungsguthaben werden 10 % (gemäß § 6 des Vermittlungs- und Verwaltungsauftrages) der einbezahlten stillen Gesellschaftereinlagen in Abzug gebracht.

Die Bestimmung des vorhergehenden Absatzes ist insoweit nicht anzuwenden, als dadurch die stille Gesellschaft im Sinne der Gesamtgewinnbetrachtung als Liebhaberei einzustufen wäre.

Ein allfälliges negatives Kapitalkonto der stillen Gesellschafter wird, sofern diese negativen Kapitalkonten nicht durch Barentnahmen entstanden sind, denen keine Gewinnzuweisung gegenüberstehen, mit dem auszuzahlenden Auseinandersetzungsguthaben nicht saldiert.....

GeschäftsherrGmbH nimmt zur Kenntnis, dass die X.GmbH, Adr.X, in Form eines unwiderruflichen Auftrages das vom "Beteiligten" auf das Treuhandkonto einbezahlte Kapital nur unter der Voraussetzung an die GeschäftsherrGmbH weiterleitet, dass ihm, dem "Beteiligten", **eine Bankgarantie einer österreichischen Bank mit einer garantierten Summe von 60 % des Beteiligungskapitals** (exkl. Agio), ausnutzbar in der Zeit vom **1.4.1999 bis 30.6.1999** ausgehändigt wird....

Der Zeichnungsschein, die Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag und der Treuhandvertrag mit der Stb.GmbH mit Dr.O., welche beispielhaft in Kopie der ho Betriebsprüfung vorgelegt wurden vom stillen Gesellschafter am 29.8.91 unterzeichnet.

Darüber hinaus ist auszuführen, dass der GmbH (Geschäftsherr) von der Ö.Bank ein Haftungskreditrahmen für die "Abgabe von Bankgarantien für Abschichtungen" an die stillen Gesellschafter eingeräumt worden ist. Die GmbH (Geschäftsherr) hätte für diese Bankgarantien eine Haftungsprovision gezahlt. Als Sicherstellung wären sämtliche auf dem Depotkonto erliegenden Wertpapiere sowie die daraus resultierenden wiederzuveranlagenden Erträge zugunsten der Bank verpfändet worden.

Die Einlagen aller natürlicher stillen Gesellschafter betrugen insgesamt S 22.000.000,-- zuzügl. Agio, und wurden Wertpapiere um S 8.306.720,-- zur Sicherstellung der Bankgarantie gekauft.

Mit Ablauf des Haftungskredites wäre die Ö.Bank weiters berechtigt worden, die verpfändeten Wertpapiere und Guthaben zur Abdeckung der in Anspruch genommenen Garantien zu verwerten, bzw. einen Differenzbetrag von der GmbH nachträglich einzuzahlen.

Der jeweilige Garantiebrief lautete wie folgt:

"Die GeschäftsherrGmbH, Adr.2, hat uns mitgeteilt, dass Sie an der GeschäftsherrGmbH als atypischer stiller Gesellschafter mit einem Nominal von öS 200.000,-- ...beteiligt sind. **Zur teilweisen Sicherstellung des gemäß Gesellschaftsvertrag garantierten Abschichtungsbetrages von 110 – 170 % des Nominales dieses Beteiligungskapitals wurde die Vorlage einer Bankgarantie vereinbart.**

Dies vorausgesetzt, übernehmen wir hiermit im Auftrag unseres Kunden, der GeschäftsherrGmbH, Adr.2, Ihnen gegenüber die Garantie bis zum Höchstbetrag von

öS 120.000,-- (in Worten.....)

Wir verpflichten uns hiermit unwiderruflich, max. den Betrag von öS 120.000,-- ...innerhalb einer am 1. April 1999 beginnenden und am 30. Juni 1999 endenden Frist ohne Prüfung des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses binnen 3 Werktagen nach Erhalt Ihrer ersten schriftlichen Aufforderung an Sie zu leisten. Eine etwaige Auszahlung des angeforderten Betrages erfolgt unter Ausschluss jeder Barzahlung durch Überweisung auf das von Ihnen namhaft gemachte Konto.

Eine Inanspruchnahme dieser Garantie vor dem 1. April 1999 ist nicht möglich. Diese Garantie gilt als rechtzeitig in Anspruch genommen, wenn die schriftliche Aufforderung spätestens am letzten Tag der Garantiefrist, das ist der 30. Juni 1999, bei uns einlangt. Diese Garantieübernahme erlischt mit Rückgabe dieses Schreibens oder mit Ablauf der vorgenannten Frist. Nach Ablauf der Gültigkeitsdauer wollen Sie diesen Garantiebrief an uns retournieren....."

Zur rechtlichen Würdigung führt die BP aus:

Entscheidend sei, ob die beteiligten stillen Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien, mit der Voraussetzung, dass mit deren Position Unternehmenswagnis verbunden wäre.

Unternehmerwagnis würde sich in der Unternehmerinitiative und/oder Unternehmerrisiko ausdrücken. Unternehmerinitiative würde entfalten, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen könne.

Im Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechtes, 5. Auflage, Kastner-Doralt-Nowotny, S. 167 und 168 würde zur "Stillen Gesellschaft" wie folgt ausgeführt:

1. Die gesetzliche Regelung über die Geschäftsführung ist sehr spärlich (vgl Art 7 Nr. 22 und 23 EVGHB). Der Geschäftsinhaber hat sein Unternehmen zu führen....Werden geschäftsführende Gesellschafter oder Organmitglieder ausgewechselt, so ist hiezu nicht die Mitwirkung des stillen Gesellschafters erforderlich, wenn nicht ein solches Mitspracherecht im StGesVertrag festgelegt wurde....

2. Mangels anderer vertraglicher Regelung ist der Geschäftsinhaber zur Geschäftsführung und damit zum Betrieb des Unternehmens dem Stillen gegenüber verpflichtet...

4. Der **GesVertrag kann** dem stillen Gesellschafter ein Widerspruchsrecht zu allen oder bestimmten Geschäftsarten geben, er kann Geschäfte oder Geschäftsarten an die Zustimmung des Stillen binden, ja es kann ihm die Geschäftsführung übertragen werden (atypische StGes).

5. Die Kontrollrechte des Stillen beschränkt § 338 HGB auf Vorlage einer Abschrift der Jahresbilanz und das Recht, deren Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Schriften während des Bestandes der StGes (OGH HS 8203, 9230; vgl auch HS 8204) zu prüfen. Der Stille kann die Berichtigung einer fehlerhaften Bilanz verlangen, jedoch nur mit Wirkung für die StGes OGH HS 130).Aus wichtigem Grund kann der für den Geschäftsinhaber zuständige GH in Handelssachen (OGH HS 1473) im Außerstreitverfahren auf Antrag des Stillen jederzeit die Vorlage einer Zwischenbilanz, Bucheinsicht oder sonstige Aufklärung anordnen. Kontrollrechte können vertraglich erweitert und eingeengt werden....

Die stillen Gesellschafter der Bw. wären gem. § 8 des Gesellschaftsvertrages von der Geschäftsführung ausgeschlossen, und Rechte zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung nicht eingeräumt worden. Lediglich Kontrollrechte gem. §§ 5 und 8 des Gesellschaftsvertrages wären eingeräumt worden. Auch wäre den stillen Gesellschaftern kein Weigerungsrecht vertraglich zuerkannt worden.

Da somit mit dem Gesellschaftsrecht keine Unternehmerinitiative verbunden wäre, müsste das Unternehmerrisiko umso ausgeprägter sein, um eine Mitunternehmerschaft zu begründen.

Lt. Erkenntnis des VwGH vom 23.2.1994, 93/15/0163 würde von einer atypischen stillen Beteiligung gesprochen, wenn der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert teilnimmt, wobei einer Anerkennung als Mitunternehmerschaft selbst der Umstand nicht entgegensteht, dass für den Fall des freiwilligen Ausscheidens eines stillen Gesellschafters zufolge einer von ihm selbst vorgenommenen Kündigung des Gesellschaftsvertrages (und der dadurch bewirkten Auflösung der stillen Gesellschaft) eine Beteiligung am "good will" vertraglich ausgeschlossen ist. (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis v. 29. April 1981, Zl. 3123/79 HS 12.183 = ÖJZ 1982, 136...) **Betreffend die sonstigen Fälle der Auflösung der Gesellschaft, insbesondere gegen den Willen des stillen Gesellschafters, wird aber eine Teilnahme des stillen Gesellschafters an stillen Reserven und damit auch am Firmenwert für die Annahme einer Mitunternehmerschaft als unerlässlich angesehen.**

Lt. § 13 des jeweiligen Gesellschaftsvertrages wäre vereinbart worden, dass der stille Gesellschafter bei Ausscheiden (ganz oder teilweise) aus anderen als in Abs. 1 angeführten Gründen mit dem Betrag abgefunden würde, der dem saldierten Wert seiner Verrechnungs- und Kapitalkonten entspräche.

Lt. Erkenntnis des VwGH vom 22. Oktober 1986, 86/13/0092 sei die Frage, ob eine unechte stille Gesellschaft vorliege, im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere aus den vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu beurteilen.

Lt. § 2 des Gesellschaftsvertrages sei der stille Gesellschafter schuldrechtlich auch am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt. Bei Ausscheiden aus

dem Gesellschaftsverhältnis würden Ansprüche nach § 13 zustehen. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters (ganz oder teilweise) durch ordnungsgemäße Kündigung gem. § 10 aus der stillen Gesellschaft, hätte er Anspruch auf ein Abfindungsguthaben. Nach § 6 des Gesellschaftsvertrages würde den stillen Gesellschafter keine Nachschusspflicht treffen.

Mit der Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag, wäre dem stillen Gesellschafter ein Abschichtungsbetrag in Höhe von 110 bis 170 % der Einlagen garantiert worden.

Es wäre weiters die teilweise Sicherstellung des garantierten Auseinandersetzungsguthabens von 110 bis 170 % bzw. 100 bis 160 % durch eine Bankgarantie in Höhe von jeweils 60 % der Einlage durch die Ö.Bank erfolgt.

Die Einlagen der stillen Gesellschafter an die Bw. wären nur unter der Bedingung weitergeleitet worden, dass jeweils eine Bankgarantie in Höhe von 60% der Einlage zur teilweisen Sicherstellung des garantierten Abschichtungsbetrages von 110 bis 170% der Einlagen an die jeweiligen stillen Gesellschafter gegeben worden wäre.

Nach Ansicht der BP hätten somit die 85 stillen Gesellschafter insbesondere bei Betrachtung der Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses kein Unternehmerrisiko getragen. Mit der Garantie des Geschäftsherrn, bei Abschichtung 110 bis 170 % bzw. 100 bis 160 % der Einlage zu erhalten, wäre sichergestellt worden, dass eine Abschichtung nicht unter der Höhe der Einlage erfolge und daher kein Verlust erzielt bzw. den Gesellschafter nicht das Risiko die Einlage zu verlieren, trifft.

Darüber hinaus wäre den stillen Gesellschaftern eine teilweise (60%ige) Bankgarantie eingeräumt worden. Ein anderer nicht an der Bw. beteiligter echter stiller Gesellschafter hätte somit ein größeres Risiko des Verlustes der Einlage zu tragen, wenn der Geschäftsinhaber zahlungsunfähig würde bzw. im Falle eines Darlehensgebers dessen Schuldner zahlungsunfähig würde.

Ein Darlehensgeber, der seine Forderung wegen Konkurses des Schuldners verlieren würde, würde ebenso nicht zum Mitunternehmer wie ein echter stiller Gesellschafter, der seine Einlage auf Grund des Konkurses des Geschäftsinhabers verloren hätte. Die stillen Gesellschafter der Bw. würden somit selbst im Konkursfall noch 60 % der Einlage zurückerhalten.

Es würde sich bei den Einlagen somit um keine partialische Darlehen, sondern um Einlagen eines echten stillen Gesellschafters handeln, da u.a. vertraglich eine Gewinn- und Verlustbeteiligung eingeräumt worden wäre sowie Kontrollrechte nach § 338 HGB.

Nach Ansicht der BP würde es sich somit bei den natürlichen stillen Gesellschaftern um echte stille Gesellschafter handeln, da weder Unternehmerinitiative noch Unternehmerrisiko getragen würden. Die stillen Gesellschafter wären somit keine Mitunternehmer, und eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung daher für 1991 nicht vorgenommen worden.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass die Bw. eine atypische stille Gesellschaft "Geschäftsherr.GmbH&Stille" darstellen würde und daher für das Jahr 1991 eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vorzunehmen sei.

Im Jahre 1991 hätte die Bw. mit 87 natürlichen Personen Gesellschaftsverträge als stille Gesellschafter abgeschlossen, wobei die Beendigung der stillen Gesellschaften in den §§ 10 bis 14 des Gesellschaftsvertrages geregelt worden wäre.

Der früheste (ordentliche) Kündigungstermin wäre lt. § 10 des Gesellschaftsvertrages mit 31.12.1998 festgesetzt worden. Der Geschäftsherr würde darüber hinaus für weitere drei Jahre auf sein Kündigungsrecht verzichten, wenn aus den laufenden jährlichen Buchgewinnen und dem das Nominale der Gesellschaftereinlage übersteigenden Abschichtungsguthaben nicht insgesamt ein steuerpflichtiger Gesamtgewinn von mindestens 20 % zu erzielen sei.

In der Bestimmung § 11 des stillen Gesellschaftsvertrages würde das Ausscheiden des Gesellschafters auf Grund der Eröffnung eines Konkurses über das Vermögen des stillen Gesellschafters behandelt, in § 12 die Bestimmungen zur Veräußerung der stillen Beteiligung geregelt. Mit Vertragsbestimmung nach § 13 würden die Ansprüche des stillen Gesellschafters bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses festgelegt. Bei einer Kündigung würde i.S. des § 10 die Bemessungsgrundlage für das Abschichtungsguthaben mit den entsprechenden Anteil am Verkehrswert des Unternehmens aus dem Verhältnis der Einlage des Gesellschafters zur Kapitalbasis definiert. Der Verkehrswert sei lt. letzten Fachgutachten des Fachsenates für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder aus der Summe der Verkehrswerte des Vermögens inkl. Firmenwert und abzüglich offener Verbindlichkeiten zu errechnen.

Mit 85 der 87 natürlichen Personen wäre eine Ergänzung zum § 13 des Gesellschaftsvertrages abgeschlossen worden, um die Ansprüche des stillen Gesellschafters zusätzlich zu regeln. Darin würde geregelt, dass im Falle der Kündigung das auszuzahlende Auseinandersetzungsguthaben mindestens 110 % und maximal 170 % der einbezahlten Gesellschaftereinlage betragen müsse, abzüglich 10 % Vermittlungs- und Verwaltungsauftragskosten.

Die Zusatzvereinbarung wäre in Hinblick auf die Liebhabereiverordnung 1990 als Schutzbestimmung für den stillen Anleger getroffen worden, weiters zum Zwecke der Vereinfachung der Abwicklung der stillen Gesellschaft, um zu vermeiden, zu jedem Abstimmungszeitpunkt den Unternehmenswert neu ermitteln zu müssen. Im Berufungsfall würde es sich in dieser Form um eine Publikumsgesellschaft handeln.

Für den Fall einer Auflösung der Gesellschaft durch die Liquidation wäre in der Bestimmung des § 14 des Gesellschaftsvertrages eine Teilnahme der stillen Gesellschafter am Vermögen inklusive der stillen Reserven und dem Firmenwert im Verhältnis der Einlage festgelegt worden, wobei eine Nachrangigkeit der Gesellschafter vor den anderen Gläubigern vereinbart worden wäre.

Von der BP wäre ausgeführt worden, dass eine Mitunternehmerschaft Unternehmerwagnis voraussetzen würde, welches sich in der Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko ausdrücke. Die BP hätte somit die Entfaltung der Unternehmerinitiative untersucht und festgestellt, dass die stillen Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen bzw. keine Einflussnahme auf die Geschäftsführung eingeräumt worden wäre. Da jedoch auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen keine Unternehmerinitiative verbunden wäre, müsse zur Begründung einer Mitunternehmerschaft das Unternehmerrisiko stärker ausgeprägt sein.

Das Unternehmerrisiko sei lt. BP aus den vertraglichen Vereinbarungen betreffend die Beendigung des Gesellschafterverhältnisses abzuleiten (§ 13 des Gesellschaftervertrages, unter Hinweis auf die VWGH-Erkenntnisse vom 22.10.1986, 86/13/0092 und 23.2.1994, 93/15/0163). Weiters würde die BP betreffend die 60%ige Bankgarantie als Sicherstellung anführen, dass ein echter stiller Gesellschafter ein größeres Risiko eines Verlustes tragen bzw. die stillen Gesellschafter selbst im Falle des Konkurses 60 % der Einlage zurückerlangen würde.

Für die Beurteilung einer Mitunternehmerschaft würden in der Literatur zwei Grundsätze herangezogen, nämlich das Recht des stillen Gesellschafters in Bezug auf die vermögensrechtliche Beziehung (Vermögensbeteiligung/Unternehmensrisiko) sowie die Mitwirkung bei der Geschäftsführung (Unternehmerinitiative). Die Abgrenzung zwischen der typischen und atypischen Gesellschaft würde sich v.a. danach orientieren, wie die Vermögensbeteiligung des stillen Gesellschafters bei der Beendigung vereinbart und ob die Mitwirkung bei der Geschäftsführung verstärkt worden wäre (Neuner, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht, 3. Auflage, 1987, S. 2).

ad Geschäftsführung (Unternehmerinitiative):

Nach § 8 des Gesellschaftsvertrages sei der stille Gesellschafter nicht an der Geschäftsführung beteiligt, jedoch sei auch ein Kommanditist nicht an der Geschäftsführung beteiligt. Die im § 8 vorgesehene Teilnahme an den jährlichen Gesellschafterversammlungen würde von der BP jedoch übersehen. Damit wäre die Möglichkeit einer Unternehmerinitiative - gebotene Fragen zu stellen, Berichte zu hören und auf zukünftige Beschlüsse einwirken zu können - gegeben. Durch die Ausübung der Stimmrechte nach § 8, z.B. betreffend die Überwachungsrechte im Rahmen der Mittelverwendungskontrolle, könnte somit Einfluss auf das betriebliche Geschehen genommen werden, und würden diese Einflussnahme über die Kontrollrechte nach § 183 HGB hinausgehen.

Wäre selbst darin keine Unternehmerinitiative zu sehen, bestünde doch ein volles Unternehmerrisiko und damit verbunden ein Unternehmerwagnis und somit eine atypische stille Gesellschaft.

ad Vermögensbeteiligung (Unternehmerrisiko) bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses:

Bei Beurteilung einer unechten stillen Gesellschaft sei insbesondere auf die vertraglichen Vereinbarungen betreffend die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses einzugehen (VwGH 22.10.1986, 86/13/0092). In der Bestimmung des § 10 des Gesellschaftsvertrages würde die ordentliche Kündigung der Gesellschaft geregelt, wobei für die Zeit bis 31.12.1998 eine ordentliche Kündigung ausgeschlossen worden wäre.

Eine Kündigung aus sonstigen gesetzlich vorgesehenen Gründen wie z.B. Eröffnung eines Konkurses wäre in § 14 geregelt worden und eine Teilnahme der stillen Gesellschafter am Vermögen inklusive stiller Reserven sowie am Firmenwert vorgesehen.

Nach dem 31.12.1998 könnte der Vertrag von beiden Seiten unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist, jeweils am 31.12. gekündigt werden. Im Falle der Kündigung durch den stillen Gesellschafter noch vor Erreichen eines Totalgewinnes würde der Geschäftsherr auf die Kündigung weitere 3 Jahre verzichten. Im Falle der ordnungsgemäßen Kündigung würde der Gesellschafter Anspruch auf ein Abfindungsguthaben auf Basis des anteiligen Verkehrswertes haben, und § 13 ergänzend eine Bandbreite von 110 bis 170 % der einbezahlten Einlage garantieren.

Die BP würde übersehen, dass der Verwaltungsgerichtshof lt. Erkenntnis vom 23.2.1994, 93/15/0163 eine Trennung zwischen der Zeit vor und nach der Möglichkeit einer ordentlichen Kündigung vornehme, und für die Zeit nach der ordentlichen Kündigung ein Auseinandersetzungsguthaben in einer Bandbreite von 90 bis 150 % der Einlage einer Anerkennung einer Mitunternehmerschaft nicht entgegenstehen würde. Lt. VwGH würde eine Beteiligungsbandbreite von 60 % eine Teilnahme der stillen Gesellschaft am Erfolg bzw.

Misserfolg des Unternehmens nicht ausschließen, und die stillen Gesellschafter dadurch sehr wohl Unternehmerrisiko tragen. Die Teilnahme am Vermögen inklusive stiller Reserven und Firmenwert für die Fälle der Auflösung auch gegen den Willen des Gesellschafters würde somit die Position als Mitunternehmer begründen.

Diese Ausführungen wären auch der Ergänzung zu § 13 des Gesellschaftsvertrages zu entnehmen. Die Beteiligungsbandbreite würde lt. VwGH-Erkenntnis ebenso 60 % betragen, und von einer Bandbreite von 90 bis 150 %, im vorliegenden Fall von 110 bis 170 % ausgegangen. Der VwGH würde aber in keiner Weise eine Bandbreite unter 100 % als Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft voraussetzen. In der Ergänzung zu § 13 des Gesellschaftsvertrages wäre eine ordentliche Kündigung des stillen Gesellschaftsverhältnisses auch für den Fall gegen den Willen des stillen Gesellschafters die Beteiligungsbandbreite vereinbart worden, sodass dem stillen Gesellschafter eine Position zukomme, welche die Übernahme von Unternehmerrisiko und damit Unternehmerwagnis voraussetze.

Die Sicherstellung des Erlösbetrages von einer 60%igen Garantie von dritter Seite sei somit völlig unerheblich. Die Einlösung dieser Garantie sei nur zu 60 % und nur für eine bestimmte Zeit (vom 1.4.1999 bis 30.6.1999) ermöglicht worden. Die Einlösespanne würde somit letztlich vom wirtschaftlichen Verhältnis des Geschäftsherrn abhängen, und lediglich ein Wahlrecht für den stillen Gesellschafter bestehen, zum Einlöse-Zeitpunkt die Einlage teilweise zurückzu-erlangen oder das Risiko bzw. Chance in der Zukunft zu erzielen oder die Einlage zur Gänze zu verlieren.

Für die Beurteilung des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft komme es zudem nicht darauf an, ob sich das Unternehmerrisiko versichern lässt.

Weitere Gründe für die Annahme einer Mitunternehmerschaft seien darüber hinaus die Nachrangigkeit der stillen Gesellschafter gegenüber den übrigen Gläubigern nach § 14 des Gesellschaftsvertrages, da ein echter stiller Gesellschafter im Falle des Konkurses den übrigen Gläubigern gleichgestellt wäre. Diese Möglichkeit wäre im vorliegenden atypisch stillen Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen worden, dieser würde somit das Risiko des Verlustes der gesamten Einlage tragen.

Dass die Gefahr einer solchen Auflösung in einem Zeitraum von 8 Jahren nicht ausgeschlossen hätte werden können, sei bei der Bw. ersichtlich geworden. Nach wirtschaftlichen Schwierigkeiten wäre im Jahre 1993 ein Konkursantrag gestellt worden, hätte jedoch u.a. auch auf Grund der Streichung der Zusatzvereinbarung einer jährlichen 3%igen Entnahmemöglichkeit der stillen Gesellschafter abgewendet werden können.

Nach anderen Bestimmungen des Handels- und Steuerrechtes bezüglich

Beteiligungsverhältnisse bei der Auflösung einer Gesellschaft durch Liquidation würde ein wichtiges Indiz für eine eigen- oder fremdkapitalähnliche Struktur der Beteiligung abgeleitet werden. Reiche die Unterscheidung zwischen substanz- und substanzlosen Genussrechten einer Beteiligung am Liquidationserlös für die Bestimmung der Art der Beteiligung aus, sei somit analog anzurechnen, dass für die Unterscheidung zwischen substanz- (atypische Stille) und substanzlosen Rechten (typische Stille) auf die Beteiligung im Falle der Liquidation abzustellen wäre. Die Beteiligung am Vermögen und Firmenwert nach § 14 würde somit für die Annahme einer atypisch stillen Gesellschaft sprechen.

Eine limitierte Beteiligungsbandbreite bei einer ordentlichen Kündigung des Gesellschaftsvertrages stände somit einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen, ebenso dass das untere Limit nicht unter dem Beteiligungsnominale liege, wenn die Vereinbarung

- 1) erst ab einem Zeitpunkt viele Jahre nach Abschluss des stillen Gesellschaftsvertrages gültig werden könne
- 2) nur für die ordentliche Kündigung (nicht für den Fall der Liquidation) gelten würde und der Stille unbeschränkt am Verkehrswert beteiligt wäre.
- 3) für die Fälle der Kündigung, insbesondere auch gegen den Willen des stillen Gesellschafters, verbindlich sei, und
- 4) die Nachrangigkeit der stillen Anleger gegenüber den Gläubigern im Falle der Liquidation nicht entkräftet würde.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Ad Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft zwischen der GmbH (Geschäftsherrn) und 85 der 87 natürlichen stillen Gesellschaftern

Unternehmerinitiative:

Wie bereits im Bp-Bericht ausgeführt, seien die stillen Gesellschafter der GeschäftsherrGmbH **von der Geschäftsführung gem. § 8 des Gesellschaftsvertrages ausgeschlossen worden**. Rechte zur Einflussnahme auf die Geschäftsführung wären ihnen nicht eingeräumt worden, sondern lediglich Kontrollrechte gemäß den §§ 5 und 8 des Gesellschaftsvertrages. Den stillen Gesellschaftern würde durch die Ges mbH (Geschäftsherrn) auch kein Weigerungsrecht vertraglich zuerkannt.

Unternehmerwagnis:

Im § 13 wären die Ansprüche des stillen Gesellschafters bei der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses

- durch **ordnungsgemäße Kündigung lt. § 10 (Anspruch auf Abfindungsguthaben)** bzw.

- bei **Ausscheiden aus anderen als in Abs. 1 angeführten Gründen (Abfindung** mit dem Betrag, der dem **saldierte Wert seiner Kapital- und seiner Verrechnungskonten** entspricht) geregelt worden.

Wie bereits im Bp-Bericht ausgeführt, wären die Einlagen der stillen Gesellschafter an die GeschäftsherrGmbH nur **unter der Bedingung** (siehe Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag) weitergeleitet worden, dass jeweils eine **Bankgarantie** in Höhe von 60 % der Einlage zur teilweisen Sicherstellung des garantierten Abschichtungsbetrages von 110 bis 170 % der Einlagen an die jeweiligen natürlichen stillen Gesellschafter gegeben worden wäre.

Die Einlagen aller natürlichen stillen Gesellschafter hätten S 22.000.000,-- zuzüglich Agio betragen. Von diesem Betrag wären mehr als S 8.000.000,-- zum **Ankauf der Wertpapiere, welche** (sowie die daraus resultierenden wiederzuveranlagenden Erträge) **zur Sicherstellung der angeführten Bankgarantien** zugunsten der Ö.Bank verpfändet wurden, verwendet worden.

Nach Ansicht der BP hätten somit die stillen Gesellschafter insbesondere bei Betrachtung der Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses **kein Unternehmerrisiko** getragen, da ihnen garantiert worden wäre, dass sie bei Abschichtung 110 bis 170 % der Einlage erhalten würden. Es wäre somit sichergestellt worden, dass eine Abschichtung nicht unter der Höhe der Einlage erfolgen und die stillen Gesellschafter diesbezüglich somit keinen Verlust erzielen würden.

Darüber hinaus hätten die stillen Gesellschafter auch noch die Garantie des Abschichtungsguthabens des Geschäftsinhabers durch eine teilweise (60 %) **Bankgarantie gesichert erhalten.**

Die stillen Gesellschafter der GeschäftsherrGmbH würden somit **selbst im Konkursfall noch 60 %** ihrer Einlage bei Vorlage der Bankgarantie in der Zeit vom 1.4.1999 bis 30.6.1999 erhalten, denn wie der steuerliche Vertreter in der Stellungnahme vom 29. August 1997 ausführt, sei z.B. **im Falle des Konkurses** des Geschäftsherrn nur **der nicht von dritter Seite (bank)-garantierte** Teil der Einlage verloren.

1993 und in den Folgejahren wäre lt. steuerlichen Vertretung vom 12. Mai 1997 **kein Wirtschaftsprüfungsbericht** erstellt worden, da die Gesellschaft nicht mehr über die **erforderlichen finanziellen Mittel verfügt hätte**, diesen zu bezahlen.

In derselben Vorhaltsbeantwortung wäre weiters bzgl. der offenen Verbindlichkeiten mitgeteilt worden, dass mit den verschiedenen Gläubigern unterschiedliche Vereinbarungen getroffen worden wären. Somit hätte die BankB auf einen Großteil ihrer unbesicherten Forderungen gegen eine einmalige Abschlagzahlung von **öS 500.000,-- verzichtet.**

Die Verbindlichkeiten bei der BankB hätten per 31.12.1995 rund **öS 11.000.000,--** betragen.

Trotz der schlechten finanziellen Situation der Bw. wäre es den natürlichen stillen Gesellschaftern (tatsächlich von 80 der 85 stillen Gesellschaftern in Anspruch genommen) ermöglicht worden, rückwirkend zum 31.12.1995 ihre "Mitunternehmeranteile" in die F.AG gem. Artikel III Umgründungssteuergesetz einzubringen und jeweils eine **Barentnahme** gem. § 16 Umgründungssteuergesetz in Höhe von **50,8 % der Einlage** zu tätigen.

Die Finanzierung wäre (lt. steuerlicher Vertretung vom 12. Mai 1997) "durch **Auflösung des zur Deckung der Bankgarantie bei den Ö.Bank hinterlegten Wertpapierdepots erfolgt**. Die Bankgarantien, bzgl. der ihre Anteile einbringenden Personen, wären im Zuge der Einbringung an die Gesellschafter retourniert worden."

Die 80 natürlichen Gesellschafter hätten anstelle des durch die Bank garantierten Betrages von jeweils 60 % somit 50,8 % ihrer Einlage durch Barentnahme im Zuge der Einbringung erhalten, dies würde offensichtlich mit der zeitlich früheren Inanspruchnahme und der damit verbundenen Abzinsung des garantierten Betrages zusammenhängen.

Die restlichen 5 natürlichen Personen hätten ihre Anteile zu diesem Stichtag nicht eingebracht und wären weiterhin im Besitz ihrer Bankgarantien.

Somit hätte ein anderer (nicht am Unternehmen beteiligter) echter stiller Gesellschafter, dessen Geschäftsinhaber zahlungsunfähig, oder ein Darlehensgeber dessen Schuldner zahlungsunfähig sein würde, ein größeres Risiko die Einlage bzw. den Darlehensbetrag zu verlieren.

In der Gegenäußerung zu den Stellungnahmen der Berufung wurde wie folgt ergänzt:
ad Unternehmerinitiative)

Ein technisch ausgebildeter Unternehmer und Beteiligter (Mag.S) wäre als Mehrleistungseigentümer eines Betriebes für Heiztechnik sehr wohl in der Lage, in der Gesellschafterversammlung seinen Einfluss auf die Geschäftsführung über den Treuhänder geltend zu machen.

ad Unternehmerwagnis)

Die BP wäre auf den Sachverhalt, dass jeder Unternehmer versuchen würde, sein Risiko zu minimieren, nicht eingegangen. Dies könne durch Umwandlung des Risikos in Kosten erfolgen. In der Praxis sei es z.B. möglich, den Ausfall von Forderungen versichern zu lassen (verkaufen Factoringgesellschaften, staatliche Garantien von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, oder die Absicherung der Kapitaleinlage gegen Risikoprämie).

Das Unternehmerrisiko würde in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich Firmenwert bestehen. Dies sei für die lange Zeit der Beteiligung zu berücksichtigen. Ein limitiertes Auseinandersetzungsgutachten in der vorliegenden Bandbreite stelle somit keine Pauschalabfindung, sondern eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Vorsorge gegen den Totalverlust des Risikokapitals dar.

In der Berufung gegen die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide wurde weiters auf die Prüfungsfeststellungen und das anhängige Berufungsverfahren bei der GmbH (Geschäftsherr) betreffend die Punkte Haftungsprovisionen und Forschungsaufwendungen verwiesen. Die Feststellungen und Einwendungen lauten diesbezüglich wie folgt:

ad Feststellung Patent Nr. XXX)

Mit Kaufvertrag vom 11. November 1991 wäre das Patent Nr. XXX betreffend „Spezialheizung“ in Höhe von S 8 Mio (zzgl. Damnum S 900.000,-) erworben und die Buchungen lt. Auskunft der steuerlichen Vertretung und Abschnitt 55 der Einkommensteuerrichtlinien (EStRiLi) vorgenommen worden.

„Lt. Einkommensteuerkommentar (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, EStG 1988, Tz 44.3) seien unter Entwicklung oder Verbesserung einer Erfindung die entsprechenden Forschungs- und Entwicklungsarbeiten bis zum Produktionsreifmachen im eigenen Betrieb zu verstehen.

Der Ankauf fremder Ergebnisse selbst könnte allenfalls dann zur Entwicklung und Verbesserung einer Erfindung gerechnet werden, wenn die Weiterentwicklung bzw. Verbesserung gegenüber dem Ankauf eindeutig überwiegt, (könnte in Anlehnung an Abschnitt 55 (17) der EStRiLi dann vorgenommen werden, wenn auf Weiterentwicklung und Verbesserung mehr als 50 % der Gesamtinvestition entfallen).

Abschnitt 55 (17) der EStRiLi lautet: Wird ein Gebäude im Rohbauzustand angeschafft und sodann fertig gestellt, bilden auch die Aufwendungen für die Anschaffung bereits Teilherstellungskosten; es bestehen keine Bedenken, bei einem Gebäude solange den Rohbauzustand zu unterstellen, als für die Anschaffung des Rohbaus nicht mehr als 50 % der voraussichtlichen gesamten Investitionskosten (einschl. Installationen u. dgl.) für das Gebäude aufgewendet wurden).“

Unter Tz 28 betreffend Forschungsfreibeträge wäre ausgeführt worden, dass die Forschungsaufwendungen, von denen ein Forschungsfreibetrag in Anspruch genommen werden könne, im Zuge der BP in geringerer Höhe als durch die GmbH festgestellt worden wären.

Jene Aufwendungen, von denen ein Forschungsfreibetrag in Anspruch genommen werden kann, wären somit als Grundlage zur Ermittlung des Gesamtforschungsaufwandes herangezogen worden.

Da auf die Weiterentwicklung des Patentes nicht mehr als 50% des gesamten Forschungsaufwandes entfallen würden, wäre der Kaufpreis des Patentes Nr. XXX

aktiviert und das Patent auf die mögliche geschützte Zeit von 15 Jahre wie folgt abzuschreiben gewesen.

Die Daten des Patentamtes hätten wie folgt gelautet: Angemeldet: 8. September 1987, Beginn der Patentdauer: 15. Juli 1990, Längste mögliche Dauer: 8. September 2007

S 8.900.000,-- : 15 : 2 =		S 296.667,-- AfA 1. Jahr
S 8.900.000,-- : 15 =		S 593.333,-- AfA ab 2. Jahr

ad Feststellung Haftungsprovision betreffend die Fa. GeschäftsherrGmbH)

Die BP hätte weiters festgestellt, dass die Zahlung einer Haftungsprovision im Jahre 1991 für die Abgabe von Bankgarantien durch die Ö.Bank iHv. S 700.000,00 (+S 43.988,75 im Jahre 1992 – geringfügig) gegen Aufwand gebucht worden wäre.

Die Zahlung sei lt. Ansicht der BP auf die Laufzeit abzugrenzen.

Die Zahlung wäre im Jahre 1991 erfolgt:

Als mögliche Inanspruchnahme lt. Garantiebriefen wäre der Zeitraum 1. April bis 30. Juni 1999, somit rund 8 Jahre vereinbart worden.

Von der BP wäre daher die Zahlung von S 700.000,00 auf 8 Jahre abgegrenzt worden.

ad Forschungsfreibeträge (Tz 28)

Ein Forschungsfreibetrag könne weiters nur für Aufwendungen betreffend die Entwicklung oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, soweit es sich nicht um Verwaltungs- und Vertriebskosten oder um Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (AfA sowie GwG) handeln würde, geltend gemacht werden.

Die BP hätte festgestellt, dass in die Bemessungsgrundlage auch folgende Aufwendungen einbezogen worden wären:

-) Aufwendungen im Zusammenhang mit Verwaltung und Vertrieb
-) Aufwendungen nach "Produktionsreifmachung" im Betrieb
-) für Preisnachlässe bzw. sonstige Differenzen zwischen Soll- und Ist - Rohaufschlägen (Preisnachlässe, Schwund, Material für Gewährleistungsarbeiten, ungeeignete, fehlerhafte Röhrchen, niedrigere Preise für Referenzobjekte) bei stattgefundenen Verkäufen
-) für Aufwendungen betr. Fremdarbeit 1991 im Zusammenhang mit stattgefundenen Verkäufen
-) für div. Aufwendungen im Zusammenhang mit Verkäufen der geprüften Gesellschaft, z.B. Planungsarbeiten von Hrn. H.Note1 für zu verkaufende Anlagen, Aufwand für Text im Bauhandbuch usw.
-) Aufwendungen aus Rechnungen der Installationsfirma, die vor allem verkaufte Ware installierte (Fa. T)
-) für Aufwendung, der ein AoE von der XKammer (Förderung) gegenübersteht
-) ER von W.AG (Ges. Scheck....) vom 2.11.1991, ER 445, betr. Verwaltung Inhalt: Betreuungstätigkeit für Juli - Okt. 1991

-) alle Aufwendungen vom Konto 5300 Fremdleistungen 1991 wären bisher als Forschungsaufwendungen behandelt worden und diese Aufwendungen zum Teil im Zusammenhang mit Umsätzen stehen.

Die Bemessungsgrundlage für die Forschungsbeträge wäre von der BP entsprechend vermindert worden. Mit Unterstützung des ehemaligen Geschäftsführers (Gf) bzw. steuerl. Vertreters Dr.S. wären die einzelnen Positionen bezüglich Forschungsfreibeträge 1991 dem Bereich Forschung bzw. den restl. Bereichen zugeordnet worden. Die ziffernmäßige Zusammenstellung wäre am 5. September 1997 von der Steuerberatungskanzlei gefaxt und die Bemessungsgrundlage für die Jahre 1990, 1992 und 1993 (im selben prozentuellen Ausmaß) gekürzt worden.

In der Berufung wurde eingewendet: ad Haftungsprovisionen)

Die Zahlung der Haftungsprovision im Jahre 1991 von S 700.000,00 wäre von der BP auf die Laufzeit von 8 Jahren abgegrenzt worden. Lt. Ansicht des Bw. würde die Haftungsprovision Kosten für die *Beschaffung vom Eigenkapital* und nicht Fremdkapital darstellen (atypische stille Gesellschaft) und sei daher keine Abgrenzung vorzunehmen. Die Haftungsprovision sei daher im Jahre 1991 in voller Höhe abzugsfähig.

ad Kaufpreis Patent-Anteil Forschungsaufwand für Weiterentwicklung)

Für die Berechnung des Forschungsfreibetrages wäre die Bemessungsgrundlage des Forschungsaufwandes gekürzt worden. Die Bemessungsgrundlage betreffend die Fertigstellung eines selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgutes sei nicht mit der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag (im engeren Sinn) ident.

Die BP wäre fälschlicherweise von für die Berechnung des Forschungsfreibetrages gekürzten Aufwendungen ausgegangen.

Bei der Feststellung der auf die Weiterentwicklung des Patents entfallenden Kosten wären z.B. folgende Aufwendungen zu berücksichtigen und bei Berücksichtigung dieser Kosten mehr als 50% des gesamten Forschungsaufwandes auf die Weiterentwicklung entfallen und daher der Kaufpreis für das Patent iHv. S 8,9 Mio. im Jahre 1991 sofort abzugsfähig sein.

- Die Aufwendungen für Material bezüglich Gewährleistungsarbeiten, für ungeeignete, fehlerhafte Röhrchen würden im Zusammenhang mit der Produktreife und Entwicklung des Produktes stehen. Die Erkenntnisse aus den fehlerhaften Produkten würden direkt in die Forschung hineinfließen und daher Forschungsaufwand darstellen. Auch wären Planungsarbeiten für zu verkaufende Test- und Prototyp-Anlagen, Aufwand für Bauhandbuch etc. bei den Entwicklungsarbeiten angefallen.
- Aufwendungen, welche durch Förderungen begünstigt würden, wären zwar keine Grundlage für die Bemessung des Forschungsfreibetrages, jedoch notwendige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Forschungsarbeit und Weiterentwicklung.

- Bei den Aufwendungen, denen teilweise Umsätze gegenüberstehen würden, hätte es sich um Testanlagen und Pilotprojekte gehandelt, die zu einem günstigeren Preis abgegeben worden wären, diese seien ebenso als Forschungsaufwand zu behandeln.

Betreffend den Anteil des Forschungsaufwandes gegenüber dem Ankauf Patent wurde somit ergänzend eingewendet: Die BP wäre von einer falschen Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag ausgegangen. Die Bemessungsgrundlage wäre mit 50,15% u. a. auf Grund steuerl. Sonderbestimmungen zum Forschungsfreibetrag gekürzt worden. Ein falscher Ausgangspunkt hätte zur Schlussfolgerung geführt, dass der Aufwand des Patents gegenüber den Aufwendungen für die Weiterentwicklung und Verbesserung überwogen hätte und daher aktiviert worden wäre.

Dabei würde es sich um einen Irrtum der BP handeln. Die für den Forschungsfreibetrag verwendete Bemessungsgrundlage würde nicht mit den für die Weiterentwicklung und Verbesserung und daher zu den Herstellungskosten gehörigen Aufwendungen übereinstimmen.

Eine **richtige Beurteilung** der sofortigen Abzugsfähigkeit des Patentankaufs müsse vielmehr aus der Beurteilung der **Herstellungskosten** des immateriellen Wirtschaftsgutes und nicht aus der Beurteilung der für die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages relevanten Aufwendungen abgeleitet werden (*Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB, § 6, Tz 37*).

Im Prüfungsverfahren wären für den Forschungsfreibetrag Aufwendungen, welche durch Subventionen gefördert worden wären, gekürzt worden (z.B. *ER 252*). Für solche Aufwendungen stehe - wie von der BP korrekt angemerkt - aufgrund **steuerrechtlicher Sondervorschriften** kein Forschungsfreibetrag zu (*ESt-HB, Quantschnigg/Schuch, § 4 Tz 44*). Solche Aufwendungen würden jedoch **trotzdem zu den Forschungsaufwendungen zählen**, da sie einerseits im Zusammenhang mit der Forschungsarbeit und Weiterentwicklung des Produktes notwendige Aufwendungen darstellen, andererseits im Falle einer Aktivierung des (jedoch selbst erstellten) immateriellen Wirtschaftsgutes zu den Herstellungskosten zählen würden. Es sei für die Beurteilung des Forschungsaufwands irrelevant, wie die Kosten finanziert (gefördert) worden wären.

Im Laufe der Entwicklung eines Produktes müssten auch **Test- und Prototyp-Anlagen** erstellt werden. Herr H.Note1 wäre mit der **Planung** dieser Musteranlagen beschäftigt gewesen und hätte technische Berechnungen und Zeichnungen für die Weiterentwicklung des Systems vorgenommen (z.B. *ER 39*). Die Planungsarbeiten wären direkt auf die „Produktion“ des Wirtschaftsgutes ausgerichtet und im Laufe des Entwicklungsprozesses und **nicht** im Zusammenhang mit einem **Verkauf** durchgeführt worden. Der Aufbau und Test solcher

Musteranlagen wäre für die Herstellung des immateriellen Wirtschaftsgutes Patent „Spezialheizung " notwendig gewesen und daher als Fertigungsgemeinkosten zu den Herstellungskosten zu aktivieren gewesen.

Die Fa. T wäre eine Schwesterfirma der GeschäftsherrGmbH und beauftragt gewesen die Musteranlagen zu montieren. Für die Entwicklung einer Erfindung hätte die Fa. T den **Test im Echtbetrieb** übernommen. Die Fa. T hatte kein eigenes Interesse, die Anlagen zu testen, sondern wollte in weiterer Folge lediglich die ausgereiften Anlagen einkaufen und weiterverkaufen. Im Zusammenhang mit dem Probetrieb wären auch „**Spezialwünsche**“ seitens der GeschäftsherrGmbH geäußert worden, z.B. die Ausweitung des Testbetriebs der Spezialheizung von einem Zimmer auf mehrere Zimmer um die Kapazität und Möglichkeiten der Anlage zu testen. Diese und auch andere Änderungen der Prototypanlagen hätten zu einem erhöhten Montageaufwand geführt, welcher - wie auch die Erkenntnisse daraus - von der Fa. T an die GeschäftsherrGmbH entsprechend weiterverrechnet worden wäre (z.B. *ER 566, 567*).

Zur Differenz zwischen Soll- und Ist-Rohaufschlägen wurde angemerkt, dass der Soll-Rohaufschlag vom Kunden bezahlt und der Ist-Rohaufschlag auf Grund zusätzlicher Aufwendungen beim Testbetrieb der Musteranlagen gesunken wäre. Die Preisdifferenz wäre im Interesse der Fa. GeschäftsherrGmbH gewesen, da die Auswertungen im Zusammenhang mit der Entwicklung und Produktreife benötigt worden wären.

Auch wäre die Fa. M. bei der Fa. T (*ER 556*) sowie die Fa. W.AG im Jahre 1991 direkt für die Forschungsaktivitäten tätig gewesen. Dies hätte **Verwaltungskosten** ergeben, welche unmittelbar der Entwicklung des Patents zuzurechnen und daher zu den Fertigungsgemeinkosten des Wirtschaftsgutes zu zählen wären. (*Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, Hrsg. Karl Wodrazka, S. 804: „... eine Unterscheidung zwischen den allgemeinen Verwaltungskosten und den Verwaltungskosten im Bereich der Fertigung möglich [wenngleich schwierig] ist, wobei die Einbeziehung letzterer sowohl handels- wie auch steuerrechtlich anzunehmen ist und auch steuerrechtlich gefordert wird.“*)

Weiters wären Aufwendungen auf dem Konto „Fremdleistungen“ und dem Konto „Forschung Wand und Decke“ im Zuge der Berechnung des Forschungsfreibetrages von der BP gekürzt worden. Diese Leistungen würden auf den ersten Blick im Zusammenhang mit Umsätzen und daher mit dem Vertrieb zu stehen scheinen. Da die Anlagen aber noch nicht voll ausgereift gewesen wären, seien im **Probetrieb** selbstverständlich auch Pannen entstanden, welche zu neuen Tests und neuen Erkenntnissen geführt hätten. Die **Erkenntnisse aus den fehlerhaften Produkten** wären direkt in die Forschung eingeflossen und hätten zur Verbesserung der Erfindung beigetragen. Die Behebung der im Zusammenhang mit dem Probetrieb entstandenen Fehler wären von Dritten

durchgeführt worden (z.B. Ingenieurbüro S od. A.S., z.B. *ER 415, 504, 506*). Die Aufwendungen für Material für Gewährleistungsarbeiten, für in diesem Fall ungeeignete, fehlerhafte Röhrchen wären im Zusammenhang mit der Produktreife und Entwicklung des Produktes gestanden und als Fertigungsgemeinkosten ein Teil der **Herstellungskosten** des Wirtschaftsgutes gewesen.

Die von der Fa. GeschäftsherrGmbH herangezogene Bemessungsgrundlage für die Beurteilung des Anteiles des Forschungsaufwandes an den Investitionskosten hätten somit keine Vertriebsprovisionen, keine Verwaltungskosten, keine Werbung, keine Kapitalkosten, keine Verkaufsreisen und keine Kosten für eine Verkaufsabteilung dargestellt.

Sämtliche Aufwendungen, welche von der BP gekürzt worden wären, würden daher zu den Herstellungskosten gehören und sei höchstens eine Kürzung von 10 bis 20% vorzunehmen.

Analog zu den Herstellungskosten eines Gebäudes sei der Ankauf des Patents zu den Herstellungskosten zu zählen und das Patent als selbst erstelltes immaterielles Wirtschaftsgut mit dem Kaufpreis von S 8,9 Mio. sofort abzugsfähig.

Zu diesen Berufungseinwendungen nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Aktivierung des Kaufpreises des Patentes)

Die GmbH hätte auf die Kommentierung zur ESt verwiesen (siehe Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, EStG 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen, Stand Okt. 1992, Seite 196). "Der Ankauf fremder Ergebnisse selbst könnte allenfalls dann zur Entwicklung und Verbesserung gegenüber dem Ankauf einer Erfindung gerechnet werden, wenn die Weiterentwicklung bzw. Verbesserung gegenüber dem Ankauf eindeutig überwiegt."

Die geprüfte Gesellschaft Fa. GeschäftsherrGmbH **hätte keine schriftlich dokumentierten Berechnungen zur Höhe der Herstellungskosten angestellt bzw. vorgelegt**. Vielmehr wurde behauptet, dass die Aufwendungen höher als die Anschaffungskosten für das Patent seien und daher keine Aktivierung der Anschaffungskosten des Patentes zu erfolgen hätte.

Es wären lediglich grobe Berechnungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Forschungsfreibeträge durch die geprüfte Gesellschaft übermittelt worden. In diese Bemessungsgrundlage wären u. a. sämtliche Aufwendungen betr. Projektierung und Installierung der verkauften Produkte einbezogen worden. Es wären auch Kosten für Kundenbetreuungstätigkeiten und Anbotserstellungen in die Bemessungsgrundlagen eingestellt worden.

Die BP hätte Aufstellungen und Berechnungen (anhand der einzelnen Belege) der Aufwendungen, welche in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag einbezogen worden wären, erstellt.

Die einzelnen Aufwandspositionen wären anhand der einzelnen Rechnungen unter Mitwirkung der steuerlichen Vertretung zur Erfindung bzw. zu den Bemessungsgrundlagen für die beanspruchten Forschungsfreibeträge zugeordnet worden, wobei eine wesentliche Kürzung der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag vorzunehmen war. Zu den einzelnen in der Berufung angeführten Positionen siehe beiliegende 2seitige Aufstellung.

Die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag sei, wie die nachstehend angeführten Ausführungen zeigen, *in diesem Fall* ident mit der Bemessungsgrundlage der Herstellungskosten für die Erfindung.

Die Materialaufwendungen für Gewährleistungsarbeiten für **verkaufte** Projekte, Planungsarbeiten für Kunden bzw. für Verkäufe, Aufwand für eine **Werbung** im Bauhandbuch, usw., welche durch die geprüfte Gesellschaft in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden, wären von der BP aus dieser ausgeschieden worden, da diese Aufwendungen nach Ansicht der BP für den **Vertrieb** konkreter **fertiger Projekte** angefallen wären.

Sie **seien** - entgegen der Ansicht der Bw. - **nicht Teil der Erfindung im Zusammenhang mit dem gekauften Patent Nr. XXX, sondern Kosten des Vertriebs.**

Fertige Anlagen wären zu einem günstigeren Preis verkauft worden, um Vorzeigeprojekte (so genannte **Musteranlagen**) zu erlangen. Die geprüfte Gesellschaft hätte die Differenz zwischen dem **angestrebten und dem tatsächlichen Verkaufspreis** als Teil der Kosten für die Erfindung zu Patent Nr. XXX erfasst. Nach Ansicht der BP würde es sich um reine Vertriebskosten handeln, um auf dem Markt Fuß zu fassen und nicht um die Kosten einer Erfindung.

Ein Forschungsaufwand von rund S 500.000,--, welcher zur Gänze subventioniert worden wäre, dem also ein Ertrag in selber Höhe gegenübersteht, wäre aus der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag ausgeschieden worden und auch bei der Berechnung der Gesamtherstellungskosten auszuschneiden, da er nach Ansicht der BP zu keinem Kostenfaktor geführt hätte.

Materialaufwendungen, Lohnaufwendungen und sonstige Aufwendungen für die tatsächlichen Testanlagen und für sonstige Forschung wären von der BP bereits in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag und **daher auch in die Bemessungsgrundlage für die Herstellungskosten der Erfindung eingerechnet worden.**

Zusätzlich wären auch **Aufwendungen** getätigt worden, die **nicht im Zusammenhang mit dem Patent Nr. XXX** stehen, da die gegenständliche Gesellschaft **weitere Patente** innehatte. **Diese wären von der BP nicht aus der Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag ausgeschieden worden.**

Diese Aufwendungen würden nicht zu den Herstellungskosten der gegenständlichen Erfindung gehören (i.Z. mit Patent Nr. XXX).

Die Herstellungskosten für die gegenständliche Erfindung im Zusammenhang mit dem Patent Nr. XXX (Kaufpreis von S 8.900.000,--) wären daher zu vermindern.

Aufgrund des angeführten Sachverhalts wäre unter Zugrundelegung der angeführten Berechnungen die Aktivierung des möglichen Kaufpreises für das Patent Nr. XXX erfolgt, weil mehr als 50 % der Gesamtkosten (Kaufpreis Patent und Aufwendungen Forschung) auf den Kaufpreis des Patentes entfallen wären.

Im übrigen sei festzuhalten, dass im Kaufvertrag die Käuferin des Patentes berechtigt worden wäre, anstelle der Kaufpreiszahlung die Kaufpreisschuld dadurch zu tilgen, dass sie (bzw. die Gesellschafter) der Verkäuferin den Erwerb eines 10%igen Geschäftsanteiles an der Käuferin zum Nominale anbietet. Es wäre der **Käuferin ebenfalls zugestanden worden**, bis zum Ende der Zahlungsfrist, diesen Kaufvertrag mit sofortiger Wirkung **einseitig aufzulösen** und den **Kaufgegenstand zurückzustellen**. **Die Verkäuferin verzichtete für diesen Fall auf jedwede Ansprüche gegen die Käuferin.**

Es sei zudem keine Rückstellung und keine **Bezahlung** (von S 8.900.000,--) für das Patent Nr. XXX erfolgt, sondern lediglich eine Verbindlichkeit in dieser Höhe erfasst worden. Das Patent wäre weiters im Jahre 1995 durch die Entscheidung der Nichtigkeitsabteilung vom Patentamt vom 16. März 1995 für nichtig erklärt worden.

Text

H.NoteA.
ER 39

Honorar Nr. 91/01 für in
selbständiger Arbeit und freier Zeiteinteilung
erbrachte Planungsarbeit

netto S 38.500,-

**H.Note1 hat viele ER gestellt.
50% wurden v. BP anerkannt, daher in BMGL
Mindestens 50% sind nicht dem Forschungsbereich
zuzuordnen.**

Wie aus den Tätigkeitsberichten zu entnehmen ist, wurden
im wesentlichen Angebotsprogramme erstellt,
Planungen zu den Verkaufsprojekten durchgeführt und
Ausschreibungen bearbeitet
(bisher zu 100% als Forschungsaufwand behandelt).

T
ER 566

Vereinbarungsgemäß verrechnen
wir den entstandenen Aufwand für
die Musteranlagen
Musteranlage1
Musteranlage2
Musteranlage3
Musteranlage4 Kleinkirchheim

3/5 anerkannt, daher in BMGL

2/5 nicht anerkannt.

Es handelt sich vor allem um Aufwendungen für ver-
kaufte Produkte.

Lediglich die Aufwendungen für die Testanlage im Arsenal
stehen in direktem Zusammenhang mit tatsächlichen
Forschungsaufwendungen

	Musteranlage5	(bisher zu 100% als Forschungsaufwand behandelt).
	netto S 800.000,-	
ER 567	Vereinbarungsgemäß verrechnen wir den entstandenen Aufwand für die Musteranlagen und Forschungsaktivitäten für das Spezialheizsystem	50% anerkannt v. BP, daher in BMGL Die T war der "Installateur" der geprüften Gesellschaft. Als Musteranlagen werden die verkauften Anlagen Unter Mitwirkung der steuerlichen Vertretung wurden 50% dem Forschungsbereich zugeordnet (bisher zu 100% als Forschungsaufwand behandelt).
	netto S 801.819,4	
T ER 556	Wir erlauben uns für die Leistungen von Fr. M. im Zeitraum Juli bis Dezember 1991 zu verrechnen, 171 Stunden	nicht anerkannt Höchstens im Promillebereich anteilige indirekte Forschung. Keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt, die Tätigkeit und direkte Forschung dokumentieren.
	netto S 42.750,-	
Ingenieurbüro ER 415	Leistungen im August, folgende Honorarnote Hilfestellung der Planung und Projektierung für Heiz- und Kühlsysteme Entwicklungsdienstleistung für das System H.	anerkannt, daher in BMGL
	netto S 36.000,-	
Ingenieurbüro ER 504	Monat Oktober... Hilfestellung der Planung und Projektierung für Heiz- und Kühlsysteme für nachfolgende Projekte Anlage1 Anlage2 Anlage3 Anlage4	50 % anerkannt, daher in BMGL Aufwand für verkaufte Produkte
	netto S 50.000,-	
Ingenieurbüro ER 506	Musterprojekt für die Gemeinde W. ... für obig erwähntes Bauvorhaben betr. der Leistungen des technischen Büros	anerkannt, daher in BMGL
	netto S 30.000,-	
W.AG Immobilienanlag u.Bauträger	Betreuungstätigkeit für Juli - Okt. 1991, Vermerk auf ER Verw.	nicht anerkannt Höchstens im Promillebereich anteilige indirekte Forschung. Keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt, die Tätigkeit und direkte Forschung dokumentieren.
	netto S 200.000,-	

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Rechtliche Würdigung der Mitunternehmerschaft)

Gem. § 23 Z 2 EStG sind u. a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Strittig ist, ob die stillen Gesellschafter der Bw. als unechte oder echte stille Gesellschafter anzusehen sind: Von dieser Frage ist abhängig, ob eine Mitunternehmerschaft (mit

Verlustrückstellungsmöglichkeiten) anzunehmen (und eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO durchzuführen) ist oder nicht.

Entscheidend für den vorliegenden Fall ist somit die Frage, ob die an der Bw. beteiligten stillen Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Voraussetzung dafür ist, dass mit der Position Unternehmerwagnis verbunden ist, welches sich in der Unternehmerinitiative oder/und im Unternehmerrisiko ausdrückt. Von einem atypisch (unechten) stillen Gesellschafter spricht man, wenn er gesellschaftsrechtlich so gestellt ist, als wäre er Kommanditist. Er muss somit im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass er einen Anspruch auf Teilnahme an den Stillen Reserven und am Firmenwert hat (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 26 zu § 23).

Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann, wozu u. U. auch das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht genügt (VwGH 2.4.1982, 82/13/0079). Im vorliegenden Fall ist der stille Gesellschafter nicht an der Geschäftsführung beteiligt, hat jedoch ein Stimmrecht bei der jährlichen Gesellschafterversammlung insbesondere betreffend die Genehmigung der Bilanz und Entlastung des Geschäftsherrn, sowie Überwachungsrechte. Eine Einflussnahme auf die Geschäftsführung ist somit auf Grund der Vertragsgestaltung zu verneinen, jedoch liegen Kontroll- und Mitwirkungsrechte vor.

Das Unternehmerrisiko besteht dagegen in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u. a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 26 zu § 23). Hinsichtlich der Beteiligung im Rahmen einer stillen Gesellschaft ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur der so genannte atypische (unechte) stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen. Ob eine atypische (unechte) stille Gesellschaft vorliegt, ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere aus den vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu beurteilen (vgl. VwGH 22.10.1986, 86/13/0092). Von einer atypischen stillen Beteiligung spricht man dann, wenn der Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert teilnimmt, wobei einer Anerkennung als Mitunternehmerschaft selbst der Umstand nicht entgegensteht, dass für den Fall des freiwilligen Ausscheidens auf Grund einer von ihm selbst vorgenommenen Kündigung des Gesellschaftsvertrages (und damit bewirkten Auflösung der stillen Gesellschaft) eine Beteiligung am „good will“ vertraglich ausgeschlossen ist (VwGH 29.4.1981, 3123/79). Betreffend die sonstigen Fälle der Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses, insbesondere gegen den Willen des stillen Gesellschafters, wird aber eine Teilnahme des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven und damit auch am

Firmenwert für die Annahme einer Mitunternehmerschaft als unerlässlich angesehen (vgl. auch jüngere Rechtsprechung VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126).

Eine für den Firmenwert vereinbarte Pauschalabfindung reicht jedoch nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre nicht aus (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 26 zu § 23). Ist ein Auseinandersetzungsanspruch nach oben und nach unten mit einem Prozentsatz der Einlage begrenzt, darf die Mitunternehmereigenschaft nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch nicht von vornherein in Abrede gestellt werden (VwGH 23.2.1994, Zl. 93/15/0163).

Im Falle eines vorzeitigen Ausscheidens kann eine Mitunternehmerschaft in Ausnahmefällen auch ohne Anteil an den stillen Reserven und am selbst geschaffenen Firmenwert jedenfalls dann angenommen werden, - wenn auch die übrigen Mitunternehmer im Falle ihres Ausscheidens nicht anders als die Stillen behandelt werden, - wenn die Abfindung zum Buchwert Pönalcharakter hat, - oder wenn dies nur bei Konkurs des Geschäftsinhabers vorgesehen ist.

Im vorliegenden Fall wurde im § 10 des Gesellschaftsvertrages vereinbart, dass das Gesellschaftsverhältnis frühestens zum 31. Dezember 1998 aufgekündigt werden kann. Im Falle der Auflösung oder Liquidation der Gesellschaft nehmen nach der Vertragsregelung des § 14 die stillen Gesellschafter am Vermögen inklusive der Reserven und am Firmenwert im Verhältnis der stillen Gesellschaftereinlagen zu den insgesamt bestehenden stillen Gesellschaftereinlagen teil. Bei einer freiwilligen Auflösung, Liquidation, Konkurs und dergl. werden die stillen Gesellschafter erst nach Auszahlung aller anderen Gläubiger der Gesellschaft befriedigt.

Die Gesellschafter wurden somit vergleichbar mit dem oben genannten Erkenntnis vom 23. Februar 1994, Zl. 93/15/0163– ebenfalls während eines Zeitraumes von 7 Jahren - für den Fall der Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses anders als durch ordentliche Kündigung am Vermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der Bw. beteiligt. Diese Regelung spricht somit für eine atypische stille Gesellschaft, selbst wenn im Falle der Kündigung durch den stillen Gesellschafter eine Beteiligung ausgeschlossen ist. Dieser Umstand hat wie im genannten Erkenntnis ausgeführt wird, insofern grundlegende Bedeutung, da bereits während dieser Zeit unvorsehbare künftige Entwicklungen auch zu einer Auflösung der stillen Gesellschaft führen können, wie nachfolgend dargestellt auch eingetreten ist.

Da die Teilnahme der stillen Gesellschaft nach der Regelung des § 14 des Gesellschaftsvertrages (bezogen auf die Zeit nach dem 31. Dezember 1998) für alle Fälle der

Auflösung der stillen Gesellschaftsverhältnisse gilt, also auch bei Auflösung gegen den Willen der betroffenen stillen Gesellschafter gilt, erhalten die stillen Gesellschafter durch die Realisierung eines Auseinandersetzungsguthabens eine Position, die jedenfalls zur Anerkennung als atypische stille Gesellschafter führt.

Für die Zeit nach dem 31. Dezember 1998 wurde nach § 13 der Anspruch der stillen Gesellschafter bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses durch ordnungsgemäße Kündigung nach § 10 auf ein Abfindungsguthaben vereinbart. In der Ergänzung zu § 13 wurde für die Berechnung des gutachtlich ermittelten Auseinandersetzungsguthabens eine limitierte Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen in einer Bandbreite von mindestens 110% und maximal 170% vorgesehen. Damit kann unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 1994, Zl. 93/15/0163 nicht mehr von einer bloßen Pauschalabfindung für den Firmenwert gesprochen werden. Die nach dem Gesellschaftsvertrag maßgeblichen Beteiligungsbandbreiten in einer Größenordnung zwischen 110 und 170% der Einlage schließen unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und im Hinblick auf die sonstigen Umstände nicht aus, von einer Teilnahme der stillen Gesellschafter am wirtschaftlichen Erfolg bzw. Misserfolg des Unternehmens zu sprechen, sodass im gegenständlichen Fall die stillen Gesellschafter sowohl Unternehmerrisiko als auch Unternehmerwagnis übernommen haben.

Betreffend die zusätzliche Regelung des § 13, dass bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus anderen als in Abs. 1 angeführten Gründen (z.B. Eröffnung eines über das Vermögen des Gesellschafters rechtskräftig eröffneten Konkurses, Ausschluss) eine Abfindung mit einem Betrag erfolgt, der dem saldierten Wert seiner Kapital- und seiner Verrechnungskonten entspricht ist auszuführen, dass diese Einschränkung auf bestimmte Fälle (in denen der Gesellschafter aus einem von ihm zu vertretenden wichtigen Grund vorzeitig aus der Gesellschaft ausscheidet) der steuerlichen Anerkennung als Mitunternehmerschaft nicht abträglich ist (VwGH 26.2.1994, 90/13/0048).

Im vorliegenden Fall handelte es sich somit um eine Beteiligung an einem Unternehmen mit dem Gegenstand der Produktion eines speziellen Heiz- und Klimasystems. Bereits für die Jahre ab 1993 wurde lt. Angaben des steuerlichen Vertreters kein Wirtschaftsprüfungsbericht erstellt und lauteten per 31. Dezember 1995 die Verbindlichkeiten bei der Bank auf S 11 Millionen. Den Beteiligten war es auf Grund der vereinbarten Abschichtungsgarantie vor dem 1. April 1999 möglich 50,8% der Einlage zu erhalten und ihre Mitunternehmeranteile rückwirkend mit 31. Dezember 1995 in ein anderes Unternehmen einzubringen. Die Finanzierung erfolgte lt. Angaben des steuerlichen Vertreters durch die Auflösung des zur Deckung der Bankeinlage bei der Ö.Bank hinterlegten Wertpapierdepots. Die Bankgarantien wurden im Zuge der

Einbringung retourniert. Die 80 stillen Gesellschafter erhielten somit an Stelle des garantierten Betrages von 60% jeweils nur 50,8 der Einlage zurück, offensichtlich auf Grund der zeitlich früheren Inanspruchnahme und damit verbundenen Abzinsung des garantierten Betrages. Die fünf restlichen natürlichen Personen verblieben weiterhin im Besitz ihrer Beteiligung und Bankgarantien.

Ergänzend wird angemerkt, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 18. Oktober 1994 eine Konkursabweisung mangels Vermögens der Fa. GeschäftsherrGmbH erfolgte, jedoch die Gesellschaft mit Generalbeschluss vom 4. September 1995 fortgesetzt worden war. Die Fa. GeschäftsherrGmbH wurde zu Beginn des Jahres 2007 amtswegig gelöscht.

Im vorliegenden Fall wurde mit den Beteiligten somit für eine kurze Zeit nach der erstmaligen Kündigungsmöglichkeit eine Bankgarantie bei der Ö.Bank mit einer garantierten Summe von 60% des Beteiligungskapitals ausnutzbar in der Zeit vom 1. April bis 30. Juni 1999 zur teilweisen Sicherstellung des garantierten Abschichtungsbetrages vereinbart. Es wurde somit eine Abschichtung der Einlage im Ausmaß von 60% im Zeitraum 1. April bis 30. Juni 1999 selbst im Konkursfall vereinbart und in der Folge auch durch 80 Gesellschafter in Anspruch genommen. Die Konkurseröffnung hatte handelsrechtlich zwingend die Auflösung der stillen Gesellschaften und damit die Auseinandersetzung des Geschäftsherrn mit den stillen Gesellschaftern zur Folge und wurde von 80 Gesellschaftern die Abschichtungsgarantie auch genutzt. Die Gesellschafter erhielten 50,8% ihrer Einlage durch Barentnahme im Zuge der rückwirkenden Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile gem. Art. III

Umgründungssteuergesetz in die Fa. F.AG zum 31. Dezember 1995 zurück, welche ab 1. Jänner 1996 als stiller Beteiligter der Bw. aufscheint.

Damit ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall eine garantierte Abschichtung für den Fall des Ausscheidens durch Kündigung vor dem 1. April bis 30. Juni 1999 vereinbart und tatsächlich ein Anspruch auf ein Abfindungsguthaben (Auseinandersetzungsguthaben) auch geltend gemacht wurde, jedoch nur einen Anteil von 60% bzw./und 50,8% der Beteiligung erhielten. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates trugen die stillen Gesellschafter somit wenn auch im geringeren Maße Unternehmerrisiko und sind als atypische stille Gesellschafter bzw. Mitunternehmer anzuerkennen.

Der Berufung ist daher in diesem Punkt Folge zu geben und wird in diesem Zusammenhang auch der Berufungseinwendung betreffend Haftungsprovision Folge gegeben.

Ad Aktivierung des Patentes und Forschungsfreibetrag)

„Die Bestimmung nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 idF 1988/400 regelt die Möglichkeit von Betriebsausgaben bezüglich eines Forschungsfreibetrages für Aufwendungen zur Entwicklung

oder Verbesserung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen, ausgenommen Verwaltungs- oder Vertriebskosten sowie Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Forschungsaufwendungen). Der volkswirtschaftliche Wert der angestrebten oder abgeschlossenen Erfindung ist durch eine Bescheinigung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten nachzuweisen. Die Bescheinigung ist nicht erforderlich, wenn die Erfindung bereits patentrechtlich geschützt ist.

Der Forschungsfreibetrag beträgt grundsätzlich bis zu 12% der Forschungsaufwendungen bzw. kann ein erhöhter Forschungsfreibetrag bis zu 18% geltend gemacht werden, wenn die Erfindungen nicht anderen Personen zur wesentlichen Verwertung überlassen werden.“

Unter Entwicklung oder Verbesserung einer Erfindung sind die entsprechenden Forschungsaufwendungen bis zum Produktionsreifmachen im eigenen Betrieb zu verstehen, gleichgültig, ob die Erfindung in Erfüllung eines Forschungsauftrags oder für eigenbetriebliche Zwecke entwickelt oder verbessert wird.

Der Ankauf fremder Ergebnisse selbst könnte lt. herrschender Lehre allenfalls dann zur Entwicklung und Verbesserung gerechnet werden, wenn die Weiterentwicklung bzw. Verbesserung gegenüber dem Ankauf eindeutig überwiegt. Wenn somit auf die Weiterentwicklung und Verbesserung mehr als 50% der Gesamtinvestition entfallen.

Ausgangspunkt für die Berechnung des Forschungsfreibetrages ist somit die Summe jener Aufwendungen, die als Herstellungskosten der Erfindung zu aktivieren wären, wie z.B. Löhne, Versuchsmaterial und Raumkosten. Nicht dazu gehören somit jedenfalls die Verwaltungs- und Vertriebskosten und steuerfreie Subventionen.

Der Freibetrag wird nicht erst bei Abschluss der Erfindung, sondern bereits von den laufenden Aufwendungen abgesetzt.

Ausgangspunkt für die Berechnung des Forschungsfreibetrages ist somit die Summe jener Aufwendungen, die als Herstellungskosten der Erfindung zu aktivieren gewesen wären. Im vorliegenden Fall wurde im Jahre 1991 ein Patent für ein spezielles Heizsystem um S 8,9 Millionen erworben, welches 1987 angemeldet und 1990 für eine längst mögliche Dauer bis 8. September 2007 patentiert wurde. Dass das Patent mit 16. März 1995 für nichtig erklärt wurde, ist für die Geltendmachung des Forschungsfreibetrages grundsätzlich nicht von Bedeutung.

Der Ansatz von Forschungsfreibeträgen wurde von der GeschäftsherrGmbH auf Basis von groben Berechnungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erstellt. Die BP stellte dabei fest, dass auch sämtliche Aufwendungen bezüglich Projektierung und Installierung der

verkauften Produkte miteinbezogen worden waren und ebenso die Aufwendungen für Kundenbetreuungen und Anboterstellungen. Im Zuge der BP wurden daher die Aufwandspositionen - zusammen mit der steuerlichen Vertretung - der Erfindung bzw. zur Bemessungsgrundlage betreffend den Forschungsfreibetrag zugeordnet.

In der Berufung wird eingewendet, dass die Beurteilung der sofortigen Abzugsfähigkeit des Patentkaufes aus der Beurteilung der Herstellungskosten des immateriellen Wirtschaftsgutes abzuleiten ist.

Dazu ist auszuführen, dass nach herrschender Lehre der Ankauf fremder Ergebnisse nur dann zur Entwicklung und Verbesserung einer Erfindung gerechnet werden kann, wenn die Verbesserungsaufwendungen gegenüber dem Ankauf eindeutig überwiegt, d. h. wenn mehr als 50% der Gesamtinvestition auf Weiterentwicklung bzw. Verbesserung entfallen.

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den strittigen Aufwendungen lt. Feststellung der BP um Materialaufwendungen für Gewährleistungsarbeiten für verkaufte Projekte, Aufwendungen für Werbung in einem Bauhandbuch, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung von so genannten Musteranlagen und Forschungsaufwendungen welche zur Gänze subventioniert worden sind. Die Nichtzurechnung zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Forschungsfreibetrages erfolgte somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich richtig. In der Berufung wird eingewendet, dass es sich um Aufwendungen für Test- und Prototyp-Anlagen gehandelt hätte und dazu Rechnungskopien zum Nachweis vorgelegt. Dazu ist auszuführen, dass diese vorgelegten Rechnungen Musteranlagen bezüglich Verkauf von Anlagen oder Montage von Musteranlagen betroffen haben, wie z.B. betreffend die Musteranlage2 und das Musteranlage4 Kurort (vorgelegte Rechnungen ER 566, ER 567, ER 506). Somit handelt es sich nicht um Testanlagen des Unternehmens, sondern um Verkaufsanlagen, welche allenfalls als Musteranlagen bzw. Verkaufsmuster verwendet wurden. Weiters betreffen die Aufwendungen Hilfestellungen für die Planung und Projektierung von Projekten z.B. im Anlage1, Anlage2 und dergleichen, ebenfalls im Zusammenhang mit Verkaufsprojekten zur Behebung von Fehlern und stehen auch nicht im Zusammenhang mit einem Testbetrieb (z.B. vorgelegte Rechnungskopien ER 504, ER 415). Weiters handelt es sich um von der XKammer geförderte Aufwendungen (vorgelegte ER vom 17.7.1991) und Leistungserbringungen und Planungsarbeiten ohne nähere Angaben (ER 556, ER 39).

Die Einwendungen und vorgelegten Rechnungen sind somit nicht geeignet, dass sich die Feststellungen der BP als unrichtig erweisen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wurde somit die Aktivierung des Patentbesitzes entsprechend § 4 Abs. 1 EStG zu Recht

vorgenommen und die Aufwendungen für den Forschungsfreibetrag richtig ermittelt. Die Berufungseinwendungen sind daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Die gemeinschaftlichen Einkünfte gemäß § 188 BAO werden somit abzüglich der „Abgrenzungsbeträge Haftungsprovision“ von S 87.500,- iHv. insgesamt S -11.246.799,06 und S -2.958.707,67 für die Jahre 1992 und 1993 festgestellt.

Da die Verluste 1991 bis 1993 insgesamt weniger als 130% der Einlagen der Gesellschafter betragen (lt. Tz 28 des BP-Berichtes der Bw.), sind die Gewinnanteile entsprechend den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages den 85 atypisch stillen Gesellschaftern anteilig zuzurechnen.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: Feststellung der Gewinnanteile für die Jahre 1992 und 1993

Wien, am 27. Dezember 2007