



GZ. RV/0747-W/06,
miterledigt RV/0918-W/06,
RV/0919-W/06, RV/0920-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des M, des R, des F, und des E, vom 27. Jänner 2006 gegen den an die ehemaligen Gesellschafter der ehemaligen "C1&Mitges" gerichteten Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach und HR Mag. Franz Zaussinger, vom 5. Jänner 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik nach der am 24. August 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw), vertreten durch U. als Treuhänder, und U. selbst schlossen mit der (seinerzeit so benannten) C (erstmalig umbenannt in: C1; nunmehr umbenannt in: C2; im Folgenden nur: GmbH) mit Wirkung ab 1. Februar 1976 Vertrag über die Errichtung einer *intendiert atypisch* stillen Gesellschaft. Der Gesellschaftsvertrag sah in den wesentlichen Bestimmungen seiner ursprünglichen Fassung betreffend die stillen Gesellschafter vor:

- - Einlage der U.: ATS 4.000.000,-;
- Einlagen der übrigen Stillen (= der Berufungswerber): insgesamt ATS 1.500.000,-;
- - Beteiligung am Gewinn und Verlust;
- Auseinandersetzung nach dem wirklichen Wert des während der Dauer des Gesellschaftsverhältnisses geschaffenen Vermögenszuwachses einschließlich der Erhöhungen der stillen Reserven und des Betriebsbestehenswertes (Firmenwertes) der GmbH bei *einvernehmlicher*; oder *aus einem von der Geschäftsherrin zu vertretenden*

wichtigen Grund vorzeitiger Auflösung der Gesellschaft sowie bei Kündigung der Gesellschaft durch die Geschäftsherrin;

- keine Haftung für Schulden gegenüber Dritten;
- keine Kapitalnachschusspflicht zur Verlustabdeckung;
- - Ausgleich der Kapitalkonten wie oben bei Beendigung der stillen Gesellschaft;
- jedoch im Falle der Kündigung durch die Stillen Abfindung ihrer Auseinandersetzungsguthaben nach den Buchwerten.

Am 26. Mai 1977 (Anbot) bzw. 8. Juni 1977 (Anbotannahme) wurde der Vertrag dahin gehend präzisiert, dass die Stillen weiterhin nicht für Schulden gegenüber Dritten hafteten und für sie keine laufende Nachzahlungspflicht bestand, dass jedoch bei Beendigung der stillen Gesellschaft eine allenfalls durch Verluste eingetretene Minderung der Kapitalkonten durch eine Nachzahlung auszugleichen war.

Am 8. Oktober 1978 gaben die stillen Gesellschafter eine von der GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes (IdH) zugleich angenommene Verpflichtungserklärung ab, wonach sie vom Beginn ihres Beteiligungsverhältnisses an im Innenverhältnis über die bedungene Vermögenseinlage hinaus im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten am gesamten allfälligen Verlust teilnahmen.

Einen die Jahre 1976 und 1977 betreffenden Rechtsstreit mit der Abgabenbehörde über das (Nicht-)Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft und das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften entschied der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis Zl. 13/3122/79 vom 29. April 1981 dahin gehend, dass er entgegen der Ansicht der belangten Behörde das Bestehen einer Mitunternehmerschaft bejahte und dementsprechend die angefochtene Berufungsentscheidung, mit welcher die Berufung gegen die Nichtfeststellung von Einkünften abgewiesen worden war, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufhob.

Bereits vor Ergehen des VwGH- Erkenntnisses hatten die an der Gesellschaft Beteiligten am 27. Oktober 1980 bzw. (Gegenzeichnung durch die Stillen am 28. Dezember 1980) eine Haftungsbegrenzung dahin gehend vereinbart, dass die atypisch stillen Gesellschafter für nach dem nächsten Bilanzstichtag (30. Juni 1981) entstehende künftige Verluste auch im Innenverhältnis nicht mehr hafteten und solche Verluste daher endgültig von der GmbH getragen wurden; und dass infolgedessen nach diesem Stichtag anfallende Gewinne solange und in dem Ausmaß der GmbH zufließen, bis die vorstehend angeführten Verluste abgedeckt sein würden.

Die U . verkaufte ihren Gesellschaftsanteil später an die CH, welche ihrerseits 1991 aus der atypisch stillen Gesellschaft unter Auffüllen ihres negativen Kapitalkontos durch Einzahlung des auf sie entfallenden Verlustanteils ausschied. Als (so benannte) atypische stille

Gesellschafter verblieben die vier Berufungswerber mit eingezahlten Einlagen von insgesamt ATS 1.500.000,-.

Bis einschließlich 1999 legte die nunmehr vom Finanzamt als atypisch stille anerkannte Gesellschaft Erklärungen über die einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte sowie Bilanzen, in denen das Weiterbestehen der atypisch stillen Mitunternehmerschaft, die gemäß Verluststoppklausel mit NULL ermittelten Gewinnanteile der ab 1991 verbliebenen atypisch Stillen und ihre weiterhin unaufgefüllten negativen Kapitalkonten klar zum Ausdruck kamen. Das Finanzamt erließ für all diese Jahre und für die Vorjahre – dem Tenor des VwGH-Erkenntnisses folgend – erklärungsgemäße Feststellungsbescheide, die in Rechtskraft erwuchsen.

Für das streitgegenständliche Jahr 2000 wurde keine Feststellungserklärung mehr gelegt, während die GmbH in ihrer am 6. Februar 2002 beim selben Finanzamt eingereichten Bilanz zum 31.12.2000 die Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter mit **0** (Vorjahr: *minus* 23.315.530,82 = Saldo aus Einlage 1.500.000,- und Verlustverrechnung – 24.815.530,82) auswies. Die rechnerisch dargestellte **Ausbuchung** – und indirekt das Unterbleiben einer Feststellungserklärung – erläuterte der beauftragte Wirtschaftsprüfer in Tz 12 seines Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2000 wie folgt:

(Nach Kurzdarstellung des Gesellschaftsvertrages vom 12. April 1976 samt oben dargestellten Zusatzvereinbarungen vom 8. Oktober 1978 und 28. Dezember 1980, wobei als atypische stille Gesellschafterin nur die CH mit deren Einlage von ATS 4.000.000,- nicht aber die ursprünglich beteiligte U . erwähnt wird)

"Die Vermögenseinlage der atypisch stillen Gesellschafterin sowie die in der Bilanz festgestellten Anteile derselben am Gewinn oder am Verlust ist auf ein "Kapitalkonto stiller Gesellschafter" zu buchen. Entnahmen sind nur mit Zustimmung des Geschäftsherrn und nur insoweit zulässig, als der Saldo des Kapitalkontos den Betrag der ursprünglichen Vermögenseinlage von ATS 4.000.000,- übersteigt.

Die atypisch stille Gesellschaft kann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 30. Juni eines jeden Jahres aufgekündigt werden. Das Recht beider Vertragsteile, die Gesellschaft aus wichtigen Gründen vorzeitig aufzulösen, bleibt unberührt.

Wird die ... Gesellschaft einvernehmlich aufgelöst oder von dem Geschäftsherrn gekündigt oder aus einem vom Geschäftsherrn zu vertretenden wichtigen Grund vorzeitig aufgelöst, so ist für die Auseinandersetzung der wirkliche Wert des während der Dauer des Gesellschaftsverhältnisses geschaffene Vermögenszuwachses des Geschäftsherrn einschließlich der Erhöhung der stillen Reserven und des Betriebsbestehenswertes

maßgeblich. Wird die ... Gesellschaft hingegen von der atypisch stillen Gesellschafterin gekündigt, so erhält letztere ihr Auseinandersetzungsguthaben nach den Buchwerten. Über die Höhe des Auseinandersetzungsguthabens hat ein ... einvernehmlich zu bestimmender Wirtschaftstreuhänder einen Vorschlag zu erstatten.

Die CH hat per 31.12.1991 ihre Eigenbeteiligung aufgekündigt und den auf sie entfallenden Verlustanteil eingezahlt. Die nunmehr ausgewiesene Einlage der atypisch stillen Gesellschafterin beträgt ATS 1.500.000,-."

Anmerkung des UFS: Bis hier ist der Text gleich lautend mit Tz 12 der Prüfberichte für 1999 und 1998; ab hier neuer Zusatz für 2000:

"Im Berichtsjahr wurde eine einvernehmliche Klarstellung getroffen, dass die (früheren) stillen Gesellschafter ab dem 30. Juni 1981 an den künftigen Verlusten der Gesellschaft nicht mehr teilhaben sollten. Da eine Gewinnbeteiligung wegen der hohen Verluste praktisch nicht mehr in Betracht kam, war eine Beteiligung der (früheren) stillen Gesellschafter am Gewinn und Verlust der Gesellschaft ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben. Es wurde daher einvernehmlich festgehalten, dass die Mitunternehmerschaft am 30. Juni 1980 geendet hat."

Am 31. Jänner 2002 hatte die seit 6. Juni 2000 bevollmächtigte steuerliche Vertretung (durch sie war die bis dahin vertretungsbevollmächtigte Wirtschaftstreuhänderin abgelöst worden) Löschung der Steuernummer der "C&Mitges" beantragt. Die Mitunternehmerschaft bestehe nicht mehr, die (genannten Berufungswerber) seien bereits im Jahr 1981 ausgeschieden, die Bilanz sei rückwirkend entsprechend berichtigt worden. Der sich aus der Berichtigung ergebende Verlust sei im Jahr 2000 im Rahmen der Mehr- Weniger- Rechnung der GmbH hinzugerechnet worden.

Nach einer ersten amtsinternen Würdigung der oben dargestellten Vorgänge und nach Kontaktaufnahme mit der steuerlichen Vertretung (dokumentiert durch deren Schreiben vom 14. Dezember 2004) wurde bei der ehemaligen Gesellschaft ("C1 & Mitges.") beginnend am 23. März 2005 eine die Gewinnfeststellung für das Jahr 2000 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt und dabei festgestellt (Bericht vom 5. Jänner 2006, Tz 1, Pkt 4), dass die Gesellschaft erst im Jahr 2000 beendet worden sei. Die zahlungslose Ausbuchung der Kapitalkonten der ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter für dieses Jahr sei als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs 2 EStG 1988 im Rahmen einer (letztmaligen) einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 188 BAO zu erfassen (Bericht, Tz 1, Überschrift).

Bereits im Zuge der Außenprüfung hatten die ehemaligen atypisch stillen Gesellschafter auf das mitgeteilte Vorhaben einer steuerlichen Erfassung der Veräußerungsgewinne im Jahr

2000, gestützt auf ein privates Rechtsgutachten eingehend repliziert (Schreiben vom 12. April 2005).

Gegen den auf diese Prüferfeststellung gestützten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000 erhoben drei der ehemals atypisch stillen Gesellschafter mit gleich lautenden Schriftsätzen Berufung. Der vierte wandte in seiner sinngemäß formulierten Berufung zusätzlich ein, es liege angesichts der hoffnungslos verlustträchtigen Situation der GmbH wohl Liebhaberei vor, sodass allenfalls – wie bereits für die Vorjahre – ein Nichtfeststellungsbescheid zu ergehen hätte. Auf eine auch an den UFS gerichtete Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 28. Februar 2006 erwiderten die Berufungswerber mit gleich lautenden Eingaben vom 27. März 2006.

Das Finanzamt legte sodann die Berufungen samt Prüferstellungnahme und Gegenäußerung dem UFS ohne weitere Zwischenerledigung vor.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2006 hielt der UFS den jeweiligen Berufungswerbern vor, von welchen aktenkundigen Umständen er vorläufig ausging. Demnach habe die Gesellschafterstellung der Berufungswerber laut Vereinbarung vom 27. Oktober/28. Dezember 1980 über die Verlustbegrenzung hinaus keine vertragliche Änderung erfahren. Die GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes (IdH) habe die stille Gesellschaft im Jahr 2000 nicht mehr fortsetzen wollen, sie einseitig aufgekündigt und noch zum Bilanzstichtag des selben Jahres die negativen Kapitalkonten der Stillen glatt gestellt, ohne dass eine Auffüllung durch Nachzahlungen der Stillen erfolgt wäre. Trotz dem im Kündigungsschreiben vom 19. September bestimmten, die vertraglich festgelegte Kündigungsfrist einhaltenden Termin 30. Juni 2001 werde daher bis zum allfälligen Nachweis des Gegenteils angenommen, dass die Gesellschaft im Jahr 2000 geendet habe und dass jedenfalls die Entbindung der Stillen von ihrer "Nachschusspflicht" zum Bilanzstichtag 2000 eingetreten sei.

Liebhaberei im Sinne fehlender Gewinnerzielungsabsicht liege bei der gegenständlichen Beteiligung nicht vor. Die IdH entfalte eine beachtliche unternehmerische Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht (§ 1 Abs 1 LVO). Die Fortsetzung der atypisch stillen Beteiligung über den 30. Juni 1981 hinaus habe angesichts der Verlustbegrenzung erwerbswirtschaftlich durchaus Sinn gemacht.

In ihren – ausgenommen DrR – durchwegs gleich lautenden Antwortschreiben vom 7. bzw. 13. Juni 2006 führten die Bw aus, dass die (atypisch stille) Mitunternehmerschaft aufgrund der Vereinbarung vom 27.10./28.12.1980 geendet habe, womit die Bw ab 1981 nicht mehr Mitunternehmer gewesen seien. Sie hätten weiters von der bilanziellen Glattstellung ihrer Kapitalkonten erst durch den BP-Bericht des Prüfers erfahren. Diesem buchungstechnischen, internen Vorgang bei der GmbH komme aber für die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse

keine Bedeutung zu. Die GmbH, welche hunderte Millionen Verluste schrieb, habe eine neue Kapitalaufstockung geplant, bei der die Buchhaltung von den inhaltlich gegenstandslos gewordenen Eintragungen hinsichtlich der früheren atypisch stillen Gesellschafter "bereinigt" werden sollte. Die GmbH habe das nach dem 30. Juni 1981 verbliebene gesellschaftsrechtliche Restgebilde durch eine statutengemäße Kündigung (Pkt IX des GV) zu beenden getrachtet. Es liege keinerlei ausdrückliche oder stillschweigende Zustimmung der ehemals atypisch Stillen zu irgendwelchen einseitigen Akten der GmbH im Zusammenhang mit den Kapitalkonten vor. – Aus dem den Schriftsätzen dreier Berufungswerber beigelegten Schreiben der Rechtsanwälte K&P vom 6. November 2000 (eingelangt am 7. November 2000) an DrM – geht schlüssig hervor, dass die einvernehmliche Erklärung aller Gesellschafter über die Beendigung der stillen Gesellschaft per 30. Juni 1981 noch im Jahr 2000 von allen im Umlaufweg unterfertigt wurde.

DrR antwortete am 14. Juni 2006 sinngemäß. Hinsichtlich der Liebhabereifrage sei weiters festzuhalten, dass laut § 1 (1) LVO die Gewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein müsse. dies sei seiner Auffassung nach wegen der leicht nachprüfbaren permanent enormen Verluste der GmbH seit deren Gründung nicht der Fall. Auch der erwerbswirtschaftliche Sinn einer nach 1981 fortgeführten atypisch stillen Beteiligung an Erfolg, stillen Reserven und Firmenwert der GmbH sei keineswegs mehr gegeben.

Das Finanzamt erhob auftrags des UFS weiter im Sachverhalt. Es stellte fest, dass die zum Firmenbuch eingereichten Handelsbilanzen 1999 und 2000 den aktenkundigen Inhalt hatten (ausweispflichtige Kapitalkontostände der atypisch Stillen wie oben dargestellt). Zum anderen befragte es am 8. August 2006 Organe der GmbH und deren steuerlicher Vertretung, worüber eine Niederschrift aufgenommen wurde. Firmenbuchauszug und Niederschrift wurde den Bw übermittelt bzw. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 24. August 2006 ausgefolgt.

DrM nahm am 21. August 2006 Akteneinsicht beim UFS.

In der am 24. August 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt:
DrM: "Früher kam es nach der Rechtsprechung des VwGH und der Judikatur bei der Beurteilung eines Mitunternehmers darauf an, ob er am Gewinn und Verlust beteiligt ist und ob er bei der Auflösung der Gesellschaft stille Reserven einschließlich eines Firmenwertes einzubringen hatte. Inzwischen ist die Weisheit fortgeschritten. Nach jüngster Rechtsprechung kommt es in erster Linie allerdings auf das Unternehmerrisiko an (Stoll bei Ritz, BAO, 3. Auflage, Seite 522). Es ist somit wegen der anwachsenden Verluste (mit) Vereinbarung vom 27. Oktober 1980 eine Haftungsbegrenzung vereinbart worden. Von da an waren die atypischen stillen Gesellschafter für ihre zukünftigen Verluste im Innenverhältnis nicht mehr haftbar und sollten die Verluste von der Betriebsgesellschaft getragen werden.

Ich verweise auf die Entwicklung der handelsrechtlichen Verluste von 1976 bis 2000 bei der Stiftungsbetriebe GmbH. Es war also von der Wiedererlangung von Gewinnen ernstlich nicht die Rede.

Es ist also auf jeden Fall seit 1981 infolge Haftungsbeschränkung keine Mitunternehmerschaft mehr gegeben und keinesfalls kann von einem Unternehmerrisiko im Sinne der zitierten Fundstellen die Rede sein.

Von der Vertragsänderung hatte das Finanzamt Kenntnis, und sie wurde auch nie bestritten.

War das gesellschaftsrechtliche Gebilde seit 1981 keine Mitunternehmerschaft, dann war auch das FA 9/18/19 (schon aufgrund des außerhalb seines Sprengels liegenden Wohnortes der Berufungswerber DrM und DrR) nicht zuständig eine einheitliche und gesonderte Feststellung zu treffen, (und) hat eine solche auch nicht mehr getroffen.

Ich verweise noch auf den Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 23.3.2005, wonach Gegenstand der Prüfung die „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2000 bis 2000“ sei.

Eine allfällige Auflösung der Gesellschaft im Jahr 2001 würde daher nicht in den Prüfungsauftrag fallen. Es ist aber undenkbar, die schwerwiegenden Folgen, die an eine Beendigung der Gesellschaft geknüpft wird, darauf abzustellen, dass der Inhaber des Gewerbes im Jahr 2000 die Kapitalkonten der Stillen ausgebucht hat. So eine Ausbuchung ist ein buchhalterischer Vorgang, aber keine rechtsgeschäftliche Erklärung wie etwa eine Kündigung oder eine einvernehmliche Auflösung. Es ist daher das nach Beendigung der Mitunternehmerschaft verbliebene gesellschaftsrechtliche Gebilde in der Folge überhaupt nicht aufgelöst worden, was immer in die Buchhaltung aufgenommen wurde. Es kann eben nicht ein Gesellschafter allein dem anderen einen Händedruck verabreichen, wenn ihn die Gesellschaft nicht mehr freut. Da sind die Formen einzuhalten, zumal an eine *rite* erfolgte Beendigung (Kündigung etc.) schwerwiegende Rechtsfolgen geknüpft sind.

Erst später hat dann die GmbH, um die unübersichtliche Rechtslage zu ordnen und eine klare Entscheidung herbeizuführen, eine handelsrechtlich wirksame Kündigung zum 30.6.2001 ausgesprochen.

Hinsichtlich des Verstoßes gegen die Rechtslage der vom Finanzamt erlassenen Null-Bescheide ist auf das Rechtsgutachten zu verweisen. Die Null-Bescheide waren zwar formal möglicherweise verfehlt, aber sachlich richtig, indem sie den Verlust der früheren „Atypischen“ mit Null bestimmten. Sie haben daher eine Rechtskraftwirkung.

Ungeprüft ist auch die Frage der Liebhaberei."

DrR:

"Die Einstufung der Weinwirtschaft des Hauptgesellschafters kann nicht im Sinne des Erwerbsstrebens gemäß § 1/1 Liebhabereiverordnung erfolgen, weil die seit Jahren verlustbringende Betätigung von diesem eigenen Aussagen zufolge aus historischen Gründen und nicht aus erwerbswirtschaftlichen Motiven beibehalten wird."

DrM erklärte zu der Niederschrift des FA mit W und Ph als den Vertretern der ehemaligen Geschäftsherrin:

"Die Vertreter, haben jedenfalls erklärt, dass es keine Nachschusspflicht gibt. Eine solche müsste im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sein, was nicht der Fall ist.

Zu dem offen zulegenden Auszug aus der Bilanz verweise ich darauf, dass auf Seite 1 unter Eigenkapital, atypische stille Gesellschafter, rd. ATS 23,000.000,-- ausgewiesen sind.

Es ist mangels vertraglicher Grundlage unzulässig, die Bilanzpost atypisch stiller Gesellschafter auf Null zu reduzieren. Das wurde aber gemacht ohne dass hierfür gesellschaftsrechtliche Gründe oder auch nur Belege vorhanden gewesen wären, die eine solche Buchung gerechtfertigt hätten.

Da die früheren Atypischen nicht mit der Ausbuchung befasst waren, kann diese ihnen rechtlich nicht entgegengehalten werden. Vielmehr ist das eine einseitige Erklärung ohne gesellschaftsrechtliche Relevanz.

Maßgeblich und zu verbuchen war dann aber erst die vorsichtshalber ausgesprochene Kündigung zum Jahr 2001."

ADir. Paßecker:

"Frage an BwF, der bis 1996 die C1 vertreten hat, warum in den eingereichten Bilanzen weiterhin die negativen Stände der Kapitalkonten der stillen Gesellschafter beibehalten wurden?"

BwF :

"Die Bilanzen wurden uns zur Einreichung bei der Abgabenbehörde praktisch fertig übermittelt, woraufhin sie von uns (*außer Protokoll*: "da augenscheinlich stimmig") eingereicht wurden."

Mag. Zaussinger:

"Aus der Vorgangsweise ergibt sich, dass man vom Weiterbestehen der Auffüllungsverpflichtung ausgegangen ist und auch keine Beendigungserklärung abgegeben hat."

DrR:

"Auf die Frage des Referenten, welche Gründe dafür vorlagen, dass die weitere stille Gesellschafterin CH im Jahre 1991 anlässlich ihres Ausscheidens der Auffüllungsverpflichtung nachkam, ist auf den engen persönlichen und organisatorischen Zusammenhang zwischen ihr und dem GmbH-Gesellschafter zu verweisen, woraus sich die als großzügig zu beurteilende Vorgangsweise der CH erklärt. Die Finanzierung von Nachzahlungen war für sie wegen ihrer lukrativen Beteiligungen(*) kein Problem."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur (Fortdauer der) atypisch stillen Beteiligung der Bw am Gewerbe der GmbH:

Der UFS folgt nicht der Ansicht der Berufungswerber, *dass ihre stille Beteiligung am Handelsgewerbe der GmbH nach dem 30. Juni 1981 den Charakter der Mitunternehmerschaft verloren habe, weil die Stillen ab diesem Zeitpunkt vereinbarungsgemäß von der Teilnahme an künftigen Verlusten der GmbH ausgeschlossen waren.* Die mit Verluststoppklausel vom 27.10./28.12.1980 vereinbarte Haftungsbegrenzung verringerte wohl das für die Annahme einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft erforderliche *Unternehmerrisiko* der Stillen, beseitigte es aber keineswegs zur Gänze. Denn nach wie vor waren die Stillen am künftigen Gewinn der GmbH beteiligt, wobei solche anteiligen Periodengewinne zunächst mit den schon angesammelten, die bedungenen Einlagen deutlich übersteigenden Verlusten zu verrechnen waren, indem sie der GmbH bis zur Abdeckung ihrer Forderung gegenüber den Stillen verblieben. Das Unternehmerrisiko kam auch darin zum Ausdruck, dass künftige Gewinne wieder den Stillen im Ausmaß ihrer Beteiligung zukommen sollten, sobald ihre negativen Kapitalkontostände ausgeglichen sein würden. Solcherart nahmen die Stillen am Erfolg der GmbH vertraglich bis zur Beendigung der Gesellschaft ununterbrochen teil.

Aufgrund des überdies vertraglich zugesicherten *obligatorischen Anspruches* der stillen Gesellschafter *auf* Beteiligung an den *stillen Reserven* **und** am *Firmenwert* der GmbH war ihre Stellung ähnlich der von Kommanditisten, und es lag durchgehend eine atypisch stille Mitunternehmerschaft vor (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-HB, Rz 26 zu § 23 EStG 1988; glA *Doralt*⁴, Rz 233 zu § 23).

Die Berufungswerber bringen vor, dass ihre Rechte und Pflichten gegenüber der GmbH mit Wirkung per 30.06.1981 endgültig erledigt waren und so die Mitunternehmerschaft an diesem Tag geendet habe, räumen aber ein, dass das gesellschaftsrechtliche Gebilde im Jahr 2000 noch bestand. Ob eine echte oder unechte stille Gesellschaft vorliegt, lässt sich nach Schrifttum und Rechtsprechung allerdings ***nur aus den vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung der Gesellschaft*** erschließen (*Doralt*⁴, aaO, mwN), wobei es an den Beteiligten liegt, die Art ihres gesellschaftlichen Zusammenschlusses mit genügender

Deutlichkeit (*d. h. auch: **zeitnah***) zum Ausdruck zu bringen (*Quantschnigg/Schuch, a. a. O.*). Da die hierfür maßgeblichen Vertragsbestimmungen nicht geändert wurden, die Nachzahlungsverpflichtung, der relativ bestimmte Gewinnanspruch der Stillen und ihr an den stillen Reserven und am Firmenwert der GmbH orientierter Ausgleichsanspruch somit bis in das Jahr 2000 bestand – dem war in allen Bilanzen der GmbH und Feststellungserklärungen der stillen Gesellschaft konsequent Rechnung getragen worden – erscheint der Einwand der Berufungswerber, die Gesellschaft sei 1981 mit steuerlicher Wirkung beendet worden, verfehlt.

Dieser Beurteilung stehen auch die Aussagen der Vertreter der Geschäftsherrin GmbH laut Niederschrift (NS) vom 8. August 2006 nicht entgegen:

- Zum einen ist die Aussage (*NS, S.1*), dass es die stille Gesellschaft nach gemeinsamer Auffassung der Beteiligten seit 1981 (auch) zivilrechtlich nicht mehr gegeben habe, aktenwidrig.
- Sodann haben die Befragten im Ergebnis verneint, dass eine Ausbuchung der Kapitalkonten atypisch stiller Gesellschafter auf Grund des Schreibens "Nachschusspflicht/Kündigung" vom September 2000 bereits im Jahresabschluss 1999 hätte berücksichtigt werden können, weil "grundsätzlich (...) die Jahresabschlüsse bis Ende März/April des nächsten Jahres fertig gestellt (werden)" (*NS, S.2*). Sie haben der behördlichen Feststellung, dass der neu bestellte GmbH- Geschäftsführer immer schon in der zweiten Reihe der Führungskräfte (und daher mit der Sache vertraut) war, nicht widersprochen (*ebenda*).
- Ph sagte aus, dass "man ... vorsorglich zum 30.6.2001 gesellschaftsrechtlich gekündigt und **einvernehmlich auf die Nachschusspflicht verzichtet** (hat). Man wollte einen Schlusstrich ziehen" (*ebenda*). Daraus ergibt sich der weiter unten (Pkt 2., Eintritt des Schuldnachlasses) rechtlich gewürdigte Umstand, dass die stillen Gesellschafter bereits im September 2000 vom Verzicht wussten und damit einverstanden waren; und weiters, dass sie den Zusammenhang mit der endgültigen Beendigung des gesellschaftsrechtlichen Gebildes sahen.
- Laut Ph wollten die GmbH und ihre Gesellschafterin auf Grund der neuen Investitionen **ab dem Jahr 2000** "mit diesen Personen" (= den Berufungswerbern) nichts mehr zu tun haben. Mit der Aussage des W, darüber sei nicht gesprochen worden, man habe sich nur trennen wollen, wird das zivilrechtliche Weiterbestehen der stillen Gesellschaft bis 2000 nicht widerlegt. Daraus ergibt sich, dass die stille Gesellschaft vor dem Jahr 2000 sehr wohl noch bestanden hat.
- Der Hinweis, dass die seit Juli 2000 neu bevollmächtigte steuerliche Vertretung einen Antrag auf Löschung der Steuernummer "im Jahr 2000" (richtig: am 25. Jänner 2002, eingelangt am 31. Jänner 2002) gestellt habe, "als Ergebnis klar war, dass 1981 schon geendet (...)" und

dass daraufhin die Löschung durchgeführt worden sei, dass also das Finanzamt "von unserer Seite (= *neue steuerliche Vertretung*) informiert (wurde)", wird frühere Kenntnis des Finanzamtes von einer Beendigung der stillen Gesellschaft nicht dargetan. Solches ergibt sich auch nicht aus der sonstigen Aktenlage.

- Die Auskunftspersonen sind der Frage des Prüfers, ab wann die GmbH auf die Nachschusspflicht (Auffüllpflicht) verzichtet habe, mit Hinweis auf den strittigen Zeitpunkt der Gesellschaftsbeendigung (1981 oder 2000/2001) ("daher auch unterschiedlicher Standpunkt über die Fälligkeit der Nachschusspflicht") ausgewichen. Auf die Frage, ob innerhalb der Kündigungsfrist bis Juni 2001 Stillschweigen geherrscht habe, erwiderte Ph, es sei einvernehmlich festgehalten worden, dass keine Nachschusspflicht und kein Auseinandersetzungsguthaben besteht. Sie ließ offen, für welchen Zeitpunkt diese Feststellung gelten sollte, schlüssig erkennbar war jedoch der 30. Juni 1981 gemeint.
- Warum dann (*Frage des Prüfers*) ein solches Schriftstück verfasst wurde, zumal 1981 verjährt war, erklärte Ph so, dass der neue GmbH-Geschäftsführer einfach Sicherheit haben wollte, dass es die stille Gesellschaft nicht mehr gibt (*NS, S.3*). Wenn nun sogar die Geschäftsherrin der stillen Gesellschaft nicht mit letzter Sicherheit wusste, ob die Gesellschaft – mit den aus dem Gesellschaftsvertrag erfließenden Rechten und Pflichten der Beteiligten – im Jahr 2000 noch (oder nicht mehr) bestand, so ergibt sich daraus für den UFS zwingend nur dies: Die von den Berufungswerbern und den hier befragten Auskunftspersonen behauptete Beendigung der atypisch stillen Mitunternehmerschaft per 30. Juni 1981 kam gegenüber dem Finanzamt vor 2002 (vgl. Löschantrag, GmbH-Bilanz für 2000) gar nicht geschweige denn mit genügender Deutlichkeit zum Ausdruck.
- Beizustimmen ist der Aussage von Ph, dass eine Ausbuchung der Kapitalkonten erst zum Ablauf der Kündigungsfrist 30.6.2001 keinen Sinn gehabt hätte, da Wert erhellende Informationen bereits bei der Bilanzerstellung für 2000 vorlagen und man sonst die einvernehmliche Erklärung negieren würde.
- Der Prüfer hat die Auskunftspersonen auf die seines Erachtens unrichtige Feststellung im Wirtschaftsprüferbericht über die Bilanz 1999 hingewiesen, wonach für die Stillen keine Nachschusspflicht bestehe. Diese Textstelle steht jedoch mit den Überlegungen und Vorgängen, die zur gemeinsamen Erklärung 2000 führten, in keinem Zusammenhang. Vielmehr nimmt sie auf den Vertragswortlaut Bezug, der eine laufende Abdeckung der anteiligen Jahresverluste durch die Stillen ("Nachschusspflicht" im engeren Sinn) bei weiterhin aufrechter stiller Gesellschaft ausschließt. Die Auffüllverpflichtung bei Gesellschaftsbeendigung war damit nicht angesprochen. Ph und W sehen damit – nach Auffassung des UFS zutreffend – nur bestätigt, dass man sich erst im Jahr 2000 konkrete Gedanken über die stille Gesellschaft (*gemeint: über deren Beendigung*) gemacht habe (*NS, S.4*).

- Dass die Stillen ab dem Bilanzjahr 2000 keine Bilanzen mehr bekommen haben und W auch von niemandem danach gefragt wurde, indiziert nicht den Wegfall ihrer Gesellschafterrechte und –pflichten vor dem Abschlussstichtag 31.12.2000.

Beachtung verdient auch, dass die weitere atypisch stille Gesellschafterin CH per 31.12.1991, also 10 Jahre nach behaupteter Beendigung der Mitunternehmerschaft, ihre von der U. erworbene Eigenbeteiligung aufgekündigt und den auf sie entfallenden Verlustanteil eingezahlt hat, wovon die Beteiligung der übrigen Stillen unberührt blieb (siehe Berichte des Wirtschaftsprüfers über die Prüfung der Jahresabschlüsse der GmbH zum 31.12.1999 bzw. 31.12.2000). Das Vorgehen der CH war nicht etwa – wie am 24.08.06 vorgebracht – ein Akt von Großzügigkeit, sondern entsprach den geltenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages (Auseinandersetzungsguthaben nach den Buchwerten bei Selbstkündigung, vgl. Art. X).

Die Berufungswerber behaupten nicht, zu irgendeinem anderen Zeitpunkt **nach** dem 30.06.1981 ausgeschieden zu sein oder die vereinbarten obligatorischen Ansprüche aus ihrer stillen Beteiligung später verloren zu haben. Dass sie in den Handels- und Steuerbilanzen der GmbH für 1982 bis 1999 ohne ihr Wissen, gegen ihren Willen, irrtümlich und unzutreffend als atypisch stille Gesellschafter weiter geführt worden wären, überzeugt den UFS nicht, da Feststellungserklärungen und Bilanzen der als "...GmbH und **Mit**gesellschafter", als "atypische stille Gesellschaft" (siehe Schreiben betreffend Vollmachtswechsel vom 8. Juli 19**82**) und als "Mitunternehmerschaft" (siehe die Vertretungsvollmacht vom 10. Juli 19**97**) bezeichneten Gesellschaft für die Jahre bis 1998 beim Finanzamt gerade von jener steuerlichen Vertretung eingereicht wurden, welcher zwei der Berufungswerber noch 1983 als Geschäftsführer angehört hatten (DrR und DrE, der ihr bis heute angehört), während ein dritter Berufungswerber damals die Geschäftsherrin steuerlich vertrat (BwF; vgl. für alle das am 1. April 1983 beim FA eingereichte Unterschriftsprobenblatt vom 7. Februar 1983).

Die aufgrund des unter "Nachschusspflicht/Kündigung" rubrizierten Schriftverkehrs in das Jahr 2000 datierbare – soweit ersichtlich: erst im Zuge der Außenprüfung 2005, allenfalls schon im Zuge der Außenprüfung der GmbH für 2000; dies wohl nicht vor 2002, dem Finanzamt übermittelte – Erklärung aller Gesellschafter, wonach die Mitunternehmerschaft am 30. Juni 1981 geendet habe, dokumentiert daher nicht etwa nachträglich eine seinerzeit eingetretene Beendigung der Mitunternehmerschaft, sondern bringt diese rechtliche Betrachtung erstmals zum Ausdruck und bekundet darüber hinaus schlüssig den Willen aller Gesellschafter zur Beendigung der Gesellschaft *ex nunc*. Auf die Bedeutung dieser Schriftstücke für den endgültigen Verzicht der GmbH auf die "Nachschusspflicht" (gemeint: Auffüllverpflichtung) der atypisch Stillen bei Auflösung der stillen Gesellschaft wird weiter unten eingegangen.

Auch das beigebrachte private Rechtsgutachten vermag den Berufungsstandpunkt hinsichtlich des Zeitpunktes der Beendigung der Mitunternehmerschaft nicht zu untermauern:

Unter II.B. befasst sich das Gutachten mit der Vereinbarung vom 27.10./28.12.1980 und sieht mit der – als endgültig gewerteten – Verlustbegrenzung auf die negativen Jahresergebnisse bis 30.06.1981 die Verlustbeteiligung der Stillen – als ein wesentliches Element ihres Unternehmerrisikos – zu diesem Zeitpunkt als vertraglich beseitigt an. Hier sei angemerkt, dass auch Kommanditisten eine die Haftung begrenzende Verluststoppklausel vereinbaren können, ohne dass damit ihre Mitunternehmerstellung beseitigt würde.

Sodann wertet das Gutachten die Zuweisung künftiger Gewinne an den Geschäftsherrn (= an die GmbH) bis zur Abdeckung der angesammelten Verluste der Stillen als Beseitigung ihrer Gewinnbeteiligung. Dazu sei angemerkt, dass künftige Gewinne die negativen Kapitalkonten der Stillen abdecken und insoweit ihre bei Beendigung der Gesellschaft bestehende Auffüllverpflichtung verringern bzw. gänzlich ersparen sollten. Mit dieser Vertragsbestimmung, die materiell betrachtet zum selben Ergebnis führt wie ein relativ befristetes Verbot der Entnahme von Jahresgewinnen, fiel nach bereits oben dargelegter Auffassung des UFS die Gewinnbeteiligung keineswegs fort; vielmehr blieb sie als konkrete Ausformung des Unternehmerrisikos weiter bestehen.

Mit der Vereinbarung 1980 wurde also bloß die Gewinnverteilung neu geregelt. Ob die Erwartung künftiger Gewinne rückblickend realistisch war, ist für die Frage der Einstufung der Gesellschaft als atypische stille Mitunternehmerschaft im Motivenhorizont der die sonstigen Vermögensansprüche der Stillen unberührt lassenden Vertragsänderung 1980 ohne Bedeutung. Somit geht die rechtliche Schlussfolgerung des Gutachtens, die atypische stille Gesellschaft habe sich mit der Vereinbarung vom 27.10./28.12.1980 in ein gesellschaftsrechtliches Gebilde verwandelt, welches zufolge Wegfalls entscheidender Faktoren des Unternehmerrisikos nicht mehr als Mitunternehmerschaft zu behandeln sei, am verwirklichten Sachverhalt vorbei.

Der Umstand, dass die in Rede stehende Vereinbarung keine Äußerung zur Beteiligung der stillen Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert enthält und sich auch zur Frage verschweigt, was im Falle einer Beendigung der Gesellschaft vor dem Ausgleich der negativen Kapitalkonten durch künftige Gewinne geschehen soll, wird im Gutachten vor dem Hintergrund dauernder Gewinnlosigkeit im Zusammenhalt mit der Verlustbegrenzung 1980/81 als stillschweigendes Einvernehmen über den Wegfall der Mitunternehmerschaft interpretiert. Dem ist entgegen zu halten, dass die obligatorischen Abfindungsansprüche der Stillen im Vertrag 1976 samt Vertragszusätzen aus 1977 bzw. 1978 erschöpfend geregelt waren und 1980 keine vertragliche Änderung erfuhren.

Wohl enthält der Vertrag keine ausdrückliche Bestimmung, wonach Änderungen desselben in jedem Fall der Schriftform bedürfen; und es wäre daher nicht von vornherein undenkbar anzunehmen, dass die Vertragsteile über real geänderte Vertragsverhältnisse vor dem Jahr 2000, insbesondere schon 1980, außer Vertrag dokumentiertes, allenfalls bloß glaubhaft gemachtes Einvernehmen erzielt, mehr noch: zwischenzeitig "totes" Vertragsrecht auch obligatorisch für erledigt angesehen haben.

Aktenkundige Umstände sprechen allerdings gegen diese Annahme:

- Zunächst fällt auf, dass geplante künftige Kapitalerhöhungen durch die Geschäftsherrin (GmbH) gemäß Art V des Vertrages die Herstellung des Einvernehmens mit der namhaft eigen beteiligten U. (ihrer Einzelrechtsnachfolgerin) und eine Neuregelung der Beteiligungsverhältnisse voraussetzten. Eine derart umschriebene Vertragsänderung ist bei richtigem Verständnis des Wortlautes von Art V nicht ohne schriftliche Manifestation denkbar. Entsprechendes Kapital führte die GmbH der Gesellschaft allerdings erst nach dem Ausscheiden der Eigenbeteiligten zu, eine Probe aufs Exempel war daher nicht zu machen.
- Sodann setzen andere Vertragsbestimmungen, etwa über Entnahmen der vorerwähnten Stillen (Art VII), über deren Befreiung von einer laufenden Nachschusspflicht (Art VIII), über das Recht auf Kündigung der Gesellschaft (Art IX) und über die Leistung von Vermögenseinlagen der Stillen (Art XI) denkfolgerichtig zwingend *Schriftform* voraus.
- Die Berufungswerber behaupten nicht, dass die Abfindungsansprüche der Stillen irgendwann vor dem Jahr 2000 für hinfällig erklärt wurden.

Warum ausgerechnet allfällige Änderungen des Vertrages betreffend die Folgen einer späteren Kündigung oder Auflösung der Gesellschaft (Art X) ohne schriftliche Bekundung wirksam werden sollten, bleibt für den UFS unerfindlich: Hing doch die Beurteilung des Gesellschaftsverhältnisses als atypisch stille Mitunternehmerschaft im 1979 – 1981 offenen Steuerstreit gerade von jenen vertraglich begründeten obligatorischen Ansprüchen ab, welche laut Berufungsvorbringen und Gutachtermeinung bereits 1980 mangels Erfolgsaussicht obsolet gewesen sein sollen, so dass es anlässlich der Vereinbarung über die Verlustbegrenzung gar keiner Erwähnung des Wegfalls der Aussicht auf Realisierung der Vermögensansprüche bedurfte habe. Die Berufungswerber behaupten, es sei damals und in weiterer Folge entbehrlich gewesen, die Beendigung der atypisch stillen Mitunternehmerschaft bekannt zu geben, weil dies aus der Vereinbarung 1980 ohnehin klar hervorgegangen sei. Form und Inhalt der Feststellungserklärungen für 1981 bis 1999 sprechen jedoch eindeutig gegen diese Darstellung. Ihr dennoch Glauben zu schenken hieße anzunehmen, dass die atypisch stille Gesellschaft ihre Offenlegungs- und Wahrheitspflicht seit 1980 nachhaltig verletzt habe. Denn es wäre an ihr gelegen, eine steuerlich relevante Änderung der Gesellschaftsverhältnisse zeitnah und mit genügender Deutlichkeit zum Ausdruck zu bringen, also das Ende der

Mitunternehmerschaft, den Wegfall der Auffüllverpflichtung und das steuerpflichtige Resultat des Ausscheidens der Stillen gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Die konsequente Vorgangsweise der GmbH&Still seit 1980/81 zeigt jedoch, dass sie von einem Fortbestehen der steuerlichen Mitunternehmerschaft vertragskonform ausging. Das Vorbringen der Berufungswerber ist als Zweckbehauptung zu werten.

Geschäftsherrin und Mitgesellschafter haben 1980 Zukunftsgewinne, die Bildung stiller Reserven und das Vorhandensein eines den Buchwert übersteigenden Betriebsbestehenswertes (Firmenwertes) nicht erkennbar ausgeschlossen. Sie entfernten sich damit angesichts des seit Gründung der in ernsthafter Sanierungsabsicht errichteten Gesellschaft verstrichenen kurzen Zeitraumes (1976-1980 = fünf Jahre) keineswegs von der Realität. Dass die einen umfangreichen, sachlich und territorial weit verzweigten Geschäftsbetrieb unterhaltende Geschäftsherrin aufgrund des über die Landesgrenzen hinaus bekannten, ihrer Namen gebenden potenten Hauptgesellschafterin verdankten, Firmenrufes und ihrer traditionellen Marktstellung einen beachtlichen, ja überragenden Firmenwert besaß und noch besitzt, steht für den UFS außer Frage und wurde weder von den Berufungswerbern noch vom Gutachten ernstlich bezweifelt. Die vom Gutachter schlussfolgernd übernommene mündliche Auskunft der Berufungswerber, stille Reserven seien im Zeitraum des Bestehens der Gesellschaft bis 30.06.1981 nicht gebildet worden und zu diesem Zeitpunkt auch für die Zukunft nicht mehr zu erwarten gewesen, weshalb die Mitunternehmerschaft an diesem Tag geendet habe, ist eine in der Berufung wiederholte Behauptung, welche sich allein auf die Verluste 1976 – 2000 stützt. Das nachträglich erlangte Wissen um die eingetretenen Verluste sagt jedoch darüber, ob zum 30.06.1981 stille Reserven vorhanden waren oder für die Zukunft erwartet wurden, nichts aus.

Im Übrigen stellt die vertragliche Beteiligung an stillen Reserven und am Firmenwert einen *obligatorischen Anspruch* dar. Ist also ein stiller Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsvertrages an den stillen Reserven der Geschäftsherrin ernst gemeinter Weise beteiligt, so verliert er durch den Wegfall oder das Ausbleiben von stillen Reserven im weiteren Verlaufe des Geschäftsbetriebes nicht schon damit (wenn nämlich anlässlich der Auseinandersetzung keine solchen Reserven hervorkommen und daher in der Abfindung nicht berücksichtigt werden können) den Charakter eines atypischen stillen Mitunternehmers. Anders als in dem vom Gutachter zitierten Fall (VwGH ZI 85/13/0176) war die vertragliche Vereinbarung keineswegs so gestaltet, dass sie den stillen Gesellschaftern eine Beteiligung an den stillen Reserven *im Regelfall nahm*. Der Einräumung des obligatorischen Anspruches der Berufungswerber an den zukünftig geschaffenen stillen Reserven der GmbH mangelte es 1976 weder an Ernsthaftigkeit noch im Jahr 1980/1981 an jeglicher Aussicht auf künftige Schaffung und Realisierbarkeit solcher Reserven. Dem Gutachter lagen hierzu nur mündliche Auskünfte

der Berufungswerber, aber keine den wahren Unternehmenswert 1981 – 2000 begutachtende Wirtschaftsprüferberichte vor. Aus den Verlusten der Geschäftsherrin 1976 – 1981 (ATS 16.658.000,-) und den zuvor angesammelten Verlusten (rund ATS 25.000.000,-) ist weder auf reale Überschuldung noch gar auf Insolvenz zu schließen, zumal die testierenden Wirtschaftsprüfer ebenso wie die Geschäftsherrin selbst eine Konkursanmeldung zu keinem Zeitpunkt für erforderlich erachtet haben und sämtliche Verbindlichkeiten der Geschäftsherrin laufend ordnungsgemäß bedient werden konnten. Ebenso wenig ist anzunehmen, dass 1980/81 die Bildung stiller Reserven für die Zukunft als hoffnungslos ausgeschlossen wurde. Keiner der damals Beteiligten ging von einem unumkehrbar negativen Unternehmenswert aus, so dass die Fortsetzung der atypisch stillen Gesellschaft über 1981 hinaus kaufmännisch durchaus vertretbar war.

Dem im Gutachten gezogenen Schluss, wonach das – nur von den Berufungswerbern behauptete – Ausbleiben neuer stiller Reserven bis 1981 und die Aussichtslosigkeit ihrer künftigen Bildung eine diesbezügliche Änderung des Gesellschaftsvertrages entbehrlich gemacht habe, steht der klare Wortlaut der Vereinbarung von 1980 entgegen: Dort wird weder der obligatorische Anspruch der Stillen auf Anteil an den stillen Reserven und am Firmenwert noch ihre Pflicht zur Auffüllung der am Beendigungstichtag allenfalls noch negativen Kapitalkonten beseitigt.

Wenn die Berufungswerber zu ihrem Vorteil im Jahr 2000 von der vertraglichen Auffüllverpflichtung durch die GmbH – angeblich ohne ihr Wissen; *dazu und zum Eintritt der zahlungslosen Schuldbefreiung weiter unten* – durch handelsbilanzielle Glattstellung der negativen Kapitalkonten entbunden wurden, so liegt die Erklärung dafür auf der Hand: Offensichtlich nahmen die an der Gesellschaft Beteiligten von der vertraglich vereinbarten Abfindung des Auseinandersetzungsguthabens der Stillen nach dem wahren Unternehmenswert (laut Abfindungsvorschlag eines einvernehmlich bestimmten Wirtschaftstreuhänders) Abstand; eine Aufrechnung mit den negativen Kapitalkontoständen unterblieb eben. Im gesamten Verfahren wurde nicht behauptet, dass Verhandlungen über eine Abfindung des Auseinandersetzungsguthabens nach dem von einem unabhängigen Dritten zu ermittelnden wahren Unternehmenswert aufgrund eines solchen Gutachtervorschlages geführt worden wären. Dass über das (zahlungslose) Ausscheiden der Stillen erst im Jahr 2000 beraten und verhandelt wurde, wie dies nach der Feststellung des Außenprüfers auch aus dem Rechts- und Beratungsaufwand dieses Jahres zu ersehen war, haben die Berufungswerber nicht bestritten und die befragten Auskunftspersonen am 8. August 2006 (*siehe oben*) bestätigt.

Im Gutachten wird auf die fortdauernde Bezeichnung des "gesellschaftsrechtlichen Gebildes" als "GmbH & atypisch stille Mitgesellschafter" nicht eingegangen. Zwar obliegt es der

Abgabenbehörde festzustellen, wie lange eine ursprünglich als solche anerkannte atypisch stille Gesellschaft noch fortbesteht (fortbestanden hat). Die rechtliche Beurteilung hängt also nicht (allein) davon ab, wie sich die stille Gesellschaft in weiterer Folge benennt und ob sie sich zutreffend beurteilt: Das konsequente Fortführen der Bezeichnung als "atypisch stille Mitunternehmerschaft" in Feststellungserklärungen und Eingaben bis in das Steuerjahr 1999 sowie die entsprechende Behandlung in den Handels- und Steuerbilanzen stellt aber im gegebenen Zusammenhang ein starkes Indiz für das Fortbestehen der Mitunternehmerschaft dar; im Rahmen der freien Beweiswürdigung war auch darauf Bedacht zu nehmen.

Die Berufungswerber wehren sich gegen die Erfassung ihrer Aufgabegewinne im Steuerjahr 2000 auch mit dem Vorbringen, das gesellschaftsrechtliche (Rest-)Gebilde habe zufolge Kündigungsschreiben der GmbH erst mit 30.06.2001 zu Bestehen aufgehört. Der UFS würdigt die aktenkundigen Umstände dahin gehend, dass die "vorsorgliche" Kündigung der Gesellschaft und der Verzicht auf die Nachschusspflicht im 2000 abgewickelten Schriftverkehr zwischen GmbH und Stillen als verwandte Themen behandelt wurden, demnach im beiderseitigen Verständnis einen inhaltlich zusammenhängenden Vorgang bildeten, der entgegen dem Wortlaut des Kündigungsschreibens einem gemeinsamen Willen aller zur Beendigung der Gesellschaft per 31.12.2000 entsprach. Waren die Stillen zum 1.1.2000 noch atypisch still beteiligt (*siehe oben*), und ist ihnen die bilanzielle Glattstellung ihrer Kapitalkonten zu diesem Bilanzstichtag steuerlich zuzurechnen (*siehe unten*), so macht es keinen Unterschied, ob die Gesellschaft im Jahr 2000 oder erst zum 30.06.2001 endgültig aufgelöst war. Dann war nämlich der Forderungsverzicht der GmbH eine akkordierte Maßnahme im Zuge der Auflösung der noch bestehenden atypisch stillen Mitunternehmerschaft, und bescherte den Stillen nicht etwa einen außerordentlichen Ertrag im Zuge der laufenden Geschäftstätigkeit der Geschäftsherrin.

2. Zur Bestimmung des Zeitpunktes, in dem die stillen Gesellschafter von der Nachzahlung des auf sie entfallenden, noch offenen Verlustanteils entbunden wurden:

Hat die atypische stille Mitunternehmerschaft wie oben dargelegt über den 30.06.1981 hinaus bis in das Jahr 2000 fortbestanden und so lange eine ertragsteuerliche Einkunftsquelle gebildet (*siehe unten*), so stellt sich die weitere Frage, wann die Stillen von ihrer Auffüllverpflichtung mit Schuld befreiender Wirkung entbunden wurden, zu welchem Abschlussstichtag diese Maßnahme daher bilanziell zu erfassen war und in welchem Kalenderjahr ihnen dieser Vorteil steuerlich zuzurechnen ist. Die Personengesellschaft "GmbH&Still" in der Ausformung einer atypisch stillen Gesellschaft ist im Wesentlichen eine im Innenverhältnis vereinbarte KG (*Quantschnigg/Schuch*, § 23 EStG 1988, Tz 35.5). Als atypisch stille Gesellschafter waren die Berufungswerber vertraglich so gestellt, als wären sie

Kommanditisten (*aaO*, Tz 26); "ihre Stellung war ähnlich der von Kommanditisten" (*Doralt*⁴, Tz 233 zu § 23 EStG). Daraus folgt die zwingende Anwendung der für KGs (und andere Personengesellschaften auch) geltenden einheitlichen Gewinnermittlungsgrundsätze (§ 5 Abs 1 und §§ 6ff EStG 1988) auf die atypisch stille Gesellschaft. Demnach werden Gewinnanteile der atypisch stillen Mitgesellschafter mit steuerlicher Wirkung für jenes Jahr festgestellt und ihnen damit in jenem Jahr zugerechnet, für das die Geschäftsherrin ihren Jahresabschluss erstellt. Denn das Vermögen der Geschäftsherrin als IdH ist nicht etwa ihr Sonderbetriebsvermögen, vielmehr haben die Gesellschafter daran eigenständige Anteile (anteilig wirtschaftliches Eigentum), andernfalls es systemwidrig zu keiner Besteuerung gemäß § 24 EStG kommen könnte.

Die Geschäftsherrin/IdH bilanzierte wie in den Vorjahren auch im Streitzeitraum nach dem Kalenderjahr. Die zahlungslose Ausbuchung der negativen Kapitalkonten der Stillen erfolgte, angesichts schlüssiger Willensübereinstimmung von IdH und Stillen noch im Jahre 2000 betreffend den Fortfall der – hier nur mehr als Auffüllpflicht verstehbaren – "Nachschusspflicht", aufgrund der Wertbegründung im selben Jahr zutreffend in der Bilanz zum 31.12.2000 (*arg.*: weil Werterhellungen bis zum Bilanzstellungszeitpunkt auf den Bilanzstichtag zu beziehen sind) . Der Erfolg der Stillen ist somit noch im Jahr 2000 eingetreten, mag auch die Gesellschaft formal erst 2001 aufgelöst worden sein. Auf ein Nicht-Wissen kann sich nämlich der dem Kommanditisten gleich gestellte atypisch stille Gesellschafter einer GmbH&Still angesichts der Gewinnermittlungsgrundsätze nicht erfolgreich berufen. Angesichts der Publizität von dem Firmenbuch pflichtgemäß vorgelegten Bilanzen einer GmbH ist die zumutbare Kenntnis von Vorgängen gesellschaftsrechtlicher Relevanz auch nicht mit dem Hinweis auf mangelndes Interesse aller Beteiligten widerlegbar. Geradezu unverständlich bleibt das Vorbringen der Berufungswerber, die zahlungslose Ausbuchung der negativen Kapitalkonten sei ohne ihr Wissen **und ohne jegliche Willensäußerung ihrerseits** erfolgt; denn das hieße anzunehmen,

- die Auffüllverpflichtung der Stillen wäre schon zu einem ungenannt bleibenden früheren Zeitpunkt einseitig weggefallen, ohne dass es jemals einer manifesten Erklärung darüber bedurft hätte;
- und die Stillen hätten sich ihren Widerspruch gegen die Schuldnachicht vorbehalten, obwohl gerade sie eine reale Aussicht auf Abfindung zum wahren Unternehmenswert der Gesellschaft in diesem Verfahren konsequent verneint haben, und obwohl sie an der Erfüllung ihrer Verlusttragungspflicht durch Nachzahlung der negativen Kapitalkontostände nicht ernstlich interessiert gewesen sein konnten.

Dass ein einseitiger Entschuldungsakt von dieser finanziellen Größenordnung die Stillen nicht interessierte und ihnen bis zur Kenntnis des BP-Berichtes 2006 verborgen blieb, erscheint dem

UFS unglaublich, zumal im Schriftverkehr 2000 von "Kündigung" und "Nachschusspflicht" stets *in einem Zuge* die Rede war. Der Eintritt des Forderungsverzichts der GmbH zum 31.12.2000 hing auch nicht davon ab, ob das Finanzamt den Wegfall der atypisch stillen Mitunternehmerschaft per 30. Juni 1981 anerkennen würde. Mögen die Stillen auch zur "vorsorglichen" Kündigung der Gesellschaft aus welchen Gründen immer geschwiegen haben – der Schulderlass kam ihnen nach dem Willen der Gläubigerin nicht erst per 30. Juni 2001, sondern mit der öffentlichen Bilanz 2000 zugute.

3. Liebhabereieinwand; Spruchbedeutung der Feststellungsbescheide:

Es widerspricht allen aktenkundigen Umständen, dass die Geschäftsherrin eine Liebhabereibetätigung (*argumentiert wird*: nach dem in § 1 Abs 2 LVO beschriebenen Typus einer Neigungstätigkeit) entfaltet hätte, und dass eine Beteiligung daran schlüssig nur ebenfalls Liebhaberei sein könne.

Abgesehen davon, dass weder die Geschäftsherrin noch das für sie zuständige Finanzamt den wiederholt geprüften Geschäftsbetrieb der IdH jemals ernsthaft dem Liebhabereiverdacht unterzogen haben; solches wurde weder vorgebracht noch ist es sonst aktenkundig, kann ein Geschäftsbetrieb der gegenständlichen Größenordnung, mit dem auch den Berufungswerbern wohlbekannten Kapitaleinsatz (vgl nur die Bilanzsummen, und die Kapitalzufuhren 1994 bzw. 2000) und mit den Rohdaten der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (Umsatz, Wareneinsatz, Personalaufwand; Cash-flow; territoriale Verzweigung der Tätigkeit; Marktpräsenz und Firmenruf) nur unter Verkennung der Realität als Liebhaberei abgetan werden, wie dies die Berufungswerber tun. Dass die Geschäftsherrin an einer buchmäßigen Überschuldung litt und Sanierungsbedarf hatte, war den Berufungswerbern anlässlich der Gründung der stillen Gesellschaft erklärtermaßen (siehe Einleitung zum Gesellschaftsvertrag) bewusst. Dass sie sich 1976 aus bloßer Neigung zur Verlustverwertung beteiligt hätten, behaupten sie nicht; und dass sie bis 1980/81 aus solchen Motiven "bei der Stange" geblieben wären, ebenso wenig.

Die alljährlich testierenden Wirtschaftsprüfer haben aus der Überschuldung der GmbH zu keinem Zeitpunkt auf deren objektive Ertragsunfähigkeit geschlossen, sondern für 1998 und 1999 festgestellt, dass die gesetzliche Vermutung eines Reorganisationsbedarfes gem. § 22 Abs 1 Unternehmensreorganisationsgesetz (URG 1997) gegeben sei. Laut WP-Bericht für 2000 war in diesem Berichtsjahr kein Reorganisationsbedarf mehr gegeben. Die Anstrengungen der GmbH genügten also den vom Wirtschaftsprüfer maßgeblich erachteten Erfordernissen für eine ernsthafte Verbesserung der Ertragslage. Betrachtet man die für eine Kriterienprüfung wesentlichen Parameter (Ertragsentwicklung; Gründe für das Ausbleiben von Gewinnen, Marktkonformität von angebotenen Leistungen und Vorleistungen; Verbesserungsbemühen) in ihrem Gesamtzusammenhang, so kann ausgeschlossen werden,

dass sich die GmbH mit der unbefriedigenden Ertragslage zu irgend einem Zeitpunkt sorglos – etwa wegen nachrangigen Interesses an der Gewinnerzielung – abgefunden oder sich hinsichtlich der von ihr angebotenen bzw. empfangenen Leistungen nicht marktkonform verhalten hätte. Dass die einen Schwerpunkt des Geschäftsbetriebes bildende Weinwirtschaft der GmbH aus traditionellen – nicht kaufmännischen – Überlegungen aufrecht erhalten worden sei, ist eine Behauptung des Berufungswerbers DrR, die – träfe sie zu – für sich allein das unternehmerische und gewinnorientierte Handeln der GmbH noch nicht widerlegen könnte. Sie ist aber auch unzutreffend, weil sie durch keine betriebswirtschaftliche Analyse gestützt ist, erkennbar als bloßes Zweckargument dient und in der Rechtsprechung des VwGH zur Liebhaberei keine rechte Bestätigung findet. Ist doch bei Unternehmen, die sich in der streitgegenständlichen Art am allgemeinen Wirtschaftsverkehr beteiligen (Weinerzeugung und Weinvermarktung im großen Stil, abgesicherte Marktstellung durch Angebotsqualität und entsprechenden Markenruf; daneben Verwaltung von Beteiligungen und Liegenschaften im sachlichen Nahbereich der Haupttätigkeit) nur in Ausnahmefällen unter gänzlich marktfremden Umständen vom Vorliegen einer Liebhaberei auszugehen; jedoch dann nicht, wenn wie hier laufend ernsthafte Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage festzustellen sind.

Liegt nun dem Argument einer bewusst erfolglosen oder erkennbar aussichtslosen Fortführung des Geschäftsbetriebes der GmbH kein greifbares Sachverhaltselement zu Grunde, so gilt dies auch und insbesondere für die atypisch stille Beteiligung der Berufungswerber am Gewerbe dieser Geschäftsherrin. Denn sich am keineswegs von vornherein aussichtslos erscheinenden Unternehmen zu beteiligen machte betriebswirtschaftlich ebenso Sinn wie es kaufmännisch klug war, das Verlustrisiko dieser Beteiligung im fünften Beobachtungsjahr ohne Aufgabe der sonstigen Rechte, insbesondere der obligatorischen Abfindungsansprüche, mit einem Verluststopp zu begrenzen. Da sich wie oben dargelegt an der subjektiven Aussicht auf einen positiven Ausstieg zu Ende der Beteiligung (arg Firmenwert, künftige stille Reserven) keine vor dem Jahr 2000 manifest gewordenen Änderungen ergaben, schließt der UFS das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetätigung der stillen Gesellschafter aus. Kosten sind den hier betroffenen Stillen in all den Jahren seit 1981 auch nicht mehr entstanden, so dass sich ihre Gesamtsituation durch die Ertragsentwicklung der GmbH bis 2000 keineswegs zu ihrem Nachteil veränderte, weil die obligatorischen Ansprüche auf Beteiligung am wahren Unternehmenswert aufrecht blieben; dass sie wertlos geblieben oder geworden wären, wurde weder in den zurück liegenden Zeiträumen durch Sachverständigengutachten erforscht noch im gegenständlichen Verfahren nachvollziehbar untermauert. Anders als bei echten stillen Gesellschaften ist die Eignung einer atypisch stille Beteiligung zur Einkunftsquelle nicht bloß an Hand der laufenden (prognostizierten) Periodenerfolge, sondern auch unter

Berücksichtigung des prognostisch möglichen Aufgabenerfolges zu prüfen, weil allfällige Gewinne aus der Veräußerung einer solchen Beteiligung als Einkünfte aus der selben Quelle der Steuerpflicht unterliegen. Und es kommt dabei nicht auf das tatsächliche Gesamtergebnis der Betätigung an sondern darauf, ob sie nach ihrer konkreten Ausgestaltung einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Dabei ist nach der zur Rechtslage der Verordnungen BGBl 322/1990 bzw. BGBl 1993/33 ergangenen Rechtsprechung des VwGH bei Tätigkeiten erwerbswirtschaftlichen Zuschnitts (§ 1 Abs 1 LVO) einer Beurteilung der objektiven Ertragfähigkeit mitunter ein sehr langer Beobachtungszeitraum zu Grunde zu legen. Gerade diese Langfristsperspektive und ein zurückhaltender Ansatz erscheinen dem UFS hier angebracht, weil aus dem in fünf Jahren angesammelten Zwischenergebnis ohne Bedacht auf den Aufgabenerfolg kein Beurteilungsergebnis zu gewinnen ist, welches die gesetzliche Vermutung der Einkunftsquelleneigenschaft der Beteiligung als widerlegt ansehen ließe.

Warum es kein Ausdruck fehlender Gewinnerzielungsabsicht war sondern kaufmännischem Gewinnstreben entsprach, dass die Stillen 1981 und bis 1999 nicht aus der Gesellschaft ausschieden, wurde bereits weiter oben ausgeführt. Sie fanden sich mit der fortdauernden Verlustsituation der GmbH nicht ab, sondern nahmen an ihr gar nicht mehr Teil, vermieden auch alles was ihre Auffüllverpflichtung unheilbar auslösen würde und wahrten ihre Ansprüche auf Abfindung nach dem anteiligen wahren Unternehmenswert, der unzweifelhaft bedeutend über dem Buchwert lag. Wäre der Abfindungsbetrag nur um einen Schilling (Euro) über der Summe aus Bareinlage und negativem Kapitalkontostand gelegen, wovon die Berufungswerber mangels gegenteiliger Bewertungsgutachten ausgehen durften, so hätten sie ein positives Gesamtergebnis erzielt. Ihr gesamtes Verhalten zielte unentwegt auf Ergebnisoptimierung, ihr "marktgerechtes Verhalten" und ihre "Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage" (§ 2 Abs 1 ZZ 4-6 LVO) erweist die Gewinnerzielungs**absicht** als objektiv nachvollziehbar. Von den Stillen nicht wirklich beeinflussbare Umstände wie Ausmaß und Ursachen der Verluste der Geschäftsherrin (§ 2 Abs 1 ZZ 1-3 LVO) schaden diesem Urteil nicht.

Marktstellung und Ruf der durch ihre potente Alleineigentümerin beherrschten GmbH ließen das Engagement, vergleicht man es mit reinen Verlustverwertungsgesellschaften der verschiedensten Art oder mit professionell konzipierten Beteiligungen außerhalb des Land- und forstwirtschaftlichen Sektors, nicht von vornherein aussichtslos erscheinen. Die Geschäftsherrin war und ist in einem sensiblen, typischerweise ertragschwachen Sektor tätig (Weinwirtschaft bis zum Absatz an den Endverbraucher; daneben Gastronomie- und Touristikangebote). Dass sie nach dem Sanierungsschritt 1976 mit weiteren Schwierigkeiten im Bereich Management und Kapitalausstattung zu kämpfen hatte, bis die GmbH-Gesellschafterin Finanzen (1994 und 2000) und Management (2000) reorganisierte, kann als

Ursache für die wohl auch im Branchenvergleich schlechte Ertragslage (§ 2 Abs 1 Z 3 LVO) nicht den atypisch still Beteiligten zugerechnet werden.

Bei somit nach 1981 bis 2000 weiterhin gegebener Einkunftsquelleneigenschaft der atypisch stillen Beteiligung waren die Einkünfte dieser Gesellschaft richtiger Weise in Bescheiden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen. Die Berufungswerber und mit ihnen der Gutachter gehen jedoch davon aus, dass das Finanzamt nach 1981 keine Einkunftsquelle mehr gegeben sah und dementsprechend das Unterbleiben von Gewinnfeststellungen nach § 188 BAO zum Ausdruck bringen wollte; dies freilich in auf "stille Ergebnisanteile = NULL" lautenden Bescheiden tat, die aber bei vernünftiger Erschließung ihres intendierten Spruchsinns nur als Nichtfeststellungsbescheide verstanden werden könnten. Diese Betrachtung verkehrt den unschwer erkennbaren Rechtsgehalt der Feststellungsbescheide 1982 bis 1999 in sein Gegenteil: Es stimmt schon, dass der VwGH in Fällen von Liebhaberei zu wiederholten Malen die Deutung von mit "Einkünfte = NULL" formulierten Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO als intendierte Nichtfeststellungsbescheide für möglich und zulässig erachtet, dass er daher solche F-Bescheide als tatsächliche NF-Bescheide gewertet hat. Dies setzt allerdings voraus, dass – anders als hier – gar keine Einkünfte mit NULL festgestellt werden sollten, sondern dass die im Gesamtzusammenhang eindeutig erkennbare Absicht des Bescheid erlassenden Organs der Abgabenbehörde, das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften auszusprechen, bloß in missglückter, missverständlicher Form zum Ausdruck kam. Es ist aber denkunmöglich, einen die Feststellung von Einkünften eindeutig aussprechenden Bescheid in einen Nichtfeststellungsbescheid umzudeuten. So auch hier: Die Feststellungsbescheide für 1982 bis 1999 haben die erklärten Verluste betragsmäßig festgestellt und entsprechend der Vereinbarung vom 28.12.1981 erklärungsgemäß (!) auf die Gesellschafter verteilt. Damit wurde ein Unterbleiben einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung **gerade nicht** – auch nicht in missglückter Form – zum Ausdruck gebracht.

Im Übrigen kann sich der Abgabepflichtige selbst dann weder auf den Vertrauensschutz noch auf "entschiedene Sache" berufen, wenn die Abgabenbehörde einen in früheren Zeiträumen von ihr eingenommenen oder stillschweigend tolerierten Rechtsstandpunkt später als rechtswidrig erkennt und nun nicht mehr einnimmt oder toleriert.

Im Berufungsgegenstand ist es zudem nicht entscheidungswesentlich, ob Organe einer die stille Gesellschaft betreffenden Außenprüfung für vergangene Zeiträume mit der Äußerung *"Veräußerungsvorgang 1981? Köcheln lassen, ... das läuft uns nicht davon..."* das Ende der Mitunternehmerschaft verneinen (*dafür spricht vieles*) oder bejahen wollten (*dafür spricht nichts*). Denn ein solches Organ hat die Feststellungsbescheide für Jahre nach 1981 nicht erlassen, sondern nur als sachverständiger Bediensteter an der Ermittlung der

Sachgrundlagen beratend (die Außenprüfung betreuend) mitgewirkt, aber der stillen Gesellschaft keine für deren Zukunftsgestaltung wegweisende Rechtsauskunft namens des zuständigen Finanzamtes erteilt.

Ob die Geschäftsherrin hinsichtlich der für ihren Geschäftsbetrieb anfallenden Steuern und Abgaben (z. B. Umsatz oder Körperschaftsteuer) für den Zeitraum 2000 bereits abgeprüft war und welche Unterlagen sie dem Finanzamt damals vorlegte, ehe die ehemalige atypisch stille Gesellschaft in Prüfung gezogen wurde, bleibt mangels Subjektsidentität ohne Belang. Da die von den Berufungswerbern beanstandete Betriebsprüfung bei der ehemaligen stillen Gesellschaft auf die steuerliche Beurteilung der im Jahr 2000 verwirklichten Vorgänge und somit auf die gegenüber den ehemals Beteiligten wirkende allfällige Einkünftefeststellung für 2000, eindeutig aber auch auf deren dahinter stehende Einkommensteuerveranlagung zielte, verlängerte sich die gemäß § 207 Abs 2 BAO für die Einkommensteuer maßgebliche Bemessungsverjährungsfrist von fünf Jahren gemäß § 209 Abs 1 BAO um ein weiteres Jahr bis Ende 2006. Die Prüfungshandlungen waren zulässig (keine Wiederholungsprüfung), übrigens unabhängig von ihrer Rechtsgrundlage geeignet, die Bemessungsverjährungsfrist für die Einkommensteuer der Beteiligten zu verlängern, und solcherart auch nicht sinnlos.

Dass bis zur rechtswirksamen Bekanntgabe der Berufungsentscheidung das Berufungsverfahren offen ist, wird als bekannt vorausgesetzt. Da die endgültige Festsetzung der Einkommensteuer bei den Berufungswerbern mittelbar (qua Feststellungsverfahren) von dieser Berufungserledigung abhängt, steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, zumal die Berufung vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde.

Zur weiteren Vorgangsweise in den nachfolgenden Einkommensteuerverfahren der Beteiligten wird abschließend bemerkt:

Die stillen Gesellschafter erzielten – wie zwar im BP-Bericht, nicht aber im Spruch des angefochtenen Feststellungsbescheides ausgeführt wurde – Gewinne aus der Veräußerung (Aufgabe) ihrer Beteiligungen. Diese Veräußerungs-(Aufgabe-)gewinne wurden, ohne sie als solche zu benennen, bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften der Gesellschaft erfasst. Gleichwohl hätte der UFS das – nie in Frage gestellte – Vorliegen von Veräußerungsgewinnen in den Spruch seiner Entscheidung mit Bindungswirkung aufnehmen können. Stattdessen hat er die Berufungen abgewiesen. Die Berufungswerber können daher das Vorliegen der Voraussetzungen für die Tarifbegünstigung des § 37 Abs 2 Z 1 noch bei der Veranlagung zur Einkommensteuer verfahrensrechtlich wirksam geltend machen.

Wien, am 6. September 2006