



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, Dr. Wolfgang Bartosch und Mag. Christiane Riel-Kinzer im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der "B-GmbH und Mitunternehmer" (die einzelnen „Beteiligten“ sind im oa. Adressfeld genannt), XY, vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, 8010 Graz, Burgring 22, vom 5. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 26. April 2004 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1992 nach der am 5. März 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im Berufungsfall allein die Frage, ob eine steuerliche Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft vorliegt oder nicht.

(1) Am 29. Dezember 1988 schloss die B-GmbH Verträge mit zwei Personen, die sich an ihrem „Gewerbebetrieb“ als unechte stille Gesellschafter beteiligen wollten. Diese stillen Gesellschafter waren Herr FG mit einer Einlage von ATS 2 Mio. sowie die FG GmbH (diese wird im Vertrag im Hinblick auf das von ihr ausgeübte Gewerbe der „Kälteanlagentechnik“ als „FG Kühlanlagen GmbH“ bezeichnet; eine Firma mit diesem Wortlaut existiert/e laut Firmenbuch jedoch nicht/nie; s. dazu auch die bezüglichen Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung) mit einer Einlage von ATS 3 Mio. Auf die

„Geschäftsinhaberin“ und die beiden genannten stillen Gesellschafter sollte das steuerliche Jahresergebnis im Verhältnis 22:31:47 verteilt werden.

Die beiden „Gesellschaftsverträge“ haben auszugsweise folgenden Wortlaut:

„II. Gegenstand der Beteiligung:

Der Stille beteiligt sich als atypisch stiller Gesellschafter am Gewerbebetrieb der B-GmbH. Der Stille ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens.

(.....)

V. Kapitalkonten:

1. Die Einlage des Stillen ist über ein separates Konto zu führen und in der Bilanz der Gesellschaft getrennt auszuweisen.

2. Gewinnanteile und Entnahmen zu Lasten des stillen Gesellschaftskontos sind über ein Verrechnungskonto zu führen. Mit Verlustanteilen ist das Einlagenkonto zu belasten. Sollte durch Verlustanteile das Einlagenkonto aufgebraucht sein, ist es als Verlustverrechnungskonto weiterzuführen.

3. Die Haftung des Stillen über seine Beteiligung hinaus ist ausgeschlossen.

VI: Dauer der Gesellschaft:

Die stille Gesellschaft wird auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. Die Vertragspartner sind nicht berechtigt, das Gesellschaftsverhältnis vorher zu kündigen. (.....)

VII. Ausscheiden des Gesellschafters:

Mit Ablauf der bedungenen Dauer dieses Vertrages wird der stille Gesellschafter mit seinem Kapitalanteil, der seiner ursprünglichen Einlage zu 100% entspricht, abgefunden.

Zuzüglich zu diesem Kapitalanteil erhält der stille Gesellschafter den Stand seines Verrechnungskontos ausgezahlt. Weist das Verrechnungskonto des ausscheidenden Gesellschafters zum Zeitpunkt des Ausscheidens einen negativen Stand aus, so ist dieser verpflichtet, sein Verrechnungskonto aufzufüllen und auszugleichen. Entlässt ihn die B-GmbH aus dieser Auffüllungsverpflichtung, so hat der ausscheidende Gesellschafter diesen Forderungsverzicht der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn anzuerkennen. (.....)“

Herr FG war zum damaligen Zeitpunkt alleiniger Gesellschafter (sowie auch Geschäftsführer) sowohl der B-GmbH als auch der FG GmbH.

(2) In einem Aktenvermerk der (damaligen) steuerlichen Vertretung vom 29. Dezember 1988, welcher die stillen Beteiligungen an der B-GmbH betrifft, heißt es ua.:

*„Die stillen Einlagen sind auf die Laufzeit von zehn Jahren gebunden und somit eigenkapital-
ersetzend. (.....)“*

*„Eine Abschichtung ist nur mit 100% der Einlage vorgesehen zuzüglich eines allfälligen Ver-
rechnungskontos und einer Auffüllungsverpflichtung.“*

(3) In den Jahren 1992 bis 1994 fand bei der intendierten Mitunternehmerschaft (ebenso wie bei der „Geschäftsherrin“ selbst sowie bei einigen weiteren mit dieser personell und rechtlich eng verflochtenen Steuersubjekten) eine die - hier nicht berufsgegenständlichen - Jahre 1988 bis 1990 umfassende Betriebsprüfung statt. Im die geschäftsführende GmbH betreffenden Betriebsprüfungsbericht vom 21. März 1994 führte der Prüfer unter Tz 14 ua. aus wie folgt:

„..... Aus dem eingangs auszugsweise wiedergegebenen Punkt VII. des Gesellschaftsvertrages lässt sich nicht erschließen, dass bei Auflösung des Unternehmens ein auf einen – allenfalls selbst geschaffenen – Firmenwert entfallender Teil auf die Gesellschafter entfallen sollte. Es wird damit zum Ausdruck gebracht, dass nicht einmal eine theoretische Beteiligung an den stillen Reserven noch an einem Firmenwert möglich ist.....“

Mit am 16. Juni 1994 zugestellten Bescheiden sprach das Finanzamt für die Jahre 1988 bis 1990 den Prüfungsfeststellungen folgend aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht zu erfolgen habe, da gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorliegen würden. Das daraufhin angestrebte Berufungsverfahren wurde mit abweisender Erledigung der FLD für Steiermark vom 5. Mai 1995, B 141-3/94, abgeschlossen: In Ermangelung einer Beteiligung mehrerer Personen sei eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht möglich.

In der Folge regte die steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 2. Oktober 1995 unter Hinweis auf die vorgenannte Berufungserledigung der FLD für Steiermark die Löschung der Steuer-
nummer der gegenständlichen „Mitunternehmerschaft“ an.

(4) In weiterer Folge sprach der VwGH mit Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, – die Gewerbesteuer 1988 bis 1990 der B-GmbH betreffend – aus, dass die FLD für Steiermark in ihrer Berufungsentscheidung B 141-10/94 vom 25. Jänner 1996 auf Grund der eingangs dargelegten Vertragslage („Gesellschaftsverträge“ vom 29. Dezember 1988 über die Vereinbarung stiller Beteiligungen) sowie des bereits angeführten Aktenvermerkes der steuerlichen Vertretung vom selben Tag zu Recht davon ausgegangen sei, dass den stillen Gesell-

schaftern kein entsprechendes Unternehmerrisiko zukomme und die Vermietungseinkünfte sohin nicht gemeinschaftlich, sondern von der B-GmbH (allein) erzielt worden seien.

„Ausgangspunkt“ dieses Erkenntnisses war ebenfalls die bereits angeführte abgabenbehördliche Prüfung der B-GmbH sowie einiger mit dieser verflochtener Steuersubjekte.

(5) In den Jahren 1998 und 1999 fand bei der intendierten Mitunternehmerschaft „B-GmbH und Mitunternehmer“ neuerlich eine – diesmal die Jahre 1993 bis 1995 umfassende – Betriebsprüfung statt. Zeitgleich wurden wiederum auch einige weitere „verbundene“ Steuersubjekte – ua. die „stillen Gesellschafter“ der berufungswerbenden „Mitunternehmerschaft“ – geprüft. Im Prüfungsbericht vom 26. November 1999 wird unter Tz 12 ausgeführt wie folgt:

„Da eine Mitunternehmerschaft nicht vorliegt, ist der gesamte Verlust ... der B-GmbH zuzurechnen. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung ist nicht vorzunehmen.“

Im Weiteren wird im Bericht auf die Feststellungen in den Prüfungsberichten der B-GmbH und der FG GmbH verwiesen. Dort wiederum wird zur näheren Begründung der Nichtanerkennung einer steuerlichen Mitunternehmerschaft im Wesentlichen auf die (oben bereits angeführten) Erledigungen der FLD für Steiermark, nämlich

-- vom 5. Mai 1995, B 141-3/94 (betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte 1988 bis 1990 der berufungswerbenden „Mitunternehmerschaft“),

-- vom 25. Jänner 1996, B 141-10/94 (betreffend Gewerbesteuer 1988 bis 1990 der B-GmbH), welche in weiterer Folge zum – abweisenden – Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, geführt hat, sowie

-- vom 5. Juni 1996, B B3-10/96 (betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 der B-GmbH), in weiterer Folge – abweisendes – Erkenntnis des VwGH vom 20. Februar 1998, 96/15/0169,

verwiesen.

Unter Hinweis auf den Prüfungsbericht vom 26. November 1999 erließ das Finanzamt schließlich per 20. Februar 2002 für die Jahre 1993 bis 1995 einen Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO, mit welchem ausgesprochen wurde, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorliegen würden und daher eine einheitliche und gesonderte Feststellung nicht vorzunehmen sei (Nichtfeststellungsbescheid). Dieser Bescheid blieb unbekämpft.

Mit Eingabe vom 4. Juli 2004 – sohin mehr als zwei Jahre nach Erlassung des vorgenannten Nichtfeststellungsbescheides – zogen die Bw. die Bescheidqualität dieser Erledigung in Zweifel,

der infolgedessen eingebrachte Devolutionsantrag wurde jedoch vom UFS mit Bescheid vom 3. August 2004 – rechtskräftig – abgewiesen (vgl. dazu ua. auch das die „Nachfolgemitunternehmerschaft“ betreffende VwGH-Erkenntnis 2004/15/0137 vom 26. Juli 2007).

(6) Am 26. April 2004 erging schließlich der hier streitgegenständliche – das Jahr 1992 betreffende – Bescheid, in dessen Begründung ebenfalls auf die Feststellungen im vorangeführten Prüfungsbericht vom 26. November 1999 verwiesen wurde.

(7) Mit der dagegen erhobenen Berufung wird beantragt, das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft anzuerkennen und eine einheitliche und gesonderte Feststellung vorzunehmen. Entgegen der vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, geäußerten Ansicht könne aus dem Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988 in Verbindung mit den Verträgen über die stillen Gesellschaften nicht geschlossen werden, dass es sich (nur) um eine echte stille Gesellschaft handle. Im Aktenvermerk finde sich kein Hinweis dafür, dass eine Abschichtung nur mit 100% der Einlage vorgesehen sei. Gemäß Punkt VII. der Gesellschaftsverträge sei vereinbart, dass die stillen Gesellschafter bei ihrem Ausscheiden neben ihrer Einlage auch den Stand ihres jeweiligen Verrechnungskontos erhalten würden. Das Verrechnungskonto ergebe sich aus Punkt V. der Verträge vom 29. Dezember 1988. Die Beteiligung der beiden unechten stillen Gesellschafter umfasse daher auch die Wertsteigerung an der im Eigentum der B-GmbH stehenden Liegenschaft. Auf diese eindeutigen Vertragsvereinbarungen sei der VwGH in seiner zitierten Entscheidung nur deshalb nicht eingegangen, weil sich die Beschwerdeführer in ihrer (damaligen) VwGH-Beschwerde – durch die Entscheidung der FLD für Steiermark veranlasst – gegen die Klassifikation der Einlagen als Darlehen ausgesprochen hätten. Dieser Argumentationsmangel sei im Erkenntnis 96/15/0062 für die Auslegung der relevanten Vertragsbestimmungen durch den VwGH ausschlaggebend gewesen. Tatsächlich aber stünden den „Stillen“ bei Beendigung der stillen Vertragsverhältnisse laut Punkt II. der Verträge stille Reserven zu, welche als Abschichtungsgewinn über die Gewinnverrechnungskonten bilanziell darzustellen und auszuzahlen sein würden. Weiters habe die FG GmbH schon immer mit ihrer Betriebsliegenschaft in Form einer Nebeneinlage auch für die Verbindlichkeiten der B-GmbH gehaftet.

(8) Die B-GmbH wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 27. September 1996 rückwirkend per 31. Dezember 1995 als übertragende Gesellschaft mit der FG GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen.

(9) In der am 5. März 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter eine mit 4. März 2008 datierte, schriftliche Stellungnahme vor, welche zum er-

gänzenden Berufungsvorbringen erhoben wurde. Darin wird im Wesentlichen ausgeführt, dass Herr FG entscheidenden Einfluss auf das unternehmerische Geschehen der B-GmbH genommen und damit jedenfalls Unternehmerinitiative entfaltet habe (wie zB durch das Führen von Gesprächen und den Abschluss von Verträgen mit Mietern). Zudem habe – laut in der Verhandlung vorgelegtem Grundbuchsatzzug - eine Haftung der FG GmbH mit ihrer Betriebsliegenschaft für Schulden der B-GmbH bestanden. Die B-GmbH hätte auch jederzeit Fremdmittel „aufnehmen“ können, anstatt die Forderungen der „Stillen“ in stille Einlagen umzuwandeln. Die vom UFS in seiner Entscheidung RV/0071-G/02 getroffene Schlussfolgerung, dass den stillen Einlagen auf Grund des Aktenvermerkes vom 29. Dezember 1988 eigenkapitalersetzender Charakter zukomme, sei überdies nicht zwingend. Im vorliegenden Fall sei es zu keiner Eigenkapitalzufuhr gekommen, es seien lediglich bereits gegenüber den stillen Gesellschaftern bestehende Verbindlichkeiten der „Geschäftsherrin“ in stille Einlagen umgewandelt worden.

In der Verhandlung wurde überdies ein Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 17. Jänner 1994 vorgelegt. Dieses bereits im Zuge der die Jahre 1988 bis 1990 umfassenden Betriebsprüfung beigebrachte Schreiben bewiese, dass die stillen Gesellschaftsverträge auf die Gründung einer steuerlichen Mitunternehmerschaft abgezielt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie bereits eingangs angeführt ist im Berufungsfall das Bestehen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft strittig.

Für die Zurechnung von Einkünften aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft muss die Beteiligung von der Art sein, dass – wäre die Personengesellschaft steuerlich im Bereich betrieblicher Einkünfte tätig – die Voraussetzungen einer Mitunternehmerstellung gegeben wären (s. zB VwGH vom 25. Juni 1997, 95/15/0192).

Die wesentlichen Elemente eines Mitunternehmers iSd. § 23 Z 2 EStG liegen im Entwickeln einer Unternehmerinitiative und in der Übernahme eines Unternehmerrisikos. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden und der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert (vgl. nochmals zB das bereits vorangeführte VwGH-Erkenntnis).

Eine unechte stille Gesellschaft liegt vor, wenn der stille Gesellschafter gesellschaftsrechtlich so gestellt wird, als wäre er Kommanditist; es muss also im Innenverhältnis insbesondere vereinbart sein, dass er an den stillen Reserven und am Firmenwert partizipiert (*Doralt*, EStG 10. Auflage, § 23 Tz 233, mwN).

Wenn natürliche Personen als unecht stille Gesellschafter mit einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Gesellschaft eingehen, so werden laut VwGH gemeinschaftlich Einkünfte aus der Vermögensverwaltung erzielt (s. das Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000).

Der angefochtene Bescheid stützt sich in seiner Begründung auf den anlässlich einer die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden Prüfung erstellten Bericht vom 26. November 1999. Dort wiederum wird ua. auf die der Berufungsentscheidung der FLD für Steiermark vom 25. Jänner 1996, B 141-10/94 (welche in weiterer Folge vom VwGH mit dem bereits zitierten Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000 bestätigt wurde), zugrunde liegende rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes verwiesen. In dieser – die Jahre 1988 bis 1990 betreffenden - Berufungsentscheidung gelangte die FLD (ua.) zu der Auffassung, dass die (dem hier zu beurteilenden Fall zugrunde liegenden) Verträge vom 29. Dezember 1988 eine ausdrückliche Regelung für das Ausscheiden der Gesellschaft enthalten würden. Dieser zufolge seien die stillen Gesellschafter nach Ablauf der bedungenen Vertragsdauer mit ihrem Kapitalanteil (= ursprüngliche Einlage) zuzüglich dem Stand ihres Verrechnungskontos abzufinden. Entscheidend sei, dass somit nach den Verträgen die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausdrücklich ausgeschlossen sei. Die FLD sei durch Interpretation des Vertrages zu diesem Ergebnis gelangt, wobei sie sich dabei auch auf die in die gleiche Richtung gehende Vertragsinterpretation des steuerlichen Vertreters bezogen habe, welche sich aus einem von ihm selbst verfassten Aktenvermerk ergebe. Die allgemeinen Ausführungen der Verträge über die Beteiligung an Gewinn, Verlust, Vermögen, stillen Reserven und Firmenwert würden sich im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Absichtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone erweisen. Eine Beteiligung der stillen Gesellschafter nach Art einer Mitunternehmerschaft sei sohin gar nicht ernsthaft gewollt.

Der VwGH sprach in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062 aus, dass die FLD mit der dargelegten Auslegung der Verträge die Rechtslage nicht verkannt habe. Demnach könne zu Recht davon ausgegangen werden, dass den stillen Gesellschaftern kein entsprechendes Unternehmerrisiko zukomme und daher die Einkünfte aus der Vermietung nicht gemeinschaftlich, sondern allein von der B-GmbH erzielt worden seien.

Das genannte Erkenntnis betrifft die berufungswerbende „Mitunternehmerschaft“ und erging – wie erwähnt – hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1990. Die im Erkenntnis dargelegte Argumentation liegt auch den rechtskräftigen Nichtfeststellungsbescheiden für die Jahre 1993 bis 1995 vom 20. Februar 2002 zugrunde.

Der UFS vermag nun nicht zu erkennen, aus welchen Gründen im hier berufsgegenständlichen Jahr 1992 – bei völlig identer Sach- und Rechtslage (wie in den Jahren 1988 bis 1990 bzw. 1993 bis 1995) - eine andere Beurteilung Platz greifen sollte.

In der Berufung wird diesbezüglich vorgebracht, dass vertraglich sehr wohl eindeutig eine Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen und am Firmenwert vereinbart worden sei. Der VwGH sei in seinem Erkenntnis 96/15/0062 nur deshalb nicht darauf eingegangen, weil die Beschwerdeführer *„durch die Entscheidung der FLD für Steiermark veranlasst, sich in der VwGH-Beschwerde gegen die Klassifikation der Einlagen als Darlehen“* ausgesprochen hätten. Dieser *„Argumentationsmangel“* sei für den VwGH bei seiner Auslegung der relevanten Vertragsbestimmungen ausschlaggebend gewesen.

Dieses Berufungsvorbringen ist allerdings weder nachvollziehbar noch zutreffend:

Die FLD hat zwar in ihrer Entscheidung B 141-10/94 vom 25. Jänner 1996, welche letztlich zum vorzitierten VwGH-Erkenntnis geführt hat, das Nichtvorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft tatsächlich ua. damit begründet, dass den Einlagen bloßer Darlehenscharakter zukomme. Vorrangig stützte sie ihre Entscheidung jedoch darauf, dass auf Grund der detaillierten Ausformulierung in Punkt VII. der Gesellschaftsverträge vom 29. Dezember 1988 eine Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven geradezu ausdrücklich ausgeschlossen wurde, was sich im Übrigen auch aus dem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom selben Tag ergebe (so auf S. 10 der Berufungsentscheidung).

Diese abgabenbehördliche Vertragsauslegung ergibt sich zudem bereits aus dem Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 21. März 1994 (Tz 14, S. II des Berichtes). Die Bw. hatten daher – entgegen ihrem nunmehrigen Berufungsvorbringen - schon damals die Gelegenheit, dieser Vertragsinterpretation entsprechend entgegen zu treten, was sie im Übrigen in ihrer VwGH-Beschwerde vom 18. März 1996 (zu 96/15/0062) auch getan haben (s. S. 12 der Beschwerde). Ungeachtet dieser von den Bw. schon im damaligen VwGH-Verfahren vorgebrachten Einwendungen gelangte der VwGH – wie bereits oben angeführt - in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2000 dennoch zu dem Schluss, dass den Stillen ein Unternehmerrisiko nicht zukomme.

Wenn die Bw. daher nunmehr offenbar verneinen, die Bestätigung des Nichtvorliegens einer steuerlichen Mitunternehmerschaft durch den VwGH beruhe im vorliegenden Fall allein auf einem (damals bestehenden) Argumentationsmangel ihrerseits, so erweist sich dies als unrichtig: Sowohl die Abgabenbehörde erster Instanz als auch jene zweiter Instanz haben ihre Standpunkte ausdrücklich (ua. auch) damit begründet, dass eine Beteiligung nach Art eines atypisch stillen Gesellschafters auf Grund der Vertragsgestaltung ausgeschlossen sei und sich

diese Vertragsauslegung zudem aus einem Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters erschließen lasse. Die Bw. haben daraufhin in ihrer damaligen VwGH-Beschwerde gegen diese Auslegung auch ausdrücklich Einwendungen erhoben. Der behauptete „von der FLD veranlasste Argumentationsmangel“ liegt sohin de facto nicht vor.

Zutreffend ist allerdings, dass der VwGH im Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000 (auf S. 5) ausgeführt hat, die Bw. seien in ihrer (damaligen) Beschwerde der Feststellung, wonach auch der steuerliche Vertreter den Vertragsbestimmungen die Bedeutung beigelegt habe, dass keine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gegeben sei, nicht entgegengetreten. Die vorliegende Berufung enthält nunmehr zwar die Erklärung, dass diese Feststellung explizit bestritten werde. Diese Erklärung hat jedoch lediglich formellen Charakter, denn die Bw. bringen – bei unveränderter Sach- und Rechtslage – inhaltlich im Wesentlichen wiederum dieselben Argumente vor, wie schon in den bisherigen Verfahren. Den Bw. gelingt es damit nicht, den vermeintlichen – tatsächlich jedoch nicht vorliegenden –, die Jahre 1988 bis 1990 betreffenden „Argumentationsmangel“ in der nunmehrigen Berufung in schlüssiger und plausibler Weise zu „sanieren“: In der Berufung (insbesondere auf den S. 3 und 4) bzw. in der im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten ergänzenden Stellungnahme wird zwar weitwendig versucht darzulegen, dass entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung sehr wohl eine steuerliche Mitunternehmerschaft vorliege. Die Bw. bleiben jedoch die Angabe jener Umstände schuldig, aus denen eine derartige Vertragsinterpretation allenfalls erschlossen werden könnte. Aus den vorliegenden Unterlagen, in concreto den Gesellschaftsverträgen sowie dem bereits mehrfach zitierten Aktenvermerk, jeweils vom 29. Dezember 1988, lässt sich jedenfalls keine nähere Regelung dahingehend entnehmen, wonach den stillen Gesellschaftern im Falle ihres Ausscheidens eine über Punkt VII. der Verträge hinausgehende und somit auch die stillen Reserven und den Firmenwert umfassende Abschichtung zustünde. Nach dem Wortlaut der Verträge und des Aktenvermerkes sind die Gesellschafter im Falle ihres Ausscheidens *expressis verbis* lediglich mit deren Kapitaleinlage sowie dem Stand eines allfälligen Verrechnungskontos abzufinden. Eine Beteiligung am Vermögen ist weder in der konkreten Festlegung der Abfindungsansprüche der stillen Gesellschafter in Punkt VII. der maßgeblichen Verträge noch im dazu vom steuerlichen Vertreter abgefassten Aktenvermerk vorgesehen.

Damit in Einklang steht überdies auch die inhaltliche Ausgestaltung des Punktes IV. der Gesellschaftsverträge: Dort heißt es zwar in der Überschrift *„Beteiligung an Erfolg und Vermögen“*. In der Folge wird jedoch auch hier im Zuge der konkreten vertraglichen Abfassung festgelegt, dass die „Stillen“ (nur) am Gewinn und Verlust der GmbH beteiligt sind. Dass – und in welchem Ausmaß – eine Beteiligung an den stillen Reserven sowie am Firmenwert vorgesehen wäre, ist auch aus diesem Vertragspunkt nicht erkennbar.

Wenn in der Berufung damit argumentiert wird, Herr FG habe durch „Vermietungsgespräche“ und den Abschluss von Verträgen Einfluss auf das unternehmerische Geschehen der B-GmbH genommen, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der zugrunde liegende (stille) Gesellschaftsvertrag vom 29. Dezember 1988 eine derartige Mitwirkung nicht vorsieht. Dass nun FG in personam im Namen und für Rechnung der GmbH tätig geworden ist, versteht sich zudem von selbst, war er doch der alleinige Geschäftsführer sowohl der „Geschäftsherrin“ als auch der mit einer stillen Einlage an dieser beteiligten FG GmbH. Funktionell konnte daher auch nur er – und zwar in seiner Funktion als (Gesellschafter-)Geschäftsführer - für die B-GmbH unternehmerisch tätig werden.

Aber auch die von den Bw. ins Treffen geführte Haftung der FG GmbH für Verbindlichkeiten der B-GmbH mit einer Liegenschaft als Nebeneinlage geht ins Leere: Abgesehen davon, dass das Vorliegen dieses behaupteten Umstandes aus den in der Verhandlung vorgelegten Grundbuchsauszügen nicht unmittelbar ersichtlich ist (aus den Lastenblättern dieser Auszüge geht lediglich hervor, dass auf verschiedenen Liegenschaften der FG GmbH auf Grund einer Pfandurkunde vom 8. August 2005 Haftungen, teils als Haupt- und teils als Nebeneinlagen, eingetragen sind), ergibt sich auch aus dem maßgeblichen Gesellschaftsvertrag vom 29. Dezember 1988 eine derartige Haftung nicht. Ganz im Gegensatz dazu schließt Punkt V. 3. des Vertrages eine über die Beteiligung des Stillen hinausgehende Haftung sogar ausdrücklich aus. Sofern die behauptete hypothekarische Haftung tatsächlich bestanden hat, so konnte diese nur auf andere, hier nicht relevante Vereinbarungen zurückgehen. Ein ursächlicher Zusammenhang mit dem in Frage stehenden Gesellschaftsvertrag vom 29. Dezember 1988 ist jedenfalls nicht erkennbar.

Das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft setzt klare Vereinbarungen über eine allenfalls beabsichtigte Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven sowie am Firmenwert der Geschäftsinhaberin voraus (s. zB *Neuner*, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht 4. Auflage, B 12, mwN). Im Berufungsfall ist eine derartige klare Regelung über die Beteiligung der stillen Gesellschafter am Vermögen der GmbH - weder dem Grunde noch der Höhe nach - gegeben.

Vielmehr ist das Gegenteil der Fall: Aus den vertraglichen Vereinbarungen betreffend das Ausscheiden der Gesellschafter, wonach diese (nur) das einbezahlte Kapital und den Stand des Verrechnungskontos ausbezahlt erhalten sollten, ist – wie schon der VwGH in seinem Erkenntnis 96/15/0062 vom 24. Februar 2000 zum Ausdruck gebracht hat – abzuleiten, dass den stillen Gesellschaftern tatsächlich kein Anteil an den stillen Reserven und an einem Firmenwert gebührt.

Es ist daher davon auszugehen, dass nach der Vertragslage auf Seiten der „Stillen“ ein Unternehmerrisiko nicht besteht. Die Vermietungseinkünfte wurden demnach auch nicht gemeinschaftlich, sondern (allein) von der B-GmbH erzielt.

Unabhängig vom fehlenden Unternehmerrisiko der still Beteiligten ist darauf zu verweisen, dass deren Einlagen - dem ausdrücklichen Wortlaut des Aktenvermerkes des steuerlichen Vertreters vom 29. Dezember 1988 zufolge – überdies nach der Intention der Beteiligten eigenkapitalersetzender Charakter zukommen sollte. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist eine Mitunternehmerschaft jedoch dann nicht gegeben, wenn eine Kapitalzuwendung an die Gesellschaft objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen (s. zB VwGH vom 10. Juli 1996, 94/15/0114).

Die Bw. vermögen mit ihren gegen diese Beurteilung vorgebrachten Ausführungen nicht nachvollziehbar darzulegen, weshalb den Einlagen, ganz entgegen dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Aktenvermerkes des steuerlichen Vertreters vom 29. Dezember 1988, einlagenkapitalersetzender Charakter nicht zukommen sollte. Dort heißt es wörtlich (siehe bereits oben): *„Die stillen Einlagen sind auf die Laufzeit von zehn Jahren gebunden und somit eigenkapitalersetzend.“* Diese Formulierung lässt nach Auffassung des UFS keinen Zweifel daran offen, dass die Einlagen nach Wissen und Wollen der Vertragsparteien als Eigenkapitalersatz gedacht waren.

Was nun die im Rahmen der Verhandlung von Seiten der Bw. gestellten Beweisanträge anlangt, so waren diese aus folgenden Gründen abzulehnen:

Wenn die Bw. zum Beweis dafür, dass Herr FG auf das unternehmerische Geschehen der B-GmbH entscheidenden Einfluss genommen habe, die *„zeugenschaftliche Einvernahme der Mieter der Lokalitäten, der seinerzeitigen Bauführer sowie des Immobilienverwalters“* begehren, so liegt damit mangels Bezeichnung von Namen und Adressen der Zeugen ein ordnungsgemäßer Beweisantrag nicht vor (s. *Ritz*, BAO³, § 183 Tz 2, mwN). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass – laut ergänzendem Vorbringen vom 4. März 2008 - *„deren Adressen umgehend bekannt gegeben werden“* könnten; de facto wurden der Behörde weder Namen noch Adressen potenzieller Zeugen bekannt gegeben.

Dazu kommt, dass die zu bezeugende Tatsache, nämlich dass FG für die B-GmbH „unternehmerisch tätig“ geworden ist, auf der Hand liegt und sohin offenkundig ist, war er doch alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH. Völlig abgesehen davon, dass im zugrunde liegenden (stillen) Gesellschaftsvertrag eine „geschäftsführende“ Mitwirkung des still Beteiligten in keiner Weise vorgesehen ist, ist es darüber hinaus objektiv gesehen ohnehin unmöglich – noch dazu aus der Perspektive eines Dritten – zu beurteilen, ob Herr FG bei

Entfaltung diverser Tätigkeiten für die GmbH in seiner Funktion als Geschäftsführer oder aber als „Stiller“ aufgetreten sein soll.

Die Bw. beantragten weiters die Befragung eines Bankdirektors als Zeugen zum Beweis dafür, dass die B-GmbH im Jahr 1988 (!) auch Fremdmittel aufnehmen hätte können, anstatt bestehende Verbindlichkeiten in stille Einlagen umzuwandeln. Im vorliegenden Fall ist entscheidungswesentlich, ob nach dem Willen der Vertragsparteien eine Beteiligung der stillen Gesellschafter auch an den stillen Reserven und am Firmenwert der Geschäftinhaberin intendiert war oder nicht. Selbst wenn daher die GmbH zum damaligen Zeitpunkt zu Finanzierungszwecken tatsächlich etwa auch „Fremdmittel“ erlangen hätte können, so ist damit noch nichts über die hinter der Vertragsabfassung der Bw. stehende Intention gesagt. Diese erschließt sich vielmehr – nach Ansicht des UFS: eindeutig – aus der konkreten Vertragsgestaltung (in Verbindung mit dem schon mehrfach angesprochenen Aktenvermerk). Der Beweisantrag ist daher substantiell nicht weiterführend, kann er doch unter Berücksichtigung der Verfahrenslage und der bisherigen Beweisergebnisse nichts Sachdienliches in Richtung auf das tatsächliche Geschehen ergeben.

Abschließend ist bezüglich beider Beweisanträge auf den langen Zeitablauf hinzuweisen: Die vorliegende Berufung datiert vom 5. Juli 2004. Über Ersuchen der Bw. wurde zunächst die Rechtsmittelfrist zum Zwecke der *„Aufarbeitung des Sachverhaltes“* verlängert. In der Folge wurde im Einvernehmen mit den Bw. der Abschluss des VwGH-Verfahrens 2004/15/0166 (Erkenntnis vom 24. September 2007) abgewartet (dieses Verfahren betraf die Körperschaftsteuer 1993 bis 1995 der Rechtsnachfolgerin der B-GmbH, der FG GmbH). Letztlich wurde über Ersuchen des steuerlichen Vertreters der Bw. der Termin der mündlichen Verhandlung vor dem UFS erst im März 2008 angesetzt. Die gegenständliche Streitfrage (das Bestehen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft) war bereits Thema zweier Prüfungsverfahren, mehrerer zweitinstanzlicher Abgabenverfahren sowie (zumindest) eines Verfahrens vor dem VwGH. Die Bw. konnten in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht plausibel darlegen, aus welchem Grund die oa. Beweisanträge – nach mehreren, langjährigen Verfahren - erstmalig in diesem späten Verfahrensstadium gestellt wurden. Der Hinweis der Bw. (im Rahmen der Verhandlung vom 5. März 2008), erst auf Grund der „Rüge“ des VwGH in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, sei es möglich gewesen, die entsprechenden Anträge zu stellen, geht schon allein deshalb fehl, da der angefochtene Bescheid vier Jahre *nach* dem genannten VwGH-Erkenntnis erlassen wurde. Damit bleibt im Dunkeln, weshalb die Beweisanträge zu der gegenständlichen - zudem schon jahrelang bekannten - Thematik erst jetzt erhoben wurden. Die Aufnahme der begehrten Beweise, die wie dargelegt zur Gewinnung weiterer Erkenntnisse nichts Maßgebliches beizutragen

vermögen, hätte somit nur ein weiteres – nicht gerechtfertigtes – Hinausschieben der Verfahrenserledigung bewirkt.

Auf Grund dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. März 2008