

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***WT***, über die Beschwerde vom 22. Dezember 2014 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes ***FA*** vom 26. November 2014 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 bis 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der auf die einzelnen Beteiligten entfallenden Anteile sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer die Jahre 2008 bis 2013 umfassenden Außenprüfung bzw. Nachschau bei der ***2***. (in der Folge: GmbH) und deren stillen Gesellschaftern wurden betreffend die Gewinnermittlung der als atypisch stille Gesellschaft anerkannten Mitunternehmerschaft im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

Die geprüfte Gesellschaft betreibe eine 18-Loch Golfanlage. Die hierfür erforderlichen Baulichkeiten (Golfanlage, Driving Range, Klubhaus, Container-Technik) und Maschinen für die Platzpflege befänden sich im Anlagevermögen und Eigentum der Gesellschaft. Die für die Nutzung der Golfanlage erforderlichen Grundstücke seien mittels langfristiger Verträge von

einem Golfclub gepachtet worden. Aus einer Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Golfclub gehe hervor, dass die GmbH dem Golfclub die Nutzung der Anlagen inklusive des Clubhauses einräume.

Dem Golfclub werde die Vergabe von Spielberechtigungen für Kinder bis zum 14. Lebensjahr, Junioren (vom 15. bis 18. Lebensjahr) und Einzel- und Familienmitgliedschaften Silber und Bronze eingeräumt.

Den Nutzungs- und sonstigen Berechtigungen stehe die Verpflichtung des Golfclubs gegenüber, im Rahmen eines ordentlichen Clubs und Mitgliedes des ÖGV Österreichischen Golfverbandes die Mitgliederverwaltung (Handicapverwaltung) auf der Golfanlage vorzunehmen. Der Golfclub habe für die ausreichende Personalgestellung für die Sekretariatsarbeiten und für die Verwaltung der Golfanlage in allen Belangen zu sorgen. Der Golfclub sei weiters verpflichtet, sämtliche Kontakte zu Golfspielern, Clubmitgliedern und Inhabern von Spielberechtigungen zu verwalten. Die laufende Verwaltung des Spielbetriebes sei auf Rechnung und im Namen der GmbH vorzunehmen.

Der Golfclub sei für die notwendige Pflege und Erhaltung der Grünanlagen zuständig, die dafür erforderlichen Maschinen stünden im Eigentum der GmbH und würden dem Verein zur Verfügung gestellt.

Die Einnahmen aus Mitgliedschaften würden zwischen dem Verein und der GmbH folgendermaßen aufgeteilt:

Für Einzelmitgliedschaften Gold müsse ein Einmalerlag in Höhe von € 2.200,00, für Familienmitgliedschaften Gold ein Einmalerlag in Höhe von € 2.900,00, für Jugendmitgliedschaften Gold ein Einmalerlag in Höhe von € 730,00 und für Firmenmitgliedschaften ein Einmalerlag in Höhe von € 5.000,00 geleistet werden.

Durch die Zahlung des Einmalerlages erhalte man eine Gewinnbeteiligung an der GmbH im Ausmaß von einem Prozent. Die Jahresspielgebühren der Goldmitgliedschaften gingen als Einnahmen an die GmbH. Für Einzel- und Familienmitgliedschaften Silber und Bronze, Jugendmitgliedschaften Silber- und Schnuppermitgliedschaften sei kein Einmalerlag zu leisten. Die aus diesen Mitgliedschaften resultierenden Jahresspielgebühren gingen als Einnahmen an den Verein.

Des Weiteren sei der Club verpflichtet, von den Spielberechtigungen Silber und Bronze in Höhe von mindestens 15 % der jährlich vereinnahmten Beträge eine stille Einlage an die GmbH zu leisten. Diese Beträge hätten im Prüfungszeitraum keinen Niederschlag im Rechenwerk gefunden.

Der steuerliche Vertreter der GmbH habe außerdem bekanntgegeben, dass der Golfclub von der GmbH Zuschüsse zur Verlustabdeckung erhalte, damit ein entsprechender

wettkampfmäßiger Golfsport weiter gewährleistet werden könne. Dies gehe aus Punkt „fünftens“ der zwischen dem Golfclub und der GmbH geschlossenen Vereinbarung hervor, worin festgelegt werde, dass der Golfclub - falls er seine Verpflichtungen aufgrund zu geringer Einnahmen nicht ordnungsgemäß erfüllen könne – Kostenzuschüsse zu den Personalkosten von der GmbH erhalte. Diese Verlustabdeckungen seien im Prüfungszeitraum auf dem Konto "5700 Fremdleistungen" aufwandsmäßig erfasst worden.

Die Baraufzahlung und die Personalkosten (d.h.: die anteilig auf die Verwaltung und Pflege sowie Erhaltungsmaßnahmen entfallenden Lohn- bzw. allfälligen Werkleistungskosten) seien als Einnahmen der GmbH anzusehen; diese erhalte für die Anlagenüberlassung/-vermietung Geld- und Arbeitsleistungen. Die aufgrund des Punktes 5. der genannten Vereinbarung sowie auch allfällig weitere unabhängig davon gewährten Kostenzuschüsse durch die GmbH an den Golfclub seien als in deren „privatem“ Interesse liegend zu beurteilen. Sie stellten somit keine steuerwirksamen Ausgaben dar. Im Rahmen einer fremdüblichen Gestaltung (welche hier deshalb zu beachten sei, weil die maßgeblichen Personen und Organwalter sowohl in der GmbH als auch im Golfclub ident seien) und einer wirtschaftlich objektiven Betrachtungsweise würde eine - tatsächlich und effektiv am Wirtschaftsleben teilnehmende - Person eine entsprechende Gewinnerorientiertheit aufweisen. Die GmbH müsste ein Interesse daran haben, vom Geschäftspartner Geld bzw. geldwerte Vorteile zu erhalten und nicht diesen durch permanent zu tätige Zuschüsse künstlich in seiner Existenz zu sichern.

Allenfalls wäre es denkbar, dass einem grundsätzlich wirtschaftlich gesicherten Geschäftspartner im Falle einer (nachvollziehbaren) vorübergehenden Zahlungsschwierigkeit die Mietzahlung gestundet würde, um die Einkunftsquelle zu erhalten; eine derartige Konstellation sei aber im gegenständlichen Prüfungsfall nicht gegeben. Im Übrigen würde aber bei einer GmbH aufgrund ihrer Bilanzierungsverpflichtung die daraus entstandene Forderung als einnahmen- und gewinnwirksam zu sehen sein, und sei diesbezüglich nicht als zuflussabhängig zu betrachten. Diese Zuschüsse würden daher lediglich aufgrund der personellen Verflechtung von GmbH und Verein und nicht auf einer wirtschaftlichen Grundlage basieren und damit nicht als steuerwirksame Ausgaben zu werten.

Die Gewinne der Mitunternehmerschaft seien daher um folgende Beträge (in Euro) zu erhöhen:

Jahr	2008	2009	2010	2011	2012	2013
15% Spielberechtigungen	4.381,50	8.134,58	7.662,53	9.796,35	11.585,93	10.173,60
Personalkosten	50.216,85	16.412,38	46.292,02	65.681,98	51.650,69	32.751,67
Personalkostenzuschuss	50.216,85	16.412,38	46.292,02	65.681,98	51.650,69	32.751,67
in Summe	104.815,20	40.959,34	100.246,57	141.160,31	114.887,31	75.676,94

Das Finanzamt erließ in der Folge u.a. die nunmehr angefochtenen Bescheide, die den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung trugen, und die in ihrer Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Außenprüfung verwiesen.

In der vom steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Mitunternehmerschaft fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurden die Feststellungen der Außenprüfung im Wesentlichen mit folgenden Argumenten bekämpft:

Die belangte Behörde habe die Zuschüsse zu den Personalkosten an den gemeinnützigen Verein „Golfclub ***1***“ als tauschähnlichen Umsatz einerseits und die Vereinbarung betreffend Zeichnung einer stillen Einlage als Baraufzahlung andererseits angesehen, die Umsatzsteuer aufgeschlagen und dem Gewinn hinzugerechnet. Gleichzeitig seien die angeführten Kostenzuschüsse als im „privaten“ Interesse der stillen Gesellschafter liegend beurteilt und ebenfalls dem Gewinn hinzugerechnet, wie auch der ergebnisabhängige Zuschuss als fiktive Betriebseinnahme gewertet worden. Diesen Feststellungen werde widersprochen.

Die GmbH habe in den Jahren 2004 bis 2006 die Golfanlage in ***A*** errichtet.

Mit Vereinbarung vom Dezember 2006 sei die seit 2005 bestehende Zusammenarbeit und gemeinsame Nutzung (Arbeitsgemeinschaft-Innengesellschaft) der Golfanlage mit dem gemeinnützigen Verein „Golfclub ***1***“ schriftlich festgehalten worden. Für die Nutzungsüberlassung erhalte die GmbH seit 2005 ein umsatzabhängiges Überlassungs- und Nutzungsentgelt vom „gemeinsamen Nutzer“ - dem gemeinnützigen Verein. Des Weiteren seien lediglich Agenden zur Leistungsvereinigung festgelegt worden.

Die Jahresspielgebühren mit der Unterteilung Gold, Silber und Bronze würden ausschließlich vom gemeinnützigen Verein vorgeschrieben und eingehoben, wobei vereinbart worden sei, dass für die Überlassung und Nutzung vom gemeinnützigen Verein ein umsatzabhängiges Überlassungs- bzw. Nutzungsentgelt bezogen auf die Jahresspielgebühren Gold zu entrichten sei.

Die erhobenen Jahresspielgebühren bzw. die entrichteten Überlassungs- und Nutzungsentgelte des gemeinnützigen Vereins seien aus der Darstellung ersichtlich.

Die GmbH führe die Pflege und Erhaltung der Anlage im gesamten Umfang mit eigenen Maschinen und Fachpersonal (Greenkeeper) durch. Sie erziele neben dem umsatzabhängigen Nutzungsentgelt auch andere Einnahmen von Tagesgästen, Rangefee, Golfcareinnahmen etc. Der gemeinnützige Verein habe zugesichert, seine statutarisch auferlegten Agenden (Mitgliederverwaltung etc.) einzuhalten, und habe sich im Rahmen einer Zusammenarbeit (Arbeitsgemeinschaft - Innengesellschaft) verpflichtet, für die Aufrechterhaltung des erforderlichen Geschäftsbetriebes auf der gesamten Anlage zu sorgen. Dies umfasse auch anteilige Pflege und Erhaltung der zur Nutzung überlassenen Einrichtungen.

Beide Körperschaften erzielten Einnahmen aus dem Spielbetrieb. Darüber hinaus erziele die GmbH sehr wohl ein umsatzabhängiges fremdübliches Nutzungsentgelt vom gemeinnützigen Verein. Die in der Vereinbarung vom Dezember 2006 angeführten statutarischen Verpflichtungen und Aufgaben des gemeinnützigen Vereines seien ausschließlich an die Mitglieder des gemeinnützigen Vereines und die Gäste und Turnierteilnehmer zu erbringen. Hierzu werde festgehalten, dass die statutarischen Aufgaben des gemeinnützigen Vereines in der Förderung des Körpersportes gelegen seien.

Die Vereinbarung, von den vergebenen und verwalteten Spielberechtigungen Einzel- und Familie Silber und Einzel- und Familie Bronze 15 % als stille Einlage zu zeichnen, habe im Prüfungszeitraum vom gemeinnützigen Verein mangels vorhandener Einnahmenüberschüsse nicht vorgenommen werden können.

Im gegebenen Falle stellten die beiden Gesellschafter der Arbeitsgemeinschaft - Innengesellschaft jeweils Leistungen zur Verfügung, um einen gemeinschaftlichen (Erwerbs-) Zweck zu verfolgen. Jede Körperschaft für sich verfüge über eigene Einnahmequellen, für die Nutzung sei ein umsatzabhängiges Nutzungsentgelt vereinbart und auch abgerechnet worden (Jahresspielgebühren Gold).

Durch die gemeinschaftliche Zweckverfolgung des gemeinnützigen Vereins einerseits und der GmbH andererseits hätten die angestrebten Umsätze bzw. Erlöse im Prüfungszeitraum trotz schwierigen wirtschaftlichen Umfeldes erheblich gesteigert bzw. gefestigt werden können. Es liege im Interesse der Gesellschaft, nachhaltig möglichst viele Einnahmen zu erzielen. Diesbezüglich sei ein eingemieteter gemeinnütziger Verein seitens des ÖGV verpflichtend.

Die seitens der Außenprüfung nunmehr vorgenommene Erhöhung des umsatzabhängigen Nutzungsentgeltes, würde dazu führen, dass der Verein überschuldet bzw. nicht überlebensfähig wäre. Es sei nicht unüblich, Interesse am Bestehenbleiben eines Geschäftspartners zu haben, sei es durch Rabatte oder Zuschüsse. Hier werde mit einer nicht nachvollziehbaren Begründung eine Aufwandsposition der Gesellschaft als zusätzliche

Einnahme angesehen. Eine Begründung dafür fehle, und es sei die rechtliche und wirtschaftliche Sichtweise der Behörde nicht nachvollziehbar. In Conclusio würde jedweder tauschähnliche Umsatz aus Sicht der Außenprüfung zu einer Verdoppelung der Einnahmen führen.

Die erzielten Einnahmen des gemeinnützigen Vereins hätten auf Basis und im Rahmen seiner statutarischen Aufgaben und Möglichkeit (Gemeinnützigkeit) von € 85.599,00 (2008) auf € 162.430,40 (2013) und der Mitgliederstand von 314 (2008) auf 435 (2013) gesteigert werden können. Die Erlöse der Gesellschaft seien von € 338.520,83 (2008) auf € 399.620,59 (2013) gesteigert worden. Hätte die Gesellschaft die Vereinbarung aufgekündigt, bzw. dem Verein keinen Zuschuss gewährt, wäre dieser überschuldet gewesen und die Einnahmen der Gesellschaft wären somit erheblich gesunken. Der überwiegende Teil der Einnahmen der Gesellschaft sei in der Tätigkeit und Zusammenarbeit und eben dem umsatzabhängigen Nutzungsentgelt mit dem gemeinnützigen Verein begründet. Ohne die Zusammenarbeit mit dem gemeinnützigen Verein wären die angeführten Einnahmen im gegebenen Umfang nicht erzielbar, da auf Grundlage der ÖGV Statuten nur Mitglieder eines registrierten bzw. beim ÖGV anerkannten Golfclub-Vereins (somit auch international) insbesondere bei Turnieren spiel- und teilnahmeberechtigt seien. Es liege daher einerseits im überwiegenden Interesse der Mitglieder des gemeinnützigen Vereins und der Turnierspieler, dass der Verein wirtschaftlich aktiv und überlebensfähig sei und bleibe, und andererseits im Interesse der Gesellschaft (dem Geschäftspartner), da ansonsten die notwendigen Einnahmen nicht bzw. nicht im gegebenen Umfange durch die Gesellschaft erzielt werden könnten.

Da nicht absehbar gewesen sei, in welchem Ausmaß der gemeinnützige Verein seine statutarischen Ausgaben durch mögliche Einnahmen abdecken könne, sei in der Vereinbarung vom Dezember 2006 zwischen der Gesellschaft (dem Geschäftsherrn) und dem gemeinnützigen Verein zur Zusammenarbeit ein allenfalls notwendiger Kostenzuschuss zu den Personalkosten im Rahmen der Statuten des gemeinnützigen Vereines vereinbart worden. Dieser richte sich nach dem Ergebnis des Vereins und stelle daher nach ständiger Judikatur einen nicht steuerbaren Zuschuss dar. Der Verein stelle im Zuge des Jahresabschlusses die nicht durch Einnahmen gedeckten Aufwendungen - Personalkosten fest und stelle diesbezüglich eine Belastungsnote aus. Da auf Grundlage der Statuten der gemeinnützige Verein keine Gewinnerzielungsabsichten verfolge (verfolgen dürfe), würden die vereinbarten Kostenzuschüsse im Höchstausmaß der nicht durch Einnahmen gedeckten Aufwendungen gewährt (gemäß Statuten und Vereinbarung).

Entgegen den Feststellungen der Außenprüfung sei kein „privates“ Interesse der Gesellschafter gegeben. Ein Nutzungsentgelt auf umsatzabhängiger Basis stelle im Wirtschaftsleben eine gängige und anerkannte Praxis dar, zumal dies auch als sachgerecht und daher als fremdüblich angesehen werden könne. Gerade die Gesellschaft (welche umsatzorientiert und

gewinnorientiert sei) habe ein Interesse daran, den Geschäftspartner und spielende Kunden (Nutzer) zu behalten.

Die von der Außenprüfung angeführte Möglichkeit der Stundung vom Verein zu leistender Zahlungen hätte in den Jahren von 2006 bis 2014 zu einem erheblichen Schuldenstand geführt (2008 bis 2013 € 230.005,59). Ein ordentlicher Kaufmann sei verpflichtet, Forderungen in einer angemessenen Frist einzufordern. Im gegebenen Falle hätte es sich nicht um eine vorübergehende Zahlungsschwierigkeit des Geschäftspartners gehandelt, sondern die Stundung von Mietzahlungen wäre jedes weitere Geschäftsjahr angestiegen, ohne dass eine Zahlung derselben absehbar gewesen wäre. In der Folge wäre der Gesellschaft entweder nur übriggeblieben, das Mietentgelt zu reduzieren, oder sich einen neuen Geschäftspartner (gemeinnützigen Verein) zu suchen (welcher keinesfalls in der Anlaufphase spielende Mitglieder gehabt hätte und somit für ein vereinbartes Nutzungsentgelt in dieser Höhe nicht hätte aufkommen können). Eine vorübergehende Stundung hätte daher zu keiner Abhilfe der gegebenen Zahlungsschwierigkeiten geführt. Eine Einforderung der offenen - gestundeten Mietforderungen (d.h. Überlassungs- bzw. Nutzungsentgelte) hätte somit zur Insolvenz des gemeinnützigen Vereins geführt, und die Gesellschaft hätte damit ebenfalls verringerte Einnahmen (Nutzungsentgelt) gehabt. Eine vorzunehmende Wertberichtigung bzw. Ausbuchung von nicht einbringbaren Forderungen hätte bei der Gesellschaft wiederum zu steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen und Umsatzsteuerkorrekturen geführt. Hier werde von der Außenprüfung dargelegt und ausgeführt, dass im Interesse des Geschäftspartners (der Gesellschaft) die Existenzsicherung des gemeinnützigen Vereins Geschäftspartners zu erfolgen hätte, sie gehe aber gleichzeitig davon aus, dass der Personalkostenzuschuss sowie auch allfällig weitere unabhängig davon gewährte Kostenzuschüsse durch die GmbH an den gemeinnützigen Verein als in deren „privaten“ Interesse liegend zu beurteilen seien. Diesbezüglich werde festgehalten, dass keiner der Gesellschafter Interesse an der Aufrechterhaltung des Vereins sondern vielmehr am Einnahmenerhalt und an der Aufrechterhaltung der GmbH gehabt habe. Dass die Gesellschaft aufgrund ihrer Gewinnorientierung das Überleben bzw. ein fremdübliches (den Gegebenheiten der Spielfrequenz entsprechendes) Nutzungsentgelt beibehalte und allenfalls dem Geschäftspartner einen Zuschuss gewähre, werde nunmehr fälschlich als unüblich bzw. nicht fremdüblich angesehen. Hier werde der Gesellschaft ein „privates“ Interesse unterstellt. Wo die Privatsphäre einer GmbH und daher das „private“ Interesse der GmbH bzw. deren Gesellschafter gegeben sei, werde nicht dargelegt. Die GmbH führe einen Geschäftsbetrieb und gewähre auf Grundlage der Vereinbarung und der Statuten des gemeinnützigen Vereines seinem Geschäftspartner aus rein geschäftlichem bzw. wirtschaftlichem Interesse die Kostenzuschüsse.

Ohne einen wirtschaftlich überlebensfähigen gemeinnützigen Verein (bzw. Geschäftspartner) wären die Erlöse und Einnahmen der GmbH nicht erzielbar. Einerseits unterstelle die Außenprüfung, dass die gewährten Kostenzuschüsse „tauschähnlichen Umsatz“ darstellen

würden, und rechne diese den Einkünften der Gesellschaft hinzu. Würde sie den Leistungsaustausch richtig interpretieren (und es sei nochmals darauf hingewiesen, dass es sich hierbei um keinen Leistungsaustausch sondern um eine Leistungsvereinigung handle), könne es nicht zu fiktiven Einnahmen führen, sondern in gleicher Weise wiederum zu Ausgaben, welche aufwandsmäßig zu einem „Null“-Ergebnis führen würden. Gleichzeitig würden dieselben Kostenzuschüsse als nicht für das Unternehmen erbracht unterstellt und nochmals (somit zweimal) dem Gewinn hinzugerechnet. Diese so ermittelten Gewinne würden im Feststellungsverfahren ausschließlich den atypisch stillen Gesellschaftern zugewiesen, was weder dem Gesellschaftsvertrag noch den Aufteilungsschlüsseln entspreche. Die beschwerdeführende Mitunternehmerschaft bestehe aus insgesamt 257 (Stand 2013) gewinnberechtigten Gesellschaftern, welche Interesse an der wirtschaftlichen Überlebensfähigkeit und positiven Entwicklung der Gesellschaft hätten. Der jeweilige Geschäftsführer sei verpflichtet, im Interesse der Gesellschaft die Geschäfte der Gesellschaft ordnungsgemäß, gewinnorientiert und somit kapitalsichernd zu führen. Ein „privates“ Interesse an der Existenzsicherung des gemeinnützigen Vereins hätten die Gesellschafter nicht. Es handle sich um zwei getrennt voneinander agierende Körperschaften (GmbH bzw. Verein), welche ein gemeinsames Ziel, die Aufrechterhaltung des Betriebes einer Golfanlage verfolgen würden. Hierzu seien Leistungen vereinigt worden, um ein gemeinsames Produkt/Leistung zu erstellen bzw. zu erhalten. Die Gesellschaft erhalte für die Nutzung durch den Verein ein umsatzabhängiges Entgelt, erzielt durch Einnahmen des Vereins. Insbesondere handle es sich hierbei um eine bestimmte Jahresspielgebühr (Gold-Mitgliedschaft). Um das Bestehen des Geschäftspartners (Verein) zu garantieren, habe sich die Gesellschaft (nicht die Gesellschafter) verpflichtet, allfällige Kostenzuschüsse zu gewähren. Dies sei aus nachhaltiger gewinnorientierter Absicht geschehen. Die Begründung, dass nunmehr ein Zuschuss einen Leistungsaustausch darstellen würde, verfehle die Tatsachen, die zivilrechtliche Vereinbarung wie auch die Richtung des Zuschusses. Diesbezüglich sei noch erwähnt, dass Zuschüsse zum Zwecke der wirtschaftlichen Absicherung an einen Geschäftspartner in der österreichischen Rechtsprechung noch nie „als nicht fremdüblich“ angesehen worden seien. Die Argumentation der Außenprüfung würde im Wirtschaftsleben dazu führen, dass jeglicher Zuschuss an Vereine (und diese würden nicht nur von der öffentlichen Hand, sondern im überwiegenden Teil durch privatwirtschaftliche Körperschaften gewährt), beim Zuschussgeber zu einer Verdoppelung der Einnahmen führen würde. Dies entspreche weder dem Objektivitätsgebot, noch dem wirtschaftlichen und steuerlichen Gleichheitsgebot.

Die Begründung der Hinzurechnungen mit der Personenidentität der Gesellschafter der GmbH mit den Verantwortlichen im Verein sei überhaupt verfehlt, da beide Körperschaften unabhängig voneinander agierten, der Vorstand des Vereins durch die Mitglieder gewählt worden sei und keinerlei Eigentümer besitze. Zu unterstellen, die Gesellschafter hätten ein privates Interesse, entspreche weder einer begründeten Feststellung noch den Tatsachen.

Der Zuschuss sei in Höhe des Verlustes bemessen und nicht aufgrund von Einzelleistungen. Jedenfalls sei seitens der Gesellschaft kein Zuschuss gewährt worden um etwa eine nicht in seinen Interessen liegende Tätigkeit für statutarische Zwecke zu fördern. Ein Zuschuss für einen Rahmenbereich (und genau dieser sei festgelegt worden) sei weder schädlich für einen Zuschuss noch liege hier ein Leistungsaustausch vor. Es könne daraus keinesfalls eine zweifache Erhöhung des Ergebnisses resultieren. Der Zuschuss liege im betrieblichen Interesse der Gesellschaft und sei somit Betriebsausgabe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.08.2018, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesondert zugestellten Begründung wurden zunächst die Argumente der beschwerdeführenden Mitunternehmerschaft und der Außenprüfung unter Wiedergabe der von der Gesellschaft mit dem Golfclub getroffenen Vereinbarung zusammenfassend dargestellt und die von der Außenprüfung vorgenommene rechtliche Beurteilung im Wesentlichen übernommen.

Zur Thematik, dass die abzuführenden 15% der Spielberechtigungen eine stille Einlage des Vereins in die GmbH wäre, werde darauf hingewiesen, dass der Verein im Vertrag vom 22.10.2003, mit welcher die beschwerdeführende Mitunternehmerschaft (atypische stille Gesellschaft) zur Sicherung der Finanzierung gegründet worden sei, nicht namentlich angeführt sei, und auch die Zeichnungsbedingungen vom Verein nicht erfüllt seien. Damit stehe das Beschwerdevorbringen in puncto des Vorliegens einer stillen Einlage durch den Verein nicht in Übereinstimmung mit den faktischen und gesellschaftsvertraglichen Gegebenheiten. Würde tatsächlich eine stille Einlage vereinbart gewesen sein, so hätte dies im Gesellschaftsvertrag seinen Niederschlag gefunden bzw. wäre dies im Rahmen der angeführten Voraussetzungen für die Zeichnung einer stillen Gesellschaftseinlage erfolgt, und es hätte keiner Aufnahme in die dargestellte Vereinbarung vom Dezember 2006 bedurft. Aus dieser besonderen Aufnahme in die Vereinbarung ergebe sich aber eindeutig der Charakter eines Entgelts und nicht einer stillen Einlage.

Die permanent getätigten Zuschüsse der GmbH an den Verein sollten laut Beschwerdevorbringen der Existenzhaltung des Vereines dienen, der ohne die erhaltenen Mittel nicht überlebensfähig wäre. Die Argumentation, dass man genau dieses Vereines „Golfclub ***1***“ bedürfe, um Einnahmen zu erzielen bzw. diese zu steigern, gehe ins Leere, weil diese teilweise oder gänzlich samt allfällig zusätzlicher notwendiger Mittel wiederum als Zuschuss an den Verein gegeben würden. Somit könne nicht von einer Einnahmenerzielungsabsicht (also Erzielung von Einnahmen durch Zahlungen/Leistungen des Vereines) ausgegangen werden - insbesondere auch weil der Zuschussfaktor mit einer Permanenz behaftet sei -, sondern es lägen vielmehr andere Gründe für die Zuschussgewährung vor. Diese beruhten eindeutig auf der Verflechtung bzw. Identität der „hinter“ der Beschwerdeführerin und dem Golfclub „stehenden“ Personen. Es liege daher vielmehr ein privates, persönliches Motiv dieser Zuschussgewährung zugrunde. Gegenüber

einem „fremden“ Golfclub würde hingegen ein im allgemeinen Wirtschafts- bzw. Geschäftsleben übliches Verhalten gesetzt werden, nämlich kein künstliches Am-Leben-Halten desselben sondern die Beendigung des Vertragsverhältnisses, da das Wirtschaftsleben allgemein üblich von der Gewinnerzielungsabsicht und der tatsächlichen Gewinnerzielung geprägt sei. Im Übrigen führe auch die willentliche rechtliche Ausgestaltung (Gründung einer GmbH zur Golfplatzerrichtung, Schaffung einer daran beteiligten atypischen Gesellschaft und zusätzliche Gründung eines Golfvereines), basierend auf der persönlichen Intention der - bei allen in der Klammer Genannten - „dahinterstehenden“ und identen natürlichen Personen, dazu, dass sich eine derartige Situation der Illiquidität des Vereines ohne Zuführung finanzieller Mittel erst ergebe. Würde der Verein alleiniger Betreiber des Golfplatzes sein, somit sämtliche Leistungen erbringen und auch sämtliche Einnahmen bei ihm verbleiben (und nicht auch die GmbH eigene Einnahmen aus dem Spielbetrieb erzielen) und hätte er kein Nutzungsentgelt zu entrichten, so ergäbe sich diese prekäre Situation grundsätzlich überhaupt nicht. Die von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen und rechtlichen Begründungen, welche in den angefochtenen Bescheiden ihren Niederschlag gefunden hätten, seien daher als zutreffend anzusehen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurden die bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumente folgendermaßen ergänzt:

Betreffend die von der Behörde vorgeworfenen Personenidentität der Gesellschafter der Mitunternehmerschaft und des Vereins werde darauf hingewiesen, dass der Verein über 250 Mitglieder habe, und der Vorstand durch diese Mitglieder gewählt worden sei. Die Personen hätten sich somit nicht „selbst installiert“, sondern agierten bei beiden Gesellschaften im Rahmen ihrer Zweckbestimmung (in der GmbH gewinnorientiert nicht nur den eigenen Gesellschaftern gegenüber, sondern auch gegenüber den atypisch und typisch stillen Gesellschaftern - ebenso weit über 100 Personen). Den Gesellschaftern eine private Veranlassung zur Erhaltung des Vereins zu unterstellen, entbehre jeglicher Logik. Kein Gesellschafter hätte Interesse daran, die Vereinigung von überwiegend fremden Personen zu „sponsern“ ohne selbst hiervon einen Vorteil zu haben - den einzigen Vorteil habe die GmbH mit einem nicht insolventen Pächter (wäre der Personalkostenzuschuss/die Mietreduktion nicht gewährt worden, wäre jeder nicht personenindente Verein ebenfalls insolvent). Es sei auffallend, dass die gleiche Behörde immer wieder dieselben Argumente (je nach ihrem Vorteil) verwende. Vielmehr habe die Gesellschaft ein Interesse an einem intakten Pächter (hier Verein). Der Verein sei von der Anzahl der vergebenen Spielberechtigungen abhängig, um ausgeglichen abzuschließen. Der Zuschuss diene unbestritten dem Interesse der Gesellschaft, da ansonsten regelmäßig neue Vereine als Pächter hätten auftreten bzw. gefunden werden müssen. Unter diesem Gesichtspunkt könne man auch sehen, dass hierbei (mangels Anzahl von Spielern) eine Anpassung des Mieterlöses habe erfolgen müssen, und dies schon aus diesem Gesichtspunkt fremdüblich sei. Aufgrund der wirtschaftlichen Aspekte habe die Miete daher „quasi“ reduziert werden müssen.

Einen weit verbreiteten Mietenmarkt werde man für eine Golfanlage nicht finden, die Fremdüblichkeit leite sich daher von der Marktmiete und damit vom „Leistbaren“ ab. Die nunmehr von der Behörde festgesetzte Miete hätte von keinem Verein erzielt werden können - der Zuschuss wäre jedem anderen Pächter ebenso gewährt worden (unabhängig von den Vorstandsmandaten), da es im Interesse der Gesellschaft gelegen sei, nachhaltige Einnahmen zu erzielen. Den Verein in die Insolvenz zu führen, hätte auch zumindest vorübergehend zu einem Einnahmenverlust geführt und die Gesellschaft sodann selbst in die Insolvenz getrieben. Die Behörde setze sich nicht mit der Tatsache und den Rahmenbedingungen des Golfsports sowie dem Aufbau im Golfverband auseinander (Turniere z.B. könnten nur von Vereinen über den ÖGV abgewickelt werden). Pächter werde und müsse somit immer zumindest ein Verein sein (da sonst keine vorgabewirksamen Turniere stattfinden könnten), wiewohl auch die Tagesgäste als Einzelpächter anzusehen seien. Deren Beiträge würden nicht - wie fälschlich durch die Behörde dargelegt - vom Verein, sondern von der GmbH vereinnahmt. Eine anderslautende Aussage sei entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung niemals getätigt worden. Tagesgäste seien keine Mitglieder des angesprochenen Vereins, sondern eines Fremdvereins, zumal mit dem betreffenden Verein ***1*** quasi eine „Pauschalmiete“ gemessen an den Einnahmen Spielberechtigung Gold vereinbart worden sei. Keine der Parteien (GmbH, Verein bzw. deren Organe), könne und hätte im Vorfeld abschätzen können, wie viele Spielberechtigungen im Jahr vergeben würden bzw. wie hoch der Betreuungsbedarf und somit die Personalkosten sein würden. Auch die GmbH beschäftige Personal für die Platzpflege. Es könne hier keinesfalls Personal einem Spieler bzw. Umsatz zugeordnet werden. Vielmehr versuche die belangte Behörde die Miete hier künstlich nach oben zu korrigieren (die dadurch seitens der GmbH nachweislich uneinbringlich werde). Tatsächlich sei allerdings streng gesehen eine Reduktion, bzw. Anpassung des „umsatzabhängigen Nutzungsentgeltes“ erfolgt, weshalb die GmbH hierbei eine Umsatzsteuerkorrektur hätte vornehmen können. Da es sich allerdings nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei um einen Zuschuss handle - weil defacto von der Gebärung und nicht von einer Leistung abhängig - sei gerade diese nicht vorgenommen worden. Würde man der Ansicht der Behörde folgen, so hätte die Behörde durch diesen Vorgang nunmehr eine Forderung gegenüber dem Verein steuerrechtlich eingestellt, welche allerdings seitens des Vereines nicht beglichen werden könne, was wiederum zu einer Forderungsabschreibung aufgrund der Uneinbringlichkeit geführt hätte.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die Betriebsabwicklung nicht ausschließlich durch den Verein, sondern auch durch das eigene Personal der GmbH erfolgt sei. Das Personal habe der Verein auch für die Wahrung seiner Aufgaben gegenüber seinen Mitgliedern benötigt. Es werde nochmals angemerkt, dass sich der Verein mangels Liquidität die Zeichnung der stillen Einlage nicht hätte leisten können. Daraus aber einen fiktiven Anspruch abzuleiten und dies auch noch erlöserhöhend darzustellen, widerspreche der vertraglichen Regelung. Im Übrigen läge der fiktive Anspruch in einer Gesellschaftsbeteiligung.

Zu den weiteren Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung werde festgehalten: Wenn man vereinfacht seine Mieter „eliminiere“, werde auch das Mietobjekt nicht mehr wirtschaftlich geführt werden können. Die Ausführungen seien daher gänzlich unverständlich. Insbesondere die Behauptung, dass es für den Verein ohne Miete eine prekäre Situation nicht geben würde, sei sachlich unrichtig. Der Verein hätte (würde er keine Miete zahlen) somit auch keinen Platz, auf dem seine Mitglieder spielen könnten. Der Verein hätte dann selbst einen Platz errichten müssen. Im Wirtschaftsleben sei eine eigene Errichtungsgesellschaft und eine eigene Betriebsgesellschaft nichts Ungewöhnliches. In diesem Fall sei die GmbH sowohl Errichter als auch Betreiber, der Verein hier ebenso Betreiber, ein Personalkostenzuschuss nichts Ungewöhnliches.

Es werde daher beantragt, der Beschwerde Folge zu geben und die Entscheidung durch den Senat nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zu treffen.

Das Finanzamt lege die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantrage nach Wiedergabe des den bekämpften Bescheiden zugrundeliegenden Sachverhalts die Abweisung der Beschwerde.

Mit Beschluss vom 24.06.2020, RV/7100935/2020, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurück und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die angefochtene Erledigung keine Bescheidqualität erlangt habe. Die angefochtene Erledigung sei an eine GmbH „und Mitges“ ergangen. Bei diesem Adressaten handle es sich um kein zivilrechtlich rechtsfähiges Gebilde. Die angefochtene Erledigung sei damit an einen im § 191 Abs. 1 lit. c BAO genannten Adressaten nicht ergangen; einen solchen habe es nicht gegeben. Die Erledigung des Finanzamts entfalte damit keine Wirksamkeit. Auch dass die mit der Sammelbezeichnung „Mitges“ bezeichneten Mitunternehmer im Rahmen der Verteilung der Einkünfte einzeln genannt würden, könne eine taugliche Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht ersetzen. Mangels gesetzmäßiger Adressatenbezeichnung habe die Erledigung keine Rechtswirksamkeit erlangt. Mit Beschwerde anfechtbar seien nur rechtswirksam ergangene Bescheide. Die Beschwerde sei daher mangels tauglichen Beschwerdegegenstandes gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.01.2021, Ra 2020/13/0085, wurde den Revisionen des Finanzamts und der beschwerdeführenden Partei Folge gegeben und der angefochtene Beschluss wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu unter Bezugnahme auf seine bisherige Judikatur aus, ein an eine unechte (atypische) stille Gesellschaft zu richtender Bescheid gemäß § 188 BAO könne die Bezeichnung des Geschäftsherrn (Inhaber des Unternehmens) mit dem Zusatz „und Mitgesellschafter“ enthalten. Die stille Gesellschaft sei auch dadurch bezeichnet, dass sie die Namen oder Bezeichnungen des Geschäftsherrn (Inhaber des Unternehmens) und des (oder der) stillen Gesellschafter aufweise (vgl. VwGH 26.7.2007, 2004/15/0137, VwSlg. 8254/F).

Damit sei die stille Gesellschaft vom Finanzamt in den Bescheiden tauglich bezeichnet worden. Somit seien die Bescheide des Finanzamts wirksam ergangen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 30.09.2021 wurde der belangten Behörde aufgetragen, zu nachfolgenden Fragen innerhalb von drei Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses Stellung zu nehmen und ihre Stellungnahme auch der beschwerdeführenden Partei zu übermitteln:

„Den bekämpften Bescheiden liegen folgende Feststellungen der Außenprüfung zugrunde:

- 1. Gewinnerhöhende Berücksichtigung tauschähnlicher Umsätze mit Baraufzahlung, die sich aus den Personalkosten des Golfclubs ***1*** (in der Folge GV) und 15% der jährlichen Einnahmen des GV für Spielberechtigungen Einzel und Familie Silber und Bronze zusammensetzen.*
- 2. Nichtanerkennung des an den GV geleisteten Kostenzuschusses für Personalkosten als Betriebsausgabe.*

Dazu stellen sich vorläufig folgende Fragen:

Ad 1.)

Unter welcher Bilanzposition sollten die vom GV getragenen Personalkosten vermögenserhöhend bei der GmbH berücksichtigt werden, oder stellt nicht vielmehr der Vorteil, dass diese Kosten zunächst einmal nicht von der GmbH getragen werden müssen, bereits die „Betriebsvermögenserhöhung“ dar?

Warum wird davon ausgegangen, dass die Verpflichtung, eine stille Einlage in die GmbH leisten zu müssen, zu einer Gewinnerhöhung führt? Sind nicht gerade Einlagen bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt zu lassen?

Ad 2.)

Welche vergleichbaren Konstellationen hat die belangte Behörde bei ihrer Feststellung, dass der Personalkostenzuschuss im privaten Interesse der Gesellschafter der GmbH liegt, herangezogen? Warum geht die belangte Behörde davon aus, dass im Regelfall zwischen der GmbH und dem GV ein Interessensgegensatz vorliegen müsse? Ist im gegenständlichen Fall nicht vielmehr davon auszugehen, dass die GmbH – unabhängig von der teilweisen Personenidentität der Gesellschafter der GmbH mit den Mitgliedern des GV - den gemeinnützigen Verein für die bestmögliche Erzielung von Umsätzen braucht und deshalb ein Interesse an seinem Bestehen hat, weil nur der Verein als Mitglied des Österreichischen Golfverbandes jene Leistungen (wie bspw. Festlegung des Handicaps) erbringen kann, auf die es potenziellen Kunden der GmbH gerade ankommt?“

Die belangte Behörde teilte daraufhin mit Schriftsatz vom 13.10.2021 mit, auf die Einbringung einer Stellungnahme werde unter Verweis auf die Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung vom 29.08.2018 („insbesondere Seite 14“) verzichtet.

Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei teilte mit Schreiben vom 10.11.2021 mit, den Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO und Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO zurückzuziehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***2***, ***Adr2*** (GmbH), errichtete in den Jahre 2004 bis 2006 eine 18-Loch Golfanlage in ***A***. Die Baulichkeiten (Golfanlage, Driving Range, Klubhaus, Container-Technik) und die Maschinen für die Platzpflege befinden sich im Eigentum der GmbH und werden in deren jeweiligen Bilanzen im Anlagevermögen ausgewiesen. Die für die Nutzung der Golfanlage erforderlichen Grundstücke werden mit langfristigen Verträgen gepachtet.

Im Dezember 2006 schloss die GmbH mit dem Golfclub ***1*** ***A***, ***Adr1*** (Verein), eine Vereinbarung ab, dessen gegenständlich wesentliche Punkte folgendermaßen zusammengefasst werden können:

1. Die im Firmenbuch des ***[Gericht]*** unter der Firmenbuchnummer ***FN*** eingetragene GmbH führt derzeit die Firma ***2***. Sitz der Gesellschaft ist ***A***.
Gegenstand des Unternehmens ist im Wesentlichen die Errichtung und der Betrieb einer Golfanlage samt Golfschule, Clubhaus und Pro Shop.
2. Die GmbH räumt dem Verein die Nutzung der folgenden Einrichtungen der Golfanlage ein:
Clubhaus – Sekretariatsbereich
Driving Range, Übungsanlage - Chippingarea – Puttinggreens
Publik Course ***3***
Golfanlage 18 Loch

Der Verein ist berechtigt folgende Spielberechtigungen auf der Golfanlage ***1*** ***A*** zu vergeben und zu verwalten:

- Kinder (bis 14. Lebensjahr)
- Junioren (vom 15. bis 18. Lebensjahr)
- Einzel- und Familienmitgliedschaft Silber
- Einzel- und Familienmitgliedschaft Bronze

Die Bedingungen für die Spielberechtigungen liegen vor und der Verein erklärt deren Inhalt zu kennen und mit den darin genannten Bestimmungen vollinhaltlich einverstanden zu sein und sich den jeweils aufliegenden Platzregeln zu unterwerfen.

3. Im Gegenzug verpflichtet sich der Verein die im Rahmen eines ordentlichen Clubs und Mitgliedes des ÖGV Österreichischen Golfverbandes die

Mitgliederverwaltung - Handicapverwaltung auf der Golfanlage ***1***
A vorzunehmen.

Zu diesem Zweck hat der Verein für ausreichende Personalstellung für die Sekretariatsarbeiten und die Verwaltung der Golfanlage in allen Belangen zu sorgen.

Weiters ist der Verein verpflichtet, sämtliche Kontakte zu Golfspielern - Clubmitgliedern und Inhabern von Spielberechtigungen zu verwalten und die laufende Verwaltung des Spielbetriebes auf Rechnung und im Namen der GmbH vorzunehmen.

Es wird ausdrücklich festgestellt, daß der Verein kein Eigentum an der Anlage und dem Vermögen der GmbH erwirbt. Er übernimmt dafür auch keine Haftung für Verbindlichkeiten und Pflichten der GmbH.

Der Verein verpflichtet sich, von den vergebenen und verwalteten Spielberechtigungen Einzel- und Familie Silber und Einzel- und Familie Bronze jeweils mindestens 15% der jährlich vereinnahmten Beträgen als STILLE EINLAGE in die GmbH einzulegen.

Weiters ist der Verein verpflichtet, für Pflege und Erhaltungsmaßnahmen nach vorheriger Absprache mit der GmbH Personal zur Verfügung zu stellen.

4. Diese Vereinbarung ist auf unbestimmte Zeit begründet. Jedem Vertragspartner steht das Recht zu, die Vereinbarung zum Ende eines Geschäftsjahres unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist durch eingeschriebenen Brief an den anderen Vertragspartner zu kündigen.
Im Falle der Kündigung steht dem Verein keinerlei Abfindung für getätigte Aufwendungen zu.
5. Sollte der Verein die vereinbarten Beträge und Verpflichtungen auf Grund zu geringer Einnahmen nicht ordnungsgemäß erfüllen können, erklärt die GmbH, diesem entsprechend seiner Liquidität Kostenzuschüsse zu den Personalkosten gemäß § 3 Abs. 3 b der Statuten des Vereins zu gewähren.

Viele der Vereinsmitglieder waren und sind auch als Gesellschafter und/oder stille Gesellschafter an der GmbH beteiligt.

In den Jahren 2008 bis 2013 wurden die vertraglich vereinbarten Verpflichtungen sowohl von der GmbH als auch vom Verein mit Ausnahme der in Punkt 3. vereinbarten Leistung von stillen Einlagen in die GmbH erfüllt. Im Hinblick auf seine zu geringen Einnahmen erhielt der

gemeinnützige Verein von der GmbH die unter Punkt 5. vereinbarten Personalkostenzuschüsse in der von der Außenprüfung festgestellten Höhe. Diese Zuschüsse wurden getätigt, um den Verein am Leben zu erhalten, weil dessen Leistungen (da nur er als Mitglied des Golfverbandes u.a. zur Austragung von Turnieren, Handicap-Verwaltung, Erteilung der Platzreife berechtigt ist) die Voraussetzung für die wirtschaftliche Führung des Golfplatzes bilden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und ist auch mit Ausnahme der Beweggründe für die Personalkostenzuschüsse nicht strittig.

Die dazu getroffenen Feststellungen beruhen auf folgender Beweiswürdigung:

Die belangte Behörde geht davon aus, dass die jährlichen Personalkostenzuschüsse der GmbH an den Verein aus der teilweisen Personenidentität von Gesellschaftern der GmbH und Vereinsmitgliedern resultieren und keinem Fremdvergleich standhalten würden.

Diesen Überlegungen ist die durchaus zutreffende Argumentation der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, der zufolge die GmbH auf die Kooperation mit einem gemeinnützigen Verein, der Mitglied des Golfverbandes ist, insofern angewiesen ist, als nur der Verein als Mitglied des Golfverbandes jene Leistungen erbringen kann (Austragung von Turnieren, Feststellung der Platzreife, etc.), die Golfspielern bei der Auswahl einer Golfanlage wichtig sind.

Der gemeinnützige Verein darf zwar einerseits keine Gewinne erzielen, aber auch andererseits nicht aufgrund von wiederkehrenden Verlusten insolvent werden. Dementsprechend muss die Vereinbarung zwischen GmbH und Verein beiden Punkten Rechnung tragen. Man darf daher dem Verein nur Einnahmen in einer Höhe zugestehen, die zu keinen Gewinnen führen, gleichzeitig muss man aber auch ein Instrumentarium finden, das eine Insolvenz des Vereins verhindert. Genau diesem Umstand sollte die Vereinbarung eines Personalkostenzuschusses Rechnung tragen.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde hatte die GmbH ein eklatantes Interesse an der Kooperation mit dem Verein, da nur dieser die von interessierten Golfspielern angefragten Leistungen erbringen konnte. Ohne die Leistungen des Vereins hätte die GmbH die Golfanlage nicht wirtschaftlich führen können, weil die wenigsten Golfspieler eine Anlage nützen würden, auf der keine vom Golfverband anerkannten Turniere durchgeführt und Handicaps, Platzreife, u.ä. vergeben werden könnten. Dementsprechend musste eine Insolvenz des Vereins bereits aus wirtschaftlichen Gründen jedenfalls vermieden werden. Dass auch die Vereinsmitglieder ein Interesse am Bestand ihres Vereins hatten, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.

Wenn die belangte Behörde davon ausgeht, dass die Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Verein einem Fremdvergleich nicht standhält, weil eine gewinnorientierte Gesellschaft nicht durch permanente Zuschüsse dem Geschäftspartner die Existenz sichern würde, übersieht sie dabei, dass im gegebenen Fall auch die eigene Existenz vom Bestehen des Vereins abhängig ist, weil ohne den Verein kaum Einnahmen zu erzielen wären.

Wählt man daher für den anzustellenden Fremdvergleich Kooperationen von anderen Gesellschaften mit Sportvereinen, wird man stets auf ähnliche Vertragsbedingungen zur Existenzsicherung des jeweiligen Vereins stoßen, weil die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft immer mit dem Bestehen des Vereins verknüpft ist.

Mit der Argumentation in der Beschwerdeentscheidung, der Verein könnte die Leistungen auch ohne die GmbH erbringen, werden die wirtschaftlichen Interessen der GmbH gänzlich übersehen und ihr quasi ihre Existenzberechtigung abgesprochen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988).

Wie das Einkommen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 nach den Vorschriften des EStG 1988 und dem KStG 1988. Alle mit der Einkommensermittlung befassten Vorschriften des EStG 1988 sind somit grundsätzlich auch für die Einkommensermittlung von Körperschaften bedeutsam, sofern nicht bereits § 7 KStG 1988 selbst bestimmte Vorschriften als nicht geltend normiert. Zudem sind aber auch die im KStG 1988 geregelten Vorschriften zur Einkommensermittlung zu beachten (vgl. *Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 7 Tz 46).

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle

Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 ist sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 KStG 1988) als Tausch im Sinne der § 6 Z 14 lit. a EStG 1988, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungstichtag zu beziehen.

Nach § 8 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988 gilt der Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 „sinngemäß“ auch für Einlagen in Körperschaften. Diese Regelung geht auf das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl 2007/24, zurück.

Nach den EB zur Regierungsvorlage (EB RV 43 BlgNR 23. GP, 24) sollte § 8 Abs. 1 KStG 1988 damit stärker *„auf das im EStG 1988 verankerte System der Behandlung von Einlagen in Körperschaften abgestimmt werden. Der in § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 verankerte Tauschgrundsatz muss auch bei der übernehmenden Körperschaft die entsprechende Wirkung der steuerneutralen Vermögensmehrung im Ausmaß des gemeinen Wertes der Einlage in Verbindung mit dem als Anschaffung geltenden Vermögenszugang im Ausmaß des gemeinen Wertes auslösen.“*

Der in § 8 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988 verankerte Tauschgrundsatz gilt sowohl für offene als auch für verdeckte Einlagen (KStR 2001 Rz 674) und in gleichem Maße auch für Geld- und Sacheinlagen (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 11 ff).

Wer sich als stiller Gesellschafter an dem Unternehmen, das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage beteiligt, hat gemäß § 179 Abs. 1 UGB die Einlage so zu leisten, dass sie in das Vermögen des Inhabers des Unternehmens übergeht.

Dem stillen Gesellschafter stehen – gemäß den vertraglichen Vereinbarungen – obligatorische Ansprüche am Gewinn (und am Verlust) des Unternehmens zu (vgl. *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 2/966 ff mwN). Hinsichtlich seiner geleisteten Einlage behält er einen obligatorischen Rückforderungsanspruch. Der stille Gesellschafter ist hinsichtlich seiner Einlage und sonstiger vermögensrechtlicher Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis Gläubiger, auch Insolvenzgläubiger des Unternehmensinhabers (vgl. *Igerz*, GesRZ 1985, 8). Im Auseinandersetzungsfall umfasst sein Anspruch die Rückstellung der Einlage und die Auszahlung des (seit der letzten Bilanz) erzielten Gewinnanteiles (vgl. OGH 2 Ob 369/52 SZ 25/165).

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach den Gesetzesmaterialien zu § 8 Abs. 2 KStG 1988 (622 BlgNR 17. GP) sind verdeckte Ausschüttungen als vermögenswerte Vorteile definiert, „*die eine Körperschaft dem Beteiligten (oder einem ihm Nahestehenden) und nicht als Vertragspartner im Wege unangemessener oder unangemessen hoher Aufwendungen oder des Verzichtes auf Erträge zu Lasten ihres Gewinnes oder ihrer steuerpflichtigen Erträge gewährt*“. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. z.B. VwGH 18.12.1990, 89/14/0133; VwGH 26.09.2000, 98/13/0107; VwGH 01.03.2007, 2004/15/0096) gelten als verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von ihrer äußeren Erscheinung nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbaren und ihrer Ursache nach in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen liegenden Vermögensvorteilen (vgl. beispielsweise VwGH 24.07.2007, 2007/14/0013; sowie *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 161 und die dort angeführte Literatur und Judikatur).

Die Eigenheit einer stillen Gesellschaft liegt in der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapital als Dauerleistung (vgl. *Marschner* in *Jakom* EStG¹⁴ § 27 Rz 81).

a) vom Verein getragene Personalkosten:

Der Verein ist laut Vereinbarung aus dem Dezember 2006 verpflichtet, Personal zur Betreuung der Golfanlage zu beschäftigen; gleichzeitig ist er berechtigt, die Anlage zu benutzen. Insoweit die belangte Behörde dabei einen tauschähnlichen Umsatz erblickt, ist für die Wertermittlung § 6 Abs. 14 lit. a EStG 1988 heranzuziehen. Demzufolge entspricht der Wert der empfangenen Leistung dem Wert der hingegebenen Leistung. Da aber auch die belangte Behörde davon ausgeht, dass die von der GmbH erbrachte Leistung, die in der Berechtigung zur Benutzung der Golfanlage besteht, wertmäßig den vom Verein zunächst getragenen Personalkosten entspricht, somit Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in gleicher Höhe einander gegenüberstehen, kann es insoweit zu keiner Gewinnerhöhung kommen. Die sich im Betriebsvermögen der GmbH ergebende Auswirkung wird nämlich bereits mit dem Wegfall einer ansonsten anfallenden Betriebsausgabe in Höhe der dann von der GmbH selbst zu tragenden Personalkosten bewirkt. Eine – wie von der belangten Behörde vorgenommen – weitere Gewinnerhöhung kommt damit aber nicht in Frage.

b) Verpflichtung des Vereins, eine Einlage als stiller Gesellschafter zu leisten:

Auch darin sieht die belangte Behörde einen tauschähnlichen Umsatz: Einräumung der Platzbenutzung gegen Einlage, und setzt in Höhe der zu leistenden Einlage eine Forderung der GmbH gegenüber dem Verein an.

Dazu ist auszuführen, dass – wie bereits oben dargestellt – der Einlage eines stillen Gesellschafters neben seinem obligatorischen Gewinnanspruch ein Rückforderungsanspruch des hingegebenen Kapitals in gleicher Höhe gegenübersteht. Aus diesem Grund kann die Einlage eines stillen Gesellschafters zwar der Kapitalerhöhung der GmbH dienen, im Hinblick auf den in gleicher Höhe zu bilanzierenden Rückforderungsanspruch aber niemals zu einer Gewinnerhöhung führen. In diesem Sinne kann daher auch eine Forderung auf Leistung einer Einlage als stiller Gesellschafter im Hinblick darauf, dass dieser stets der Rückforderungsanspruch des stillen Gesellschafters gegenübersteht, zu keiner Gewinnrealisierung führen.

Die demgegenüber in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Meinung, der Verein sollte gar keine stille Einlage sondern ein weiteres Entgelt leisten, steht mit den vertraglichen Vereinbarungen zwischen der GmbH und dem Verein im Widerspruch und lässt sich auch nicht mit dem Vertrag vom 22.10.2003 über die Gründung einer atypischen stillen Gesellschaft begründen, zumal dieser keinerlei Klausel enthält, die die Beteiligung weiterer stiller Gesellschafter an der GmbH verbieten würde.

c) Personalkostenzuschuss:

Da – wie oben dargelegt - die Absicht, mit den von der GmbH getätigten Personalkostenzuschüssen an den Verein dessen Existenz zu sichern, in erster Linie im wirtschaftlichen Interesse der GmbH und deren Existenzsicherung, keinesfalls aber in einem davon zu unterscheidenden persönlichen Interesse der an der GmbH atypisch beteiligten stillen Gesellschafter liegt, waren die dafür aufgewandten Beträge als Betriebsausgaben anzuerkennen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In dieser Entscheidung war zunächst die rechtliche Beurteilung von tauschähnlichen Umsätzen und Einlagen von stillen Gesellschaftern vorzunehmen, die im Sinne der wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs getroffen wurde.

Soweit die Fremdüblichkeit von Personalkostenzuschüssen an den als Geschäftspartner auftretenden Sportverein zu beurteilen war, handelt es sich um eine Frage der Beweiswürdigung.

Da somit über keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung befunden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Hinweis:

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO)

Wien, am 21. Dezember 2021