



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch Senat18 über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes D., vertreten durch HerrnA., betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1998 bis 2000 nach der am 5. Dezember 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1998 bis 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH eine BP-Tankstelle und übt u.a. das Kfz-Elektrikergewerbe und Kfz-Mechanikergewerbe aus.

Bei der Bw. fand für die Jahre 1998 bis 2000 eine Betriebsprüfung statt und wird im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 18 ff wie folgt ausgeführt:

"Tz 18

Provision A. von By. Deutschland Re. v. 20.11.98 495.301,04

<i>Umsatzerhöhungen</i>	<i>1998</i>
<i>Summe netto</i>	<i>495.301,04</i>

Es wird davon ausgegangen, dass die Ust nachverrechnet wird und daher als Forderung in die Bilanz aufgenommen (gleichzeitig Passivierung der Ust-Nachforderung).

Mit Abrechnung vom 20.11.1998 erhielt die Firma Bw.. von der B. Deutschland eine Gutschrift in Höhe von ATS 495.301,04. Auf den besagten Beleg findet sich unter der Spalte "Bezeichnung der Lieferung/Leistung" unter anderem lediglich folgender Vermerk: "Provision A. – Auftrag Hard- und Software 1998". Befragt nach dem der Gutschrift zu Grunde liegenden Rechtsgeschäft wurde von der verantwortlichen Auskunftsperson der Firma Bw., Hr. C., mitgeteilt, dass es zwischen der Firma B. Deutschland und der Firma Bw.. eine Art Gebietsschutzvereinbarung gibt. Die Provision wurde deshalb bezahlt, weil von der Firma B. Deutschland direkt in das der Firma Bw..vertraglich zugesicherte Verkaufsgebiet bzw. auch ohne Zwischenschaltung derselben, an den A. geliefert wurde. Der A. sei damals an die Firma Bw.. herantreten und wollte ein größeres Geschäft abschließen. Da dieses Geschäft die Kapazitäten der Firma überstiegen hätte, wurde der A. direkt an die Firma B. Deutschland verwiesen. Mehr hätte man mit diesem Geschäft nicht zu tun gehabt.

Nachdem die Betriebsprüfung gebeten hatte eine vertragliche Vereinbarung vorzulegen und auf Grund des mündlich geschilderten Sachverhaltes davon ausging, dass eine in Österreich steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung seitens der Firma Bw.. erbracht wurde und diese Rechtsauffassung in einer Besprechung dem geprüften Unternehmen mitgeteilt hatte, wurde seitens der steuerlichen Vertretung jener Sachverhalt, welcher von den verantwortlichen Personen der Firma Bw.. der Betriebsprüfung als Grund der Gutschrift bekannt gegeben wurde, in Frage gestellt. Als Rechtsgrund für die erfolgte Gutschrift wurde nunmehr angeführt, dass von der Firma Bw.. eine Vermittlungsleistung an die Firma B. Deutschland erbracht wurde, die nach § 3a Abs. 4 UStG an dem Ort erbracht wird, an dem der vermittelte Umsatz, also in Deutschland, ausgeführt wird. Die Vermittlungsleistung sei daher nicht steuerbar. Auch wurde die Auffassung vertreten, dass das Wort "Provisionen" eindeutig auf eine Vermittlungsleistung hindeute und deshalb nur eine Vermittlungsleistung vorliegen könne. Unterlagen die diese Behauptung stützen könnten, wurden im laufenden Betriebsprüfungsverfahren nicht vorgelegt. Es wurde lediglich ein Schreiben vom 13.11.1998,

in welchem zwar die Höhe der Provisionsgutschrift erläutert wird, in dem aber wiederum lediglich auf eine "Vereinbarung" ohne nähere Bezeichnung bezuggenommen wird, vorgelegt. Der genaue Inhalt dieser Vereinbarung kann dem Schreiben nicht entnommen werden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt eine Vermittlungsleistung nur dann vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und seinem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt. Der Vermittler wird dabei in fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig. Dies muss im Außenverhältnis vor allem dem Leistungsempfänger gegenüber zum Ausdruck kommen. Die bloße Beschaffung von Adressen oder das Führen von Kontaktgesprächen fällt nicht unter eine Vermittlung im umsatzsteuerlichen Sinn. Eine Vermittlungsleistung wird daher immer dann anzunehmen sein, wenn jemand es für einen Auftraggeber übernimmt, einen Leistungsaustausch zwischen dem Auftraggeber und einem Dritten zustande zu bringen. Eine solche Leistung wurde jedoch im konkreten Fall von der Firma Bw.. nicht erbracht. Die Firma Bw.. wurde weder von der Firma B. Deutschland beauftragt in deren Namen und auf deren Rechnung Umsätze zu vermitteln noch ist sie dem A. gegenüber als Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung aufgetreten. Die Firma Bw.. hatte außer, dass sie den A. an die Firma B. Deutschland verwiesen hatte, weil sie selbst das Geschäft nicht durchführen wollte oder konnte, keinerlei Leistungen erbracht. In den Abschluss des Geschäftes oder in die Vertragsverhandlungen war sie nicht eingebunden.

Die Betriebsprüfung geht daher von einer sonstigen Leistung, die gemäß § 3a Abs. 12 UStG in Österreich steuerbar und auch mangels einer Befreiungsbestimmung steuerpflichtig ist, aus.

...

Tz 22

Verdeckte Gewinnausschüttung – KEST - Änderung zu Tz. 3 und 4 der Niederschrift vom 30.10.2003

Die steuerliche Vertretung war der Ansicht, dass bezüglich der Erhöhung der Personalverpflegung und Ausserbetr. KFZ-Nutzung keine verdeckte GA vorliegt, da diese Vorgänge nur im Rahmen der Personengesellschaft (atypisch stille Gesellschaft) abzuhandeln sind.

Dieser Rechtsmeinung kann sich die BP nur bedingt anschließen. Nach Ansicht der BP beschränken sich die verdeckten Ausschüttungen auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der Personengesellschaft; gleichzeitig liegt in Höhe der Beteiligungsquote des atyp. stillen Gesellschafters eine verdeckte Entnahme vor, die den Gewinnanteil des atyp. stillen Gesellschafters erhöht. Daher werden 60% der Bemessungsgrundlagen der

Körperschaftsteuer unterzogen. Die verbleibenden 40% erhöhen lediglich den Gewinnanteil des atyp. stillen Gesellschafters.

<i>Berechnung Bem. Grundlage</i>	<i>1998</i>	<i>1999</i>	<i>2000</i>
<i>Erh. Personalverpflegung brutto</i>	<i>25.920,00</i>		
<i>Erh. ausserbetr. KFZ-Nutzung</i>	<i>45.000,00</i>	<i>20.500,00</i>	<i>20.500,00</i>
<i>Summe</i>	<i>70.920,00</i>	<i>20.500,00</i>	<i>20.500,00</i>
<i>davon 60% v.GA</i>	<i>42.552,00</i>	<i>12.300</i>	<i>12.300,00</i>
<i>davon 40% v. Entnahme</i>	<i>28.368,00</i>	<i>8.200,00</i>	<i>8.200,00</i>

... "

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO – für die Jahre 1998 bis 2000 entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide sowie einen Haftungs- und Abgabenbescheid (KESt) für den Zeitraum 1998 bis 2000.

Die steuerliche Vertretung der Bw. richtete am 10. November 2003 ein Schreiben an das Finanzamt und führte darin wie folgt aus:

Unter 1. wird betreffend eine verdeckte Gewinnausschüttung der Privatanteile KFZ bzw. der Verpflegung darauf hingewiesen, dass es sich bei der Firma Bw.. um eine Mitunternehmerschaft handle. Das bedeute, dass die Steuererklärung, die den steuerpflichtigen Gewinn feststelle, die einheitlich und gesonderte Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft sei, während die Körperschaftsteuererklärung in diesem Fall einfach die Tangenten aus der einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellungserklärung erkläre.

Daher handle es sich um die Gewinnermittlung einer Personengesellschaft und nachdem Herr C. der atypisch stille Gesellschafter sei, seien ihm in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungserklärung die Feststellungen der Betriebsprüfung zu den oben erwähnten Punkten einfach zuzurechnen.

Das Instrument der verdeckten Gewinnfeststellung sei bei der Gewinnfeststellungserklärung bei Personengesellschaften nicht anzuwenden.

Unter 2. wird darauf hingewiesen, dass in der Anlage das von der Firma Bw.. zur Verfügung gestellte Schreiben der Firma B. vom 24. Mai 1996, in dem die Firma B. mit der Firma Bw.. einen Vertragshändler-Vertrag für den Vertrieb von Xy. im Verkaufsgebiet Wien,

Niederösterreich und nördliches Burgenland zum 2. Jänner 1998 abzuschließen gedenke, in Kopie überreicht werde.

Mit dieser Unterlage sei es offensichtlich, dass es sich bei der fraglichen Position ausschließlich um eine Vermittlungsprovision handle, wie es die steuerliche Vertretung schon im Zuge der Betriebsprüfung dargelegt hätte.

Im Schreiben der Firma B. Deutschland vom 24. Mai 1996 wird unter "Absichtserklärung Firma ..." – auszugsweise zitiert – ausgeführt:

"... aufgrund der geführten Gespräche mit Ihrem und unserem Haus bestätigen wir Ihnen hiermit gerne, daß wir beabsichtigen, mit Ihrer Firma einen Vertragshändler-Vertrag für den Vertrieb von Xy. im Verkaufsgebiet Wien, Niederösterreich, nördliches Burgenland zum 2.1.98 abzuschließen. ...

Im Gegenzug dazu verpflichten wir uns, keine weiteren Fachausrüster in Ihrem Gebiet einzusetzen, solange Sie die mit uns vereinbarten Ziele erreichen."

Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2003 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998, die Körperschaftsteuerbescheide 1998 bis 2000 und den Haftungs- und Abgabenbescheid gemäß § 95 EStG 1988 ein und führte wie folgt aus:

Betreffend die Provision A. von der Firma B. Deutschland wird zur Tz 18 des BP-Berichtes angemerkt, im Jahr 1998 habe die Firma B. Deutschland im Verkaufsgebiet der Firma Bw., welches das Gebiet Wien, Niederösterreich und das nördliche Burgenland umfasse, einen Großauftrag mit dem A. Österreich abgewickelt und die auf Grund des Gebietsschutzvertrages vereinbarte Vermittlungsprovision vergütet. Diese Provision sei unter Hinweis auf Art. 3a UStG 1994 unter Verwendung der deutschen Umsatzsteueridentifikationsnummer in Anspruch genommene Vermittlungsleistung in Deutschland versteuert worden.

Zum Beweis dafür, dass es sich hierbei auf Grund des Gebietsschutzes um eine einfache, auf Grund des Vertragshändlervertrages zwischen der Firma Bw. und der Firma B. Deutschland, zustehende Vermittlungsprovision handle, sei nach der Schlussbesprechung am 10. November 2003 eine Kopie der Absichtserklärung der Firma B. Deutschland vom 24. Mai 1996 nachgereicht worden. Im Rechnungswesen des geprüften Unternehmens gebe es hunderte Rechnungen zwischen der Firma B. Deutschland und der Firma Bw., so dass an dieser Rechtsbeziehung kein Zweifel bestehen könne.

Genauso wenig könne ein Zweifel darin bestehen, dass, wenn einvernehmlich das vertraglich geschützte Verkaufsgebiet des Vertragshändlers berührt werde, diesem aus dem Grundsatzvertrag eine Vermittlungsprovision zustehe.

Es sei daher die Beurteilung des Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung sachverhaltswidrig und die Vermutung – es würde keine Vermittlungsleistung vorliegen, sondern eine sonstige von der Betriebsprüfung nicht klar formulierte Leistung – widerspreche den vorgelegten Urkunden.

Besonders müsse man in diesem Zusammenhang darauf verweisen, dass die Firma B. Deutschland auch andere Vertragspartner im Rest Österreichs habe, denen auch die zustehenden Vermittlungshonorare laut vorgelegten Urkunden zugewiesen worden seien.

Die in Art. 3 UStG 1994 notwendige Umsatzsteueridentifikationsnummer aus Deutschland sei vorgelegt worden. Auf Grund des bestehenden Rechtes sei daher von einer Verlegung des Leistungsortes nach Deutschland zwingend auszugehen, da unwiderlegbar der Empfänger der Vermittlungsleistung der Firma Bw.. die Firma B. Deutschland gewesen sei und dieser Empfänger gegenüber dem Vermittler eine von Deutschland erteilte Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet habe.

Zur Tz 22 des BP-Berichtes wird unter Zitierung des § 23 Z 2 EStG 1988 angeführt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer anzusehen seien, ... sowie die Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern.

Gegen den klaren Wortlaut des § 23 Abs. 2 EStG 1988 habe die Betriebsprüfung die Gesetzesvorschrift dem Grund nach nicht angewendet, wenn sie 60% der Erhöhung der Privatanteile als verdeckte Gewinnausschüttung behandle. Sei ein Nutznießer eines Mehrgewinnes bekannt, sei ihm dieser auch vollständig zuzurechnen.

Diesen Standpunkt teile auch die vom Verwaltungsgerichtshof nicht anerkannte ESt-Richtlinie, Abschnitt 19, insbesondere RZ 5868 und die Beurteilung der KFZ-Nutzung RZ 5886, in dem dies sehr klar ausgedrückt werde (siehe auch die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Die Richtlinien würden KFZ-Nutzung im Dienstverhältnis und KFZ-Nutzung im Gesellschaftsverhältnis unterscheiden. Nach dem ein Dienstverhältnis nicht vorliege, bleibe nur das Gesellschaftsverhältnis von Herrn C. über. Warum daher die GesmbH 60% der Privatanteile des Gesellschafters tragen müsse, sei vollkommen unverständlich und sei auf diesen Punkt im Schreiben vom 10. November 2003 extra hingewiesen worden.

Durch die Anwendung der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Erhöhung der Privatanteile sei im Zuge der Prüfung dieses Ansatzes die grundsätzliche Frage gestellt worden, ob die bisherige Behandlung der Geschäftsführervergütung als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auf die Rechtsform der atypischen stillen Gesellschaft angewendet werden könne.

In der ESt-Richtlinie (zitiert in 19.2.1.4.1.) gehe man davon aus, dass die Geschäftsführervergütungen der KG an die GmbH gem. § 23 Abs. 2 nicht zur Anwendung komme. Der Geschäftsführer beziehe je nach Beteiligungsausmaß bei der GmbH Einkünfte aus (nicht) selbständiger Arbeit (vgl. insbesondere die in RZ 5866 zitierte VwGH Literatur).

Bei der GmbH & Co KG bestehe die Mitunternehmerschaft aus der vollhaftenden GmbH und den beschränkt haftenden Kommanditisten. Die atypisch stille Gesellschaft sei genau umgekehrt konstruiert.

Laut allgemein anerkannter Literaturmeinung (z.B. HGB-Straube, Wien 1987, Seite 634 ff) handle es sich bei der atypisch stillen Gesellschaft um eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft, im gegenständlichen Fall bestehend aus zwei Gesellschaftern, nämlich der Bw. und Herrn C.. Herr C. erziele von dieser bürgerlich-rechtlichen Innengesellschaft bzw. der Mitunternehmerschaft direkt, ohne Einschaltung der GmbH, die Geschäftsführervergütungen.

Wie sich aus der Bescheidfolge leicht ablesen lasse, ermittle zuerst die Mitunternehmerschaft das steuerliche Ergebnis und verteile es im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren gemäß § 188 BAO auf die Gesellschafter.

Es sei daher nicht wie im Fall der GmbH & Co KG die GesmbH dazwischengeschaltet, sondern es sei ein gedankliches nebeneinander und es seien daher die für die GmbH & Co KG entwickelten Rechtssätze, wie sie in Rz 5867 und ff entwickelt worden seien, nicht anzuwenden, sondern jene der RZ 5864 und eventuell jene der RZ 5865.

Für diesen Fall wäre nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bw. sowohl die Geschäftsführervergütung als Gewinnvorweg zu bezeichnen und die Sonderbetriebsausgaben des Herrn C. in der einheitlichen und gesonderten Feststellung zu berücksichtigen.

Nachdem dieser Sachzusammenhang für die zur Zeit durchgeführte Lohnsteuerprüfung von großer Bedeutung sei, könne im Zuge der Berufung dieser grundsätzliche Sachverhalt nicht ausgeklammert werden.

Die steuerliche Vertretung der Bw. stelle den Antrag

- die Umsatzsteuererhöhung Tz. 18 zurückzunehmen,
- die verdeckte Gewinnausschüttung zurückzunehmen und die Erhöhung der Personalverpflegung und der KFZ-Nutzung des Gesellschafters Herrn C. zuzurechnen, sowie
- den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer zurückzunehmen.

Es werde daher für den Fall der Vorlage bei der II. Instanz vorsorglich eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 21. Jänner 2004 wird ersucht, die in der Anlage übermittelte Berufung vom 8. Jänner 2004, eingebracht von der Bw. gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) 1998 bis 2002, als zusätzliche Begründung zur Berufung vom 30.12.2003 zu den Punkten "2.a. Tz. 22 verdeckte Gewinnausschüttung" und Punkt "2.b. Behandlung der Geschäftsführervergütung im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG 1988" zu berücksichtigen.

In der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide (Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) vom 8. Jänner 2001 für die Jahre 1998 bis 2002 wird begründend ausgeführt, dass es sich bei der Firma Bw.. seit 1991 um eine atypisch stille Gesellschaft handle.

Im Prüfbericht vom 6. Dezember 1994 für die Jahre von 1990 bis 1992 sei das Gesellschaftsverhältnis geprüft und die Gesellschaftsverträge eingesehen worden. Seit 1991 werde die atypische stille Gesellschaft veranlagt. Da eine atypische stille Gesellschaft ihrem Wesen nach im rechtsgeschäftlichen Verkehr nicht nach außen hin in Erscheinung trete, müsse laut VwGH vom "29.4.1981, ZI 13/3122/79, § 23 EStG 1972 E 66" für eine steuerrechtliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft das Gesellschaftsverhältnis der Abgabenbehörde gegenüber in Erscheinung treten. Es sei also unbestreitbar, dass die Bw.. und Herr C. eine Mitunternehmerschaft bildeten.

Die Gewinnermittlungen seien insbesondere bei Mitunternehmerschaften reichlich kommentiert und bedürften an und für sich nicht einer besonderen Erläuterung. Jedoch seien die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen habe als Gewinnanteile zu qualifizieren und nicht als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne von "§ 23 ZI 2 EStG 1988". Die steuerliche Vertretung der Bw. verweise insbesondere auf den Band 13 der Schriften zum österreichischen Abgabenrecht von Univ. Prof. Dr. Gerold Stoll "Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften", Wien 1977, Seite 51 ff, der besonders ausführlich herausarbeite, dass durch § 23 ZI 2 EStG 1972, jetzt unverändert EStG 1988, eine Transformation der verschiedenen differenzierten Einkunftsarten zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb vorgenommen werde.

Stoll weise darauf hin, dass die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen habe, Gewinnanteile seien, da der Gesellschafter dem Unternehmer gleichgestellt werde und da der Unternehmerlohn gleichbehandelt werden solle, müsse gleichgültig sein, ob der Unternehmer Allein- oder Mitunternehmer sei. Genauso würden die Aufwendungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung von der außerbetrieblichen Einkunftsart Vermietung und

Verpachtung zu Gewinn aus Gewerbebetrieb transformiert, genauso wie auch die für die Hingabe von Darlehen geleisteten Darlehenszinsen aus den Einkünften aus Kapitalvermögen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb würden. Stoll weise aber auch darauf hin, dass die Schlüsselbestimmung des § 23 EStG 1988 nur dann diese im Bezug auf die Einkünfte und das Vermögen transformatorische Wirkung entfalte, wenn der Gesellschafter seine Leistungen nicht von einem eigenen Betrieb aus erbringe.

Es sei daher unbestreitbar, dass die Vergütungen für Herrn C. in den Jahren 1998 bis 2002 in Höhe von je ATS 840.000,00 (2002 € 61.045,18) nicht unter § 22 Zl 2 EStG 1988 erfasst werden könnten, sondern eindeutig Vergütungen im Sinne des § 23 Zl 2 EStG 1988 darstellten. Die Lohnsteuerprüfung sei intensiv auf diese Umstände hingewiesen worden, habe sie jedoch nicht entsprechend gewürdigt.

In der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Thema Geschäftsführervergütung sei noch niemals die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auf Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft gemäß § 23 Zl 2 EStG erhalten habe, angewendet worden.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wurden über Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates folgende Unterlagen vorgelegt:

Der steuerliche Vertreter der Bw. legte in der Beilage des Schreibens vom 31. Oktober 2006 einen zwischen der Bw. und der B. Deutschland geschlossenen Rahmenvertrag vom 10. September 1999 vor.

Der steuerliche Vertreter führte in Beantwortung des Vorhaltes im Schreiben vom 9. November 2006 aus, die Bw. habe mitgeteilt, dass die Firma Bx. mit ihren Vertragspartnern, u.a. der Bw., eine Absichtserklärung "vereinbart" habe und dazu das Schreiben vom 15. September 1996 von der Firma Bx. verfasst worden sei (Beilage1).

Es sei am 24. Mai 1996 zu einer Besprechung gekommen, in der grobe Rahmenbedingungen vereinbart worden seien. Das Schlussprotokoll werde als Beilage 2 überreicht. Dabei seien die Lieferbedingungen der B. zur Kenntnis gebracht worden (Beilage 3). Für die Produktgruppe S. seien die Lieferbedingungen der Beilagen 4 und 5, Stand 1996 vereinbart worden.

Bezüglich der streitgegenständlichen Gutschrift verweise der steuerliche Vertreter des Bw. auf die Beilage 4, in der sich Firma B. sehr wohl für Großkunden und sonst wie definierte Kunden Direktlieferungen vorbehalte und selbstverständlich den Gebietsschutz betreffend, Entschädigungen vereinbart seien.

Der aus dieser Absichtserklärung und den Liefer- und Leistungsbedingungen resultierende Vertrag wäre erst 1999 abgeschlossen worden und liege dem unabhängigen Finanzsenat vor. Auch dort sei bereits in TZ 6.3 für abgestimmte Fälle von Direktkunden von der B. eine im Einzelfall zu vereinbarende Vergütung an die Bw. vorgesehen gewesen.

In der am 6. Dezember 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen das bisherige Vorbringen von den Parteien des Verfahrens wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob

1. die von der B. Deutschland an die Bw. ausgestellte Gutschrift in Höhe von S 495.000,00 für eine Lieferung der B. Deutschland in das Verkaufsgebiet der Bw. eine im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1994 darstellt (Ansicht des Finanzamtes) oder eine im Inland nicht steuerbare Vermittlungsleistung gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 vorliegt (Ansicht der Bw.),
2. die angeführten Erhöhungen der Personalverpflegung sowie der außerbetrieblichen Kfz-Nutzung nur im Rahmen der Personengesellschaft (d.h. zur Gänze als Entnahme) zu berücksichtigen sind (Ansicht der Bw.) oder ob ein Teil (beschränkt auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der Personengesellschaft – im gegenständlichen Fall 60%) als verdeckte Ausschüttung zu behandeln ist (Ansicht des Finanzamtes).

Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

1. Umsatzsteuer - Gutschrift von der Firma B. Deutschland

Die Firma B. Deutschland hat mit der Bw. einen Gebietsschutzvertrag – auch bezeichnet als "Vertragshändler-Vertrag" beziehungsweise "Grundsatzvertrag" – über den Vertrieb von Xy. der B. Deutschland im Verkaufsgebiet Wien, Niederösterreich, nördliches Burgenland abgeschlossen.

Im von der Bw. vorgelegten Schreiben der B. Deutschland vom 24. Mai 1996 wird die Absicht einen "Vertragshändler-Vertrag" mit der Bw. abzuschließen, festgehalten und auszugsweise zitiert wie folgt ausgeführt:

"... aufgrund der geführten Gespräche mit Ihrem und unserem Haus bestätigen wir Ihnen hiermit gerne, daß wir beabsichtigen, mit Ihrer Firma einen Vertragshändler-Vertrag für den Vertrieb von Xy. im Verkaufsgebiet Wien, Niederösterreich, nördliches Burgenland zum 2.1.98 abzuschließen. ... Die Betreuung des Gebietes umfaßt den Verkauf sowie Service der

Xy.produkte, welche aus ... geliefert werden. ... Im Gegenzug dazu verpflichten wir uns, keine weiteren Fachausrüster in Ihrem Gebiet einzusetzen, solange Sie die mit uns vereinbarten Ziele erreichen. ..."

Die Bw. erhielt von der B. Deutschland mit Abrechnung vom 20. Dezember 1998 eine Gutschrift in Höhe von S 495.301,04. Auf der Gutschrift unter der Spalte "Bezeichnung der Lief./Leistg." ist angeführt: "Provision "A." – Auftrag Hard- u. Software 1998".

Im Schreiben der B. Deutschland an die Bw. vom 13. November 1998 wird unter dem Titel "Provisionsabrechnung A.-Auftrag" wie folgt ausgeführt:

"... gemäß unserer Vereinbarung erhält Fa. Bw.. aus dem A.-Direktgeschäft eine Provision von 10 % für Lieferung in Ihr eigenes Verkaufsgebiet bzw. von 5 % in die anderen Gebiete. Anbei ein Auszug aus unserem Berichtswesen, aus dem die Lieferungen an die einzelnen A.-Kunden-Nummern, die den Bundesländern zugeordnet sind, ersichtlich sind. Die Lieferungen ins Burgenland gingen je zur Hälfte in Ihr, bzw. in das Gebiet von Fa. E..

Es ergibt sich somit eine Provisionsgutschrift in Höhe von DM 70.501,15. Bitte teilen Sie unserer Kundenbuchhaltung mit, gegen welche offenen Rechnungen unseres Geschäftsbereiches dieser Betrag verrechnet werden soll.

Wir möchten die Gelegenheit nutzen, Ihnen für die Unterstützung in der Aquisitionsphase bei diesem Projekt nochmals herzlich zu danken. ..."

Die angeführte Zahlung der B. Deutschland an die Bw. erfolgte daher unstrittig aufgrund der Lieferung der B. Deutschland in das Verkaufsgebiet der Bw.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung in Tz 18 des Betriebsprüfungsberichtes ist von der verantwortlichen Auskunftsperson der Bw., Herrn C. mitgeteilt worden, dass es zwischen der Firma B. Deutschland und der Bw. eine Art Gebietsschutzvertrag gibt. Die Provision wurde deshalb bezahlt, weil von der Firma B. Deutschland direkt in das der Bw. vertraglich zugesicherte Gebiet und auch ohne Zwischenschaltung derselben, an den A. geliefert wurde. Der A. ist nach Aussage des Herrn C. an die Bw. herangetreten und wollte ein größeres Geschäft abschließen. Da dieses Geschäft die Kapazitäten der Bw. überstiegen habe, ist der A. direkt an die Firma B. Deutschland verwiesen worden. Mehr hat man nach Mitteilung des Herrn C. mit diesem Geschäft nicht zu tun gehabt.

Laut den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw. im Schreiben vom 10. November 2003 ist es schon aufgrund des Schreibens der B. Deutschland vom 24. Mai 1996 mit dem Inhalt, dass diese mit der Bw. einen Vertragshändler-Vertrag abzuschließen beabsichtige, offensichtlich, dass gegenständlich eine Vermittlungsleistung vorliegt. Nach den Berufungsausführungen wurde durch die Abwicklung eines Großauftrages der Firma B.

Deutschland mit dem A. im Verkaufsgebiet der Bw. "die aufgrund des Gebietsschutzvertrages vereinbarte Vermittlungsprovision" der Bw. vergütet.

Die Bw. wurde mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 25. Oktober 2006 aufgefordert, den Vertragshändler-Vertrag (Gebietsschutzvertrag) vorzulegen.

Die Bw. legte daraufhin eine am 10. September 1999 zwischen ihr und der B. abgeschlossene "Rahmenvereinbarung" vor, in der unter Punkt 6. – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt wird:

"6. Bezeichnung als 'H.'"

Firma ist berechtigt, im Geschäftsverkehr als 'H.' aufzutreten, wenn sie ...

6.3 in abgestimmten Fällen bereit ist, auf Anforderung von By. aus ihrem Dienstleistungsspektrum Leistungen bei Direktkunden von By. zu erbringen. Eine Vergütung hierfür wird im Einzelfall vereinbart, ..."

In Beantwortung eines neuerlichen Ersuchens des unabhängigen Finanzsenates um Vorlage des mit der B. Deutschland geschlossenen Vertragshändlervertrages wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. u.a. auf die Beilage 4 verwiesen, in der sich laut Steuerberater "die Firma By. sehr wohl für Großkunden und sonst wie definierte Kunden Direktlieferungen vorbehält und selbstverständlich, den Gebietsschutz betreffend, **Entschädigungen vereinbart** sind."

In der angeführten Beilage 4 wird betreffend "Direktlieferungen" – auszugsweise zitiert – wie folgt ausgeführt:

"Direktlieferungen"

1. By. ist berechtigt Anfragen und Aufträge, welche direkt von potentiellen Käufern aus dem Gebiet an By. gerichtet sind, anzunehmen, zu bearbeiten und an diese Kunden direkt zu fakturieren, falls der Kunde auf direkter Belieferung besteht.

2. By. wird die Firma über alle von Absatz (1) betroffenen Aufträge unterrichten. ...

4. Für alle Aufträge entsprechend Absatz (1) welche zur Lieferung vor Ablauf dieses Vertrages terminisiert sind, erhält Firma von By. eine im Einzelfall festzulegende Entschädigung, welche normalerweise aus einem Prozentsatz des Netto-Rechnungswertes besteht. ..."

2. Körperschaftsteuer

Verdeckte Ausschüttung und stille Mitunternehmerschaft

An der Bw.. sind die Ehegatten Cx. zu je 50% am Stammkapital beteiligt und beziehen als deren Geschäftsführer entsprechende Vergütungen. Im Jahr 1991 hat sich C. als unechter stiller Gesellschafter an der GesmbH beteiligt, wobei in den Streitjahren im Rahmen des für

die unechte stille Gesellschaft gemäß § 188 BAO durchgeführten

Gewinnfeststellungsverfahren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß zu 60% der Bw.. und zu 40% C. zugewiesen wurden.

Die Betriebsprüfung hat die auf Herrn C. entfallende Personalverpflegung (siehe Tz 19 des BP-Berichtes) und die außerbetriebliche KFZ-Nutzung (siehe Tz 21 und 22 des BP-Berichtes) erhöht, und ist diese Erhöhung im gegenständlichen Verfahren betraglich nicht strittig.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH (Bw.) an der Personengesellschaft eine verdeckte Ausschüttung vor; gleichzeitig liegt in Höhe der Beteiligungsquote des atypischen stillen Gesellschafters eine verdeckte Entnahme vor, die den Gewinnanteil des atypischen stillen Gesellschafters erhöht. Daher wurden von der Betriebsprüfung 60% der Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer unterzogen und die verbleibenden 40% erhöhten den Gewinnanteil des atypischen stillen Gesellschafters.

Die steuerliche Vertretung der Bw. ist der Ansicht, dass betreffend diese Erhöhungen keine verdeckten Gewinnausschüttungen vorliegen, da diese Vorgänge zur Gänze im Rahmen der Personengesellschaft (unechte stille Gesellschaft) zu berücksichtigen sind.

Der Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

1. Umsatzsteuer - Gutschrift von der Firma B. Deutschland

Vermittlungsleistung:

Gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 wird eine Vermittlungsleistung an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Vermittler (Agent) im umsatzsteuerlichen Sinn ist, wer einen Leistungsaustausch zwischen seinem Auftraggeber und einem Dritten herbeiführt. Der Vermittler arbeitet im Innenverhältnis auf fremde Rechnung und tritt auch nach außen in fremdem Namen auf (vgl. Ruppe, UStG³, § 3 Tz 84).

Eine Vermittlungsleistung ist anzunehmen, wenn jemand es für einen Auftraggeber übernimmt, einen Leistungsaustausch zwischen ihm und einem Dritten oder zwischen Dritten zustande zu bringen. Ob der Vermittler Abschlussvollmacht besitzt oder nicht, ist unerheblich. Vermittlungsleistungen erbringen vor allem Handelsvertreter und Makler. Der Vermittler wird im Namen und für Rechnung eines Dritten tätig und muss dies im Außenverhältnis zum Ausdruck bringen. Die bloße Beschaffung von Adressen potenzieller Kunden ist keine Vermittlungsleistung (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 113).

Der unabhängige Finanzamt geht sachverhaltsmäßig davon aus, dass – wie im BP-Bericht Tz 18 ausgeführt – nach Aussagen der Bw. der A. an sie herangetreten ist und ein größeres

Geschäft abschließen wollte. Da dieses Geschäft die Kapazitäten der Bw. überstiegen hat, wurde der A. direkt an die Firma B. Deutschland verwiesen und hatte die Bw. mit diesem Geschäft nicht mehr zu tun.

Diese Aussage der Bw. wurde gegenüber der Betriebsprüfung gemacht und es war die erste Aussage im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Gutschrift. Daher kommt dieser Aussage gegenüber den späteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. erhöhte Beweiskraft zu. Es wurde dieser im BP-Bericht wiedergegebenen Aussage auch nicht ausdrücklich entgegengetreten.

Wenn die Bw. in der Berufung ausführt, es liege aufgrund des zwischen der Bw. und der Firma B. Deutschland abgeschlossenen Vertragshändlervertrages eine Vermittlungsleistung vor und zum Beweis dafür die Absichtserklärung der Firma By. vom 24. Mai 1996 vorgelegt hat, ist vom unabhängigen Finanzsenat dazu Folgendes festzustellen:

Die vorgelegte Absichtserklärung enthält keine Ausführungen dazu, aufgrund deren davon ausgegangen werden kann, dass der streitgegenständlichen Gutschrift eine Vermittlungsleistung zugrunde liegt.

Es kann aber auch dem Schreiben der Firma B. Deutschland vom 13. November 1998, in dem eine Provision aus dem A.-Direktgeschäft, eine Provisionsgutschrift sowie ein Dank "für die Unterstützung in der Aquisitionsphase bei diesem Projekt" enthalten sind, aus folgenden Gründen nicht das Vorliegen einer Vermittlungsleistung begründen:

Entgegen den Annahmen der Bw. treffen die Ausdrücke "Provisionsgutschrift" und "Provision" keine Aussagen über das Vorliegen einer Vermittlungsleistung.

Des Weiteren wurden aber auch keine näheren Angaben zum Inhalt und Umfang der im Schreiben vom 13. November 1998 angeführten "Unterstützung in der Aquisitionphase" gemacht.

Es wurde weiters von der Bw. weder behauptet noch nachgewiesen, dass die Bw. von der Firma B. Deutschland beauftragt wurde, um in deren Namen und auf deren Rechnung Umsätze zu vermitteln, noch dass sie dem A. gegenüber als Vermittler im fremden Namen und auf fremde Rechnung aufgetreten ist. Die Bw. hatte außer der Verweisung des A. an die Firma B. Deutschland, da sie selbst das Geschäft nicht durchführen wollte oder konnte, keinerlei Leistung erbracht, die das Vorliegen einer Vermittlungsleistung begründen könnte.

Der Dank für die Unterstützung in der Akquisitionsphase wird vom unabhängigen Finanzsenat im Zusammenhang mit der Verweisung des A. an die B. gesehen.

Es wäre aber bei Vorliegen einer Vermittlungsleistung ungewöhnlich, dass sich der Auftraggeber der Vermittlung beim Vermittler für die Unterstützung in der Akquisitionsphase bedankt, ist doch gerade die Akquisition das Hauptaufgabengebiet eines Vermittlers.

Auch der Verweis des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 9. November 2006, hinsichtlich der streitgegenständlichen Gutschrift seien bei Direktlieferungen der B. selbstverständlich, den Gebietsschutz betreffend, Entschädigungen vereinbart, geht nicht davon aus, dass mit der Gutschrift eine Vermittlungsleistung honoriert wurde, sondern aufgrund vertraglicher Vereinbarungen bei Direktlieferung der B. in das Gebiet der Bw. (Gebietsschutz) Entschädigungen zu zahlen sind.

Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. u.a. in der Berufung, wonach aufgrund des Schreibens der Firma B. vom 24. Mai 1996, sowie aufgrund des Vertragshändler-Vertrages Vermittlungsleistungen der streitgegenständlichen Gutschrift zugrunde liegen, gehen über die Behauptungsebene nicht hinaus und liegen daher nach den Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates keine Vermittlungsleistungen vor.

Entschädigungen - Echter oder unechter Schadenersatz:

Die steuerliche Vertretung der Bw. hat im Schreiben vom 9. November 2006 ausgeführt, es seien, den Gebietsschutz betreffend, selbstverständlich **Entschädigungen** vereinbart worden.

Da Zahlungen, die der Unternehmer unter dem Titel Schadenersatz, **Entschädigung** oder dergleichen erhält, umsatzsteuerlich die Frage aufwerfen, ob es sich um Entgelte für vom Unternehmer erbrachte Leistungen handelt (somit ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt) oder ob der Zahlung eine Leistung nicht zugrunde liegt und daher Umsatzsteuer von vornherein nicht in Betracht kommt (vgl. Ruppe, UStG³, § 1 Tz 156), ist im gegenständlichen Fall zusätzlich zu untersuchen, ob echter oder unechter Schadenersatz vorliegt.

Es ist zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig, dass die Bw. mit der Firma B. Deutschland einen Vertragshändler-Vertrag geschlossen hat, der den Vertrieb von bestimmten Produkten der Firma B. Deutschland im Verkaufsgebiet Wien, Niederösterreich, nördliches Burgenland betrifft, und damit die Bw. für das angeführte Gebiet einen Gebietsschutz genießt (siehe Schreiben der B. Deutschland vom 24. Mai 1996, weiters Rahmenvereinbarung zwischen der Bw. und der B. vom 10. September 1999). Weiters ist die Firma By. berechtigt, Anfragen und Aufträge, welche direkt von potentiellen Käufern aus dem Gebiet an By. gerichtet sind, anzunehmen, zu bearbeiten und an diese Kunden direkt zu fakturieren, falls der Kunde auf direkter Belieferung besteht. Für solche Aufträge erhält die Bw. von By. eine im Einzelfall festzulegende **Entschädigung**, welche normalerweise aus einem Prozentsatz des

Netto-Rechnungswertes besteht (siehe sowie Beilage 4 des Schreibens der Bw. vom 9. November 2006).

Dies trifft auch auf das der streitgegenständlichen Gutschrift zugrunde liegende Geschäft zu, da dem Schreiben der B. Deutschland zu entnehmen ist, dass die Bw. aufgrund "unserer Vereinbarung" aus dem A.-Direktgeschäft eine Provision für Lieferungen in das Verkaufsgebiet der Bw. erhält (siehe Schreiben der B. Deutschland vom 13. November 1998).

Die Grundlage der gegenständlichen strittigen Gutschrift bildet deshalb ein Leistungsaustausch, da zwischen der Bw. und der Firma B. Deutschland **vertraglich vereinbart** wurde, dass Direktlieferung der B. in das Verkaufsgebiet der Bw. gegen Provisionszahlungen – ungeachtet des bestehenden Gebietsschutzes – möglich sind.

Der BFH (vgl. BFH 16.11.1972, BStBl 1972 II 171) hatte eine mit dem gegenständlichen Fall vergleichbare Rechtssache zu entscheiden, nämlich ob **vertraglich vereinbarte** Vergütungen des Auftraggebers an einen KFZ-Vermittler für die Gestattung des vorzeitigen Widerrufs des Vermittlungsauftrages Schadenersatzleistungen oder Entgelte für die Entlassung aus dem Vertragsverhältnis darstellen und führte – auszugsweise zitiert – wie folgt aus:

"... Die in dem formularmäßigen "Auftrag zur Vermittlung eines Kraftfahrzeug-Verkaufs" als Vergütungen bezeichneten Beträge stellen das vertragsmäßig vereinbarte Entgelt für die Entlassung aus einem Vertragsverhältnis dar. Auch der darin zum Ausdruck kommende entgeltliche Verzicht auf die Vertragserfüllung ist als sonstige Leistung ... steuerbar. Rechtsgrundlage für die Zahlung der Vergütungen ist die jeweilige schriftliche Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen als Vermittler und dem Kunden als Auftraggeber. ... Gegen die jeweilige "Vergütung" hat nämlich der Steuerpflichtige jeweils zugunsten des Auftraggebers auf seine durch den Auftrag in erster Linie erworbene Rechtsposition verzichtet, die es ihm ermöglicht hätte, durch eine Vermittlungsleistung eine Provision zu verdienen. ..."

Damit handelt es sich bei der Gutschrift um ein **vertraglich vereinbartes** Entgelt für eine von der Bw. erbrachte Leistung, und nicht um eine Entschädigung, der keine Leistung der Bw. zugrunde liegt.

Verzichtsleistung (Z 9 und 10)

Gemäß § 3a Abs. 10 sind sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 u.a. der Verzicht, ein in diesem Absatz bezeichnetes Recht wahrzunehmen (Z 9); der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben (Z 10).

Der entgeltliche Verzicht auf Ausübung eines Rechtes ist Unterlassung (der weiteren Rechtsausübung), nicht Duldung. Duldung setzt voraus, dass noch eine Berechtigung zusteht,

deren Ausübung durch einen anderen hingenommen wird (vgl. VwGH 10.1.1958, 2228/56 Slg 1756 zur Spielerablöse).

Der Verzicht auf Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit beinhaltet die vertragliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten, eine unternehmerische Tätigkeit befristet oder auf Dauer nicht wahrzunehmen oder aufzunehmen (Konkurrenzklausele).

Verzichtleistung anderer Art fallen unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 94).

Da im gegenständlichen Fall nicht auf die weitere Ausübung des Rechts, im Verkaufsgebiet Wien, Niederösterreich, nördliches Burgenland einen vertraglich vereinbarten Gebietsschutz für den Vertrieb von Produkten der Firma B. Deutschland zu genießen, verzichtet wird, sondern weiter die Berechtigung besteht, aufgrund des Vertragshändler-Vertrages die Produkte der Firma B. Deutschland im angeführten Gebiet zu vertreiben, liegt keine Verzichtleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 9 und 10 vor.

Dulden

Unterlassen beinhaltet die Verpflichtung zum Untätigbleiben. Unterlassung (und nicht Duldung) liegt vor bei Verzicht auf weitere Ausübung des aus einem Vertrag zustehenden Rechts. Duldung setzt voraus, dass dem Duldenden weiterhin eine Berechtigung zusteht, deren Ausübung er (befristet) einem anderen überlasst (vgl. Ruppe, UStG³, § 3a Tz 6 u. 9).

Die Bw. duldet aufgrund vertraglicher Vereinbarungen gegen Zahlung von Entschädigungen Direktlieferungen der Firma B. Deutschland in ihr Gebiet. Es steht der Bw. aber aufgrund des Vertragshändler-Vertrages weiterhin das Recht zu (Gebietsschutz) die angeführten Produkte der Firma B. Deutschland in "ihrem eigenen Verkaufsgebiet" zu vertreiben.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher im gegenständlichen Fall von einer Duldung aus und liegt somit eine sonstige Leistung vor, die unter § 3a Abs. 12 UStG 1994 zu subsumieren ist (vgl. Kolacny/Caganek, UStG³ (2005) § 3a Anm 37, Stichwort: Verzicht).

In allen Fällen, für die keine Spezialregelung getroffen ist, wird gemäß § 3a Abs. 12 UStG 1988 eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Da das Unternehmen des Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum unstrittig von Österreich aus betrieben wurde, liegt mit der angeführten sonstigen Leistung eine in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Leistung vor.

2. Körperschaftsteuer

Verdeckte Ausschüttung und stille Mitunternehmerschaft

Die im Zuge der Betriebsprüfung betreffend Personalverpflegung und private Pkw-Nutzung vorgenommenen Erhöhungen sind dem Grunde und der Höhe nach nicht strittig. Strittig ist lediglich deren Erfassung bzw. Behandlung im Rahmen einer zwischen einer Ges.m.b.H. und ihrem Gesellschafter bestehenden atypischen stillen Gesellschaft.

In der Literatur (siehe Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer 1988, KStG 1988, 8. Lieferung, Tz 62, Stichworte: "GmbH & Co KG" sowie "GmbH & Still") wird zum unangemessenen Leistungsaustausch zwischen einer GmbH & Co KG und ihren Kommanditisten unter Hinweis darauf, dass bezüglich atypisch stiller Beteiligungen die zur "GmbH & Co KG" getroffenen Ausführungen sinngemäß gelten, ausgeführt:

"Eine vA liegt auch vor, wenn eine GmbH & Co KG, an der die GmbH-Gesellschafter als Kommanditisten beteiligt sind, den Kommanditisten unter der geschäftsführenden Leitung der GmbH Vorteile (zB verbilligte Abgabe von Wirtschaftsgütern) zuwendet (Quantschnigg – Schuch, ESt-HB, § 23, Tz 35.5). Die vA beschränkt sich dabei allerdings auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der KG. Hinsichtlich der restlichen Quote ist eine Entnahme gegeben, die den steuerlichen Gewinnanteil des bevorzugten Kommanditisten erhöht (BFH 6. 8. 1985, VIII R 280/81; Rz 982 KStR 2001; siehe dazu auch Schulze zur Wiesche; DStZ 1986, 98 ff).

Da durch das Instrument der vA vorrangig verhindert werden soll, das Einkommen einer Körperschaft durch Maßnahmen der Einkommensverwendung zu schmälern, geht die Erfassung auch insoweit als vA der Entnahme vor. Würde man nämlich in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH bloß eine Entnahme des Kommanditisten ansetzen (diese wäre zur Gänze ihm zuzurechnen, vgl. VwGH 15.2.1972, 1614/71), wäre der GmbH der bei angemessener Gestaltung zustehende anteilige Gewinn ... entzogen. Dogmatisch ist diese Vorgangsweise dadurch gerechtfertigt, dass die vA bei Körperschaften als *lex specialis* dem Entnahmebegriff vorgeht."

Wenn das Finanzamt in Anwendung der angeführten Überlegungen betreffend die auf Herrn C. entfallenden Erhöhungen der Personalverpflegung und der KFZ-Nutzung in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der Personengesellschaft eine verdeckte Ausschüttung angenommen hat und gleichzeitig festgestellt hat, in Höhe der Beteiligungsquote des atypischen stillen Gesellschafters liege eine verdeckte Entnahme vor, die den Gewinnanteil des atypischen stillen Gesellschafters erhöhe, wird dieser Ansicht vom unabhängigen Finanzsenat zugestimmt.

Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. angeführten Randziffern des Abschnitts 19 "Mitunternehmerschaften" der EStR 2000 (u.a. Rz 5868, 5886, 5866, 5864, 5865) gehen von anderen Sachverhaltskonstellationen aus. Wenn nämlich der Gesellschafter als Privatperson

Leistungen an die Gesellschaft erbringt, dann sind die Vergütungen dafür Bestandteil des Gewinnes der Mitunternehmerschaft und ihm auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung zuzurechnen.

Im gegenständlichen Fall gibt es aber nicht nur die Beziehung des Gesellschafters zur Mitunternehmerschaft, wie z.B. in der Rz 5866 angeführt, wenn die GesmbH als Mitunternehmer für die Mitunternehmerschaft die Geschäftsführertätigkeit ausübt und damit Sonderbetriebseinnahmen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 vorliegen, sondern strittig ist gegenständlich die Erhöhung der Personalverpflegung und der KFZ-Nutzung bei einer GesmbH & Mitgesellschafter (unechte stille Gesellschaft) für einen an dieser Gesellschaft als unechter stiller Gesellschafter Beteiligten, der gleichzeitig auch an der GesmbH beteiligt ist.

Werden nun bei der gegenständlichen Mitunternehmerschaft vom Mitunternehmer durch unangemessene Gestaltungen die Einnahmen reduziert, wird dadurch der an der Mitunternehmerschaft beteiligten GmbH der bei angemessener Gestaltung zustehende anteilige Gewinn entzogen. Dies wird durch den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH ausgeglichen.

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. weiter ausführt, da ein Nutznießer des Mehrgewinnes bekannt sei, sei ihm dieser vollständig zuzurechnen und es sei daher vollkommen unverständlich, warum die GesmbH 60% der Privatanteile des Gesellschafters tragen müsse, ist dem entgegenzuhalten, dass Herr C. auch Gesellschafter der Bw. ist und diese durch die festgestellten Privatnutzungen ihrem Gesellschafter Vorteile zugewendet hat, die mit dem Instrument der verdeckten Ausschüttung erfasst werden, um das zutreffende Einkommen der Bw. zu ermitteln.

3. Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist und es sich gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Der dem Gesellschafter als Ausschüttung zuzurechnende Vorteil unterlag dem Kapitalertragsteuerabzug im Zeitpunkt des Zufließens (§ 95 Abs. 4 in Verbindung mit § 19 EStG 1988). Diesen Zufluss hat das Finanzamt zutreffend nach Maßgabe des Anfallens der KFZ- Nutzung und der Personalverpflegung in den jeweiligen Jahren angenommen.

4. In der Folge werden die durch die geänderte Rückstellungshöhe (siehe Feststellungsverfahren Rx.) resultierenden Ergebnisänderungen dargestellt:

Gewinnänderungen laut BE für die Ermittlung des Anteils der Stillen Gesellschaft

	1998	1999	2000
Passivierung USt für Anlagenverkauf			-13.333,33
Passivierung USt für Personalverpflegung	-2.650,90		
Passivierung Vorsteuerkorrektur KFZ	-16.447,00	-10.213,00	-14.055,00
Passivierung n. anerk. VSt (Langmann)			-20.500,00
Passivierung n. anerk. VSt (PL1)		-4.450,00	
Passivierung Rückstellung GPLA-Prüfung lt. BE	-103.910,00	-104.850,55	-111.726,43
Summe	-123.007,90	-119.513,55	-159.614,76
davon 40% für stille Beteiligung	-49.203,16	-47.805,42	-63.845,90

Darstellung Stille Beteiligung C. laut BE:

Passiva	lt. BE	Verm.Änd.	lt. GB	Erfolgs.Änd.
Wert am 31.12.1997	75.644,46		75.644,46	
Gewinnanteil 1998 lt. Erkl.	475.499,01		475.499,01	
+/- Veränderung lt. BE	-49.203,16			
Wert am 31.12.1998	501.940,31	49.203,16	551.143,47	49.203,16
Gewinnanteil 1999 lt. Erkl.	227.917,48		227.917,48	
+/- Veränderung lt. BE	-47.805,42			
Wert am 31.12.1999	682.052,37	97.008,58	779.060,95	47.805,42
Verlustanteil 2000 lt. Erkl.	-204.219,00		-204.219,00	
+/- Veränderung lt. BE	-63.845,90			
Wert am 31.12.2000	413.987,47	160.854,48	574.841,95	63.845,90

Gewinnermittlung (Mehr-Weniger-Rechnung) der Bw. laut BE:

	1998	1999	2000
Gewinn lt. StB	786.753,52	366.888,22	
Verlust lt. StB			-306.327,30
Mehrsteuern lt. BP	-135.124,00	-21.563,00	-54.529,00
USt-Forderung Tz 16	873,00	2.800,00	2.540,00
USt-Forderung Tz. 17 u 18	100.969,41		
Nachforderung GPLA-Prüfung	-103.910,00	-104.850,55	-111.726,43
Stille Beteiligung	49.203,16	47.805,42	63.845,90
Zu versteuernder Gewinn lt. BE	698.765,09	291.080,09	
Verlust lt. BE			- 406.196,83

Berechnung des Einkommens

	1998	1999	2000
Gewinn/Verlust laut BE	698.765,00	291.080,00	-406.197,00
Verdeckte Ausschüttungen Tz 22	42.552,00	12.300,00	12.300,00
Repräsentationsaufwendungen (saldiert)	5.398,00		
Kapitalertragsteuer Tz 37	14.183,00	4.860,00	4.100,00
Wertpapierunterdeckung	70.740,00	131.040,00	164.052,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	831.638,00	439.280,00	-225.745,00
Verlustabzug	-831.638,00	-439.280,00	
zuzüglich n. ausgleichsfähige IFB-Verluste			3.308,00
zu versteuerndes Einkommen	0,00	0,00	222.437,00

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 12. Dezember 2006