



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch X gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1999 entschieden bzw. beschlossen:

A) über die Berufung vom 23. April 2001 der A GmbH, vertreten durch Dr. B, gegen den Bescheid vom 26. März 2001 des Finanzamtes Neunkirchen, betreffend Einkünfte(nicht)feststellung für 1994, **entschieden**:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Es wird mit Wirkung gegen die A GmbH ausgesprochen, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung der unter der Steuernummer xxx/xxxx – vermeintlich für die "A GmbH und Mitbesitzer" – für 1994 erklärten (auf die A GmbH und A verteilten) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu unterbleiben hat.

B) beschlossen, die Berufungen des Dr. B und des A (Letzterer vertreten durch Ersteren) vom 23. April 2001 gegen den Einkünfte(nicht)feststellungsbescheid 1994 vom 26. März 2001 als unzulässig zurückzuweisen,

und weiters die Berufungen vom 23. April 2001 erstens des Dr. B, zweitens der A GmbH und drittens des A (die beiden Letzteren vertreten durch Ersteren), jeweils gegen

- a) den Bescheid vom 26. März 2001 über die Einkünfte(nicht)feststellung für 1993,
- b) den Bescheid vom 26. März 2001 über die Einkünfte(nicht)feststellung für 1995,
- c) den Bescheid vom 26. März 2001 über die Einkünfte(nicht)feststellung für 1996,
- d) den Bescheid vom 26. März 2001 über die Einkünfte(nicht)feststellung für 1997,
- e) den Bescheid vom 26. März 2001 über die Einkünfte(nicht)feststellung für 1998 und
- f) den Bescheid vom 26. März 2001 über die Einkünfte(nicht)feststellung für 1999 als unzulässig zurückzuweisen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die A GmbH wurde mit Vertrag vom 20. Mai 1992 gegründet, wobei A eine Stammeinlage von 490.000,00 S (= 98%) und D eine solche von 10.000,00 S (= 2%) übernahmen. Die A GmbH wurde am 26. Juni 1992 in die Abteilung B des Firmenbuches eingetragen. D trat hierbei lediglich als Gründungshelfer (Treuhand) für A auf, um der damaligen Anforderung nach mindestens zwei Gründern zu entsprechen.

Die A GmbH ist seit 1. Oktober 1994 im Firmenbuch unter FN C protokolliert und A als ihr Alleingesellschafter eingetragen; ihr Bilanzstichtag ist der 31. März und ihr Stammkapital beträgt 38.000,00 € (früher 500.000,00 S). Ihr Geschäftsführer war bis 1999 K, der Schwiegersohn von A. Mit Wirkung ab 27. August 1999 ist A als Geschäftsführer der A GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Mit Vertrag vom 10. März 1993 (Gewinnfeststellungsakt (im Folgenden kurz: F-Akt), Dauerbelege) beteiligte sich A rückwirkend ab dem Geschäftsjahr 1992/93 als stiller Gesellschafter mit 4.000.000,00 S in vier Jahresraten an der A GmbH, wobei Letzterer unabhängig vom Jahresgewinn oder Jahresverlust ein Vorausgewinn von jährlich 500.000,00 S für die Geschäftsführertätigkeit zugestanden wurde. Vom verbleibenden Gewinn, aber auch von einem allfälligen Gesamtjahresverlust unter Berücksichtigung des Vorausgewinnes, sollte sie 10% und A 90% erhalten. Laut Pkt VII des Vertrages sei die Dauer der Gesellschaft unbestimmt und könne von jedem der Gesellschafter, erstmals zum 31. März 1995 und danach zum Ende eines jeden Geschäftsjahres unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist, aufgekündigt werden. Laut Pkt IX des Vertrages sei abweichend von den Bestimmungen des HGB A atypisch stiller Gesellschafter und sohin "*stiller Mitunternehmer*". Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses verbleibe zwar das Vermögen bei der A GmbH, jedoch stehe A im Innenverhältnis ein Anteil von 90% am Werte des

Geschäftsvermögens, einschließlich stiller Reserven, Firmenwert und nicht realisierter Wertsteigerungen des Betriebsvermögens, zu. Solche Positionen seien zur Ermittlung des Abschichtungsanspruches zu bewerten und zu berücksichtigen.

Für die Jahre 1993 bis 1999 wurden für "A GmbH und Mitbesitzer" als atypisch stille Gesellschaft jeweils negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und folgendermaßen verteilt:

Jahr	Anteil der A GmbH	Anteil des A	Gesamtergebnis
1993	+ 339.309,00 S	- 1.446.184,00 S	- 1.106.875,00 S
1994	+ 267.988,00 S	- 2.088.109,00 S	- 1.820.121,00 S
1995	+ 646.698,00 S	- 1.754.796,00 S	- 1.108.098,00 S
1996	+ 260.462,00 S	- 2.655.847,00 S	- 2.395.385,00 S
1997	+ 324.830,00 S	- 2.076.526,00 S	- 1.751.696,00 S
1998	+ 266.212,00 S	- 2.604.093,00 S	- 2.337.881,00 S
1999	+ 457.880,00 S	- 879.078,00 S	- 421.198,00 S

(Anmerkung: Laut Aktenlage wurde in der Steuererklärung 1995 das Gesamtergebnis von - 1.108.098,00 S nicht aufgeteilt, sondern die oa. Aufteilung vom Finanzamt vorgenommen. Weiters wurde das für 1994 erklärte Gesamtergebnis von - 1.897.896,00 S vom Finanzamt auf - 1.820.121,00 S korrigiert, weil es sonst nicht der Summe der beiden Einkunftsanteile entsprochen hätte.)

Die oa. Gesamtergebnisse stellte das Finanzamt mit gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen, an die "A GmbH und Mitges." gerichteten "Bescheiden" fest.

Nach einer Buch- und Betriebsprüfung (Bericht vom 2. März 2001, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Februar 2001; F-Akt S 7ff/1999) erkannte das Finanzamt die behauptete unechte stille Gesellschaft steuerlich nicht an, indem es die Einlage des stillen Gesellschafters als verdecktes Stammkapital wertete und der Beteiligung die Fremdüblichkeit absprach.

In den formularmäßig gestalteten "Bescheiden" vom 26. März 2001 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 sind jeweils keine Einkünfte eingetragen. Zur Begründung für die Nichtdurchführung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung wird auf den Bp-Bericht verwiesen. Die Bescheide hinsichtlich 1993 und 1995 bis 1999 ergingen jeweils an "A GesmbH & Mitbes" zu Händen des A (F-Akt S 6ff/1993, S 6ff/1995, S 7ff/1996, S 7ff/1997, S 8ff/1998, S 20ff/1999), wogegen der Bescheid hinsichtlich 1994 an die A GmbH zu Händen ihres Geschäftsführers, A, erging (F-Akt S 6ff/1994). Laut Aktenlage (Zweitschriften) enthielt keiner der Bescheide hinsichtlich 1993 bis 1999 einen Hinweis auf eine Zustellfiktion im Sinne des § 101 Abs. 3 BAO.

Laut Tz 17 des Bp-Berichtes sei die stille Beteiligung des beherrschenden Gesellschafters A in zeitlichem Zusammenhang mit der Gründung der A GmbH erfolgt. Der Unternehmenszweck der A GmbH sei vor allem der Verleih von Arbeitsmaschinen und anderen, auf Baustellen benötigten Geräten, gewesen. Der größte Teil der vermieteten Maschinen und Geräte sei durch Leasing erworben worden. Die Notwendigkeit folgender Investitionen in das Anlagevermögen (insb. Errichtung von Hallen auf fremdem Grund und Boden zu Lager-, Reparatur-, Wartungs- und Unterstellzwecken für Maschinen und Geräte) hätte seit Gründung der A GmbH bekannt gewesen sein müssen:

Wirtschaftsjahr	Investitionen
1992/93	388.442,00 S
1993/94	2.385.417,00 S
1994/95	752.327,00 S
1995/96	460.517,00 S

Die Ertragslage habe bei Weitem nicht ausgereicht, die laufenden Kosten (Leasing, Personal, Sonstiges) abzudecken. Außer den angeführten Investitionen habe es kein Anlagevermögen und keine Sicherheiten für Bankkredite gegeben. Auf dem bloßen Umweg einer stillen Einlage habe der beherrschende Gesellschafter in Wahrheit das für die Erfüllung des Unternehmenszweckes unbedingt erforderliche Eigenkapital zur Verfügung gestellt.

Ein fremder Dritter hätte in der gegebenen Situation keinesfalls 4.000.000,00 S zur Verfügung gestellt und einem Vertrag mit einem Vorausgewinn von 500.000,00 S für die A GmbH und einer erstmaligen Kündigungsmöglichkeit zum 31. März 1995 nicht zugestimmt. Dem späteren stillen Gesellschafter hätte schon im ersten Jahr nicht entgehen dürfen, dass die laufenden Kosten in den erwirtschafteten Erlösen nicht Deckung fänden. Bis zum 31. März 1995 hätte keine Gewinnaussicht und keine Aussicht auf stille Reserven oder einen Firmenwert bestanden, sodass die stille Gesellschaft zwischen "Familienfremden" nicht zustande gekommen wäre. Durch den Vorausgewinn der A GmbH sei die Chance auf Gewinnzuweisungen für den stillen Gesellschafter weiter geschmälert worden.

Mit sieben Schriftsätzen vom 23. April 2001 wurden Berufungen gegen die "Bescheide" vom 26. März 2001 erhoben (F-Akt S 23 bis 63/1999; weiters liegen dem Akt auch – nicht vom einschreitenden Rechtsanwalt unterfertigte – Kopien der sieben Schriftsätze bei). Jeder Schriftsatz betrifft den Einkünfte(nicht)feststellungsbescheid für jeweils eines der Streitjahre 1993 bis 1999 und weist jeweils drei Einschreiter auf: die "A GmbH und Mitbesitzer", die A GmbH und A, alle vertreten durch Dr. B. Das Begehren lautet jeweils auf Durchführung der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte unter Berücksichtigung des unecht stillen Gesellschaftsverhältnisses.

Begründend wird die mangelnde Offenlegung, wie das Finanzamt zu den Feststellungen gelangt sei, gerügt. Die Bescheide verfügten über keine Beweiswürdigung. Mit Schriftsatz vom 21. Februar 2001 sei die Einholung eines Gutachtens eines Sachverständigen für Betriebswirtschaft und Maschinenverleih beantragt worden für den Fall, dass die Behörde andere Feststellungen als die im Schriftsatz dargestellten zu treffen beabsichtige. Die Einvernahme von D, F und G sei beantragt worden.

Das Finanzamt habe folgende, gewünschte Feststellungen nicht getroffen, was im Berufungsverfahren ergänzt werden möge.

- Anlässlich der Gründung der A GmbH und der atypisch stillen Gesellschaft sei davon ausgegangen worden, dass kurzfristig Gewinne erzielt würden. Verluste seien nicht vorgeplant gewesen. Die Wettbewerbssituation bei Gründung sei so gewesen, dass im südlichen Niederösterreich kein einziges Maschinenverleihunternehmen etabliert gewesen sei und diesen Markt speziell bearbeitet habe.
- Das Ziel, kurzfristig Gewinne zu realisieren, habe aus Umständen, die bei Gründung nicht vorhersehbar gewesen wären, nicht aufrecht erhalten werden können. Nach Gründung hätten zwei weitere Unternehmen versucht, auf diesen Markt einzudringen, nämlich die Firmen F sowie H. Auch der Führung der A GmbH seien Fehler unterlaufen.
- Im Jahr 2001 werde ein Gewinn von rund 1.000.000,00 S erwirtschaftet. Die Prognose für die zukünftigen Gewinne liege in dieser Höhe bzw. höher.
- Der stille Gesellschaftsvertrag sei in Hinblick auf den Abschluss genau des inhaltsgleichen Vertrages mit E (aus einem westlichen Bundesland) erstellt worden. Dieser sei mit dem Vertrag, der von ihm überprüft und mit ihm erstellt worden sei, einverstanden gewesen, auch mit der Zukunftsprognose, aufgrund der kurzfristig Gewinne erzielt hätten werden sollen. E habe sich ausschließlich deshalb schließlich nicht in Form der stillen Gesellschaft beteiligt, weil er selbst als Maschinenverleihunternehmer tätig gewesen sei und befürchtet habe, dass seine Beteiligung an einem Unternehmen im südlichen Niederösterreich bekannt werden hätte können und dies negative Auswirkungen auf sein Unternehmen in einem westlichen Bundesland haben hätte können.
- A sei bei Abschluss der stillen Gesellschaft Geschäftsführer einer anderen GmbH gewesen, die zu einem Konzern gezählt habe. Konkurrenzgeschäfte seien ihm verboten gewesen und er hätte dem Konzern seine volle Arbeitskraft zur Verfügung stellen müssen. Seine dienstrechtliche Vertragssituation sei der Grund dafür gewesen, dass er sich für das Eingehen einer stillen Gesellschaft entschieden habe, um somit weder als Geschäftsführer noch als Personengesellschafter im Firmenbuch aufzuscheinen. Die Gründung der A GmbH sei erfolgt,

um mit E die stille Gesellschaft abschließen und um Fremdgeschäftsführer einsetzen zu können. Von vornherein sei nicht geplant gewesen, dass A die Kapitalisierung als stiller Gesellschafter vornehme, die er schließlich anstelle von E vorgenommen habe. Hätte A nicht bereits die A GmbH in Hinblick auf die stille Gesellschaft mit E gegründet und nicht Probleme mit seinem Geschäftsführerdienstvertrag gehabt, hätte er am Einfachsten ein Einzelunternehmen gegründet. Nachdem E den stillen Gesellschaftsvertrag aus geschäftspolitischen Gründen nicht abgeschlossen habe, hätte A kein weiteres Stammkapital der A GmbH übernehmen wollen, damit nicht aus dem Firmenbuch eine derart hohe Stammkapitaleinlage ersichtlich sei. Weiters wäre der Vertragsaufwand für die Kapitalerhöhung und die Firmenbucheintragung kostspielig gewesen. Diese Gesellschaftssituation wäre auch unflexibel gewesen, weil die Kapitalherabsetzung einer GmbH äußerst aufwändig und langwierig sei.

Hingegen habe das Finanzamt Feststellungen getroffen, die unrichtig und sämtlich unbegründet geblieben seien. Die bisherige Erlassung von vorläufigen Bescheiden sei offensichtlich deshalb erfolgt, weil auch für das Finanzamt die Entwicklung der Einkommenssituation der Mitunternehmerschaft ungewiss war. Der Betriebsprüfer nehme nun unzulässigerweise eine ex-post-Betrachtung vor. Aus der nunmehr bekannten schlechten Entwicklung schließe er unrichtigerweise, dass bei der Begründung der stillen Gesellschaft ebenso schlechte Zukunftsaussichten bestanden hätten. Dagegen spreche auch, dass in diesem Falle weder die A GmbH noch A das Unternehmen begründet hätten.

Wenn der Prüfer ausführe, dass entsprechende Investitionen durchgeführt hätten werden müssen, um den Unternehmenszweck zu erfüllen, so sei entgegenzuhalten: Die Gesellschafter hätten diese Maßnahmen durchführen wollen, sich in keiner Zwangslage, sondern der Gründungsphase befunden, und seien davon ausgegangen, mit dem Unternehmen Gewinne zu erzielen.

Zu der im Bp-Bericht als unüblich bezeichneten Aufkündbarkeit der atypisch stillen Gesellschaft erstmals zum 31. März 1995 sei anzumerken, dass im Rahmen von Personenhandelsgesellschaften weitreichendere Kündigungsausschlüsse rechtlich nicht zulässig seien (Art. 7 Nr. 14 EVHGB).

Wäre die Beteiligung in Form einer KG abgeschlossen worden und nicht als stille Beteiligung, so gäbe es keine Anerkennungsprobleme. Warum A sich zu einer stillen Beteiligung und nicht zu einer Beteiligung als Kommanditist entschlossen habe, sei bereits dargelegt worden.

Die Überprüfung einer zulässigen Rechtskonstruktion in Richtung Angemessenheit stehe von vornherein nicht auf dem Boden der Verfassung und der bestehenden Rechtslage.

Gleichheitswidrig sei, dass die Mitunternehmerschaft als KG anerkannt worden wäre. Die gleichen Formen GmbH & Co KG und GmbH & Stille würden gleichheitswidrigerweise ungleich behandelt.

Ob ein Dritter einen derartigen Vertrag abgeschlossen hätte oder nicht, könne nur beurteilt werden, wenn die Gewinnerwartungen und Geschäftsvorstellungen dieses Dritten überprüft und der Sachverhalt festgestellt würden.

Der berufungsgegenständliche Gesellschaftsvertrag hätte dem Stillen im Vergleich zu einem Kommanditisten außerordentlich weitgehende Rechte eingeräumt (Einholung seiner Zustimmung zu Investitionen ab 10.000,00 S, Kredit- oder Darlehensaufnahme ab 10.000,00 S, Abschluss von Dienstverträgen).

Der Prüfer gab zu den Berufungen eine Stellungnahme ab, die mit Schreiben vom 21. Juni 2001 vorgehalten wurde (F-Akt S 64ff/1999). Ua. führte der Prüfer aus, dass A und D schon zu Beginn der Prüfung und im Zuge der Betriebsbesichtigung aufgefordert worden seien, die Wahl des unechten stillen Gesellschaftsverhältnisses zwischen A und der A GmbH zu begründen. Erst am 12. Dezember 2000 sei im Zuge einer Vorbesprechung von Mag. M und A vorgebracht worden, dass ursprünglich E als stiller Gesellschafter vorgesehen gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2001 wurde seitens der Bw. eine Stellungnahme angekündigt und angesichts eines zusätzlichen Sachverhaltes in der Prüfer-Stellungnahme - betreffend Konkurrenten der A GmbH - um Information ersucht, welche ergänzenden Erhebungen vorgenommen worden seien (F-Akt S 72/1999).

Mit Schreiben vom 7. August 2001 wurde eine diesbezügliche Stellungnahme des Prüfers vorgehalten (F-Akt S 75f/1999).

Mit Schreiben vom 14. August wurde eine Saldenliste der A GmbH zum 17. Juli 2001 mit einem ausgewiesenen Gewinn von 1,132.416,00 S (betreffend das Wirtschaftsjahr 1. April 2000 bis 31. März 2001) eingereicht und eine Stellungnahme zur Prüfer-Stellungnahme erstattet (F-Akt S 77ff/1999).

Über die Berufung wurde erwogen:

Formal betrachtet handelt es sich um 21 Berufungen: sieben der A GmbH, sieben des A und sieben, die nur Dr. B persönlich zugerechnet werden können, weil die Einschreiterin "A GmbH und Mitbesitzer" kein parteifähiges Gebilde ist (siehe unten "Zu Frage 1."), für das er auftritt.

Die vom Finanzamt an die "A GmbH & Mitbes" als Bescheidadressatin gerichteten, mit 26. März 2001 datierten Schreiben betreffend die Jahre 1993 und 1995 bis 1999 sind an kein parteifähiges Gebilde ergangen (siehe unten "Zu Frage 1.") und deshalb nicht rechtswirksam

als Bescheide erlassen worden. Die dagegen gerichteten 18 Berufungen sind mangels eines tauglichen Anfechtungsobjektes unzulässig und daher zurückzuweisen.

Der vom Finanzamt an die A GmbH zu Händen ihres Geschäftsführers, A, gerichtete Einkünfte(nicht)feststellungsbescheid vom 26. März 2001 für 1994 wirkt gegenüber der ausdrücklich als Bescheidadressatin angeführten A GmbH, nicht aber gegenüber A, der nur als Zustellempfänger im formellen Sinn genannt ist.

Schon mangels Parteifähigkeit (siehe unten "Zu Frage 1.") kann gegenüber der "A GmbH und Mitbes" auch der Bescheid hinsichtlich 1994 nicht wirken. Daher ist gemäß § 246 Abs. 1 BAO (nur) die A GmbH zur Erhebung der Berufung gegen diesen Bescheid befugt. § 246 Abs. 2 BAO verschafft A mangels Wirkung dieses Bescheides gegen ihn kein Berufungsrecht, weshalb seine Berufung zurückzuweisen ist. Die ebenfalls unzulässige, von Dr. B – vermeintlich für die "A GmbH und Mitbesitzer" - erhobene Berufung kann auch hinsichtlich 1994 nur ihm persönlich und keinesfalls der nicht parteifähigen "A GmbH und Mitbesitzer" zugerechnet werden.

Zur Entscheidung über die Berufung sind *zwei Fragen* zu beantworten, wobei die Verneinung der ersten oder die Bejahung der zweiten bereits die Abweisung der Berufung bzw. die Verneinung der Parteifähigkeit der stillen Gesellschaft bedeutet:

1. War der Abschluss des gegenständlichen Vertrages über die Bildung einer stillen Gesellschaft am 10. März 1993 fremdüblich?

2. War die Zuführung von 4.000.000,00 S aufgrund des Vertrages vom 10. März 1993 eine Zuführung von verdecktem Eigenkapital?

Zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt und zur Darstellung, wieso dieser Sachverhalt festgestellt wird, ist festzuhalten:

- A war zivilrechtlich am Anfang des Streitzeitraumes beherrschender Gesellschafter und dann Alleingesellschafter der A GmbH. Wirtschaftlich betrachtet war A wegen der Eigenschaft des Minderheitsgesellschafters D als Treuhänder für A bereits von Anfang an Alleingesellschafter der A GmbH.

- Anlässlich des Abschlusses des Vertrages über die stille Beteiligung des A an der A GmbH am 10. März 1993 konnten A und die A GmbH nach objektiven Maßstäben nicht von einer kurzfristigen Gewinnerzielung ausgehen. Zu diesem Zeitpunkt musste für A der Abschluss des am 31. März 1993 endenden Geschäftsjahres 1992/93 mit einem Verlust bereits erkennbar gewesen sein. Dies deshalb, weil der Jahresabschluss der A GmbH zum 31. März 1993 ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in Höhe von –1.033.924,00 S ausweist; der Bilanzgewinn in Höhe von 203.038,00 S entsteht nur durch die ertragswirksame

Verlustübernahme durch einen Dritten (A) in Höhe von 1.446.184,00 S, welcher Betrag überdies als "Verlustübernahme A" fast drei Viertel der Aktivseite der Bilanz ausmacht. Die größten Aufwandspositionen in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. in der Aufgliederung der "Sonstigen betrieblichen Aufwendungen" sind "Leasinggebühr" in Höhe von 419.865,00 S, "Gehälter" in Höhe von 314.911,00 S und "Inserate" in Höhe von 292.278,00 S; auch angesichts von Umsatzerlösen in Höhe von 493.063,00 S deutet nichts darauf hin, dass sich erst in den letzten 21 Tagen des Geschäftsjahres das wirtschaftliche Ergebnis von einem Gewinn zu einem Verlust in Höhe von mehr als dem doppelten Stammkapital gewandelt hätte.

Das entgegenstehende Vorbringen in den Berufungsschriften erweist sich sohin als unglaublich (vgl. dazu auch die Ausführungen des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme zur Berufung (F-Akt S 66 unten bis S 68/1999); vgl. dazu weiters ein Zitat aus dem Lagebericht der A GmbH zum 31. März 1995 (KSt-Akt S 36/1995): "Im Rückblick auf das abgelaufene Wirtschaftsjahr kann eine Steigerung der Betriebsleistung um 38,4% festgestellt werden. Dies ist vor allem auf den zunehmenden Bekanntheitsgrad der Firma zurückzuführen. *Unter Berücksichtigung des Umstandes der völligen Neugründung des Unternehmens im Geschäftsjahr 1992/93 und der damit verbundenen Anlaufschwierigkeiten, hat sich der Geschäftsgang des Unternehmens besser als erwartet entwickelt.* Die Geschäftsleitung erwartet sich im kommenden Geschäftsjahr eine weitere Verbesserung des operativen Ergebnisses und wird verstärkt Marketingaktivitäten zur weiteren Verbreitung des Bekanntheitsgrades der Firma A setzen." (Anmerkung: Für andere Geschäftsjahre sind keine Lageberichte der A GmbH aktenkundig).

- Auch aus dem vorher aufgezählten Sachverhaltselement resultiert, dass aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung ein der A GmbH gegenüber fremder Dritter am 10. März 1993 den berufungsgegenständlichen Vertrag nicht abgeschlossen hätte. Das Risiko für einen fremden Dritten wäre zu hoch gewesen, dass die A GmbH nach der Zuweisung von zumindest 4.000.000,00 S an Verlusten an ihn das Vertragsverhältnis zu einem Zeitpunkt aufgekündigt hätte, als noch keine ausreichenden stillen Reserven und Firmenwert entstanden wären und somit die Abschichtung zu 0,00 S erfolgt wäre. *Das Risiko für einen fremden Dritten wäre insb. aus folgenden Gründen zu hoch gewesen:*

- Verpflichtung zur Einzahlung von je 1.000.000,00 S jeweils am 15. März 1993/94/95/96;
- erstmalige Kündigungsmöglichkeit zum 31. März 1995 (erst nach 3.000.000,00 S Einlage);
- laufender Verlust des am 31. März 1993 endenden Geschäftsjahres ca. 1.000.000,00 S;
- keine objektiv erkennbaren Aussichten am 10. März 1993 auf baldige Gewinnerzielung;

- durch 500.000,00 S Gewinnvorweg der A GmbH erhöhte Verluste des Stillen und dadurch erhöhte Gefahr, dass allfällige stille Reserven und Firmenwert vom negativen Kapitalkonto neutralisiert würden;
- erst bei mehr als 4.500.000,00 S Jahresverlust hätte auch die A GmbH einen Verlustanteil gehabt: $-4.500.010,00 \text{ S} - 500.000,00 \text{ S} = -5.000.010,00 \text{ S}$; davon 10% = $-500.001,00 \text{ S}$ zuzüglich 500.000,00 S Gewinnvorweg = $-1,00 \text{ S}$ Anteil der GmbH; 90% von $-5.000.010,00 \text{ S}$ = $-4.500.009,00 \text{ S}$ Anteil des Stillen.

Dazu kommt, dass von den Bw. nicht einmal behauptet wird, E hätte *noch am 10. März 1993* den gegenständlichen Vertrag abschließen wollen (vgl. S 7 des während des Prüfungsverfahrens eingereichten Schriftsatzes vom 21. Februar 2001, wonach A mit E *im Jahr 1991* beabsichtigt habe, gemeinsam das gegenständliche Maschinenverleihunternehmen zu begründen; Arbeitsbogen der Bp S 14), abgesehen davon, dass auch dieser Vertrag, wäre er überhaupt zustande gekommen, auf seine steuerliche Anerkennung zu prüfen gewesen wäre.

- *Die A GmbH war mit einem zu geringen Stammkapital ausgestattet, um den gegenständlichen Maschinenverleih zu betreiben.*

Dies ist aus dem Missverhältnis zwischen 500.000,00 S Stammkapital einerseits und dem Ausmaß der Investitionen andererseits zu schließen. Letzteres Ausmaß ergibt sich nicht nur aus den vom Prüfer aufgezeigten Anschaffungen und Herstellungen (Wirtschaftsjahr 1992/93: 388.442,00 S, 1993/94: 2.385.417,00 S, 1994/95: 752.327,00 S, 1995/96: 460.517,00 S), sondern zusätzlich auch aus der Belastung der A GmbH mit Leasingraten. Wirtschaftlich betrachtet bedeuten Anschaffungen durch Leasingverträge ebenfalls eine dem zivilrechtlichen Kauf ähnliche Bindung durch die Verpflichtung zur laufenden Entrichtung der Leasingraten, welche gegenständlich 419.865,00 S im Wirtschaftsjahr 1992/93 (KSt-Akt S 35/1993) sowie 1.575.144,00 S (S 30/1994), 1.737.317,00 S (S 43/1995) und 1.886.595,00 S (S 18/1996) in den drei Folgewirtschaftsjahren ausmachten.

Daraus folgt für die rechtliche Würdigung des gegenständlichen Falles:

Zu Frage 1.:

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und

- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (*Doralt*, EStG⁴, § 2 Tz 158, mit Judikaturnachweisen).

Die zivilrechtliche Gültigkeit bestimmter Verträge ist keine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung (*Doralt*, § 2 Tz 163).

Die für Verträge zwischen nahen Angehörigen von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Grundsätze gelten auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern (*Doralt*, § 2 Tz 163/3, mit Judikaturnachweisen): Beteiligen sich die (Allein-)Gesellschafter einer GmbH als unechte stille Gesellschafter, dann muss die Vereinbarung die Voraussetzungen wie bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllen, auch wenn keine familiären, sondern nur gesellschaftsrechtliche Verflechtungen bestehen. Insbesondere ist zu prüfen, ob ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre (*Doralt*, § 23 Tz 243, mit Judikaturnachweisen).

Aufgrund der oben ausführlich dargestellten Erwägungen hält der gegenständliche Vertrag über die Bildung einer stillen Gesellschaft vom 10. März 1993 der angeführten Fremdvergleichsprüfung nicht stand; der nicht fremdübliche Vertrag über die atypisch stille Beteiligung des A an der A GmbH (deren Gesellschafter A war und ist) ist daher steuerlich nicht anzuerkennen. Dies bedeutet, dass das Bestehen einer Mitunternehmerschaft zwischen A und der A GmbH (und die Parteifähigkeit der "stillen Gesellschaft" im Abgabenverfahrensrecht) von Anfang an zu verneinen sind; eine einheitliche und gesonderte Einkünftefeststellung hat daher zu unterbleiben.

Die Berufung der A GmbH gegen den an sie gerichteten Einkünftenichtfeststellungsbescheid für 1994 ist daher abzuweisen (zu den Zurückweisungen der anderen 20 Berufungen siehe bereits oben).

Zu Frage 2.:

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 18.10.1989, 88/13/0180) ist die in Form einer unecht stillen Gesellschaftseinlage erfolgte Mittelzuführung an eine Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter, die in wirtschaftlicher Sicht einer Dauerwidmung von notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke der Gesellschaft entspricht, steuerrechtlich als Eigenkapitalzufuhr zu betrachten. Eine Mitunternehmerschaft wird dann nicht anerkannt, wenn das Kapital, das ein Gesellschafter der GmbH als atypisch Stiller einbringt, wirtschaftlich betrachtet Eigenkapitalersatz darstellt (*Doralt*, § 23 Tz 235, mit Judikaturnachweisen).

Verdecktes Eigenkapital ist überdies keine Besonderheit des Steuerrechtes. Nach der Rechtsprechung des OGH sind Gesellschafterdarlehen, die an eine im Zeitpunkt der Darlehensgewährung kreditunfähige Gesellschaft gewährt werden, zivilrechtlich als

eigenkapitalersetzend zu werten; Ansprüche der Gesellschafter auf Rückzahlung eigenkapitalersetzender Darlehen haben in der Liquidation oder Insolvenz der Gesellschaft hinter die Ansprüche der übrigen Gläubiger zurückzutreten (OGH 8.5.1991, 80b9/91). Entsprechendes gilt für stille Einlagen von Gesellschaftern des Unternehmensträgers: Umstände, die die Behandlung eines Darlehens als Eigenkapital bewirken, tragen erst recht die Umqualifikation einer stillen Beteiligung in ein Darlehen (*Rebhahn in Jabornegg*, HGB, § 187 Tz 8).

Aufgrund der oben dargestellten Erwägungen (vgl. das angeführte Missverhältnis zwischen dem lediglich 500.000,00 S betragenden Stammkapital und dem Ausmaß der Investitionen) ist die Zuführung der berufungsgegenständlichen stillen Einlage an die unterkapitalisierte A GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Zuführung des für die A GmbH zur Erfüllung ihres Unternehmenszweckes "Maschinenverleih" unbedingt nötigen Eigenkapitals zu betrachten. Auch aus diesem Grund besteht und bestand keine Mitunternehmerschaft.

Den Ausführungen in der Berufung, es sei zu der im Bp-Bericht als unüblich bezeichneten Aufkündbarkeit der atypisch stillen Gesellschaft erstmals zum 31. März 1995 anzumerken, dass im Rahmen von Personenhandelsgesellschaften weitreichendere Kündigungsausschlüsse rechtlich nicht zulässig seien (wobei auf Art. 7 Nr. 14 EVHGB verwiesen wurde), ist entgegen zu halten, dass die Vereinbarung einer Mindestdauer der Gesellschaft sehr wohl zulässig ist (vgl. *Koppensteiner in Straube*, HGB I³, § 132 Art. 7 Nr. 14 Tz 10); das in Art. 7 Nr. 14 EVHGB angeführte Erschweren des Kündigungsrechtes betrifft nämlich nicht die Vereinbarung einer Mindestdauer der Gesellschaft, sondern andere, im gegenständlichen Fall nicht vorliegende Sachverhaltskonstellationen, wie die Vereinbarung einer Vertragsstrafe zu Lasten des Kündigenden oder die vertragliche Koppelung der Kündigungsmöglichkeit an die Zustimmung Dritter (vgl. *Koppensteiner in Straube*, § 132 Art. 7 Nr. 14 Tz 11).

Der in der Berufung vertretenen Auffassung, es gäbe keine Anerkennungsprobleme, wenn die Beteiligung des A in Form einer KG und nicht in Form einer stillen Beteiligung erfolgt wäre, was gleichheitswidrig sei, ist entgegen zu halten, dass die von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (siehe oben) allgemein bei der Gründung einer Mitunternehmerschaft zwischen nahen Angehörigen gelten (vgl. *Doralt*, § 23 Tz 230, mit Judikaturnachweisen) und daher keineswegs auf stille Beteiligungen beschränkt sind. So sind die oa. Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen etwa auch auf Verträge zwischen der KG und der von den Kommanditisten beherrschten Komplementär-GmbH anzuwenden (*Doralt*, § 2 Tz 163/3, mit Judikaturnachweisen). Somit kann der in der Berufung vertretenen Auffassung, es gäbe keine Anerkennungsprobleme, wenn die

Beteiligung des A in Form einer KG und nicht in Form einer stillen Beteiligung erfolgt wäre, nicht gefolgt werden.

Auch die Ausführungen in der Berufung, wonach die Überprüfung einer zulässigen Rechtskonstruktion in Richtung Angemessenheit von vornherein nicht auf dem Boden der Verfassung und der bestehenden Rechtslage stehe, gehen ins Leere, stellen doch die von Rechtsprechung und Lehre entwickelten Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen einen integrierenden Bestandteil des geltenden Ertragsteuerrechtes dar. Sie beruhen auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*Doralt*, § 2 Tz 159); die zivilrechtliche Gültigkeit bestimmter Verträge ist keine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung (*Doralt*, § 2 Tz 163; siehe dazu bereits oben).

Die von den Bw. angesprochenen Erkenntnisse des VfGH sind auf den gegenständlichen, ertragsteuerlichen Sachverhalt nicht anzuwenden. Sie betreffen vielmehr gebühren- und verkehrssteuerliche Sachverhalte, bei denen grundsätzlich die rechtliche Anknüpfung (formalrechtliche Betrachtungsweise) vorherrscht (*Ritz*, BAO², § 21 Tz 14):

- VfGH 27.6.1969, G 17/68 (zitiert in *Neuner*, Stille Gesellschaft im Abgabenrecht⁴, 227, FN 54), betrifft die Aufhebung von § 3 Abs. 1 KVG;

- VfGH 8.5.1980, V 14/80, betrifft § 16 GebG.

Wenn die Bw. argumentieren, A hätte wie ein Einzelunternehmer agieren wollen, so kann dies einerseits nicht ernsthaft als Wunsch nach Zurechnung der Tätigkeit an diesen persönlich aufgefasst werden, denn dann wäre die Tätigkeit seinem Einzelunternehmen zuzurechnen und die GmbH wäre nicht Unternehmerin mit folgenden Konsequenzen: Streichung der Vorsteuer bei der A GmbH; Vorschreibung der zu Unrecht ausgewiesenen Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs 14 UStG 1972 bzw. § 11 Abs. 14 UStG 1994 an die A GmbH; Versteuerung der Umsätze bei A ohne Vorsteuerabzug. Andererseits bestehen keine Hinweise, dass die Tätigkeit nicht der A GmbH zuzurechnen wäre und somit die Rechtsform der nach österreichischem Recht errichteten und im Firmenbuch eingetragenen A GmbH nicht anzuerkennen wäre. Außerdem würde durch eine Zurechnung der gegenständlichen Einkünfte an A persönlich der "A GmbH und Mitbes." ohnehin keine Existenzmöglichkeit als Zurechnungsobjekt von Einkünften verbleiben; ihre Parteifähigkeit wäre dann noch aus einem weiteren Grund zu verneinen.

Zu den Beweisanträgen in den Berufungsschriften vom 23. April 2001 unter Verweis auf Seite 11f des im Arbeitsbogen der Bp befindlichen, von Dr. B für die A GmbH und A verfassten Schriftsatzes (Arbeitsbogen der Bp S 11ff):

- Zur Einholung eines Gutachtens eines Sachverständigen für Betriebswirtschaft und Maschinenverleih, falls die Behörde andere als die gewünschten Sachverhaltsfeststellungen treffe:

Die Existenz eines "Sachverständigen für Betriebswirtschaft und Maschinenverleih" ist der Berufungsbehörde nicht bekannt (vgl. Fachgruppen- und Fachgebietseinteilung für die Sachverständigenliste unter www.sachverstaendige.at/nomenklatur.htm). Außerdem ist ein derartiger bedingter Antrag unzulässig.

- Zur Einvernahme von D, F und G als Zeugen:

Es ist kein Beweisthema angegeben und der Beweisantrag somit nicht ordnungsgemäß ausgeführt. Es ist auch nicht ersichtlich, welche Aufhellung diese Personen hinsichtlich des von der Berufungsbehörde als entscheidungswesentlich betrachteten Sachverhaltes (siehe oben) erbringen könnten.

Zu den Anträgen auf S 18 des Schriftsatzes vom 14. August 2001 (F-Akt S 89/1999 verso):

- Zur Einvernahme von H sowie L (Konkurrenten der A GmbH), insb. zu den Marktverhältnissen des österreichischen Arbeitsbühnenmarktes seit 1992, der Frage des Markteintrittes der Konzernfirmen H ab Ende 1992 in den Arbeitsbühnenmarkt, den Umsätzen der einzelnen konkurrierenden Unternehmen auf dem Arbeitsbühnenmarkt beginnend ab Ende 1992, den Preisen (Mieten) für Arbeitsbühnen 1991, sohin vor dem Markteintritt von H, und nach dem Markteintritt von H:

Der nach Ansicht der Berufungsbehörde entscheidungswesentliche Sachverhalt (siehe oben) ist weniger umfangreich als der entscheidungswesentliche Sachverhalt nach Ansicht des Finanzamtes, insb. fällt die Betrachtung konkurrierender Unternehmen weg. Die Beweisanträge gehen somit am entscheidungswesentlichen Sachverhalt vorbei und sind daher nicht zu berücksichtigen.

Zu den weiteren Anträgen:

"- uns die Beweisergebnisse der Erhebungen der Betriebsprüfung bekannt zugeben, nämlich die Beweisquellen, die Identität von Auskunftspersonen und Zeugen, uns Kopien der Teile von fremden Steuerakten, die nun Verwendung für dieses Verfahren finden, zu übermitteln sowie Kopie der Protokolle, die über die Erhebungen und Vernehmungen aufgenommen wurden, aus denen hervorgehen sollte, wer wen wann nach welcher Belehrung zu welchem Thema befragt hat und welche Antworten gegeben wurden

- uns bekannt zugeben welche Tatsachen warum als offenkundig eingeschätzt wurden sowie

- uns nach Übermittlung der Beweisergebnisse und nach Erläuterung welche Sachverhaltsteile mit welcher Begründung als offenkundig angesehen werden, uns eine angemessene Frist von mindestens vier Wochen zur Stellungnahme einzuräumen."

Diese Anträge betreffen ebenfalls nicht den entscheidungserheblichen Sachverhalt und den Weg seiner Feststellung (siehe oben), weshalb ihnen nicht entsprochen werden kann; weiters ist ein Großteil der Anträge im Abgabenverfahrensrecht gar nicht vorgesehen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 18. November 2003