

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am Donnerstag, 23. September 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH., gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen, vertreten durch Hofrat Mag. Wilhelm Gassner, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1995 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 wird mit € 0,00 (ATS 0,00) festgesetzt. Die folgende Berechnung erfolgt noch in ATS

Körperschaftsteuer	0,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	64.012,00
zu verrechnende IFB- Verluste	- 64.012,00
Einkommen	0,00
Körperschaftsteuer	0,00
anrechenbare Steuer	0,00
Abgabenschuld	0,00

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 wird mit € 1.090,09 (ATS 15.000,00) festgesetzt.

Die folgende Berechnung erfolgt noch in ATS

Körperschaftsteuer	15.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 1.382.443,00

nichtausgleichfähige IFB- Verluste	925.519,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 456.924,00
Einkommen (gerundet)	0,00
Gemäß § 22 KStG 1988 34,00% von 0,00	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00
Abgabenschuld	15.000,00

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 wird mit € 1.089,37 (ATS 14.990,00) festgesetzt.

Die folgende Berechnung erfolgt noch in ATS

Körperschaftsteuer	15.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 463.927,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 463.927,00
Einkommen (gerundet)	0,00
Gemäß § 22 KStG 1988 34,00% von 0,00	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00
anrechenbare Steuer	- 10,00
Körperschaftsteuerschuld	14.990,00
Abgabenschuld	14.990,00

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

Im Unternehmen der Bw. fand eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt, bei der unter anderem folgende Feststellungen getroffen wurden, auf die nur insoweit eingegangen wird als sie für die Gewinnermittlung von Belang sind.

Die Feststellungen und Überlegungen des Senates sind zu jeder Textziffer (Tz.) gesondert angeführt, um die Entscheidung übersichtlicher und zusammenhängender zu gestalten.

Zu Tz. 16 Verrechnung Miete (Bw.) AP GmbH (AP) (Apartments und Seminarräume):

1. Apartments:

Gemäß dem Mietvertrag vom 16. November 1984 vermietete die Bw. den bestehenden Altbau der Liegenschaft in EZ 17 KG Sch., bestehend aus dem Grundstück 23 Baufläche mit Geschäfts- und Wohnhaus und Grundstück 24 Garten sowie EZ 33 KG Sch., bestehend aus dem Grundstück 25/2 mit darauf befindlichen Baulichkeiten "Magazin" an die AP GmbH (s. Punkt I des Mietvertrages) (AP, PB 160).

Die AP GmbH werde den Altbestand des Nachbarhauses im Rahmen des Mietvertrages wie folgt umbauen: Errichtung von 5 Hotel- Apartments zu je vier Betten, im Obergeschoss des Hofgebäudes ("Magazin") von drei Dienstnehmerzimmern. Das hofseitige Gebäude der Nachbarliegenschaft sollte im ersten Stock für zukünftige Seminarräume verwendet werden. Diese Um- und Zubauten gehen in das Eigentum der Bw. über, wobei die Mieterin jedoch nach Ablauf des Mietvertrages Anspruch auf Ablöse hat, welche nach dem seinerzeitigen Tageswert berechnet werde (s. Punkt II des Mietvertrages).

Der Mietvertrag wurde auf unbestimmte Zeit ab 1. Mai 1984 abgeschlossen, wobei der Vertrag von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden könne. Seitens der Bw. wurde ein einseitiger Kündigungsverzicht auf die Dauer von zwanzig Jahren vereinbart (s. Punkt 3 des Mietvertrages). Als Mietzins wurde in

Anbetracht der umfangreichen Investitionen der Mieterin AP GmbH ein Betrag von S 5.000,-- (wertgesichert) vereinbart (s. Punkt 4 des Mietvertrages).

Die von der Mieterin AP GmbH getätigten Gebäudeeinbauten wurden entsprechend der Rechnung vom 17. Dezember 1987 um S 4.493.400,00 von der Bw. abgelöst (AP PB 157a). In einem am 3. Februar 1988 beim FAG Graz eingereichten Zusatz zum Mietvertrag vom 21. Jänner 1988 wurde im Hinblick auf den Erwerb der Einbauten durch die Bw. ein Mietzins rückwirkend ab *1. Mai 1986* von S 250.000,00 (ohne USt, wertgesichert mit Stichtag Mai 1986) vereinbart (s. Zusatz zum Mietvertrag vom 21. Jänner 1988) (AP PB 157). Entsprechend der rechnerischen Darstellung der Betriebsprüfung umfassten die Apartments eine verrechenbare Größe von 207,5 m². Lediglich für die Zeiträume Jänner bis September 1993 und Mai bis Dezember 1995 wurden monatlich S 16.666,00 an Mieten verrechnet (s. Beilage 2 eingefügt nach Seite 12 des Betriebsprüfungsberichtes). Die Betriebsprüfung vertritt in den angefochtenen Bescheiden die Rechtsansicht, die tatsächlich verrechneten Mietzinse hielten sowohl der Höhe als auch in ihrer Gestionierung (nur teilweise Verrechnung der Mieten) einem Fremdvergleich nicht stand. Da die Bw. nicht nur an die AP GmbH, sondern auch Räumlichkeiten unter Zwischenschaltung der nahe stehenden BG OHG vermietete, seien die von der BG OHG vereinbarten Fremdmieten für einen Fremdvergleich heranzuziehen. Entsprechend der Aufstellung laut Beilage Nr. 1 (AP, XA 127) ergebe sich ein durchschnittlicher gewichteter Erlös pro m² von S 162,00. Begründenderweise verweist das Finanzamt darauf, dieser Preis werde für Objekte erzielt, welche zum Teil eine schlechtere Lage haben als die direkt am Hauptplatz gelegene AP GmbH. Der Einwand der steuerlichen Vertreterin, wonach in Einzelfällen wesentlich mehr oder weniger erzielt werde, sei nicht geeignet, den Durchschnittspreis anders zu betrachten, weil der Durchschnittspreis eben Spitzenwerte nach oben oder unten auf den Mittelwert reduziere. Exemplarisch geht die Betriebsprüfung von der Vermietung von 231m² Verkaufsfläche, 90 m² Lagerraum und 22m² Sozialraum (insgesamt 343 m²) an den D.- Markt zu S 55.175,00 aus, wobei sich ein m²-Preis von S 160,86 ergebe. Dieser Umstand wurde im BP- Verfahren schriftlich der Bw. *mit Vorhalt vom 26. August 1998 (AP, XA 127)* mitgeteilt.

Mit *Schreiben vom 9. November 1998 (Seite 1, AP, XA 201)* teilt die Bw. unter anderem mit, die AP GmbH habe die Apartments nur deshalb selbst ausgebaut, um in den Genuss der gastgewerblichen Tourismusförderung zu kommen. Der von der Betriebsprüfung angestellte Fremdvergleich der Mieten von Handels- und Barbetrieben mit einem Dienstleistungsbetrieb (Hotelbetrieb, AP GmbH) sei unzutreffend. Weiters führte sie aus, ein Hotelbetrieb könnte bei

einem 1987 nicht realisierbaren Pensionspreis von S 1.000,00/Tag und einer Auslastung von 42% pro Monat Einnahmen für ein 30m² großes Apartment von etwa S 12.600,00 erzielen. Hievon seien 42% v. S 300,-- mal 30 Tagen für die Halbpension (d.i. S 3.780,00) abzuziehen. Bei einem mit 30% angenommenen Serviceanteil (d.i. S 2.646,00) für das Apartment einschließlich Reinigung, Ausstattung, Strom, Heizung ergebe sich ein Rohertrag von S 6.174,00. Von diesem seien die vom Finanzamt veranschlagten Mietkosten von S 4.800,00 in Abzug zu bringen, wobei sich ein Deckungsbeitrag von S 1.374,00 errechne. Weiters verwies sie in ihrer Äußerung darauf, sowohl die Erstvermietung des Gebäudes als auch der Ankauf der Apartments mit anschließender Rückmietung wurden vom Finanzamt in der Vergangenheit überprüft und seien unbeanstandet geblieben.

Durch die Mietzinse der OHG und AP GmbH wären die gesamten Annuitäten per 30. April 1987 abgedeckt worden. Als Grund für die Einstellung der Miete ab Oktober 1993 seien die wirtschaftlichen Einbrüche der AP GmbH ab 1990 und die Zusage einer Förderung des BM für wirtschaftliche Angelegenheiten vom 30. September 1994 gegenüber der AP GmbH (Mieterin) über einen Betrag von S 1,5 Mio., die entsprechende Auflagen an die Eigentümer der AP GmbH umfasste, gewesen. In diesem Förderungsansuchen seien die ursprünglichen Sanierungsmaßnahmen besprochen worden. Daher seien sowohl die vom Finanzamt beanstandete zu niedrige Miete als auch der Mietverzicht nicht als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen, sondern als betriebliche Maßnahmen zur Sanierung des Unternehmens (Anmerkung: AP GmbH, Mieterin) zu werten.

In einer weiteren *Stellungnahme vom 2. Juni 1999* (Seite 2, AP, XA 448) kritisierte die Bw. die von der Betriebsprüfung aufgelisteten Mietzinse, weil sie Miet- und Pachtverträge mit verschiedenen Abschlusszeitpunkten gegenüber stellte, womit Miet- und Pachtzinse verglichen werden und der so angestellte Fremdvergleich rein willkürlich sei. Außerdem vergleiche sie Mietzinse zwischen Handelsbetrieben, Dienstleistungsbetrieben und gemischten Betrieben, was unsachlich sei. Auch schwankten die m²- Preise der dargestellten Mieten in den Handelsbetrieben zwischen S 131,00 und S 500,00, und es sei auch der Vertrag M. einbezogen worden, bei welchem es sich nicht um einen Mietvertrag, sondern um einen Pachtvertrag eines Kleingasthofes mit einer Kleinbrauerei handelte, bei der die gesamte Einrichtung von der Bw. angeschafft wurde. Ebenso stellten die Vermietungen samt Einrichtung einer Pizzeria (140 m², S 143,00/m²) und einer Konditorei (32 m², S 375,00/m²) Sonderfälle dar, weil die erste Vermietung am 18. Dezember 1990 und die zweite am 1. Oktober 1991 erfolgte. Weiters verwies sie auf ein *Gesellschafterprotokoll vom*

27. Oktober 1983 (!), in dem drei Varianten einer Nutzung (5 Hotelapartments, 10 Garconnieren oder 200 m² Bürofläche) vorgestellt wurden. Ausgehend von einem m²-Preis von S 80,00 bzw. bei einer Hotelnutzung von S 800,00/Tag bei 100 Tagen Auslastung abzüglich Planfreisetzung (?) wurden jährliche Planerlöse von S 200.000,00, S 180.000,00 bzw. S 192.000,00 errechnet. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu berücksichtigen, dass dies Wertansätze von 1983 und nicht von 1993 waren.

Was den Mietenverzicht für 17 Monate anlangt, wird dieser von der Bw. sachverhaltsmäßig zugestanden. Begründenderweise verweist sie hierbei auf die Sanierungsnotwendigkeit der AP GmbH seit 1991, die nur bisher deshalb überleben konnte, weil umfangreiche Sanierungsmaßnahmen seitens der Gesellschafter, nahe stehender Unternehmen, der V-Bank, des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten, des Landes Steiermark, der ÖHT und des Getränkelieferanten getroffen wurden. Zum Sanierungsbeitrag der St. AG kam es, weil die AP GmbH den Getränkelieferanten wechselte und insgesamt einen Kostenbeitrag von S 2.330.000,00 erhielt. Was die Nutzung der von der Bw. an die AP GmbH vermieteten Räumlichkeiten anlangt, wurde die Bw. eingeladen, die seinerzeitigen Baukosten für die Apartments, ev. Förderungen, Zinsenbelastung durch eventuell aufgenommene Bankkredite und Entwicklung der Verbindlichkeiten bekannt zu geben.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 2. Juni 1999 (AP, XA 448) vertrat sie die Auffassung, die gestellten Fragen betreffen weder den Prüfungszeitraum noch fielen die gewünschten Unterlagen in die Aufbewahrungspflicht von sieben Jahren. Außerdem könne aus der Kreditkontenentwicklung kein Fremdvergleich abgeleitet werden, den das Finanzamt bisher ohnehin schuldig geblieben sei. Dem Einwand der Betriebsprüfung, die Mietpreise seien nicht nur von der Mieterseite, sondern auch von der Vermieterseite (Anm.: Bw.) zu betrachten, begegnete sie mit dem Hinweis, diese würden eben im Verhandlungswege gefunden und außerdem sei der Sachverhalt Apartmentbau durch die AP GmbH, deren Verkauf und anschließende Rückmietung von der Vorprüfung überprüft und bisher keine negativen Schlüsse gezogen worden. Da sie keinen anderen Mieter hätte finden können, habe sie sich mit dem Sanierungsvorschlag eines Mietenverzichtes einverstanden erklärt bzw. einverstanden erklären müssen.

Mit Vorhalt vom 8. November 1999 (AP, XA 505) wurde der Bw. zum Prüfungsschwerpunkt Verrechnung Miete Bw. - AP GmbH mitgeteilt, ausgehend von der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Juni 1999 errechne sich ein durchschnittlicher m²-Preis von S 157,00 und somit wurde

beim beabsichtigten Fremdvergleich von S 150,00 ausgegangen, wobei die Bemessungsgrundlagen der beabsichtigten Zurechnungen detailliert dargestellt wurden. Im *Betriebsprüfungsbericht vom 23. November 1999* wird auf Seite 5 noch ergänzend ausgeführt, die dem Prüfer in der *Vorhaltsbeantwortung vom 2. Juni 1999* (AP, XA 448) mitgeteilten Mieten des D.- Marktes stammten aus dem Jahr 1983 und die Differenz ergebe sich zum späteren Prüfungszeitraum.

In ihrer *Berufung vom 19. September 2000* (Bl. 17) wiederholte die Bw. großteils ihr bisheriges Vorbringen und führte insbesondere aus, die unterschiedlichen Mietpreise ergeben sich aus dem Umfang der gemieteten und vermieteten Flächen und der Branche des Mieters, die Vermietungsmöglichkeiten für die Bw., die Lage und die verschiedenen Ausgestaltungen der Verträge. Insbesondere wurde auf die große Spannweite der m²- Preise von S 80,00 (Büroräumlichkeit) und S 500,00 (Kleinlokal von 16 m²) hingewiesen. Es wurde auch die zeugenschaftliche Einvernahme eines namentlich genannten Geschäftsführers einer Immobilienverwaltungs- GmbH beantragt. Im übrigen sei auf Grund eines verbilligten Kaufpreises anlässlich des Erwerbes der Apartments, da die AP GmbH einen Zinsenzuschuss von S 1.655.000,00 lukrieren konnte, von einen um S 33,00 verminderten Quadratmeterpreis auszugehen. Es errechne sich daher eine Miete von S 133,00, während die Betriebsprüfung auf eine Miete von S 150,00 komme. In Anbetracht der geringfügigen prozentualen Differenz sei keine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung anzunehmen. Ergänzend wies sie noch darauf hin, einerseits einen zwanzigjährigen Kündigungsverzicht vereinbart und andererseits ein großes Interesse daran zu haben, den Mieter (AP GmbH) in seinem wirtschaftlichen Bestand zu erhalten.

2. Seminarräume:

Entsprechend den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht werden ab Mai 1995 (s. auch Lagebericht zu Jahresabschluss 1995 v. 30.10.1996) von der Bw. ausgebaute Seminarräume im Ausmaß von 305,17 m² gegen einen monatlichen Mietzins von S 20.833,00 zur Verfügung gestellt. Die im Jahresabschluss laut Anlagenverzeichnis ausgewiesenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen S 3.335.573,00 und der durchschnittliche m²- Mietpreis/ Monat S 68,00 (Beilage 2 des BP- Berichtes).

Die Betriebsprüfung hielt es in diesem Zusammenhang für auffällig, dass die Bw. für ihre konkursreife Mieterin AP GmbH weitere namhafte Beträge investieren würde, obwohl schon die (bisherige) Miete für die Apartments über lange Zeiträume nicht bezahlt werden konnte,

weshalb die Ursache für diese weiteren Investitionen ausschließlich auf Gesellschafterebene zu suchen sei.

In ihrer *Berufung vom 19. September 2000 (Seite 3 vorletzter Absatz)* bemerkte die Bw., es sei hier sachverhältnismäßig eine andere Ansicht zu vertreten, weil die Situation anlässlich der Sanierungsbesprechungen im Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten und der V- Bank die war, dass überlegt wurde, welche Eigenmaßnahmen die AP GmbH treffen müsste, um ihren Umsatz zu erhöhen und damit zur Sanierung beizutragen. Da ein Hotel der 4-Sterne-Kategorie in dieser Zeit im Regelfall eine Nasseinheit, wenn nicht gar ein Hallenbad zur Verfügung haben sollte, wurde die Investition einer Nasseinheit besprochen und damit auch die Investition der Seminarräume. Mangels Eigenkapitals (!) der AP GmbH und der Unmöglichkeit (!) Fremdkapital zu erhalten, habe sie sich entschlossen, diese Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen. In rechtlicher Hinsicht seien die Sanierungsmaßnahmen dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und nicht der Gesellschaftersphäre. Ebenso widerspricht sie der Ansicht der Betriebsprüfung, wonach es dem Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten darum ging, dass sich die Gesellschafter selbst auch um die Erhaltung des Unternehmens bemühen und dem Betrieb (AP GmbH) Kapital zuführen, zumal die AP GmbH bereits seit der Gründung mit zu wenig Kapital ausgestattet worden sei. Der Rechtsmeinung der Betriebsprüfung, warum der Gesellschafter FG nicht eine steuerneutrale Kapitalzufuhr vornahm, sondern sich im Wesentlichen der Bw. und der FG GmbH bediente, wird seitens der Bw. dahingehend entgegnet, dass dies der von den Höchstgerichten betonten Finanzierungsfreiheit des Unternehmers widerspreche. Wenn die Betriebsprüfung meine, der Gesellschafter hätte sich Geld von der Bw. unter fremdüblicher Verzinsung bei entsprechenden Sicherheiten ausborgen können, um dieses als Gesellschaftereinlage der AP GmbH zur Verfügung zu stellen, sei darauf hinzuweisen, dass im Endeffekt ohnehin nichts anderes geschehen sei und tatsächlich die nichtverzinsten Darlehen an die AP GmbH bzw. die zeitweise entgeltslos zur Verfügung gestellten Nutzungsmöglichkeiten der Seminarräume, der Nasszellen sowie der Apartments diesen Effekt hätten. Die Betriebsprüfung sei hierfür jede Erklärung schuldig geblieben, warum die Bw. dazu noch den abgabenrechtlich nachteiligeren Weg hätte wählen sollen. Weiters verweist sie zum Gläubigerverzicht (der Gläubiger der AP GmbH) darauf, alle Gläubigerzuschüsse, Zinsverzichte, Sanierungsbeiträge, Verzicht auf Geschäftsführergehälter und Kapitalrückzahlungen von den wesentlichsten Gläubigern der AP GmbH, nämlich von der FG GmbH, V- Bank, FG, PB seien in den Jahresabschlüssen der AP GmbH und der Bw. auch offengelegt worden. Die Unterstützung der Mieterin bei der Sanierung sei ein ganz normaler Vorgang, um sie als solvente Schuldnerin zu erhalten. Sie

habe durch die Nichtverrechnung der Miete den Cashflow des sanierungsbedürftigen Unternehmens AP GmbH ebenfalls erhöht und es sei die Feststellung der Betriebsprüfung, keine Firma würde den Mietpreis derart niedrig ansetzen, dass die Betriebsausgaben selbst kaum erwirtschaftet würden, schlicht unrichtig. Zur nicht verrechneten Wertsicherung bemerkt sie, diese aus den vorhin genannten Gründen nicht beansprucht zu haben, weil eine einzustellende Forderung gleichzeitig wertüberichtig gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 29. August 2003 wurden der Bw. die Bedenken des unabhängigen Finanzsenates gegen die Art der Beweisführung für den von ihr ins Treffen geführten Fremdvergleich mitgeteilt, wonach aus der Einvernahme eines Zeugen aus dem Immobiliensektor wiederum nur eine Durchschnittsbetrachtung, die unter Bedachtnahme auf die Besonderheiten des Mietverhältnisses der Bw. mit der AP GmbH zu nicht sachgerechten Besteuerungsgrundlagen führen könnten, zu gewinnen sei. Inhaltlich dessen wurde eine neue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in der Weise vorgeschlagen, dass fremdfinanzierte Gebäudeinvestitionen unter Annahme einer 25-jährigen Amortisationsdauer zu einem entsprechenden Monatsmietzins führen müssten, wobei sich der Zinssatz an den von der Bw. aufgewendeten Refinanzierungskosten zuzüglich einem 1%igen Risikoaufschlag orientierte. Eine schriftliche Vorhaltsbeantwortung durch die Bw. erfolgte nicht.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 23. September 2004 erklärte die Bw., eine Vorhaltsbeantwortung konnte deshalb nicht erfolgen, weil der gegenständliche Vorhalt unverständlich wäre und eine weitere Rückfrage beim unabhängigen Finanzsenat für sie keine weitere Verständlichkeit herbeigeführt hätte und sie sich in der gegenständlichen Verhandlung äußern werde. Zu diesem Zwecke wurde in der mündlichen Verhandlung ein von der ausgewiesenen Vertreterin sieben DIN A4 Seiten umfassender vorbereiteter Schriftsatz vorgelegt und zum Verhandlungsvorbringen erhoben. In diesem brachte sie ergänzend vor, das Strittige sei im vorliegenden Fall der Quadratmeterpreis für die Verrechnung von Geschäftsräumlichkeiten zwischen der Bw. und der AP GmbH. Es sei das Wesen eines Streites, dass die Streitparteien verschiedene Ansichten hätten und sie könne nicht verstehen, was die unterschiedlichen Auffassungen über den Quadratmeterpreis mit einem schlüssigen Fremdvergleich zu tun haben sollen, weshalb es für sie unverständlich sei, warum dieser Fremdvergleich nicht an einem Quadratmeterpreis festgemacht werden könne, da Mietpreise im allgemeinen im geschäftlichen Verkehr ausschließlich auf Grund von Quadratmeterpreisen verhandelt und vereinbart würden. Die Besonderheiten des Mietverhältnisses seien im Vorhalt nicht definiert worden. Die Tatsache, dass die Mieterin die Apartments ursprünglich in einem

Gebäude der Vermieterin errichtete und ihr dann zu Herstellungskosten verkaufte, stelle keine Besonderheit dar. Zu den von ihr errichteten Seminarräumen bemerkte sie, sie habe diese selbst errichten lassen und an die Mieterin ursprünglich gegen Entgelt vermietet. Erst auf Grund der Sanierungsvorschläge des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten seien die Mieten eingestellt worden.

Inhaltlich sei die tatsächlich verrechnete Miete für die Apartments mit S 16.666,00 falsch, weil S 250.000,00 jährlich (netto) bzw. S 20.833,00 monatlich vereinbart waren. Im Übrigen sei die Annahme einer Nutzungsdauer von Apartments mit 25 Jahren durch nichts zu belegen, und sie könne wegen ihrer Entfernung von der Realität im Wirtschaftsleben nicht mehr widersprechen. Überlegungen nur hinsichtlich der Amortisationsdauer eines Investitionsprojektes, welche die Tilgung eines Kredites als allein entscheidenden Faktor berücksichtige, entbehrten jeglicher Grundlage, bei der Vereinbarung von Mietentgelten. Berechnungen dieser Art könnten in eingeschränkter Weise dann durchgeführt werden, wenn die Finanzierungsmöglichkeiten (!) überlegt werden müssten. Aber auch hinsichtlich der Realisierungsdauer eines Investitionsprojektes sei die Amortisierungsdauer eines Kredites allein nicht aussagekräftig, weil diese für ein Gebäude nicht allein auf der Annahme der dafür notwendigen Fremdmittel angestellt werden könne, weil Apartments und Seminarräume in der vorliegenden Form wohl länger vermietet werden können als 25 Jahre, auch wenn Adaptionen nach einem gewissen Zeitraum unentbehrlich werden. Die durchgeführte Amortisationsrechnung könne nur dazu dienen, die bestmöglichen Mieteinnahmen zu ermitteln, die es ermöglichen, den Kredit - in der vom Referenten subjektiv angenommenen Laufzeit - zu tilgen. Warum diese Art der Berechnung nun dem Sachverhalt besser dienlich sei als die bisher durchgeführte Durchschnittsbetrachtung von Seiten des Finanzamtes und der Bw. bliebe offen. Des weiteren bezieht sie sich auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.4.1982, 81/14/0120 zur verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung bei der Nutzungsüberlassung eines Einfamilienhauses, wonach der vereinbarte Mietzins mit dem Betrag zu vergleichen sei, der der Kapitalgesellschaft neben der AfA und den Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichert, zum anderen mit demjenigen Betrag, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußerstenfalls als Mietzins noch erzielen könnte. Decken sich diese Werte nicht, so sei ein Mittelwert zu finden.

Bei der vom Referenten angestellten Berechnung werde auf die allgemeinen Überlegungen (keine Besonderheiten) bei einem Mietvertragsabschluss und der Festsetzung eines Mietentgeltes nicht Rücksicht genommen; wie Mietdauer, Verzicht auf Kündigung durch den

Mieter, Nutzung des Mietobjektes für Dritte, Auslastungsfaktor für den Mieter, Sicherheit der Zahlung der Miete Rentabilität des investierten Kapitals, Markt der Mieten und dessen Schwankungen. Bei Herstellungskosten von S 4.500.000,00 und einer jährlich vereinbarten Miete von S 250.000,00 entspreche dies einer Rentabilität von 5,56% und sei für eine gewerbliche Vermietung dieser Art, an einen einzigen Anbieter in Sch., wohl kaum zu erzielen. Bei der vom unabhängigen Finanzsenat angenommenen Miete wäre dies eine Rentabilität von 11,2% und sei für diesen Mietgegenstand und in diesem Bereich (Gast- und Hotelbranche) völlig unvorstellbar. Weiters wurden nochmals die Zeugen O., zum Beweis dafür, dass die Mietzinse von der Bw. an die AP GmbH in der ersten Sanierungsphase auf Wunsch der kreditgebenden Bank und des bei der Sanierung beteiligten Wirtschaftsministeriums, ausgesetzt werden mussten und wie nach der kaufmännischen Erfahrung dieses Zeugen, Mietzinse in Schladming in gewerblichen Bereich vereinbart worden seien und welche Auswirkung sie auf die Kreditgebung der Banken hätten, Baumeister B., als gerichtlich beeidigter Sachverständiger aus dem Baugewerbe und Immobilienschätzmeister, zum Beweis dafür, welches Ausmaß die gewerblichen Mieten in Sch. zwischen 1993 und 1997 hätten und welche Rentabilitäten p.a. erzielbar wären, HM. als gerichtlich beeidigten Sachverständigen, zum Beweis dafür, wie sich steiermarkweit die Mietpreise im gewerblichen Bereich für diese Art von Vermietung wie in Sch. durchgeführt, in den Jahren 1993 bis 1997 verhalten haben und welche Rentabilitäten p.a. erzielbar wären. Entsprechend dem Immobilienpreisspiegel für 1994 seien für Wohnungen bis 40 m² in Graz zwischen S 70,00 -80,00 /m²; für Geschäftslokale in guter Lage in Graz von S 153,00 -241,00 erzielbar, weshalb die von der Bw. vereinbarte Miete von S 100,40/m² durchaus angemessen wäre.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung befragt, welcher Mietaufwand (gemeint: Mietertrag bei der Bw.) tatsächlich gebucht wurde, konnte die Bw. keine näheren Angaben machen. Sie erwähnte lediglich, S 250.000,00 netto jährlich vereinbart zu haben. Die Amtspartei verwies in diesem Zusammenhang auf die Beilage 2 des Betriebsprüfungsberichtes. Aus dem geht in der Anmerkung hervor, dass der angenommene Mietwert (monatlich) von S 16.666,00 und S 20.833,00 auf den Angaben der Buchhaltung der Bw. basiert und die im *Schreiben vom 2. Juni 1999* behauptete Miete von ebenfalls S 20.833,00 statt S 16.666,00 offenbar nicht auf den buchhalterisch erfassten Beträgen basiere und die Aufforderung des Prüfers ihre Angaben mittels Belegen zu untermauern von der steuerlichen Vertreterin ignoriert wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Verfahren sei ausgeführt, die Erklärung der Bw. zur Frage, warum die von der Behörde aufgetragene Äußerung seit einem Jahr unbeantwortet blieb, in der Tatsache begründet liege, weil der Vorhalt des UFS unverständlich sei, befindet sich im Widerspruch zu ihrem eigenen Verhalten, denn die aufgetragene Äußerung konnte nicht so undeutlich und unverständlich gewesen sein, weil es der Bw. immerhin möglich war, in der mündlichen Verhandlung einen mit 21. September 2004 datierten sieben Seiten umfassenden Schriftsatz zu überreichen.

Ähnlich verhält es sich mit der im *Vorhalt vom 29. August 2003* von der Bw. als falsch dargestellte tatsächlich verrechnete Miete bei den Apartments von S 16.666,00 netto monatlich. In diesem Zusammenhang ist in Erinnerung zu rufen, dass bereits das Finanzamt mit *Vorhalt vom 26. August 1998, Beilage 2* von diesem Ansatz ausging und die Bw. in ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998* nicht näher darauf einging. Die bloße Erwähnung, einen Mietvertrag mit einem jährlichen Mietzins von S 250.000,00 netto jährlich oder S 20.833,00 monatlich abgeschlossen zu haben, vermag diesen Umstand nicht näher zu entkräften.

Die im *Schreiben der Bw. vom 2. Juni 1999 Seite 2* behauptete Miete von ebenfalls S 20.833,00 statt 16.666,00 basiert daher offensichtlich nicht auf den buchhalterisch erfassten Beträgen und die monierte Feststellung, wonach der finanzamtliche Ansatz von S 16.666,00 falsch sei, weil ohnedies S 20.833,00 vereinbart waren und dies durch einen Rechenfehler geschehen sei, weil vom Nettomietzins noch einmal die Umsatzsteuer mit 20% abgezogen wurde, enthält zwar eine Erklärung über einen behaupteten - objektiv richtigen - Rechenvorgang – aber keine Aufklärung darüber, dass tatsächlich S 20.833,00 monatlich und nicht – wie vom Finanzamt angenommen - bloß S 16.666,00 verbucht wurden. Von der steuerlichen Vertreterin wurde die Aufforderung des Prüfers, seine Behauptungen mittels Belegen zu untermauern, (*Schreiben des Prüfers vom 8. November 1999*) ignoriert. Weiters verweist das Finanzamt im angefochtenen Bescheid auf Beilage 2 wörtlich: "Der Mietwert von 16.666,00 und 20.833,00 basiert auf den Angaben der Buchhaltung der Abgabepflichtigen. Es wird daher davon ausgegangen, dass die USt nicht doppelt abgezogen wurde."

Dass die Bw. von den vereinbarten S 250.000,00 die 20% Umsatzsteuer abgezogen und als Erlös gebucht hat, erscheint wahrscheinlicher, zumal die Bw. selbst in der mündlichen Verhandlung über die gebuchten (zum Unterschied von den vereinbarten) Beträge keine Erklärung abgeben konnte. Es wäre an ihr gelegen, an der Feststellung des Sachverhaltes entsprechend mitzuwirken und ihre Behauptung durch Vorlage von Beweismitteln zu

untermauern, da ihr schon auf Grund der Innehabung der Buchhaltungsunterlagen größere Sachverhaltsnähe zuzubilligen war als dem Finanzamt. Da sie dies nicht für notwendig erachtete gemäß § 119 BAO iVm. § 161 Abs. 3 BAO mitzuwirken, erscheinen die Prüfungsfeststellungen unbedenklich, zumal der Prüfer sämtliche Monatsbeträge aufgelistet hatte.

Soweit von Bedeutung wird der Sachverhalt verdeutlichend festgestellt:

Entsprechend der Beilage 2 zum Betriebsprüfungsbericht vermietete die Bw. der AP GmbH Apartments zu einem monatlichen Mietzins von S 16.666,00 netto (S 199.992,00 jährlich). Diese Verrechnung gründete sich auf den Zusatz zum Mietvertrag vom 21. Jänner 1988, wonach ein Jahresmietzins von S 250.000,00 jährlich vereinbart wurde. Ursprünglich war lediglich S 5.000,00 für die Miete des Gebäudes monatlich vereinbart, weil die Umbauten von der Mieterin (AP GmbH) vorgenommen wurden. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit mit einem von der Bw. abgegebenen zwanzig jährigen Kündigungsverzicht abgeschlossen. Die Um- und Ausbauten wurden der AP GmbH am 17. Dezember 1987 um S 4.493.400,00 (netto) abgekauft (abgelöst) und an diese zurückvermietet. Im Jahr 1995 errichtete die Bw. für den Hotelbetrieb der Mieterin (AP GmbH) unter Inanspruchnahme von Fremdkapital einen Seminarraum und verrechnete S 20.833,00 netto monatlich an Miete.

In tatsächlicher Hinsicht ist einerseits zu prüfen, ob die verrechneten Mieten einerseits einem Fremdvergleich standhalten und andererseits ob der Verzicht auf die Verrechnung der Mieten fremdüblich erfolgte.

Was den sowohl von der Betriebsprüfung als auch von der Bw. für ihre Betrachtung und Würdigung des Sachverhaltes ins Treffen geführten Fremdvergleich anlangt, führen beide jeweils für ihre ins Treffen geführten Mietpreisvergleiche zu höchst unterschiedlichen Ansätzen. Die von der Betriebsprüfung angeführte Schätzung basiert im Wesentlichen auf dem mit dem D.- Markt vereinbarten und einer am Durchschnittserlös aller vermieteten Flächen orientierten Mietzins, die von der Bw. auf Grund der unterschiedlichen Lagen und Lokalgrößen als nicht vergleichbar bekämpft wird. Dieses Argument erweist sich insgesamt als zutreffend, weil die erstinstanzliche Schätzung auf einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis höchst unterschiedlicher Mietlokalitäten fußt. Die vom Finanzamt größtenteils an den in der W.- Passage erzielten Mieten aufbauenden Berechnung übersieht, dass auch ein von der Bw. ausgebautes Gastlokal mit Kleinbrauerei mitberücksichtigt und überwiegend Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss in den Vergleich einbezogen wurden, die tendenziell

einen deutlich höheren Mietwert als Räumlichkeiten von Obergeschossen – wenn auch in guter Lage - aufweisen, die sich – unter Außerachtlassung des Hotelbetriebes der AP GmbH – eher für Kanzlei- oder Wohnzwecke eignen. Ein Fremdvergleich erscheint nur dann schlüssig und sachgerecht, wenn Gleiches oder zumindest Ähnliches miteinander verglichen wird.

Sowohl Bw. als auch Finanzamt übersehen in ihrer Argumentation die speziellen Vereinbarungen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der Bw., die ursprünglich der AP GmbH noch auszubauenden Räumlichkeiten vermietete, während die Ausbaukosten für die zu errichtenden Apartments von der Mieterin aus förderungsrechtlichen Gründen getragen wurden. In der weiteren Folge löste sie der Mieterin die Einbauten ab und erhöhte den Mietzins. In der weiteren Folge errichtete sie - ausschließlich an den Bedürfnissen der Mieterin orientiert - Seminarräume und eine Sauna. Damit liegt die Finanzierungsfunktion der gegenständlichen Gestaltung nach Art eines Spezialleasings auf der Hand.

Der bw. Einwand, der von der Betriebsprüfung ins Treffen geführte Quadratmeterpreis sei bei einem Gastronomiebetrieb unrealistisch, kann dahingestellt bleiben, denn in objektivierender Betrachtungsweise wird die Branche seines Mieters für den Investor von untergeordneter Bedeutung sein, weil sich seine Kalkulation vorwiegend an seinen eigenen Möglichkeiten und Verhältnissen orientieren wird. Bei der Übernahme der Finanzierung einer Investition wird sich die Mietzinskalkulation überwiegend an den Preisvorstellungen des Investors und dessen Refinanzierungskosten und weniger an der wirtschaftlichen Rentabilität des Mieters orientieren, daher erübrigen sich weitere Ausführungen über die betriebswirtschaftliche Rentabilität durch eine gastronomische Nutzung.

Selbst die Bw. gesteht in ihrer Äußerung zumindest teilweise zu, dass Berechnungen hinsichtlich der Amortisationsdauer eines Investitionsprojektes in eingeschränkter Weise dann durchgeführt werden, wenn die Finanzierungsaufwendungen einer Investition überlegt werden müssen. Warum gegenständlich derartige Überlegungen nicht anzustellen gewesen wären, in dem Investitionen abgelöst bzw. neue Investitionen vorwiegend kapitalmarktfianziert vorgenommen wurden, bleibt offen.

Daher sind auch die von ihr ins Treffen geführten Beweisanbote nach durchschnittlichen Mietpreisen wenig zielführend, da nicht einmal andeutungsweise dargelegt wurde, welche Objekte letztlich miteinander verglichen werden sollten. Die Tatsache einer Erhebung von durchschnittlichen Quadratmeterpreisen vermag keine taugliche Grundlage darüber liefern, ob einander fremd gegenüberstehende Geschäftspartner die oa. Vereinbarungen in der Weise

abgeschlossen hätten; denn es beruhte ausschließlich auf Grund freier unternehmerischer Entscheidung der Bw. die Errichtungskosten zu tragen und die Bestandsobjekte der AP GmbH zu vermieten. Eine Fremdvermietung wird sich daher daran orientieren, dass seitens der Bw. sowohl Zinsen und Amortisation (Tilgung) als auch eine angemessene Risikokomponente im vereinbarten Mietzins Deckung finden.

Inwieweit die Bw. geradezu verpflichtet war, sich bei der Berechnung des Mietzinses ausschließlich an den finanziellen Möglichkeiten der Mieterin zu orientieren, ist nicht verständlich, weil der von ihr indirekt gezogene Schluss, sie wäre auf Grund der Förderungszusagen der öffentlichen Hand gegenüber der Mieterin gehalten gewesen, zuerst die Investition vorzufinanzieren und dann mit dem Hinweis auf deren mangelnde wirtschaftliche Potenz den Mietzins entsprechend niedrig festzulegen bzw. teilweise zu verzichten, nicht nachvollziehbar ist, denn jeder fremde Unternehmer wird bestrebt sein, bei derartigen Finanzierungsgeschäften, deren Risiko nahezu ausschließlich bei ihm liegt, auch eine angemessene Gewinnkomponente zu lukrieren, die sich naturgemäß in der Höhe der vereinbarten Mieten niederschlägt. In der von ihr gewählten Gestaltung waren unter Berücksichtigung der notwendigen, eigenen Fremdkapitalaufnahme nicht einmal die eigenen Kosten (Zinsen und Abschreibungen) gedeckt.

Ausgehend von den berechtigten Einwänden der Bw., die Amortisationsdauer für Gebäudeeinbauten könne nicht allein auf der Annahme der Tilgung der Fremdmittel gestützt werden und der selbst von der Bw. zugestandenen Tatsache, dass Adaptionen (bzw. Renovierungen) nach einem gewissen Zeitraum entbehrlich werden, erscheint eine Erstreckung des Investitionszeitraumes auf vierzig Jahre für eine gastgewerbliche Investition angemessen, zumal unter Annahme des geschätzten Zinssatzes, der sich vorwiegend am Refinanzierungzinssatz der Streitjahre orientiert, es – was die Höhe der monatlichen Belastung anlangt – kaum einen Unterschied mehr macht, ob mit einer Amortisation von vierzig oder sechzig Jahren gerechnet wird, zumal die Fremdfinanzierungskosten finanzmathematisch einen riesigen Anteil an der fiktiven Rate ausmachen, da sich die Höhe der Monatsrate der "ewigen Rente" annähert und derartig geringfügige Differenzen schätzungstolerant sind.

Die Bezugnahme der Bw. hinsichtlich der Rentabilitätsüberlegungen von Renditen auf dem österreichischen Rentenmarkt, die sich vorwiegend an der Sekundärmarktrendite (SMR) orientiert, übersieht in diesem Zusammenhang, dass sie selbst überwiegend fremdfinanziert

ist und es daher weniger um eine Verzinsung des eingesetzten (Eigen-) Kapitals geht, als vielmehr die Refinanzierungskosten und Abschreibungen ins Verdienen zu bringen. Die ins Treffen geführte höhere Nominalverzinsung auf dem Rentenmarkt, die darin begründet sei, weil während der Mietdauer sich stille Reserven ansammelten, mag in ihrer Allgemeinheit schon richtig sein. Sie negiert allerdings, dass ihr diese stillen Reserven auch dann angewachsen wären, wenn sie in den angenommenen vierzig Jahren die noch vorhandenen Investitionen zum Zeitwert abgelöst hätte, zumal wesentliche stille Reserven in gastgewerblichen Gebäudeeinbauten nach Ablauf der Amortisationsdauer infolge des von ihr zugestandenen Renovierungs- und Adaptierungsbedarfes fraglich und bei einer fremdkapitalfinanzierten Investition eher vernachlässigenswert erscheinen, zumal auch eine Stagnation von Grundstückspreisen bei gewerblichen Objekten nicht ausgeschlossen werden kann. Ebenso kann der bw. Rentabilitätsberechnung von 5,56% in ihrer groben Vereinfachung nicht zugestimmt werden, weil sie von der Überlegung ausgeht, dass die investierten Herstellungskosten keinem Wertverzehr unterliegen, was einem Vergleich mit einem Darlehensschuldner erinnert, der mit seinen Monatsraten bloß die Zinsen abzudecken vermag.

Das von ihr ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH v. 20.4.1982, 81/14/0120, wonach bei der Ermittlung der Höhe der in der Nutzungsüberlassung eines Einfamilienhauses gelegenen verdeckten Gewinnausschüttung der vereinbarte Mietzins mit demjenigen Betrag zu vergleichen sei, der der Kapitalgesellschaft neben der AfA und den Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere, zum anderen mit demjenigen Betrag zu vergleichen sei, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußerstenfalls als Mietzins noch erzielen könnte (Mittelwertmethode) ist gegenständlich nicht übertragbar, zumal dem Erkenntnissachverhalt nicht näher entnehmbar ist, ob die Gesellschaft das Mietobjekt eigen- oder fremdfinanziert hatte. Die Unangemessenheit einer Vereinbarung kann sich nicht nur aus einem Vergleich mit anderen Fällen, sondern durchaus auch aus dem Ausschöpfen sonstiger in einem konkreten Fall zur Verfügung stehender Erkenntnismittel ergeben. Auf diese muss insbesondere dann zurückgegriffen werden, wenn ein geeigneter Vergleichsmaßstab fehlt. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065).

In rechtlicher Hinsicht sind zwar auf Grund des Trennungsprinzips Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern (Mitgliedern) steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Zuwendungen und andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im

Gesellschaftsverhältnis haben, dürfen aber die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet werden (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, 0068). Das Aufgreifen verdeckter Ausschüttungen trägt dem Grundsatz Rechnung, dass jeder Steuerpflichtige das von ihm erzielte Einkommen zu versteuern hat. Gegenständlich ist von sogenannten indirekten verdeckten Ausschüttungen auszugehen, welche eine Einkommensverwendung durch Verzicht auf eine oder das Vorenthalten einer der Gesellschaft zustehenden Gewinnchance oder auf angemessene Einnahmen aus Geschäften darstellt.

Die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes durch die Bw., wonach sie als Gläubigerin auf Grund der Förderungsvereinbarungen der AP GmbH mit der öffentlichen Hand zu einem Verzicht verpflichtet gewesen wäre, übersieht in ihrer Oberflächlichkeit die Tatsache, dass nicht sie selbst nicht an der AP GmbH, sondern ihr Alleingesellschafter beteiligt war. Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen eine Affinität, wobei auch Körperschaften darunter fallen (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159). Daher richten sich derartige „Anweisungen“ primär an die Gesellschafter der AP GmbH und nicht an deren - in ihren Besitz befindlichen - Kapitalgesellschaften. Primär ging es den Subventionsgebern der AP GmbH darum, dass von der Eigentümerseite - auf welche Art auch immer - Eigenleistungen gegenüber der Gesellschaft (AP GmbH) erbracht werden. Die Bw. verwischt in ihrer wortreichen Argumentation das zwischen ihr und ihrem Gesellschafter FG anzuwendende Trennungsprinzip. M.a.W. ist gegenständlich in der ersichtlichen Vorteilsgewährung zwischen Bw. und AP GmbH als direkte Vertragspartner in Form der zu niedrigen Mieten bzw. dem Verzicht auf Mietzinszahlungen eine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung an ihren Gesellschafter FG zu erblicken, der den erhaltenen Vorteil wiederum weiterreicht. Ebenfalls konnte sie nicht überzeugend zur Darstellung bringen, welches primäre Interesse *sie* an der Sanierung der AP GmbH letztendlich hatte (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216). In Anbetracht der seit vielen Jahren bekannten angespannten Situation, die letztlich zur „Finanzierungshilfe“ in der Ablösung der Gebäudeinvestitionen geführt hatte, musste der Bw. als Vermieterin klar sein, dass im Falle der Nichtentrichtung der Mietzinse mit einer Auflösung des Mietvertrages (außerordentliches Kündigungsrecht wegen Nichtzahlung des Mietzinses) vorzugehen gewesen wäre. Daher kann auch das Festhalten von ungünstigen Verträgen z.B. durch Unterlassung einer (Änderungs-) Kündigung eine verdeckte Ausschüttung bedeuten. Die Bezugnahme auf das von der

Rechtsprechung anerkannte Prinzip der Finanzierungsfreiheit des Unternehmers vermag das dem Körperschaftsteuerrecht inhärente Trennungsprinzip nicht aufzuheben.

Die Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung wurden wie folgt ermittelt:

Zinssatzermittlung:

Jahr	Bankschulden	Zinsaufwand	Zinssatz in %
1993	18.243.536,18	1.462.481,36	8,02
1994	23.309.954,45	1.694.137,58	7,27
1995	24.277.779,00	1.994.426,99	8,22
Summe	65.831.269,63	5.151.045,93	7,82

durchschnittlicher Zinssatz (abgerundet) in %	7,50
Risikoaufschlag	1,00
Rechnungszinssatz	8,50

Amortisation:

Jahre	Investitionssumme	Zinssatz	Monatsbelastung
40	4.500.000,00	8,5%	32.989,00
40	3.300.000,00	8,5%	24.192,00

Gesamtmiete Apartments:

Zeitraum	VPI 1976	index. Miete	Gebäudemiete	Amortisation	Gesamt
12/1984	149,80	5.000,00	5.000,00	0,00	5.000,00
1993	189,60	6.328,44	6.300,00	32.000,00	38.300,00
1994	195,20	6.515,35	6.500,00	32.000,00	38.500,00
1995	199,60	6.662,22	6.600,00	32.000,00	38.600,00

Miete Seminarräume:

ab Mai 1995: 24.000,00

Ermittlung der verdeckten (Gewinn-) Ausschüttungen:

Monat	tats. verrechnet	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Jänner 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
Februar 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
März 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
April 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
Mai 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
Juni 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
Juli 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
August 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
September 1993	16,666,00	38.300,00	21.634,00
Oktober 1993	0,00	38.300,00	38.300,00
November 1993	0,00	38.300,00	38.300,00
Dezember 1993	0,00	38.300,00	38.300,00
Summe 1993	149.994,00	459.600,00	309.606,00

Monat	tats. verrechnet	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Jänner 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
Februar 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
März 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
April 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
Mai 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
Juni 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
Juli 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
August 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
September 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
Oktober 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
November 1994	0,00	38.500,00	38.500,00

Dezember 1994	0,00	38.500,00	38.500,00
Summe 1994	0,00	462.000,00	462.000,00

Monat	tats. verrechnet	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Jänner 1995	0,00	38.600,00	38.600,00
Februar 1995	0,00	38.600,00	38.600,00
März 1995	0,00	38.600,00	38.600,00
April 1995	0,00	38.600,00	38.600,00
Mai 1995	37.499,00	62.600,00	25.101,00
Juni 1995	37.499,00	62.600,00	25.101,00
Juli 1995	37.499,00	62.600,00	25.101,00
August 1995	37.499,00	62.600,00	25.101,00
September 1995	37.499,00	62.600,00	25.101,00
Oktober 1995	37.499,00	62.600,00	25.101,00
November 1995	37.499,00	62.600,00	25.101,00
Dezember 1995	37.499,00	62.600,00	25.101,00
Summe 1995	299.992,00	655.200,00	355.208,00

Zu Tz. 17 Verzicht auf Mietentgelt der Bw. aus dem Mietverhältnis M. - Schw. zugunsten der BG OHG:

Gemäß dem Pachtvertrag vom 2. März 1994 verpachtete die Bw. das von ihr errichtete Gasthaus, dessen Anschaffungskosten lt. Anlageverzeichnis 1994 S 3.106.994,00 betrugen. Die im Jahr 1994 und 1995 erzielten Pachterlöse wurden sachverhaltsmäßig unstrittig in Höhe von S 368.000,00 bzw. S 200.000,00 (brutto) von der BG OHG vereinnahmt. Die Bw. gesteht in diesem Zusammenhang in ihrem *Schreiben vom 9.11.1998, Seite 13 (AP, XA 225)* eine "buchungstechnische Unrichtigkeit" zu, bestreitet aber das Vorliegen einer verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung. Hierzu erklärte sie, die Hausverwaltung in Salzburg habe dem Pächter des Schw. die Kontonummer der BG OHG mitgeteilt, weil der Vormieter, eine Druckerei von 1. August 1984 bis 30. Juni 1992 die Miete auf das Konto der BG OHG überwiesen habe und somit die tatsächlichen Verhältnisse außer Acht gelassen habe. Die

Betriebsprüfung kam in ihrem Bericht zum Ergebnis, der Umstand, dass die Bw. der BG OHG die Erlöse aus der Vermietung des Schw. überlassen hatte, wäre ausschließlich in der Person des Gesellschafters FG zu suchen. Dies ergebe sich nicht nur aus dieser einen "Vermögens- bzw. Ertragsüberlassung", sondern auch aus dem anderen Umfeld unüblicher Vereinbarungen und Begünstigungen, welche die BG OHG seitens der Bw. erfahren habe. Der in weiterer Folge erfolgte Vermögensfluss (Auflösung der OHG und Übernahme der Kapitalkonten ins Privatvermögen des FG) bzw. wie dieses erworbene Vermögen schließlich am Privatkonto des FG bei der FG GmbH landete und dessen private Schuld bei dieser Firma um diese Beträge mindere, sei im *Schreiben vom 26. August 1998* genauer erläutert worden.

In ihrer Berufung verweist die Bw. im Wesentlichen auf ihr bisheriges Vorbringen und auf die von der BG OHG eingereichte Berufung. Sie bezieht sich auf den Irrtum der Hausverwaltung, welche eine schlichte Weitervermietung des Lokales annahm. Für die tatsächlich unrichtige Verbuchung der Pachtentgelte gebe es überhaupt keinen wirtschaftlichen Grund, denn tatsächlich wurde die Steuerbelastung der OHG- Gesellschafter erhöht, während bei der Bw. das (fehlende) Pachtentgelt im Verlust Deckung gefunden hätte. Es werde daher beantragt, aus der Fehlbuchung keine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung abzuleiten und keine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben. Im Akt der BG- OHG wurden die Einnahmen entsprechend vermindert.

Zum besseren Verständnis der Rechtsverhältnisse zwischen der Bw. und der BG OHG werden die abgeschlossenen Vereinbarungen wie folgt angeführt:

Die Gründung der BG OHG erfolgte mit Gesellschaftsvertrag vom 27. Mai 1983. An ihr waren FG mit 50%, PB mit 20% und CB mit 30% beteiligt. Nach mehreren Änderungen sind im Streitraum FG mit 25% und GG mit 75% am Vermögen und Gewinn beteiligt. Im Falle ev. Verlustsituation hat sich FG auf Grund seines umfangreichen persönlichen Haftungsfonds und aus wirtschaftlicher Fairness gegenüber seiner Frau GG bereit erklärt, 75% der Verluste zu tragen (vgl. Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 4. März 1993). Am 30. September 1996 wurde beim Firmenbuch die Löschung der Gesellschaft beantragt.

Mit *Mietvertrag vom 24. Juli 1985* vermietete die Bw. die auf der Liegenschaft EZ 17, KG Sch. neugeschaffenen Räumlichkeiten, die in Sch. unter dem Begriff "W.- Passage" bekannt sind mit Rechtswirksamkeit ab 30. Juni 1984 an die BG OHG. Der Mietvertrag konnte von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum 31. Dezember eines Jahres aufgekündigt werden. Als Mietzins wurde eine Jahresmiete von

S 550.000,00 wertgesichert vereinbart. Neben dem Mietentgelt hatte die Mieterin sämtliche Betriebskosten zu tragen und ist berechtigt unterzuvermieten (BGV 139).

Mit *Vereinbarung vom 24. Juli 1985* erklärte sich die BG OHG bereit zur Abdeckung der mit dem Umbau der Geschäftsräumlichkeiten und der Vermögensverwaltung entstehenden Geschäftsführungskosten und des Know-how ein Entgelt unter dem Titel "Risiko- und Geschäftsführungsabgeltung" von S 1.150.000,00 jährlich ab 1. Jänner 1984 wertgesichert zu überweisen. Dieser Vertrag konnte von jeder der Vertragsparteien unter Einhaltung einer Frist von zwei Monaten zum Ende eines jeden Kalendermonates gekündigt werden (BGV 136).

Am *14. Dezember 1988* wurde die *Vereinbarung vom 24. Juli 1985* unter Hinweis auf eine seitens der Bw. weggefallene Haftung für ein Darlehen über S 2,0 Mio. dahingehend abgeändert, dass ab 1. Mai 1988 das „Haftungsentgelt“ jährlich S 1.400.000,00 beträgt. (BGV 129). Am *29. Dezember 1988* wurde es unter Bezugnahme auf die *Vereinbarungen vom 24. Juli 1985 und 14. Dezember 1988* auf S 450.000,00 herabgesetzt. Begründend weist die Präambel darauf hin, die Verbindlichkeit der BG OHG bei der Bw. habe ein Ausmaß erreicht, das es notwendig mache dafür zu sorgen, dass sie (gemeint: BG OHG) ein Betriebsergebnis ausweise, welches sie in die Lage versetze, ihre Verbindlichkeiten zu bezahlen, weshalb das Haftungsentgelt nochmalig verringert werde (BGV 128).

Im Zuge einer Vorbetriebsprüfung führte die Bw. im *Schreiben vom 4. März 1993* aus, die Vereinbarung über Haftungsprovision sei bereits Gegenstand der letzten Betriebsprüfung gewesen. Zweck der Bw. sei nur die Vermögensverwaltung und keineswegs der Betrieb eines Unternehmens gewesen. Die BG OHG konnte aber mangels eigenen finanziellen Rückhaltes (?) und Haftungsfond die notwendigen Umbauarbeiten an dem der Bw. gehörigen Gebäude nicht durchführen, weshalb dies von der Bw. erfolgte. Da diese bereit war, die Investitionen zu tätigen, begehrte sie die Übernahme einer „Haftungsprovision“. Über Anregung der seinerzeitigen Betriebsprüfung und um den Fremdvergleich noch deutlicher einhalten zu können, wurde das Entgelt abgesenkt. Im Übrigen konnte die BG OHG auch dadurch die bei der Bw. aus rückständigen Mieten und Haftungsprovisionen aufgelaufenen Verbindlichkeiten leichter abdecken. Die Teilung in Besitz- und Betriebsgesellschaft sei ein klassisches Beispiel einer Betriebsaufspaltung, wenn sie hier auch in umgekehrter Form vorliege. Ein wesentlicher Grund liege in den einschränkenden Bestimmungen des MRG, da die BG OHG als Hauptmieterin fungiere (BGV 120).

In diesem Zusammenhang ist auch der von der steuerlichen Vertreterin mit 29. Dezember 1988 datierte *Aktenvermerk* zu erwähnen, der in Punkt 3 ausführte, die Betriebsprüfung habe die laufenden Verluste BG OHG beanstandet und daher die Gefahr einer (steuerlichen) Liebhaberei bestünde. Aus diesem Grund sei das Haftungsentgelt auf S 450.000,00 jährlich verringert worden, um damit einerseits ein positives Betriebsergebnis erzielen und andererseits die entstandenen Verbindlichkeiten abzudecken (BGV 105).

Mit *Schreiben vom 11. März 1998* wurde seitens der Betriebsprüfung die Bw. um Aufklärung über die Höhe und die Berechnung des Haftungsentgeltes (Haftungssummen, Bekanntgabe der haftungsgegenständlichen Verbindlichkeiten und um Vorlage entsprechender Vereinbarungen) ersucht (O 141). In ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 18. März 1998* verwies die Bw. lediglich auf die oa. *Vereinbarung vom 29. Dezember 1988* und dass sie für die aufgenommenen Fremdmittel für den Erwerb der Liegenschaft EZ 17, EZ. 33 KG Sch. hafte (O 141). Anlässlich einer *Besprechung des Steuersachbearbeiters der steuerlichen Vertreterin vom 24. März 1998* wurde nochmals um Mitteilung der Grundlagen für die Berechnung des Haftungsentgeltes ersucht, der auf eine zu erstattende schriftliche Beantwortung verwies (O 139), in der am 31. März 1998 letztlich nur auf die schon vorliegende vertragliche Vereinbarung und die im Vorakt der letzten Betriebsprüfung erliegende Stellungnahme Bezug genommen wurde (O 125).

Im erstinstanzlichen Prüfungsverfahren wurde der Geschäftsführer der Bw. befragt, warum der BG OHG nicht mehr Miete verrechnet werde, da diese ja ein mehrfaches an Miete erhalte als sie der Bw. bezahle. In seiner *Niederschrift vom 6. Mai 1998* gab dieser an, eine Beantwortung könne nur von der steuerlichen Vertreterin der Bw. erfolgen, weil diese alles so erstellt habe, damit es für sie am günstigsten sei. Angeblich wäre dies aus nicht näher konkretisierten Haftungsgründen erfolgt (BGV 280).

In einer weiteren *Vorhaltsbeantwortung betr. AP GmbH vom 29. Mai 1998* verwies die Bw. im Zusammenhang mit der Wertsicherung des Mietvertrages mit der BG OHG auf das im früheren Betriebsprüfungsverfahren erstattete Vorbringen und dass der Mietvertrag damals unbeanstandet blieb. Im Übrigen sei nicht mehr feststellbar, warum der seinerzeitige Pachtzins mit S 550.000,00 bemessen wurde (O 213). Ergänzend erklärte sie, es sei nunmehr begonnen worden die (nahestehenden) Unternehmen FG GmbH, Bw., BG OHG, FG GmbH S. zum Zwecke der einfacheren administrativen Handhabung zu vereinigen. Im ersten Schritt wurde eine Vereinigung der BG OHG und der Bw. vereinbart, womit die vorhandenen Aktiva

gegen Übernahme der Passiva gekauft wurden. Vor diesem Verkauf wurde von den OHG-Gesellschaftern eine gegen die Bw. zustehende Buchforderung von S 3.032.039,01 ins Privatvermögen übernommen (!) und „zur leichteren Handhabung und weil eine weitere Aufblähung der Bilanz unökonomisch erschien“ auf das Verrechnungskonto des Alleingeschafters FG bei der mit der Bw. verschmolzenen FG GmbH gebucht.

Mit Vorhalt vom 29. August 2003 teilte der unabhängige Finanzsenat der Bw. u.a. mit, dass ernste Bedenken bestehen, die mit der BG OHG abgeschlossenen Verträge anzuerkennen, zumal durch diese Vereinbarungen auf wesentliche Einnahmen verzichtet worden wären und erblicke darin - ausgehend von den Jahresergebnissen der OHG jährlich - betragsmäßige aufgelistete - verdeckte Gewinnausschüttungen.

Der oa. Vorhalt blieb unbeantwortet. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 23. September 2004 verwies die Bw. in ihrem vorbereiteten Schriftsatz, wonach das Thema der Miet- und Haftentgelte bereits intensiv im Rahmen der Betriebsprüfung diskutiert und jeglicher Zweifel an der Richtigkeit ausgeräumt worden sei. Dass die von der Bw. getroffene Vorgangsweise und auch die Reduzierung des Mietentgeltes Teil der Besprechungen der Betriebsprüfung waren, sei ihrem *Schreiben vom 9. November 1998* an das Finanzamt zu entnehmen und daher beantragte sie die Einvernahme des damaligen Prüfungsleiters, welche "Absprachen" zum Thema Miet- und Haftungsentgelte getroffen worden seien, womit die Richtigkeit ihres Vorbringens bewiesen werden sollte. Daher könne es ihr nicht zugemutet werden, zur Meinung des Referenten des unabhängigen Finanzsenates, durch das Abschließen und Festhalten von nachteiligen Vereinbarungen sei auf wesentliche Einnahmen verzichtet worden, in dieser Allgemeinheit eine Stellungnahme abzugeben. Die vorgesehene Variante der Bw. in Höhe der nicht zugeflossenen Entgelte eine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung zu unterstellen und gleichzeitig die Gewinne bei der BG OHG bestehen zu lassen, führe zu einer doppelten Besteuerung. Zur Frage des Vorhalts des unabhängigen Finanzsenates, warum es dem verantwortlichen Geschäftsführer, der sowohl die Geschäfte der Bw. und der BG OHG einschließlich der Zahlungseingänge auf den diversen Bankkonten wahrnahm, entgangen ist, dass der Bw. trotz beträchtlichen auch fremdfinanzierten Investitionsvolumens in das Pachtlokal keine Pachteinahmen lukrieren konnte, erklärte die Bw. dahingehend, weil die Zahlungseingänge für die Mieten der Bw. einerseits und der BG OHG andererseits auf diversen Bankkonten eingingen und insgesamt genügend finanzielle Mittel vorhanden gewesen wären, um alle Verpflichtungen der Bw. gegenüber den Banken und jene der BG OHG gegenüber der Bw. zu erfüllen, sei es dem verantwortlichen Geschäftsführer nicht aufgefallen, dass die

Mieten an die BG OHG anstatt auf das Konto der Bw. geflossen seien. Dabei möge der unabhängige Finanzsenat auch die zahlreichen Verrechnungskonten der Bw. und der BG OHG beachten und zur Kenntnis nehmen, dass der verantwortliche Geschäftsführer mitnichten die Miteingänge (richtig wohl: Mieteingänge) seiner Kunden laufend kontrollierte. Das sei Sache des Leiters des Rechnungswesens, der auch die Verantwortung für die Zahlung der laufenden Annuitäten habe. Zu solchen Schlussfolgerungen könne jeder der Betrachter dann kommen, wenn er selbst einmal einen Betrieb geführt habe oder ausreichende Erfahrung in der Führung von gewerblichen Betrieben habe. Weiters stellte sie den Beweisantrag, den Leiter des Rechnungswesens der FG GmbH über die irrtümliche Verbuchung der Miete zum Beweis dafür einzuvernehmen, dass diese Verbuchung nichts mit dem Gesellschafterverhältnis des FG als OHG- Partner und als Bw- Gesellschafter zu tun habe.

Zu den Bedenken hinsichtlich des Einnahmenverzichtes zu Gunsten der BG OHG verwies die Bw. auf die in diesem Fall vorgenommene "umgekehrte" Betriebsaufspaltung, denn die V.-Bank habe sich bereit erklärt, die Ankaufsfinanzierung ausschließlich dinglich auf der Liegenschaft der Bw. sicherzustellen und keine persönliche Haftung der Gesellschafter zu verlangen. Da nicht abzusehen war, wie das Projekt einer WM- Passage im Ortsgebiet von Sch. tatsächlich wirtschaftlich geführt werden könnte, hätten sich die Gesellschafter nach entsprechender Rechtsberatung dazu entschlossen. Im Falle einer negativen Entwicklung wäre es einfacher gewesen die Anteile an der Bw. zu verkaufen als eine vermietete Liegenschaft im Eigentum einer Personengesellschaft oder deren Gesellschaftern. Weiters seien alle Verträge gebührenrechtlich angezeigt und dem Finanzamt vorgelegen. Außerdem verwies sie auf die Betriebsprüfungen für die Jahre 1984-1987 sowie 1988-1990.

In ihrem mündlichen Vorbringen in der Berufungsverhandlung erklärte sie, bei den strittigen Verträgen (Miet- und Haftungsentgelt) handle es sich um Dauerverträge und die Verringerung der Entgelte wurde vom Finanzamt angeregt, weshalb das Wissen des Zeugen über die damaligen Vereinbarungen auch für den Streitzeitraum ausschlaggebend sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist festzustellen, dass die Bw. für die an die OHG vermieteten Räumlichkeiten in den Streitjahren lediglich ca. S 1 Mio. an Einnahmen, währenddessen die OHG aus ihrer Untervermietungstätigkeit über S 2 Mio. lukrieren konnte und in den Jahren 1992 bis 1994 ein durchschnittliches Jahresergebnis von etwa 1 Mio. erzielte. Der Bw. war es unter Außerachtlassung der Verlustzuweisungen an die stillen Gesellschafter nicht einmal

möglich, die Zinsen vollständig zu erwirtschaften, geschweige die Normalabschreibungen ins Verdienen zu bringen.

In tatsächlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Bw. weder überzeugend die Funktion des ins Treffen geführten Haftungsentgeltes noch dessen rechnerische Ermittlung darlegen konnte. Daran vermag das Beziehen auf die "historischen" Aufklärungs- und Darlegungsversuche, wonach die Vereinbarungen in der Vergangenheit von den Vorbetriebsprüfungen nicht beanstandet wurden, nichts zu ändern (*vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998, Seite 10f*). Im Übrigen ist die Frage einer möglichen Vermutung steuerlicher Liebhaberei der OHG eine der grundsätzlichen Anerkennung der Verträge zwischen Bw. und dieser eine nachgeschaltete und kann im gegenständlichen Verfahren keine Bindungswirkung auslösen. Daher können auch etwaige steuerliche Opportunitätsüberlegungen zwischen der Steuerpflicht der Bw. und der OHG- Gesellschafter außer Betracht bleiben, weil diese das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip und die darauf aufbauende Angehörigenjudikatur nicht aufzuheben vermögen.

Entsprechend den vorgelegten Jahresabschlüssen der OHG verfügte diese über nahezu kein nennenswertes Anlagevermögen, da dieses ohnehin der Bw. gehörte. Aus steuerlicher Sicht bleibt es völlig dunkel, warum sie sich, obwohl sie das gesamte Geschäftsrisiko der Investitionen in Gebäude und Umbauten (sowohl Abschreibungen und Zinsendienst) tragen musste, durch Abschluss und Festhalten von wirtschaftlich ungünstigen Verträgen ihrer Einkunftsquelle begab, in dem sie ihre Geschäftschancen einer ihrem Hauptgesellschafter nahestehenden Mitunternehmerschaft überließ. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht konnte von der Durchführung der beantragten Einvernahme des seinerzeitigen Prüfungsorgans Abstand genommen werden, weil sich der unabhängige Finanzsenat nicht an in vergangenen Veranlagungszeiträumen vorgenommenen Sachverhaltsbeurteilungen gebunden erachtet, da jeder Veranlagungszeitraum für sich zu beurteilen ist. Die Frage, wie seinerzeitige Amtsgorgane des Finanzamtes die gegenständlichen Vereinbarungen zwischen der Bw. und der OHG beurteilt haben und welche Überlegungen in früheren Jahren aufgestellt wurden, können daher auf sich beruhen, zumal aus steuerlichen (Fehl-) Beurteilungen der Vergangenheit keine Rechtsansprüche für die Streitjahre abgeleitet werden können.

Das von der Bw. ins Spiel gebrachte Argument, wonach die Zwischenschaltung einer Untervermietungsgesellschaft mietrechtlich (angeblich) vorteilhaft war, um allfälligen Kündigungsbeschränkungen zu entgehen, erweist sich in steuerlichen Hinsicht als

unbeachtlich; denn sie dient in Wahrheit dazu, steuerliche Folgen nach Belieben auf andere Ebenen zu verschieben. In diesem Zusammenhang sei wiederholend ausgeführt, bereits der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Steiermark GZ. B 141-10/94 verwies in seiner Entscheidung vom 25. Jänner 1996 obiter dictum auf die Bestimmung des § 2 Abs. 3 MRG, wonach der Untermieter begehren könne, als Hauptmieter des Mietgegenstandes mit allen Rechten und Pflichten anerkannt zu werden. Diese Bestimmungen betreffen einen Ausschnitt aus jenen Fällen, in welchen bei Mietverhältnissen der Verdacht eines Schein- oder Umgehungsgeschäftes bestehen kann und von der Judikatur auch bestätigt wurde. Dies habe den Gesetzgeber dazu bewogen, den praktisch häufigsten Anwendungsfall eines mietrechtlichen Scheingeschäftes zu regeln, bei dem der Vermieter einen Strohmann dazwischenschaltet, um den von letzterem mietenden Bestandnehmer in die ungünstige Rolle des Untermieters zu drängen (*Fenyves in: Korinek/Krejci: Handbuch zum Mietrechtsgesetz, 294ff.*). Am Rande sei erwähnt, selbst die Bw. musste bei der Verpachtung des Lokales Schw. von ihrem gepriesenen "Untervermietungsmodell" auf Drängen des Pächters Abstand nehmen, der einen Vertrag mit ihr und nicht mit der OHG abschloss. Ebenso wurde die bereits erwähnte Appartementvermietung an die AP GmbH nicht über die Generalmieterin (OHG) vorgenommen.

Daher kann die von der Bw. behauptete Vorteilhaftigkeit der Risikoaufspaltung in "umgekehrter Form" in der Weise nicht vollzogen werden, weil es bei einer ein Grundstück besitzenden Gesellschaft nichts Ungewöhnliches ist, dass die finanzierende Bank bei Einverleibung eines Pfandrechtes von einer persönlichen Haftung der GmbH- Gesellschafter Abstand nimmt, und es konnte keineswegs schlüssig dargetan werden, die Gesellschafter der GmbH wären geradezu durch die Gestionen der Bank veranlasst gewesen eine OHG als Vermietungsgesellschaft zu gründen. Noch weniger nachvollziehbar sind die Bw. Ausführungen, wonach im Falle einer negativen Entwicklung es einfacher gewesen wäre, die Anteile der Bw. zu verkaufen als eine vermietete Liegenschaft im Eigentum der Personengesellschaft oder deren Gesellschaftern, weil es völlig im Dunkeln bleibt, welchen Unterschied es letztlich machen soll, ob die Liegenschaft im Eigentum einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft steht. Derartige Überlegungen können gegenständlich ausgeklammert werden, da die Abgabenbehörde nicht hypothetische, sondern tatsächliche Sachverhalte zu beurteilen hat (VwGH 25.2.2003, 99/14/0340). Im Übrigen würde man sich mit derartigen Überlegungen zu sehr vom tatsächlichen Geschehen entfernen und ausschließlich gedankliche – tatsächlich nicht eingetretene - Sachverhalte einer Beurteilung unterziehen. Derartige Motivinterpretationen, warum diese oder jene frei gestaltbare

Rechtsform gewählt wurde, zu erörtern, sind nicht Aufgabe des gegenständlichen Abgabenverfahrens, zumal jede Gestaltung zivil- oder steuerliche Vor- oder Nachteile mit sich bringt, die grundsätzlich nach freier Disposition vom Steuerpflichtigen gegenseitig abzuwägen sind. Unklar bleiben auch die Ausführungen der Bw. in Richtung Risikoaufspaltung, da die Bw. als Besitzgesellschaft ohnehin für sämtliche Verbindlichkeiten haftet und somit das Unternehmerrisiko getragen hat.

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaft und ihren Gesellschaftern zwar steuerlich grundsätzlich anzuerkennen; Zuwendungen und andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, dürfen aber die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form von Leistungsbeziehungen gekleidet werden (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, 0068). Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel im Gesellschaftsverhältnis haben. Entsprechend h.L. sind fehlende Betriebseinnahmen einer Körperschaft für entzogene Gewinnchancen im Wege der verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung zu korrigieren (vgl. VwGH 29.1.2003, 98/13/0055).

Der Abschluss und das Festhalten an wirtschaftlich ungünstigen Verträgen, obwohl der Bw. unschwer bereits vor den Streitjahren eine Kündigungsmöglichkeit zur Verfügung gestanden wäre, sowie die Tatsache, dass sie das vereinbarte "Haftungsentgelt" trotz mehrmaliger Rückfragen weder dem Grunde noch der Höhe nach ausreichend aufzuklären vermochte, obwohl sie sachverhaltsmäßig deutlich näher als die Abgabenbehörde ist, sprechen schon indiziell dafür, dass die Kriterien der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, die auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner und/ oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung, nicht eingehalten wurden. Daran vermögen auch die ergänzenden Hinweise der Bw. in der mündlichen Verhandlung, wonach es sich um Dauerverträge gehandelt hätte, wenig ändern, weil sie mit keinem Wort erwähnt, warum sie nicht von der jährlichen Kündigungsmöglichkeit Gebrauch machte. Im Übrigen wurde mit Vertrag vom 30. April 1995 das gesamte Vermögen der OHG an die Bw. übertragen (vgl. Schriftliches Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, Seite 6, Abs. 4), womit sich naturgemäß eine Kündigung der vorhin betonten Dauerverträge erübrigte. Auf Grund der

Gestaltungsmöglichkeiten infolge zumindest teilweiser Gesellschafteridentität zwischen Bw. und OHG erscheint dieses Vorbringen, womit unterschwellig die Vertragsbindung auf längere Zeit angedeutet wird, wenig stichhältig.

Unbeachtlich sind für das gegenständliche Verfahren auch die Einwände, wonach die bislang im Rahmen der OHG erklärten Einkünfte zu einer doppelten Besteuerung führt, denn die Bw. übersieht hierbei, dass auch verdeckte Gewinnausschüttungen bei steuerlich erfassten Leistungsbeziehungen zwischen GmbH und Gesellschafter vorkommen können, denn sonst könnte jedes vom Steuerpflichtigen gewünschte Ergebnis durch Abgabe von objektiv unrichtigen Steuererklärungen in den jeweiligen Abgabenverfahren legitimiert werden. Auf Gesellschafterebene wandeln sich beispielsweise bisher erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in solche aus Kapitalvermögen aus verdeckten (Gewinn-) Ausschüttungen. Derartige Qualifikationen sind allerdings den Abgabenverfahren der Gesellschafter vorbehalten.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter (bzw. den Gesellschaftern nahe stehenden Personen- oder auch Kapitalgesellschaften) müssen demnach, um steuerlich anerkannt zu werden, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (VwGH 27.8.2002, 98/14/0194). Die von der Bw. ins Spiel gebrachte Tatsache der jahrelangen von der Abgabenbehörde geduldeten Zwischenschaltung einer Untervermietungsgesellschaft - aus welchen Gründen auch immer -, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen; es waren daher die mit der OHG abgeschlossenen Verträge als Gewinn absaugend zu betrachten und die fehlenden Einnahmen im Wege verdeckter (Gewinn-) Ausschüttungen zu korrigieren (vgl. VwGH 7.2.1988, 86/14/0121, 0122).

Im Hinblick auf die vom Finanzamt abweichende rechtliche Beurteilung kann es dahingestellt bleiben, ob die unterlassene Verbuchung der Pachteinnahmen des Lokales Schw. eine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung darstellt oder nicht, da die Konstruktion der Vermietung an die nahe stehende OHG zur Gänze nicht anerkannt wird. Abgesehen davon zeitigt der diesbezügliche Qualifikationskonflikt ausschließlich Auswirkungen im Verfahren zur Festsetzung von Kapitalertragsteuer, da die Zurechnung zum Betriebsergebnis von der Bw. durch Einstellung einer Forderung an die OHG anerkannt wurde (vgl. Berufung, Seite 7, vorletzte Zeile). Im Übrigen wurden die beabsichtigten verdeckten (Gewinn-)

Ausschüttungen - abgeleitet aus den erklärten Gewinnen der BG OHG vom 30. April 1992 bis 30. April 1995 - von der Bw. der Höhe nach nicht weiter beeinsprucht.

Die Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttungen wurden wie folgt ermittelt:

Jahr	1992	1993	1994	1995	Summe
EGT	1.010.836,58	652.081,35	1.094.181,61	1.496.501,54	4.253.601,08
M.	0,00	0,00	-334.545,40	-166.666,60	-501.212,00
korrr. Ergebnis	1.010.836,58	652.081,35	759.636,21	1.329.834,94	3.752.389,08
Durchschnitt					938.097,27
		938.097,00	938.097,00	234.524,32	
M.		0,00	334.545,40	166.666,60	
Zurechnung		938.097,00	1.272.642,40	401.190,92	
gerundet		938.000,00	1.272.000,00	401.000,00	

Tz. 18 Zahlung Lohn an GG - Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses:

Im angefochtenen Bescheid wurden Lohnzahlungen für GG (geschiedene Ehegattin des Alleingesellschafters FG) für die Jahre 1994 und 1995 nicht als Betriebsaufwand anerkannt. Über Befragen teilte der Geschäftsführer FG niederschriftlich (Anm.: Die *Niederschrift* wurde mit dem Hinweis nicht unterschrieben, dass diese erst mit dem bw. Vertreter besprochen werden müsse) am *11. März 1998* mit, dass sie nie etwas gemacht habe. Am 6. Mai 1998 wurde die Niederschrift mit der Ergänzung "Bezug als Konzessionärin 1. Juli 1994 bis 31. August 1995, keine direkte Tätigkeit" rückübermittelt. Über die Tätigkeit der GG wurde von FG mitgeteilt, sie habe nur die Konzession zur Verfügung gestellt und sonst weder für die Bw. noch die BG OHG etwas gemacht. Dies wurde von ihr zeugenschaftlich bestätigt. Weiters habe sie gegenüber dem Finanzamt erklärt, außer den vereinbarten S 10.000,00 monatlich, die aus der Scheidung resultierten, nichts erhalten zu haben. Da sie in keinem Zeitraum sowohl Unterhaltsleistungen als auch ein Gehalt als Konzessionärin bezogen hätte, sei nach Ansicht des Finanzamtes davon auszugehen, der monatliche Unterhaltsbeitrag wurde als Lohnaufwand der Bw. zu Unrecht als Betriebsausgabe geltend gemacht. In beweiswürdiger Hinsicht stützte sich das Finanzamt auch auf frühere vergleichbare

Feststellungen der Großbetriebsprüfung bei der FG GmbH, wo ebenfalls Lohnaufwendungen betriebsausgabenwirksam verbucht wurden.

In ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998 auf Seite 12* bezog sich die Bw. darauf, GG habe für den Betrieb eines Gasthauses einen Gewerbeschein vom 16. Jänner 1978 gehabt, den sie benötigt hätte, um das Gasthaus Schw. (Tz. 17) zu verpachten, denn es wäre ihr auch darum gegangen, um im Rahmen der Tourismusförderungsaktion des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten (Gewerbestrukturverbesserungskredit) eine aufrechte Gewerbeberechtigung nachzuweisen.

Aus diesem Grunde sei die Zahlung des Lohnaufwandes *durch die Investition der Bw. in das Projekt Schw. ursächlich veranlasst*. Nach Abschluss des Förderungsansuchens sei GG aus der Bw. ausgeschieden und es seien keine Entgelte für die Konzession mehr bezahlt worden. Dadurch sei es ihr gelungen, einen Förderungszuschuss von S 530.000,00 vom genannten BM und dem Land Steiermark zu bekommen (*Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998, Seite 15*). Dass Frau GG eine Arbeitsleistung erbracht hätte, sei von ihr nicht behauptet worden, und der von der Betriebsprüfung dargestellte Hinweis auf den Scheidungsvergleich v. 22. Jänner 1992 seien eine bloße Spekulation und hätte mit den betrieblichen Vorgängen nichts zu tun.

In ihrer Berufung bezog sich die Bw. auf ihr bisheriges Verbringen vom *9. November 1998* und betonte die Betriebskausalität des Aufwandes mit dem Hinweis auf die notwendige Konzession zur Erhaltung der Gewerbesubvention. Im Unterschied dazu führt sie nunmehr aus, GG wurde in den Jahren 1994 und 1995 als gewerberechtliche Geschäftsführerin für das Hotel- und Gaststättengewerbe bei der Bw. geführt, um dieses von Seiten der Bw. auszuüben. Grund für diese Meldung sei die Investition in die Nasszelle und den Saunabereich gewesen. Seitens des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung, Abteilung Wirtschaftsförderung sei hingewiesen worden, eine Förderung dieses Bauvorhabens werde nur dann gewährt, wenn sie das Gewerbe des Hotel- und Gaststättenbetriebes auch ausüben werde. Tatsächlich wurde seitens der Bw. auf eigene Rechnung weder ein Hotel- noch ein Gaststättenbetrieb betrieben, sondern lediglich Räumlichkeiten und Betriebsanlagen vermietet.

In der mündlichen Verhandlung betonte die Bw. die betriebliche Veranlassung, weil seitens des Amtes der Landesregierung der Nachweis einer aufrechten Gewerbeberechtigung zur Erlangung der Förderung Voraussetzung war und beantragte zu diesem Zwecke die zeugenschaftliche Einvernahme des zuständigen Beamten. Der Finanzamtsvertreter stellt die

zu beweisende Tatsache - die Auflage der aufrechten Gewerbeberechtigung - nicht in Abrede und verwies auf das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 i.V.m. § 20 Abs. 1 Z. 2 und Abs. 2 EStG 1988.

Über die Berufung wurde erwogen:

In tatsächlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass GG nach den Buchhaltungsunterlagen von der Bw. als Dienstnehmerin angestellt und auch zur Sozialversicherung angemeldet wurde. Damit hat sie zumindest vorgegeben, einen Dienstvertrag, der Arbeitsleistungen zum Inhalt hat, abgeschlossen zu haben und somit zumindest eine Indizwirkung in Richtung Dienstverhältnis ausgelöst. Im Hinblick auf das Angehörigenverhältnis zum Alleingesellschafter und dessen Ehescheidungsvereinbarung bildete dieser Dienstvertrag einen überprüfenswerten Umstand, wobei sich in der weiteren Folge herausstellte, dass dem bezahlten Gehalt keine Arbeitsleistungen der Dienstnehmerin gegenüber standen und somit von einem bloß zum Schein abgeschlossenen Dienstvertrag auszugehen war (VwGH 27.5.1998, 97/13/0031). Dem von der Bw. als bloße Spekulation abgetanen Hinweis der Betriebsprüfung, die Zahlung stünde mit dem Scheidungsvergleich des Geschäftsführers der Bw. in unmittelbarem Zusammenhang, vermag sich die erkennende Behörde nicht anschließen. Aus dem Umstand, dass der Ehegattin ein Betrag von S 10.000,00 monatlich zugeflossen ist, der ihr auch ohne formellen Abschluss eines Dienstvertrages aus dem Rechtstitel des gesetzlichen Unterhaltes gebührt hätte, vermag die betriebliche Veranlassung noch nicht zu begründen. Die ins Treffen geführten Gründe, die Bw. hätte ohne Einstellung eines gewerberechtlichen Geschäftsführers keine Tourismusförderung erhalten, kann die betriebliche Veranlassung eines an sich privaten Aufwandes noch nicht herzustellen, zumal die Bw. Vertragsgestaltung als äußerst undeutlich anzusehen ist, denn zuerst behauptet sie GG ein Entgelt für ein Dienstverhältnis (lt. Lohnkonto und Buchhaltung) und später nach Beanstandung des Finanzamtes eines für die Zurverfügungstellung einer Konzession bezahlt zu haben. Wie letztendlich die Höhe des vereinbarten Entgelts von S 10.000,00 monatlich berechnet wurde, geht aus den wortreichen Ausführungen der Bw. nicht näher hervor. Bemerkt wird hierzu, dass ein derartiger Monatsbezug, der sich "zufällig" mit den Alimentationserfordernissen der Ehegattin entsprechend dem abgeschlossenen Scheidungsvergleich deckt und der entgegen der Darstellung der Bw. (vgl. *Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998, Seite 15 vorletzter Satz*) als nicht geringfügig (vgl. Vollversicherungspflicht nach ASVG) angesehen werden konnte noch dazu, weil außer einer bloßen Gefälligkeit keinerlei aktive Arbeitsleistungen

gegenüberstanden, eher für die Auffassung des Finanzamtes spricht, dass Unterhaltsaufwendungen auf die betriebliche Ebene verlagert werden sollten.

Im Übrigen konnte GG anlässlich ihrer Einvernahme (*Niederschrift vom 28. Mai 1998*, Seite 6) die zwischen ihr und der Bw. angeblich abgeschlossenen Vereinbarungen nicht näher aufklären, in dem sie wörtlich meinte: "Ich glaube, ich hätte was erhalten sollen, habe aber tatsächlich dann nichts bekommen." Daraus ist in freier Beweiswürdigung zu schließen, dass sich die ehemalige Ehegattin des Geschäftsführers, der sie offenbar um eine Gefälligkeit bat, gar nicht bewusst war, überhaupt einen entgeltlichen Vertrag mit der Bw. über die Zurverfügungstellung der Konzession abzuschließen.

Die ständig wechselnden Aufklärungsversuche zur Darlegung des beanspruchten Betriebsaufwandes – einmal als Dienstvertrag, der dann tatsächlich keiner war, weil im Rahmen eines Dienstverhältnisses keine Leistungen erbracht wurden, dann die Umqualifizierung in ein vermeintliches Konzessionsentgelt, das der Konzessionsinhaberin nicht bekannt war, können nicht den Nachweis für den verbuchten Aufwand erbringen, sondern vermitteln – trotz ihrer Eloquenz – umso mehr den Eindruck, eine steuerliche anzuerkennende Rechtsbeziehung habe gar nicht stattgefunden. Vielmehr deutet es in die Richtung, dass für die unter dem Titel Lohnaufwand verbuchten Unterhaltsleistungen des FG, nachträglich ein Rechtstitel nachgeschoben werden sollte.

Auf Grund der von der Bw. nicht weiter bestrittenen Sachverhaltsfeststellung, GG habe in keinem Zeitraum sowohl die Unterhaltsleistungen als auch ein Gehalt erhalten, übersieht sie in rechtlicher Hinsicht, für ihren Geschäftsführer einen Aufwand getätigt zu haben, den dieser nach dem Gesetz hätte selbst machen müssen. Sie verabsäumte es auch – *causa societatis* – beim Gesellschafter gemäß § 1042 ABGB Rückgriff zu nehmen, denn sie befreite ihn von seiner ihn treffenden Unterhaltsverpflichtung gegenüber seiner Ehegattin. Der von der Rspr (SZ 43/175 uva) geforderte "animus obligandi" (im Zeitpunkt der Zahlung vorhandene [SZ 41/39] Absicht des Zahlenden, Ersatz zu verlangen, wird nach der Judikatur des OGH vermutet. Eine Rückforderung ist nur dann ausgeschlossen, wenn die Leistung nachweislich in der Absicht erbracht wurde, keinen Ersatz zu verlangen, z.B. in Schenkungsabsicht (Rummel, Kommentar zum ABGB, § 1042, Rz. 6). Derartiges kann von einem Kaufmann – wie es die Bw. ist – nicht angenommen werden, weshalb unzweifelhaft vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung in Höhe des verausgabten Lohnaufwandes (VwGH 27.5.1998, 97/13/0031) auszugehen war. In ähnlicher Weise stellen Unterhaltszahlungen, auch wenn sie in ein

Scheindienstverhältnis gekleidet werden, Ausgaben für den Haushalt des Gesellschafters (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 0108) und somit verdeckte Ausschüttungen dar. Soweit das Finanzamt in seiner Qualifikation hilfsweise auf das Abzugsverbot nach § 12 KStG 1988 verweist, ist dahingehend auszuführen, dass dieses gemäß Abs. 1 Z 2 nur für solche Aufwendungen zur Anwendung kommt, die nicht schon unter § 8 Abs. 2 KStG 1988 fallen.

Der von der Bw. ins Treffen geführte Vorteil des Erlangens einer Förderung, die ihr mangels eigengewerblicher Tätigkeit (auch ohne Einschaltung eines gewerberechtl. Geschäftsführers) nicht zugestanden wäre, vermag die betriebliche Veranlassung eines typischerweise privaten Aufwandes nicht zu legitimieren, zumal für die Anerkennung eines abzugsfähigen Aufwandes keine steuerlich anzuerkennenden Vereinbarungen abgeschlossen wurden.

Die Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung wurden wie folgt ermittelt (s. Betriebsprüfungsbericht):

Jahr	1994	1995
Lohnaufwand inkl. Lohnnebenkosten	135.306,69	183.616,12

Tz. 19 Verzinsung Verrechnungskonto (= Forderung) AP GmbH:

Entsprechend den vorliegenden Jahresabschlüssen der Bw. werden die Forderungen zwischen der Bw. und der AP GmbH wie folgt ausgewiesen:

31.12.1988	631.722,49
31.12.1989	631.722,49
31.12.1990	631.722,49
31.12.1991	631.722,49
31.12.1992	884.806,24
31.12.1993	884.806,24
31.12.1994	884.806,24
31.12.1995	678.206,69

Im Prüfungszeitraum wurde eine Verzinsung nicht vorgenommen, obwohl sich die Bw. selbst bei der V- Bank refinanzieren musste, weshalb diese nach Ansicht der Betriebsprüfung aus Gründen, die in der Sphäre der Gesellschafter der Bw. zu suchen wäre, unterblieben sei; demgegenüber vertritt die Bw. die Ansicht, dass beide Gesellschaften insofern in einem Naheverhältnis stehen, als FG als Mehrheitsgesellschafter der Bw. und zugleich 50% des Stammkapitals der AP GmbH besaß. Die Kreditobligi der AP GmbH, Bw., PB und der FG GmbH seien von der V- Bank zusammengefasst und als Gruppe verbundener Kunden gemäß § 27 Abs. 4 BWG gewertet worden, deren Risiko als "Klumpenrisiko" bezeichnet werde. Daher sei diese bemüht gewesen, bei der Beurteilung des gesamten Kreditrisikos der Gruppe darauf zu achten, dass die Sanierung eines Gruppenmitglieds nicht durch, wenn auch berechtigte Geldabflüsse zu einem anderen Mitglied gefährdet würde, weshalb auf eine Verzinsung verzichtet worden sei. Sicherstellungen seien natürlich keine verlangt worden, weil ohnehin keine zur Verfügung standen. Außerdem wird zur Unterstützung der Sanierungsnotwendigkeit der AP GmbH auf die Verhandlungen mit dem Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten hingewiesen, die von einem Beitrag der Gesellschafter und verbundenen Gruppenmitglieder abhängig gemacht wurde, welche eingehalten werden musste (*vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 29. Mai 1998, BGV 285*). Der Verzicht auf die Verzinsung sei somit durch die Sanierungsnotwendigkeit der AP GmbH und den Auflagen öffentlicher Stellen an die Gesellschafter bedingt gewesen. Ebenso sei auf die vereinbarte Wertsicherung verzichtet worden, weil ab 1988 eine unecht stille Beteiligung vereinbart worden war, bei welcher die stillen Gesellschafter ohnehin an stillen Reserven und Firmenwert des Unternehmens beteiligt wurden. Zusammenfassend kommt sie hierbei zum Ergebnis, eine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung durch Verzicht auf Wertsicherungsbeiträge liege nicht vor, weil es sich um Sanierungsbeiträge der Bw. gegenüber der AP GmbH handelte (*vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998, XA 211*). Die Betriebsprüfung hielt die Ausführungen vom sog. Klumpenrisiko der V- Bank auf den gegenständlichen Fall bezogen für nicht relevant, weil Verrechnungen innerhalb der Gruppe der Bank ohnedies egal gewesen sein konnten.

In ihrer Berufung behauptete die Bw. nunmehr die Wertlosigkeit eventueller Zinsenforderungen an die AP GmbH, da diese nicht in der Lage gewesen wäre, diesen Zinsenanforderungen nachzukommen, weshalb keine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung vorliegen könnte. Zu den Ausführungen des angefochtenen Bescheides, wonach die Bank anscheinend nichts dagegen hatte, dass maßgebliche Erträge von der Bw. an die OHG abgeflossen seien, erwiderte sie, diese hätte Wert darauf gelegt, dass maßgebliche Eigenfinanzierungsbeträge des FG, die unter anderem aus diesen Mitteln stammten, der AP

GmbH und damit indirekt auch (wieder) ihr über die Rückzahlungsmöglichkeiten der AP GmbH zugeflossen seien. Ebenso habe seit Bestehen der AP GmbH kein Abfluss in das Privatvermögen des FG stattgefunden.

In der mündlichen Verhandlung erwähnte die Bw. erläuternd, die Verbindlichkeit habe sich aus dem Verkauf der ursprünglich von der AP GmbH erbauten Apartments im Jahr 1987 ergeben. Auf die Sanierungsbedürftigkeit der AP GmbH sei bereits mehrmals hingewiesen worden und legte zu diesem Zweck eine Kurzdarstellung der Sanierungsphasen der AP GmbH vor. Über Befragung durch den Referenten gab sie bekannt, sie habe diese Forderung als Forderung aus Lieferungen und Leistungen betrachtet und eine konkrete Vereinbarung über Besicherung und Verzinsung nicht geschlossen. Weiters beantragte sie zur Klärung der Sanierungsbedürftigkeit der AP GmbH den Bankdirektor als Zeugen und die Einholung eines Sachverständigengutachtens, sowie dass der Ausfall der Verzinsung bzw. die Nichtverzinsung Teil der Sanierungsbedingungen des Wirtschaftsministeriums war und führte weiters aus, dass die V.- Bank zu einem teilweisen Forderungsverzicht bereit war, in dem sie S 10 Mio. auf zehn Jahre tilgungsfrei stellte. Über ergänzendes Befragen durch den Referenten erklärte sie, die in den Büchern aufscheinende Forderung wurde im Hinblick auf die teilweise Tilgung im Jahr durch die Schuldnerin als werthaltig betrachtet und auch die Bank habe die aufgeschobene Forderung gegenüber der AP GmbH nicht wertberichtigt. Im Übrigen sei der Bankkredit der V.- Bank auf der Liegenschaft, auf der die AP GmbH ihren Betrieb betreibe, hypothekarisch sichergestellt, sowie dass für die Liegenschaft eine Verkaufsvollmacht existiere sowie eine Verpfändung für die GmbH- Anteile an der AP GmbH vereinbart wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend obiger bw. Ausführungen ist davon auszugehen, dass die Bw. der dem Gesellschafter über dessen Anteilsinhaberschaft nahestehenden AP GmbH Forderungen und Lieferungen und Leistungen stundete ohne hierfür eine angemessene Verzinsung in Rechnung zu stellen. Im Hinblick auf die Ausführung der Bw. in der mündlichen Verhandlung, in der sie ausdrücklich die Werthaltigkeit der streitgegenständlichen Forderung bejahte, erweisen sich ihre Berufungsausführungen, wonach eine verrechnete Zinsenforderung für gestundete Lieferungen und Leistungen wertüberichtigen gewesen wäre, als unstimmig, denn es erscheint völlig widersprüchlich und unglaubwürdig einerseits die Werthaltigkeit der (Grund-) Forderung zu behaupten und andererseits von einer Wertlosigkeit von Zinsenforderungen auszugehen.

Ebenso inkonsistent ist es, auf das Verhalten der V.- Bank und das sogenannte Klumpenrisiko, wonach die V.-Bank verschiedene Verbindlichkeiten zusammengefasst beurteilte, zu verweisen, weil diese eine Stundung und partiellen Zinsenverzicht im Hinblick auf ihre hypothekarische Sicherheit unschwer gewähren konnte. Daher erschien auch die beantragte Einvernahme des Bankdirektors entbehrlich, da die Gläubigersituation der Bank auf Grund der pfandrechtlichen Sicherheiten nicht mit der eines unbesicherten Gläubigers verglichen werden kann. Ähnlich verhält es sich mit den Ausführungen über die Sanierungsnotwendigkeit der AP GmbH, wobei der von der Bw. verwendete Begriff insofern undeutlich ist, weil sie bei dezidierten Fragen, die auf die Bonität der AP GmbH abzielen, diese ohne weiteres bejaht. Die Bw. übersieht in rechtlicher Hinsicht – wie bereits oben ausgeführt –, dass die Erlangung von Förderungsgeldern (Zinsenzuschüssen) ausschließlich im Interesse der AP GmbH war und die Förderungsstellen zu diesem Zweck die Gesellschafter (der AP GmbH) veranlassten, entsprechende Eigenleistungen wie Mieten- und Zinsenverzichte sowie Nachrangigstellung von Forderungen zu erbringen. Eine Beweisaufnahme über die von den Subventionsgebern erteilten Auflagen konnte entfallen, da dies ohnehin sachverhaltsmäßig nicht angezweifelt wird und die Behörde nicht verpflichtet ist Beweise über Tatsachen aufzunehmen, die sie ohnehin als wahr anerkennt. Im Übrigen übersieht die Bw. in diesem Zusammenhang, dass eine von anderen Behörden oder Subventionsgebern vorgenommene oder unterschwellig bejahte rechtliche Beurteilung für das gegenständliche Abgabenverfahren keine Bindung auszulösen vermag. Daher sind die Überlegungen der Bw., dass im Falle einer "Sanierungsbedürftigkeit" einer Schuldnerin keine Verrechnung von Zinsen und Mieten erfolgen könnten, nicht hinreichend nachvollziehbar, insbesondere wenn die Tatsache der (vollen) Einbringlichkeit der Forderung ausdrücklich bejaht wird. Warum von einer ohnedies solventen Schuldnerin keine Zinsen für gestundete Verbindlichkeiten verlangt werden dürfen, ist nicht näher erklärbar. Dass zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der AP GmbH sich hierbei der Gesellschafter FG der Bw. als "seiner" GmbH bediente, erscheint in diesem Zusammenhang wesentlich, denn die Bw. blendet in ihrer Betrachtung das Trennungsprinzip aus und übersieht, dass ihr Gesellschafter FG sie bewusst dazu veranlasste, auf Mittel zu verzichten, die er selbst aus eigenem Vermögen aufzubringen hätte. Daher erscheint die Feststellung des angefochtenen Bescheides, der im Zinsenverzicht eine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung erblickt unbedenklich. Daran mögen auch ihre Verweise auf das Verhalten der V.- Bank insbesondere Stundung und Zinsenaussetzung nichts zu ändern, zumal sie selbst sachverhaltsmäßig die qualifizierte Besicherung der Bank einräumen müsste. Somit ist der von der Bw. angestrebte Vergleich mit anderen Gläubigern unmaßgeblich. Ebenso verhält es sich

mit dem Verweis auf die Auflagen der Subventionsgeber, die diese nicht primär der Bw., sondern der AP GmbH und deren Gesellschaftern erteilt haben. Für die Beurteilung des gegenständlichen Streitpunktes können aus dem Verhalten der Bank und der Subventionsgeber der AP GmbH nicht die von der Bw. gewünschten Schlussfolgerungen gezogen werden, weshalb sich auch die Aufnahme der beantragten Beweise erübrigte.

In rechtlicher Hinsicht ist vom Vorliegen einer verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung auszugehen, zumal die Stundung und Zinslosigkeit der Forderung causa societatis erfolgte, da die Bw. dem Gesellschafter einen Aufwand gleichsam abnahm, den dieser als Gesellschafter der AP GmbH zu tragen gehabt hätte (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216). Aus Vereinfachungsgründen wird ungeachtet der höheren Refinanzierungskosten und des Einbringungsrisikos unbesicherter Forderungen vom angefochtenen Bescheid nicht abgewichen.

Die Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung wurden wie folgt ermittelt (s. Betriebsprüfungsbericht):

	1993	1994	1995
fehlende Zinsen	61.936,42	61.936,42	40.692,42

Tz. 20 Bw. und Mitgesellschafter, Stille Beteiligungen:

Im Gewinnfeststellungsakt der Mitunternehmerschaft wurde entsprechend der rechtskräftig gewordenen Senatsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 5. Mai 1995, B 141-3/94 für die Jahre 1988 – 1990 die Rechtsmeinung vertreten, eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften entfalle und die ertragsteuerlichen Auswirkungen des wirtschaftlichen Engagements der an der Bw. & Still- Beteiligten seien in den jeweiligen Steuerverfahren der Gesellschafter zu würdigen.

Hinsichtlich der Gewerbesteuerbescheide 1988 - 1990 und der Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1991 - 1993 liege eine derartige Würdigung durch die Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Steiermark B 141-10/94 und B B3-10/96 vom 25. Jänner 1996 bzw. 5. Juni 1996 vor, auf die verwiesen werde. Die Beschwerde gegen den zweitgenannten Bescheid sei abweislich entschieden worden (VwGH 20.2.1998, 96/15/0169). Mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft seien die Verluste zur Gänze

von der Bw. als Geschäftsherrin zu tragen; daher wurde in sachverhältnismäßiger Hinsicht auf die der Bw. zugegangenen Entscheidungen der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 25. Jänner 1996, Zl. B 141-10/94 und 5. Juni 1996, Zl. B B3-10/96 und die hiezu ergangenen VwGH- Erkenntnisse zu den Zlen. 96/15/0062-6 vom 24.2.2000 und 96/15/0169-8 vom 20.2.1998 verwiesen. Das erstangeführte VwGH- Erkenntnis war zum Zeitpunkt der Berichtsverfassung und Bescheidausfertigung dem Finanzamt noch nicht bekannt.

In ihrer Berufung verwies die Bw. auf die im Steuerakt der Mitunternehmerschaft erhobene Berufung.

In den weiterverwiesenen Berufungsausführungen verweist sie unter anderem darauf, nach ihrer Ansicht könne aus dem zit. *Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988* nicht geschlossen werden, es handle sich in Verbindung mit dem vorliegenden Vertrag um eine echte stille Gesellschaft, da sich kein Hinweis darüber finde, dass eine Abschichtung mit nur 100% der Einlage vorgesehen sei, denn dieser spreche über die steuerliche Konsequenz der unterfertigten Verträge und sei bloß eine Erläuterung des Wirtschaftstreuhänders gegenüber seinem Klienten. Im Übrigen beträfen die dargestellten Auswirkungen das Jahr 1988.

In den *Gesellschaftsverträgen vom 29. Dezember 1988* sei in Punkt VII. vereinbart worden, der stille Gesellschafter habe bei seinem Ausscheiden 100% seiner ursprünglichen Einlage zuzüglich den Stand seines Verrechnungskontos zurückzuerhalten. Es könne nicht bestritten werden, dass die Beteiligung der beiden unechten stillen Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft und damit auch die Wertsteigerung an der Liegenschaft, die im Eigentum der Bw. stand, umfasse. Darüber hinaus liege auch die von der Judikatur geforderte Unternehmerinitiative als Einflussmöglichkeit auf das unternehmerische Geschehen der Bw. für die stillen Gesellschafter vor. Der Gesellschafter FG habe in seiner Eigenschaft als stiller Gesellschafter und Geschäftsführer des zweiten stillen Gesellschafters der Bw. (FG GmbH), maßgeblich an der Vermietungsmöglichkeit und Hausverwaltung der Geschäftslokale an alle Mieter mitgewirkt und die Verhandlungen über die Finanzierung des Unternehmens in den Prüfungsjahren mit der V- Bank und ab 1997 mit der L- Bank ebenfalls in seiner zweifachen Funktion geführt. Nach der Umschuldung der Verbindlichkeiten der seinerzeitigen BGV im Jahr 1997 auf die L- Bank habe er die Verpflichtung übernommen, seine jeweiligen Forderungen an die GmbH in der Form nachrangig zu stellen, dass die Rückzahlungsverpflichtungen aus dem neu aufgenommenen Darlehen bei der L- Bank der Geltendmachung der eigenen Forderungen des FG vorausgehen müssen, und es sei nach dem Bandbreitenerkenntnis des VwGH v.

23.2.1994, 93/15/0163 der Mitunternehmerstellung nicht abträglich, wenn der Auseinandersetzungsanspruch mit einer Bandbreite von wenigstens 90% und höchstens 150% der Einlage begrenzt sei. Des weiteren wurde zum Beweise dafür, dass auch derzeit noch Verlustbeteiligungen am Markt angeboten würden, ein Prospekt der Constantia Privatbank für das Projekt "Connect Austria II" vorgelegt.

In ihrem weiteren Vorbringen der gegenständlichen Berufung verweist sie auf einen Erlass des *BMF vom 31. März 2000*, der zu dem von der Bw. initiierten VwGH- Erkenntnis erging, dem eindeutig die Darlegung des BMF zu entnehmen sei, dass "das Handelsgewerbe steuerlich einen Betrieb im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988" darstellen müsse. Dass die Bw. einen derartigen Betrieb darstelle, sei nicht zweifelhaft. Es sei somit die Ansicht *Margreiter's* (BMF v. 31. Mai 1991, ARD 4304/17/91) als Einzelmeinung anzusehen, wonach an einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Beteiligung nicht möglich sei. Entsprechend dem vorliegenden VwGH- Erkenntnis v. 24.2.2000, 96/15/0062 sei der Darlehenstheorie des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Steiermark der Boden entzogen, denn es sei ohnehin mehr als ungewöhnlich von einer Darlehensvereinbarung, die keine Vereinbarung über Darlehenszuzählung, Laufzeit, Sicherheiten, Verzinsung und Rückzahlung enthalte, auszugehen, weshalb die verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung rückgängig zu machen sei.

Mit Bescheid vom 20. Februar 2002 (Bw. & Stille) stellte das Finanzamt bei der Mitunternehmerschaft fest, eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sei für die Jahre 1993-1995 nicht vorzunehmen.

In der mündlichen Verhandlung lehnte die Bw. das entscheidungsbefugte Organ des unabhängigen Finanzsenates mit der Begründung ab, weil ihrer Ansicht nach ein Befangenheitsgrund des § 76 Abs. 1 lit. c BAO vorliege. Dies ergebe sich deshalb, weil im gegenständlichen Verfahren auch das Problem der stillen Beteiligung bei Bw. & Mitgesellschafter zu besprechen sein werde und das abgelehnte Organ war damals in die Entscheidung des Berufungssenates der FLD für Steiermark als Referent zu GZ. B B3-10/96 eingebunden, wo das Bestehen einer Mitunternehmerschaft zwischen der damaligen Bw. & der FG GmbH und FG unter Hinweis auf ein Darlehensverhältnis abgelehnt wurde. Zumal die gleiche Rechtsfrage zu entscheiden sein werde, bestehe eine Befangenheit des Entscheidungsträgers.

Der Befangenheitsantrag wurde von dem nach der Geschäftsverteilung zuständigen stellvertretenden Vorsitzenden des Senates 3 der Außenstelle Graz abgewiesen.

In der – fortgesetzten - mündlichen Verhandlung verwies die Bw. nochmals auf den bereits abgewiesenen Befangenheitsantrag sowie darauf, dass der damalige Referent der (Finanzlandesdirektion) in dieser Sache zur gleichen Rechtsfrage und gleichem Jahr wiederum entscheidungsbefugtes Organ sei. In der Sache wurden keine weiteren Ausführungen erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zusammenfassend geht der UFS – unter Hinweis auf die oa. Verfahren - von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. wurde 1983 gegründet, um ein Gebäude zu erwerben. Sie baute u.a. eine "Einkaufspassage" aus, vermietete diese an die ihren Gesellschaftern nahestehende BG OHG (siehe oben), und die übrigen Räumlichkeiten (Apartments und Seminarräume) an eine ebenfalls ihrem numehrigen Alleingesellschafter nahestehende AP GmbH und verpachtete das als Kleinbrauerei ausgebaute Gasthaus an M. Hinsichtlich der Miet- und Haftungsverträge wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Am *29. Dezember 1988* schloss sie Verträge mit zwei Personen, die sich an ihrem "Gewerbebetrieb" als unechte stille Gesellschafter beteiligen sollten. Die stillen Gesellschafter waren FG (Alleingesellschafter der Bw.) mit einer Einlage von 2 Mio. S und die FG GmbH, deren Alleingesellschafter ebenfalls FG ist, mit einer Einlage von 3 Mio. S. Auf die Bw. und die beiden stillen Gesellschafter sollte das steuerliche Jahresergebnis im Verhältnis 22:31:47 verteilt werden. Das Finanzamt vertrat bisher die Auffassung, unecht stille Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden GmbH seien denkunmöglich, weshalb keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vorlägen, erließ gegenüber der Beschwerdeführerin Gewerbesteuerbescheide für 1988 bis 1990 und behandelte dabei FG und die FG GmbH als echte stille Gesellschafter. Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung wurde als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht der Berufungsbehörde stellte die Tätigkeit der Beschwerdeführerin selbst eine materiell vermögensverwaltende dar. In den *Verträgen vom 29. Dezember 1988* über die Errichtung der stillen Gesellschaften werde zwar allgemein festgehalten, die "atypisch stillen Gesellschafter" seien am Vermögen der Gesellschaft sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens beteiligt; sie enthielten jedoch keine ausdrückliche Regelung über die Berechnung der

Firmenwertbeteiligung anlässlich des Ausscheidens der Gesellschafter. Auf Grund des Gesellschaftsvertrages seien die stillen Gesellschafter nach Ablauf der bedungenen Vertragsdauer (Vertragsdauer zehn Jahre) mit ihrem Kapitalanteil (= ursprüngliche Einlage) zuzüglich dem Stand ihres Verrechnungskontos abzufinden. Im Falle eines negativen Kontenstandes bestehe eine Auffüllungsverpflichtung. Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert sei nach den *Verträgen vom 29. Dezember 1988* praktisch ausgeschlossen. Der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion gelangte durch Interpretation des vorliegenden Vertrages zu diesem Ergebnis und bezog sich dabei auf die in die gleiche Richtung gehende Vertragsinterpretation der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin, die sich aus einem von ihr verfassten Aktenvermerk ergebe. Die allgemeinen Ausführungen der Verträge über die Beteiligung an Gewinn, Verlust, Vermögen, stillen Reserven und Firmenwert erwiesen sich im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Abschtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone. Überdies vertrat er die Auffassung, im gegenständlichen Fall (Errichtung und bloße Vermietung eines Einkaufszentrums) gebe es gar keinen Firmenwert und eine Beteiligung der stillen Gesellschafter nach der Art einer Mitunternehmerschaft wäre gar nicht ernsthaft gewollt gewesen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wären diese Vereinbarungen als darlehensähnliche Vertragsverhältnisse anzusehen. Neben allgemein interessierenden Hinweisen über das Vorliegen von atypisch stillen Gesellschaften (Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert) und ging der VwGH in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062 davon aus, dass die im zit. Erkenntnis vom 25.6.1997, 95/15/0192 primär zu Außengesellschaften getroffenen Aussagen in gleicher Weise für Innengesellschaften gelten, bei welchen die Beteiligten durch interne Vereinbarungen im Wesentlichen so gestellt werden, als wären sie Gesellschafter der Außengesellschaft. Liege eine vermögensverwaltende Personenvereinigung vor, so erziele diese außerbetriebliche Einkünfte. Soweit allerdings Personen beteiligt seien, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 8 Abs. 2 KStG 1966 fallen, erzielten diese Personen auf Grund der genannten Bestimmungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (VwGH-Zl 95/15/0192). Aus dem Vorstehenden ergebe sich sohin, dass grundsätzlich gemeinschaftliche Einkünfte aus der Vermögensverwaltung erzielt würden (und die Gemeinschaft daher kein Gewerbesteuersubjekt darstellt), wenn natürliche Personen als unecht stille Gesellschafter mit einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Gesellschaft eingehen, wobei allerdings die Einkünfte der GmbH auf Grund der Anordnung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 8 Abs. 2 KStG 1966 solche aus Gewerbebetrieb seien (und bei der GmbH der Gewerbesteuer unterliegen). Eine unecht stille Gesellschaft habe aber die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den

stillen Reserven und am Firmenwert zur Voraussetzung. Im Beschwerdefall sei der Berufungssenat zum Ergebnis gelangt, aus den *Verträgen über die stillen Gesellschaften vom 29. Dezember 1988* ergebe sich, dass bei den stillen Gesellschaftern die Voraussetzungen für die Annahme eines Unternehmerrisikos (insbesondere die Beteiligung an den Wertsteigerungen) nicht vorhanden seien. Diese Interpretation der Gesellschaftsverträge stütze sich vorwiegend auch auf bereits erwähnten *Aktenvermerk der steuerlichen Vertreterin vom 29. Dezember 1988*. Mit dieser Auslegung der Verträge konnte der VwGH kein Verkennen der Rechtslage durch den Berufungssenat erkennen, weshalb davon ausgegangen werden konnte, den stillen Gesellschaftern käme nach der Vertragslage kein entsprechendes Unternehmerrisiko zu und er habe daraus zu Recht gefolgert, die Einkünfte aus der Vermietung seien nicht gemeinschaftlich, sondern von der Bw. allein erzielt worden. Dadurch, dass der Berufungssenat die Gesellschafter nicht (wie noch das Finanzamt) als echte stille Gesellschafter gewertet habe, sondern als Darlehensgeber, sei die Bw. auch nicht in ihren Rechten verletzt worden.

Was die Teilnahme an den stillen Reserven der stillen Gesellschafter anlangt, ist auch die Deutung der Bw., wonach aus dem zitierten Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988 weder direkt noch indirekt ein Hinweis darüber, dass eine Abschichtung mit nur 100% der Einlage vorgesehen sei, an und für sich richtig, jedoch die ihre Interpretation dahingehend, dass die Abschichtung mit Beteiligung am Firmenwert und stillen Reserven einem Gewinnanteil entspreche, nicht näher nachvollziehbar. Daran ändern auch ihre allgemein gehaltenen für sich betrachtet durchaus richtigen Ausführungen über die Ermittlung eines allfälligen Abschichtungsergebnisses wenig, denn ein solches setzt begrifflich eine Teilnahme daran voraus. Ebenso verhält es sich mit der Behauptung, dass den stillen Gesellschaftern bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses stille Reserven zustünden, welche als Abschichtungsgewinn über die Gewinnverrechnungskonten bilanziell darzustellen und auszuzahlen sein werden. Die Bw. übersieht hier ebenfalls in ihren Ausführungen, dass sie ebenfalls einen Ansatz am Gewinnverrechnungskonto inzident voraussetzt, der in Wahrheit nicht mit hinreichender Deutlichkeit (Punkt VII) vereinbart war und versucht hier eine Vereinbarung durch Interpretation zu suggerieren, die sich den vorgelegten Gesellschaftsverträgen nicht entnehmen lässt. Insofern kann mit Bw. Übereinstimmung dahingehend erzielt werden, dass eindeutige Vertragsvereinbarungen geschlossen wurden, wobei die Eindeutigkeit allerdings dahingehend zu verstehen ist, dass eben eine Beteiligung an den stillen Reserven beim Ausscheiden nicht stipuliert wurde. Eine derartige Bw. Behauptung ist zwar im Hinblick auf die zitierten Verfahren nahe liegend und verständlich,

jedoch nicht geeignet, vom klaren Wortsinn geschlossener Vereinbarungen abzuweichen. Warum die Verträge nicht anders gestaltet wurden, ergibt sich aus ihrer eigenen bzw. Interpretation, wonach die Gesellschaften zur bloßen Zurverfügungstellung von Kapital eingegangen wurden, zumal beim Abschluss des Beteiligungsvertrages das Stammkapital der Bw. oder wesentliche Teile davon durch Verluste aufgezehrt waren.

In argumentativer Hinsicht ist der Bw. zuzugestehen, der VwGH habe zwar nicht ausdrücklich die Annahme eines Darlehens bestätigt; sie übersieht in ihrer Argumentation dabei, dass bereits der damalige Berufungssenat in wirtschaftlicher Hinsicht eher von einem eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen ausging, da das fehlende Eigenkapital durch (stille) Einlagen ersetzt werden sollte. Das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen der GmbH und deren beherrschenden Gesellschaftern ist steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn die Einlage objektiv den wirtschaftlichen Zweck hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzufuhr tritt (VwGH 27.5.1998, 95/13/0171, 10.7.1996, 94/15/0114). Im Übrigen geht sie selbst in ihrer - anlässlich der Berechnung des Beteiligungsverhältnisses im *Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988* getroffenen - Würdigung der stillen Gesellschaftsverträge mit der FG GmbH und FG davon aus, die stillen Einlagen wären auf eine Laufzeit von 10 Jahren gebunden und somit eigenkapitalersetzend. Es ging ihr auch darum, in Zukunft nicht die vollen Verluste ausweisen und keine Maßnahmen im Sinne des § 36 Abs. 2 GmbHG setzen zu müssen; letztere bedingen regelmäßig eine Zufuhr von (neuem) Eigenkapital seitens der Gesellschafter. Damit liegt es in beweiswürdigender Hinsicht auf der Hand, wonach es den stillen Gesellschaftern bzw. dem Hauptgesellschafter darum ging einerseits der Bw. zusätzliches Kapital zuzuführen (Einlagen) und andererseits den Beteiligten ausgleichsfähige Verluste zuzuweisen. Die wirtschaftliche Notwendigkeit der Kapitalzuführung kann auf Grund oa. von der Bw. selbst getroffenen Würdigung nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden. In diesem Zusammenhang bemerkt sie selbst in ihrem nunmehrigen Vorbringen, nach der Umschuldung der Verbindlichkeiten von der V.- Bank auf die L.- Bank habe der „unecht stille“ Gesellschafter FG die Verpflichtung übernommen, seine jeweiligen Forderungen an die Bw. nachrangig in der Form zu stellen, dass die Rückzahlungsverpflichtungen der Bank der Geltendmachung der eigenen Forderungen vorausgehen müssen (vgl. Berufung Bw. & Stille vom 28. Juli 2000, Seite 4 vorletzter Absatz), woraus sich der Einlagencharakter geradezu manifestiert.

Daher ist in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass die Leistung der Einlagen - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als unecht oder echte stille Beteiligung - als verdeckte Einlage des Hauptgesellschafters anzusehen ist (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 0161 und 96/15/0180, 204). Daran ändert auch nichts, dass er sich der von ihm beherrschten FG GmbH bedient hat. Die von der Bw. wohl hilfsweise behauptete Unternehmerinitiative der Gesellschafter FG und FG GmbH in der Weise, diese hätten in ihrer Eigenschaft als stille Gesellschafter maßgeblich an der Vermietungsmöglichkeit der Geschäftslokale an alle Mieter mitgewirkt und die Verhandlungen über die Finanzierung des Unternehmens mit der V.- Bank und (später) L.- Bank geführt, wird als nicht ausschlaggebend angesehen, zumal derartige Tätigkeiten zu den ureigensten Kompetenzen des Geschäftsführers FG der Bw. gehörten und eine Trennung aufgrund der Mehrfachfunktionen des FG (Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw., „unecht“ stiller Gesellschafter, Gesellschafter der untervermietenden BG OHG, Alleingesellschafter und Geschäftsführer der FG GmbH) nicht möglich ist. Auch im Hinblick auf die Tatsache der per 31. Dezember 1995 stattgefundenen Verschmelzung kann auf Grund der Zuordnungsindifferenz der Verbindlichkeiten nicht mehr festgestellt werden, ob die von der Bw. ins Treffen geführte Umschuldung vom 11. Februar 1997 ausschließlich dem übernommenen Vermögen der Bw. oder auch dem der aufnehmenden Gesellschaft (FG GmbH) zuzurechnen war. Eine im Jahr 1997 behauptete Unternehmerinitiative (der Umschuldung von der V.- Bank auf die L.- Bank vermag im Hinblick auf die vergangenen bis zum Höchstgericht angestregten Rechtsmittelverfahren nur schwer Rückschlüsse auf frühere Jahre auszulösen. Abgesehen von obiger Beurteilung (mangelnde manifeste Beteiligung an stillen Reserven, fehlende Unternehmerinitiative, Eigenkapitalersatz) übersieht die Bw. in ihrer gesamten wirtschaftlichen Gestionierung, sich durch die mit der BG OHG abgeschlossenen Vereinbarungen (Mietvertrag und Haftungsentgelt) ihrer wesentlichen Ertragschancen weitestgehend selbst beraubt zu haben. Was die mit dem Mietvertrag verbundene und wirtschaftlich eine Einheit bildende „Haftungsvereinbarung“ anlangt, so konnte sie trotz weitwendiger Erklärungsversuche nicht einmal ansatzweise - geschweige denn überzeugend - zur Darstellung bringen, wie sich letztlich die Höhe der mehrmals geänderten Entgelte errechnete. Die unklare Ausgestaltung der Verträge und die relativ leichte Abänderbarkeit infolge der bestehenden Kündigungsmöglichkeiten deuten unzweifelhaft daraufhin, ein der Bw. nicht nahestehender Geldgeber als stiller Gesellschafter auf Grund der Gestaltungsmöglichkeiten der Bw. und ihres Alleingesellschafters bei den den wirtschaftlichen Erfolg tragenden Vereinbarungen nicht mit lukrativen Erträgen rechnen konnte. Daher sind die stillen Beteiligungen auch unter Hinweis auf die Angehörigenjudikatur abzulehnen, zumal

derart ungewöhnliche Gestaltungen in ihrer Gesamtheit einem Fremdvergleich nicht Stand halten (vgl. Doralt, EStG, 4. Auflage, § 20, Tz. 230).

Die Betriebsergebnisse sind daher um die erklärten Verlustzuweisungen an die stillen Gesellschafter zu vermindern. Im Übrigen wird auf die Tz. 25 des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen.

Verlustzuweisungen	1993	1994	1995
FG	- 387.664,58	- 864.822,31	- 400.662,08
FG GmbH	- 587.749,52	- 1.311.182,20	- 607.455,51
Summe	- 975.414,10	- 2.176.004,51	- 1.008.117,59

Tz. 22 Abgrenzung Aufwendungen FG GmbH - Bw.:

In diesem Punkt wurden von der Betriebsprüfung Zinserträge, die sich bei der FG GmbH einkommenserhöhend ausgewirkt haben, bei der Bw. außerbilanzmäßig einkommensmindernd angesetzt. In der Berufung führte die Bw. aus, einen Hinweis im Betriebsprüfungsbericht zur FG GmbH nicht entnehmen und daher keine Ausführungen machen zu können.

Auf den Umstand einer korrespondierenden zu Gunsten der Bw. auswirkenden Gegenberichtigung wurde im Schreiben des Finanzamtes vom 22. November 2000 verdeutlichend hingewiesen. In der mündlichen Verhandlung wurde die Berufung lediglich im Hinblick auf das noch anhängige Verfahren bei der FG GmbH ohne weitere Ausführung aufrecht erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hinsichtlich dieses Punktes enthält die Berufung keinen prozessual gestellten Berufungsantrag. Ein solcher ist auch dann nicht gegeben, wenn ein nicht gestellter Berufungsantrag in der mündlichen Berufungsverhandlung bloß aufrecht erhalten wird. Die dargestellten Änderungen sind korrespondierende Gegenberichtigungen und wirken sich ausschließlich zu Gunsten der Bw. aus, weshalb sich weitere Ausführungen darob erübrigen.

Betragsmäßig werden sie entsprechend der Tz. 22 des Betriebsprüfungsberichtes in die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen einfließen.

Aufwendungen	1994	1995
FG GmbH	- 118.332,00	- 133.652,00

Gewinnermittlung durch Mehr-/Wenigerrechnung: Die Textziffern (Tz.) folgen dem Betriebsprüfungsbericht.

Tz.	verdeckte Ausschüttungen	1993	1994	1995
16	fehlende Miete AP	309.606,00	462.000,00	355.208,00
17	BG OHG	938.000,00	1.272.000,00	401.000,00
18	Lohnaufwand GG	0,00	135.306,69	183.616,12
19	Verzinsung AP	61.936,42	61.936,42	40.692,42
	ZWS	1.309.542,42	1.931.243,11	980.516,54
	von der Bw. getragene KEST	436.514,14	544.709,59	276.555,95
	vA	1.746.056,56	2.475.952,70	1.257.072,49
28	25%/22%/22%	436.514,14	544.709,59	276.555,95
25	Mehr-/Wenigerrechnung			
	Gewinn lt. HB	-275.116,81	-613.744,86	-284.340,83
23	USt-Passivierung	0,00	-33.455,00	-33.333,00
28	KESt-Passivierung	-436.514,14	-544.709,59	-276.555,95
20	Verlustverre. FG	-387.664,58	-864.822,31	-400.662,08
20	Verlustverre. FG GmbH	-587.749,52	-1.311.182,20	-607.455,41
	berichtigter Bilanzgewinn	-1.687.045,05	-3.367.913,96	-1.602.347,27
	Einkommensermittlung:			
25	Bilanzgewinn	-1.687.045,05	-3.367.913,96	-1.602.347,27
	verdeckte Ausschüttungen	1.746.056,56	2.475.952,70	1.257.072,49
	Personensteuern	5.000,00	15.000,00	15.000,00
22	Aufwandsabgrenzung FG GmbH	0,00	-118.332,00	-133.652,00

	nicht steuerpfl. Erträge	0,00	-387.150,00	0,00
	Zwischensumme	64.011,51	-1.382.443,26	-463.926,78
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	64.012,00	-1.382.443,00	-463.927,00
	nicht ausgleichsf. IFB- Verluste	0,00	925.519,00	0,00
	zu verrechnende IFB-Verluste	- 64.012,00	0,00	0,00
	Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00	-456.924,00	-463.927,00
	Einkommen	0,00	0,00	0,00
	Körperschaftsteuer	0,00	15.000,00	15.000,00
	anrechenbare Steuer	0,00	0,00	-10,00
	Abgabenschuld	0,00	15.000,00	14.990,00

Graz, 28. Oktober 2004