

GZ. RV/0070-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am Donnerstag, 22. April 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und Sachbescheid sowie Körperschaftsteuer 1994 bis 1996 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 1994 und Sachbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 1994, 1995 und 1996 werden teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

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	- 4.751.703,00
Nichtausgleichsfähige Verluste	254.252,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 4.497.451,00
Einkommen (gerundet)	0,00
Gem. § 22 KStG 1988 34,00% von 0,00	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00
Körperschaftsteuerschuld	15.000,00
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	15.000,00

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 wird mit € 1.090,09 (ATS 15.000,00) festgesetzt.

Die folgende Berechnung erfolgt noch in ATS.

Körperschaftsteuer	15.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 1.759.677,00
Nichtausgleichsfähige Verluste	12.429,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 1.747.248,00
Einkommen (gerundet)	0,00
Gem. § 22 KStG 1988 34,00% von 0,00	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00
Körperschaftsteuerschuld	15.000,00
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	15.000,00

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird mit € 1.090,09 (ATS 15.000,00) festgesetzt.

Die folgende Berechnung erfolgt noch in ATS.

Körperschaftsteuer	15.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 1.381.242,00
Nichtausgleichsfähige Verluste	15.084,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 1.366.158,00
Einkommen (gerundet)	0,00
Gem. § 22 KStG 1988 34,00% von 0,00	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00
Körperschaftsteuerschuld	15.000,00
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	15.000,00

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 Umsatz- und Gewinnermittlung (Tz. 22 und 24 des BP-Berichtes) von Belang sind.

In einem gesonderten anlässlich einer Begründung einer Vertagungsbitte eingereichten Schriftsatz vom 17. März 2004, verwies die Bw. darauf hin, dass sie ihren ursprünglichen Antrag nach § 284 Abs. 1 BAO (d.i. Berufung vom 28. Juli 2000[!]) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat (?) in der alten Fassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, so verstanden wissen wolle, dass sie die Senatsentscheidung auch in der neuen Form der Berufungsinstanz, dem unabhängigen Finanzsenat, erwirken wollte. Die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO und der dortige Verweis auf die mündliche Verhandlung nach § 284 Abs. 1 BAO reduziere den ursprünglichen Antrag einer Entscheidung durch den Berufungssenat nach § 282 BAO aF, auf die Entscheidung durch den Einzelbeamten, wenn auch in mündlicher Verhandlung. Die Übergangsfrist für eine erneute, aus ihrer Sicht völlig unnötige, Antragstellung bis 31. Jänner 2004, sei für die Fälle in der Übergangsbestimmung, insbesondere in § 323 Abs. 12 BAO völlig unklar formuliert.

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

Tz. 17: Zahlungen an HB in Höhe von S 204.000,00:

In der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1993/94 scheint ein Betrag in Höhe von S 170.000,00 auf. Gleichzeitig wurde ein Vorsteuerabzug von S 34.000,00 geltend gemacht. Grundlage dieser eingebuchten Betriebsausgabe ist eine mit 3.12.1993 datierte Rechnung der HB, welche an die Geschäftsführung der Bw. gerichtet ist und wie folgt lautet: „Für die

Teilnahme an Sitzungen des Geschäftsführerausschusses für die Jahre 1982 bis 1983 stelle ich laut Vereinbarung wie folgt in Rechnung: S 170.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer S 34.000,00. Ich ersuche höflichst, um Überweisung auf mein Bankkonto ... "

(Bei der Jahresangabe 1983 handelte es sich um einen Schreibfehler, denn es sollte nach Auskunft der Bw. „1993“ lauten). Auf Fragen des Finanzamtes an den Geschäftsführer FG, warum eine 10 Jahre zurückliegende Leistung verrechnet wurde, blockte dieser ab und betonte, dass dies seine steuerliche Vertreterin beantworten müsse. In einer niederschriftlichen Befragung vom 11. März 1998 führte er aus, HB sei nur als Vermieterin aufgetreten und hätte sonst keine Rechtsbeziehungen zur Bw. Über weiteres Befragen erklärte er, es hätte Probleme mit dem Syndikatsvertrag gegeben, denn sie hatte bis dahin an den Geschäftsführungssitzungen teilgenommen, da sie als Gesellschafterin an der Bw. beteiligt war. Für die Teilnahme an den Sitzungen sei keine Entschädigung vereinbart gewesen. Anlässlich einer weiteren Besprechung am 24. März 1998 erklärte der Bilanzbuchhalter (Angestellter der steuerlichen Vertreterin) sich zu dieser Umbuchung nicht äußern zu können und verwies auf eine noch einzubringende Stellungnahme der steuerlichen Vertreterin. Mit Schreiben vom 31. März 1998 übermittelte diese eine Abschrift der Rechnung vom 3. Dezember 1993 und bemerkte, anlässlich ihres Ausscheidens habe HB Spesen der Jahre 1982 und 1983 zur Sprache gebracht, deren Begleichung letztlich aus kaufmännischen Erwägungen erfolgte. Anlässlich der in der weiteren Folge durchgeföhrten zeugenschaftlichen Befragung von 5. Mai 1998 gab diese an, der oa. Betrag stamme aus alten persönlichen Schulden aus der Zeit vor Gründung der Bw. und es handle sich um keine Sitzungsgelder, denn mit der Verrechnung derartiger Entgelte hätte sie die Bw. noch weiter belastet, weshalb keine Sitzungsgelder vereinbart gewesen waren. Die Einforderung des offenen Betrages aus den alten Schulden erfolgte deshalb, weil klar war, ihr Stiefsohn PB werde aus der Bw. ausscheiden müssen. Der mit diesen Fakten konfrontierte Geschäftsführer der Bw. (FG) meinte lediglich, diese Rechnung entziehe sich seiner kompletten Kenntnis und der Inhalt der Leistung müsse noch erhoben werden. In diesem Zusammenhang teilte PB (Stiefsohn der HB) in Beisein seines steuerlichen Vertreters (einem ehemaligen Teilhaber der bevollmächtigten WTH- Gesellschaft) mit, der Grund der Zahlung sei im Zusammenhang mit dem Umstand des Grundbesitzes der HB, nicht jedoch für die Teilnahme an Sitzungen gestanden. Er selbst habe als Geschäftsführer der Bw. jedenfalls keine Sitzungsgelder vereinbart. An Geschäftsführerbesprechungen hätten die beiden Geschäftsführer FG und PB und Dr. K. (Geschäftsführer der steuerlichen Vertreterin) teilgenommen. Das Finanzamt ging davon aus,

die Bw. hätte mit HB keine Sitzungsgelder vereinbart und es liege daher keine Betriebsausgabe vor.

In ihrer Berufung bezog sich die Bw. auf ihre bisherige Darstellungen vom 9. November 1998, in der sie wiederum auf die von HB gemachten seinerzeitig getätigten Auslagen für die Bw. sowie auf die regelmäßige Teilnahme an den monatlich stattfindenden „Geschäftsführerausschußbesprechungen“ verwies. Ab dem Jahr 1990 sei es bedingt durch die zunehmenden finanziellen Schwierigkeiten zu notwendigen Optimierungen gekommen, für die HB wenig Verständnis zeigte und schließlich zu deren Ausscheiden aus dem Geschäftsführungsbeirat führte. Im Gegenzug erhob sie eine Abgeltungsforderung, die vorerst von ihr wieder zurückgezogen wurde, weil vorgesehen war, dass sie einen Werkvertrag für S 20.000,00 bekommen sollte. In der weiteren Folge übergab sie die Liegenschaft und ihren Geschäftsanteil an ihren Stiefsohn PB. Im Zuge der endgültigen Aufgabe ihres wesentlichsten Vermögens bestand sie jedoch auf die Bezahlung von S 170.000,00 für ihre Dienste gegenüber der Bw, für die sie nie etwas bekommen hätte. Die Rechnung wurde sodann zur Einigung über die Abgeltung in der Kanzlei der steuerlichen Vertreterin der Bw. verfasst. Die Feststellung des Finanzamtes, HB habe nicht an den Geschäftsführersitzungen teilgenommen, sei unrichtig, denn es könnten Dutzende Protokolle vorgelegt werden. Aus diesem Grund sei es richtig gewesen, dieses Entgelt für ihre Teilnahme an den Sitzungen zu zahlen, wobei an der Tatsache, HB hätte einen Betrag für die Bw. ausgelegt, niemand zweifelte. Im Übrigen könnte nicht verstanden werden, welche Vorteile FG aus dieser Zahlung an eine im damaligen Zeitraum eher advers gegenüber stehenden Person (HB) im Sinne einer verdeckten Gewinnausschüttung gehabt haben sollte. Schließlich räumte die Stellungnahme noch ein, dieser Betrag sei tatsächlich bezahlt worden, um einen „lästigen Gesellschafter“ im handelsrechtlichen Sinne zu befriedigen. Letztlich habe HB seit der Gründung bei allen Geschäftsführerausschussbesprechungen teilgenommen und die Tatsache, dass die Rechnung von der einschreitenden Wirtschaftstreuhandgesellschaft geschrieben wurde, werde nicht bestritten. Im Übrigen wären die Beträge von der Empfängerin entsprechend der Umsatzsteuer unterworfen worden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung führte die Bw. hierzu ergänzend aus, Frau HB sei zwar niemals handelsrechtliche Geschäftsführerin, aber mit der faktischen Tätigkeit in einem Hotel- und Gastbetrieb dieser Größenordnung auch vor Übernahme der AP durch die Bw. befasst gewesen. Sie selbst sei Gewerbeinhaberin gewesen, habe ausreichende Kenntnisse zur Überwachung des Küchenpersonals gehabt und immer wieder wertvolle Informationen im Geschäftsführerausschuss während aller Sitzungen, an denen sie teilnahm, eingebracht. HB

erwähnte anlässlich ihres Ausscheidens, sie hätte zu Beginn der Übernahme des Betriebes durch die Bw. Kosten gehabt und noch alte Schulden bezahlt. Die Abrechnung hätte nichts mit diesen alten Schulden zu tun, sondern sollte HB für die Zeit und ihr Wissen während der Zeit ihrer Teilnahme an den Sitzungen entschädigen. Maßgeblich wäre, dass sie neben dem Steuerberater als einzige Sitzungsteilnehmerin nicht Geschäftsführerin war. Weiters verwies die Bw. auf ihre Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998, die von HB und ihrem Steuerberater HM bestätigt wurde. Zum Beweis dafür, dass HB an den Geschäftsführerausschusssitzungen teilgenommen und die Vereinbarung lt. Rechnung dem Parteiwillen entsprochen habe, wurden HB, Dir. O, PB und MR als Zeugen ins Treffen geführt. Auf die Frage des Finanzamtsvertreters, warum der Aufwand für die Teilnahme an den Geschäftsführerausschusssitzungen nicht regelmäßig (periodengerecht) verrechnet wurde, erklärte die steuerliche Vertreterin, die Forderung der HB „aus alten Zeiten“ war überhaupt nicht bekannt, wurde von ihr im Zuge des Ausscheidens erhoben und erst nach intensiven Diskussionen entsprechend der Rechnung beschlossen. Auf den Einwand möglicher Verjährung angesprochen, vermeinte sie weiters, es gebe diese im Zivilrecht nicht amtswegig und die Gesellschafter sahen wegen der tatsächlichen Leistung von der Verjährungseinrede ab. Der Amtsvertreter beantragte ertragsteuerlich den gebuchten Aufwand auszuscheiden und verwies auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zur Angehörigenjudikatur, welche derartige Aufwendungen als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen betrachte. Die Bw. vermeinte, die Begründung der Amtspartei entspreche nicht den Verfahrensvorschriften eines Antrages und verwies hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer auf ihr zum Sachbescheid erhobenes Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 1994:

In Anbetracht der allgemein gehaltenen und konzisen Ausführungen der Bw. („Berufung, Seite 9, Punkt 4: „*Da sich aus den sachlichen Feststellungen von Tz. 17, 18 und 20 keine Gründe ableiten lassen, das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1994 und Umsatzsteuer für die Jahre 1993-1997 wieder aufzunehmen, wird gegen die Wiederaufnahmebescheide dieser Jahre berufen und auf die Feststellungen zu den erwähnten Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes verwiesen.*“) was die Anfechtung der Wiederaufnahme anlangt, kann auf Grund der Sachverhaltsausführungen des Finanzamtes eine den abgabenrechtlichen Vorschriften entsprechenden Offenlegung der Zahlung an HB

nicht erblickt werden. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.9.1990, 89/13/0245 ausgeführte, sei eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Weiters sei nach ständiger Rechtsprechung eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (VwGH 8.3.1994, 90/14/0192).

Sachbescheid:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist davon auszugehen, dass entsprechend den Ausführungen der Bw. die Tatsache der Teilnahme der HB an den Sitzungen des sogenannten Geschäftsführerausschusses im Zeitraum 1982 bis 1993 insofern glaubwürdig erscheint als sie dies ja selbst in ihrer Einvernahme vom 5. Mai 1998 bestätigt hat. Ebenso ist es möglich, dass die Gesellschafter der Bw. beschlossen hatten Frau HB einen Betrag von S 170.000,00 auszuzahlen. Lediglich der Rechtstitel der Zahlung „Teilnahme an Sitzungen des Geschäftsführerausschusses für die Jahr 1982 bis 1993“ bleibt unklar.

Das In-Rechnung-Stellen von Aufwendungen für die Teilnahme an Besprechungen, die in einem Zeitraum von 1982-1993 (11 Jahren!) stattgefunden hatten, erscheint eher ungewöhnlich und kaufmännischen Usancen nicht zu entsprechen. Zum anderen trägt das Verweisen des Geschäftsführers der Bw. auf ihre steuerliche Vertreterin nicht unbedingt zur Glaubwürdigkeit bei, weil ihm als Vertreter der Bw. wohl größere Sachverhaltsnähe zuzubilligen ist, als der einschreitenden Vertreterin, denn schließlich es handelte sich um einen Betrag, der das Vielfache eines Monatsbezuges eines Durchschnittsverdieners ausmacht. Mit großer Wahrscheinlichkeit ist weniger eine Erinnerungslücke des Befragten, sondern vielmehr das Finden einer plausiblen Begründung des verbuchten Aufwandes anzunehmen. Die zur Rechnung befragte HB hatte in der Niederschrift vom 5. Mai 1998 klar darauf geantwortet, dass sie für die Teilnahme an Sitzungen nichts bekommen hätte und es ihr nur um den Betrag von S 170.000,00 ging, die aus alten Schulden aus der Zeit vor Gründung der Bw. (1979!) resultierten.

In ähnlicher Weise verneint selbst der Geschäftsführer der Bw. in seiner Befragung vom 11. März 1998 (vor der Unterrichtung der Niederschrift und vor der Vornahme der

handschriftlichen Ergänzungen), mit HB wurde für die Teilnahme an den Sitzungen keine Entschädigung vereinbart. Der Zusatz in der Niederschrift („+ Sitz.Geld lt. Rechnung“) ist erst in der unterschriebenen dem Prüfer am 6. Mai 1998 übergebenen Fassung hinzugefügt worden.

Der zu diesem Umstand ebenfalls befragte PB führt in der Niederschrift vom 10. Juli 1998 in Beisein seines steuerlichen Vertreters Mag. H. aus, der Rechtsgrund der Zahlung sei im Zusammenhang mit dem Grundbesitz der HB gestanden und die Zahlung der Forderung sei deshalb nicht erfolgt, weil diese den Betrieb unterstützen wollte.

In dieses Bild fügen sich auch die Auskünfte der Bw. in der mündlichen Verhandlung auf die Frage des Amtsvertreters, warum der Aufwand für die Sitzungsgelder nicht periodengerecht verrechnet wurde, weil die „Forderung der HB aus ‚alten Zeiten‘“ überhaupt nicht bekannt war und die Vereinbarung lt. Rechnung „Für die Teilnahme an Sitzungen“ erst nach Diskussionen (d.h. im Jahre 1993 für 1982-1993) beschlossen wurde.

Eine Einvernahme weiterer Zeugen insbesondere des O und der MR erscheint auf Grund der klaren Angaben der HB nicht erforderlich. Im Übrigen wird der in der mündlichen Verhandlung gestellte Beweisantrag des Inhalts, dass eine Vereinbarung dem Parteiwillen entsprechend der überreichten Stellungnahme vom 9. November 1998 geschlossen wurde, in seiner Allgemeinheit nicht entsprechend prozessordnungsgemäß ausgeführt, weil er die unter Beweis zu stellenden Tatsachen nicht konkret bezeichnet; denn eine Beweisaufnahme über alle von der Bw. herangezogenen Erklärungsversuche vermögen zur weiteren Sachverhaltsaufklärung nichts beizutragen, zumal sich die unmittelbar aus dem Kreise der Gesellschafter befragten Beteiligten relativ klar geäußert hatten.

Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs. 3 BAO setzt die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträge, die nicht entsprechend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, braucht die Abgabenbehörde nicht zu entsprechen (VwGH 27.3.2002, 98/13/0162). Unklar bleibt in diesem Zusammenhang der bw. Antrag, warum die Zeugen HB und PB nochmals einvernommen werden sollten, obwohl sie bereits Auskunft gaben. Der unabhängige Finanzsenat sieht sich nicht veranlasst, derartige Beweise solange aufzunehmen, um letztlich zu einer – unter unmittelbarer Einflussnahme auf die Beantwortung einzelner Fragen durch die einschreitende Parteienvertreterin – veranlassten Aussage zu gelangen. In wie weit der Zeuge O. überhaupt von seiner ihn treffenden Verschwiegenheitspflicht

(Bankgeheimnis) von der Bw. entbunden wurde, geht aus dem bw. Beweisantrag nicht hervor. Da von den Beweisanträgen, von denen ein Teil lediglich Beweiswiederholungsanträge darstellen, keine weitere Klärung des Sachverhaltes zu erwarten war, wird im Hinblick darauf, dass der im Ermittlungsverfahren festgestellte Sachverhalt, dass keine Entgelte für die Teilnahme an Sitzungen vereinbart wurden, auch aus Gründen der Zweckmäßigkeit, Raschheit, Einfachheit und Kostenersparnis der Behörde, von weiteren Ermittlungen Abstand genommen (VwGH 20.2.1992, 90/16/0156).

Die bloße Unterfertigung des diesbezüglichen Punktes bw. Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998 durch HB und ihren steuerlichen Vertreter kann letztendlich kein anderes Bild darüber vermitteln, dass für einen Zeitraum von elf Jahren in wirtschaftlicher Hinsicht eine Leistung rückwirkend entlohnt wurde, für die die Leistende im Leistungszeitraum kein Entgelt gefordert hatte; denn es ging ihr nicht darum für die Teilnahme von in der Vergangenheit

(11 Jahren!) liegenden Sitzungen entschädigt zu werden, sondern eine Aufwandsabgeltung für angebliche - im konkreten nicht mehr nachweisbare - frühere Aufwendungen zu erhalten.

Ebenso konzis und undeutlich erweisen sich die bw. Ausführungen in ihrer Äußerung vom 9. November 1998, wonach im Zuge Aufgabe ihres wesentlichsten Vermögens (gemeint: Übergabe der Liegenschaft AP, an der die Bw. ihren Betrieb betreibt) HB nun auf Zahlung eines Betrages von S 170.000,00 bestand, denn diese deuten letztlich darauf hin, dass sie trotz schenkungsweise Übergabe der Liegenschaft an den Sohn sich eine nachträgliche Zahlung von der Bw. erwartete. In gleicher Weise verhält es sich mit dem zuletzt vorgebrachten Argument, dieser Betrag sei tatsächlich gezahlt worden, um einen „lästigen Gesellschafter“ zu befriedigen.

Die ständig wechselnden Aufklärungsversuche (alte Schulden, „lästiger Gesellschafter“) können nicht den Nachweis für den in der Rechnung erwähnten Aufwand (Teilnahme an Sitzungen) erbringen, sondern vermitteln - trotz ihrer Eloquenz - umso mehr den Eindruck, gerade der von der Bw. ins Treffen geführte Grund (Sitzungsgelder) ist der am wenigsten in Frage kommende, denn sie übersieht in diesem Zusammenhang, dass sie sich durch ihre vermeintlichen Aufklärungsversuche immer mehr in argumentative Widersprüche begibt.

Es ist in freier Beweiswürdigung festzustellen, die in der Rechnung beschriebene Leistung sollte gar nicht entlohnt werden. Die noch von der HB betonte Übernahme alter Kosten – deren Aufnahme in die Bücher der Bw. bislang unterblieb - zu Beginn der Übernahme des Betriebes durch Bw. (1979!), die der HB zurückerstattet werden sollten, wandelt sich selbst

nach eigener Darstellung der Bw. in eine Zahlung für einen „lästigen Gesellschafter“. Im Übrigen stützt sich die Beweiswürdigung auf die Judikatur des VwGH, wonach die Erstaussage die Vermutung für sich hat, der Wahrheit am nächsten zu kommen (VwGH 21.12.1992, 89/16/0147, 15.12.1987, 97/14/0016, 4.9.1986, 86/16/0080). Gegenständlich kommt der von der HB und ihrem steuerlichen Vertreter unterfertigten Stellungnahme (gleichlautend wie die Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998) der Beweisgehalt einer späteren Aussage zu, die die ursprüngliche Erstaussage abschwächen sollte.

In umsatzsteuerlicher Sicht ist auszuführen, dass gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sich der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen kann. Auf Grund der oa.

Sachverhaltsfeststellungen hat aus umsatzsteuerlicher Sicht kein Leistungsaustausch stattgefunden, da eine Vereinbarung über eine Abgeltung für die Teilnahme an Sitzungen nicht vorlag. Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 liegt ein unberechtigter Steuerausweis dann vor, wenn der Unternehmer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, obwohl er keine Leistung ausführte. Ein unberechtigter Steuerausweis liegt auch vor, wenn der Unternehmer in einer Rechnung statt des tatsächlich gelieferten Gegenstandes einen anderen, von ihm nicht gelieferten Gegenstandes anführt, oder statt der tatsächlich ausgeführten sonstigen Leistung eine andere nicht erbrachte Leistung angibt (*Kolacny/Mayer, UStG², § 11, Anm. 29*). In ähnlicher Weise äußern sich *Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12, Anm. 164*, dass eine für die Gewährung des Vorsteuerabzuges ausreichende Leistungsbezeichnung dann nicht gegeben ist, wenn die Angaben tatsächlicher Art in der Rechnung unrichtig sind. Den Vorsteuerabzug ausschließende unrichtige Angaben liegen dann vor, wenn eine in der Rechnung aufgeführte Leistung tatsächlich nicht erbracht ist oder auch nicht erbracht werden soll. An anderer Stelle führen die zit. Autoren wiederum aus, dass Angaben in der Rechnung, die – ohne unrichtig zu sein – noch keine ausreichende Gewissheit über die am Leistungsaustausch Beteiligten oder über Art und Umfang des Leistungsaustausches verschaffen, ungenau oder unvollständig wären

(*Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12, Anm. 162*). Besteht zwischen der tatsächlich gelieferten und der in der Rechnung ausgewiesenen Ware keine Übereinstimmung, steht der Vorsteuerabzug nach der Judikatur des VwGH auch dann nicht zu, wenn die Bezeichnung als handelsüblich angesehen werden kann. Von fehlender Übereinstimmung wird dabei auch dann ausgegangen, wenn die in der Rechnung gewählte Bezeichnung eine solche Vorstellung vom Liefergegenstand hervorruft, die mit dem tatsächlich

gelieferten Gegenstand nicht in Einklang zu bringen ist (*Ruppe, UStG 1994², § 11, Tz. 68/1*). Sinngemäßes wird für die sonstige Leistung gelten. Die bloße Tatsache der Sitzungsteilnahme kann naturgemäß noch keinen Vorsteuerabzug vermitteln, weil für die Annahme eines Leistungsaustausches Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen unmittelbaren Zusammenhang stehen müssen. Ein solcher kann nur zustande kommen, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, sodass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind (*Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 1, Anm. 78*). Eine in wirtschaftlicher Hinsicht rückwirkende Vereinbarung des Inhalts, dass unentgeltliche Leistungen der Vergangenheit durch eine Vereinbarung - aus welchen Gründen auch immer - zu entgeltlichen werden, vermag einen (nachträglichen) Leistungsaustausch nicht zu begründen. Im Hinblick auf die in der Rechnung ausgewiesene Leistungsbeschreibung sind weitere Ausführungen, ob das Entgelt für einen anderen Rechtstitel (Zahlungen alter Verbindlichkeiten oder Abfindungsbetrag an einen lästigen Gesellschafter) hingegeben wurde, entbehrlich.

In körperschaftsteuerlicher Hinsicht widerspricht es einer fremdüblichen Vorgehensweise aus Anlass des Ausscheidens eines Gesellschafters in den Büchern nicht aufscheinende Verbindlichkeiten plötzlich unter einem anderen Rechtstitel (Entschädigung für die Teilnahme an Sitzungen) zur Auszahlung zu bringen. Ebenso kann der Ansicht der Bw. nicht beigepflichtet werden, weil lediglich die Art der angeblichen von ihr bezahlten Auslagen tatsächlich nicht festgestellt werden konnte, sei dieser Betrag an die HB unter dem Rechtstitel Sitzungsgelder auszuzahlen. Warum und unter welchem Rechtstitel die Betriebsausgabe anerkannt werden sollte, bleibt nach den bw. Ausführungen letztlich unklar, denn die Begründung der Zahlung aus dem Rechtstitel Sitzungsgelder ist als Ergebnis oa. Beweiswürdigung zu verneinen. Ebenso halten die später sowohl von Bw. als auch der HB betonten Aufklärungsversuche der Abdeckung irgendwelcher nicht näher nachweisbarer alter Schulden keinem Fremdvergleich stand, denn in mehreren Erkenntnissen vertrat der VwGH die Auffassung, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101, 0104). Die steuerliche Anerkennung wird davon abhängig gemacht, dass die Vereinbarungen

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
2. eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Gegenständlich werden diese Kriterien nicht erfüllt, weil die Bezahlung von rechtsverjährten nicht näher konkretisierten Auslagen (Schulden) unter dem Rechtstitel eines Leistungsaustausches (Sitzungsgelder) als nicht fremdüblich angesehen werden kann. Daran vermag auch der Hinweis der steuerlichen Vertreterin, wonach im Zivilrecht auf die Einrede der Verjährung verzichtet werden könne, nichts zu ändern. Von einem klaren Inhalt der Vereinbarung kann keine Rede sein, wenn zur Begründung der Zahlung eines Aufwandes immer unterschiedlichere Rechtstitel (Sitzungsgeld, angeblich bevorschusste Auslagen und schließlich eine Abfindungsleistung an einen lästigen Gesellschafter) angeboten werden.

Ebenso spricht das Zugeständnis der Bw. Zahlungen an einen „lästigen Gesellschafter“ geleistet zu haben, um ihn letztlich zum Ausscheiden zu bewegen, eher gegen als für sie. In der Literatur werden zwar Zahlungen an lästige Gesellschafter dann als durch den Betrieb der Gesellschaft veranlasst gesehen, wenn die Körperschaft durch die Handlungen einer ihrer Anteilsinhaber ernsthaft in ihrem Betrieb gefährdet wird. Für die Annahme einer steuerlich anzuerkennenden Abfindung wird allerdings eine strenge Angemessenheitsprüfung gefordert. Führt jedoch die Abfindung der Körperschaft zu einem Anteilserwerb der übrigen Anteilsinhaber, kann die Abfindung die Funktion einer verdeckten Kaufpreisfinanzierung des Anteilserwerbes darstellen. Sie wird nur dann keine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung darstellen, wenn eindeutig feststeht, dass die übrigen Anteilsinhaber den vollen Wert der erworbenen Anteile selbst tragen, die Abfindung der Körperschaft zusätzlich zum abgegoltenen Wert bezahlt wird und eindeutig eigenbetriebliche Interessen der Körperschaft im Vordergrund stehen. Bei Abfindung eines nicht wesentlich beteiligten Anteilsinhabers – der auch keine Sonderrechte aufweist – wird mangels Möglichkeit der Schädigung idR keine Betriebsausgabe anerkannt werden können (BFH BStBl 1961, 463). Das bloße gegenseitig „Sich-lästig-sein“ der Gesellschafter spricht jedenfalls gegen eine betriebliche Veranlassung der Abfindung, zumal sich die betriebliche Sphäre nur auf eigenbetriebliche Interessen der Körperschaft erstreckt (vgl. *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Kommentar zur Körperschaftsteuergesetz 1988, § 8, Tz. 62 „lästiger Gesellschafter“*). Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates verlässt die Bw. bei der Geltendmachung des strittigen Aufwandes das im Körperschaftsteuerrecht im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern herrschende Trennungsprinzip, schließlich berührt das Zusammenleben der Anteilsinhaber, primär diese selbst und nicht die Gesellschaft, denn Zahlungen im Interesse der Gesellschafter sind diesen und nicht der Gesellschaft zuzurechnen. Die Bw. übernahm

einen Aufwand, der die Gesellschaftersphäre trifft. Daher ist im Gegensatz zur Bw. auch das Vorliegen einer verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung zu befürworten, weshalb Antrag des Finanzamtes auf Durchführung der Korrektur des Aufwandes auf Körperschaftsteuerebene begründet erscheint.

Tz. 18 Wertsicherung Miete AP/ Apartment/Stornierung:

Entsprechend den Ausführungen des Prüfers im Betriebsprüfungsbericht wurde in der Bilanz für 1993 ein Betrag von S 54.425,00 und für 1994 ein Betrag von S 63.450,00 rückgestellt, welcher 1995 in Höhe von S 117.875,00 wieder gewinnerhöhend aufgelöst wurde, da die vertraglich vereinbarten Wertsicherungsbeträge von der B GmbH nie verrechnet wurden. In der bw. Stellungnahme vom 9. November 1998 sei sogar jährlich auf diese Wertsicherungsbeträge verzichtet worden, weshalb nach Ansicht des Finanzamtes diese Buchungen im Sinne einer Periodenbereinigung rückgängig zu machen seien, da dieser Verzicht bei der Bilanzierung 1993 der Bw. schon bekannt war.

In der Berufung bestritt die Bw. von diesem Umstand Kenntnis (Verzicht der B. GmbH vor der Bilanzierung) gehabt zu haben und der Hinweis auf oa. ihre Stellungnahme (Seite 19) sei unrichtig und dürfte aus dem Zusammenhang mit dem Verzicht auf Wertsicherungsbeträge aus der stillen Beteiligung (Seite 16) herrühren. Weiters verwies sie zu Tz. 20 (weitere Feststellungen) darauf, die in Tz. 18 angeführten Wertsicherungen - 1993 mit S 54.425,00 und 1994 mit S 63.450,00 – seien ursprünglich als Aufwand verrechnet und 1995 gewinnerhöhend aufgelöst worden, wurden dahingehend behandelt, dass die gewinnerhöhende Auflösung rückgängig gemacht werde. Damit blieben diese Aufwendungen 1994 und 1995 Betriebsausgaben und es käme 1996 zu einer gewinnerhöhenden Auflösung beider Beträge. Bei folgerichtiger Argumentation der Betriebsprüfung wären die Wertsicherungsbeträge in den Jahren 1994 und 1995 dem Betriebsergebnis laut Handelsbilanz zuzurechnen gewesen und 1996 wäre der Handelsbilanzgewinn um diese Beträge zu kürzen gewesen. Die Konsequenz aus der Wertsicherung Miete sei im Bericht nicht feststellbar, worin ein Begründungsmangel erblickt werde. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung nahm der Vertreter des Finanzamtes die Prüfungsfeststellung unter Hinweis auf die fehlerhafte Durchführung der Berichtigung und den noch entstehenden Verwaltungsaufwand zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Hinblick auf, dass die Prüfungsfeststellung vom Finanzamt nicht mehr aufrecht erhalten wurde, ist in diesem Punkt von den erklärten Ergebnissen auszugehen, sodass der Berufung diesbezüglich stattzugeben ist.

Tz. 19 Steuerliche Beurteilung der Stillen Beteiligungen:

Der besseren Übersicht halber wird die Firmengeschichte der Bw. kurz dargestellt:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979 wurde die Bw. von den Gesellschaftern HB, PB, JS und FG mit einem Stammkapital von S 500.000,00 gegründet, die jeweils Stammeinlagen von S 125.000,00 übernahmen, die zur Gänze eingezahlt wurden. Gegenstand des Unternehmens sind Neubau, Umbau- und Erweiterungsarbeiten am Hotelrestaurant, die Ausübung des Gaststättenbetriebes und der Handel mit Waren aller Art (Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979).

Ebenfalls am 18. Dezember 1979 ging die Bw. mit den folgenden Personen (echt) stille Beteiligungen ein:

Person	Beteiligungskapital	Ergebnisanteil	Verhältnis zur Bw.
PB	1.000.000,00	20%	Gesellschafter
FG GmbH	3.000.000,00	50%	Nichtgesellschafterin, jedoch im Anteilsbesitz des FG
JS	1.000.000,00	20%	Gesellschafter
Summe	5.000.000,00	90%	

Die Eröffnungsbilanz der Bw. wies das Beteiligtenkapital von S 5.000.000,00 unter den sonstigen Forderungen bzw. und Darlehen (?) aktivisch bzw. passivisch aus (vgl. BP- Bericht Tz. 19, bzw. 31.1 der AP & Mitges.).

Am 23. Oktober 1981 trat JS seine Stammeinlage an GG (Gattin des FG) ab und wurde als stiller Gesellschafter zum Nominale abgeschichtet. Am selben Tag wurden von PB weitere stille Einlagen in Höhe von S 4.000.000,00 und der FG GmbH in Höhe von S 1.000.000,00 geleistet. Der Ergebnisanteil des PB wurde auf insgesamt 40% festgelegt, sodass wiederum insgesamt 90% des Betriebsergebnisses der Bw. an die stillen Gesellschafter zu verteilen war.

Mit Nachträgen vom 14. Dezember 1988 zum Gesellschaftsvertrag wurden unter Hinweis auf das Ablaufen des Pachtvertrages mit der Grundeigentümerin HB (1. Mai 2000) und im Hinblick auf die Tatsache, dass die stillen Gesellschafter auch in Zukunft keinerlei positive Erträge aus der Gesellschaft ziehen werden können, die ursprünglichen Gesellschaftsverträge dahingehend abgeändert, dass die stillen Gesellschafter (rückwirkend) ab Beginn des Wirtschaftsjahres 1. Mai 1988 auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert der Bw. als Inhaberin des Handelsgewerbes (kurz: IdH) beteiligt seien. Dieser Vorgang wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 28. Dezember 1988 dem Finanzamt bekannt gegeben. Seit 1988 wurden für die Mitunternehmerschaft beim Finanzamt Gewinnfeststellungsverfahren durchgeführt. Mit Bescheid vom 10. Februar 2000 traf das Finanzamt im Steuerakt der Mitunternehmerschaft die Feststellung, eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sei für die Jahre 1993 bis 1997 nicht vorzunehmen, da keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorlagen. Die dagegen erhobene Berufung wies der Vorsitzende des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion am 17. Dezember 2001 als unzulässig zurück, da der angefochtene Bescheid – infolge unrichtiger Bezeichnung der Bescheidadressaten - keine Rechtswirkungen entfaltete. In der Folge erließ das Finanzamt am 20. Februar 2002 (negative) Feststellungsbescheide des Inhaltes, die aussprachen, eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sei nicht vorzunehmen, da gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorlagen. Begründend verwies das Finanzamt auf den Prüfungsbericht vom 23. November 1999, der im wesentlichen dem Text der Tz. 19 des angefochtenen Bescheides entspricht.

Inhaltlich verwies es darauf, wonach entsprechend einer im Förderungsakt der steiermärkischen Landesregierung befindlichen Rentabilitätsstudie vom 28. Mai 1980 WA-Mag. EH von einem insgesamten Kapitalbedarf von S 21 Mio. auszugehen, der mit S 5 Mio. Eigen- und S 16 Mio. Fremdkapital bei einer Laufzeit von 15 Jahren aufzubringen sei. Die Gründungsgesellschafter hätten das mit S 500.000,00 festgelegte Stammkapital und S 5 Mio. an stillen Einlagen aufgebracht. Nach den ersten Nachträgen vom 23. Oktober 1981 zu den (stillen) Gesellschaftsverträgen wurden die Beteiligungsverhältnisse – von nicht für die Bw. relevanten Details abgesehen - wie folgt gestaltet:

Person	Beteiligungskapital	Ergebnisanteil	Verhältnis zur Bw.
PB	5.000.000,00	40%	Gesellschafter
FG GmbH	5.000.000,00	50%	Nichtgesellschafterin, jedoch im

			Anteilsbesitz des FG
Summe	10.000.000,00	90%	

In den jeweiligen Gesellschaftsverträgen mit den stillen Gesellschaftern vom 18. Dezember 1979 wurde ein Kündigungsverzicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1990 vereinbart. Somit sei davon auszugehen, dass der Bw. ein dauer gewidmetes, unkündbares und zinsenloses (Eigen-) Kapital von S 10 Mio. zur Verfügung stand. Das Finanzamt bezog sich dabei auf die bw. Ausführungen vom 22. April 1999. In rechtlicher Hinsicht folgerte es, es sei daher von einer mit dem Gründungszeitpunkt der Bw. zusammenfallenden Mittelzuführung der sogenannten stillen Gesellschafter unbedingt notwendigen Eigenkapitals zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes, der Aufrechterhaltung des laufenden Gastronomiebetriebes auszugehen und die Einlagen objektiv nur den Zweck Eigenkapital der GmbH zu ersetzen hätten und traten somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung. Was den Nachtrag vom 14. Dezember 1988, womit die bisherigen stille Gesellschaften in mitunternehmerische Beteiligung umgeändert werden sollten, anlangt, kam das Finanzamt in Würdigung der Tatsache der bereits durch Verluste aufgezehrten Vermögens einlagen – Ausweis der stillen Beteiligung mit einem Buchwert von S 1,00 bei der FG GmbH und das Nichtvereinbaren einer Nachschussverpflichtung - zum Schluss, dass eine Mitunternehmerschaft mit einer negativen Vermögens einlage begründet wurde, die steuerlich nicht anzuerkennen sei, denn es könne keine mitunternehmerische Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert mit einer negativen Einlage begründet werden.

Ausdrücklich erwähnte es die Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 22. April 1999, in der sie wörtlich ausführte, sie konnte mit den Einlagen der Stillen sicher sein, dass ihr in der Folge insgesamt S 10 Mio. als 10 Jahre unkündbares Fremdkapital, ohne Zinsenbelastung, nur mit gewinnabhängigen Vergütungen zur Verfügung stand und ihr Vorteil als Inhaber des Handelsgewerbes bestand darin, dass die Stillen weiterhin Verluste zu übernehmen hätten, womit die Überschuldung des Inhabers des Handelsgewerbes (Bw.) gebremst werden konnte. Im Übrigen hätten die (stillen) Gesellschafter nach ihrer eigenen Darstellung vom 14. Dezember 1988 gar nicht mit Gewinnen gerechnet, weshalb eventuell von keiner steuerlich relevanten Einkunftsquelle auszugehen sei.

In ihrer Berufung verwies die Bw. lediglich auf die bei der Bw. & Mitges. erhobene Berufung, beantragte die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Verlustbeteiligungen anzuerkennen und die entsprechenden ertragsteuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Weiters sei entsprechend der von der Vertreterin der Bw. – eine andere Gesellschaft des FG betreffend - erwirkten VwGH-

Entscheidung vom 24.2.2000, 96/15/0062 nicht von einer Darlehenshingabe auszugehen, weil eine entsprechende Vereinbarung nicht geschlossen worden sei. Ausdrücklich wurde im Steuerverfahren der Mitunternehmerschaft beantragt, nicht nur die stille Beteiligung in der vorliegenden Form anzuerkennen, sondern auch den entgangenen Zinsertrag nicht als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung zu werten.

In der weiterverwiesenen Berufung der Bw. & Mitges. vom 28. Juli 2000 gegen den Bescheid zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993-1997 vermeinte sie, sie sei als Inhaberin des Handelsgewerbes (IdH) deshalb veranlasst gewesen der Erweiterung der Beteiligung zuzustimmen, weil die Verträge nur bis Ende des Wirtschaftsjahres 1990 unkündbar waren und ihr Interesse an der Mitarbeit der stillen Gesellschafter groß war, weil sich diese sowohl von Seiten des Lieferanten PB als auch von Seiten des Geschäftsführers der Bw. (FG) sehr positiv ausgewirkt habe. Außerdem waren die stillen Gesellschafter nicht daran interessiert, eine Kündigung der Verträge durch die Geschäftsherrin zu provozieren, weil ihnen eine Auffüllungsverpflichtung der negativen Kapitalkonten drohte. Weiters wurde bestritten, dass den Gründungsgesellschaftern bereits im Zeitpunkt der Gründung der Bw. 1979 die Bankdarlehensbestände 1981-1992 bekannt waren. Ebenso kritisierte sie die finanzamtliche Ausdrucksweise, die von einer „Umänderung“ der echten stillen Gesellschaft auf eine unechte stille Gesellschaft spricht; denn ihres Erachtens seien „lediglich“ die Beteiligungsrechte der stillen Gesellschafter um die Beteiligung an den stillen Reserven an derselben Gesellschaft „erweitert“ worden. Im Übrigen sei die Umqualifikation der stillen Gesellschaft als verdecktes Eigenkapital im Jahre 1979/80 unrichtig, weil einerseits damals kein Sanierungsbedarf gegeben war und andererseits mit der Versagung dieser Art der Finanzierung durch die („belangte“) Behörde in die Wahl der Mittel, mit denen der Steuerpflichtige seinen Betrieb führen will, in rechtswidriger Weise eingegriffen wurde. Bei der Beurteilung, ob solche „besonderen Umstände“ vorlägen, sei nach der Rechtsprechung des VwGH auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzählung und nicht auf nachträglich eingetretene Umstände abzustellen. Unbestritten sei das Nichtvorliegen einer Überschuldung der Bw. im Zeitpunkt der Gründung, denn die der Gesellschaft als materielles Eigenkapital zur Verfügung stehenden Summen seien betriebswirtschaftlich ausreichend gewesen. Die Erhöhungen der stillen Einlagen 1981 auf insgesamt S 10 Mio. entsprachen den Bedingungen, die ursprünglich 1979 vereinbart wurden, da die Einlage die Mehrkosten des Baues, der um S 7 Mio. teurer war als geplant, abdecken sollte.

Anlässlich des Ausscheidens des PB (und stillen Gesellschafters) aus der Geschäftsführung wurde am 17. Mai 1993 seitens der Bw. ein sogenanntes Anerkenntnis, welches auch notariell

beurkundet wurde, abgegeben. Darin wurden die stillen Einlagen der FG GmbH und des PB im Nominale von jeweils S 5.000.000,00 bestätigt und auf die entsprechend dem Punkt VIII des Gesellschaftsvertrages über die stille Gesellschaft vom 28. Jänner 1980 vereinbarte Auszahlung der Wertsicherung, welche bislang einverständlich nicht durchgeführt wurde, verwiesen. Es wären nunmehr die Einlagen gemäß dem Verbraucherpreisindex zu berechnen und ziffernmäßig auszuweisen. Die Bw. anerkannte diese stillen Einlagen ausdrücklich mit dem aufgewerteten Betrag in Höhe von S 7.568.000,00 für die FG GmbH bzw. S 7.234.000,00 für PB zu schulden. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, dass bereits zu diesem Zeitpunkt, nach Ansicht der Bw. bereits seit 14. Dezember 1988 - also seit fünf Jahren - eine sogenannte atypisch stille Gesellschaft vorlag.

In Anbetracht der relativ allgemein gehaltenen, zum Teil undeutlichen und weitwendigen Ausführungen wurde die Bw. mit Bescheid vom 12. Jänner 2004 gemäß § 250 Abs. 1 BAO aufgefordert, die Erklärung abzugeben, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen hinsichtlich der Körperschaftsteuer beantragt werden. In Beantwortung dieses Auftrages beantragte sie die Vorsteuer (!) aus der Zahlung an HB zu gewähren, die Korrektur der Tz. 18 nicht durchzuführen, die in Tz. 19 dargestellten stillen Beteiligungen anzuerkennen und die im Verfahren Bw. & Mitges. gestellten Anträge zum Zinsertrag sowie zu den widersprüchlichen Jahresangaben zu Tz. 18 (1993 oder 1994). Weiters seien die Anträge in Punkt III zusammengefasst worden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung führte sie nach Ablehnung des gestellten Befangenheitsantrages gegen das verfahrensleitende Mitglied des unabhängigen Finanzsenates über den Einwand, dass hinsichtlich der atypisch stillen Beteiligung bereits ein finanzamtlicher Feststellungsbescheid existiere, ergänzend aus, dieser Bescheid sei heute (leider) nicht Gegenstand des Verfahrens und die Frage, ob hier allenfalls Eigenkapitalersatz in Form von Darlehen oder Einlagen oder die Rechtsnatur einer unecht stillen Gesellschaft vorliege, müsse sehr wohl Gegenstand des heutigen Verfahrens sein. Zu den Bedenken des Finanzamtes, bei der Bw. liege durch die Verlustzuweisung bzw. besser: Verlustbelassung bei der Bw. keine Beschwerde vor, vermeinte die Bw., der zugewiesene steuerliche Verlust habe eine handelsrechtliche Komponente, denn durch die gänzliche Zuweisung der Verluste zur Bw., werde das Eigenkapital in einem Maße negativ, der den Verdacht einer Überschuldung nach § 36 Abs. 2 GmbHG nahe lege. Dies würde zu unvorhersehbaren Auswirkungen auf die Kreditsituation der Bw. führen, da die notwendige Bilanzberichtigung durch die bisher getroffene Feststellung natürlich auch der Hausbank bekannt gegeben werden müsste. Im Falle möglicher Anerkennung der unecht stillen Gesellschaft werde sie Teile ihres Verlustes

nicht selbst zu tragen haben und eine Verrechnungsforderung einstellen, weshalb sie daran interessiert sei, feststellen zu lassen, ob hier tatsächlich verdecktes Eigenkapital oder ein anderes Rechtsinstitut vorliege. Der Vertreter des Finanzamtes trat diesen Ausführungen in der Weise entgegen, in dem er darauf verwies, das gegenständliche Abgabenverfahren beziehe sich auf die steuerliche Gewinnermittlung und nicht auf die handelsrechtliche Feststellung einer Überschuldung nach dem GmbHG.

In einer Ergänzung vom 26. April 2004 nach Abschluss der mündlichen Verhandlung (als „ergänzendes Vorbringen der beschwerdeführenden (?) Partei“ umschrieben) brachte die Bw. zu diesem Punkt noch vor, es bestehe auch ein rechtliches Interesse an einem ihrem Vorbringen Rechnung tragenden Bescheid, weil sich dieses beispielsweise aus § 12 UmgrStG dahingehend ergebe, da bei Einbringung dieser Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft bei der derzeit vorgenommenen Verlustzuweisung das negative Kapitalkonto höher wäre, als es dem tatsächlichen handelsrechtlichen Verlauf entspreche, das steuerliche Kapitalkonto aber für die Bewertung gemäß § 12 UmgrStG maßgebend sei. Ein weiterer Ausfluss rechtlichen Interesses ergäbe sich auch aus den Bestimmungen des § 11 EStG 1988 über die Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses, unabhängig davon, dass diese Bestimmung möglicherweise für Kapitalgesellschaften nicht mehr anwendbar sein könnte. Weiters sei die Zurechnung der Verluste an die Bw. die Folge einer angeblich nicht bestehenden stillen Gesellschaft, womit noch nicht gesagt wäre, warum keine stille Gesellschaft vorliege. Bei einer einheitlich und gesonderten Feststellung von Einkünften handle es sich bei der Vorschrift des § 188 BAO um die Folge eines Sachverhaltes, mit dem Einkünfte einheitlich und für die Beteiligten gesondert nach ihrer Höhe und Verteilung festgestellt werden, während in einem solchen Verfahren ganz offensichtlich nicht über das Bestehen einer Grundlage für einheitlich und gesonderte Feststellung abzusprechen sei; daher sei sie der Rechtsansicht, dass die Feststellung, ob das Rechtsinstitut der unecht stillen Gesellschaft (nicht rechtsfähige Personengemeinschaft) vorliege, im gegenständlichen Körperschaftsteuerverfahren zu erfolgen habe, was jedenfalls für die Feststellung einer nicht rechtsfähigen Personengemeinschaft gelte. Die logische Gedankenfolge zur Feststellung, ob möglicherweise eine unechte stille Gesellschaft oder ein anderes Rechtsgebilde (Darlehen oder Eigenkapitalersatz) gegeben sei, könne nur durch Einsicht in die Verträge, die im gegenständlichen Verfahren vorliegen, beginnen. Im Übrigen wäre das Feststellungsverfahren eine (bloße) Folge der Änderung im Rechtsstatus, welche nur durch Einsicht in die Verträge im Körperschaftsteuerverfahren, durch Einsicht in die Bilanzierung der Bw. und damit im gegenständlichen Verfahren zu klären sei. Das Feststellungsverfahren sei daher eine Folge der

Sachverhaltsprüfung des gegenständlichen Verfahrens. Das Ergebnis des Feststellungsverfahrens sei - was die Höhe der Einkünfte betreffe - in das gegenständliche Verfahren zu übernehmen.

Zum Vorwurf des Eigenkapitalersatzes seit 1980 - wie ihn der Betriebsprüfungsbericht behauptet - erwähnte die Bw., zum Zeitpunkt der Begründung der stillen Gesellschaft und der Erhöhung der stillen Vermögenseinlagen könne von einer Unterkapitalisierung keine Rede sein, weil die Betriebsprüfung keine Beweise anführen könne, noch dazu wo diese Beweise natürlich außerhalb des Prüfungszeitraumes liegen. Weiters verweist sie auf die positiven Stellungnahmen der V.- Bank vom 20. Juni 1980 und das Gutachten der ÖHT vom 29. Oktober 1980 und bestritt zum Zeitpunkt des Überganges des Status' zu einer atypisch stillen Gesellschaft (14. Dezember 1988), insolvenzrechtlich überschuldet gewesen zu sein. Es wäre in ihrem Interesse gewesen, dass die stillen Gesellschafter ihre Einlagen nicht abziehen, sondern sollten durch die Erhöhung ihres Status' dazu veranlasst werden, ihre Einlagen im Vermögen der Bw. zu belassen. Schließlich entspreche die gewählte handelsrechtliche Struktur des Unternehmens abgabenrechtlich einer GmbH & Co KG und hätte eine Reihe von außersteuerlichen Gründen insbesondere die Finanzierungsfreiheit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) a) aus Land- und Forstwirtschaft, b) aus Gewerbebetrieb, c) aus selbständiger Arbeit, d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gemäß Abs. 3 ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (vgl. VwGH 21.10.1986, 86/14/0133; 28.2.1995, 95/14/0021; BFH, BStBl 1992 II 4). Gegebenenfalls sind unterschiedliche persönliche Verhältnisse einzelner Beteiligter wie Sonderaufwendungen, Sonderwerbungskosten oder Sonderbetriebsausgaben oder Sondereinnahmen bereits im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt zum Ausdruck brachte, ist aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der einheitlichen

und gesonderten Feststellung von Einkünften aus dem Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung betreffen, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden sollen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (vgl. die Erkenntnisse 17.10.1991, 88/13/0240, 22.9.1992, 89/14/0112, 19.5.1993, 91/13/0113 und 89/13/0151, 5.10.1993, 93/14/0039, 28. 2.1995, 95/14/0021 und 28.11.2001, 97/13/0204). Im letztzitierten Erkenntnis hat sich der VwGH sogar dahingehend geäußert, das Interesse an Rechtssicherheit und Rechtsklarheit sei weitaus größer zu veranschlagen als die im Interesse der Rechtsrichtigkeit vorgenommene behördliche Auslegung einer partiellen Negierung der nach § 192 BAO statuierten Bindungskraft.

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Der Gesellschafter wird nur dann nach dieser Bestimmung erfasst, wenn er Mitunternehmer ist; Mitunternehmer ist der Gesellschafter dann, wenn er ein Unternehmerrisiko trägt und an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. Doralt, EStG, 7. Auflage, § 23 Tz 206). Ist jedoch der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt (unechte stille Beteiligung), ist seine Stellung damit ähnlich der eines Kommanditisten, so liegt eine Mitunternehmerschaft vor und zwar auch dann, wenn die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert nur für den Fall der Unternehmensveräußerung bzw. –auflösung vorgesehen ist (vgl. VwGH 22.10.1986, 86/13/0092).

Gemäß § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen a) Rechte und Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen. Nach h.L. besteht ein solches rechtliches Interesse dann nicht, wenn die für die Feststellung maßgebende Rechtsfrage im Rahmen eines anderen gesetzlich vorgesehenen Verfahrens zu entscheiden ist (siehe oben, Ritz, BAO-Kommentar², § 92, Tz, 15).

Was das rechtliche Interesse der Bw. an der Feststellung des auszuweisenden Ertrages im Hinblick auf die handelsrechtliche Komponente einer zwingenden Einberufung der Generalversammlung, weil das halbe Stammkapital aufgezehrt wurde oder im Falle der Nichtanerkennung der Verlustzuweisung an die stillen Gesellschafter das Eigenkapital negativ würde und den Verdacht einer Überschuldung anlangt, übersieht die Bw., dass diese Feststellungen nicht im Abgabenverfahren, sondern in den jeweiligen Verfahren zu treffen sein werden, in denen sie von Belang sind. Ob und in wie weit eine handelsrechtliche Bilanzberichtigung im Sinne des § 195 HGB vonnöten wäre, entzieht sich der Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde und wäre auch für die Hausbank unverbindlich, da diese nicht gehalten ist, ihre wirtschaftlichen Dispositionen an der rechtlichen Beurteilung durch das Finanzamt auszurichten. Im Übrigen mag dahingestellt bleiben, ob allfällige abgabenrechtliche Würdigungen über Sachverhalte, die nahezu ein Jahrzehnt zurückliegen, für allfällige Gläubiger der Bw. insbesondere Banken noch von wesentlicher Bedeutung sind, zumal diese allfällige Risikobeurteilungen bereits vorgenommen hatten.

Was das ergänzende Vorbringen der Bw. über die Bindungswirkung im Feststellungsverfahren anlangt, wirkt ihre Argumentation nahezu unverständlich und widersprüchlich, denn einerseits sei ihres Erachtens eine Sachverhaltsprüfung und Sachverhaltsermittlung im Körperschaftsteuerverfahren und andererseits als Folge dieser ein Feststellungsverfahren abzuführen, dessen Ergebnis, dann wiederum ins Körperschaftsteuerverfahren zu übernehmen wäre. Im Übrigen ist es für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ohne Belang, in welchen Verfahren letztendlich die Verträge und Jahresabschlüsse eingereicht wurden. Ebenso undeutlich sind die bw. Ausführungen zu werten, wonach sie durch die Verlustbelassung in ihren Rechten in Hinblick auf § 12 UmgrStG und § 11 EStG 1988 verletzt wären. Mit ihrer Reklamation auf den handelsrechtlichen Verlauf des Kapitalkontos für eine in der Zukunft möglicherweise liegende Umgründung - denn immerhin ist das letzte Streitjahr bereits 1995 - entfernt sie sich vom Inhalt des angefochtenen Bescheides, nämlich die Festsetzung der jahrgangsweisen Ertragsteuer. Warum nunmehr das Eigenkapitalkonto in die bescheidmäßige Feststellung der Körperschaftsteuer einfließen sollte, ist nicht nachvollziehbar. Ebenso übersieht sie in ihrer Argumentation, dass gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG 1988 Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1998 geendet haben, nicht zu berücksichtigen sind. Im Übrigen scheint auf Grund der bisherigen Ertragslage die Inanspruchnahme einer Eigenkapitalzuwachsverzinsung nicht aktuell.

In Hinblick auf vorliegenden bindenden Feststellungen des Finanzamtes im Rahmen der Mitunternehmerschaft sind die Vertragsbeziehungen zu den stillen Gesellschaftern nach allgemeinen Steuerrecht zu würdigen. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen zu unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist daher zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hatte. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. Darlehen oder stille Beteiligung - als verdeckte Einlage anzusehen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 0161, und 96/15/0180, 0204). In Anbetracht der bereits zur Gründung bestehenden Unterkapitalisierung der Bw., auf die bereits indirekt die von der Betriebsprüfung zitierten Rentabilitätsstudie vom 28. Mai 1980, WA- Mag. EH im Zusammenhang mit der Finanzierung der Aus- und Umbaupläne der Bw. hinwies, erscheint die Annahme des Finanzamtes, dass in der stillen Gesellschaft, ob nun in der Ausformung als echte (bis 14. Dezember 1988) oder als unechte (ab 14. Dezember 1988) in Wahrheit eine verdeckte Eigenfinanzierung der Gesellschaft vorlag, nicht unschlüssig. Dies geht auch aus ihren eigenen Angaben hervor, weil die Bw. selbst in ihrem Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag feststellen vermeinte, die stillen Gesellschafter würden in Zukunft keinerlei positive Erträge aus der Gesellschaft ziehen können. Damit liegt es wohl auf der Hand, dass ein Eingehen einer Beteiligung für einen Gesellschaftsfremden in wirtschaftlicher Hinsicht völlig uninteressant erschien. Ebenso spricht die Handlungsweise der stillen Gesellschafter anlässlich des Abschlusses des sog. Anerkenntnisses am 17. Mai 1993 - als bereits nach den Darlegungen der Bw. (seit 14. Dezember 1988) eine atypisch stille Gesellschaft vorlag – diese unter ausdrücklichen Hinweis auf den ursprünglichen Gesellschaftsvertrag vom 28. Jänner 1980 - nach wie vor von einer Wertsicherung der Einlagen ausgingen, dafür. Undeutlich bleibt in diesem Zusammenhang auch, warum über geleistete Einlagen, die entsprechend der unbekämpft gebliebenen Auflistung der Betriebsprüfung im angefochtenen Bescheid (Tz. 19 bzw. 31) bereits durch Verlustzuweisungen aufgezehrt waren, in der Vereinbarung als Schulden

anerkannt wurden. In freier Beweiswürdigung ist somit umso mehr der Eindruck zu gewinnen, dass die (stillen) Gesellschafter der Bw. bzw. diesen nahestehenden Personen in Wahrheit keine stillen Einlagen, die durch Verluste aufgezehrt worden wären, sondern Gesellschafteleinlagen zukommen lassen wollten. Von einer Geltendmachung einer allfälligen Auffüllungsverpflichtung im Falle des negativen Kapitalkontos, die noch im bereits angeführten Gesellschaftsvertrag festgelegt wurde, war in diesem Anerkenntnis keine Rede, was schlüssig darauf hinweist, dass die Bw. von dieser Bestimmung gegenüber den stillen Gesellschaftern nicht Gebrauch machen wollte, zumal sie ja eine nach Aufzehrung der Einlagen nahezu gänzliche Verlustabdeckung (90%) durch die stillen Gesellschafter bedeutete. Daher ist auch den Ausführungen der Bw. in ihrem Nachtrag, es liege abgabenrechtlich eine einer

GmbH & Co (KG) ähnliche Mitunternehmerschaft vor, weitestgehend der Boden entzogen. Eine Wertsicherung von Einlagen einer Kommanditgesellschaft und deren Verpflichtung zur indexierten Rückzahlung durch den Geschäftsherrn widersprechen schon wesensmäßig einer Mitunternehmerschaft. Außerdem gehen bereits ihre eigenen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung, auf die sich der angefochtene Bescheid bezieht - Zurverfügungstellen von 10 Jahre unkündbaren zinsenlosem Kapitals (die vereinbarte Wertsicherung blieb unerwähnt), Verlustübernahme zur Bremsung der Überschuldung - in Richtung verdeckter Gesellschafterfinanzierung, sodass die Würdigung des angefochtenen Bescheides nicht zu kritisieren ist. Die Behauptung der Bw. bei Eingehen der atypisch stillen Gesellschaft nicht überschuldet zu sein und das weitere Vorbringen, die stillen Gesellschafter sollten durch die Begründung der Mitunternehmerschaft veranlasst werden, ihre Einlagen im Vermögen der Bw. als Inhaber des Handelsgewerbes zu belassen, erweisen sich als unmaßgeblich, denn damit kann sie keineswegs die Feststellung der Aufzehrung der ursprünglich hingegebenen Vermögenseinlagen zu entkräften. Dieses Vorbringen kann auch in keiner Weise die Fremdüblichkeit der Beteiligungsverträge dartun, denn schließlich wären Einlagen aus der (echten) stillen Beteiligung - im Hinblick auf das Faktum der Aufzehrung durch die Beteiligung an den Verlusten im Falle eines Ablaufes oder Kündigung der Beteiligung durch die (echt) stillen Gesellschafter - ohnedies nicht rückzuzahlen gewesen.

Ebenso ungewöhnlich ist eine Vereinbarung eines zehnjährigen Kündigungsverzichtes der stillen Gesellschafter in Verbindung mit der gleichzeitiger Verpflichtung das negative Kapitalkonto im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft bei Verlangen der Geschäftsherrin auszugleichen. Bei wörtlicher Einhaltung dieser Bestimmungen wären die stillen Gesellschafter für zehn Jahre gleichsam zur unbegrenzten Verlustabdeckung verpflichtet gewesen. Nach

Ablauf der Zehnjahresfrist hätte sie wiederum die Bw. nicht aus ihrer Auffüllungsverpflichtung entlassen können, sodass die stillen Gesellschafter auf Grund der Ertragslage von ihr völlig abhängig waren. Eine solche Konstellation kann nur damit erklärt werden, dass die stillen Gesellschafter direkt oder indirekt an der Bw. beteiligt waren und so ihren Willen steuerten. In Wahrheit geht es den Gesellschaftern bloß um eine Lukrierung von Verlustzuweisungen, da sie sich in irgendeiner Form als Gesellschafter zur Übernahme der Verluste der Bw. entschieden, um den Weiterbestand des von ihr geführten Betriebes zu sichern.

Auch aus dem bw. Hinweis auf den Bericht der V.- Bank an das Bundesministerium für Handel, Gewerbe und Industrie vom 20. Juni 1980 und das aktenkundige Gutachten der ÖHT GmbH vom 29. Oktober 1980 kann kein anderes Bild gewonnen werden. Die Bw. negiert in diesem Zusammenhang, dass sie mit einem festgelegten Stammkapital von S 500.000,00 immerhin Ausbauinvestitionen von S 20 Mio. zu finanzieren hatte. Selbst das Gutachten geht von weiteren Eigenmitteln von ca. S 4,2 Mio. aus und spricht eher für als gegen die rechtliche Beurteilung des angefochtenen Bescheides. Außerdem ist zu beachten, dass die Bw. zwar sämtliche Ausbauten zu finanzieren, jedoch das Gebäude nur in langfristigem Bestand genommen hatte. Aus der ebenfalls für das Investitionsvorhaben ins Treffen geführten positiven Äußerung der finanziierenden Bank ist keine hinreichende rechtliche Relevanz zu entnehmen. Diese dürfte vom Motiv getragen sein vom Bundesministerium für Handel, Gewerbe und Industrie für die Bw. einen Zinsenzuschuss zu erwirken; außerdem gewann sie mit der Ausfinanzierung der Investition einen Kreditkunden, der ohnedies hypothekarische Sicherheiten von dritter Seite nämlich der Liegenschaftseigentümerin und Gesellschafterin HB beibringen konnte.

Tz. 20 Weitere Feststellungen:

Hierbei wurden der Bw. Aufwendungen zugewiesen, die aus Feststellungen (Zurechnungen) aus verbundenen Betriebsprüfungen resultieren. In der in Tz. 24 dargestellten Mehr-/Wenigerrechnung wurden diese Beträge allerdings (versehentlich!) hinzu- statt abgerechnet.

In ihrer Berufung wandte sich die Bw. ausdrücklich gegen die Zuerkennung zusätzlicher Aufwandspositionen, weil weder Mieten noch Zinsen verrechnet wurden. Diese Forderungen wären gegenüber der Bw. auf Grund deren Sanierungsbedürftigkeit nicht einbringlich gewesen; außerdem seien diese Positionen von Seiten der Hauptgläubiger und der wesentlichsten Sanierungsteilnehmer als Sanierungsauflage nicht zur Verrechnung zugelassen worden. Im Übrigen sei die Ausweisung der Position Abgrenzungen, Aufwendungen FG GmbH

unter dem Titel Wertsicherung Miete mit Null nicht schlüssig erklärt, da von der Bw. Aufwendungen mit Null nicht getragen werden können. Das bereits erwähnte Mängelbehebungsverfahren ergab keine weitere Klärung, als dass auf die Zusammenfassung der bisherigen Berufungsanträge verwiesen wurde. Hiezu führte sie unter Punkt III wörtlich aus: „*Die Belastungen zu Tz. 20 bestehen zu Unrecht. Es wird beantragt, diese Belastungen nicht als Betriebsausgabe anzusetzen. Die Belastung wird in Tz. 24 mit falschen Vorzeichen angesetzt. Verwiesen wird auf die ausführliche Begründung zur Betriebsprüfung B. GmbH, Steuernummer .../.... .*“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung führte die Bw. hierzu ergänzend aus, die in der Mehr-/Weniger- Rechnung (Tz. 24) dargestellten Beträge aus der Berichtigung der Gesellschafterverrechnung aus der B. GmbH wurden entgegen der Tz. 20.1 nicht abgezogen, sondern hinzugerechnet und Nutzungseinlagen stellen keinen abzugsfähigen Aufwand dar. Hierzu beantragte der Amtsvertreter die entsprechenden Richtigstellungen der Bemessungsgrundlage bei der Entscheidung zu veranlassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu diesen Aufwandspositionen stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass die erstinstanzliche Gewinnermittlung im Widerspruch zu den Prüfungsfeststellungen steht. Die obgenannten Aufwandspositionen werden nunmehr richtigerweise nicht hinzu-, sondern abgerechnet. Mit ihrem Berufungsbegehren Aufwandspositionen nicht anzusetzen bzw. nicht abzurechnen kann für die Bw. nicht erkannt werden, inwiefern sie sich durch den angefochtenen Bescheid beschwert erachtet, da die Bemessungsgrundlage ohnehin vermindert bzw. der ermittelte Verlust erhöht wurde. Ebenso verhält es sich bei Beanstandung der Prüfungsfeststellung, dass ein Betrag von 0,00 „abgrenzt“ werden sollte. Daher sieht sich die Berufungsbehörde nicht veranlasst weitergehende Feststellungen zu treffen, die vermutlich in anderen nicht gegenständlichen Abgabenverfahren von Bedeutung sein könnten, hier aber keine Bindungswirkung auszulösen vermögen. Keine Bindung an andere Bescheide besteht dann, wenn in einem Verfahren über alle Tatbestandselemente eigenständig zu entscheiden ist, somit insbesondere dann, wenn weder Grundlagenbescheide noch sog. grundlagenähnliche Bescheide noch bindende Entscheidungen über Vorfragen vorliegen. Beispielsweise besteht keine Bindung im Einkommensteuerverfahren an Feststellungen im Körperschaftsteuerbescheid (und umgekehrt) betreffend verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung (VwGH 18.9.1991, 91/13/0023, 16.3.1993, 89/14/0123, 9.11.1994, 91/13/0068,

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Kommentar zur Körperschaftsteuergesetz 1988, § 8, Tz. 59). Sinngemäßes wird daher auch für sog. verdeckte Einlagen zu gelten haben, die vom Finanzamt aus Gründen der richtigen Aufwandszuordnung abgerechnet wurden.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich daher der Ansicht *Wiesners* (FS-Bauer, 371f) an, dass bei der bevorteilten Körperschaft in Höhe der ersparten Aufwendungen steuerlich anzuerkennende Ausgaben anzusetzen wären, da der Gesellschaft bei unentgeltlicher Überlassung aus der betrieblichen Nutzung von Wirtschaftsgütern (z.B. Fremdkapital, die der Gesellschafter auf dem Kapitalmarkt beschaffen musste) keine tatsächlichen Aufwendungen erwachsen. Andere Autoren erwähnen zu dieser Problematik, dass aus § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 5 sowie §§ 15 16 EStG 1988 abzuleiten sei, dass das Einkommensteuerrecht als Einkünfte nur das erfasst, was sich als Ergebnis einer vom Gesetzgeber – bei Definition der Einkunftsarten – umschriebenen Verhaltensweise darstellt. Wird das Ergebnis einer steuerlich relevanten Tätigkeit von Faktoren beeinflusst, die nicht in einer vom Gesetzgeber umschriebenen Verhaltensweise wurzeln, so sind diese Faktoren bei Ermittlung der Einkünfte (des Einkommens) zu neutralisieren. Überlässt ein Anteilsinhaber seiner Körperschaft einen Nutzungsvorteil ohne bzw. ohne angemessene Gegenleistung, so ist jener Teil des Ergebnisses der Körperschaft, der auf die fehlende Entgeltsleistung entfällt (also die damit verbundene Erhöhung des Ergebnisses) ein „besteuerungsfremder“ Faktor. Das steuerlich richtige Ergebnis wird dadurch erreicht, dass die Körperschaft mit ihrem steuerlich relevanten Einkünften so gestellt wird, als hätte sie den Vorteil nicht bezogen

(Bauer/Quantschnigg/Schellmann, Werilly, Kommentar zur Körperschaftsteuergesetz 1988, § 8, Tz. 11). *Wiesner* kommt bei seinen Überlegungen zum Ergebnis, bei Nutzungseinlagen werde die von *Bauer/Quantschnigg* vertretene Fremdvergleichsbetrachtung nicht für zwingend erachtet, weil sie sich vollständig auf fiktive Grundlagen stützt. Der objektiv richtige Gewinn erscheint ihm im Falle der Nutzungseinlagen eher durch die der Gesellschaft sonst erwachsenen tatsächlichen Aufwendungen des Gesellschafters verzerrt, sodass im Ergebnis ein tatsächlicher Aufwand auf die „richtige“ Steuerebene verlagert wird (*Wiesner, SWK 1990, A 1 343*). Daher ist in diesem Punkt – von der Korrektur der Rechenfehler abgesehen – der angefochtene Bescheid nicht weiter zu beanstanden.

Zur Befangenheit des verhandlungsführenden Mitglieds des unabhängigen Finanzsenates und der Senatzuständigkeit:

Über die Berufung wurde erwogen:

Während der mündlichen Verhandlung des Berufungssenates insbesondere nach 1 ½ Stunden Verhandlungsdauer stellte die Bw. den Antrag das namens des Berufungssenates agierende verhandlungsleitende Mitglied gemäß § 278 Abs. 1 BAO abzulehnen, weil ihres Erachtens die Befangenheitsgründe des § 76 Abs. 1 lit. c und d BAO auf Ablehnung des mit der Entscheidung des gegenständlichen Rechtsfalles vorlägen. Sie monierte, das befangene Organ habe an einer sachlich gleichgelagertem Entscheidung im Unternehmensverbund der Gruppe AP GmbH, FG GmbH, B. GmbH, welche umfassend vom Finanzamt geprüft wurden und dessen Ergebnisse verhandlungsgegenständlich wären, als weisungsfrei gestellter Berichterstatter der seinerzeitigen Abgabenbehörde II. Instanz (Berufungssenat der Finanzlandesdirektion) das Vorliegen einer unechten stillen Beteiligung verneint und sei von einer Darlehensgewährung ausgegangen. Es könnte auch in der gegenständlichen Verhandlung kein neuerer und anderer Sachverhalt dargestellt werden, dessen Entscheidung darob in einer Rechtsfrage gipfe. Es sei daher die volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen, weil dieser an einem Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz, zwar nicht diese Jahre, aber die Vergangenheit betreffend, mitgewirkt habe. Nach Zuleitung des gegenständlichen Antrages durch die nach der Geschäftsverteilung zuständige Senatsvorsitzende wurde dieser mit mündlich verkündeten und zur Niederschrift genommenen Bescheid abgewiesen. Zusammenfassend kommt die Vorsitzende zum Ergebnis, der damalige Rechtsfall habe weder die Bw. noch die hier zu behandelnden Streitjahre betroffen, die letztendlich eigenständig zu entscheiden wären. Für eine Befangenheit reiche es nicht aus, unterschiedliche Rechtsstandpunkte in der Vergangenheit einzuwenden und verweist auf das Erkenntnis des VwGH 29.6.1992, 92/15/0090, woran selbst der Umstand, dass eine Rechtsansicht eines Organwalters im Rechtsmittelweg korrigierte werden musste, keinen Befangenheitsgrund bilde.

Zur Rechtsansicht der Bw., ihr ursprünglicher auf Basis des § 284 Abs. 1 BAO idF vor AbgRmRefG BGBl. I Nr. 97/2002 gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat, wollte sie so verstanden wissen, dass sie eine Senatsentscheidung auch in der neuen Form der Berufungsinstanz, dem unabhängigen Finanzsenat, erwirken wollte, stellt der unabhängige Finanzsenat vorerst fest, bereits auf Grund der alten Rechtslage nach der Bundesabgabenordnung wurden keine Spruchsenate im Rechtsmittelverfahren eingerichtet, denn solche sind lediglich für die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses für Finanzvergehen als Organ der Finanzstrafbehörde erster Instanz zuständig, soweit nicht gerichtliche Zuständigkeit gemäß § 53 FinStrG gegeben ist, wenn strafbestimmende Wertbetrag bei den im § 53 Abs. 2 FinStrG

bezeichneten Finanzvergehen 11.000,00 Euro, bei allen übrigen Finanzvergehen 22.000,00 Euro übersteigt oder er vom Beschuldigten beantragt wird. Abgesehen von dieser terminologischen Verwechslung der Verfahrensarten (Abgabenrecht und Finanzstrafrecht) und der funktionalen Behördenzuständigkeit (erste und zweite Instanz), vermag sich der unabhängige Finanzsenat der bw. Auslegung nicht anzuschließen, weil anlässlich der Einbringung der Berufung der unabhängige Finanzsenat weder gesetzlich eingerichtet noch eine Unterscheidung zwischen der Entscheidungskompetenz durch den Referenten und dem gesamten Berufungssenat möglich sein konnte. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung über Berufungen durch den Referenten namens des Berufungssenates erfolgt, welcher mit sämtlichen verfassungsrechtlichen Garantien wie der gesamte Senat ausgestattet ist, weshalb unklar bleibt, welche verfassungsrechtlichen Verletzungen einer Entscheidung vor dem gesetzlichen Richter die Bw. zu erkennen glaubt. Will man eine ausdehnende Deutung des seinerzeitigen Antrages vornehmen, hätte es einer Regelung in der Übergangsbestimmung gar nicht bedurft, weil dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden darf, Überflüssiges regeln zu wollen. Entsprechend der vorliegenden Aktenlage wurde gemäß § 284 Abs. 1 BAO idF vor AbgRmRefG BGBI. I Nr. 97/2002 eine mündliche Verhandlung beantragt. Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO idF AbgRmRefG BGBI. Nr. 97/2002 obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder vom Referenten verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat. Gemäß § 323 Abs. 12 BAO können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen und weiters in Fällen, in denen nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird, innerhalb eines Monates ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörde für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBI. I Nr. 97/2002 gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt (*Ritz, RdW 2002/479*). Unterbleibt ein solcher

(fristgerechter) Antrag i.S. des § 323 Abs. 12 BAO, so sind auch jene Berufungen, für die nach den § 260 Abs. 2 und 261 BAO aF Senatszuständigkeit bestanden hat, ab 1. Jänner 2003 monokratisch zu erledigen (außer wenn der Referent nach § 282 Abs. 1 Z 2 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verlangt) (*Ritz, BAO- HB, Seite 211, RdW 2002/431, sowie Fachsenat für Steuerrecht: Aus dem Fachsenatsrundschreiben 8/Periode 2000-2005 vom Jänner 2003, Punkt 3, ÖStZ 2003/136*, ähnlich VwGH 16.9.2003, 2003/14/0057 [im Zusammenhang mit dem Antrag auf mündliche Verhandlung in früheren monokratisch zu erledigenden Berufungsfällen]). Im Unterschied dazu gelten die auf Grund bisherige Rechtslage (§ 284 Abs. 1 BAO aF) gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung weiter, sodass bei Fehlen eines Antrages gemäß § 323 Abs. 12 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat diese vom Referenten namens des Berufungssenates durchzuführen ist.

Gewinnermittlung durch Mehr-/ Wenigerrechnung:

Tz.	Text (MWR)	1994	1995	1996
	Gewinn lt. StB	-430.501,11	-102.718,25	-65.083,84
22	Mehrsteuern USt- Passivierung	-34.000,00	0,00	0,00
19	Verrechnung Stille FG GmbH	-1.652.505,52	-513.586,30	-325.419,23
19	Verrechnung Stille FG GmbH	-500.000,00	0,00	0,00
19	Verrechnung PB	-1.722.004,42	-410.869,04	-260.335,38
19	Zinsen	-350.000,00	-300.000,00	-300.000,00
18	Rückstellung Wertsicherung	0,00	0,00	0,00
20	Berichtigung Ges.Verrechnung FG aus BGV	-285.442,00	-435.436,00	-480.404,00
		0,00	0,00	0,00
		-4.974.453,05	-1.762.609,59	-1.431.242,45
	Körperschaftsteuer			
	Gewinn/Verlust lt. MWR	-4.974.453,05	-1.762.609,59	-1.431.242,45
17	Verdeckte Ausschüttung	204.000,00	0,00	0,00
	Körperschaftsteuer lt. Erkl.	18.750,00	15.000,00	50.000,00
	Auflösung/ Übertragung IFB 1991 lt. Erkl.	0,00	-12.067,00	0,00
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 4.751.703,0 5	- 1.759.676,5 9	- 1.381.242,4 5
	nicht ausgleichsfähige Verluste (IFB)	254.252,00	12.429,00	15.084,00
	Einkommen	-4.497.451,05	-1.747.247,59	-1.366.158,45

Graz, 18. Mai 2004