



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. Handels GmbH als ehemalige Gesellschafterin der A. Handels GmbH und Mitgesellschafter, Wien, G., vom 12. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Mai 2005 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 und betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Unternehmensgegenstand der A. HandelsgmbH und Mitgesellschafter, einer atypisch stillen Gesellschaft, umfasste den Groß- und Kleinhandel mit Waren aller Art, insbesondere der Vertrieb von Kosmetikartikeln, das Drogistengewerbe, die Beteiligung an sowie die Geschäftsführung von Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Betriebsgegenstand. Die angefochtenen Bescheide wurden am 27. Mai 2005 erlassen und am 31. Mai 2005 an den zu diesem Zeitpunkt bevollmächtigten steuerlichen Vertreter zugestellt. Über das Vermögen der Geschäftsherrin der atypisch stillen Gesellschaft, der A. HandelsgmbH (die Berufungswerberin (Bw.)) wurde am 27. Juni 2005 das Konkursverfahren eröffnet und die atypisch stille Gesellschaft aufgelöst. Am 24. März 2006 erfolgte mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien die Aufhebung des Konkurses und die amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit

gemäß § 40 FBG. Durch die Löschung im Firmenbuch und die eingetretene Vermögenslosigkeit ist die Bw. voll beendet worden; sie hat mit der Löschung im Firmenbuch nach Aufhebung des Konkursverfahrens ihre rechtliche Existenz verloren. Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen nach § 19 Abs. 2 BAO deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Die zu entscheidende Berufung wurde vom Masseverwalter der Bw. am 12. Jänner 2006 fristgerecht eingebracht. Aufgrund der Aufhebung des Konkurses und der amtswegigen Löschung der Bw. ergeht die Berufungsentscheidung an die im Firmenbuch eingetragene ehemalige Geschäftsführerin der Bw., E..

Anlässlich einer bei der A. HandelsgmbH und Mitgesellschafter durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1999 bis 2002 umfasste, wurden folgende berufungsgegenständliche, im Betriebsprüfungsbericht vom 24. Mai 2005 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20. Mai 2005 dargestellten, Feststellungen getroffen:

1. Lizenzgebühren:

Im Jänner 1990 sei zwischen der K. GmbH, deren einzige Gesellschafterin die Bw. gewesen sei, und der Bw. mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1990 auf die Dauer von 15 Jahren folgende Vereinbarung abgeschlossen worden: Für die Zahlung von monatlich netto S 65.000,00 (€ 4.723,73), d. s. jährlich S 780.000,00 (€ 56.684,81) erhalte die Bw.: 1. Die Zurverfügungstellung aller vorhandenen Produktionsmittel, Formen und Verfahrenskennntnisse betreffend Produktion der E.R. Kosmetikartikel. 2. Den Anspruch auf Nutzung aller Rechte, Bezeichnungen und Handelsmarken, soweit sie sich auf Produkte beziehen, die unter dem Namen „E.R.“ vertrieben werden. 3. Den gesamten Kundenstock, einschließlich der Rechte des Alleinvertriebes im Bundesgebiet der Republik Österreich, ausgenommen den Detailhandel am Standort Wien, G.. Am 1. Oktober 1999 sei zwischen den Vertragsparteien ein neuer Vertrag abgeschlossen worden. Als Nutzungsentgelt seien ein Fixbetrag von 5.000.000,00 (€ 363.364,17) für das erste Jahr sowie eine fixe Nutzungsgebühr von S 3.000.000,00 (€ 218.018,50) ab dem zweiten Jahr vereinbart worden. Eine zusätzliche Nutzungsgebühr sollte im Falle der Verdoppelung, Verdreifachung, Vervierfachung etc. des Umsatzes des Jahres 1999 gesondert anfallen. Es seien der BP keine Unterlagen vorgelegt worden, die belegen würden, welche konkreten zusätzlichen Gegenleistungen (zu den schon bestehenden Verfahrenskennntnissen, Rechten, Formeln, Patenten) dem um ein Vielfaches höheren Nutzungsentgelt für 1999 gegenüber stehen würden. Auch seien keine detaillierten Angaben über die neu erworbenen Verfahrenskennntnisse, Rechte, Bezeichnungen, Handelsmarken usw.

gemacht worden. Auch seien keine Unterlagen über die Sicherung der im Vertrag genannten Rechte seitens der Firma K. GmbH vorgelegt worden. Die Frage, aus welchem Grund die Bw. bereit sein sollte, für das Jahr 1999 neben dem Nutzungsentgelt laut ursprünglichem Vertrag zusätzlich einen vollen Jahresbetrag laut neuem Vertrag für die restlichen drei Monate (Vertragsbeginn ab Oktober) zu überrechnen (statt Barzahlung Überrechnungen auf Verrechnungskonten) habe im Betriebsprüfungsverfahren nicht schlüssig aufgeklärt werden können. Am 4. Dezember 1999 sei zwischen der Bw. und Herrn Mag. B. (als Treuhänder) ein Gesellschaftsvertrag betreffend die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft abgeschlossen worden. Für die Anwerbung der stillen Gesellschafter sei ein Beteiligungsprospekt (datiert mit 11. Dezember 1999) aufgelegt worden. In diesem Prospekt sei der Aufwand für Lizenzgebühren wie folgt angeführt worden:

	Lizenzgebühr (in ATS)	Umsatz (in ATS)
1999	10.000.000,00	11.000.000,00
2000	7.327.588,00	46.551.759,00
2001	9.962.669,00	99.253.375,00
2002	12.486.835,00	149.736.690,00
2003	14.124.367,00	182.487.339,00
2004	14.911.883,00	198.237.654,00

Dieser für die Anleger konzipierte Prospekt enthalte vom Vertragsinhalt abweichende Angaben, zumal die Gebühr für 1999 laut Vertrag mit S 5,000.000,00 (€ 363.364,17) festgelegt worden sei und sich die Gebühren für die Folgejahre laut Vertrag anders berechnen als im Prospekt dargestellt. Dazu wurden von der BP die sich für die Jahre 2000 und 2001 gemäß dem Inhalt des zwischen der K. GmbH und der Bw. am 1. Oktober 1999 abgeschlossenen Nutzungsvertrages ergebenden Nutzungsentgelte unter Einbeziehung der Entwicklung der Umsätze in einer Aufstellung dargestellt. Die vom Vertragsinhalt abweichenden Ansätze der Lizenzgebühren im Prospekt seien somit für die BP nicht nachvollziehbar und hätten von der Bw. nicht aufgeklärt werden können. Am 15. Dezember 1999 sei von der K. GmbH eine Rechnung betreffend „Jahresabrechnung Nutzungsentgelt“ gelegt worden. Als Jahresbetrag sei netto S 5,000.000,00 (€ 363.364,17) plus 20% Umsatzsteuer ausgewiesen worden. Die ebenfalls in der Gewinn- und Verlustrechnung angesetzten S 780.000,00 (€ 56.684,81) Nutzungsentgelt aus dem im Jahr 1990 abgeschlossenen Nutzungsvertrag seien nicht angeführt, obwohl es sich offensichtlich um eine Jahresabrechnung gehandelt habe. Weshalb es in den verschiedenen Dokumenten bzw. Schriftstücken immer wieder zu unterschiedlichen Ansätzen der Lizenzgebühren gekommen sei, sei seitens der Bw. nicht aufgeklärt worden. Im Jahr 1999 seien bei der Bw. die

monatlichen Verpflichtungen aufgrund des ursprünglichen Vertrages (S 65.000,00 (€ 4.723,73) netto) auf dem Konto Lizenzgebühren jeweils am Monatsende gebucht worden. Als Gegenkonto sei das Verrechnungskonto der K. GmbH angeführt worden. Anlässlich der Gründung der atypisch stillen Gesellschaft sei per 1. Juli 1999 eine Zusammenschlussbilanz erstellt worden. Darin seien die sechs Monatsraten (S 390.000,00 (€ 28.342,41)) als Aufwand für Lizenzgebühr angesetzt worden. In der Jahresbilanz per 31. Dezember 1999 seien weitere S 390.000,00 (€ 28.342,41), somit für das Jahr 1999 insgesamt netto S 780.000,00 (€ 56.684,81) wie in den Jahren ab 1990 sowie aufgrund des neuen Vertrages zusätzlich S 5.000.000,00 (€ 363.364,17) als Lizenzaufwand geltend gemacht worden. Warum die monatlichen Verpflichtungen aufgrund des ersten Vertrages auch nach Abschluss des neuen Vertrages weiterhin angesetzt worden seien und welche konkreten Gegenleistungen diese beinhalteten habe nicht aufgeklärt werden können.

In den Folgejahren seien die Lizenzgebühren in der Bilanz der Bw. wiederum nur mehr mit jährlich S 780.000,00 (€ 56.684,81) angesetzt worden. Die Umsatzsteuervoranmeldungen und in der Folge die Umsatzsteuerjahreserklärungen seien von der K. GmbH nicht in gesetzeskonformer Weise eingereicht worden. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Kalendermonate September bis Dezember 1999 seien ohne Berücksichtigung der laut Vertrag vereinbarten Erlöse in Höhe von netto S 5.000.000,00 (€ 363.364,17) eingereicht worden. Daher habe sich aufgrund der Jahreserklärung 1999 eine Nachzahlung an Umsatzsteuer von S 1.000.000,00 (€ 72.672,83) ergeben. Auch in den Jahren 2000 und 2001 sei bei der K. GmbH die Einbeziehung der angeblich vertraglich vereinbarten Lizenzerlöse in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen unterblieben. Eine vorläufig durchgeführte Veranlagung aufgrund einer Umsatzsteuerprüfung habe in beiden Jahren eine Umsatzsteuernachzahlung von S 600.000,00 (€ 43.603,70) ergeben.

Anzumerken sei, dass die betreffenden Umsatzsteuerschulden nicht entrichtet worden seien und dass sich aufgrund von Verlustvorträgen keine Körperschaftssteuerschuld ergeben habe. Im Jahr 2004 sei von der K. GmbH der Konkurs angemeldet worden. Die Markenrechte „E.F.Vienna“ seien vom Masseverwalter mit S 137.603,00 (€ 10.000,00), die diversen Patente und Lizenzen für Kosmetikprodukte mit S 1.376.030,00 (€ 100.000,00) als Aktiva angesetzt worden. Tatsächlich hätten diese Rechte im Zuge des Konkurses bzw. in Folge des Zwangsausgleiches nicht verwertet werden können. Die Forderungen, welche die K. GmbH – ernst gemeinte Vertragsvereinbarungen vorausgesetzt – gegenüber der Bw. aufgrund des Lizenzvertrages gehabt hätte, seien überhaupt nicht angeführt worden. Die BP habe aufgrund der gesetzlichen Vorgaben die Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob Steuerpflichtige durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage

mittels Absetzung von fiktiven oder überhöhten Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu vermindern versuchten. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen seien, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechend seien, im Steuerrecht nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; 3.9.1997, 93/14/0095; 26.1.1999, 98/14/0095). In der Regel fehle es nämlich bei derartigen Rechtsbeziehungen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiere. Durch rechtliche Gestaltungen könnten steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen obiger Kriterien gingen zu Lasten des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/14/0087; 6.4.1995, 93/15/0064; 27.4.2000, 96/15/0185; 18.10.1995, 95/13/0176; 7.12.1998, 88/13/0099). Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müsse eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung (VwGH 6.4.1995, 93/15/0064; 26.1.1999, 98/14/0095) oder Vortäuschung (VwGH 15.3.1989, 88/16/0225) abgabenrechtlicher Wirkungen vermieden werden. Aufgrund der obigen Ausführungen (wesentliche Vertragsinhalte nicht eindeutig festgelegt, widersprüchliche Angaben im Vertragswerk) gelange die BP zur Ansicht, dass der Vertrag vom 1. Oktober 1999 zwischen Fremden unter denselben Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082). Dieser Vertrag habe „*aus nahe liegenden Gründen*“ lediglich dazu gedient, den atypisch stillen Gesellschaftern eine hohe Verlustzuweisung zu ermöglichen und daher deren Steuerbemessungsgrundlage zu verringern. Tatsächlich seien den ab 1999 um ein Vielfaches erhöhten Lizenzgebühren keine zusätzlichen, konkreten Gegenleistungen dieses Ausmaßes gegenübergestanden. Der erhobene Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag vom 1. Oktober 1999 wurde von der BP kumulativ den Tatbeständen des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) und § 23 BAO (Scheingeschäft) unterstellt, was für den ertragsteuerlichen Bereich die Nichtanerkennung der vereinbarten Nutzungsgebühr in Höhe von S 5,000.000,00 (€ 363.364,17) als Betriebsausgabe zur Folge hatte.

2. Geschäftsführerbezüge

Im Gesellschaftsvertrag der atypisch stillen Gesellschaft vom 4. Dezember 1999 (abgeschlossen zwischen der Bw. und Herrn Mag. B. als Treuhänder für die atypisch stillen Gesellschafter) sei im Punkt 5. folgendes vereinbart worden: Zur Abgeltung der durch die

Geschäftsführung und die Vertretung entstehenden Kosten sowie als Entschädigung für die Haftung des Geschäftsherrn anerkennt der stille Gesellschafter, dass die Bw. neben den schon bisher bestehenden Geschäftsführerbezügen an den bereits bestellten Geschäftsführer Mag. S. in Höhe von jährlich S 360.000,00 (€ 26.162,22) ab dem Jahr 1999 einen Geschäftsführerbezug in Höhe von S 3.000.000,00 (€ 218.018,50) erhält (wertgesichert).

Dieser zusätzliche Geschäftsführerbezug sei auch im Beteiligungsprospekt vom 11. Dezember 1999 für das Jahr 1999 und die Folgejahre angeführt. Der Bw. seien also S 3.000.000,00 (€ 218.018,50) für die durch die Geschäftsführung und die Vertretung entstehenden Kosten ab dem Jahr 1999 (Gründung der atypisch stillen Gesellschaft) zugesichert worden. Tatsächlich sei dieser Betrag nur im Jahr 1999 als Vorweggewinn der Bw. zugerechnet worden. Im Jahr 2000 seien entgegen des Vertrages nur mehr S 2.000.000,00 (€ 145.345,67) und im Jahr 2001 überhaupt keine Kosten mehr verrechnet worden. Schriftliche Unterlagen über die Abänderung des Vertrages seien nicht vorgelegt worden. Die überhöhten, in dieser Form nicht angemessenen und ohne erkennbaren Gegenwert verrechneten Geschäftsführungskosten hätten ebenso wie die nicht angemessenen Lizenzgebühren zu dem im Jahr 1999 angestrebten negativen Ergebnis der neu gegründeten atypisch stillen Gesellschaft geführt. Der Aufforderung der BP Unterlagen über die detaillierte Berechnung des Mehrwertes zur Abgeltung der durch die Geschäftsführung und die Vertretung entstandenen Kosten vorzulegen, sei nicht entsprochen worden. Ebenso habe die Bw. keine plausiblen Gründe dafür nennen können, weshalb rückwirkend für das Jahr 1999 das gesamte Geschäftsführungsentgelt verrechnet worden sei, obwohl der Gesellschaftsvertrag nur wenige Tage vor dem Jahresende abgeschlossen worden sei. Die Gegenüberstellung der Entwicklung der Nettobezüge des Geschäftsführers, der Geschäftsführervergütungen lt. Erklärungen, der tatsächlichen Umsätze der atypisch stillen Gesellschaft sowie der laut Beteiligungsprospekt geplanten Umsätze für die Jahre 1999 bis 2001 zeige, dass die in der atypisch stillen Gesellschaft angefallenen tatsächlichen Kosten (auch bei Berücksichtigung der Lohnnebenkosten) in keinem Verhältnis zu den vertraglich zugesicherten S 3.000.000,00 (€ 218.018,50) gestanden wären. Ebenso falle das krasse Missverhältnis des tatsächlichen Umsatzes im Verhältnis zum Geschäftsführerbezug auf (Geschäftsführerbezug 7-12/1999 S 3.000.000,00 (€ 218.018,50), Umsatz S 3.835.826,25 (€ 278.760,36)). Gerade im Jahr 1999 sei ein Umsatzrückgang feststellbar, obwohl in diesem Jahr zusätzlich und erstmalig ein Geschäftsführerbezug in Höhe von S 3.000.000,00 (€ 218.018,50) verrechnet worden sei. Die im Prospekt angeführten Umsatzprognosen seien von Anbeginn unrealistisch gewesen, zumal der Umsatzrückgang für 1999 zum Zeitpunkt der Erstellung des Prospektes (11. Dezember 1999) schon feststellbar gewesen wäre. Wie schon unter Punkt 1. Lizenzgebühren gelange die BP zur Ansicht, dass auch diese Vereinbarung zum Zwecke eines „Steuersplitting“ geschlossen

worden sei und einem Fremdvergleich nicht standhalte. Darüber hinaus sei der zusätzliche Geschäftsführerbezug in Höhe von S 3.000.000,00 (€ 218.018,50) nicht betrieblich veranlasst und mit keiner adäquaten Gegenleistung verbunden gewesen. Auch die Angemessenheit eines Gewinnvorwegbezuges habe nicht nachgewiesen werden können zumal sich dieser ausschließlich nach den Gesellschaftereinlagen, den erbrachten Arbeitsleistungen sowie nach den übernommenen Haftungen gerichtet habe. Die aufgrund des Vertrages vom 4. Dezember 1999 eingetretenen steuerlichen Folgen seien willkürlich herbeigeführt und von der BP rückgängig zu machen. Als Entschädigung für die Haftung des Geschäftsherrn würden von der BP 4 % des Kapitals also ATS 20.000,00 (€ 1.453,46) pro Jahr angesetzt.

3. Darlehen

In den Bilanzen der Bw. seien jahrelang Darlehensverbindlichkeiten an P. (S 120.000,00), X. (S 400.000,00) und Y. (S 700.000,00) aufgeschienen. Es seien weder Teilrückzahlungen erfolgt noch Zinsen verrechnet worden. Trotz wiederholter Aufforderung seien keine schriftlichen Unterlagen betreffend diese Darlehensverbindlichkeiten vorgelegt worden. Im Jahr 2001 seien diese Darlehen auf das Verrechnungskonto der Geschäftsführerin der Bw., E., umgebucht worden. Von der BP werden diese Darlehensverbindlichkeiten Gewinn erhöhend aufgelöst, da ein Nachweis der Verpflichtung nicht erbracht hätte werden können bzw. von einem Wegfall der Verbindlichkeiten (P. sei bereits am 1. April 1997 verstorben; eingetretener Verjährung) auszugehen sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und erließ am 27. Mai 2005 nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 entsprechende Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2002.

Der Masseverwalter der Bw. erhob mit Schreiben vom 12. Jänner 2006 fristgerecht Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 und die Bescheide betreffend der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2002 und brachte vor, dass die Feststellungen der BP bezüglich den Lizenzgebühren unrichtig seien. Es werde darauf verwiesen, dass im Zuge der BP und der Betriebsbesichtigung der Behörde detailliert erläutert worden sei, welche Bewandnis es mit dem zweiten Vertrag gehabt habe. Wie Frau E. anlässlich einer gemeinsamen Besprechung der Behörde erläutert und auch dokumentiert habe, habe die K. GmbH, die Nutznießerin dieser Lizenzgebühren gewesen sei, neben den bereits bestehenden Produkten und Rechten während der letzten Jahre vor Abschluss dieses Vertrages ein eigenes Vertriebs- und

Marketingkonzept für Frisiersalons entwickelt. Im Zuge dieser Entwicklung sei mit einer bekannten Ladenbaufirma ein eigenes Store in Store Konzept entwickelt worden, welches in modulartiger Bauweise in bestehende Frisiersalons integriert hätte werden können. Des Weiteren sei eine eigene Linie für Frisiersalons entwickelt worden und sei diese Linie so abgestimmt worden, dass sie in Ergänzung zu den in Frisiersalons verkauften Produkten und nicht als Konkurrenzprodukt zu anderen Markenartikeln angeboten werden sollte. Auf Grund dieser Situation habe es sogar eine Empfehlung der Firma W. an Frisiersalons, sich dieser Produkte zu bedienen, gegeben. Es sei außerdem von Seiten der K. GmbH ein eigener Marketingplan für die Umsetzung dieses Konzepts erarbeitet sowie ein Hauttestgerät mit Hilfe dessen der Friseur feststellen habe können, welcher Hauttyp welche Kosmetik- und Pflegeprodukte benötige, entwickelt worden. Weiters sei durch die Firma K. GmbH in Kooperation mit einem EDV-Unternehmen eine eigene Software entwickelt worden, die es ermöglicht habe, die gesamte Behandlungspalette auf einer Chipkarte, die die Kundin ausgehändigt bekomme, abzuspeichern, sodass jeder Friseur, der diese Produktlinie führe, mit einem Blick erkennen könne, welcher Hauttyp und welcher Behandlungstyp die Kundin sei. Ferner seien durch die K. GmbH entsprechende Schulungsunterlagen für das Personal der angesprochenen Frisiersalons entwickelt worden. All dies sei der BP erläutert und dargelegt worden, und zwar anlässlich der Betriebsbesichtigung sowie bei diversen Unterredungen mit der BP. Warum dies von Seiten der Behörde als nicht schlüssig und nicht klar dargelegt angesehen werde, entziehe sich der Kenntnis der Bw. Auch sei es der Bw. nicht klar, warum die eindeutig und unmissverständlich geregelte kumulative Lizenzgebührenvereinbarung aus dem Vertrag falsch interpretiert werde. Die auf Seite 3 der Niederschrift dargestellte Gebühr für das Jahr 2000 gehe fälschlicherweise von der Annahme aus, dass diese Gebühren in kumulativer Form verrechnet würden. Tatsache sei, dass eine fixe Nutzungsgebühr, wie im Vertrag dargelegt, zwischen den beiden Vertragsparteien verrechnet werde und erst bei einer Verdoppelung des Umsatzes eine zusätzliche Gebühr von S 2,000.000,00 (€ 145.345,67) anfalle und erst bei einer Verdreifachung des Umsatzes eine weitere Gebühr von S 2,000.000,00 (€ 145.345,67) usw. Die Zusammenrechnung der angeführten Gebühren, die bei bestimmten Umsatzzuwächsen erreicht würden, stelle eine vollkommen falsche und verzerrte Darstellung der Wirklichkeit dar. Auch der Bezug auf den Anlegerprospekt sei obsolet. Das Zahlenwerk in diesem Prospekt sei, wie auch deutlich angeführt, beispielhaft und nicht als Budget zu verstehen, sondern als beispielhafte Darstellung der erwarteten Entwicklung. Auch die Feststellung, dass es in den verschiedenen Dokumenten bzw. Schriftstücken immer wieder zu unterschiedlichen Ansätzen der Lizenzgebühren gekommen sei und dies von Seiten der Bw. nicht aufgeklärt worden sei, sei unrichtig. Es sei dem Betriebsprüfer deutlich und unmissverständlich die Intention des Vertrages vom 1. Oktober 1999 erläutert worden. Es sei

auch erläutert worden, warum neben dem weiterhin bestehenden Vertrag dieser Vertrag zur Anwendung gekommen sei. Es sei nochmals erwähnt, dass dieser neue Vertrag ausschließlich die Vertriebsrechte für das Konzept Frisiersalon darstelle und im Gegensatz zum bestehenden Vertrag, und dies hätte man bei genauer Durchsicht der Vertragswerke erkennen können, nicht nur auf das österreichische Staatsgebiet beschränkt sei, sondern auf den gesamten deutschsprachigen Raum. Bereits am 22. September 2004 sei der BP vom ehemaligen Geschäftsführer der Bw., Herrn Mag. S., erläutert worden, welche Bewandnis es mit dem zweiten Nutzungsvertrag habe und dass es sich dabei um etwas vollkommen anderes gehandelt habe als seinerzeit im Jahr 1990 zwischen den beiden Gesellschaften vereinbart worden sei. Die Nichtbeachtung dieser Aussage des seinerzeitigen Geschäftsführers als auch die Nichtbeachtung der Erläuterungen durch die Geschäftsführer E. anlässlich der Betriebsbesichtigung, bei der auch die entsprechenden entwickelten Gerätschaften und Programme vorgestellt worden seien, stelle eine mangelnde Wahrung des Parteienghört dar. Hinsichtlich der angeblichen Fremdunüblichkeit eines solchen Vertrages sei auf jene Verträge verwiesen, die die Bw. einige Zeit später mit der Ladenkette Z. abgeschlossen habe und die die gleichen Wertansätze hätten. Auch auf diesen Umstand sei von der Bw. hingewiesen worden und es stehe außer Zweifel, dass hier sowohl hinsichtlich des Inhaltes als auch der Höhe des Nutzungsentgeltes wie in dem Nutzungsvertrag vom 1. Oktober 1999 vereinbart, Fremdüblichkeit vorliege. Die Behörde führe selbst aus, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht dann anzuerkennen seien, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Alle drei Punkte würden auf den vorliegenden Vertrag zutreffen. Selbst wenn man die Angehörigenjudikatur auf diesen Fall anwende, sei die Lizenzvereinbarung ohne Zweifel als betrieblich veranlasst anzuerkennen. Ein nachgewiesener fremdüblicher Vertrag könne nicht ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes sein, der die Abgabepflicht umgehe oder mindere. Die Behörde bleibe den Beweis dafür schuldig, dass Abgabepflichten umgangen oder gemindert worden seien, insbesondere übersehe sie, dass, bei aufrechten Bestand des Unternehmens, und davon habe zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ausgegangen werden müssen, diese Lizenzverrechnungen zu steuerpflichtigem Einkommen bei der K. GmbH geführt hätten. Dass die K. GmbH, bedingt durch die Aufwendungen, die sie für die Entwicklung des Projekts gehabt hatte, Verlustvorträge habe, sei irrelevant. Bedingt durch das Aktivierungsverbot für immaterielle selbst geschaffene Wirtschaftsgüter, die zu den entsprechenden Verlustvorträgen führten, habe die K. GmbH keine Aktivierung dieser Aufwendungen vornehmen können. Die Behörde hätte sich aber auch nicht daran gestoßen, wenn die K. GmbH in späteren Jahren,

bedingt durch die Lizenzgebühreneinnahmen, entsprechende Gewinne und auch entsprechende Steuerlasten gehabt hätte. Weshalb die Behörde der Ansicht sei, dass es sich hierbei um ein Scheingeschäft handle, sei ebenfalls eine unbegründete Behauptung. Insbesondere im Hinblick auf die der Behörde detailliert vorgetragenen und erläuterten Gründe für diesen Lizenzvertrag und die nachweisliche Darstellung des Inhaltes bei der Betriebsbesichtigung sei die Unterstellung dieser Lizenzvereinbarung unter die §§ 22 und 23 BAO unverständlich und nicht begründet. Woher die Behörde die Ansicht bzw. die Kenntnis nehme, dass der Vertrag vom 1. Oktober 1999 zwischen Fremden unter denselben Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre, habe sie nicht begründet.

2. Geschäftsführerbezüge

Mag. S. sei Vertretungs- und Geschäftsführungsorgan der Bw., einer juristischen Person, gewesen. Diese wiederum sei Geschäftsführungsorgan der A. Handels GmbH und Mitgesellschafter, einer Mitunternehmerschaft, welche gemäß Art. IV UmgrStG durch Zusammenschluss mit den stillen Gesellschaftern zustande gekommen sei, gewesen. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens und stehe außer Zweifel, dass für die geplante Tätigkeit Geschäftsführervergütungen an den Inhaber des Handelsgewerbes zu entrichten und diese im Rahmen der Mitunternehmerschaft als Betriebsausgabe anzuerkennen seien. Für die Gewinnverteilung seien grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend. Jede getroffene handelsrechtliche Gewinnverteilung sei grundsätzlich für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trage. Die vertraglichen Regelungen seien den stillen Gesellschaftern vor Abschluss des atypisch stillen Gesellschaftsvertrages bekannt gewesen. Es stehe außer Zweifel, dass es sich dabei um fremde Dritte gehandelt habe, die einander nichts schenken würden. Die gesellschaftsvertragliche Regelung sei daher von der Behörde anzuerkennen und es bliebe diesbezüglich kein Ermessensspielraum für die Vornahme von Umdeutungen. Insbesondere im Hinblick darauf, dass es sich um atypisch stille Gesellschafter gehandelt habe, die von der Geschäftsführung ausgeschlossen gewesen seien und nur ein beschränktes Haftungsrisiko getragen hätten, stehe es außer Zweifel dass bedingt durch die Zustimmung der stillen Gesellschafter zu dieser Regelung, diese ausdrücklicher Parteiwille und daher von der Behörde anzuerkennen sei. Das Projekt sei in der ursprünglichen Form deswegen nicht zustande gekommen, weil von Seiten der kapitalaufbringenden Personen die erforderlichen Mittel in Höhe von S 15 Mio., die notwendig gewesen wären um eine geförderte Finanzierung zu erhalten, nicht aufgebracht hätten werden können, weshalb in fremdüblicher Art und Weise und im Interesse der stillen Gesellschafter die Geschäftsführungsvergütung in den Folgejahren zunächst um ein Drittel auf S 2,000.000,00 (€ 145.345,67) reduziert und dann auf Grund der

mangelnden Kapitaldecke komplett ausgesetzt worden sei. Es hätte erkannt werden müssen, dass offensichtlich zusätzliches Kapital für die Umsetzung des Projekts nicht aufgebracht hätte werden können, weshalb es zu einer Änderung der Unternehmensausrichtung gekommen sei. Dieser Änderung der Unternehmensausrichtung sei unter anderem auch dadurch Rechnung getragen worden, dass die Bw. als Inhaberin des Handelsgewerbes auf die ihr zustehenden Ansprüche aus dem Titel der Geschäftsführungstätigkeit verzichtet habe. Dies sei ausschließlich aus wirtschaftlichen Gründen und zum Zwecke der Kapitalerhaltung sowie der Aufwandsbegrenzung erfolgt.

3. Darlehen

Die Verbindlichkeiten wären tatsächlich von E. eingegangen worden. E. habe diese Mittel dem Betrieb zur Verfügung gestellt, weshalb diese Darlehen auch auf ihrem Verrechnungskonto auszuweisen gewesen wären. Allein der Ausweis in der Bilanz bestätige den aufrechten Bestand der Verbindlichkeiten, weshalb die Verpflichtung gegenüber E. noch gegeben gewesen sei. Das P. bereits am 1. April 1997 verstorben wäre, sei im Zusammenhang mit dem Bilanzausweis unerheblich.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis vom 8.3.1994, 90/14/0192) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden 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.

Die Bw. wendet bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren lediglich ein, dass bei der von ihr beantragten Stattgabe ihrer Berufung gegen die entsprechenden Sachbescheide

(Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2001) keine Wiederaufnahmegründe vorliegen würden.

Die erst bei der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Umstände (siehe Entscheidung Punkt 2.) sind, wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Daher sind die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 27. Mai 2005 verfügten Wiederaufnahmen der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 zu Recht erfolgt.

2. Sachbescheide Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO

1. Lizenzgebühren:

Der Masseverwalter der Bw. wandte sich in der Berufung gegen die Nichtanerkennung der im Jahr 1999 als Betriebsausgaben geltend gemachten Lizenzgebühren in Höhe von S 5,000.000,00 (€ 363.364,17). Von der BP wurden zur Begründung für die Nichtanerkennung der geltend gemachten Betriebsausgaben Sachverhaltselemente herangezogen, die den Abschluss des zwischen der K. GmbH als Nutzungsgeberin und der Bw. als Nutzungsnehmerin am 1. Oktober 1999 abgeschlossenen Nutzungsvertrages, den Inhalt dieses Vertrages und die Erfüllung dieses Vertrages betreffen. Im Ergebnis geht aus den Ausführungen der BP zum vorliegenden Sachverhalt hervor, dass die Versagung des Betriebsausgabenabzuges letztendlich unter Zugrundelegung der Annahme des Fehlens eines Leistungsaustausches erfolgte. Aus der Argumentation der BP ist zu entnehmen, dass sich diese Annahme in erster Linie auf die Beurteilung des zwischen der Bw. als Nutzungsnehmerin und der K. GmbH als Nutzungsgeberin am 1. Oktober 1999 abgeschlossenen Nutzungsvertrages als nicht fremdüblich gründet, woraus unter Einbeziehung der übrigen erhobenen Sachverhaltselemente auf die kumulative Realisierung der Tatbestände des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) und § 23 BAO (Scheingeschäft) geschlossen wurde. Es wird daher zunächst die von der BP vorgenommene Beurteilung des am 1. Oktober 1999 zwischen der K. GmbH als Nutzungsnehmerin und der Bw. als Nutzungsgeberin abgeschlossenen Nutzungsvertrages als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO auf ihre Rechtskonformität geprüft.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO, BGBl.Nr. 194/1961, kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht umgangen oder gemindert werden. Gemäß § 22 Abs. 2 BAO sind bei Vorliegen eines Missbrauchs (Abs. 1) die

Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (VwGH 6.11.1991, 89/13/0093) (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 22, Tz 1).

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (z. B. VwGH 14.12.2000, 95/15/0111; 25.9.2002, 97/13/0175, 0192; 26.5.2004, 99/14/0209; 9.12.2004, 2002/14/0074; 28.1.2005, 2000/15/0214) (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 22, Tz 2).

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist allerdings kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 22, Tz 3).

Der betreffende Nutzungsvertrag zwischen der K. GmbH als Nutzungsnehmerin und der Bw. als Nutzungsgeberin wurde am 1. Oktober 1999 abgeschlossen. Dem Abschluss dieses Vertrages folgten am 4. Dezember 1999 die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft sowie am 14. Jänner 2000 die Errichtung einer echten stillen Gesellschaft, deren Geschäftsherrin jeweils die Bw. war. Sowohl bei der atypisch stillen Gesellschaft als auch bei der echten stillen Gesellschaft wurde von stillen Gesellschaftern (Treuhänder Mag. B.) jeweils eine Einlage in Höhe von S 45.000.000,00 (€ 3.270.277,54), somit insgesamt S 90.000.000,00 (€ 6.540.555,08), geleistet.

Aufgrund der zeitlichen Abfolge des Abschlusses des Nutzungsvertrages am 1. Oktober 1999 und der Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft am 4. Dezember 1999 und der echten stillen Gesellschaft am 14. Jänner 2000 ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass diese Handlungen in einem sachlichen Zusammenhang standen. Die kurze Zeit nach Abschluss

des betreffenden Nutzungsvertrages erfolgte Beschaffung von Kapital durch die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft und einer echten stillen Gesellschaft stellt ein wesentliches Indiz dafür dar, dass dieser Nutzungsvertrag als eine Maßnahme zur Präsentation der Bw. gegenüber künftigen Kapitalgebern als expandierendes Unternehmen gedacht war.

Auch die von der BP erhobene Tatsache, dass von der Bw. in einem für die Anwerbung von stillen Gesellschaftern konzipierten Prospekt wesentlich höhere Aufwendungen für Lizenzgebühren als vereinbart angegeben wurden, spricht dafür, dass die Aktivitäten der Bw. primär auf die Beschaffung von Kapital ausgerichtet waren und der Nutzungsvertrag in diesem Kontext abgeschlossen wurde.

Daher kann zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass für den Abschluss des betreffenden Nutzungsvertrages in erster Linie ein außersteuerlicher Grund, nämlich die Anwerbung von stillen Gesellschaftern zur Kapitalbeschaffung maßgeblich war.

Jedenfalls kann nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass das leitende Motiv für den Abschluss des Nutzungsvertrages die Umgehung oder Minderung von Abgabepflichten war.

Aus diesem Grunde kann die von der BP im Zusammenhang mit dem Nutzungsvertrag vorgenommene Beurteilung als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO nicht als rechtskonform erachtet werden.

Da der betreffende Nutzungsvertrag von der BP überdies auch als Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO qualifiziert wurde, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, inwieweit diese Wertung rechtskonform ist.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Ein Scheingeschäft im Sinne des § 916 ABGB liegt vor, wenn sich die Parteien dahin gehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (z.B. OGH 6.9.1989, 1 Ob 608/89, RZ 1991, 46; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214). Zum Wesen eines Scheingeschäftes gehört auch, dass die Parteien übereinkommen, den

äußeren Schein des Abschlusses von Rechtsgeschäften zu wahren (VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162, 2000/13/0165) (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 23, Tz 1).

Die Beweislast für den Scheincharakter trägt derjenige, der sich auf diesen beruft (z.B. OGH 9.11.1982, 4 Ob 167/82, JBl 1983, 444; 9.3.1993, 5 Ob 133/92, WoBl 1993, 187) (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 23, Tz 2).

Ein so genanntes absolutes Scheingeschäft liegt vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 23, Tz 3).

Absolute Scheingeschäfte sind zivilrechtlich unwirksam (§ 916 ABGB). Dies gilt auch im Abgabenrecht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 22, Tz 5).

Für die Beurteilung der Frage, ob der am 1. Oktober 1999 zwischen der Bw. als Nutzungsnehmerin und der K. GmbH als Nutzungsgeberin abgeschlossene Nutzungsvertrag, dessen Inkrafttreten mit Unterzeichnung erfolgen sollte (Art. 16), von der BP zu Recht als Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO gewertet wurde, kommt dem Vertragsinhalt, dessen entscheidungsrelevante Passagen im Folgenden dargestellt werden, maßgebliche Bedeutung zu.

Die Präambel dieses Vertrages lautet: *"Der Nutzungsgeber verfügt über Lizenzen, Patente und Markenrechte zur Erzeugung von Kosmetikartikeln. Der Nutzungsnehmer wird sich mit der Vermarktung dieser Artikel befassen und wird sowohl ein nationales als auch ein internationales Vertriebssystem auch auf Basis von Franchiseverträgen aufbauen."*

"Art. 1 Definitionen" lautet: *"(1) Vertragsprodukte sind Produkte und zugehörige Leistungen gemäß Festlegung und Umschreibung in Art. 2 dieses Nutzungsvertrages. (2) Informationen sind Kenntnisse des Nutzungsgebers (Formeln, technische Unterlagen, Erfahrungen), die zur Herstellung, zum Inverkehrbringen und zum Gebrauch des Nutzungsgegenstandes erforderlich sind, gleichgültig, ob sie in schriftlicher oder sonstiger technischer gespeicherter Form oder in Form von persönlichen Erfahrungen vorhanden sind. (3) Technische Unterlagen sind in schriftlicher Form gespeicherte Informationen des Nutzungsgebers, Rechnerprogramme und zugehörige Dokumentationen (Software) sind ebenfalls technische Unterlagen. (4) Vertragsschutzrechte sind Patente, Gebrauchsmuster, Gebrauchszertifikate und dgl., Muster und Modell/Geschmacksmuster und dgl. in angemeldeter oder erteilter Form sowie Urheberrechte, worüber der Nutzungsgeber Verfügungsberechtigt ist und welche beim Herstellen, Inverkehrbringen und Gebrauch der Vertragsprodukte benutzt werden können."*

"Art. 2 Vertragsprodukt" lautet: *"(1) Der Nutzungsgeber hat die kosmetischen Produkte, sowie deren Behältnisse soweit wie möglich und sinnvoll patent- und musterschutzrechtlich schützen zu lassen, bzw. betreibt laufend weltweit entsprechende Schutzrechtsverfahren und wird dies auch weiterhin tun. (2) Das Vertragsprodukt umfasst sämtliches, beim Nutzungsgeber vorhandenes pharmazeutisch-kosmetisches Wissen sowie die Erfahrungen des Nutzungsgebers bezüglich der Anwendung dieser Produkte und der damit verbundenen technischen Geräte. Dazu gehören insbesondere technische Unterlagen, Rezepturen, Mengenverhältnisse, Layouts von Behältnissen als auch speziell beim Nutzungsgeber konfigurierte, dem Nutzungsvernehmer zu leihende Messgeräte und Testgeräte, soweit dies zur Umsetzung des Unternehmenszweckes des Nutzungsvernehmers notwendig ist. (3) Der Nutzungsvernehmer ist berechtigt mit den auf Grund der zur Verfügung gestellten Unterlagen und von ihm erlangten Kenntnissen die in der angeschlossenen Liste genannten Artikel selbst zu produzieren und zu vertreiben. Die Artikelliste kann einvernehmlich erweitert oder eingeschränkt werden.*

"Art. 3 Nutzungsbefugnisse des Nutzungsvernehmers" lautet: *(1) Der sachliche Nutzungsbereich beschränkt sich auf die in Art. 2 Abs. 2 genannten Anwendungsmöglichkeiten des Vertragsproduktes. Der Nutzungsgeber gewährt dem Nutzungsvernehmer in diesem Rahmen eine exklusive, nicht übertragbare Nutzung betreffend des Vertragsproduktes, womit der Nutzungsvernehmer berechtigt ist, Produkte innerhalb des Vertragsgebietes unter Einbeziehung des Vertragsproduktes herzustellen oder aufzuwerten, in den Verkehr zu bringen und zu gebrauchen. Die gänzliche Übertragung der Nutzung oder die Einbringung in ein mit dem Nutzungsvernehmer unmittelbar oder mittelbar verbundenes Unternehmen bedarf der vorhergehenden schriftlichen Zustimmung des Nutzungsgebers. Der räumliche Nutzungsbereich ist auf den deutschsprachigen Raum beschränkt. Erweiterungen bedürfen der schriftlichen Zustimmung des Nutzungsgebers. (2) Die Vergabe von Nutzungsrechten ist nur mit ausdrücklicher und vorheriger schriftlicher Genehmigung des Nutzungsgebers dem Nutzungsvernehmer gestattet. Die Zustimmung zur Vergabe von Nutzungsrechten an bestimmte Länder bzw. Gebiete wird vom Nutzungsgeber erteilt, er ist jedoch darüber schriftlich vorher zu informieren. (3) Die ganze Untervergabe der Herstellung an Dritte, wofür die Benutzung der Informationen oder Vertragsschutzrechte des Nutzungsgebers erforderlich ist, ist nur mit vorhergehender schriftlicher Zustimmung des Nutzungsgebers gestattet. (4) Soweit der Nutzungsvernehmer auf dem Gebiet der pharmazeutischen Erzeugung bzw. Erzeugung von Kosmetikartikeln gleich welcher Art über den diesem Vertrag zugrunde liegenden Nutzungsbereich hinaus tätig werden will, verpflichtet er sich ausschließlich mit dem Nutzungsgeber zusammenzuarbeiten, es sei denn, die Parteien hätten einvernehmlich schriftlich festgelegt, daß die vom Nutzungsvernehmer jeweils beabsichtigte Nutzung der ihm zur*

Verfügung gestellten Informationen, Patente, Lizenzen etc. aus technischen Gründen nicht in die vom Nutzungsgeber entwickelte, fiel.

"Art. 4 Technische Assistenz" lautet: "(1) Der Nutzungsgeber wird dem Nutzungsnehmer die technischen und logistischen Unterlagen gemäß dem zwischen den Parteien festgelegten Terminplan zur Verfügung stellen. Allfällig erforderliche Umsetzung technischer und logistischer Unterlagen in andere Sprachen, andere Maßsysteme oder nationale Normen obliegen dem Nutzungsnehmer, welcher Anspruch auf volle Unterstützung durch den Nutzungsgeber hat. (2) Alle an den Nutzungsnehmer zu liefernden technischen und logistischen Unterlagen und zu erbringenden Betreuungsleistungen werden vom Nutzungsgeber mit der gleichen Sorgfalt und Genauigkeit hergestellt bzw. erbracht, als wenn sie für ihn selbst bestimmt wären. Sollten die technischen Unterlagen Fehler enthalten, so ist der Nutzungsgeber unter Ausschluss von Schadenersatzansprüchen jedweder Art verpflichtet, alle Maßnahmen zu treffen, um sie richtig zustellen, und die technischen Unterlagen innerhalb angemessener Frist nach Erhalt der Beanstandung kostenlos zu ergänzen oder zu ersetzen.

(3) Der Nutzungsgeber ist nicht verpflichtet, für den Nutzungsnehmer technische Unterlagen für neue oder spezielle Konstruktionen oder Verfahren betreffend das Vertragsprodukt zu erstellen. Erklärt sich der Nutzungsgeber auf Verlangen des Nutzungsnehmers dazu bereit, so sind solche Leistungen durch den Nutzungsnehmer gesondert zu vergüten. Der vorstehende Abs. 2 gilt entsprechend. (4) Der Nutzungsgeber wird den Nutzungsnehmer, wie in Art. 2 Abs. 2 festgelegt, technisch unterstützen, ebenso bei der Zulassung der Produkte und bei deren Vermarktung. Entsprechenden Unterstützungsbedarf hat der Nutzungsnehmer so rechtzeitig dem Nutzungsgeber mitzuteilen, daß dieser seine Personalplanung und die Organisation seiner entsprechenden Abteilung hierauf einrichten kann. Nach Übergabe der Unterlagen gemäß Art. 5 Abs. 1, spätestens nach Ablauf von 4 Wochen nach Vertragsschluß, wird für die Inanspruchnahme der Betreuungs- und Beratungsleistungen des Nutzungsgebers dem Nutzungsnehmer als Entgelt berechnet. (5) Der entsprechende Aufwand gemäß Ziffer 3 + 4 wird monatlich fällig und zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und ist sofort zahlbar.

"Art. 5 Rechtsvorbehalt" lautet: "(1) Alle Rechte an den Informationen und technischen Unterlagen, insbesondere die Vertragsschutzrechte, stehen ausschließlich dem Nutzungsgeber zu. Vom Nutzungsnehmer angefertigte Kopien davon werden ebenfalls Eigentum des Nutzungsgebers. (2) Der Nutzungsnehmer wird nach Beendigung des Vertragsverhältnisses sämtliche Informationen/Informationsträger und technische Unterlagen betreffend das Vertragsprodukt an den Nutzungsgeber unverzüglich zurückgewähren und erklären, keine

Kopien und/oder andere Informationsträger und technische Unterlagen zurückbehalten zu haben.

Die folgenden Vertragsbestimmungen betreffen "Geheimhaltung" (Art. 6), "Änderung und Verbesserung der Vertragsprodukte" (Art. 7), "Ausübung / Marketing" (Art. 8), "Wettbewerbsverbot" (Art. 9), "Nichtangriffsverpflichtung" (Art. 10), "Vertragsschutzrecht, Vorgehen gegen Nachahmer" (Art. 11), "Qualitätssicherung" (Art. 12) und "Lieferung von Komponenten" (Art. 13).

In Art. 14, "Nutzungsgebührenregelung", wurde eine fixe Nutzungsgebühr in Höhe von S 5,000.000,00 (€ 363.364,17) für das berufsgegenständliche Jahr 1999 vereinbart. Für die folgenden Jahre wurde eine fixe Nutzungsgebühr in Höhe von S 3,000.000,00 (€ 218.018,50) vereinbart. Weiters wurde in Art. 14 festgelegt, dass von der Bw. eine zusätzliche Nutzungsgebühr im Falle der Verdoppelung, Verdreifachung, Vervierfachung etc. des Umsatzes (aus dem Vertrieb von Vertragsprodukten) des Jahres 1999 zu entrichten sei.

Die weiteren Vertragsbestimmungen betreffen "Haftung" (Art. 15), "Inkrafttreten des Vertrages / Vertragsdauer" (Art. 16), "Vorzeitige Beendigung" (Art. 17), "Teilgültigkeit" (Art. 18). Im letzten Vertragspunkt "Art. 19 Sonstiges" findet sich unter anderem die Vereinbarung: *"Mündliche Nebenabreden bestehen nicht"* (Abs. 6).

Wie aus dem dargestellten Vertragsinhalt klar ersichtlich ist, wurden die in der Präambel angeführten "Lizenzen, Patente und Markenrechte" in keinem Vertragspunkt näher konkretisiert, so dass der Vertragsgegenstand unbestimmt geblieben ist.

Es kann nicht ernsthaft bezweifelt werden, dass es diesem Vertrag an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt ermangelt, da aus keinem Vertragspunkt hervorgeht, welche konkreten geschützten Rechte der Bw. von der K. GmbH überlassen werden sollten.

Daher wäre die Annahme, dass einander fremde Personen einen Nutzungsvertrag mit einem solchen Inhalt abgeschlossen hätten, geradezu lebensfremd.

Die Ausführungen der BP zur mangelnden Fremdüblichkeit des Inhaltes des am 1. Oktober 1999 zwischen der K. GmbH als Nutzungsgeberin und der Bw. als Nutzungsnehmerin abgeschlossenen Nutzungsvertrages sind somit zutreffend.

Die Tatsache der mangelnden Fremdüblichkeit des Vertragsinhaltes würde für sich allein betrachtet jedoch noch nicht die Annahme des Vorliegens eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 BAO rechtfertigen.

Es bedarf somit über die Ebene des Vertragsinhaltes hinausgehend einer Auseinandersetzung mit den übrigen im Zusammenhang mit diesem Vertrag stehenden Umständen, insbesondere mit der praktischen Ebene.

Von der Bw. wurde dazu vorgebracht, dass es auf der Grundlage des Nutzungsvertrages vom 1. Oktober 1999 tatsächlich zur Überlassung von Rechten betreffend eines eigenen von der K. GmbH entwickelten Vertriebs- und Marketingkonzepts für Frisiersalons an sie gekommen wäre.

Dazu ist festzustellen, dass weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren Unterlagen beigebracht wurden, aus denen ersichtlich wäre, welche konkreten "Lizenzen, Patente und Markenrechte" den Vertragsgegenstand bilden sollten.

Da mit den im Nutzungsvertrag erwähnten Begriffen "Lizenzen, Patente und Markenrechte" geschützte Rechte umschrieben werden, hätte es entsprechende Dokumente geben müssen. Auch wenn diesbezüglich noch Verfahren anhängig gewesen wären, hätte man dies mittels Unterlagen nachweisen können.

Es wurden auch keine "technischen und logistischen Unterlagen" vorgelegt, obwohl davon im Vertragstext die Rede ist.

Tatsache ist, dass seitens der Bw. zum Vertragsgegenstand stets nur verbale Erklärungen abgegeben und keinerlei Unterlagen zum Nachweis der behaupteten Überlassung von Rechten durch die K. GmbH beigebracht wurden.

Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, man habe dem Prüfer ohnehin alles mehrmals erklärt, so ist dazu festzustellen, dass diese nicht anhand von Unterlagen nachvollziehbar gemachten Erklärungen nicht als glaubwürdig erachtet werden können.

Denn würden die Berufungsvorbringen, dass von der K. GmbH mit einer bekannten Ladenbaufirma eine eigene Linie und ein Store in Store-Konzept für Frisiersalons, ein eigener Marketingplan für die Umsetzung dieses Konzeptes, in Kooperation mit einem EDV-Unternehmen eine eigene Software sowie entsprechende Schulungsunterlagen für das Personal von angesprochenen Frisiersalons entwickelt worden wären, den Tatsachen entsprechen, so hätte es über diese Aktivitäten und die diesbezüglich behauptete Nutzungsüberlassung an die Bw. Unterlagen gegeben, die man spätestens im Berufungsverfahren vorlegen hätte können.

Das Faktum, dass seitens der Bw. zum Vertragsgegenstand stets nur verbale Erklärungen abgegeben wurden, lässt nur eine Deutung zu, nämlich dass in Wahrheit keine Überlassung

von im Nutzungsvertrag angesprochenen Rechten durch die K. GmbH an die Bw. stattfand und eine solche auch nicht vom Willen der Vertragspartner umfasst war.

Der von der BP erhobene Umstand, dass im 2004 eröffneten Konkursverfahren betreffend die K. GmbH vom Masseverwalter lediglich die Markenrechte „E.F.Vienna“ mit S 137.603,00 (€ 10.000,00) und diverse Patente und Lizenzen für Kosmetikprodukte mit S 1,376.030,00 (€ 100.000,00) als Aktiva angesetzt wurden und dass aufgrund des Nutzungsvertrages zu diesem Zeitpunkt bestehende Forderungen der K. GmbH gegenüber der Bw. keine Berücksichtigung fanden, bestätigt die Überzeugung, dass im Nutzungsvertrag vom 1. Oktober 1999 in der Realität nicht bestehende Rechte zum Vertragsgegenstand gemacht wurden. Denn wenn die K. GmbH tatsächlich über Rechte im Wert laut Nutzungsvertrag verfügt hätte und Forderungen aus dem Nutzungsvertrag bestanden hätten, wäre der strengen Sorgfaltspflichten unterliegende Masseverwalter verpflichtet gewesen, diese Sachverhalte im Interesse der Gläubiger entsprechend zu berücksichtigen.

Die Abwägung aller Umstände führt somit zur Überzeugung, dass die K. GmbH und die Bw. überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigten und den Nutzungsvertrag vom 1. Oktober 1999 nur zum Schein abschlossen, so dass dieser Vertrag von der BP zu Recht als Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO beurteilt wurde.

Aufgrund der dargestellten Rechtslage ist die Nichtanerkennung der vereinbarten Nutzungsgebühr in Höhe von S 5,000.000,00 (€ 363.364,17) als Betriebsausgabe zu Recht erfolgt. Hinsichtlich Versagung des Vorsteuerabzuges wird auf die Berufungsentscheidung vom 31. Jänner 2008 (UFSW, GZ RV/1466-W/06) verwiesen.

2. Geschäftsführerbezüge

Der Masseverwalter der Bw. wandte sich in der Berufung gegen die Nichtanerkennung der in den Jahren 1999 (S 3,000.000,00; € 218.018,50) und 2000 (S 2,000.000,00; € 145.345,67) als Betriebsausgaben geltend gemachten (zusätzlichen) Geschäftsführerbezüge. Bezüglich der rechtlichen Grundlagen zu Scheingeschäften im Sinne des § 23 BAO wird auf die Ausführungen zu Punkt 1. verwiesen. Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Von der BP wurde die Nichtanerkennung der als Betriebsausgaben geltend gemachten (zusätzlichen) Geschäftsführerbezüge im Wesentlichen damit begründet, dass diese überhöht, unangemessen und ohne erkennbaren Gegenwert lediglich deshalb verrechnet worden seien, um den atypisch stillen Gesellschaftern eine hohe Verlustzuweisung zu ermöglichen und daher deren Steuerbemessungsgrundlage zu verringern. Entgegen den Ausführungen der Bw. hat die BP grundsätzlich anerkannt, dass der Bw. als Geschäftsherrin der atypisch stillen

Gesellschaft die Kosten der Geschäftsführung sowie das Haftungsrisiko abzugelten war. Wenn die Bw. vermeint, dass jede Vereinbarung der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages, für steuerliche Belange anzuerkennen sei, so verkennt sie die Rechtslage. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. Diese Kriterien sind auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen von Bedeutung, weil z. B. bei einer „GmbH & Still“, bei der die Gesellschafter der GmbH sich am Handelsgewerbe der GmbH als stille Gesellschafter beteiligen, diese Gesellschafter auf die Vertragsgestaltung und damit auch auf die Gewinnverteilung einen besonderen Einfluss haben (vgl. VwGH 23.6.1998, 93/14/0192; 26.3.1996, 95/14/0071; 24.10.1995, 92/14/0020).

Wie aus den Feststellungen der BP klar ersichtlich ist, wurden die streitgegenständlichen (zusätzlichen) Entschädigungen der Bw. zur Abgeltung der durch die Geschäftsführung und die Vertretung entstehenden Kosten sowie zur Entschädigung für die Haftung der Geschäftsherrin erst im Gesellschaftsvertrag vom 4. Dezember 1999 vereinbart. Es kann nicht ernsthaft bezweifelt werden, dass diese Vereinbarung dem geforderten Fremdvergleich nicht standhält. Die Annahme, dass einander fremde Personen am 4. Dezember 1999 einen Geschäftsführerbezug in Höhe von S 3,000.000,00 (€ 218.018,50) rückwirkend für das Jahr 1999 festgelegt hätten, wäre geradezu lebensfremd. Von der Bw. wurden trotz Aufforderung durch die BP keine Nachweise für eine den Fremdvergleichsgrundsätzen entsprechende Ermittlung der Höhe der geltend gemachten Kosten der Geschäftsherrin beigebracht. Auch die von der Bw. nicht belegten und entgegen dem Gesellschaftsvertrag vorgenommenen Verminderungen der Kosten auf S 2,000.000,00 (€ 145.345,67) im Jahr 2000 und auf S 0,00 im Jahr 2001 sind als Indiz für die Fremdunüblichkeit der (zusätzlichen) Geschäftsführerbezüge anzusehen. Die Ausführungen der BP zur mangelnden Fremdüblichkeit der Regelungen zur Abgeltung der durch die Geschäftsführung und die Vertretung entstandenen Kosten sowie der Entschädigung für die Haftung der Geschäftsherrin im Gesellschaftsvertrag der atypisch stillen Gesellschaft vom 4. Dezember 1999 sind somit zutreffend. Von der BP wurde entsprechend der herrschenden Lehre und Rechtsprechung eine Entschädigung für die Haftung der Geschäftsherrin berücksichtigt.

Aufgrund der dargestellten Rechtslage ist die Nichtanerkennung der (zusätzlichen) Geschäftsführerbezüge in Höhe von S 3,000.000,00 (€ 218.018,50) im Jahr 1999 und S 2,000.000,00 (€ 145.345,67) im Jahr 2000 durch die BP zu Recht erfolgt.

3. Darlehen

Verbindlichkeiten sind gemäß § 6 Z 2 lit a EStG 1988 zu bewerten (§ 6 Z 3 EStG 1988), das heißt mit den Anschaffungskosten. Als Anschaffungskosten ist der Rückzahlungsbetrag anzusetzen, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist. Eine Verbindlichkeit darf erst dann aus der Bilanz ausgeschieden werden, wenn sie getilgt oder erlassen worden ist (vgl. VwGH 24.5.1993, 92/15/0041). Betreffend den in den Bilanzen der A. HandelsgmbH und Mitgesellschafter aufscheinenden Darlehensverbindlichkeiten wurden von der Bw. trotz Aufforderung durch die BP keinerlei Nachweise, Verträge bzw. sonstige schriftliche Unterlagen vorgelegt. Ein konkreter Nachweis für die noch bestehenden Verpflichtungen hinsichtlich der streitgegenständlichen Verbindlichkeiten wurde somit nicht erbracht. Die Schlussfolgerungen der BP, dass von einem Wegfall der Verbindlichkeiten im Jahr 2001 auszugehen sei, sind daher mangels Vorliegens von Unterlagen nicht belegbar. Die Umbuchung dieser Verbindlichkeiten auf das Verrechnungskonto der Geschäftsführerin E. stellt jedoch ein eindeutiges Indiz dafür dar, dass mit einer Rückzahlungsverpflichtung an die ursprünglichen Gläubiger tatsächlich nicht mehr gerechnet wurde. Wenn die gegenständlichen Verbindlichkeiten von der Geschäftsführerin der Bw. privativ übernommen worden sein sollten, so ist dazu festzustellen, dass eine nicht bzw. eine nicht mehr bestehende Verbindlichkeit nicht übernommen werden kann. Demzufolge konnte die BP zu Recht davon ausgehen, dass die vorgenommene Umbuchung der Darlehensverbindlichkeiten auf das Verrechnungskonto E. auf Grund des Wegfalles dieser Verbindlichkeiten erfolgte. Die Gewinn erhöhende Auflösung der Verbindlichkeiten P. (S 120.000,00), X. (S 400.000,00) und Y. (S 700.000,00) erfolgte durch die BP daher zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. März 2011