



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0073-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kleiner & Kleiner GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen betreffend Körperschaftsteuer 1993, 1995-1997 entschieden:

1. Die Berufung wird hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993 als unbegründet abgewiesen. Gegenüber dem angefochtenen Bescheid ergeben sich keine Änderungen.
2. Der Berufung wird hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 teilweise stattgegeben.

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

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die folgende Berechnung erfolgt noch in ATS

Körperschaftsteuer	15.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 2.149.789,00
nichtausgleichsfähige IFB- Verluste	85.396,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 2.064.393,00
Einkommen (gerundet)	0,00
Gemäß § 22 KStG 1988 34,00% von 0,00	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00
Abgabenschuld	15.000,00

3. Der Berufung wird hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1996 teilweise stattgegeben.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird mit € 1.089,37 (ATS 14.910,00) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die folgende Berechnung erfolgt noch in ATS

Körperschaftsteuer	15.910,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.576.050,00
verrechenbare Verluste der Vorjahre	-1.576.050,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00
Einkommen (gerundet)	0,00
Gemäß § 22 KStG 1988 34,00% von 0,00	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000,00
anrechenbare Steuer	- 90,00
Abgabenschuld	14.910,00

4. Die Berufung wird hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1997 als unbegründet abgewiesen.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wird mit € 24.239,59 (ATS 333.544,00) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die folgende Berechnung erfolgt noch in ATS

Körperschaftsteuer	333.544,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.256.951,00
verrechenbare Verluste der Vorjahre	-1.055.307,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.201.644,00
Einkommen (gerundet)	1.201.600,00
Gemäß § 22 KStG 1988 34,00% von 1.201.600,00	408.544,00
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	75.000,00
Abgabenschuld	333.544,00

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Entscheidung baut im Wesentlichen auf den angefochtenen Textziffern (Tz) des Betriebsprüfungsberichtes und des Berufungsvorbringens auf, woran sich die Erwägungen des Berufungssenates anschließen.

Entsprechend der besseren Übersichtlichkeit und Darstellung werden die Beteiligungsverhältnisse im Streitzeitraum - soweit von Bedeutung - kurz skizziert:

FG GmbH:

Gesellschafter: FG 100%

Geschäftsführer: FG

Bilanzstichtag: 31. Jänner

B GmbH:

Gesellschafter: FG 100%

Geschäftsführer: FG seit 29. Juni 1987

wurde mit Verschmelzungsvertrag v. 27. September 1996 (Stichtag 31. Dezember 1995) als übertragende Gesellschaft auf die FG GmbH (Bw.) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Bilanzstichtag 31. Dezember

BG OHG:

Gesellschafter: GG (Gattin des FG), FG

Seit 29. Juni 1987, beendet mit 30. April 1995

Vermögens- und Gewinnbeteiligungsquote: GG 75%, FG 25%

Verlustbeteiligungsquote: GG 25%, FG 75%

AP GmbH:

Stammkapital: S 500.000,--

PB S 125.000,00 (25%), ab 4/1994 S 250.000,00 (50%), ab 6/1998 ausgeschieden (0%)

HB (Mutter des PB) S 125.000,00 (25%), ab 4/1994 ausgeschieden (0%)

FG S 125.000,00 (25%), ab 4/1994 S 250.000,00 (50%), ab 6/1998 S 490.000,00 (98%)

GG (ehem. Ehegattin des FG) S 125.000,00 (25%), ab 4/1994 ausgeschieden (0%)

MG (Sohn des FG) ab 6/1998 S 10.000,00 (2%)

Geschäftsführer: PB, FG bis 3/1998, dann FG allein

Bilanzstichtag: 30. April

Tz 17 Mangelnde Leistungsverrechnung der Bw. an verbundene Unternehmen - fehlende Zinsenverrechnung für Kapitalforderungen:

Die Bw. hat im Zeitraum 1995 bis 1997 unter anderem folgende Forderungen an nahestehende Unternehmen ausgewiesen:

Forderungen AP GmbH	1. Februar 1994	31. Jänner 1995	31. Jänner 1996	31. Jänner 1997
Konto 2502	495.687,00	495.687,00	2,140.942,00	2,765.649,00
Konto D 11032	1,619.300,00	1,135.840,00	0,00	0,00
Summe	2,114.987,00	1,631.527,00	2,140.942,00	2,765.649,00

Forderungen B GmbH	1,668.843,00	1,712.076,00	3,148.010,00	0,00

Anmerkung: Per 31. Dezember 1995 = Verschmelzungstichtag der untergehenden B mit der aufnehmenden Bw., Zinsbetrag entspricht 11/12 (1. Februar bis 31. Dezember 1995)

Die Betriebsprüfung stellte fest, die oa. Forderungen seien über mehrere Jahre unverzinst geblieben und die aus der Nichtverzinsung entgangenen Zinserträge aus den folgenden Gründen (a-j) als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung zu werten.

a) Hinsichtlich der Nichtverzinsung sei von der Bw. eingewandt (*Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 1998*) worden, dass die Gesellschaften Bw., AP GmbH (AP), B GmbH (B), FG GmbH S. insofern in einem Naheverhältnis stehen, da FG als Alleingesellschafter der Bw. und der B GmbH sei und 50% des Stammkapitals der AP besaß. Die Kreditobligi der vorerwähnten Firmen würden von der V.- Bank zusammengefasst und als Gruppe verbundener Kunden gemäß § 27 Abs. 4 BWG gewertet. In diese "Gruppe" sei auch PB einbezogen der 50%-Gesellschafter der AP war. Die Bank sei bei der Beurteilung des Kreditrisikos der "Gruppe" bemüht gewesen, dass die Sanierung eines Gruppenmitglieds nicht durch Geldabflüsse zu einem anderen Mitglied gefährdet würde. Somit sei den Gesellschaftern und Geschäftsführern der Unternehmen auch von der Bank nahe gelegt worden auf eine Verzinsung zu verzichten. Aus diesen Ausführungen wurde vom Finanzamt geschlossen, dass geradezu bestätigt wurde, die Ursächlichkeit der Nichtverzinsung sei im Naheverhältnis der beteiligten Personen zu finden.

b) Die Bw. habe zu denselben Bilanzstichtagen neben den streitgegenständlichen unverzinsten Verrechnungsforderungen das gegenüber dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer bestehende Verrechnungskonto und die gegenüber der FG GmbH S. bestehende Verrechnungsforderung fremdüblich verzinst.

c) Demonstrativ wird aufgezeigt, dass in sämtlichen Ausgangsrechnungen die Zahlungskondition "Zahlbar rein netto sofort nach Erhalt der Rechnung. Bitte beachten Sie, daß bei Zahlungsverzug die derzeit gültigen Zinsen berechnet werden!" zu finden war. Dem Einwand der Bw., den Kunden wurden allgemein insgesamt geringfügige Verzugszinsen verrechnet und daher seien auch nahe stehenden Unternehmen keine zu verrechnen, begegnet das Finanzamt mit dem Argument, dass die einzelnen Kundenforderungen an fremde Unternehmen bei Weitem nicht in jenen Ausmaß aushafteten, wie gegenüber den

nahe stehenden Unternehmen. Ebenso entspreche die Dauer der Forderungen (Fristigkeit) nicht denen, die gegenüber Fremden aushafteten.

d) Zu den von der Bw. in der *Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 1998* gemachten Ausführungen betreffend gesellschaftsrechtlich bedingte Veranlassung des Einnahmenverzichtes im Gegensatz zu einer wirtschaftlich, betrieblich bedingten Veranlassung vertritt die Betriebsprüfung die Auffassung, aus den bisherigen Situationsbeschreibungen der AP GmbH und B wie "Sanierungsfall", "finanziell sehr dramatische Situation", "unter starkem finanziellen Druck" etc. sei zu schließen, sie habe auf Zinsenforderungen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verzichtet. Die primär schuldnerseitig gestützte Argumentation begründe noch nicht die eigenbetriebliche Veranlassung derforderungsverzichtenden Bw. Ebenso sei die im *Schreiben vom 28. April 1999* ausgeführte Notwendigkeit, wonach die AP GmbH als Gastronomiebetrieb ein berufliches Aushängeschild und somit ein Werbeträger sei, nicht geeignet die betriebliche Veranlassung eines jahrelang aufrecht erhaltenen Einnahmenverzichtes zu beweisen.

e) Der in den *Vorhaltsbeantwortungen vom 19. Juni 1998, 14. Dezember 1998* mehrfach erwähnten *Förderungszusage des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten (BMwA) vom 30. September 1994* sei folgendes entgegenzuhalten:

- Primär betreffe diese nur die AP GmbH und nicht die Bw. (Anm.: die nicht einmal Gesellschafterin der AP GmbH ist) und könne daher als Argumentationshilfe für Zinsenverzichte nicht verwendet werden.
- Die Auflagen an die Gesellschafter der AP GmbH (FG und PB) nach einer allfälligen Zins- und Tilgungsfreistellung der offenen Verbindlichkeiten richten sich nicht an die Bw.
- Im Übrigen seien schon vor der Förderungszusage offene Forderungen unverzinst geblieben und das Förderungsschreiben sei für den Einnahmenverzicht nicht kausal gewesen.

f) Der Zinsenverzicht zwischen der Bw. mit demjenigen der V.- Bank sei nur partiell vergleichbar, denn die V.- Bank habe entsprechend der Förderungszusage lediglich einen Obligobetrag von S 5 Mio. (von insgesamt S 22 Mio.) ab 1. Juli 1994 bis zum 30. Juni 1995 zins- und tilgungsfrei gestellt, während für den restlichen Schuldenstand der Bürgeszinssatz unter zusätzlicher Gewährung einer pauschalen Zinsrückvergütung von S 200.000,00 zur Anwendung kam. Das angebliche Vorliegen ungleicher Konsequenzen zwischen der Beurteilung der Zinsenverzichte der Bank und Bw. sei unrichtig, weil die Bank dennoch

durchschnittlich 5% bis über 6% Zinsen verrechnet habe, während die Bw. 0% Zinsen verrechnet habe.

- g) Der zu verrechnende Zinssatz wurde mit 7% (1995) und 6% (1996, 1997) festgelegt.
- h) Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass die Bw. auf Grund des eigenen Fremdkapitalbestandes einen jährlichen Zinsaufwand von rd. S 2,5 Mio. zu tragen hatte und daher einem Fremden gegenüber nicht auf die Verrechnung von Zinsen verzichten könnte.
- i) Zusätzlich bemerkte die Betriebsprüfung, dass die Forderungen der Bw. unbesichert aushafteten, währenddessen die V.- Bank für ihre Forderungen Pfandrechte auf der Liegenschaft EZ 15 intabuliert hätte.
- j) Der Einwand der Bw. an der Qualifizierung der Nichtverzinsung als verdeckte Ausschüttung vermöge auch der in der Vorhaltsbeantwortung angebrachte Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 22.3.1991, 90/13/0252: "Die Annahme, dass es im Wirtschaftsleben nicht vorkommt, dass ein fremder Dritter gegenüber einer Kapitalgesellschaft zu deren Sanierung ohne Gegenleistung einen Forderungsverzicht abgibt, steht mit der Realität des wirtschaftlichen Lebens nicht im Einklang" nichts zu ändern, da der jahrelange Zinseinnahmenverzicht an dem Alleingesellschafter nahestehenden Unternehmen fremdunüblich sei.

In ihrer Berufung ergänzte die Bw. ihr Vorbringen insofern, das Finanzamt habe nicht überprüft, ob einander fremd gegenüberstehende Unternehmen in der beschriebenen Situation Zinsen verrechnet hätte, wenn von vorneherein feststand, dass diese Zinsen nicht einbringlich wären. Im Übrigen wäre es ohnedies nur mit Kosten verbunden gewesen, Zinsen von der schuldnerischen AP GmbH einzufordern. Wiederholend verweist sie, die kapitalmäßige Überschuldung der AP GmbH hätte über S 20 Mio. betragen (Jahresabschluss der AP GmbH per 30. April 1995, 1996, 1997). Das erste Sanierungsverfahren der AP GmbH 1993/94 sei bereits aktenkundig, das zweite habe dazu geführt, dass PB ausgeschieden sei und die Familie G. (Anm.: des Alleingesellschafters) die Liegenschaft erworben und die V.-Bank einen Betrag von S 10 Mio. auf zehn Jahre zins- und tilgungsfrei gestellt habe.

Weiters wurden Bilanzanalysen der V.- Bank, die auf Grund der von der steuerlichen Vertreterin der Bw. erstellten Bilanzen beruhten, vorgelegt, wonach die Situation des Unternehmens der AP GmbH als insolvenzgefährdet eingestuft wurde. Zum Faktum, dass die AP GmbH ein Sanierungsfall war, wurde die Befragung mehrerer Zeugen, die insgesamt einer gesetzlichen Verschwiegenheit unterliegen, beantragt. Eine formelle Entbindung von der Verschwiegenheit wurde in der Berufung nicht erteilt. Im Übrigen habe sich die

Betriebsprüfung lediglich darauf beschränkt, die bw. Behauptungen als nicht zutreffend zu bestreiten und diesbezügliche Beweisanträge abgelehnt; allerdings habe sie versucht, den Bankdirektor der V.- Bank - entsprechend dem Antrag der Bw. – einzuvernehmen. Die Befragung sei letztlich daran gescheitert, weil der Bw. keine Möglichkeit gegeben wurde, diesen von seiner Verschwiegenheitspflicht zu entbinden.

Sie habe an die AP GmbH laufend Lieferungen und Leistungen auf ihrem Geschäftsgebiet der Kühl anlagen, Installation und Hausreparaturen erbracht und das Fortbestehen der AP GmbH und die Möglichkeit, in Zukunft die offenen Forderungen bei dieser einfordern zu können, machte es notwendig die Sanierungsschritte mitzumachen, was durchaus fremdüblich sei. Das zur Frage des Zinseinnahmenverzichtes herangezogene VwGH-Erkenntnis sei mit der Begründung deklassifiziert worden, dass der Zinseinnahmenverzicht „nachweislich fremdunüblich und naheverhältnismäßigbedingt erfolgte“. Der Zinsentgang sei wirtschaftlich veranlasst gewesen, um die Forderung und die Ertragsquelle des Schuldners zu erhalten und stehe in keinem Zusammenhang mit der Beteiligung des FG an der schuldnerischen AP GmbH. Hilfsweise wendet sie noch ein, dass sich im Falle eines *causa societatis* veranlassten Zinsenverzichtes die daraus entstehende Zinsenforderung nach den Grundsätzen über die Bewertung von Forderungen zu bewerten wäre und einen Tageswert von Null hätte. Sie erwähnte weiters, auf Grund des Forderungsausfalls AP GmbH selbst in einer Krise gewesen zu sein, die sie aus eigener Ertragskraft überwunden hätte. Daher sei sie im Sanierungsverfahren AP GmbH und auf Grund der von Seiten der Hausbank dargestellten Gruppenbildung dazu veranlasst gewesen, keine Zins- und Mietverrechnung durchzuführen.

Mit *Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 26. November 2003* wurde die Bw. ersucht, die Vereinbarungen über Schuldentstehung, Besicherung, Rückzahlungsmodus und Verzinsung der Forderungen gegenüber der AP GmbH vorzulegen. Weiters wurde ihr vorgehalten, es wäre nicht mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen, ob die Forderungen in den Jahren 1994 und 1995 noch als werthaltig anzusehen waren, zumal nach ihren eigenen Angaben bereits in den Jahren ab 1993 von einer Insolvenzgefährdung die Rede und es außerdem nicht einsichtig wäre, weil selbst nach der 100% Wertberichtigung Jahr 1996 im Jahr 1997 weitere Kreditierungen erfolgt seien.

Mit *Schreiben vom 5. Juli 2005*, übermittelt im Telekopiewege, verzichtete die Bw. auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit *Schriftsatz vom 30. Juni 2005, eingelangt am 5. Juli 2005*, führte sie aus, das mit der Verfahrensführung betraute Mitglied des unabhängigen Finanzsenates als befangen gemäß § 76 Abs. 1 lit. c und d BAO abzulehnen.

Was die Forderungen gegenüber der B GmbH anlange, sei gegenüber dieser Gesellschaft ein Verrechnungskonto geführt worden, welches im Rahmen der Verschmelzung durch Aufrechnung untergegangen sei. Die Aufrechnung habe mit der Bonität dieser Forderung nichts zu tun, sondern sei lediglich eine Folge des § 3 Abs. 3 UmGrStG, wobei festgehalten werde, es sei nicht üblich, für (bloße) Verrechnungskonten eine Verzinsung zu vereinbaren.

Zur Nichtverrechnung der angesetzten Mietentgelte für Apartments, Seminarräume und Sauna (zu Tz 18) verwies die Bw. auf die bereits erwähnte Sanierungsvereinbarung mit dem Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten, wobei im Falle einer Einhebung dieser die Sanierungshilfe hätte zurückgezahlt werden müssen, welche für die AP GmbH lebenswichtig gewesen sei und sich auch für die Bw. in der Weise ausgewirkt hätte, dass die Schuldnerin insolvent geworden wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Befangenheitsantrag der Bw. wird aus Vereinfachungsgründen auf den gleichzeitig erlassenen Bescheid der Vorsitzenden des Berufungssenates, womit die Befangenheit des hauptberuflichen Mitglieds des unabhängigen Finanzsenates abgelehnt wird, verwiesen.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht sind die buchmäßig ausgewiesenen Forderungen der Bw. gegenüber der AP GmbH aus Lieferungen und Leistungen nicht anzuerkennen, da ihnen keine fremdübliche Vereinbarungen betreffend Abstattung, Verzinsung und Rückzahlung zugrunde liegen. Fremdunübliche Leistungsbeziehungen, die die Bw. mit einer ihrem Hauptgesellschafter nahestehenden Person (AP GmbH) eingegangen ist werden auch dadurch nicht zu fremdüblichen, wenn sie jahrelang als offene Buchforderungen ausgewiesen werden. Im Übrigen konnte der Bw. ein Wissen um die mangelnde Einbringlichkeit und die bedrängte Lage der Schuldnerin schon auf Grund ihres eigenen Vorbringens und des wirtschaftlichen Engagements des Geschäftsführers als Gesellschafter und Geschäftsführer der AP GmbH zugerechnet werden. In rechtlicher Hinsicht kann die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Als nahestehende Person sind primär solche anzusehen, die

mit dem Anteilsinhaber persönlich oder beteiligungsmäßig verbunden sind (vgl. *Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer- KStG 1988, § 8, Tz 42, VwGH 24.11.1999, 96/13/0115; 26.5.1999, 99/13/0039, 0072*). In Abweichung von der finanzamtlichen Beurteilung, die das zu Grunde liegende Kreditierungsgeschäft nicht weiter geprüft hat, ist gegenständlich davon auszugehen, dass die Bw. bereits mit dem Eingehen notleidender Leistungsbeziehungen den Tatbestand verdeckter (Gewinn-) Ausschüttungen gesetzt hat, die dem Gesellschafter bereits in der Vergangenheit zugekommen sind. Daher können weitere Ausführungen, in wie weit die Bw. zur Verrechnung von Zinsen verpflichtet gewesen und wie einzustellende Zinsenforderungen zu bewerten gewesen waren, unterbleiben. Es war daher der Berufung hinsichtlich der Verzinsungspflicht der Forderung gegenüber der AP GmbH insoweit Folge zu geben, jedoch stellen die weiteren Kreditierungen ohne ausreichende Besicherung der Einbringlichkeit im Wirtschaftsjahr 1997 verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen dar.

Was die Forderungen gegenüber der B GmbH anlangt, sind in der Berufung keine dezidierten Einwendungen erhoben worden. Die B GmbH ist ebenfalls als eine der Bw. nahestehende Gesellschaft anzusehen, weil der Geschäftsführer der Bw. ebenfalls ihr Hauptgesellschafter ist. Im Unterschied zur AP GmbH kann – schon bedingt durch die Verschmelzung im Sinne des Art I UmgrStG – nicht davon ausgegangen werden, dass die Bw. von vornherein damit rechnen konnte, ihre Forderungen aus den in Vorlage getretenen Zahlungen würden uneinbringlich, zumal bei der durchgeführten Umgründung bislang keine Bedenken gegen das Nichtvorliegen eines positiven Verkehrswertes aufgekommen sind. In weiterer Konsequenz vermochte die Bw. nicht darzutun, aus welchen wirtschaftlichen Gründen sie verpflichtet war, zinslos (unentgeltlich) mit ihren Vermögenswerten in Vorlage zu treten, weshalb die Zinsersparnis als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung zu werten war, zumal sich ihr Gesellschafter, der gleichzeitig auch der Gesellschafter der empfangenden GmbH war, einen Aufwand erspart hat, seiner Gesellschaft (hier: der B GmbH) das fehlende Kapital zur Verfügung zu stellen.

Tz 18 Appartements, Seminarräumlichkeiten, Sauna:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wird hierbei auf die bereits erlassene Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates zu RV/0071-G/02 vom 28. Oktober 2004 verwiesen, die der Bw. als Rechtsnachfolgerin zugekommen ist.

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

Zinssatzermittlung:

Jahr	Bankschulden	Zinsaufwand	Zinssatz in %
1993	18,243.536,18	1,462.481,36	8,02
1994	23,309.954,45	1,694.137,58	7,27
1995	24,277.779,00	1,994.426,99	8,22
Summe	65,831.269,63	5,151.045,93	7,82

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

Amortisation:

Jahre	Investitionssumme	Zinssatz	Monatsbelastung
40	4,500.000,00	8,5%	32.989,00
40	3,300.000,00	8,5%	24.192,00
40	2,300.000,00	8,5%	16.861,00

Gesamt miete Appartements:

Zeitraum	VPI 1976	index. Miete	Gebäudemiete	Amortisation	Gesamt
12/1984	149,80	5.000,00	5.000,00	0,00	5.000,00
1996	199,60	6.662,22	6.600,00	32.000,00	38.600,00
1997	203,30	6.785,71	6.700,00	32.000,00	38.700,00

Miete Appartements:

Monat	tats. verrechnet	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Jänner 1996	0,00	38.600,00	38.600,00
WJ 1995/96			
Februar 1996	0,00	38.700,00	38.700,00

März 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
April 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
Mai 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
Juni 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
Juli 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
August 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
September 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
Oktober 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
November 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
Dezember 1996	0,00	38.700,00	38.700,00
Jänner 1997	0,00	38.700,00	38.700,00
WJ 1996/1997	0,00	464.400,00	464.400,00

Miete Seminarräume

Monat	tats. verrechnet	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Jänner 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
WJ 1995/96			
Februar 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
März 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
April 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
Mai 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
Juni 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
Juli 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
August 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
September 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
Oktober 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
November 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
Dezember 1996	0,00	24.000,00	24.000,00
Jänner 1997	0,00	24.000,00	24.000,00

WJ 1996/1997	0,00	288.000,00	288.000,00
--------------	------	------------	------------

Miete Sauna

Monat	tats. verrechnet	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Februar 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
März 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
April 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
Mai 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
Juni 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
Juli 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
August 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
September 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
Oktober 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
November 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
Dezember 1996	0,00	16.800,00	16.800,00
Jänner 1997	0,00	16.800,00	16.800,00
WJ 1996/1997	0,00	201.600,00	201.600,00

Zusammenfassung: Mietentgang

	WJ 1995/96	WJ 1996/97
Appartements	38.600,00	464.400,00
Seminarräume	24.000,00	288.000,00
Sauna	0,00	201.600,00
	62.600,00	954.000,00

Tz 19 Mangelnde Leistungsverrechnung der Bw. an die AP GmbH für PKW- und Reisekosten:

Mit *Vorhalt vom 26. Mai 1998* ersuchte das Finanzamt die Bw. um Mitteilung darüber, in welchem Umfang ihre Dienstnehmer unentgeltlich oder verbilligt an andere verbundene

Unternehmen wie B GmbH und AP GmbH zur Verfügung gestellt wurden. In ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 1998* verwies sie darauf, sofern Dienstnehmer der Bw. bei anderen Firmen Tätigkeiten auszuführen hätten, würden diese mit einem fremdüblichen Entgelt an die jeweiligen Firmen fakturiert und die diesbezüglichen Verrechnungspreise seien aus der Buchhaltung ersichtlich. FG sei bei der Bw. sowie AP GmbH nur in seiner Eigenschaft als Gesellschafter tätig und es erfolge hierfür keine Verrechnung. In einer weiteren vom Finanzamt initiierten *Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 1998* erklärte sie, seinerzeit wurden auch die Zuordnung der Reisekosten des FG und der PKW- Betriebskosten auf die verschiedenen Betriebe sowie auch die Aufteilung der Rechts- und Beratungskosten, da im Regelfall bei einer Konferenz mehrere Betriebe behandelt wurden, besprochen. Zufolge dieses Umstandes vertrat das Finanzamt die Ansicht, die Gesamtaufwendungen der Bw. für FG betreffen mehrere wirtschaftliche Unternehmen und wären daher aufzuteilen, weshalb sie mit *Vorhalt vom 26. März 1999* aufgefordert wurde, die Höhe der angefallenen Mischkosten bekannt zu geben, damit eine entsprechende Aufteilung auf die einzelnen betroffenen Unternehmen vorgenommen werden könne. In ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 28. April 1999* teilte sie mit, die Reisekosten des FG und Betriebskosten PKW wurden nicht aufgeteilt, weil diese Aufteilung ökonomisch sinnvoll nicht durchgeführt werden könnte und auch nicht „materiell“ (?) gewesen wäre. Sodann informierte das Finanzamt die Bw. über die in Aussicht genommene Schätzung der weiter zu verrechnenden Kosten. Im angefochtenen Bescheid wurden für die Wirtschaftsjahre 1994/95, 1995/96 und 1996/97 S 49.000,00, S 37.000,00 und S 37.000,00 (10% der als Betriebsausgaben geltend gemachten Kosten) als der Bw. entgangene Erlöse als verdeckte Ausschüttung qualifiziert.

In ihrer Berufung wendet sich die Bw. gegen die Qualifizierung der mangelnden Weiterverrechnung an die AP GmbH als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung, wenn auch zugestanden wurde, ihr Geschäftsführer habe auch für diese Gesellschaft Dienstreisen unternommen; außerdem wäre die Weiterverrechnung des Aufwandes eine weitere Belastung für die AP GmbH gewesen und eine daraus entstehende Forderung wäre wiederum mit Null zu bewerten. Da die Leistungsverrechnungen der AP GmbH unter der Kontrolle der V.- Bank stand und diese jede Überweisung an nahestehende Personen überprüfte, wären diese Rechnungen nicht überwiesen worden. Im Übrigen hätte der Reisekostenersatz nie die private Sphäre des FG betroffen und sei deshalb nicht gesellschaftlich veranlasst.

Über die Berufung wurde erwogen:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist festzustellen, dass die Bw. im gegenständlichen Verfahren die Tatsache der fehlenden Verrechnungen dieser Aufwandsposition nicht weiter in Frage stellt. Strittig bleibt lediglich, ob das Unterbleiben bzw. die endgültige Belastung mit dem Reiseaufwand für eine andere dem Hauptgesellschafter gehörende Gesellschaft die Annahme einer verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung an ihn begründet. Der von ihr erhobene Einwand, die Einstellung einer entsprechenden Forderung wäre nicht möglich gewesen, da diese ohnehin mit Null zu bewerten gewesen wäre, erscheint zwar lebensnah und überprüfenswert. Bei näherer Durchsicht übersieht sie in ihrer Argumentation dabei, dass die verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung – wie bereits oben erwähnt – auch indirekte Vorteile des Gesellschafters erfasst. Dass jedoch der tatsächliche Vorteil letztlich bei der AP GmbH ankam, ist für die gegenständliche Betrachtung von sekundärer Bedeutung, denn diese wäre nicht in den Genuss der Leistung gelangt, wäre die Bw. nicht mit der Übernahme von Aufwendungen für die AP GmbH *causa societatis* in Vorlage getreten. Die Tatsache des Notleidendwerdens eventueller Rückforderungsansprüche ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich, denn die Bw. hat gleichsam auf Geheiß ihres Hauptgesellschafters Aufwendungen für eine andere Gesellschaft übernommen, obwohl ihr klar war, diese Aufwendungen mangels Solvenz der Schuldnerin nicht ersetzt zu bekommen. Aus wirtschaftlicher Sicht bestand keine Verpflichtung Aufwendungen einer anderen dem Hauptgesellschafter gehörenden Gesellschaft zu Lasten ihres Betriebsergebnisses zu tragen. Der Einwand, der Reisekostenersatz hätte nie die private Sphäre des FG betroffen, erscheint daher in seiner Allgemeinheit nicht zutreffend. Die Bw. verkennt in diesem Zusammenhang das für die Körperschaftsteuer geltende Trennungsprinzip sowie, dass von der Finanzbehörde im gegenständlichen Verfahren nicht näher zu prüfen ist, ob der zu Lasten der Bw. getragene Aufwand, in weiterer Folge bei der tatsächlich empfangenden AP GmbH als Nutzungseinlage des Gesellschafters wieder zur Betriebsausgabe werden kann. Die bw. Argumentation vermag nicht über die Tatsache hinwegzutäuschen, dass in Wahrheit ihr Gesellschafter für eine fremde Gesellschaft tätig geworden ist und sie die Tragung der Aufwendungen freiwillig übernommen hat, die üblicherweise aus dem Vermögen des Gesellschafters bzw. einer anderen Gesellschaft zu tragen gewesen wären (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248).

Mit ihren Ausführungen gesteht die Bw. selbst ein, mit Aufwendungen auf Geheiß des Gesellschafters in Vorlage getreten zu sein, obwohl sie wusste, keinen Kostenersatz zu bekommen. Insgesamt irrt sie als über das Wesen der verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung, da es ihr entging, dass bei dieser Betrachtung der tatsächliche Zufluss beim Vorteilsempfänger

irrelevant ist, weil es sich um nichts anderes als eine Einkünfteverwendung des Gesellschafters handelte. In freier Beweiswürdigung erweisen sich daher die bw. Ausführungen über allfällige betriebliche Momente (Sanierung der AP GmbH, allgemeiner Gläubigerverzicht etc.) als wenig zutreffend, da sie in ihrer oberflächlichen Argumentation nicht zwischen den einzelnen Besteuerungssphären unterscheidet.

Tz 21 Bisherige außerbilanzielle Zurechnungen:

In den Wirtschaftsjahren 1994/95 und 1995/96 erfolgten von der Bw. außerbilanzielle Zurechnungen unter der Bezeichnung "Reisekosten ohne Belegnachweise" in Höhe von S 189.337,00 bzw. S 72.603,00. Für das Jahr 1996/97 wurden keine derartigen Zurechnungen erklärt.

Auf diese Zurechnung mit *Vorhalt vom 26. Mai 1998* angesprochen, erklärte sie mit *Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 1998* dahingehend, diese Beträge betreffen Auszahlungen an Gesellschaftsfremde, welche handelsrechtlich belegmäßig dargestellt, steuerrechtlich aber nicht zu akzeptieren waren, weil die Namen der Empfänger nach § 162 BAO nicht klar wären. Sie seien jedoch keine Ausschüttungen, sondern es handle sich um verdeckte Provisionen, die nicht dem Geschäftsführer zukamen. Das Finanzamt begnügte sich nicht mit dieser Erklärung und erließ einen weiteren *Vorhalt vom 3. August 1998*. In ihrer weiteren *Vorhaltsbeantwortung vom 17. August 1998* führte die Bw. aus, die gegenständlichen Geldbeträge seien vom Geschäftsführer einerseits bar aus der Kasse entnommen, andererseits mittels Scheck vom Betriebskonto abgehoben worden. Die Weitergabe erfolgte durch den Geschäftsführer ausschließlich an Gesellschaftsfremde. Die Namen der Empfänger seien nach wie vor unklar und könnten daher nicht bekannt gegeben werden. Da die Zahlungen im Jahr 1996/97 an unbekannte Empfänger weitgehend abgestellt wurden, seien auch keine Beträge mehr steuerrechtlich hinzugerechnet worden.

In einem weiteren *Vorhalt vom 12. Oktober 1998* wurden anhand eines Buchungsbeleges unter anderem auch Ausgaben für eine Reise nach Lissabon in Höhe von S 41.000,00 festgestellt, wobei es sich um einen Privaturlaub des Geschäftsführers gehandelt hätte. Dieser Betrag sei zunächst über das Aufwandskonto 7500 gebucht worden, und anschließend erst anlässlich der Jahresabschlusserstellung körperschaftsteuerrechtlich außerbilanziell hinzugerechnet worden. Auch die übrigen unter diesem Titel hinzugerechneten Beträge betreffen ausschließlich Auslandsaufenthalte des Geschäftsführers. Hierzu führte die Bw. in

ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 1998* aus, im Zuge der Bilanzierung wurde vom Buchhalter eine Tabelle unter dem Titel „Berichtigung Reisekosten Herr G. 1994/95 und 1995/96“ an den zuständigen Bilanzsachbearbeiter der Kanzlei der einschreitenden Steuerberatungsgesellschaft übersandt. Im Jahr 1996/97 sei die Buchhaltung insoweit richtig gestellt worden, dass nicht belegbare Betriebsausgaben nach § 162 BAO, soweit sie überhaupt noch vorkamen, direkt dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet wurden, was die tatsächlich strengste Konsequenz sei, denn dieser werde die Verrechnungsforderung eines Tages (?) aus versteuerten Gewinnen zu begleichen haben.

Das Finanzamt erblickte im Abzugsverbot des § 162 BAO und in der Beurteilung dieser Hinzurechnungen als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen insofern eine Konkurrenz, da es steuerrechtlich einen Unterschied mache, ob eine Ausgabe grundsätzlich betrieblich veranlasst sei und bloß auf Grund des § 162 BAO nicht abgesetzt werden konnte oder ob schon dem Grunde nach eine außerbetriebliche Veranlassung vorliege. Insbesondere hegte das Finanzamt ernste Bedenken, ob nicht die unter dem Rechtstitel der unbekannten Empfänger angeblich weitergegebenen Beträge in Wahrheit dem Gesellschafter zukamen. In seiner Beweiswürdigung ging es von letzterem aus. Insbesondere seien derartige Feststellungen bereits im Vorprüfungsbericht vom 5. November 1996, Tz 22 getroffen worden, wo für die Wirtschaftsjahre 1991/92, 1992/93 und 1993/94 jeweils S 100.000,00 pro Jahr als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen angenommen wurden. Weiters sei es eigenartig, dass im letzten Prüfungsjahr keine derartigen Aufwendungen mehr angefallen seien. Die in der *Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 1998* von der Bw. erstattete Erklärung der direkten Anlastung des Verrechnungskontos im Wirtschaftsjahr 1996/97 sah das Finanzamt für die Berufungsjahre 1994/95 und 1995/96 als nicht ausreichend an, weil es nicht glaubwürdig sei, dass sich der Gesellschaftergeschäftsführer einen grundsätzlich betrieblichen Aufwand dem (persönlichen) Verrechnungskonto anlasten lässt. Die bloße Behauptung eines betrieblich veranlassten Aufwandes bzw. die bloße Negierung des Zuflusses entnommener Beträge sei als nicht hinreichend anzusehen. Das Finanzamt habe im Jahr 1994/95 bei den unter den Reisekosten verbuchten Aufwendungen eine ziemlich eindeutige Verbuchung einer Urlaubsreise nach Lissabon ("25.4.1994 Lissabon, privat, Beleg 7961 gebucht S 41.000,00; richtig: Differenz S 41.000,00) aufgefunden. Dadurch seien die in den Vorhaltsbeantwortungen erstatteten Ausführungen, wonach es sich um Zahlungen an Gesellschaftsfremde für Aushilfstätigkeiten und Provisionen gehandelt hätte, widerlegt worden. Von einer Unbekanntheit der Empfänger könne daher keine Rede sein. Die *Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 14. Dezember 1998* hinsichtlich der fraglichen Gelder sei

widersprüchlich und unglaublich, in dem sie einerseits ausführt, der Geschäftsführer habe anlässlich von Fachtagungen oder Reisen Barbeträge zur Deckung seiner Reiseaufwendungen entnommen und andererseits diese Gelder zur Begleichung betrieblicher Aufwendungen an namensunbekannte Empfänger weitergegeben. Auch wiesen die Buchungsbelege unter „Reiseziel“ diversen Angaben wie „Luzern“, „Padua“, „Lissabon“ etc. auf, was insofern nachvollziehbar sei, als der Geschäftsführer vor Antritt der jeweiligen Reisebewegung entsprechende Geldbeträge zum Zwecke seiner liquiden Ausstattung mitgenommen habe. Dem Antrag der Bw. im Wirtschaftsjahr beim Geschäftsführer einen Betrag von S 25.000,00 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anzusetzen, könne daher nicht gefolgt werden.

In ihrer Berufung wiederholt die Bw. ihre bisherigen oa. Darlegungen und beantragte weiters, die ausdrücklich angeführten Reisekosten Lissabon in Höhe von S 41.000,00 würden keine verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung darstellen, sondern seien als zusätzliches Entgelt für den Geschäftsführer unter die Geschäftsführerbezüge zu „reihen“ und im Rahmen der Einkommensteuerpflicht anzusetzen. Die Tatsache, dass die Buchungsbelege über die ausgebuchten Beträge von S 189.337,00 und S 72.603,00 mit "Berichtigung Reisekosten Gruber" überschrieben seien, habe ihren Grund darin gehabt, weil der Buchhalter nicht zum Ausdruck bringen wollte, es habe sich dabei um "Schmiergelder" gehandelt. Diese Gelder seien für Architekten, planende Büros für die Gestaltung der Ausschreibungen, an Lieferanten für vorgezogene Lieferungen, um Termine einhalten zu können, und auch an Frächter, die direkt auf Baustellen liefern, insbesondere Fahrergelder, deren Namen eben nicht genannt werden und sich daher nicht in der Buchhaltung befinden, verausgabt worden. Im vorliegenden Fall handle es sich nur um einen Betrag von S 41.000,00 für die Reise nach Lissabon und diesbezüglich sei kein Analogieschluss möglich. Die runden Beträge der ausgewiesenen Reisekosten in der Vorbetriebsprüfung seien ein Beweis dafür, es habe sich um eine griffweise Schätzung gehandelt, die einem Kompromiss entsprach, um den Argumenten der Bw. und denen der Finanzverwaltung Rechnung zu tragen. Ebenso wenig sei die direkte Anlastung des Verrechnungskontos mit derartigen Beträgen ab 31. Jänner 1996 ausschlaggebend, weil dies – um allen Fragen nach der Verwendung dieser Gelder aus dem Weg zu gehen und Geschäftspartner, die unternehmerisch für ihn wertvoll sind, zu schützen – dem Wunsch des Geschäftsführers entsprach.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus den schwankenden und zurückhaltenden Aufklärungsversuchen der Bw.

(vgl. *Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 1998*: „Auszahlungen an Gesellschaftsfremde für Aushilfstätigkeiten, verdeckte Provisionen“, *Vorhaltsbeantwortung vom 17. August 1998*: „Bar und Scheckabhebung vom Betriebskonto und Weitergabe an unbekannte Empfänger“, Berufung: „Berichtigung Reisekosten“ sei vom Buchhalter so umschrieben worden, weil der „Buchhalter“ nicht zum Ausdruck bringen wollte, dass es sich hierbei um „Schmiergelder“ gehandelt hätte) und der Tatsache, dass auf dem Konto „Reisekosten“ tatsächlich neben sonstigen Ausgaben mit Umschreibung des Reisezieles (1994/95 Luzern, Privat, Padua, Lissabon, München, Algerien, Padua, München, Nürnberg, Padua; 1995/96: Italien, Essen, etc.) die steuerlich nach Pauschalsätzen abzugsfähigen Teile der betrieblich veranlassten Reisen herausgerechnet wurden, auch eine – von der Bw. außer Streit gestellte - Privatreise des Gesellschafters verbucht und die übrigen auf den Belegen vermerkten Reiseziele nicht näher bestritten wurden, sowie dem Umstand, dass nach den – unbekämpft gebliebenen - Feststellungen in den Tz 20.1-20.3 des Betriebsprüfungsberichtes nicht unbeträchtliche Privataufwendungen des Gesellschafters wie Heizöllieferungen für das private Wohnhaus als Betriebsausgaben verbucht wurden, der nicht unbedingt für die akkurate Trennung von Betriebs- und Privatausgaben spricht, ist in freier Beweiswürdigung zu schließen, die unter dem Rechtstitel des § 162 BAO von der Bw. selbst hinzugerechneten Beträge flossen in Wahrheit dem Gesellschafter zu und der Hinweis auf die angebliche Nichtausweisung von Schmiergeldern durch den Buchhalter stellt in Wahrheit eine bloße Zweckbehauptung dar.

Eine – schematische - Beurteilung von Beträgen, die aus dem Grunde des § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung entspricht nicht dem Gesetz (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216, 28.1.1997, 93/14/0073), allerdings ist der gegenständliche Sachverhalt insofern mit dem des vorhin erwähnten VwGH-Erkenntnisses nicht vergleichbar, als auf Grund der nicht weiter zu beanstandenden Beweiswürdigung des angefochtenen Bescheides, dieser von einer Unbekanntheit der Empfänger – wie noch im Vorhalteverfahren – nicht mehr ausging, sondern konkret den Geschäftsführer als Destinatar der hingegebenen Beträge bezeichnete. Zusammenfassend gelang es daher der Bw. nicht, die Feststellung des angefochtenen Bescheides, die unter dem Rechtstitel § 162 BAO zugerechneten Beträge seien in Wahrheit dem Gesellschafter zugekommen und als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen zu betrachten, erfolgreich zu bekämpfen. Insofern liegt das noch vom Finanzamt angedeutete Konkurrenzverhältnis der Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben und dem Einkommensverwendungstatbestand der verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung sachverhaltsmäßig nicht vor, weshalb sich darob weitere Ausführungen erübrigen.

Zum Antrag der Bw. auf Zuerkennung des vorhin erwähnten Betrages der Aufwendungen für die Reise nach Lissabon in Höhe von S 41.000,00 als zusätzliches Entgelt für Geschäftsführerbezüge kann insofern nicht näher getreten werden, als diesem Aufwand keine im Vorhinein die Bw. bindende Vereinbarung zu Grunde liegt und dem Erfordernis klarer, ernsthafter und die Gesellschaft bindender Abmachungen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung Vorteilszuwendungen nicht entsprochen wurde. Die von der Bw. behauptete Konversion bereits eingetretener Vorteilszuwendungen in Betriebsausgaben ist im Lichte der Zielsetzung zu sehen, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden, denn es stellt keinen üblichen Vorgang dar, dem Grunde nach vorliegende Privatausgaben des Gesellschafters in nachträgliche Geschäftsführerbezüge umzudeuten (*Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer- KStG 1988, § 8, Tz 50*). Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass generell ein Rückwirkungsverbot (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101) gilt, ähnlich den sog. Steuerklauseln in den Satzungen, wonach Rechtsgeschäfte die von der Finanzbehörde als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen qualifiziert wurden, als nicht abgeschlossen anzusehen wären, beispielsweise – für die Rechtslage des KStG 1966 von Relevanz - das Umdeuten von Mehrgewinnen in offene Ausschüttungen, um in den Genuss eines anderen Steuersatzes zu gelangen (VwGH 29.9.1987, 87/14/0119).

Tz 23.2 Zurechnung an FG:

Hinsichtlich der Prüfungsfeststellungen Zinsen- und Mietentgang und fehlende Verrechnung von Dienstnehmerkosten für die begünstigte dem Gesellschaftergeschäftsführer nahestehenden AP GmbH wurde vom Finanzamt in rechtlicher Hinsicht die Auffassung vertreten, es handle sich hierbei um verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen an den Gesellschaftergeschäftsführer, die bei der begünstigten AP GmbH wiederum als verdeckte Einlagen zu qualifizieren wären. Demgegenüber reklamiert die Bw. - unter Zitierung eines Erlasses des BMF v. 7. Juli 1998, ARD 4959, SWK 23/24/1998 – für sich die Rechtsansicht, dass Einlagen, die in Form von unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungen geleistet werden (z.B. unentgeltliche Geschäftsführertätigkeit, unentgeltliche Werbemaßnahmen) auf der Ebene der Körperschaft weder bilanziell als Aktivum anzusetzen, noch als fiktive Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien, weshalb auch beim Einlegenden auch keine fiktiven Betriebseinnahmen vorlägen. Insbesondere seien aus den Positionen "Stille Beteiligungen" keine Zinsen als

verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung zu qualifizieren, weil ein Darlehensverhältnis oder eine Verzinsung von Einlagen niemals vereinbart war.

Über die Berufung wurde erwogen:

Was die Frage der Zurechnung verdeckter (Gewinn-) Ausschüttungen an den Gesellschaftergeschäftsführer anlangt, kann den Ausführungen der Bw. nicht gefolgt werden, denn sie geht nach ihrem eigenen Vorbringen offenbar - durch verkürzende Zitierungen des angefochtenen Bescheides davon - aus, es sei - nach Ansicht des Finanzamtes - weder auf Seiten der empfangenden noch auf Seiten der leistenden Gesellschaft (Bw.) zu einer Gewinnauswirkung gekommen. Sie schließt aus dem nach Außen - bei oberflächlicher Betrachtungsweise – in Erscheinung tretenden Sachverhalt – der Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und der AP GmbH -, es sei bei ihr zu keiner Gewinnauswirkung gekommen und übersieht, dass in steuerrechtlicher Betrachtungsweise nicht die AP GmbH, die bloß faktisch in den Genuss der Leistungen gekommen war und auch nicht Gesellschafterin der Bw. ist, als Empfängerin verdeckter Ausschüttung anzusehen ist, sondern der Gesellschaftergeschäftsführer, der sowohl Anteile an der Bw. und der AP GmbH hielt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wäre letztere – ohne das gesellschaftsrechtliche Band des Gesellschafters mit ihr einerseits und der AP GmbH andererseits – gar nicht die Leistungen erhalten hätte, da ein gewissenhafter Geschäftsleiter keine für die Bw. nachteiligen Geschäftsbeziehungen mit ihr eingegangen wäre. Es sind daher die Leistungen gedanklich zuerst als an Gesellschafter erbracht zu fingieren, der sie dann - uno actu - der AP GmbH zuwendet. Die Weitergabe des erhaltenen Vorteils ist bei diesem schlichte Einkommensverwendung, die auf Ebene der empfangenden Gesellschaft, die letztendlich in den Genuss der weitergereichten Leistung gelangt ist, zu würdigen sein wird.

Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer- KStG 1988, Tz 52.4 sprechen in diesem Zusammenhang vom empfängerseitigen Durchziehen aufgedeckter verdeckter (Gewinn-) Ausschüttungen. Die Argumentation der Bw. negiert in ihrer bewusst undeutlich gehaltenen und unpräzisen Argumentation die gesonderte Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen auf allen Ebenen, weshalb die konzisen Ausführungen der Bw. in ihrer Allgemeinheit dahingestellt bleiben können.

Tz 24 Forderungsabschreibung:

Entsprechend den Feststellungen des Finanzamtes seien zum 31. Jänner 1996 und 31. Jänner 1997 Wertberichtigungen der Forderung gegenüber der AP GmbH zu 100% (d.h. der Nettoforderung) vorgenommen worden. Diese sei im Prüfungsverfahren unter Hinweis auf ein Besprechungsprotokoll vom 30. Oktober 1997 der V.- Bank damit begründet worden, weil die Lieferverbindlichkeiten der AP GmbH gegenüber der Bw. nachrangig gegenüber fremden Lieferverbindlichkeiten bezahlt werden mögen. Da dieses Schreiben zum 31. Jänner 1996 noch nicht vorlag, sei dieses nach Ansicht des Finanzamtes zur Begründung der Abschreibung nicht verwendbar. Weiters sei im Anhang der Bw. zu den Bilanzen 31. Jänner 1996 und 31. Jänner 1997 erwähnt worden, dass die Forderung deshalb zu 100% wertberichtet wurde, da zum Zeitpunkt der Berichterstattung für den Anhang bei der AP GmbH akute Insolvenzgefahr bestand, aber entsprechend den Abgabenerklärungen für das Folgewirtschaftsjahr 1. Februar 1997 bis 31. Jänner 1998 seien Rückzahlungen von S 750.000,00 geleistet worden, weshalb infolge laufender Zahlungseingänge kein 100%-iger Wertberichtigungsbedarf gerechtfertigt sei.

Zum Bilanzerstellungszeitpunkt 1997 (Abgabe der Steuererklärungen am 24. Februar 1998) sei die Einräumung eines weiteren Darlehens in Höhe von S 1,1 Mio. bekannt gewesen, wodurch der Forderungsstand gegenüber der AP GmbH per 31. Jänner 1998 auf über S 4,5 Mio. angestiegen sei. Somit hätte die Bw. einerseits eine Wertberichtigung veranlasst und andererseits trotz des drohenden Ausfalles des Forderungsaltbestandes dennoch eine zusätzliche Valutaaufstockung verfügt. Außerdem habe sie keinerlei Mahnschreiben oder Eintreibungsschritte gesetzt. Entsprechend den Ausführungen in ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 1998*, wo die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens AP GmbH unter Hinweis auf eine *Förderungszusage des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten vom 30. September 1994 an die AP GmbH* ausgeführt wurde, diese beinhaltete eine Verpflichtung der Schuldnerin AP GmbH, die Verbindlichkeiten nachrangig hinter den Annuitäten der V.- Bank und nur im Erfolgsfall zu befriedigen. Daraus sei abzuleiten gewesen, dass schon Jahre vorher eine Wertberichtigung einzustellen gewesen wäre, denn in der Vergangenheit zwar gebotene jedoch versäumte Wertberichtigungsaufwendungen könnten nicht mit steuerlicher Wirkung willkürlich irgendwann in der Zukunft - insbesondere in den Jahren 1996 und 1997, in denen das Verlustabzugsverbot gemäß § 26b Abs. 4 KStG 1988 iVm § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988) gelte - nachgeholt werden.

Seitens der Bw. wurde als Grundlage für die Wertberichtigung die Sanierungsbedürftigkeit und Insolvenzgefährdung der AP GmbH sowie, dass in der Förderungsvereinbarung mit dem Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten mit der AP GmbH ein Forderungseinzug der Bw. ausdrücklich ausgeschlossen worden war, ins Treffen geführt. Es dürfe aber nicht übersehen werden, dass eine derartige Vereinbarung mit der V.- Bank, wie jene der vom 30. Oktober 1997 nicht an einem Tag zustande komme, sondern dieser lange und erinnerlich sehr emotionale Verhandlungen vorausgingen, wobei dazu komme, dass die Verbindlichkeiten der ursprünglichen B GmbH, die ebenfalls durch die V.- Bank finanziert wurden, auf die H.- Bank umgeschuldet wurden und auch daher die kritische Position der V.- Bank erklärt erscheine. Das Finanzamt negiere unrichtigerweise, dass die AP GmbH ein Sanierungsfall war, wobei die Tatsache, dass ein Geldgeber "schlechtem Geld gutes Nachwerfe" geradezu ein Kennzeichen einer Sanierungsfinanzierung sei. Im Übrigen habe auch die V.- Bank Sanierungsbeiträge geleistet und damit zum Überleben des Unternehmens beigetragen.

Zum Nachweis der fehlenden Werthaltigkeit der Forderung gegenüber den AP GmbH wurde auf die in der *Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 1998* dargestellten oben erwähnte Vereinbarung mit der V.- Bank verwiesen.

Mit *Schreiben vom 26. November 2003* wurde die Bw. unter Hinweis auf die einerseits behauptete Sanierungsbedürftigkeit der AP GmbH und die andererseits die von dieser behauptete Solvenz infolge hoher stiller Reserven in Bau- und Sachwerten eingeladen, Stellung zu nehmen, da unklar sei, ob die bw. Forderungen gegenüber der AP GmbH in den Jahren 1994 und 1995 noch als werthaltig anzusehen waren. Weiters wurde in diesem Zusammenhang auf die von der Bw. ins Treffen geführte Bonitätsbeurteilung, wonach sowohl im Ertrag als auch nach der Kapitalausstattung auf die Insolvenzgefährdung in den Jahren ab 1993-1998 hingewiesen.

In ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 30. Juni 2005, eingelangt am 5. Juli 2005*, verwies die Bw. auf die im Betriebsprüfungsbericht aufgegliederten Bilanzstände und dass es sich dabei um ein (laufendes) Kontokorrentkonto zwischen der Bw. und der AP GmbH gehandelt habe, auf dem die Lieferungen der Bw. und die Rückzahlungen verbucht wurden. Über derartige Kontokorrentforderungen zwischen Kunden und Lieferanten sei es im allgemeinen völlig unüblich, Vereinbarungen über Besicherung, Rückzahlungsmodus und Verzinsung in schriftlicher Form vorzulegen. Die Rückzahlungen erfolgten nach Eingang der Rechnungen und (gesehen aus der Sicht der AP GmbH als Kunden) nach Maßgabe der liquiden Mittel. Aus wirtschaftlicher Sicht sei festzustellen, dass die Bw. großes Interesse am Fortbestand der AP

GmbH als Unternehmen und Kunden hatte. Zur Sanierungsbedürftigkeit der AP GmbH meinte sie, die Tatsache, dass diese ihre offenen Verbindlichkeiten nicht im vollen Umfang bezahlen konnte, gehe eindeutig aus der Sanierungsvereinbarung mit der Hausbank hervor und ergebe sich einfach und nachvollziehbar aus jeder Bilanzanalyse der Gesellschaft. Der Wertberichtigungsbedarf der Forderungen ergebe sich daher bereits seit 1994. Was die weiteren Kreditierungen anlange, verweise sie darauf, dass auch die Bank zur Rettung ihrer Pfandrechte und des Unternehmens weitere Geldmittel zur Verfügung gestellt habe, worüber die Einvernahme des Bankdirektors beantragt werde, der "natürlich" im Rahmen der Einvernahme von seinem Bankgeheimnis entbunden werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Hinblick darauf, dass seitens der Bw. hinsichtlich der Modalitäten der Abstattung der streitgegenständlichen Forderungen an die dem Gesellschaftergeschäftsführer nahestehende AP GmbH keine fremdüblichen Vereinbarungen nachgewiesen werden konnten, wird in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht davon ausgegangen, bereits die Lieferungen und Leistungen der Bw. sind als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen (früherer Zeiträume) anzusehen, weil das Zahlungsversprechen der leistungsempfangenden GmbH nur vorgetäuscht und vornehmerein nicht gewollt oder faktisch unmöglich war (VwGH 5.10.1993, 93/14/0115, 22.10.1991, 91/14/0020). Dasselbe gilt im Falle der Kreditgewährung bei wirtschaftlich schlechter Situation der Gesellschaft (VwGH 26.9.1985, 85/15/0079); ebenso wenn die Bw. von Anfang an auf Grund bestimmter Umstände mit dem Ausfall der Forderung rechnen musste (ähnlich VwGH 26.9.1985, 85/14/0079). Diese Beurteilung reiht sich nahtlos in das bw. Vorbringen von der bedrängten Situation der AP GmbH und steht somit mit ihren eigenen Ausführungen durchaus – wenn auch mit anderen steuerlichen Konsequenzen - im Einklang. Die buchmäßig ausgewiesenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen waren daher steuerlich nicht anzuerkennen und als (frühere) verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen anzusehen. Da gegenständlich die Forderung schon bei Hingabe als Not leidend anzusehen war, besteht kein steuerlich anzuerkennender Grund, die Abschreibung einer bereits vor Jahren erfolgten verdeckten (Gewinn-) Ausschüttung aufwandswirksam zu sanieren, zumal die Bw. jahrelang das Bestehen einer einbringlichen Forderung vorgab (bestätigend VwGH 26.11.2002, 99/15/0176). Selbst man sich obiger Qualifikation nicht anzuschließen vermag, so konnte die Bw. nicht hinreichend aufzeigen, warum die ausgewiesene Forderung einerseits gerade in den gegenständlichen Jahren einer vollständigen Wertberichtigung zugeführt werden musste, obwohl sie in ihrer übrigen Argumentation laufend die bedrängte Lage ihrer

Schuldnerin betont. Entsprechend der herrschenden Judikatur des VwGH kann gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz nie durch eine periodenfremde Nacherfassung eines Betriebsvorfalles (Ertrages oder Aufwandes), sondern nur durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst erfolgen, denn es entspricht dem im Ertragssteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodenbesteuerung, dass der einer bestimmten Periode zuzuordnende Aufwand das steuerliche Ergebnis einer anderen nicht beeinflussen darf (vgl. VwGH 3.7.1968, 1067/66, 27.5.1987, 84/13/0270, 1.12.1981, 81/14/0017, 19.5.2005, 2001/15/0041).

Tz 27 Verbindlichkeit BG OHG

Im Wirtschaftsjahr 1994/95 wurde von der Bw. eine seit Jahren an die BG OHG bestehende Verbindlichkeit in Höhe von S 34.475,37 ertragswirksam aufgelöst. Korrespondierend habe die BG OHG die Forderung aufwandsmäßig abgeschrieben. Da für diesen Forderungsverzicht seitens der BG OHG keine fremdüblich plausible Erklärung vorliege, sei die (korrespondierende) Abschreibung von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden.

In der Berufung (gegen die abgabenbehördliche Gewinnminderung!) wendet die Bw. ein, diese Verbindlichkeit stamme aus einem Verrechnungskonto aus Mietüber- und Betriebskostenzahlungen, die aus Vorjahren bei der Bw. eingingen, aber der BG OHG zugehörig waren. Da in diesem Wirtschaftsjahr bei der Abstimmung eine Kontendifferenz festgestellt wurde, sei diese wechselseitig ausgebucht worden, was nichts Ungewöhnliches sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Hinblick darauf, dass die Rechtsbeziehungen zwischen der B GmbH (Rechtsvorgängerin) und der BG OHG abgabenrechtlich nicht anerkannt werden und sich die Prüfungsfeststellung ohnedies begünstigend ausgewirkt hat, erscheint ein weiteres Eingehen, ob irgendwelche Kontendifferenzen aufzulösen seien oder nicht, entbehrlich, da in wirtschaftlicher Betrachtung im Wege der bei der B GmbH vorzunehmenden Ertragskorrektur im Wege verdeckter (Gewinn-) Ausschüttungen, die entsprechenden Aufwendungen für Betriebskosten ohnedies mitberücksichtigt wurden.

Tz 29 B GmbH und Mitgesellschafter:

Die B GmbH wurde 1983 gegründet, kaufte ein Gebäude, baute dieses zu einer "Einkaufspassage" um und vermietete es an die BG OHG und an die AP GmbH. Zum besseren Verständnis der Rechtsverhältnisse zwischen der Bw und der BG OHG werden die abgeschlossenen Vereinbarungen wie folgt angeführt:

Mit *Mietvertrag vom 24. Juli 1985* vermietete die B GmbH die auf der Liegenschaft EZ 17, KG Sch. neu geschaffenen Räumlichkeiten, die in Sch. unter dem Begriff "W.- Passage" bekannt sind mit Rechtswirksamkeit ab 30. Juni 1984 an die BG OHG. Der Mietvertrag kann von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum 31. Dezember eines Jahres aufgekündigt werden. Als Mietzins wird eine Jahresmiete von S 550.000,00 wertgesichert vereinbart. Neben dem Mietentgelt hat die Mieterin sämtliche Betriebskosten zu tragen und ist berechtigt unterzuvermieten. In einer weiteren „*Vereinbarung* vom 24. Juli 1985 erklärte sich die BG OHG bereit zur Abdeckung der mit dem Umbau der Geschäftsräumlichkeiten und der Vermögensverwaltung entstehenden Geschäftsführungsunkosten und des Know-hows ein Entgelt unter dem Titel "Risiko- und Geschäftsführungsabgeltung" von S 1,150.000,00 jährlich ab 1. Jänner 1984 wertgesichert zu überweisen. Dieser Vertrag kann von jeder der Vertragsparteien unter Einhaltung einer Frist von zwei Monaten zum Ende eines jeden Kalendermonates gekündigt werden. Am 14. Dezember 1988 wurde diese Vereinbarung unter Hinweis auf eine seitens der B GmbH wegfallene Haftung für ein Darlehen über S 2 Mio. dahingehend abgeändert, dass ab 1. Mai 1988 das „Haftungsentgelt“ jährlich S 1,400.000,00 beträgt. Am 29. Dezember 1988 wurde unter Bezugnahme auf die Vereinbarungen vom 24. Juli 1985 und 14. Dezember 1988 das Haftungsentgelt auf S 450.000,00 herabgesetzt. Begründend weist die Präambel darauf hin, die Verbindlichkeit der BG OHG habe bei der B GmbH ein Ausmaß erreicht, das es notwendig mache dafür zu sorgen, dass sie (gemeint: BG OHG) ein Betriebsergebnis ausweise, welches sie in die Lage versetze ihre Verbindlichkeiten zu bezahlen, weshalb das Haftungsentgelt nochmalig verringert werde. Im Zuge einer Vorbetriebsprüfung führte die B GmbH im *Schreiben vom 4. März 1993* aus, die Vereinbarung über Haftungsprovision sei bereits Gegenstand der letzten Betriebsprüfung (!) gewesen. Zweck der B GmbH sei nur die Vermögensverwaltung und keineswegs der Betrieb eines Unternehmens gewesen. Die BG OHG konnte aber mangels eigenen finanziellen Rückhaltes (?) und Haftungsfond die

notwendigen Umbauarbeiten an dem der B GmbH gehörigen Gebäude nicht durchführen, weshalb dies von ihr erfolgte. Da diese bereit war die Investitionen zu tätigen, begehrte sie die Übernahme einer „Haftungsprovision“. Über Anregung der seinerzeitigen Betriebsprüfung und um den Fremdvergleich noch deutlicher einhalten zu können, wurde das Entgelt abgesenkt. Im Übrigen konnte die BG OHG auch dadurch die bei der B GmbH aus rückständigen Mieten und Haftungsprovisionen aufgelaufenen Verbindlichkeiten leichter abdecken. Die Teilung in Besitz- und Betriebsgesellschaft sei ein klassisches Beispiel einer Betriebsaufspaltung, wenn sie auch in umgekehrter Form vorliege. Ein wesentlicher Grund liege in den einschränkenden Bestimmungen des MRG, da die BG OHG als Hauptmieterin fungiere. In diesem Zusammenhang ist auch der von der steuerlichen Vertreterin mit *29. Dezember 1988 datierte Aktenvermerk* zu erwähnen, der in Punkt 3 ausführte, die Betriebsprüfung habe die laufenden Verluste BG OHG beanstandet und daher die Gefahr einer (steuerlichen) Liebhaberei bestünde. Aus diesem Grund sei das Haftungsentgelt auf S 450.000,00 jährlich verringert worden, um damit einerseits ein positives Betriebsergebnis erzielen und andererseits die entstandenen Verbindlichkeiten abzudecken.

Mit *Schreiben vom 11. März 1998* wurde seitens der Betriebsprüfung die B GmbH um Aufklärung über die Höhe und die Berechnung des Haftungsentgeltes (Haftungssummen, Bekanntgabe der haftungsgegenständlichen Verbindlichkeiten und um Vorlage entsprechender Vereinbarungen) ersucht. In ihrer *Vorhaltsbeantwortung vom 18. März 1998* verwies diese auf die oa. *Vereinbarung vom 29. Dezember 1988* und dass sie für die aufgenommenen Fremdmittel für den Erwerb der Liegenschaft EZ 17, EZ 33 KG Sch. hafte. Anlässlich einer *Besprechung des Steuersachbearbeiters der steuerlichen Vertreterin vom 24. März 1998* wurde um nochmalige Mitteilung der Grundlagen über die Berechnung des Haftungsentgeltes ersucht. Dieser verwies auf eine zu erstattende *schriftliche Beantwortung*, in der am *31. März 1998* letztlich nur auf die schon vorliegende vertragliche Vereinbarung und die im Vorakt der letzten Betriebsprüfung erliegende Stellungnahme Bezug genommen wurde. Im erstinstanzlichen Prüfungsverfahren wurde der Geschäftsführer der Bw. befragt, warum der BG OHG nicht mehr Miete verrechnet werde, da diese ja ein mehrfaches an Miete erhalte als sie der B GmbH bezahle. In seiner *Niederschrift vom 6. Mai 1998* gab dieser an, eine Beantwortung könne nur von Dr. K. (Anm.: Geschäftsführer der steuerlichen Vertreterin der Bw.) erfolgen, weil dieser alles so erstellt habe, damit es für sie am günstigsten sei. Angeblich wäre es aus nicht näher konkretisierten Haftungsgründen erfolgt. In einer weiteren *Vorhaltsbeantwortung betr. AP GmbH vom 29. Mai 1998* verwies die Bw. im Zusammenhang mit der Wertsicherung des Mietvertrages mit der BG OHG auf das im früheren

Betriebsprüfungsverfahren erstattete Vorbringen und dass der Mietvertrag damals unbeanstandet blieb. Im Übrigen sei nicht mehr feststellbar, warum der seinerzeitige Pachtzins mit S 550.000,00 bemessen wurde.

Am 29. Dezember 1988 schloss die B GmbH Verträge mit zwei Personen, die sich an ihrem "Gewerbebetrieb" als unechte stillen Gesellschafter beteiligen wollten. Die stillen Gesellschafter waren FG mit einer Einlage von 2 Mio. S und die Bw. mit einer Einlage von 3 Mio. S. Auf die B GmbH und die beiden stillen Gesellschafter sollte das steuerliche Jahresergebnis im Verhältnis 22:31:47 verteilt werden. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, unechte stillen Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden GmbH seien denkunmöglich und daher liegen keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vor. Es erließ gegenüber der B GmbH Gewerbesteuerbescheide für 1988 bis 1990 und behandelte dabei FG und die Bw. als echte stillen Gesellschafter. Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung wurde als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht des damaligen Berufungssenates der Finanzlandesdirektion stellte die Tätigkeit der Beschwerdeführerin eine vermögensverwaltende dar. Es werde auch darauf hingewiesen, eine Mitunternehmerschaft könne steuerlich nicht rückwirkend gegründet werden und im gegenständlichen Fall seien die Gesellschaftsverträge erst am 29. Dezember 1988 abgeschlossen worden, weshalb jedenfalls nur der zwischen diesem Tag und dem Bilanzstichtag entstandene Verlust verteilt werden könne. In den *Verträgen vom 29. Dezember 1988* über die Errichtung der stillen Gesellschaften werde zwar allgemein festgehalten, die "atypisch stillen Gesellschafter" seien am Vermögen der Gesellschaft sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zum Zeitpunkt des Ausscheidens beteiligt. Sie enthielten jedoch auch eine ausdrückliche Regelung für das Ausscheiden der Gesellschafter; auf Grund dieser Regelung seien die stillen Gesellschafter nach Ablauf der bedungenen Vertragsdauer (Vertragsdauer zehn Jahre) mit ihrem Kapitalanteil (= ursprüngliche Einlage) zuzüglich dem Stand ihres Verrechnungskontos abzufinden. Im Falle eines negativen Kontenstandes bestehe eine Auffüllungsverpflichtung. Entscheidend sei, dass nach den *Verträgen vom 29. Dezember 1988* die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ausdrücklich ausgeschlossen sei. Der Berufungssenat gelangte durch die Interpretation des Vertrages zu diesem Ergebnis. Er bezog sich dabei auf die in die gleiche Richtung gehende Vertragsinterpretation des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, die sich aus einem von ihm verfassten Aktenvermerk ergebe. Die allgemeinen Ausführungen der Verträge über die Beteiligung an Gewinn, Verlust, Vermögen, stillen Reserven und Firmenwert erwiesen sich im Hinblick auf die detaillierte Ausformulierung der Abschichtung der Gesellschafter als inhaltsleere Vertragsschablone, und er vertrat überdies die Auffassung,

im gegenständlichen Fall (Errichtung und bloße Vermietung eines Einkaufszentrums) existiere gar kein Firmenwert. Aus alldem ergebe sich somit, dass eine Beteiligung der stillen Gesellschafter nach der Art einer Mitunternehmerschaft gar nicht ernsthaft gewollt war, weshalb in wirtschaftlicher Betrachtungsweise diese Vereinbarungen als darlehensähnliche Vertragsverhältnisse anzusehen wären.

Neben allgemein interessierenden Hinweisen über das Vorliegen von atypisch stillen Gesellschaften (Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert) betont der von der B GmbH angerufene VwGH in seiner Entscheidung vom 24.2.2000, 96/15/0062, die im Erkenntnis vom 25.6.1997, 95/15/0192, primär zu Außengesellschaften getroffenen Aussagen gelten in gleicher Weise für Innengesellschaften, bei welchen die Beteiligten durch interne Vereinbarungen im Wesentlichen so gestellt werden, als wären sie Gesellschafter der Außengesellschaft. Liege eine vermögensverwaltende Personenvereinigung vor, so erzielle diese außerbetriebliche Einkünfte. Soweit allerdings Personen beteiligt sind, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 8 Abs. 2 KStG 1966 fallen, erzielen diese auf Grund der genannten Bestimmungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. nochmals das Erkenntnis 95/15/0192). Aus dem Vorstehenden ergebe sich sohin, dass gemeinschaftlich Einkünfte aus der Vermögensverwaltung erzielt werden und die Gemeinschaft sei daher kein Gewerbesteuersubjekt, wenn natürliche Personen als unecht stille Gesellschafter mit einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Gesellschaft eingehen, wobei allerdings die Einkünfte der GmbH auf Grund der Anordnung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 bzw. § 8 Abs. 2 KStG 1966 solche aus Gewerbebetrieb seien (und bei der GmbH der Gewerbesteuer unterliegen). Die unechte stille Gesellschaft habe allerdings die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert zur Voraussetzung. Im Beschwerdefall sei der Berufungssenat zum Ergebnis gelangt, aus den *Verträgen über die stillen Gesellschaften vom 29. Dezember 1988* ergebe sich, bei den stillen Gesellschaftern seien die Voraussetzungen für die Annahme eines Unternehmerrisikos (insbesondere die Beteiligung an den Wertsteigerungen) nicht gegeben. Diese Interpretation der Gesellschaftsverträge stützte sich auch auf jene des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin. Er konnte somit davon ausgehen, den stillen Gesellschaftern komme nach der Vertragslage kein entsprechendes Unternehmerrisiko zu und habe daraus zu Recht gefolgt, die Einkünfte aus der Vermietung seien nicht gemeinschaftlich, sondern von der GmbH erzielt worden. Dadurch, dass der Berufungssenat die Gesellschafter nicht (wie noch das Finanzamt) als echte stille Gesellschafter gewertet habe, sondern als Darlehensgeber, sei die B GmbH nicht in ihren Rechten verletzt worden. Unter Hinweis auf die rechtliche

Beurteilung durch den Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Steiermark wurde die mitunternehmerische Beteiligung der Bw. an der B GmbH vom Finanzamt als unecht stille Gesellschaft nicht anerkannt und davon ausgegangen, es liege ein Darlehen vor und daher seien die bisherigen Verlustzuweisungen zu stornieren. In der weiteren Folge seien, da die Bw. eine unentgeltliche Kapitalhingabe an eine ihrem Alleingesellschafter nahestehende GmbH getätigt habe, in Höhe des Fremdfinanzierungsaufwandes verdeckte (Gewinn-) Ausschüttungen anzunehmen.

In ihrer Berufung wendet die Bw. ein, durch die oa. Entscheidung des VwGH vom 24.2.2000, 96/15/0062, sei die Entscheidung des Berufungssenates vom 5.5.1995, GZ. B 141-3/94, abgeändert worden und es liege kein Darlehen vor, weshalb die verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung rückgängig zu machen sei. Weiters verwies sie auf ihre weiteren Berufungsausführungen zur Steuer-Nr. 420/3xxx und zu Steuer-Nr. 420/0xxx, in dem sie davon ausging, dass nach ihrer Ansicht aus dem zitierten *Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988* nicht geschlossen werden könne, es handle sich in Verbindung mit dem vorliegenden Vertrag um eine echte stille Gesellschaft, da sich kein Hinweis darüber finde, dass eine Abschichtung mit nur 100% der Einlage vorgesehen sei. Der Aktenvermerk spreche über die steuerliche Konsequenz der unterfertigten Verträge als Erläuterung von Seiten des Wirtschaftstreuhänders gegenüber seinem Klienten. Im Übrigen beträfen die dargestellten Auswirkungen das Jahr 1988. Weiters sei in den *Gesellschaftsverträgen vom 29. Dezember 1988* in Punkt VII. vereinbart worden, der stille Gesellschafter habe bei seinem Ausscheiden 100% seiner ursprünglichen Einlage zuzüglich des Standes seines Verrechnungskontos zurückzuerhalten. Es könne nicht bestritten werden, dass die Beteiligung der beiden unechten stillen Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft und damit an der Wertsteigerung auch die Wertsteigerung an der Liegenschaft, die im Eigentum der B GmbH stand, umfasse. Darüber hinaus liege auch die von der Judikatur geforderte Unternehmerinitiative als Einflussmöglichkeit auf das unternehmerische Geschehen der B GmbH für die stillen Gesellschafter vor. Der Gesellschafter FG habe in seiner Eigenschaft als stiller Gesellschafter und Geschäftsführer des zweiten stillen Gesellschafters der Bw., maßgeblich an der Vermietungsmöglichkeit und Hausverwaltung der Geschäftslokale an alle Mieter mitgewirkt und die Verhandlungen über die Finanzierung des Unternehmens in den Prüfungsjahren mit der V.- Bank und ab 1997 mit der L.- Bank ebenfalls in seiner zweifachen Funktion geführt. Nach der Umschuldung der Verbindlichkeiten der seinerzeitigen B GmbH im Jahr 1997 auf die H.- Bank habe der Gesellschafter FG die Verpflichtung übernommen, seine jeweiligen Forderungen an die GmbH in der Form nachrangig zu stellen, dass die

Rückzahlungsverpflichtungen aus dem neu aufgenommenen Darlehen bei der L- Bank der Geltendmachung der eigenen Forderungen des FG vorausgehen müssen. Nach dem Bandbreitenerkenntnis des VwGH v. 23.2.1994, 93/15/0163 sei es der Mitunternehmerstellung nicht abträglich, wenn der Auseinandersetzungsanspruch mit einer Bandbreite von wenigstens 90% und höchstens 150% der Einlage begrenzt sei. Des weiteren wurde zum Beweise dafür, dass auch derzeit noch Verlustbeteiligungen am Markt angeboten würden, ein Prospekt der Constantia Privatbank für das Projekt "Connect Austria II" vorgelegt.

In ihrem weiteren bloß im Verweisungswege erhobenen Vorbringen zu Steuer-Nr. 420/3xxx verweist sie auf einen Erlass des BMF vom 31. März 2000, der zu dem bereits zitierten VwGH-Erkenntnis vom 24.2.2000, 96/15/0062, erging, dem eindeutig zu entnehmen sei, wonach "das Handelsgewerbe steuerlich einen Betrieb im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988" darstellen müsse. Dass die B GmbH einen derartigen Betrieb darstelle, sei nicht zweifelhaft. Es sei somit die Ansicht *Margreiters (BMF v. 31. Mai 1991, ARD 4304/17/91)* als Einzelmeinung anzusehen, wonach an einer vermögensverwaltenden GmbH eine stille Beteiligung nicht möglich sei. Entsprechend dem obzitierten VwGH-Erkenntnis sei der Darlehenstheorie des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion für Steiermark der Boden entzogen, und es sei im Übrigen ohnehin mehr als ungewöhnlich, von einem Darlehen, das keine Vereinbarung über Darlehenszuzählung, Laufzeit, Sicherheiten, Verzinsung und Rückzahlung enthalte, auszugehen.

Mit Bescheid vom 10. Februar 2000 wurde im Steuerakt der Mitunternehmerschaft die bescheidmäßige Feststellung getroffen, dass für die Jahre 1993 bis 1995 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht vorzunehmen sei, da keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorliegen. Die dagegen erhobene Berufung wurde vom Vorsitzenden des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion als unzulässig zurückgewiesen, da der Bescheid – infolge unrichtiger Bezeichnung der Bescheidadressaten – keine Rechtswirkungen entfaltete. In der Folge erließ das Finanzamt einen (negativen) *Feststellungsbescheid vom 20. Februar 2002*, der aussprach, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht vorzunehmen sei, da gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorlagen.

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, wie Sonderwerbungskosten oder Sonderbetriebsausgaben oder Sondereinnahmen bereits im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, 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 vom 17.10.1991, 88/13/0240, vom 22.9.1992, 89/14/0112, vom 19.5.1993, 91/13/0113, und 89/13/0151, vom 5.10.1993, 93/14/0039, vom 28.2.1995, 95/14/0021 und vom 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 (*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).

Abgesehen davon, dass mit Erkenntnis vom 24.2.2000, Zl. 96/15/0062-6 die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde, betraf sie die Entscheidung des Berufungssenates vom 25.1.1996, GZ. B 141-10/96. Am 5.5.1995 (?) wurde keine Entscheidung des Berufungssenates erlassen, die Bw. könnte damit höchstens die Entscheidung vom 5.5.1996, GZ. B B3-10/96 gemeint haben, welche bereits mit Erkenntnis des VwGH vom 20.2.1998, 96/15/0169, abweislich erledigt wurde. In argumentativer Hinsicht ist der Bw. zwar zuzugestehen, der VwGH habe im obzit. Erkenntnis 96/15/0062 zwar nicht ausdrücklich die Annahme eines Darlehens bestätigt, sie übersieht aber, dass der Berufungssenat in wirtschaftlicher Hinsicht eher von einem eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen ausging, weil fehlendes Eigenkapital durch (stille) Einlagen substituiert werden sollte. Das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen der GmbH und deren beherrschenden Gesellschaftern ist steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzufuhr tritt (VwGH 27.5.1998, 95/13/0171, 10.7.1996, 94/15/0114). Im Übrigen geht sie selbst in ihrer - anlässlich der Berechnung des Beteiligungsverhältnisses im *Aktenvermerk vom 29. Dezember 1988* getroffenen - Würdigung der stillen Gesellschaftsverträge mit der FG GmbH und FG davon aus, dass die stillen Einlagen auf eine Laufzeit von 10 Jahren gebunden und somit eigenkapitalersetzend wären. Es ging ihr auch darum, in Zukunft nicht die vollen Verluste ausweisen und keine Maßnahmen im Sinne des § 36 Abs. 2 GmbHG setzen zu müssen; letztere bedingen regelmäßig eine Zufuhr von (neuem) Eigenkapital seitens der Gesellschafter. Damit liegt es in beweiswürdigender Hinsicht auf der Hand, dass es den stillen Gesellschaftern bzw. dem Hauptgesellschafter einerseits darum ging der Bw. zusätzliches Kapital zuzuführen und andererseits der dem Alleingesellschafter nahestehenden Bw. bzw. dem Alleingesellschafter FG ausgleichsfähige Verluste zuzuweisen. Dass die Zuführung von Kapital auf dem Wege „stiller Einlagen“ wirtschaftlich erforderlich war, kann auf Grund oa. von ihr selbst getroffenen Würdigung nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden. In diesem Zusammenhang bemerkt sie selbst in ihrem nunmehrigen Vorbringen, dass nach der Umschuldung der Verbindlichkeiten von der V.- Bank

auf die L.- Bank der „unecht stille“ Gesellschafter FG die Verpflichtung übernahm, seine jeweiligen Forderungen an die Bw. nachrangig in der Form zu stellen, dass die Rückzahlungsverpflichtungen der Bank der Geltendmachung der eigenen Forderungen vorausgehen müssen (vgl. Berufung Bw. & Stille vom 28. Juli 2000, Seite 4, vorletzter Absatz). Zusammenfassend ist daher davon auszugehen, dass diese Leistungen - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als unecht oder echte stille Beteiligung - als verdeckte Einlagen anzusehen sind (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 0161 und 96/15/0180, 204). Gegenständlich ist es damit sogar möglich sich der Ansicht der Bw. insoweit anzuschließen, wonach kein Darlehen vorliegt, weil die Kapitalzufuhr als Darlehen nicht fremdüblich gestaltet wurde. Abgesehen davon, dass die von der Bw. auch im gegenständlichen Verfahren behauptete Unternehmerinitiative der Gesellschafter FG und der Bw. in der Weise, dass diese in ihrer Eigenschaft als stille Gesellschafter maßgeblich an der Vermietungsmöglichkeit der Geschäftslokale an alle Mieter mitgewirkt und die Verhandlungen über die Finanzierung des Unternehmens mit der V.- Bank und (später) L.- Bank geführt haben, dem Feststellungsverfahren vorbehalten wäre, werden die für ihre Rechtsansicht reklamierten Tätigkeiten als nicht ausschlaggebend angesehen, zumal derartige Tätigkeiten zu den ureigensten Kompetenzen des Geschäftsführers der Bw. gehören und eine Trennung aufgrund der Mehrfachfunktionen des FG (Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw., „unecht“ stiller Gesellschafter, Gesellschafter der untervermietenden BG OHG, Gesellschafter und Geschäftsführer der B GmbH) nicht möglich erscheint. Im Hinblick auf die per 31. Dezember 1995 stattgefundene Verschmelzung kann auf Grund der Zuordnungsindifferenz der Verbindlichkeiten nicht mehr festgestellt werden, ob die von der Bw. ins Treffen geführte Umschuldung vom 11. Februar 1997 einerseits dem übernommenen Vermögen oder dem der Bw. zuzurechnen war. Eine im Jahr 1997 behauptete Unternehmerinitiative vermag im Hinblick auf die beiden von der Bw. angestrengten Rechtsmittelverfahren nur schwer Rückschlüsse auf frühere Jahre auszulösen. Abgesehen von obiger Beurteilung (mangelnde manifeste Beteiligung an stillen Reserven, fehlende Unternehmerinitiative, Eigenkapitalersatz) übersieht die Bw. in ihrer gesamten wirtschaftlichen Gestion, dass sie sich durch die mit der BG OHG abgeschlossenen Vereinbarungen (Mietvertrag und Haftungsentgelt) ihrer wesentlichen Ertragschancen weitestgehend selbst beraubt hat. Was die damit verbundene und wirtschaftlich eine Einheit bildende „Haftungsvereinbarung“ anlangt, so konnte sie trotz ihrer - mit Verweisungen auf anlässlich früherer Betriebsprüfungen erstatteter weitwendiger - Vorbringen nicht einmal ansatzweise, geschweige denn überzeugend zur Darstellung bringen, wie sich letztlich die Höhe der mehrmals geänderten Entgelte errechnete. Die unklare

Ausgestaltung der Verträge und relativ leichte Abänderbarkeit infolge der kurzen Kündigungsfristen deuten daraufhin, dass ein der Bw. nicht nahestehender – fremder – Geldgeber als stiller Gesellschafter auf Grund der Gestaltungsmöglichkeiten der B GmbH bei den den wirtschaftlichen Erfolg tragenden Vereinbarungen der Geschäftsherrin nicht mit lukrativen Erträgen rechnen konnte. Daher sind die stillen Beteiligungen auch unter Hinweis auf die Angehörigenjudikatur abzulehnen, zumal derart ungewöhnliche Gestaltungen einem Fremdvergleich nicht Stand halten (*Doralt, EStG, 4. Auflage, § 20, Tz 230*).

Aus all dem erhellte, dass sich die Bw. lediglich *causa societatis* an einer ihrem Alleingesellschafter nahestehenden Gesellschaft (B GmbH) als (unecht) stiller Gesellschafter beteiligt hat, einerseits um diese finanziell zu unterstützen und andererseits im Wege einer Mitunternehmerschaft Verluste lukrieren zu können. In wirtschaftlicher Hinsicht ist dieses Engagement der Bw. als unentgeltliche Kapitalhingabe an ihren Gesellschafter zu betrachten, denn sie hat ihm gleichsam die Last abgenommen für die Finanzierung der (weiteren) ihm gehörenden B GmbH aufzukommen. Anders betrachtet kann auch der Vorgang in der Weise gesehen werden, dass sich der Gesellschafter der Bw. bedient hat, um Mittel – gegenständlich: bereits bestehende Forderungen aus erbrachten Lieferbeziehungen – zu „entnehmen“, um diese in Form einer verdeckten Einlage im Kleide einer mitunternehmerischen Beteiligung einer anderen Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Die Bw. hat somit eine Beteiligung erworben, die in der weiteren Folge durch die per 31. Dezember 1995 stattgefundene Verschmelzung mit der Geschäftsherrin untergegangen ist. Entsprechend der buchmäßigen Darstellung und Ausführungen der Bw. im Anhang zum Jahresabschluss 31. Jänner 1996 sind die Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den übertragenden Gesellschaften nach der Verschmelzung durch *confusio* aufgelöst worden (vgl. Punkt II., Seite 28, Jahresabschluss 1996).

Aus steuerlicher Sicht ist der Bw. durch das in Vorlagetreten einer Art Kapitalzuschuss – nämlich die Umwandlung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen – in eine (stille) Einlage, der bei der B GmbH eigentlich von ihrem Gesellschafter zu leisten gewesen wäre, ein Nachteil (zumindest) in Höhe des von ihr zu tragenden Fremdfinanzierungsaufwandes erwachsen. Der Gesellschafter hat sich durch die *causa societatis* eingegangene Beteiligung der Bw. Finanzierungskosten für die von ihm zu tätige Kapitalausstattung erspart. Dem Gesellschafter ist zumindest in Höhe der Refinanzierungszinsen, da die Bw. großteils mit Fremdkapital arbeitet, ein Vorteil erwachsen, den die Bw. einem Gesellschaftsfremden nicht zugestanden hätte, denn zinslose Gesellschaftsdarlehen (hier: Bw. an FG) sind nicht fremdüblich und bewirken eine verdeckte Ausschüttung, insbesondere dann, wenn sich die

Körperschaft selbst mit Fremdkapital refinanzieren muss (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0111; 6.2.1990, 89/14/0034). Mit anderen Worten - hat die Bw. in wirtschaftlicher Hinsicht ihrem Gesellschafter ein zinsloses Darlehen gewährt, welches für die Kapitalzufuhr in eine dem Gesellschafter nahestehende Gesellschaft verwendet wurde.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist außerdem festzuhalten, dass die B GmbH für die an die BG OHG vermieteten Räumlichkeiten in den Streitjahren lediglich ca. S 1 Mio. an Einnahmen lukrieren konnte, währenddessen die OHG aus ihrer Untervermietungstätigkeit über S 2 Mio. vereinnahmte und in den Jahren 1992 bis 1994 ein durchschnittliches Jahresergebnis von etwa 1 Mio. erzielte. Der B GmbH war es - unter Außerachtlassung der Verlustzuweisungen an die stillen Gesellschafter - nicht einmal möglich, die Zinsen vollständig zu erwirtschaften, geschweige die Normalabschreibungen ins Verdienen zu bringen. Auf Grund der Tatsache, dass die Bw. weder überzeugend die Funktion des ins Treffen geführten Haftungsentgeltes der BG OHG noch dessen rechnerische Ermittlung darlegen konnte, bleibt es aus steuerlicher Sicht völlig dunkel, warum sich die B GmbH, obwohl sie das gesamte Geschäftsrisiko der Investitionen in Gebäude und Umbauten (sowohl Abschreibungen und Zinsdienst) tragen musste, durch Abschluss und Festhalten von wirtschaftlich ungünstigen Verträgen ihrer Einkunftsquelle begab, in dem sie ihre Geschäftschancen einer ihrem Hauptgesellschafter nahestehenden Mitunternehmerschaft (BG OHG) überließ, obwohl diese entsprechend den vorgelegten Jahresabschlüssen über nahezu kein nennenswertes Anlagevermögen verfügte, denn dieses gehörte ohnehin der B GmbH. Das von der B GmbH ins Spiel gebrachte Argument, wonach die Zwischenschaltung einer Untervermietungsgesellschaft mietrechtlich (angeblich) so vorteilhaft war, um allfälligen Kündigungsbeschränkungen zu entgehen, erweist sich in Wahrheit als unbeachtlich. In diesem Zusammenhang sei wiederholend ausgeführt, bereits der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Steiermark, GZ. B 141-10/94, verwies in seiner Entscheidung vom 25. Jänner 1996 auf die Bestimmung des § 2 Abs. 3 MRG, wonach der Untermieter begehren könne als Hauptmieter des Mietgegenstandes mit allen Rechten und Pflichten anerkannt zu werden. Diese Bestimmungen betreffen einen Ausschnitt aus jenen Fällen, in welchen bei Mietverhältnissen der Verdacht eines Schein- oder Umgehungsgeschäftes bestehen kann und von der Judikatur auch bestätigt wurde. Dies habe den Gesetzgeber dazu bewogen, den praktisch häufigsten Anwendungsfall eines mietrechtlichen Scheingeschäftes zu regeln, bei dem der Vermieter einen Strohmann dazwischenschaltet, um den von letzterem mietenden Bestandnehmer in die ungünstige Rolle des Untermieters zu drängen (vgl. *Fenyves in: Korinek/Krejci: Handbuch zum Mietrechtsgesetz, 294f*). Am Rande sei noch erwähnt, selbst die B GmbH nahm von ihrem viel

gepriesenen „Untervermietungsmodell“ bei der Verpachtung des Lokales Schw. auf Drängen des Pächters Abstand.

Tz 30 Bw. & Mitgesellschafter:

Mit Verschmelzungsvertrag vom 27. September 1996 wurde die B GmbH per Stichtag 31. Dezember 1995 als übertragende Gesellschaft auf die Bw. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Damit ging auch die atypisch stille Beteiligung der Bw. an dieser – entsprechend der Darstellung der Bw. - unter. Die stille Beteiligung des FG an der ehemaligen B GmbH wird jedoch mit Veränderung des Beteiligungsausmaßes fortgesetzt.

Mit Bescheid vom 10. Februar 2000 wurde im Steuerakt der Mitunternehmerschaft Steuernummer 421/xxxx die Feststellung getroffen, für die Jahre 1996 und 1997 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht vorzunehmen, da keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorliegen. Die dagegen erhobene Berufung wurde vom Vorsitzenden des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion als unzulässig zurückgewiesen, da der Bescheid keine Rechtswirkungen entfaltete. Der in der Folge vom Finanzamt erlassene (negative) Feststellungsbescheid vom 20. Februar 2002 erwuchs in Rechtskraft.

Das Finanzamt verneinte unter Hinweis auf die Feststellungen zur B GmbH & Mitges. (Tz 29) das Vorliegen einer anzuerkennenden mitunternehmerischen Beteiligung.

In ihrer Berufung verwies die Bw. auf die in den Akten der Mitunternehmerschaft liegende Berufung, die aus den oa. formellen Gründen keiner meritorischen Erledigung zugeführt wurde. In dieser führte sie unter anderem aus, die verbleibende Beteiligung des FG geschehe unter denselben vertraglichen Voraussetzungen wie die Beteiligung des FG und der Bw. an der B GmbH. Das Finanzamt habe in den angefochtenen Bescheiden nicht zum Ausdruck gebracht, warum FG an der erweiterten Bw. ab 1.1.1996 nicht als unechter stiller Gesellschafter die Mitunternehmerstellung haben sollte. Der Hinweis auf das Verfahren zur B GmbH und die Entscheidung des VwGH v. 24.2.2000, 96/15/0062 sei für den Zeitraum ab 1.1.1996 nicht relevant.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Hinblick darauf, dass sich die Beteiligung des FG bloß im Anschluss an die Verschmelzung fortgesetzt hat, bleiben die bw. Ausführungen zu diesem Umstand undeutlich, indem sie bloß moniert, das Finanzamt habe für den Zeitraum ab 1. Jänner 1996 nicht zum Ausdruck gebracht, warum es die Mitunternehmerstellung des FG nicht anerkenne. Es hat in diesem Zusammenhang auf das der Bw. bereits bekannte Abgabenverfahren hingewiesen. Im Übrigen bediente sich auch die Bw. in ihrer Berufung umfassend der „Verweisungstechnik“, die sogar soweit geht, in der gegenständlichen Berufung auf die Berufung der Mitunternehmerschaft verwiesen und in dieser wiederum auf die (Vorgänger-) Mitunternehmerschaft weiterverwiesen wird.

Da in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in der gegenständlichen Mitunternehmerschaft bloß die unter Tz 29 zitierte Beteiligung fortgesetzt wurde, darf auf sämtliche zu Tz 29 gemachten obigen Ausführungen verwiesen werden.

Tz 31 AP GmbH & Mitgesellschafter – Stille Beteiligungen von FG GmbH, PB:

Der besseren Übersicht halber wird die Firmengeschichte der AP GmbH (kurz: AP) kurz dargestellt:

Mit *Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1979* wurde die AP GmbH 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 AP GmbH mit den folgenden Personen (*echt) stille Beteiligungen* ein:

Person	Beteiligungskapital	Ergebnisanteil	Verhältnis zur AP GmbH
PB	1,000.000,00	20%	Nichtgesellschafter, Sohn der HB (GmbH-Gesellschafterin), späterer GmbH-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 AP GmbH wies das Beteiligtenkapital von S 5,000.000,00 unter den sonstigen Forderungen bzw. und Darlehen (?) aktivisch bzw. passivisch aus (vgl. BP-Bericht Tz 31.1). Am 23. Oktober 1981 trat JS seine Stammeinlage an GG (Gattin des FG) ab und wurde als stiller Gesellschafter zum Nominale abgeschichtet (PB 256). Am gleichen Tag wurden von PB weitere stille Einlagen in Höhe von S 4,000.000,00 (PB 286) und der Bw. in Höhe von S 1,000.000,00 geleistet (PB 150). Der Ergebnisanteil des PB wurde auf insgesamt 40% festgelegt, sodass wiederum insgesamt 90% des Betriebsergebnisses der AP GmbH an die stillen Gesellschafter zu verteilen war.

Mit *Nachträgen zum Gesellschaftsvertrag vom 14. Dezember 1988* wurden unter Hinweis auf das Ablauen 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 Gesellschaftsverträge dahingehend abgeändert, dass diese (rückwirkend) ab Beginn des Wirtschaftsjahres 1. Mai 1988 auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert der AP GmbH als Inhaberin des Handelsgewerbes (kurz: IdH) beteiligt seien. Dieser Vorgang wurde mit *Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 28. Dezember 1988* (eingelangt am 29. Dezember 1988) dem Finanzamt in der Weise bekannt gegeben, dass die Beteiligung von einer echten stillen Beteiligung in eine unecht stille Beteiligung (Mitunternehmerschaft) abgeändert wurde. Seit 1988 werden für die Mitunternehmerschaft beim Finanzamt Feststellungsverfahren durchgeführt.

Mit *Bescheid vom 10. Februar 2000* wurde im Steuerakt der Mitunternehmerschaft die Feststellung getroffen, für die Jahre 1993 bis 1997 sei eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht vorzunehmen, da keine gemeinschaftlichen Einkünfte vorliegen. Die dagegen erhobene Berufung wurde vom Vorsitzenden des Berufungssenates der Finanzlandesdirektion am 17. Dezember 2001 als unzulässig zurückgewiesen, da der Bescheid – infolge unrichtiger Bezeichnung der Bescheidadressaten - keine Rechtswirkungen entfaltete. In der Folge wurden am *20. Februar 2002* vom Finanzamt (*negative Feststellungsbescheide* des Inhaltes erlassen, die aussprachen, dass einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht vorzunehmen sei, da gemeinschaftliche Einkünfte nicht vorlagen. Begründend wurde vom Finanzamt auf den

Prüfungsbericht vom 23. November 1999 verwiesen, der im wesentlichen dem Text der Tz 31 des angefochtenen Bescheides entsprach.

In seiner steuerlichen Würdigung verwies das Finanzamt insbesondere darauf, wonach entsprechend einer vorgelegten *Rentabilitätsstudie vom 28. Mai 1980 WA- Mag. EH* von einem insgesamten Kapitalbedarf von S 21 Mio. auszugehen sei, 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 AP GmbH
PB	5,000.000,00	40%	Nichtgesellschafter, Sohn der HB (GmbH-Gesellschafterin), späterer GmbH-Gesellschafter
FG GmbH	5,000.000,00	50%	Nichtgesellschafter, jedoch im Anteilsbesitz des FG
Summe	10,000.000,00	90%	

Laut den jeweiligen *Gesellschaftsverträgen vom 18. Dezember 1979* wurde ein Kündigungsverzicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 1990 geleistet. Somit sei davon auszugehen, dass der AP GmbH ein dauerwidmetes unkündbares und zinsenloses (Eigen-)/ Kapital von S 10 Mio. zur Verfügung stand und bezog sich dabei auf die *bw. Ausführungen vom 22. April 1999*. In rechtlicher Hinsicht folgerte das Finanzamt, es sei daher von einer mit dem Gründungszeitpunkt der AP GmbH zusammenfallende Mittelzuführung der so genannten stillen Gesellschafter unbedingt notwendigen Eigenkapitals zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes, der Aufrechterhaltung des laufenden Gastronomiebetriebes auszugehen und die Einlagen hätten objektiv nur den Zweck Eigenkapital der GmbH zu ersetzen 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 Vermögenseinlagen – Ausweis der stillen Beteiligung mit einem Buchwert von S 1,00 und das Nichtvereinbaren einer Nachschussverpflichtung - zum Schluss, dass eine Mitunternehmerschaft mit einer negativen Vermögenseinlage 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. Im Übrigen hätten die (stillen) Gesellschafter nach *ihrer eigenen Darstellung vom 14. Dezember 1988* gar nicht mit Gewinnen gerechnet, weshalb das Finanzamt eventualiter von keiner steuerlich relevanten Einkunftsquelle ausging.

In ihrer Berufung verwies die Bw. lediglich auf die bei der AP GmbH & Mitges. erhobene Berufung und beantragte die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Verlustbeteiligungen anzuerkennen und die entsprechenden ertragsteuerlichen Konsequenzen zu ziehen. In der verwiesenen Berufung – *kombinierter Berufungsschriftsatz für die AP GmbH und die AP GmbH & Mitges. vom 28. Juli 2000* - führte diese unter Punkt II aus, dass wiederum auf die Berufung der AP GmbH & Mitges. vom selben Tag verwiesen werde. 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 zweit- weiterverwiesenen *Berufung der AP GmbH & Mitges. vom 28. Juli 2000* betreffend Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993-1997 bestritt die Bw. vorerst das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen, zumal die Situation der Mitunternehmerschaft aufgrund der Vorbetriebsprüfung bekannt war. Im Übrigen seien die Nachträge zu den stillen Gesellschaftsverträgen ohnedies rechtzeitig dem Finanzamt vorgelegt worden. In der Sache vermeinte sie, die AP GmbH als IdH sei 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 und sich diese Mitarbeit sowohl von Seiten des Lieferanten PB als auch von Seiten des Geschäftsführers der Bw. 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 wird eingewandt, dass den Gründungsgesellschaftern bereits im Zeitpunkt der Gründung der AP GmbH 1979 die Bankdarlehensbestände 1981-1992 weder bekannt waren noch sein konnten. Ebenso kritisiert die Bw. die Ausdrucksweise des Finanzamtes, die von einer „Umänderung“ der echten stillen Gesellschaft auf eine unechte stille Gesellschaft spreche; 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 AP GmbH 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 als geplant wurde, abdecken sollte.

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, Sonderbetriebsausgaben oder Sondereinnahmen bereits im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, 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 vom 17.10.1991, 88/13/0240, vom 22.9.1992, 89/14/0112, vom 19.5.1993, 91/13/0113 und 89/13/0151, vom 5.10.1993, 93/14/0039, vom 28. 2.1995, 95/14/0021 und vom 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 (*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).

In argumentativer Hinsicht ist der Bw. zwar zuzugestehen, dass der VwGH im Erkenntnis vom 24.2.2000, 96/15/0062, zwar nicht ausdrücklich die Annahme eines Darlehens bestätigt hat; sie übersieht aber, dass der Berufungssenat in wirtschaftlicher Hinsicht eher von einem eigenkapitalersetzenen Gesellschafterdarlehen ausging, da das fehlende Eigenkapital durch (stille) Einlagen ersetzt werden sollte. Das Zustandekommen einer atypischen stillen

Gesellschaft zwischen der GmbH und deren beherrschenden Gesellschaftern ist steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzufuhr tritt (VwGH 27.5.1998, 95/13/0171, 10.7.1996, 94/15/0114).

Im Übrigen geht sie selbst in ihrer *Stellungnahme vom 22. April 1999 (Seite 3)* zu den vorläufigen Prüfungsfeststellungen davon aus, die stillen Einlagen wären auf eine Laufzeit von 10 Jahren gebunden. Außerdem stellten sie nicht zinsberechtigtes Kapital dar und waren daher für die künftige Betriebsführung aufwandsschonend. Damit liegt es in beweiswürdiger Hinsicht auf der Hand, die stillen Gesellschafter wollten einerseits der AP GmbH zusätzliches Kapital zuführen und andererseits Verlustzuweisungen lukrieren. Im *Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 14. Dezember 1988* (Punkt I Präambel) anlässlich der Begründung der Mitunternehmerschaft bemerkt die Bw. selbst, der stille Gesellschafter werde auch in Zukunft keinerlei positive Erträge aus der Gesellschaft ziehen können. Dass die Zuführung von Kapital auf dem Wege „stiller Einlagen“ wirtschaftlich nötig war, kann auf Grund oa. von der Bw. selbst getroffenen Würdigung nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden. Zum *Vorhalt des Finanzamtes vom 12. Oktober 1998* (Tz 12 AP GmbH & Mitges.) hielt das Finanzamt sachverhaltsmäßig fest, das gezeichnete Beteiligungskapital der Bw. war zum „Umänderungsstichtag“ per 1. Mai 1988 anlässlich der Beendigung der echten stillen Gesellschaft durch Verlustzuweisungen in Höhe von ca. S 4 Mio. im Minus, und es würde daher ein Gesellschaftsverhältnis in steuerlicher Hinsicht mit einem negativen Betriebsvermögen begründet, das nicht anzuerkennen wäre. Die Bw. meinte hier lediglich, die handelsrechtliche Frage der Änderung einer echten stillen Beteiligung in eine unechte stille Beteiligung und die ertragsteuerlichen Konsequenzen seien zu klären. Ebenso geben die wortreichen Rechtsausführungen ihrer weiteren *Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 1999* (zu Tz 12 des *Vorhaltes des Finanzamtes vom 12. Oktober 1998*) über die Dispositionsfreiheit bei der Begründung zivilrechtlicher Gesellschaftsformen keinen näheren Aufschluss darüber, es habe sich handelsrechtlich angeblich überhaupt nichts geändert. Der Vorteil für den Geschäftsherrn sei darin gelegen, dass der (unecht) stille Gesellschafter weiterhin Verluste zu übernehmen hätte, womit seine Verschuldung gebremst werden konnte. Mit dieser Argumentation zeigt sie lediglich die ohnehin bekannten Ausflusswirkungen von Verlustbeteiligungen auf und verschweigt sich jedoch geflissentlich einer Entgegnung darob, dass Mitunternehmerschaften mit Null- oder Minuskapital steuerrechtlich nicht möglich sind. Zusammenfassend ist daher davon auszugehen, dass die Leistung der Einlagen - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als unecht oder echte stille Beteiligung - als verdeckte Einlage

anzusehen ist (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 0161 und 96/15/0180, 204). Es ist damit sogar möglich, sich der Ansicht der Bw. insoweit anzuschließen, dass kein Darlehen vorliegt, weil es selbst als Darlehen nicht fremdüblich gestaltet wurde.

Abgesehen davon ist aus dem anlässlich des Ausscheidens des PB aus der Geschäftsführung der AP GmbH geschlossenen *Anerkenntnisses vom 17. Mai 1993* unschwer auf das fehlende Verständnis der Bw. und des PB für eine mitunternehmerische Beteiligung zu schließen, zumal die (stillen) Gesellschafter selbst noch von einer ursprünglich vereinbarten Wertsicherung ihrer Beteiligung ausgehen. Von einer eventuellen Auffüllungsverpflichtung der negativen Kapitalkonten – wie dies in Punkt VII des *Vertrages vom 28. Jänner 1980* („*Weist das Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters zum Zeitpunkt des Ausscheidens einen Negativstand aus, so ist dieser verpflichtet das Kapitalkonto bis zu diesem Ausgleich aufzufüllen. Entläßt ihn die Gesellschaft aus dieser Auffüllungsverpflichtung, so hat der ausscheidende Gesellschafter diesen Forderungsverzicht der Gesellschaft als Veräußerungsgewinn anzuerkennen.*“) noch vorgesehen war, ist in diesem Anerkenntnis keine Rede mehr, obwohl das mit S 10 Mio. festgelegte Beteiligungskapital bereits einen Negativstand von S 14,312.942,60 aufwies. Die Tatsache des Übergehens einer für die stillen Gesellschafter derart wichtigen Vertragsbestimmung im *Anerkenntnis vom 17. Mai 1993* – ob sie nun die Negativstände im vorhin genannten Betrag aufzufüllen hätten oder nicht, spricht deutlich für eine schlichte Kapitalhingabe und gegen eine mitunternehmerische Beteiligung. Die von der Bw. ins Spiel gebrachte Rechtsbehauptung (*Stellungnahme vom 22. April 1999, Seite 4 unten, 5 Abs. 3*) des Vorliegens einer mitunternehmerischen „Publikumsgesellschaft“ kann insofern nicht beigepflichtet werden, denn von einem Publikum, das bloß im Nahebereich der Gesellschafter der Geschäftsherrin angesiedelt ist, kann wohl nicht ernstlich ausgegangen werden.

Aus all dem erhellt, die Bw. habe sich lediglich *causa societatis* an einer ihrem Alleingesellschafter nahestehenden Gesellschaft als (unecht) stiller Gesellschafter beteiligt, einerseits um diese finanziell zu unterstützen und andererseits im Wege einer Mitunternehmerschaft Verluste lukrieren zu können. In wirtschaftlicher Hinsicht ist dieses Engagement der Bw. funktionell als Kapitalhingabe an ihren Gesellschafter zu betrachten, der dieses Kapital einer anderen unter seinem Einfluss stehenden GmbH zur Verfügung gestellt hat; die Bw. hat ihm gleichsam die Last abgenommen für die Finanzierung der (weiteren) ihm gehörenden Gesellschaft zu sorgen. Anders betrachtet kann auch der Vorgang in der Weise gesehen werden, der Gesellschafter habe sich der Bw. bedient, um Mittel - gegenständlich: bereits bestehende Forderungen aus erbrachten Lieferungen und Leistungen - zu „entziehen“,

um diese in Form einer verdeckten Einlage im Kleide einer (angeblichen) vermeintlich mitunternehmerischen Beteiligung zur Verfügung zu stellen. Aus steuerlicher Sicht ist der Bw. durch das in Vorlagetreten eines Kapitalzuschusses – nämlich die Umwandlung von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen - in Form der (stillen) Einlage, der bei der AP GmbH von ihrem Gesellschafter zu leisten gewesen wäre, ein Nachteil (zumindest) in Höhe des von ihr zu tragenden Fremdfinanzierungsaufwandes erwachsen, denn schließlich hat sich der Gesellschafter durch die *causa societatis* eingegangene Beteiligung der Bw. Finanzierungskosten für die zu tätige Kapitalausstattung erspart, womit ihm zumindest in Höhe der Refinanzierungszinsen, ein Vorteil zugekommen ist, den sie einem Gesellschaftsfremden nicht zugestanden hätte, denn zinslose Gesellschaftsdarlehen (hier: Bw. an FG) sind nicht fremdüblich und bewirken eine verdeckte Ausschüttung, insbesondere dann, wenn sich die Körperschaft selbst refinanzieren muss (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0111; 6.2.1990, 89/14/0034). Mit anderen Worten - hat die Bw. in wirtschaftlicher Hinsicht ihrem Gesellschafter ein zinsloses Darlehen gewährt, das für die Kapitalzufuhr in eine dem Gesellschafter nahestehende Gesellschaft verwendet – körperssteuerrechtlich gesprochen: vom Gesellschafter verdeckt eingelebt – wurde.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn sie in zivilrechtliche Vereinbarungen 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 hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen oder stille Beteiligung - als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH v. 23.10.1997, 94/15/0160, 0161, und 96/15/0180, 0204, mwN).

Zum Verschmelzungstichtag 31. Dezember 1995 waren bei der Bw. noch folgende nicht verrechnete Wartetastenverluste (Bw. und übertragende B GmbH) aus der Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen vorhanden.

Gesamt/Verwendung		1996	1997
IFB 1990	54.975,00	-54.975,00	0,00
IFB 1991	628.390,00	-628.390,00	0,00
IFB 1992	380.444,00	-380.444,00	0,00
IFB 1993	414.461,00	-414.461,00	0,00
IFB 1994	1.067.691,00	-97.780,00	-969.911,00
IFB 1995	85.396,00	0,00	-85.396,00
	2.631.357,00	-1.576.050,00	-1.055.307,00

Verrechenbare Schwebeverluste der übertragenen Körperschaft sind von § 4 UmgrStG nicht berührt und gehen daher uneingeschränkt auf die übernehmende Körperschaft über. Sie sind auch nicht von der vorgenannten zeitlichen Verschiebung betroffen und mit den Gewinnen jenes Wirtschaftsjahrs der übernehmenden Körperschaft zu verrechnen, in das die Verschmelzungswirkungen fallen (BMF 24.6.1993, SWK 1993, A 444, sowie Hügel, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, § 4, Tz 89, 90).

Die Bemessungsgrundlagen wurden daher wie folgt ermittelt:

Die verdeckten Ausschüttungen betragen:

	1993	1995	1996	1997
Tz 23.3 vA				
Tz 17.3 (AP GmbH)	0,00	0,00	424.512,00	520.589,00
Tz 17.3 (BGV)		118.332,00	133.652,00	0,00
Tz 18 (App.)		0,00	38.600,00	464.400,00
(Seminarr.)		0,00	24.000,00	288.000,00
(Sauna)		0,00	0,00	201.600,00
Tz 19 Reisekosten		49.000,00	37.000,00	37.000,00
Tz 20/1		31.732,00	49.897,00	18.437,00
Tz 20/2		0,00	20.000,00	0,00
Tz 20/3	100.000,00	0,00	0,00	0,00
Tz 21		189.337,00	72.603,00	0,00
Tz 29/3 BGV		210.000,00	165.000,00	0,00
Tz 31/3 AP		350.000,00	300.000,00	300.000,00

Summe vA	100.000,00	948.401,00	1,265.264,00	1,830.026,00

WJ/ KESt-Jahr	1994/95	1995/96	1996/97			
1994	869.368,00	0,00	0,00	869.368,00	22%	191.261,00
1995	79.033,00	1,159.825,00	0,00	1,238.858,00	22%	272.549,00
1996	0,00	105.439,00	1,200.317,00	1,305.756,00	22%/25%	306.856,00
1997	0,00	0,00	629.709,00	629.709,00	25%	157.427,00
	948.401,00	1,265.264,00	1,830.026,00	4,043.691,00		928.090,00

Tz 38	1992/93	1994/95	1995/96	1996/97
Jahresgewinn lt. HB	-907.730,00	-6,693.132,00	-2,254.952,00	-297.961,23
Tz 24 WB Forderung	0,00	0,00	1,784.119,00	0,00
Tz 27 Verbindl. OHG	0,00	-34.475,00	0,00	0,00
Tz 28 Verzinsung Verrechn. Konten	0,00	66.000,00	0,00	0,00
Tz 29/2b BGV&Stille	0,00	1,311.181,00	607.455,00	0,00
Tz 30/3c FG GmbH& Stille	0,00	0,00	-100.000,00	-48.505,00
Tz 31/3c AP GmbH&Stille	0,00	2,152.505,00	513.586,00	325.419,00
Tz 34-37 USt-Passivierung	-16.667,00	-12.788,00	-19.099,00	-10.573,00
Tz 23/4 KESt-Passivierung	-20.000,00	-208.648,00	-186.017,00	-432.343,00
Tz 23/4a KESt- Ford. FG	20.000,00	208.648,00	186.017,00	432.343,00
Köst- Rückstellung	0,00	0,00	0,00	-308.544,00
Bilanzgewinn (neu)	-924.397,00	-3,210.709,00	531.109,00	-340.164,23
außerbilanzmäßige Zurechnungen	145.216,00	301.856,00	202.787,00	458.545,00
Tz 21/i bisher § 162 BAO	0,00	-189.337,00	-72.603,00	0,00
Tz 23/3 Summe vA	100.000,00	948.401,00	840.752,00	1,830.026,00
Tz 26 WP-Unterdeckung	0,00	0,00	74.005,00	0,00
Tz 23/4 KESt-Aktiv.	0,00	0,00	0,00	0,00
Tz 38 Köst- Aufwand	0,00	0,00	0,00	308.544,00

steuerlicher Gewinn lt. BE	-679.181,00	-2,149.789,00	1,576.050,00	2,256.950,77
nicht ausgl. Verluste lt. Erkl.	188.488,00	85.396,00	0,00	0,00
ausgleichsfähige Verluste	0,00	0,00	-1,576.050,00	-1,055.307,00
steuerliche Einkünfte lt. BE	-490.693,00	-2,064.393,00	0,00	1,201.643,77
Einkommen (gerundet)	0,00	0,00	0,00	1,201.600,00
Körperschaftsteuersatz	0,30	0,34	0,34	0,34
KöSt	0,00	15.000,00	15.000,00	408.544,00
anrechenbare Mikö	0,00	0,00	0,00	-75.000,00
anrechenbare KEST	-11,00	0,00	-89,00	0,00
KöSt lt. BE	-11,00	15.000,00	14.911,00	333.544,00

Graz, 5. Oktober 2005