

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Dezember 2004 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 und den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Dezember 2004 betreffend Haftung gemäß § 95 EStG 1988 für Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Haftung gemäß § 95 EStG 1988 für Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 wird gemäß § 279 BAO aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Oktober 1989 gegründet. Alleinige Gesellschafterin war die X.GmbH. Der Betriebsgegenstand der Bf. war laut Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom 24. September 1996 die Erhaltung, Verwaltung und Verwertung des denkmalgeschützten Gebäudes Z..

Entsprechend dem Vertrag über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft (Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG) vom 10. Dezember 1992 bildete die Bf. ab dem 1. Dezember 1993 eine Mitunternehmerschaft, welche mit Ablauf des 30. Juni 2006 beendet wurde. Gemäß § 2 Punkt 5. des Vertrages vom 10. Dezember 1992 verpflichteten sich die atypisch stillen Gesellschafter für den Fall der Eröffnung des

Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Bf., die Differenz zwischen übernommenen Verlusten, zugewiesenen Gewinnanteilen und übernommenen Einlagen nachzuschließen. Mit Nachtragsvereinbarung vom 24. September 1996 verpflichteten sich die atypisch stillen Gesellschafter einmalige Nachschussbeträge in Höhe von ATS 2,316.600 zu leisten. Die Bestimmung des § 2 Punkt 5. des Vertrages vom 10. Dezember 1992 wurde ersatzlos gestrichen. Mit Einbringungsvertrag vom 24. September 1996 brachten die atypisch stillen Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile als Sacheinlage im Sinne des Art. III UmgrStG zum Stichtag 30. Juni 1996 in die Bf. ein. Diese Einbringung wurde vom zuständigen Finanzamt mangels Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen des Art. III UmgrStG nicht anerkannt. Mangels Anwendbarkeit der Bestimmungen des UmgrStG wurde die Einbringung ertragsteuerlich gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Tausch behandelt und die negativen Kapitalkonten bei den atypisch stillen Gesellschaftern gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinne erfasst. Die Rechtsansicht des Finanzamtes wurde vom Unabhängigen Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 14. Jänner 2013, RV/2064-W/06, miterledigt RV/2066-W/06, bestätigt. Die gegen diese Entscheidung von der Bf. erhobene Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof wurde mit Schreiben vom 23. Juli 2014 zurückgezogen.

Anlässlich einer bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfung, welche den Prüfungszeitraum 1995 bis 1997 umfasste, wurden die folgenden in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2004 und im Betriebsprüfungsbericht vom 14. Dezember 2004 dargestellten, beschwerdegegenständlichen Feststellungen getroffen:

1. Verdeckte Ausschüttung

Mit 14. März 1996 sei das Insolvenzverfahren über die X.GmbH eröffnet worden. Die daraufhin einsetzenden Sanierungsbemühungen hätten das Ziel gehabt, die Folgewirkungen des Konkurses der X.GmbH von der Bf. (100%ige Tochtergesellschaft der X.GmbH) abzuwenden. Die Verhandlungen mit den kreditgebenden Banken hätten in einer Sanierungsvereinbarung („Punktation“) gemündet, welche der Betriebsprüfung in der Fassung vom 21. Mai 1996 (unterfertigt am 28. Mai 1996) vorgelegt worden sei. Darin wäre im Wesentlichen folgendes bestimmt: Zur Vermeidung einer gerichtlichen Insolvenz der Bf. werde die A. gegen eine Abschlagszahlung von ATS 100.000 auf alle darüber hinausgehenden Forderungen verzichten. Die B. verzichte gegen eine Abschlagszahlung von ATS 5.000.000, welche bis zum 30. Juni 1997 zu leisten wäre, auf die Geltendmachung ihrer Forderung in Höhe von ATS 28.000.000. Die C. habe mit Stichtag 29. März 1996 eine Forderung von ATS 95,135.450,92. Gegen eine Abschlagszahlung von ATS 1.500.000 würden die über ATS 80.000.000 hinausgehenden Beträge erlassen. Die Kreditlaufzeit werde auf 15 Jahre bis zum 31. Dezember 2010 prolongiert. Als Sicherheit werde eine Globalzession vereinbart. Es sei festgelegt worden, dass diese Zusagen Rechtswirksamkeit erlangen würden, sobald die Geschäftsanteile der Bf. an die Mehrheit der an ihr beteiligten privaten atypisch stillen Gesellschafter um ein symbolisches Gesamtentgelt von ATS 1,00 übertragen worden wären. Die Eintragung der Übertragung der Geschäftsanteile sei mit 1. August 1996 im Firmenbuch vorgenommen worden. Die Forderungsverzichte der Banken seien von der Bf. in der

Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1996 als Sanierungsgewinn geltend gemacht worden.

Die gesetzlichen Vertreter der Bf. hätten geduldet, dass der in § 2 Punkt 5. des Vertrages über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 10. Dezember 1992 normierte Anspruch auf Einlage des Fehlbetrages im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens in der Nachtragsvereinbarung vom 24. September 1996 ersatzlos gestrichen worden sei. Wären die atypisch stillen Gesellschafter nicht Gesellschafter der Bf. geworden, die Verträge über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaften nicht abgeändert und diese atypisch stillen Beteiligungen nicht in die Bf. eingebracht worden, dann hätten die atypisch stillen Gesellschafter ihren Nachschussverpflichtungen nachkommen müssen und so (möglicherweise) das Überleben der Bf. gesichert. Die Befreiung von der Nachschusspflicht stelle nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Bereicherung der ehemaligen Mitunternehmer dar. Einem fremden Dritten wäre dieser Vorteil unter den gegebenen Umständen nicht zugestanden worden. Damit sei der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht worden. Mit Abschluss des Vertrages „Nachtragsvereinbarung und Einbringungsvertrag“ am 24. September 1996 wäre die Vorteilszuwendung an die Gesellschafter bewirkt. Die verdeckte Ausschüttung betrage ATS 57,316.361 und werde bei der Bf. im Jahr 1996 als außerbilanzielle Hinzurechnung erfasst. Die Kapitalertragsteuer und der Säumniszuschlag würden bilanziell als sonstige Verbindlichkeiten bzw. als Forderungen an die Gesellschafter ausgewiesen. Die Kapitalertragsteuer werde gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 im Haftungsweg der Bf. in Höhe von 25% (ATS 14,329.090) vorgeschrieben.

2. Sanierungsgewinn

Von der Bf. sei im Jahr 1996 ein Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 41,294.903,80 geltend gemacht worden. Dieser bestehe aus Schuld nachlässen und Forderungsverzichten in folgender Zusammensetzung: Nachlass C.: ATS 15,952.028,09; A.: ATS 653.327,28; B.: ATS 23,051.928,00; Forderungsverzicht D.: ATS 1,637.620,43. Mangels Sanierungsfähigkeit der Bf. könne der im Jahr 1996 geltend gemachte Sanierungsgewinn nicht anerkannt werden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 15. Dezember 2004 einen den Prüfungsfeststellungen folgenden Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 und am 22. Dezember 2004 einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2005 erhab die Bf. fristgerecht Berufung (Beschwerde) gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 15. Dezember 2004 und mit Schreiben vom 21. Jänner 2005 fristgerecht Berufung (Beschwerde) gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 vom 22. Dezember 2004. Begründend führte die Bf. aus, dass sie vor der Übernahme der Geschäftsanteile durch die (privaten) atypisch stillen Gesellschafter zum E. Konzern gehört habe. Zur Vermeidung eines Insolvenzverfahrens bei der Bf. sei mit den Banken eine Sanierungsvereinbarung getroffen worden, welche mit Übernahme der

Geschäftsanteile durch die atypisch stillen Gesellschafter (Eintragung im Firmenbuch) wirksam geworden sei. Zum Zwecke der Sanierung wären u.a. die Mitunternehmeranteile der atypisch stillen Gesellschafter als Sacheinlage im Sinne des Art. III UmgrStG zum Stichtag 30. Juni 1996 gegen Abfindung mit bestehenden Anteilen in die Bf. eingebracht worden. Im Zuge des Abschlusses des Einbringungsvertrages am 24. September 1996 sei ein Nachtrag zum Vertrag vom 10. Dezember 1992 über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft abgeschlossen worden. Darin sei festgehalten worden, dass die bestehenden Gesellschaftsverträge geändert und die Bestimmung hinsichtlich der Nachschussverpflichtung laut § 2 Punkt 5. des Vertrages vom 10. Dezember 1992 über den Zusammenschluss ersatzlos gestrichen werde, sodass künftig auch im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens keine Nachschussverpflichtung mehr zu Lasten der stillen Gesellschafter geltend gemacht werden könnte. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege hinsichtlich der Befreiung von der Nachschusspflicht eine Bereicherung der ehemaligen Mitunternehmer vor. Die Vertragsänderung hinsichtlich der Beseitigung der Nachschussverpflichtung wäre mit der Unterfertigung des Einbringungsvertrages am 24. September 1996 erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt sei die Punktation mit den Banken (28. Mai 1996) hinsichtlich der Sanierung bereits abgeschlossen gewesen bzw. hätten zu diesem Zeitpunkt die atypisch stillen Gesellschafter durch die Zahlung von Nachschüssen in Höhe von ATS 2,317.600 ihren Beitrag zur Sanierung des Unternehmens bereits geleistet gehabt. In dem Sanierungspaket hätten die Banken gegen Bezahlung von einmaligen Abschlagszahlungen auf alle darüber hinausgehenden Forderungen verzichtet. Die atypisch stillen Gesellschafter hätten durch die Zahlung der Nachschüsse ihren Sanierungsbeitrag geleistet. Dafür seien sie von einer weiteren Nachschussverpflichtung befreit worden. Die Banken hätten aufgrund der bereits geleisteten Nachschüsse der atypisch stillen Gesellschafter der Nachtragsvereinbarung zugestimmt. Mit den Banken wären daher ähnliche Vereinbarungen wie mit den atypisch stillen Gesellschaftern getroffen worden. Aufgrund dieser zusätzlichen Einbindung von fremden Dritten könne hinsichtlich der vereinbarten Nachschussbefreiung von keiner verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden. Aufgrund der Anzeige der Nachtragsvereinbarung samt Einbringungsvertrag beim Finanzamt für Körperschaften und beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern wäre die Vereinbarung auch nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen.

Die Betriebsprüfung habe die Einbringungen der Mitunternehmeranteile als Tausch qualifiziert. Die negativen Kapitalkonten der einbringenden atypisch stillen Gesellschafter wären zum 30. Juni 1996 als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 erfasst worden. Die Versteuerung der negativen Kapitalkonten könne allerdings nur dann Platz greifen, wenn den Einbringenden künftig keine Auffüllungsverpflichtungen mehr treffen könnten. Die Besteuerung der negativen Kapitalkonten als verdeckte Ausschüttung zusätzlich zur Steuerhängigkeit der negativen Kapitalkonten würde zu einer Doppelbesteuerung führen. Wenn daher bereits im ersten Schritt die vollen negativen Kapitalkonten als Veräußerungsgewinn erfasst würden, könne es keine darüber

hinausgehende Bereicherung mehr geben, welche zu einer verdeckten Ausschüttung führen könnte.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2005 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zu den Berufungen (Beschwerden) Stellung:

Der Feststellung einer verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 wäre die Auffassung vorangegangen, dass der im § 12 Abs. 1 UmgrStG geforderte positive Verkehrswert der in die Bf. eingebrachten Mitunternehmeranteile nicht gegeben gewesen sei. Bei Vorhandensein eines positiven Wertes des eingebrachten Vermögens wäre die Bf. nicht „entreichert“ worden und die Gesellschafter hätten keinen Vermögensvorteil durch den Entfall der Nachschusspflicht gemäß § 2 Punkt 5. des Vertrages über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft erlangt. Aus der Sicht der kreditgewährenden Banken habe sich die damalige Situation so dargestellt, dass die Bf. auch im insolvenzrechtlichen Sinn überschuldet gewesen und vor dem (Anschluss)Konkurs gestanden sei. Bei einer Insolvenz wäre der einzige verwertbare Vermögensgegenstand, die Liegenschaft Z., verkauft worden. Der Buchwert dieser Liegenschaft habe zum 31. Dezember 1994 ATS 111,038.327,23, zum 31. Dezember 1995 aufgrund einer außerordentlichen Abschreibung ATS 78,000.000,00 und zum 31. Dezember 1996 ATS 76,701.153,79 betragen. Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten hätten zum 31. Dezember 1995 ATS 123,553.901,15 und zum 31. Dezember 1996 nach „Sanierung“ ATS 90,875.706,37 betragen. Nach Einschätzung des Hauptgläubigers (C.) habe der Wert der Liegenschaft rd. ATS 80,000.000 betragen. Dieser Wert korrespondiere in etwa mit dem Buchwert zum 31. Dezember 1995 in Höhe von rd. ATS 78,000.000. Die Gesamtverbindlichkeiten hätten demgegenüber rd. ATS 123,700.000 betragen, sodass durch die Schuldnachlässe buchmäßig eine Wertangleichung beider Bilanzpositionen erreicht worden sei. Für die B. und die A. wäre es daher günstiger gewesen, den Kreditnachlässen gegen Abschlagszahlungen zuzustimmen, als auf ein (lange dauerndes) Insolvenzverfahren mit ungewissem Ausgang zu warten. Die Hauptgläubigerin (C.) habe ihre Forderungen auf ein Ausmaß reduziert, das in etwa dem Wert der Liegenschaft entsprochen habe. Im Gegensatz zur Gläubigerstellung der Banken wäre für die atypisch stillen Gesellschafter eine Beteiligung am Betriebsvermögen samt stillen Reserven und Firmenwert sowie am Gewinn und Verlust des Geschäftsherrn vorgesehen gewesen. Nach den Ausführungen der Bf. liege sowohl beim Schuldnachlass der Banken als auch bei den von den atypisch stillen Gesellschaftern geleisteten Nachschüssen ein synallagmatisches Verhältnis vor, dessen Rechte und Pflichten vergleichbar wären. Daraus ergebe sich für die Bf. folgendes Bild: Die Bf. leiste im ersten Fall gegenüber den Banken Abschlagszahlungen und bekomme im Gegenzug Kreditnachlässe von diesen; im zweiten Fall leiste die Bf. als Vertragspartner der atypisch still Beteiligten die Befreiung von der weiteren Nachschussverpflichtung und erhalte dafür einen Nachschuss in Höhe von ATS 2,317,000. Während die Bf. Geld hergebe um von den Banken Schuldnachlässe zu erwirken, stehe das Verhältnis zwischen der Bf. und den atypisch still Beteiligten dazu in diametralen Gegensatz: Der Geschäftsherr entlasse die atypisch still Beteiligten aus ihrer Nachschussverpflichtung und erhalte als Gegenleistung die weitere Einlage

der atypisch still Beteiligten. Ausgehend von der Überlegung, dass nur Gleiches mit Gleichem verglichen werden können, müssten auch die Leistungsbeziehungen selbst vergleichbar sein. Die Austauschverhältnisse seien jedoch entgegengesetzt (Geld- und Leistungsbeziehung) und würden sich nach Meinung der Betriebsprüfung einem ordnungsgemäßen Vergleich entziehen.

Allein aus der Tatsache, dass die Nachtragsvereinbarung samt dem Einbringungsvertrag dem Finanzamt für Körperschaften und dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt und deren Inhalt klar und eindeutig abgefasst worden sei, könne nicht die Angemessenheit der Gestaltung und die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen abgeleitet werden. Vielmehr sei der Frage nachzugehen, ob diese Nachtragsvereinbarung auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Die Heranziehung der Banken als vergleichbare fremde Dritte müsse aus wirtschaftlicher Sicht (ungleiche Interessenlage), rechtlicher Sicht (nicht mit der Punktation gleichsetzbare Vereinbarung) sowie aufgrund der differierenden (Leistungs)Beziehungen abgelehnt werden.

Bei einem Fremdvergleich müsse von einem üblichen Verhalten zwischen Fremden in vergleichbarer Situation ausgegangen werden. Somit stelle sich die Frage, ob mit einem atypisch stillen Gesellschafter, der nicht zugleich Gesellschafter der Kapitalgesellschaft gewesen wäre, ebenfalls besagte Nachtragsvereinbarung abgeschlossen worden wäre bzw. ob eine derartige Vereinbarung bei Überschuldung der Gesellschaft geschlossen worden wäre, wenn die Geschäftsanteile der Bf. nicht im Eigentum der atypisch stillen Gesellschafter gestanden wären. In der Situation, in der sich die Gesellschaft befunden habe, habe jeder (fremde) atypisch still Beteiligte damit rechnen müssen, dass die vereinbarte Nachschussverpflichtung zum Zug kommen würde. Im Wirtschaftsleben werde üblicherweise nichts verschenkt, bei einer klaren Rechtsposition, wie der im § 2 Punkt 5. des Vertrages über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft vom 10. Dezember 1992, könne davon ausgegangen werden, dass bei Fremden auf die Einhaltung dieser Nachschussverpflichtung bestanden worden wäre. Trotz des geleisteten Nachschusses in Höhe von ATS 2,317.600 seien die Mitunternehmeranteile überschuldet geblieben. Durch die Einbringung der negativen Anteile sei die Bf. belastet worden. Unter der Prämisse des wirtschaftlichen Handelns könne davon ausgegangen werden, dass zwischen fremden Dritten diese Vertragsänderung sowie die Einbringung der überschuldeten Mitunternehmeranteile bei vergleichbarer Situation nicht vereinbart worden wäre. Das Leistungsverhältnis zwischen der Bf., welche auf die Nachschussleistung durch die atypisch still Beteiligten verzichtet habe, und den Mitunternehmern, die einen Nachschuss in Gesamthöhe von ATS 2,317.600 geleistet hätten, sei stark ungleichgewichtig. Im Wirtschaftsleben werde regelmäßig für eine erbrachte Leistung eine äquivalente Gegenleistung angestrebt. In diesem Fall habe die Gesellschaft die umfassende Nachschussverpflichtung nach § 2 Punkt 5. des Vertrages vom 10. Dezember 1992, welche das Auffüllen der gesamten negativen Kapitalkonten in Höhe von ATS 59,039.105,00 bedeutet hätte, hingegeben und dafür lediglich ATS 2,317.600 erhalten.

Aus der Zustimmung der Banken zur Nachtragsvereinbarung könne nicht unbedingt der Schluss gezogen werden, dass hinsichtlich dieser Vereinbarung keine verdeckte Ausschüttung im Sinne des Steuerrechtes vorliegen könne.

Der Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft habe im § 6 keine Auffüllungspflicht der durch die Verlustanteile verminderten Einlagen enthalten, vielmehr werde einschränkend im § 2 Punkt 5. des Vertrages lediglich für den Fall der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Geschäftsherrn eine Nachschusspflicht in Höhe der Differenz zwischen den übernommenen Verlusten und der übernommenen Einlage festgelegt. Die Versteuerung der negativen Kapitalkonten als Folge der missglückten Einlage trete daher unabhängig von der Bestimmung bzw. Abänderung im § 2 Punkt 5. des Vertrages ein. Die Erfassung der negativen Kapitalkonten als Veräußerungsgewinn sei eine Rechtsfolge aus der Anwendung des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988. Die Befreiung von der Nachschusspflicht gemäß § 2 Punkt 5. des Vertrages über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft im Rahmen der Einbringung wäre Gegenstand der verdeckten Ausschüttung nach § 8 Abs. 2 KStG 1988. Insoweit könne darin keine systemwidrige Doppelbelastung gesehen werden.

Die Betriebsprüfung rege daher an, die gegenständlichen Berufungen (Beschwerden) vollinhaltlich abzuweisen.

Mit Schreiben vom 3. April 2013 brachte die Bf. Ergänzungen betreffend des im Jahr 1996 geltend gemachten Sanierungsgewinnes vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. begeht die Abänderung des Bescheides betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 dahingehend, dass die von der Betriebsprüfung festgestellte verdeckte Ausschüttung in Höhe von ATS 57,316.361,00 (EUR 4.165.342,40) rückgängig gemacht wird. Dementsprechend begeht die Bf. auch die Aufhebung des Haftungs- und Abgabenbescheides betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996. Betreffend des von der Bf. im Jahr 1996 geltend gemachten und von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Sanierungsgewinnes in Höhe von ATS 41.294.903,80 (€ 3.001.017,70) wird darauf hingewiesen, dass der Abzug des Sanierungsgewinnes eine Maßnahme der Einkommensermittlung darstellt. Der Sanierungsgewinn (§ 23 Z 1 KStG 1988), welcher letztmals bei der Veranlagung 1997 anzuwenden war, ist eine Tarifbegünstigung vor der Anwendung des Körperschaftsteuertarifs. Der Verlustausgleich sowie die Sonderausgaben gehen vor. Der Abzug des Sanierungsgewinnes darf auch nicht zu einem abzugsfähigen Verlust führen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 36 Tz. 11). Aus dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern und den darin enthaltenen Bemessungsgrundlagen ergibt sich, dass der von den Verfahrensparteien aufgeworfenen Frage bezüglich des Sanierungsgewinnes keine Relevanz zukommt.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Der Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft (Zusammenschluss gem. Art IV. UmgrStG) vom 10. Dezember 1992 enthält betreffend die strittige Frage der Nachschusspflicht der stillen Gesellschafter folgende Regelung:

"§ 2 Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter

....

5. Übernimmt der atypisch stille Gesellschafter Verluste, die über die übernommene Einlage hinausgehen, so ist er für den Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Geschäftsherrn verpflichtet, die Differenz zwischen übernommenen Verlusten, zugewiesenen Gewinnanteilen und übernommener Einlage nachzuschießen.

§ 6 Nachschusspflicht

Den stillen Gesellschafter trifft keine Nachschusspflicht. Er ist nicht verpflichtet, empfangene Gewinnbeteiligungsbeiträge oder Zinsen für seine Einlagen wegen späterer Verluste ganz oder nur zum Teil zurückzuzahlen."

Mit Nachtragsvereinbarung und Einbringungsvertrag vom 24. September 1996 wurden folgende (relevante) Vereinbarungen getroffen:

"§ 2 Nachschuss:

(1) Aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft leisten die stillen Gesellschafter die aus der Liste Beilage./A ersichtlichen einmaligen Nachschussbeträge. (insgesamt ATS 2,316.600).

(2) Die Nachschussbeträge wurden bereits eingezahlt und der Gesellschaft zur Verfügung gestellt.

(3) Durch die von den stillen Gesellschaftern geleisteten Nachschüsse tritt keine Änderung der Beteiligungsverhältnisse der stillen Gesellschafter ein.

§ 3 Vertragsänderung:

Aufgrund der von den stillen Gesellschaftern geleisteten Nachschüsse werden die bestehenden Gesellschaftsverträge geändert und die Bestimmung des § 2 Abs. 5 jeweils ersatzlos gestrichen, sodass künftig hin auch im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens keine Nachschusspflicht mehr zu Lasten der stillen Gesellschafter geltend gemacht werden könnte. Es gilt somit hinsichtlich der Nachschüsse ausschließlich § 6 der stillen Gesellschaftsverträge."

Darstellung der maßgeblichen Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Ausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Voraussetzung für die verdeckte Ausschüttung ist das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer

ihm nahestehenden Person und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Zu prüfen ist weiter, ob ein Vorteilsausgleich vorliegt, also der dem Gesellschafter zugewendete Vorteil durch Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft ausgeglichen wird. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird dabei an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Verzichtet eine Kapitalgesellschaft *causa societatis* zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. z.B. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066 und 24.9.2008, 2008/15/0110).

Rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes:

Aus § 6 (Nachschusspflicht) des Vertrages über die Errichtung einer atypischen stillen Gesellschaft (Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG) vom 10. Dezember 1992 ergibt sich eindeutig, dass den stillen Gesellschaftern keine Nachschusspflicht traf.

Lediglich **für den Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens** über das Vermögen des Geschäftsherrn waren die stillen Gesellschafter entsprechend den Regelungen des § 2 Punkt 5. verpflichtet, die Differenz zwischen übernommenen Verlusten, zugewiesenen Gewinnanteilen und übernommener Einlage nachzuschießen. Aus diesen klaren und eindeutigen Regelungen des Gesellschaftsvertrages folgt, dass eine Nachschusspflicht der stillen Gesellschafter nur für den Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Geschäftsherrn, der Bf., bestanden hat. Über das Vermögen der Bf. wurde jedoch unbestritten kein Insolvenzverfahren eröffnet, weshalb auch eine Forderung der Bf. betreffend einer Nachschusspflicht der stillen Gesellschafter rechtlich nicht entstanden ist. Zwar erfolgten die Änderungen in der Nachtragsvereinbarung und im Einbringungsvertrag vom 24. September 2006 sowie die akkordierten Maßnahmen zweifellos zur Abwendung eines Insolvenzverfahrens der Bf., jedoch kann daraus nicht die Konsequenz wie im Falle einer tatsächlichen Insolvenz der Bf. gezogen werden. Lediglich im Falle einer tatsächlichen Insolvenz der Bf. wäre eine Nachschusspflicht der atypisch stillen Gesellschafter eingetreten. Die vorliegenden Vereinbarungen enthalten ausreichend klare Regelungen und lassen keine berechtigten Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der vertraglichen Gestaltungen aufkommen. Im Übrigen bleibt die Betriebsprüfung bzw. das belangte Finanzamt jede Begründung dafür schuldig, warum durch den Verzicht

der Bf. auf die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens eine verdeckte Ausschüttung an die atypisch stillen Gesellschafter verwirklicht worden sein sollte, zumal auch die kreditgewährenden Banken ihren Beitrag zur Sanierung der Bf. geleistet haben.

Den Beschwerden war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 21. Oktober 2014