



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/2354-W/02

RV/1752-W/03

RV/3309-W/08

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhandgesellschaft Dkfm.Dr. Franz Burkert & Co., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997, Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.7.1994 bis 31.12.1997 und vorläufige Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs.1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom Juni 1989 gegründet. Von 1993 bis zu seinem Tod 1998 war R. alleiniger Gesellschafter. Seitdem ist alleinige Gesellschafterin seine Gattin H., die auch seit Firmengründung alleinige Geschäftsführerin ist.

Gegenstand des Unternehmens ist die Verwaltung von eigenem und fremdem Vermögen und Vermögenswerten, die Inbestandnahme und Inbestandgabe von Immobilien, der Erwerb von Bestandrechten und Liegenschaften, die Errichtung und Verwaltung von Krankenanstalten, die Übernahme der kaufmännischen Verwaltung von Ambulatorien, die Beteiligung an anderen gleichen oder ähnlichen Unternehmungen und die Übernahme von Geschäftsführerbefugnissen bei solchen, ausgenommen Bankgeschäfte.

Im Zuge einer in den Jahren 1999 und 2000 stattgefundenen Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass mit Vertrag vom 19.12.1995 zwei atypisch stille Gesellschaften jeweils zwischen der Bw. und R. einerseits und mit H. andererseits gegründet worden wären. Die Einlage von R. hätte S 850.000,00, die von H. S 100.000,00 betragen. Die Beteiligung wäre rückwirkend auf den 1. April 1995 für das Wirtschaftsjahr 1994/1995 geschlossen worden, die Einzahlung der Einlage wäre jeweils am 20.12.1995 erfolgt. Bestandteil des Vertrages wäre die Beteiligung am Vermögen, Gewinn und Verlust der Geschäftstätigkeit der Bw., wobei die Ergebnisverteilung vorsieht, dass R. einen Anteil von 85 % und H. 10 % erhalte. Weitere vertragliche Regelungen beträfen Ertragszuweisungen ausschließlich an den Geschäftsherrn sowie dass dieser 1995 zur Abgeltung der stillen Reserven und des Firmenwertes zum 31.3.1995 ein Gewinnvorab in Höhe von 40 % des Jahresergebnisses erhalten solle, höchstens jedoch bis sämtliche anteilige stillen Reserven und der anteilige Firmenwert abgegolten worden wären. Der dafür bisher in der Ergebnisverteilung ausgewiesene Wert hätte S 0,00 betragen.

Im Prüfungszeitraum hätte sich die Bw. als kaufmännische Verwalterin der Ambulatorien betätigt, die als GmbH's im Familienbesitz der Ehegatten R. und H. standen. Die Leistungen der Bw. wären von dieser nicht am Markt angeboten worden, da nur das Vermögen der Familie verwaltet worden wäre.

Die Bw. hätte laut den eingereichten Erklärungen im Prüfungszeitraum 1995 bis 1997 Einkünfte aus zwei verschiedenen Sparten, einerseits aus der Wertpapierverwaltung, andererseits aus der Verwaltung der Ambulatorien A. und E, erzielt. Für die Verwaltung dieser Ambulatorien wären Subunternehmer, die die Datenverarbeitung erledigt hätten und S., der die ärztliche Leitung übernommen hätte, sowie ab 1995 eine Halbtagskraft beschäftigt worden. Die Verwaltung der Wertpapiere wäre im Prüfungszeitraum alleine vom Gesellschafter R. durchgeführt worden. Im Zuge der Betriebsprüfung wäre auch mehrfach darauf hingewiesen worden, dass dem Prüforgang nicht ersichtlich wäre, wie bei der Art der Tätigkeit der Bw. ein Firmenwert hätte zustande kommen. Der Einwand, es wären Mietverhandlungen (auch unter Beiziehung des Steuerberaters) und auch Personaleinstellungen vorgenommen worden, wäre im Zuge der Besprechung vom 13. April 2000 als nicht ausreichend zurückgewiesen und weitere Ergänzungen nicht mehr vorgebracht worden. Die Betriebsprüfung vertrat die Ansicht, dass es nicht möglich wäre, an einer Firma, in deren Tätigkeitsbereich durch die Verwaltung von Wertpapieren und eigener Ges.m.b.H.s kein Firmenwert entstünde, eine atypisch stille Gesellschaft zu begründen und wäre daher vom Vorliegen einer echten stillen Gesellschaft auszugehen, wobei als Verteilungsschlüssel für das Betriebsergebnis die vertraglichen Vereinbarungen und als Zurechnungszeitpunkt der Tag nach Bilanzerstellung heranzuziehen wären. Laut den Unterlagen des steuerlichen Vertreters wäre der Tag der Bilanzerstellung für das Geschäftsjahr 1994/1995 laut Beilage 1 der Steuererklärung der 14. März 1997, für die Geschäftsjahre 1995/1996 und 1996 laut Beilage 1.0. und 1.1. der Steuererklärung der 4. Dezember 1997 und für das Geschäftsjahr 1997 laut Beilage 1. der Steuerklärungen der 14. September 1998.

In der Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes stellte die Betriebsprüfung die in den eingereichten Bilanzen und Steuererklärungen deklarierten Betriebsergebnisse wie folgt dar:

	1994/1995	1995/1996	1996	1997
steuerl.Ergebnis ges.	-5.100.113	2.352.561	-3.717.565	-1.403.506
davon entf. auf WP-Verw.:				
Ertr. aus WP lt. Erkl.	-3.532.381	4.134.750	-3.501.339	260.032
Zinsaufw. lt. Erkl.	-919.131	-959.780	-229.229	-825.746
Reisen lt. Erkl.	-92.305	-127.945	-86.529	-239.047
Benützungsgb.				-161.547
auf WP-Verwaltung lt. Erkl.	-4.543.817	3.047.025	-3.817.097	-966.308

lt. Erkl. f. Amb. Verwaltung	-556.296	-694.464	99.532	-437.198
------------------------------	----------	----------	--------	----------

Aufgrund der nachhaltigen Verluste aus der Verwaltung der Wertpapiere (u.a. auch anhand der Einbeziehung der Fremdfinanzierung) und da diese Jahresergebnisse von den „üblichen“ Betriebsergebnissen der Vorjahre aus der Verwaltung der beiden Ambulatorien, die im Besitz von R. und H. standen, bedeutend abwichen, stellte die Betriebsprüfung weitere Überlegungen hinsichtlich des Zwecks der gewählten Gesellschaftsform an. Laut Angaben des steuerlichen Vertreters wären die von R. aufgenommenen Gelder in Wertpapieren angelegt worden, um ihm als Alleingesellschafter einen finanziell abgesicherten Lebensabend gewähren zu können. Der Alleingesellschafter R. wäre kein Organ der Gesellschaft gewesen, eine Rückstellung von „Pensionsverpflichtungen“ wäre für ihn steuerlich nicht möglich gewesen. Bei Beginn der Wertpapiergeschäfte, die in der Bw. erfasst worden wären, wäre er bereits im 66. Lebensjahr gewesen. Zu den im Zuge der Prüfung aufgetauchten Fragen in Richtung Wertpapierverwaltung wäre immer wieder betont worden, dass die Geschäftsführerin H. erst zu Aktivitäten im Bereich der Wertpapiere ab Mitte 1998 nach Ableben von R. Stellung nehmen könne. Solange R. die Wertpapiergeschäfte durchgeführt hätte, seien die Gelder in Optionen, Futures und Termingeschäften angelegt worden. Die Veranlagung in dieser risikoreichen Sparte hätte man nach dem Ableben des Alleingesellschafters beendet und wären die Gelder nunmehr in Aktien, hauptsächlich von Pharmafirmen, angelegt worden. Die im Prüfungszeitraum angefallenen Wertpapiergeschäfte seien ausschließlich von R. durchgeführt, geordert und auch geprüft worden, eine weitere Prüfung von Seiten der Bw. (von H.) sei mangels des dafür notwendigen speziellen Wissens nicht möglich gewesen. R. hätte selbst die Kauf- und Verkaufsaufträge an die Broker gegeben. Laut Schreiben vom 22.7.1999 der Geschäftsführerin hätte ihr Mann laufende Geschäfte bzw. Konten bei drei Wertpapierhändlern geführt. Auch hätte er mehrmals Verhandlungen mit einem weiteren geführt. Die Geschäftsführerin hätte jedoch anlässlich der Betriebsbesichtigung nicht angeben können, ob aus der Wertpapierverwaltung ein Gewinn oder Verlust entstanden wäre. Laut ihrer Meinung wäre das Ergebnis ausgeglichen gewesen.

Die Betriebsprüfung stellte hiezu fest, dass man, würde man die o.a. Salden laut den Jahreserklärungen ab dem Wirtschaftsjahr 1994/1995 bis 1997 heranziehen, so wäre in diesem Zeitraum ein Verlust von rund S 6,3 Mio. auf die Wertpapierverwaltung zurückzuführen. Selbst wenn man den von der Steuerberatung im Zuge der Besprechung vom 13. April 2000 angedeuteten, noch in der Folge (bis 2000) entstandenen Veräußerungsgewinn

von rund S 2 Mio. berücksichtigen würde, könne bei einem für die Folgezeit noch nicht berücksichtigten Zinsaufwand für das aufgenommene Darlehen von rund S 850.000,00/Jahr nicht von einem ausgeglichenen Ergebnis gesprochen werden.

Die Gelder für die Veranlagung bei den Wertpapierhändlern wären laut Auskunft des steuerlichen Vertreters von R. mittels eines Kredites aufgenommen und als Darlehen in die GmbH eingelegt worden. Im Zuge der Schlussbesprechung wäre ein Kreditvertrag vom 3.12.1990 über S 18 Mio. zwischen Dr. R. und einer österreichischen Bank vorgelegt worden. Als Finanzierungszweck würde auf Seite 1 aufscheinen: Die Finanzierung des Ausbaus von Dachböden, von Wohnungsverbesserungen und von Lifteinbauten in den vier Miethäusern... und anderer Vorhaben. Ein Kredit- oder Darlehensvertrag zwischen dem Alleingesellschafter Dr. R. und der Bw. wäre nicht errichtet worden. Die Verbindlichkeit gegenüber dem Alleingesellschafter entstünde laut Buchhaltung ab Juli 1993 teilweise durch Übertragung vom Wertpapierkonto R. auf das Wertpapierkonto der Bw., teilweise durch Überweisungen vom Bankkonto des Alleingesellschafters. Im Prüfungszeitraum stünden dem von R. gewährten Darlehen folgende Aktiva gegenüber:

	30.06.1994	30.06.1995	30.06.1996	31.12.1996	31.12.1997
Darlehen	-12.620.173,83	-14.0000.000,00	-13.400.000,00	-13.141.800,00	-13.141.800,00
Dep. M.L.	8.985.603,40	5.252.856,57	8.622.073,74	2.983.236,48	1.308.946,57
Ford. M.L.		660.802,50			
Dep. D.H.	2.243.809,62	107,50			
Dep. S.B.		1.904.503,54	3.252.470,20	3.867.021,60	4.912.692,36
Dep.Futures				622.946,94	144.704,50
Bankguth.	2.414.455,26	2.241.510,00	347.545,99	57.572,21	832.274,31
Aktiv.ges.	13.643.868,28	10.059.780,11	12.222.089,93	7.530.777,23	7.198.617,74
notwendige Korrektur d. BP		1.655,18			3.039,39
notwendige Korrektur d. BP		679.627,40	1.789.966,35	1.789.966,35	1.789.966,35
Korrigierte Aktiva		10.741.062,69	14.012.056,28	9.320.743,58	8.991.623,48

Die doch sehr beträchtlichen Schwankungen wären von der Steuerberatung mit „Futures und Optionen sind halt sehr risikoreich“ erklärt worden.

Die Betriebsprüfung vertrat hiezu die Meinung, dass im gegenständlichen Falle versucht worden wäre, die Wertpapierverwaltung (es entstünde hiebei kein Firmenwert) als atypisch

stille Gesellschaft mit einer Verlustzuweisung von 85 % an den Alleingesellschafter und 10 % an die Geschäftsführerin H. zu gestalten. Da aber das gesamte Tätigkeitsfeld ausschließlich von R. betreut worden wäre, mittels der gewählten Verlustzuweisung 85 % des Ergebnisses an ihn zugeteilt worden wäre und die Gelder (mittels Darlehen) auch ihm zuzurechnen wären, würde die Betriebsprüfung in der Zwischenschaltung einer „GmbH und atypisch stillen Gesellschaft“ den Versuch sehen, einen Verlust auf der Ebene der Einkommensbesteuerung geltend zu machen, der gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 letzter Satz nur mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung zu verrechnen wäre. Um diesem Missbrauch zu begegnen, würden durch die Betriebsprüfung die durch die Aufnahme der Wertpapierverwaltung in die Gewinnermittlung der GmbH entstandenen Aufwendungen und Erträge neutralisiert und direkt auf Ebene der Einkommensbesteuerung dem Abgabepflichtigen R. zugerechnet.

Auf die Wertpapierverwaltung entfiel nach Korrekturen nachstehendes Ergebnis:

gerundet auf volle S	1994/1995	1995/1996	1996	1997
WP-Verwaltung lt. Erkl	-4.543.817	3.047.025	-3.817.097	-966.308
Erhöhung Deopt-Konto	1.655	-1.655		3.039
Abbuchungen	679.627	1.110.339		
Darlehensgeb.	-15.039			
zus. Zinsaufwand			-185.600	
auf WP-Verwaltung lt. BP	-3.877.574	4.155.709	-4.002.757	-963.269
saldiert 1996:			152.952	

In der Tz. 36 des Betriebsprüfungsberichtes führte die Betriebsprüfung aus, dass ersucht wurde, den Nachweis des betrieblichen Zusammenhanges der im Prüfungszeitraum getätigten Reisen anhand von geeigneten Unterlagen wie z.B. Zeitaufzeichnungen, Tagebüchern, Besprechungsmitschriften o.dgl. zu erbringen. Diesem Ersuchen wäre jedoch insofern nicht entsprochen worden, als den vorgelegten Unterlagen keine Aufzeichnungen über Reisezweck, Reiseverlauf, Zeiteinteilung oder Besprechungsgegenstand entnommen hätten werden können. Eine Überprüfung, ob die Zeiten für die Berufsausübung in einem entsprechenden Ausmaß vorgelegen wären oder die „Privatzeiten“ überwogen hätten, wäre somit ausgeschlossen. In den Stellungnahmen wäre unter anderem als Reisezweck die Gründung eines Unternehmens im Ausland, der Grundstücksankauf sowie die Beteiligung an

ausländischen Firmen angeführt worden. In wie weit diese Kosten nun direkt mit der Bw. in Zusammenhang stünden, wäre nicht aufgeklärt worden. Es wäre auch keiner der oben angeführten Punkte realisiert worden. Da unbestrittenermaßen ein großes persönliches Interesse an den Reisen nach Israel vorgelegen wäre und ein Nachweis, der den betrieblichen Zusammenhang aller Reisen hervorgehoben hätte, nicht erbracht worden wäre, wären die Aufwendungen als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter behandelt worden. Hinsichtlich der Reisen in die Schweiz wäre vorgebracht worden, „dass diese hauptsächlich mit der Wertpapierverwaltung zusammenhängen ...“ und daher würden diese Ausgaben nicht in die verdeckte Gewinnermittlung einbezogen, sondern als Kosten der Wertpapierverwaltung behandelt.

	1994/1995	1995/1996	1996	1997
geltend gem. Reiseaufw.	256.724,65	182.184,73	206.169,64	463.571,35
davon für WP-Verwaltg.	-92.304,77	-127.944,51	-86.528,70	-239.046,67
verbl. Aufw.=verd. Auss.	164.419,88	54.240,22	119.640,94	224.524,68
KESt-Satz in Hundert	22%	22%	25%	25%
KESt	46.375,00	15.299,00	39.880,00	74.842,00
SZ	927,00	306,00	798,00	1.497,00
verd. Gewinnaussch. bru	211.721,88	68.845,22	160.318,94	300.863,68

Sonstige Zurechnungen betrafen Repräsentationsaufwendungen und nicht anerkannte Polizeistrafen.

Für die Jahre 1995 und 1997 errechnete die Betriebsprüfung keine zusätzliche Körperschaftsteuer, an Kapitalertragsteuer ergab die Berechnung aufgrund der o.a., den Gesellschafter R betreffenden Feststellungen für 1994/1995 S 46.375,00, für 1995/1996 S 15.299,00, für 1996 S 39.880,00 und 1997 S 74.842,00.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt am 18. August 2000 im wiederaufgenommenen Verfahren einen Körperschaftsteuerbescheid 1995, in dem die Körperschaftsteuer mit S 15.000,00 festgesetzt wurde und erging am 18. März 2003 ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 1995 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu dem Bescheid vom 21. Oktober 1997. Weiters erließ das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 92 Abs. 1

lit. b BAO für 1995 und führte hiezu aus, dass, da keine Mitunternehmerschaft vorliege, auch keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt würden. Ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO über eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hätte daher zu unterbleiben. Begründend wurde hiezu ausgeführt, dass im Betriebsprüfungsverfahren kein Nachweis über das Entstehen eines Firmenwertes und dem Vorliegen einer Mitunternehmerschaft erbracht hätte werden können.

Mit Bescheiden vom selben Tag ergingen im wiederaufgenommenen Verfahren Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997, die den Feststellungen der Betriebsprüfung folgten. Ebenso erließ das Finanzamt mit Datum vom 18. März 2003 Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung und jeweils einen Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 1996 und 1997 am 18. März 2003.

Mit Bescheiden vom 18. Februar 2003 erließ das Finanzamt vorläufige Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 und wurden darin berufend auf die Feststellungen der Betriebsprüfung, dass keine Mitunternehmerschaft vorliege, der Verlustanteil in Höhe von S 2.843.709,66, die Gewinnanteile in Höhe von S 1.964.024,62 und von S 2.287.970,62 der Bw. zugerechnet.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend Kapitalertragsteuer folgend erließ das Finanzamt für den Zeitraum 1. Juli 1994 bis 31. Dezember 1997 einen Bescheid betreffend Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen i.H.v. S 176.396,00.

Mit Schriftsätzen vom 22. September 2000 wurden Berufungen u.a. gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1995 bis 1997 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid bezüglich Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen eingebracht. Die Bw. stellte den Antrag auf Aufhebung der bekämpften Bescheide und Neuausfertigung in den Punkten einer darzulegenden Berufungsbegründung, die bis 15. Oktober 2000 nachgereicht werden sollte. Nach weiteren Fristerstreckungsanträgen vom 13. Oktober und 27. Oktober 2000 langten beim Finanzamt am 9. November 2000 die Berufungsbegründungen ein. Darin führt die Bw. zunächst aus, dass auch bei der kaufmännischen Verwaltung der Ambulatorien ein Firmenwert entstehen könnte und wäre sie zur besseren Erfüllung ihrer Aufgaben mit Werkvertrag vom 2. November 1993 mit der wirtschaftlichen Beratung der beiden Ambulatorien beauftragt worden und wäre im Übrigen eine Halbtagskraft ab 1995 angestellt gewesen. Diese Tätigkeit wäre nachhaltig und mit Gewinnabsicht ausgeübt worden und wären daher regelmäßig betriebliche Einkünfte erzielt worden, sodass systemimmanent die Möglichkeit des Entstehens eines Firmenwertes gegeben wäre. Da die Bw. über einzelne

firmenwertbildende Faktoren verfügen würde, wäre bei kaufmännischer Verwaltung der gegebenen Art vom Vorliegen firmenwertbildender Faktoren auszugehen. Eine betriebliche Tätigkeit bzw. eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr könne auch dann vorliegen, wenn ein Abgabepflichtiger nur gegenüber wenigen oder gar nur gegenüber einem einzigen Auftraggeber tätig werde. Eine Voraussetzung für die Möglichkeit eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz und damit einer mitunternehmerischen Stellung der atypisch stillen Gesellschafter wäre das Vorliegen einer betrieblichen Einkunftsquelle welche auf die durch den Zusammenschluss entstehende Mitunternehmerschaft übertragen werde. Ein Firmenwert bräuchte weder am Zusammenschlussstichtag noch bei Abschluss des Vertrages vorhanden sein, erforderlich wäre lediglich das Vorliegen einer betrieblichen Einkunftsquelle. Ob später tatsächlich ein Firmenwert entstehe oder entstehen könne, wäre für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft nicht von entscheidender Bedeutung. Maßgeblich wäre alleine, ob eine betriebliche Einkunftsquelle gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 vorliege. Da nach beiden Verträgen sowohl eine Beteiligung an den stillen Reserven als auch am Firmenwert vorliege, würden nach Ansicht der Bw. Beteiligungen in der Form eines Mitunternehmers nach § 23 Z. 2 EStG 1988 vorliegen. Die Bw. stellte den Antrag, die Bescheide gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO für alle genannten Mandanten ersatzlos aufzuheben und eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO durchzuführen.

Hinsichtlich der Feststellung der Betriebsprüfung in Tz. 20 betreffend verdeckte Ausschüttung führte die Bw. aus, dass die Betriebsprüfung in ihrer Argumentation die Tätigkeit der Verwaltung von Ambulatorien und die der Wertpapierverwaltung vollständig getrennt hätte. Die beiden Geschäftsbereiche wären jedoch ergänzend zu sehen und somit beide betrieblicher Natur. Da die Betreuung der Wertpapierverwaltung durch R. erfolgt wäre, hätte die Betriebsprüfung das wirtschaftliche Eigentum auf R. übertragen. Nach § 124 Abs. 1 lit. d BAO würden „Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt“, diesem zugerechnet (wirtschaftliches Eigentum). In der Regel würde das zivilrechtliche mit dem wirtschaftlichen Eigentum übereinstimmen. Unbestritten wäre, dass die Bw. zivilrechtlicher und auch wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere wäre, da die Wertpapierdepots auf die Bw. lauten würde, auch das wirtschaftliche Eigentum gegeben wäre, da das Unternehmerrisiko bei der Bw. liegen würde. Alleine aus der Tatsache, dass R. für die Verwaltung der Wertpapiere in der inneren Struktur der Bw. zuständig gewesen wäre (er wäre auch nach außen als Vertreter der Bw. gegenüber den Brokern aufgetreten) könne noch kein wirtschaftliches Eigentum abgeleitet werden. Die Wertpapierverwaltung wäre im Übrigen eine

zusätzliche Betätigung gewesen, die unter anderem dazu dienen sollte, die geplanten Projekte wie den Aufbau von Ambulatorien z.B. in Israel und in Osteuropa zu finanzieren. Es wäre versucht worden, das eingesetzte Kapital am Finanzmarkt zu vermehren. Dem Steuerpflichtigen stünde die Wahl seiner Finanzierungsmittel frei. Wie ersichtlich wäre, bestünde ein enger Zusammenhang zwischen der Verwaltung der Ambulatorien und der Wertpapierverwaltung. Darüber hinaus wäre zu bemerken, dass im Zuge der Betriebsprüfung nicht untersucht worden wäre, ob die Tätigkeit im Wertpapierbereich über das Verwalten hinausgegangen wäre. Es wäre zu prüfen gewesen, ob die Grenze zum Wertpapierhandel überschritten worden und eine gewerbliche Tätigkeit entstanden wäre. Da die Verordnung zur Wertpapierverwaltung erst 1996 ergangen wäre, wäre für den Zeitraum davor zwischen Verwaltung der Ambulatorien und Wertpapierhandel zu unterscheiden. Nach den vom BFH genannten Kriterien, wäre die Wertpapierverwaltung der Bw. weit über die Tätigkeit einer privaten Vermögensverwaltung hinausgegangen und wären sowohl der Wertpapierhandel und die daraus erwirtschafteten Verluste, als auch die dazugehörige Fremdfinanzierung im Rahmen der GmbH und atypisch stillen Gesellschaft steuerlich anzuerkennen gewesen. Für die Verwaltung der Ambulatorien wären die Geschäftsführerin, S., eine externe Firma für die Datenverarbeitung sowie eine Halbtagskraft zuständig gewesen, die Wertpapier An- und Verkäufe wären auf Anordnung und unter Aufsicht von R. durchgeführt worden, der in seinem Hauptberuf als Arzt auch tätig gewesen wäre. Die Verwaltung und der Handel von Wertpapieren wäre daher allein durch R. erfolgt.

Zum Ersuchen der Betriebsprüfung, den Zweck der betrieblich veranlassten Reisen nach Zürich, Israel, London, Krakau und Prag nachzuweisen, wobei Zürich und Israel den Schwerpunkt gebildet hätten, räumte die Bw. zunächst ein, dass die Reisen nach Zürich von der Betriebsprüfung steuerlich anerkannt worden wären, da sie Verhandlungen und Besprechungen mit den Wertpapierbrokern beinhaltet hätten. Hinsichtlich der von H. und R. unternommenen Reisen nach Israel wäre das angenommene große persönliche Interesse nicht näher erörtert worden, jedoch wäre im Zuge der Betriebsprüfung mehrmals dargelegt worden, dass die Bw. in Israel Ambulatorien in den Städten Tel Aviv, Bersheba und Haifa gründen hätte wollen, die entsprechend den Ambulatorien in Wien organisiert gewesen wären, da diese Art der medizinischen Versorgung in Israel nicht gegeben wäre und die Bw. hier eine Marktlücke mit großen Gewinnchancen erblickt hätte. Da jedoch auch in Israel Sparmaßnahmen im Gesundheitssektor ergriffen worden wären, wäre es nicht geglückt, einen Vertrag mit der allgemeinen Krankenversicherung zu erhalten, sodass das Projekt nicht zustande gekommen wäre. Der Betriebsprüfung wäre in diesem Zusammenhang

Korrespondenz bezüglich eines Grundstücksankaufes vorgelegt worden, da die Bw. wiederum für die Verwaltung der Ambulatorien in Israel zuständig hätte sein sollen. Die Kosten für die Reisen stünden direkt mit der Bw. in Zusammenhang, da die Bw. eine 100 %ige Tochterfirma für diese Ambulatorien hätte gründen wollen. Ein diesbezüglicher Beschluss der Generalversammlung wäre der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Die Bw. hätte weiters versucht, den Vertrieb für diverse medizinische Spitzengeräte für Österreich und Osteuropa zu erhalten, die in Israel entwickelt worden wären. Beide Projekte wären sehr kompliziert und langwierig gewesen und diese Reisen wären mit betrieblich veranlassten Besprechung, Besichtigungen usw. verplant gewesen, sodass keine private Mitveranlassung gegeben gewesen wäre. Die Bw. wies weiters auf die Judikatur hin, dass eine betriebliche Veranlassung dann gegeben wäre, wenn die aus den Ausgaben resultierenden Leistungen überwiegend betrieblich wären. Weiters wäre die betriebliche Veranlassung dann nicht in Abrede zu stellen, wenn der wirtschaftliche Erfolg nicht eintrete. Hinsichtlich der Reisen nach Osteuropa führte die Bw. aus, dass dort beabsichtigt gewesen wäre, Immobilien zu erwerben und zu entwickeln, sowie sich an osteuropäischen Firmen zu beteiligen. Weiters wären im Jahr 1996 Objekte in Prag zwecks Errichtung eines Ambulatoriums besichtigt worden. In Israel hätte die Bw. außerdem versucht eine Konzession für ein Casino im Süden des Landes und eine Beteiligung an einem Forschungs- und Industriepark zu erhalten.

Hinsichtlich der weiteren Hinzurechnungen in Tz. 20c des Betriebsprüfungsberichtes führte die Bw. aus, dass jeweils Überweisungsträger über \$ 31.935,00 sowie über \$ 76.052,00 zugunsten einer Consulting- und Managementfirma vorgelegt worden wären. Bezüglich der \$ 28.475,00 wäre vom Vicepräsident einer Brokerfirma glaubwürdig mitgeteilt worden, dass es sich um Gebühren für eine Beraterfirma handeln würde, ein Beleg hätte jedoch nicht nachgereicht werden können, da diese Firma nur die Kontoauszüge und nicht die dazu gehörenden Überweisungsbelege mikroverfilmen würde. Bezüglich der \$ 29.048,00 könne kein Nachweis erbracht werden, wobei jedoch feststünde, dass dieser Betrag nicht aus den Wertpapierdepots entnommen worden wäre, da ein diesbezüglicher Eingang nicht am Bankkonto der Bw. aufscheinen würde.

Dem Schriftsatz beigeschlossen war die Kopie einer Vereinbarung des R. als Inhaber von A. und E., in der die Bw. beauftragt wurde, die Verwaltung von A. und E. zu vereinfachen und folgende Verwaltungsarbeiten durchzuführen: Krankenkassenabrechnungen und Überprüfung der Eingangszahlungen, Buchhaltung, Personalabrechnung, diverse Sekretariatsarbeiten, Interviews mit potentiellen neuen Mitarbeitern, Beschaffung von Arbeitsgenehmigungen und Unterkunft für Ausländer, usw.. Die Vereinbarung über das Entgelt sollte nach dreimonatiger

Probezeit und der Höhe der aufgelaufenen Kosten erfolgen. Die Übertragung der Verwaltungstätigkeit sollte mit 1. Mai 1991 beginnen. Die Kopie weist in der letzten Zeile das Datum 2.5.1991 auf. Weiters wurde die Kopie eines Werkvertrages, abgeschlossen zwischen der Bw. und S. übermittelt, aus der hervorgeht, dass S. als wirtschaftlicher Berater von A. und E. eingesetzt wird. Aus diesem geht hervor, dass die Begründung eines Dienstverhältnisses ausdrücklich ausgeschlossen wird und der Ort der Erbringung der Leistung im Regelfall im Büro des S. in O. liegt, es jedoch möglich wäre, dass sich in Ausnahmefällen dieser Ort nach den Erfordernissen des jeweiligen Auftrages bestimme. Unter Punkt 3. wurden folgende Leistungen des S. aufgeführt: telefonische und persönliche Kontaktaufnahme mit den zuweisenden Ärzten, Bürotätigkeit, Kontrolle von medizinischen Geräten, Zubehör und Räumlichkeiten, Aktualisierung und Bestellung von medizinischen und sonstigen Bedarfsmitteln, Personalführung. Für diese Tätigkeiten sollte S. die von ihm erbrachten Leistungen mittels Honorarnoten verrechnen. S. nahm ausdrücklich zur Kenntnis, dass mit Abschluss dieses Vertrages ein Abzug von Steuern nicht erfolgte und er die von der Bw. ausbezahlten Honorare seinem Wohnsitzfinanzamt bekannt zu geben hätte. Durch den Abschluss dieses Werkvertrages sollte auch kein wie immer geartetes Arbeitsverhältnis zwischen ihm und der Bw. abgeleitet werden. Dementsprechend übernahm die Bw. keinerlei sozialrechtlichen Verpflichtungen gegenüber S. Dieser Vertrag hatte ab 2.11.1993 Geltung.

In der Stellungnahme zur Berufung erklärte die Betriebsprüfung, dass eine Aufspaltung der beiden im Rechenwerk erfassten Bereiche „kaufmännische Verwaltung von Ambulatorien“ und „Wertpapierverwaltung“ vorgenommen worden wäre. Die von der steuerlichen Vertretung in den Erklärungen der atypisch stillen Gesellschaft erfassten Vorgänge hinsichtlich der „Wertpapierverwaltung“ wären ausgegliedert und direkt R. zugerechnet worden. Für den Rest „Verwaltung von Ambulatorien“ wäre, da nach Ansicht der Betriebsprüfung keine stillen Reserven und kein Firmenwert entstünden, das Vorliegen einer echten stillen Gesellschaft zugrunde gelegt worden. Hinsichtlich der Reisen merkte die Betriebsprüfung an, dass die Bw. per Geschäftsschluss 31.12.2000 Eigner von 45.000 Aktien einer Firma sei, die als Nachweis für die betriebliche Veranlassung der seit mindestens 1993 vorgenommenen Reisen nach Israel gelten sollten. Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgabe anerkannten Überweisung führte die Betriebsprüfung an, dass die steuerliche Vertretung mehrmals aufgefordert worden wäre, Unterlagen beizubringen, woraus ersichtlich wäre, dass die Zahlungen betriebliche Aufwendungen betrafen.

In einer Berufungsergänzung vom 30. November 2000 stellte die Bw. fest, dass S. kaufmännischer Leiter gewesen und die Firma A. zu 100 % im Alleinbesitz von R. gewesen

wäre. Ergänzend führte sie aus, dass die Bw. für die kaufmännische Verwaltung von A. und E. zuständig gewesen wäre, zusätzlich hätte sich die Bw. mit der wöchentlichen Berechnung des price/earning ratio, mit der Auswertung der täglichen Frequenzen, mit der Wartung von Patienten und mit der Führung von diversen Statistiken für A. und E. beschäftigt. Ergänzend zur Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes teilte sie mit, dass sich die Bw. nicht ausschließlich mit dem Wertpapierhandel, also Futures und Optionen, sondern auch mit dem Warenterminhandel (Kontrakte und Commodities) beschäftigt hätte. Hinsichtlich der Tz. 36 des Betriebsprüfungsberichtes teilte sie mit, dass die geltend gemachten Reisen rein betrieblich veranlasst 1 - 4 bis Tage gedauert hätten und keine private Mitveranlassung gewesen wäre.

Die Bw. wurde vom Finanzamt mit jeweils vorläufigen Bescheiden vom 18. Februar 2003 zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 veranlagt. Die Abgabenbehörde begründete die Vorläufigkeit mit dem noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahren.

Mit Schriftsatz vom 13. März 2003 erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 und begründete diese inhaltlich ident mit der Berufung betreffend die Vorjahre.

Einsicht genommen wurde unter anderem in den Veranlagungsakt, in die abgegebenen Erklärungen sowie in die Jahresabschlüsse der Jahre 1995 bis 2001, sowie in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der betreffenden Jahre gehen unter anderem die Erlöse aus der Verwaltungstätigkeit hervor, sowie die Aufwandspositionen betreffend Personalaufwand/Gehälter, Kfz-Aufwand, Transport-, Reise- und Fahrtaufwand, Miet- und Pachtaufwand, Fremdleistungen/Provisionen (d.i. Geschäftsführervergütungen und Honorare freier Mitarbeiter), Büroaufwand, Repräsentationsaufwand sowie Aufwand für Rechts- und Beratungstätigkeiten, Datenverarbeitung.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung betreffend der Jahre 1995 bis 1997 sind u.a. eine Kopie des Darlehensvertrages zwischen der darlehensgebenden Bank und R. aufliegend sowie teilweise Abrechnungen vom im Ausland gehaltenen Wertpapierkonten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 260 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenat über Berufungen gegen Bescheide der Finanzämter zu

entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist. Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten, außer die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird beantragt oder vom Referenten verlangt (§ 282 BAO). Die Mitglieder des UFS sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden (§ 271 BAO), unabsetzbar (§ 6 Abs. 3 UFG) und unversetzbar (§ 16 Abs. 4 UFG).

Ist die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 289 Abs. 1 BAO). Außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO hat der UFS immer in der Sache selbst zu entscheiden. Er ist berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 114 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden. Zu diesem Zwecke haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Amtswegigkeit des Verfahrens folgt, dass sich der UFS in seiner Entscheidung nicht auf die Behandlung des Streitpunktes beschränken kann, wenn an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides berechnete Zweifel bestehen oder eine Rechtswidrigkeit offenkundig ist. Die Verpflichtung zur Rechtmäßigkeitskontrolle erstreckt sich auf den gesamten angefochtenen Bescheid und betrifft in gleichem Maße Bescheidabänderung zugunsten und zum Nachteil des Abgabepflichtigen.

Nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an ihren Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt werden soll. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. 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 (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074). Diese Erfordernisse müssen kumulativ vorhanden sein.

Im vorliegenden Fall wurden folgenden Ermittlungen, die für die Abgabenfestsetzung von Bedeutung sein können, unterlassen:

Aus dem im Arbeitsbogen inliegenden Kreditvertrag zwischen der Gläubigerbank und R. geht hervor, dass im Jahr 1990 R. ein Darlehen über S 18 Mio. zur anteiligen Finanzierung des Ausbaus von Dachböden, von Wohnungsverbesserungen und von Lifteinbauten in vier Miethäusern und anderer Vorhaben erhalten hat. Aus den dem UFS vorliegenden weiteren Unterlagen ist ersichtlich, dass R. im Jahre 1993 der Bw. ein Darlehen in Höhe von S 14 Mio. gewährte. Laut Angaben des damaligen steuerlichen Vertreters sollten die von R. aufgenommenen Gelder durch die Bw. in Wertpapieren angelegt werden, um ihm als Alleingesellschafter einen finanziell abgesicherten Lebensabend gewähren zu können. Laut Auskunft der steuerlichen Vertretung existieren für diese Geldübertragungen keine schriftlichen Vereinbarungen. Im Lichte dieses Umstandes, dass der alleinige Gesellschafter der Bw. ein Darlehen gewährt, wurde von der Betriebsprüfung unterlassen zu untersuchen, ob diese Vereinbarung steuerlich anzuerkennen ist, da aus den Bilanzen für die berufsgegenständlichen Jahre ersichtlich ist, dass jährlich Zinszahlungen durch die Bw. von zumindest ca. S 900.000,-- ertragsmindernd an den Gesellschafter geflossen sind. Entsprechend dem fremdüblich abgeschlossenen Kreditvertrag zwischen der Bank und R. im Jahre 1990 wird das Finanzamt daher zu untersuchen haben, ob der behauptete, zwischen R.

und der Bw. abgeschlossene Kreditvertrag nach Außen ausreichend zum Ausdruck kam, in welcher Höhe Zinsen zur Zahlung vereinbart wurden, zu welchen Zeitpunkten die Zinsen zu zahlen waren, zu welchen Zeitpunkten das Kapital an den Gesellschafter rückgeführt werden sollte, welche Regelungen für den Fall eines Zahlungsverzuges getroffen worden waren, welche Sicherstellungen die Bw. ihrem Gesellschafter leistete, ob dem Gesellschafter als Kreditgeber besondere Stornomöglichkeiten des Kreditvertrages eingeräumt wurden, ob und wenn ja welche Laufzeit des Kreditvertrages vereinbart war, wer die zu entrichtenden öffentlichen Abgaben und anfallenden Barauslagen trug sowie ob eine Gerichtstandsvereinbarung existiert. Letztlich wird das Finanzamt auch zu untersuchen haben, ob ein solcher Darlehensvertrag unter den gleichen Bedingungen auch unter Fremden abgeschlossen worden wäre.

Der Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes ist auch zu entnehmen, dass, obwohl R. keine Funktion in der Bw. hatte und die Geschäftsführerin H. (seine Gattin) keinerlei Kenntnisse über Wertpapierhandel, insbesondere über Futures and Options u.dgl. hatte, R. alleine diese der Bw. angeblich übergebenen Geldmittel durch Anlegen in Wertpapieren verwaltete. Es ist daher zu klären, wem diese veranlagten Geldmittel zuzurechnen sind, und in der Folge daher wem der Spesenaufwand zuzurechnen sein wird. Denn sind die veranlagten Beträge tatsächlich R. zuzurechnen, so sind diesem auch die der Bw. in Rechnung gestellten Spesen, Manipulationsgebühren und der sonstiger Aufwand zuzurechnen. Diese sind vom Finanzamt in ihrer tatsächlichen Höhe festzustellen. Als tatsächlich dem R. zugeflossene Mittel wären diese als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren und der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Entsprechend dem oben Gesagten liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor, wenn diese nicht nur direkt dem Gesellschafter zufließen, sondern auch Personen in den Genuss von Geldleistungen der Gesellschaft kommen, die alleine ihre Ursache im Naheverhältnis zu einem Gesellschafter der Bw. hat. Die für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geltenden Grundsätze gelten auch für diese Verträge und sind wegen Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen typischerweise zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben. Laut dem der Berufung beigeschlossenen Werkvertrag ist mit der kaufmännischen Führung S. betraut gewesen, während in den Ambulatorien angestellte Ärzte Dienst verrichteten. Das Finanzamt hat es aber unterlassen zu untersuchen, ob mit der gleichzeitig beschäftigten Geschäftsführerin H. ein Vertrag für ihre Geschäftsführertätigkeit besteht und ob und wenn ja in welchem Ausmaß der Geschäftsführervergütung an H. (der Ehefrau des alleinigen Gesellschafters R.) eine angemessene Leistung in ihrer Geschäftsführertätigkeit

gegenübersteht. Für den Fall, dass die Entlohnung nicht der erbrachten Leistung der Geschäftsführerin entsprach, wird das Finanzamt den geltend gemachten Aufwand für die Geschäftsführerin zu reduzieren und dies in dem entsprechenden Ausmaß als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren und anschließend der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen haben.

Da laut Werkvertrag mit S. dieser die Berechtigung hatte, nicht am Sitz der Bw., sondern in seinen eigenen Büroräumlichkeiten die Geschäfte laut Werkvertrag für die Bw. abzuführen wäre weiters zu untersuchen gewesen, ob und inwieweit tatsächlich die Büroräumlichkeiten an der Geschäftsanschrift der Bw. in Benutzung waren und inwieweit der geltend gemachte Büroaufwand für Miete, Reisen, Fahrt- und Kfz-Aufwand betrieblich veranlasst war. Zusätzlich wäre zu beachten, dass die Geschäftsanschrift der Bw. ident mit der Wohnanschrift von H. und R. und zeitweise mit einem der verwalteten Ambulatorien war. Aufgrund dieser Umstände kann nicht ausgeschlossen werden, dass Teile des geltend gemachten Aufwandes privat mitveranlasst waren und daher in einem noch festzustellenden Ausmass eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter darstellen.

Die vom Finanzamt für die Jahre 1998 bis 2000 vorläufig erlassenen Körperschaftsteuerbescheide sind aufzuheben, da die Darlehenzins- und Spesenrückflüsse in diesen Jahren ihre Ursache in den zu untersuchenden Vorgängen betreffend den o.a. Darlehensvertrag haben und Feststellungen des Finanzamtes darüber Auswirkungen auf die Bescheide dieser Jahren haben.

Zusätzlich wird das Finanzamt zu untersuchen haben, dass die Geschäftsführerin H. laut den vorliegenden Bilanzen letztmalig im Jahr 1997 eine Geschäftsführervergütung erhielt, aber in den Folgejahren eine solche nicht mehr aufscheint. Dies ist umso bemerkenswerter, als in den Anhängen zu den Bilanzen der Jahre 1998 bis 2000 auch die Zahl der Angestellten mit jeweils "0" angegeben wurde. In wieweit daher der geltend gemachte Aufwand durch welche Art von betrieblicher Tätigkeit der Bw. bedingt ist, wird vom Finanzamt im Verfahren zu klären sein und allenfalls zu Feststellungen einer verdeckten Ausschüttung zu führen haben.

Insgesamt ist festzuhalten, dass das Finanzamt bei seinen Ermittlungen die Bw. im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht und ihres Rechtes auf Parteiengehör einzubinden hat.

Die Aufhebung gemäß § 289 liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Entsprechend dem Zweck dieser Norm soll dann eine aufhebende und zurückverweisende Berufungserledigung erfolgen, wenn wesentliche Teil eines Ermittlungsverfahrens

unterblieben sind. Wird ein erheblicher Teil des vom Finanzamt durchzuführenden Verfahrens auf den UFS verlagert, wird der Rechtsschutz faktisch verkürzt und die objektive Kontrollfunktion der Rechtsmittelbehörde beeinträchtigt.

Gegen eine Aufhebung hingegen spricht, wenn durch einzelne, exakt definierbare Ermittlungsaufträge eine meritorische Erledigung möglich ist.

Das Finanzamt hat abgesehen von den vorgenommenen Ermittlungen betreffend die Wertpapierverwaltung keine Feststellungen darüber getroffen, inwieweit die dem Gesellschafter zugeflossenen Mittel als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind. Das Finanzamt hat es auch nicht unternommen, die aufgrund der vertraglichen Konstruktion der Installierung eines de-facto zweiten Geschäftsführers die Angemessenheit der Bezüge der Erstgeschäftsführerin H. zu untersuchen und beinahe sämtliche Aufwandspositionen auf ihre betriebliche Veranlassung hin zu überprüfen. Bei diesen von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen sind wesentliche Sachverhaltsfragen unklar, sodass noch nicht absehbar ist ob und in welcher Höhe diese zu berücksichtigen sind. Eine Entscheidung hierüber setzt eine grundlegende Ermittlung über die tatsächliche Sachlage – unter Wahrung des Mitwirkungsrechtes der Bw. – voraus, die entsprechend dem Sinn und Zweck des Gesetzes von der Abgabenbehörde erster Instanz anzustellen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, ##