



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 2

GZ. RV/0609-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der DGastG, vertreten durch Pucher & Partner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Rechbauerstraße 31, vom 20. August 2001 bzw. vom 9. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Ropposch, vom 23. Juli 2001 bzw. vom 6. September 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 1997 und 1998 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997, 1998 und 1999 nach der am 30. Mai 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 30. September 1997 beteiligte sich die RB rückwirkend zum 31. Dezember 1996 als atypisch stiller Gesellschafter an der DG. Die RB ist zu 100% an der RBT beteiligt. Diese ist wiederum zu 100% an der DG beteiligt, sodass der atypisch stille Gesellschafter im Durchgriff mit dem Gesellschafter des Geschäftsherrn ident ist.

Die wesentlichen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft lauten:

§3: Der Eintritt des atypisch stillen Gesellschafters erfolgt unter Anwendung von Art. IV Umgründungssteuergesetz mit Wirksamkeit zum 31.12.1996 auf Basis einer zu diesem Stichtag erstellten Bilanz. Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit errichtet.

§4: Der atypisch stille Gesellschafter leistet eine Einlage von 20.000.000,00 S.

§6: 1.: Der atypisch stille Gesellschafter ist am Bilanzgewinn/Bilanzverlust abzüglich eines Gewinnvortrages bzw. zuzüglich eines Verlustvortrages aus dem Vorjahr abzüglich der Auflösung von Kapitalrücklagen im Verhältnis seiner vereinbarten atypisch stillen Einlage zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres zum nominellen Stammkapital des Geschäftsherrn zuzüglich allfälliger Darlehen und Zuschüsse des Geschäftsherrn zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres einerseits und zu den atypisch stillen Gesellschaftereinlagen allfälliger übriger atypisch stiller Gesellschafter zuzüglich des Standes allfällig gewährter Darlehen zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres andererseits beteiligt. Ein allfälliger Verlust der ersten beiden Geschäftsjahre wird dem atypisch stillen Gesellschafter in Abweichung von Satz 1 vorrangig zugewiesen. Der atypisch stille Gesellschafter nimmt jedoch nur bis zu 150% der vereinbarten atypisch stillen Einlage am Verlust teil; darüber hinaus gehende Verluste werden dem Geschäftsherrn zugewiesen. Der Geschäftsherr erhält für die Geschäftsführung und die Übernahme der Haftung ein jährliches Gewinnvorab in Höhe von 2,5% des Nettoumsatzes. Zukünftige Gewinne sind im Ausmaß der nach Satz 3 vom Geschäftsherrn übernommenen Verluste vorrangig dem Geschäftsherrn zuzuweisen; ein darüber hinaus gehender Gewinn wird nach Satz 1 verteilt.

2.: Am Vermögen des Geschäftsherrn inklusive stiller und offener Reserven und eines allfälligen Firmenwertes ist der atypisch stille Gesellschafter nach dem im Abs. 1 Satz 1 vereinbarten Kapitalverhältnis beteiligt. An stillen Reserven und an Rücklagen, die vor Eintritt des atypisch stillen Gesellschafters entstanden sind oder gebildet wurden, ist der atypisch stille Gesellschafter nicht beteiligt.

§ 11: Der Geschäftsherr und der atypisch stille Gesellschafter haben das Recht, die Gesellschaft unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 30.9. eines jeden Jahres zu kündigen.

§12: Bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses wird der atypisch stille Gesellschafter mit dem anteiligen Unternehmenswert abgefunden, welcher nach den jeweils geltenden Richtlinien des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (dzt. Fachgutachten Nr. 74) zu ermitteln ist.

Anlässlich einer sowohl bei der DG für die Jahre 1995 bis 1997 als auch bei der Bw. für die Jahre 1997 und 1998 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde ua. Folgendes festgestellt:

Der Bilanzenerfolg der DG habe in den Jahren 1994 bis 1998 -9,077.000,00 S; 5,612.000,00 S; -34,394.000,00 S; -23,414.000,00 S bzw. -3,817.000,00 S betragen. Der Sanierungsbedarf dieses Unternehmens sei bereits laut Wirtschaftsprüfungsbericht 1996 festgestellt worden.

Auch in den Wirtschaftsprüfungsberichten der Jahre 1997 und 1998 sei auf die Insolvenzgefährdung der DG hingewiesen worden. Mit Schreiben vom 18. April 1996 habe die RBT eine so genannte "harte" Patronatserklärung zur Sicherstellung der Liquidität der DG abgegeben. Weiters habe die RB, die sich mit Vertrag vom 30. September 1997 rückwirkend zum 31. Dezember 1996 als atypisch stiller Gesellschafter an der DG beteiligt habe, der DG zur Beseitigung ihrer Überschuldung zum 1. Jänner 1997 ein unverzinsliches Darlehen von 50,000.000,00 S gewährt. Dieses Darlehen sei mit einer Rückstehungserklärung ausgestattet worden. Aufgrund dieser Feststellungen sowie der Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten und des Umlaufvermögens anhand der Bilanzen zum 31. Dezember 1996 und zum 31. Dezember 1997 vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die DG sowohl zum 31. Dezember 1996 als auch zum 30. September 1997 (dem Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft) sanierungsbedürftig gewesen sei. Seiner Ansicht nach wäre der Erhalt von Fremdmitteln in

diesem Zeitraum nicht mehr jederzeit möglich gewesen. Die Gründung der atypisch stillen Gesellschaft habe daher nur den Zweck gehabt, durch die stille Einlage dringend notwendiges Eigenkapital zu ersetzen. Habe die Vermögenszuwendung eines Gesellschafters einer überschuldeten Gesellschaft ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis, sei die Leistung – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung zB als Darlehen oder stille Beteiligung – als verdeckte Einlage anzusehen. Das Zustandekommen der atypisch stillen Gesellschaft sei für den Bereich des Steuerrechts daher nicht anzuerkennen. Diese Anerkennung wäre nur möglich gewesen, wenn ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre.

In der Folge wurden die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1997 und 1998 sowie Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997, 1998 und 1999 erlassen. In den letztgenannten Bescheiden wurde ausgesprochen, dass eine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO nicht durchzuführen ist.

In der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1997 und 1998 sowie Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998 wurde ausgeführt, zum 31. Dezember 1996 sei im Jahresabschluss der DG ein negatives Eigenkapital von 30,6 Mio. S ausgewiesen worden. Am 18. April 1996 habe die RBT eine so genannte "harte" Patronatserklärung zur Sicherstellung der Liquidität der Gesellschaft abgegeben. Mit Wirkung zum 1. Jänner 1997 habe die RB der DG Genussrechtskapital in Höhe von 50 Mio. S zugeführt, das alle Voraussetzungen für den Ausweis als Eigenkapital erfülle. Damit sei das negative Eigenkapital beseitigt gewesen. Am 30. September 1997 sei zwischen der DG und der RB ein Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft – rückwirkend zum 31. Dezember 1996 – abgeschlossen worden. Danach habe der atypisch stille Gesellschafter eine Einlage in der Höhe von 20 Mio. S geleistet. Zum Zeitpunkt der Leistung der Einlage sei das Eigenkapital durch den Zuschuss des Genussrechtskapitals schon positiv gewesen. Außerdem habe die Geschäftsführung der DG aufgrund realistischer Auftragserwartungen mit nachhaltigen Gewinnen gerechnet. (In diesem Zusammenhang wurde auch eine Gewinnprognose vorgelegt.) Die stille Einlage sei daher nicht zur Sanierung der DG geleistet worden, sondern es sei geplant gewesen, mit diesen Mitteln einen Wald zu erwerben, um dadurch die Verkaufschancen für den übrigen Liegenschaftsbesitz der DG zu erhöhen. Erst Ende des Jahres 1997 sei abzusehen gewesen, dass sich die Gewinnerwartung für dieses Jahr nicht erfüllen werde. Dafür sei eine überraschende, von der ursprünglichen Prognose abweichende Entwicklung in der Militärbranche verantwortlich gewesen. Das sei in dieser Branche nicht ungewöhnlich, weil der Geschäftserfolg von öffentlichen Aufträgen abhängt, die sich oft in letzter Minute zerschlagen. Im vorliegenden Fall sei jedoch zu prüfen, ob grundsätzlich eine steuerlich anzuerkennende Mitunternehmerschaft vorliege. Dies sei der Fall, wenn ein atypisch stiller Gesellschafter trotz fehlender Unternehmerinitiative ein ausreichendes Unternehmerrisiko trage. Ein

Unternehmerrisiko liege vor, wenn der Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft oder Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sei und wenn für den Fall der Abschlachtung keine Pauschalabfindung vereinbart werde. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt. Da aufgrund der Beteiligung der RB an der RBT sowie der Beteiligung der RBT an der DG ein mittelbares Gesellschaftsverhältnis zwischen dem atypisch stillen Gesellschafter und dem Geschäftsherrn bestehe, müssten weitere Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses erfüllt sein. Die erste Voraussetzung sei, dass die gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen den Anforderungen entsprechen, die an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellt werden. Der Gesellschaftsvertrag sei schriftlich errichtet und am Tag der Errichtung (30. September 1997) an das Finanzamt übermittelt worden. Da zum Zeitpunkt der Leistung der Einlage kein negatives Eigenkapital mehr vorhanden gewesen sei, sogar eine "harte" Patronatserklärung existiert habe und eine realistische Gewinnprognose vorgelegen sei, seien Bedingungen geschaffen worden, unter denen auch fremde Personen eine Beteiligung an der DG eingegangen wären. Die erste Voraussetzung sei daher erfüllt. Die zweite Voraussetzung sei, dass die Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter nicht vorrangig erfolge, um die Verluste der GmbH zu lukrieren. Diese Voraussetzung sei ebenfalls erfüllt, weil der vorrangige Grund für die Einlage die Finanzierung des Kaufes eines Waldes gewesen sei. Außerdem sei zum Zeitpunkt der Einlage noch kein Verlust für das Jahr 1997 erwartet worden. Die dritte Voraussetzung sei, dass das vom stillen Gesellschafter zugeführte Kapital in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Eigenkapital ersetze, welches für die Erfüllung des Unternehmenszweckes unbedingt erforderlich sei. Ob Eigenkapitalersatz vorliege, sei auch daran zu messen, wie das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Mittelbedarf sei, ob eine wesentlich unter dem Branchendurchschnitt liegende Eigenkapitalausstattung gegeben sei und Fremdfinanzierung von außen noch erlangbar wäre. Die Mittelzufuhr in Form der atypisch stillen Beteiligung dürfe nicht der Sanierung der GmbH dienen. Der Betriebsprüfer habe – ua. durch eine Gegenüberstellung des Umlaufvermögens und der Verbindlichkeiten zum 31. Dezember 1996, die einen Überhang der Verbindlichkeiten von ca. 139 Mio. S ergeben habe – festgestellt, dass die DG zu diesem Zeitpunkt sanierungsbedürftig gewesen sei. Aus der entsprechenden Gegenüberstellung zum 31. Dezember 1997, die einen Überhang der Verbindlichkeiten von ca. 7 Mio. S ergeben habe, habe der Prüfer geschlossen, dass die Sanierungsbedürftigkeit auch im Zeitpunkt der Leistung der stillen Einlage im September 1997 gegeben gewesen sei. Zunächst sei zu entgegnen, dass der Prüfer die Lage der DG zum 31. Dezember 1996 schlechter dargestellt habe als sie tatsächlich gewesen sei, weil er das Umlaufvermögen mit sämtlichen Verbindlichkeiten, auch den langfristigen, verglichen habe. Im Übrigen werde die Sanierungsbedürftigkeit der DG zum 31. Dezember 1996 jedoch nicht bestritten. Der Stichtag für die Beurteilung der atypisch stillen Beteiligung sei aber nicht der 31. Dezember 1996,

sondern der 30. September 1997. Nach der Zuführung des Genussrechtskapitals in Höhe von 50 Mio. S mit Wirkung zum 1. Jänner 1997 sei das negative Eigenkapital, das den wichtigsten Indikator für den Sanierungsbedarf eines Unternehmens darstelle, aber beseitigt gewesen. Das Eigenkapital habe danach inklusive unversteuerter Rücklagen und unter Berücksichtigung eines Zinsenverzichtes ca. 24,6 Mio. S betragen. Der Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital habe zu diesem Zeitpunkt ca. 10% betragen, was über dem kritischen Wert laut Unternehmensreorganisationsgesetz liege. Darüber hinaus sei noch eine "harte" Patronatserklärung des einzigen Gesellschafters der DG vorgelegen und die Unternehmensleitung habe aufgrund realistischer Auftragserwartungen bis weit über die Hälfte des Jahres 1997 hinaus noch mit Gewinnen gerechnet. Der die atypisch stille Einlage Leistende habe zum Zeitpunkt der Leistung keinen Grund zur Annahme gehabt, dass die GmbH noch immer Not leidend sei, weil die Sanierung der DG zu diesem Zeitpunkt bereits bewerkstelligt gewesen sei. Erst Ende des Jahres 1997 habe sich herausgestellt, dass die erwarteten Aufträge nicht realisiert werden können und dieses Jahr mit einem Verlust abschließen werde. Die Vorgangsweise des Prüfers, die Werte der Bilanz zum 31. Dezember 1997 für die Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit der DG im September 1997 heranzuziehen, sei jedoch unzulässig. Überdies habe der Prüfer die DG auch zum Stichtag 31. Dezember 1997 schlechter dargestellt als deren wirtschaftliche Lage tatsächlich gewesen sei. Scheide man in der Gegenüberstellung des Prüfers die langfristigen Verbindlichkeiten aus, ergebe sich ein Überhang des Umlaufvermögens von ca. 6 Mio. S. Das Eigenkapital sei unter Berücksichtigung der unversteuerten Rücklagen zu diesem Zeitpunkt positiv gewesen und habe ca. 20 Mio. S betragen. Da die atypisch stille Einlage somit offensichtlich nicht zum Zweck der Sanierung der GmbH geleistet worden sei, sei auch die dritte Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der atypisch stillen Gesellschaft erfüllt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.5.1998, 95/13/0171; VwGH 28.4.1999, 97/13/0068; VwGH 2.2.2000, 97/13/0199; VwGH 14.12.2000, 95/15/0127) damit begründet, dass sich die Situation der DG durch die in der Berufung genannten Maßnahmen (Patronatserklärung der RBT sowie unverzinstes Darlehen von der RB) weder während des Jahres 1997 noch in den folgenden Perioden entspannt habe. Zur Dokumentation dieser Ansicht führte das Finanzamt ua. die folgenden Ausführungen aus den Erläuterungen zu den Bilanzen, aus den Lageberichten sowie aus den Wirtschaftsprüfungsberichten der DG wörtlich an:

Zum 31.12.1997:

"Mit Vertrag vom 19. Dezember 1997 wurde mit Ausnahme der immateriellen Wirtschaftsgüter, der Kraftfahrzeuge und der Finanzanlagen das gesamte Anlagevermögen an die RA mit Wirksamkeit 31. Dezember 1997 verkauft und in Höhe der buchmäßigen Abschreibung rückgemietet."

"Leider kamen im militärischen Bereich die Aufträge nicht wie erwartet, sodass auch in diesem Jahr die tatsächlich erzielten Umsätze um 30% hinter den Planwerten zurückblieben. Zusätzlich konnten Aufträge im Wert von fast 23 Mio. S, die im laufenden Geschäftsjahr

produziert worden sind, erst in 1998 ausgeliefert werden. Aus diesen Gründen konnte die geplante Ergebnisverbesserung nicht erreicht werden, sondern dieses blieb in etwa auf dem Vorjahresniveau. Der so entstandene Verlust wurde mit einer stillen Einlage abgedeckt."

"Zu Beginn des Jahres 1998 wurde der Kunststoffbereich in T verkauft. Weiters wurde in der 2. Jahreshälfte 1998 aufgrund fehlender Aufträge die militärische Produktion in T stillgelegt ..."

Zur Insolvenzgefährdung:

Die Eigenmittelquote der Gesellschaft betrug zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1997 7,04% und die fiktive Schuldentilgungsdauer ist negativ. Daraus ergibt sich, dass die Gesellschaft, wenn nicht umgehend Reorganisationsmaßnahmen gesetzt werden, in ihrem Fortbestand gefährdet ist."

Zum 31.12.1998:

"Außerordentliche Erträge

Im Geschäftsjahr 1998 wurde eine Besserungsvereinbarung mit der RL abgeschlossen.

Gegenstand dieser Vereinbarung war ein Forderungsnachlass in Höhe von 54,533.454,00 S.

Der sich daraus ergebende Ertrag wurde unter dieser Position ausgewiesen."

"Für das Geschäftsjahr wurden große Hoffnungen in anstehende Wehrtechnikaufträge gesetzt. Gegen Jahresmitte wurde jedoch klar, dass diese Hoffnungen wiederum nicht erfüllt wurden. Aus diesem Grunde entschloss man sich zu tief greifenden Änderungen in der Unternehmensstruktur. So wurde das Werk in T mit 31.12.1998 geschlossen und sämtliche dort tätigen Mitarbeiter wurden ebenso wie die Mitarbeiter der Wehrtechnikabteilung in R gekündigt. Aufgrund dieser Restrukturierungsmaßnahmen und einer getroffenen Besserungsvereinbarung wurde ein Verlust in Höhe von 3,8 Mio. S erzielt. Die Weiterführung der Gesellschaft wurde durch die Zurverfügungstellung der dafür notwendigen Liquidität sichergestellt."

Zur Insolvenzgefährdung:

"Die Eigenmittelquote der Gesellschaft betrug zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 8,3%, die fiktive Schuldentilgungsdauer ist nicht berechenbar. Für den Fortbestand der Gesellschaft ist es unbedingt erforderlich, dass die in Angriff genommenen Reorganisationsmaßnahmen zum entsprechenden Erfolg führen."

Zum 31.12.2000:

"Mit Schreiben der RL vom 10.4. und 19.7.2000 werden zur Durchführung notwendiger Sanierungsmaßnahmen weitere Besserungsvereinbarungen abgeschlossen und für die Dauer der angespannten finanziellen Situation auf die Forderung von 21,707.938,00 S (Vorjahr 54,533.454,00 S) verzichtet."

"Im Herbst war es jedoch aufgrund der gewünschten Preise eines Großkunden nicht weiter möglich, den Betrieb der Dreherei weiter gewinnbringend aufrecht zu erhalten. Da zusätzlich gerade in diesem Bereich einige größere Investitionen erforderlich gewesen wären, entschloss man sich, den Betrieb der Dreherei zu schließen."

Bei dieser Sachlage sei es für das Finanzamt gänzlich unverständlich, welche Gründe einen fremden Dritten dazu hätten bewegen können, sich an der DG zu beteiligen. Die Sanierung des Betriebes, die schon seit mindestens 1996 betrieben werde, sei vielmehr noch immer nicht abgeschlossen. Dass die Absicht bestanden habe, einen Wald zu kaufen, sei nicht glaubwürdig. Wie aus den Bilanzen ersichtlich sei, habe das Sachanlagevermögen zum 31.12.1996 noch über 107 Mio. S betragen, zum 31.12.1997 jedoch nur mehr 726.788,00 S. Das Finanzanlagevermögen wiederum sei von 25 Mio. S zum 31.12.1996 auf zuletzt (zum 31.12.2000) 1,310.378,00 S gesunken. Das Finanzamt könne daher nicht erkennen, worin eine berechtigte Hoffnung auf Expansion, Beteiligung an einem laufenden Gewinn oder Teilnahme an stillen Reserven bestehen hätte können. Hinsichtlich der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens werde darauf hingewiesen, dass die für die zutreffende Beurteilung maßgebenden wirtschaftlichen Einzelheiten des Falles erst im Zuge der

Prüfungshandlungen bekannt geworden seien. Den ausführlichen Berichtsdarstellungen des Prüfers sei daher nichts hinzuzufügen.

In der Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 wurde lediglich auf die Begründung in der oa. Berufung verwiesen. Der Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998 enthält kein weiteres Vorbringen.

In der am 30. Mai 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von den Parteien des Berufungsverfahrens ebenfalls kein weiteres Vorbringen erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft zwischen der DG und der RB ist in einer Weise gestaltet ist, die grundsätzlich für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft spricht. Da die RB zum Zeitpunkt der Leistung der Einlage aber mittelbar zu 100% Gesellschafterin der DG war, ist im vorliegenden Fall auch zu untersuchen, ob die Zuwendung ihrem inneren Gehalt nach – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung – ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Kapitalzufuhr – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung zB als Darlehen oder als stille Beteiligung – als verdeckte Einlage anzusehen und die Mitunternehmerschaft demgemäß nicht anzuerkennen. Voraussetzung dafür, dass von einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen einer Gesellschaft und ihrem (alleinigen) Gesellschafter als Grundlage der Kapitalzufuhr ausgegangen werden kann, ist ua., dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen ein Darlehen gewährt hätte oder eine stille Beteiligung eingegangen wäre (vgl. ua. VwGH 10.7.1996, 94/15/0114, mwN).

Diese Voraussetzung – nämlich, dass ein fremder Dritter die stille Beteiligung unter den gleichen Bedingungen eingegangen wäre – sei laut Berufung im vorliegenden Fall erfüllt, weil zum Zeitpunkt der Leistung der Einlage kein negatives Eigenkapital mehr vorhanden gewesen sei, sogar eine "harte" Patronatserklärung existiert habe und es eine realistische Gewinnprognose der Geschäftsführung gegeben habe. Diesen Ausführungen in der Berufung kann jedoch nicht zugestimmt werden.

Wie bereits der Betriebsprüfer – dem Grunde nach unwidersprochen - dargelegt hat, war die DG bereits zum 31. Dezember 1996 sanierungsbedürftig (siehe dazu auch den Hinweis im Anhang zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 1996 auf den "nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von 39,663.632,12 S" sowie die Ausführungen zur Überschuldung der geprüften Gesellschaft). Die Patronatserklärung der RBT vom April 1996 war offensichtlich nicht ausreichend, die Sanierungsbedürftigkeit der DG zu beseitigen. Die Überschuldung ist - nach den Ausführungen in der Berufung - zwar durch das von der RB zum 1. Jänner 1997 gewährte zinsenlose Darlehen von 50 Mio. S (welches laut Bw. alle

Voraussetzungen für den Ausweis als Eigenkapital erfüllt habe) beseitigt worden. Diese Wirkung ist offensichtlich aber nur kurzfristig zu Beginn des Jahres 1997 eingetreten. Bereits zum 31. Dezember 1997 betrug die Eigenmittelquote der DG laut Wirtschaftsprüfungsbericht wiederum nur 7,04% und die fiktive Schuldentilgungsdauer war negativ, weshalb im Wirtschaftsprüfungsbericht auch darauf hingewiesen wurde, dass die Gesellschaft in ihrem Fortbestand gefährdet sei, wenn nicht umgehend Reorganisationsmaßnahmen gesetzt würden. (Gleiche bzw. ähnliche Hinweise finden sich – trotz jährlich sich wiederholender Sanierungsmaßnahmen in Form von Forderungsnachlässen - auch in den Wirtschaftsprüfungsberichten der Jahre 1998, 1999 und 2000.) Die Ausführungen in der Berufung, nach Zuführung des Genussrechtskapitals von 50 Mio. S habe das Eigenkapital inklusive unsteuerter Rücklagen und unter Berücksichtigung eines Zinsenverzichts ca. 24,6 Mio. S betragen, weshalb der Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital 10% erreicht habe, können sich daher nur auf den Beginn des Jahres 1997 beziehen. Diese Ausführungen sind somit nicht geeignet, die wirtschaftliche Lage der DG im September 1997 (zum Zeitpunkt der Kapitalzufuhr durch die RB) darzustellen. Dasselbe gilt für die in der Berufung mehrmals angesprochenen guten Auftragserwartungen. Die in diesem Zusammenhang vorgelegte Prognoserechnung stammt vom **Jänner 1997**. Ein Nachweis dafür, dass bis weit über die Hälfte des Jahres 1997 noch mit Gewinnen gerechnet worden sei, liegt hingegen nicht vor. Aus der vorgelegten Prognose ist jedoch ersichtlich, dass rund 90% der Umsätze im militärischen Bereich erwartet worden waren. Wie ebenfalls in der Berufung ausgeführt wurde, ist aber gerade in der Militärbranche eine überraschende, von der ursprünglichen Prognose abweichende Entwicklung nicht ungewöhnlich, weil der Geschäftserfolg von öffentlichen Aufträgen abhängt, die sich oft in letzter Minute zerschlagen. Tatsächlich sind - wie im Lagebericht der DG zum Geschäftsjahr 1.1.1997 bis 31.12.1997 ausgeführt wurde - trotz großer Hoffnungen zu Beginn des Jahres die Aufträge im militärischen Bereich nicht zustande gekommen, weshalb die Umsätze um 30% hinter den Planwerten zurückgeblieben sind. Die geplanten Ergebnisverbesserungen wurden (aus diesem sowie aus anderen Gründen) nicht erreicht und der so entstandene Verlust wurde – laut Lagebericht - mit einer stillen Einlage abgedeckt. Damit ist – nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates - als erwiesen anzusehen, dass die stille Einlage der RB zur Abdeckung des laufenden Verlustes des Jahres 1997 verwendet wurde. Dafür, dass jemals geplant war, diese Einlage für etwas anderes als zur Verlustabdeckung zu verwenden, gibt es keinen Nachweis. Die behauptete Absicht, mit diesen Mitteln einen Wald anzuschaffen, ist – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt wurde - deshalb vollkommen unglaubwürdig, weil die DG ihr Anlagevermögen seit dem Jahr 1996 stets verringert hat. So wurde zB zum 31. Dezember 1997 das gesamte Anlagevermögen - mit Ausnahme der immateriellen Wirtschaftsgüter, der Kraftfahrzeuge und der Finanzanlagen – an die RA verkauft und in Höhe der buchmäßigen Abschreibung rückgemietet. Es ist daher davon

auszugehen, dass sich nicht erst am Ende, sondern bereits im Laufe des Jahres 1997 abzeichnete, dass sich die Auftragserwartungen, die zu Beginn des Jahres bestanden haben, nicht erfüllen werden und daher trotz der Zuführung von 50 Mio. S zu Beginn dieses Jahres ein weiterer Kapitalbedarf zur Abdeckung der laufenden Verluste besteht. Aus diesem Grund wurden von der RB weitere 20 Mio. S – diesmal zivilrechtlich in der Form einer atypisch stillen Beteiligung – zur Verfügung gestellt.

Keinesfalls ist erkennbar, warum ein fremder Dritter im September 1997 eine Beteiligung an der DG unter den gleichen Bedingungen wie die RB hätte eingehen sollen. Einem fremden Dritten wären bei seiner Entscheidung nur eine Vermögensaufstellung zum 31. Dezember 1996 (aus der eindeutig die Sanierungsbedürftigkeit der DG hervorgeht) und eine Prognose der Auftragserwartung vom Jänner 1997, die sich bis zum September 1997 offensichtlich noch nicht erfüllt hatte, vorgelegen. Der Beteiligung wäre weder eine aktuelle Vermögensübersicht, noch eine aktuelle Prognose der Ertragserwartungen zugrunde gelegen, und das in einer Branche, in der laut Bw. überraschende, von der ursprünglichen Prognose abweichende Entwicklungen nicht ungewöhnlich sind. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt wurde, ist daher – aufgrund der vorhin dargelegten wirtschaftlichen Lage der DG - nicht erkennbar, worin für einen fremden Dritten "eine berechtigte Hoffnung auf Expansion, Beteiligung an einem laufenden Gewinn oder Teilnahme an stillen Reserven" hätte bestehen können. Dem Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft ist daher schon unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs die steuerliche Anerkennung zu versagen. Fragen der notwendigen Kapitalausstattung der DG bzw. allfällige nur eingeschränkte Möglichkeiten zur Kapitalerhöhung – auf die der Prüfer ua. auch hingewiesen hat - können damit dahingestellt bleiben (vgl. VwGH 2.2.2000, 97/13/0199).

Hinsichtlich der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Der für die Beurteilung des Falles maßgebliche Sachverhalt wurde in den wesentlichen Einzelheiten erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 7. Juli 2005