



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat durch den Vorsitzenden Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Mag. Johann Hakel im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufungen der VNS-GmbH (als Rechtsnachfolgerin der VNT-GmbH) und der VN-Holding-AG (beide gemeinsam vormals als „VNT-GmbH und atypisch stille Gesellschaft“ aufgetreten), in W1, vertreten durch Bertl, Fattinger & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Schubertstraße 62, vom 4. Juni 2008 bzw. vom 28. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag, vertreten durch Mag. Horst Ederer, vom 25. April 2008 betreffend *Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der (Nicht)Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 2002* sowie betreffend *(Nicht)Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 2002* und gegen die Bescheide vom 16. Oktober 2008 betreffend *(Nicht)Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 2003 bis 2006* nach der am 24. November 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet *abgewiesen*.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

(1) Im vorliegenden Fall ist - neben der Frage der Rechtmäßigkeit der Verfahrenswiederaufnahme für das Jahr 2002 – strittig, ob die VNT-GmbH (Rechtsnachfolgerin dieser Gesellschaft ist zwischenzeitig die VNS-GmbH) und die VN-Holding-AG in den Jahren 2002 bis

2004 eine steuerliche Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft bildeten oder nicht. Hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 steht in Streit, ob überhaupt Bescheide zu erlassen waren oder ob – so die Ansicht der Berufungswerber (Bw.) – die Erlassung von Bescheiden gänzlich zu unterbleiben habe.

(2) Die VNT-GmbH wurde mit Vertrag vom 23. November 2001 errichtet (Eintragung ins Firmenbuch per 4. Dezember 2001). Alleinige Gesellschafterin der GmbH war die VN-Holding-AG.

(3) Mit Einbringungsvertrag vom 5. April 2002 brachte die VN-Holding-AG ihren Teilbetrieb „Technologie“ gemäß den Bestimmungen des Art. III UmgrStG zum Stichtag 31. Dezember 2001 in ihre 100%-ige „Tochter“, die VNT-GmbH, ein. Teil des eingebrachten Vermögens war ua. auch eine 100%-ige Beteiligung an der ungarischen VNTkft.

Die ungarische Gesellschaft wies per 31. Dezember 2001 in ihrer Bilanz ein Eigenkapital iHv. € 1.272.223,- aus; diesem standen Verbindlichkeiten von € 11.501.843,- gegenüber (s. die von den Bw. vorgelegte „*Bilanz Variante A*“ vom 28. März 2002). Im Jahr davor standen einem Eigenkapital von € 1.476.831 Verbindlichkeiten im Ausmaß von € 11.444.686,- (davon kurzfristige Verbindlichkeiten insgesamt rund € 10,6 Mio.) gegenüber. Im Jahr 2001 wurde auf Grund des - unten näher besprochenen - „Darlehensvertrages“ vom 20./21. Dezember 2001 ein Betrag von € 5 Mio. von den kurzfristigen Verbindlichkeiten auf das Konto „*dauerhafte Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen*“ umgebucht.

(4) Am 18. Dezember 2002 schlossen die VNT-GmbH (als „Geschäftsherrin“ bzw. einbringende Gesellschaft) einerseits und die VN-Holding-AG (als „stille Gesellschafterin“ bzw. übernehmende Gesellschaft) andererseits einen Zusammenschlussvertrag (nach Art. IV UmgrStG) sowie einen Vertrag über die Errichtung einer „atypisch stillen Gesellschaft“ (Stichtag 31. März 2002).

Mit diesen Verträgen brachte die VNT-GmbH zum genannten Stichtag ihren Betrieb – mit Ausnahme bestimmter in Punkt III des Zusammenschlussvertrages angeführter Wirtschaftsgüter (i. e. im Wesentlichen alle immateriellen Vermögensgegenstände, sämtliche Finanzanlagen und Liegenschaften sowie die damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten) – in die neu gegründete „Personengesellschaft“ ein.

Die VN-Holding-AG als „stille Gesellschafterin“ hatte eine Einlage iHv. € 3.700.000,- zu leisten, und zwar in Form der Übertragung einer „Darlehensforderung“ gegenüber ihrer früheren Tochter- und nunmehrigen Enkelgesellschaft VNTkft.

Laut Vertragswortlaut war die „stille Gesellschafterin“ zu 50% am Gewinn und am Vermögen des Unternehmens der „Geschäftsherrin“ einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt. Zugunsten der VN-Holding-AG wurde ein Gewinnvorab iHv. € 3.300.000,- vereinbart.

Beide Verträge haben in ihrer Präambel – auszugsweise wörtlich wieder gegeben – jeweils folgenden Wortlaut:

„Die VN-Holding-AG sowie ihre Tochterunternehmen VNV-GmbH bzw. VNT-GmbH haben in den letzten Jahren unter wirtschaftlichen Schwierigkeiten gelitten, die darin gegipfelt haben, dass der gesamte Konzern im Jahr 2002 am Rande der Insolvenz stand.

Durch massive Kapitalmaßnahmen und einen Bankennachlass wurden die finanziellen Schwierigkeiten des Konzerns beseitigt und sind beide operativ tätigen Spartenunternehmen in der Lage ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachzukommen.

Um nunmehr die nachhaltige wirtschaftliche Gesundung der Sparten "Technologie" und "Verpackung" zu erreichen und deren Wettbewerbsfähigkeit auf den entsprechenden Märkten zu erhöhen, leistet die VN-Holding-AG eine Einlage in die VNT-GmbH bzw. verzichtet sie auf die Verzinsung (Bedienung) ihrer Außenstände bei der VNV-GmbH.

Die Verzinsung der Konzernforderungen bzw. die Belastung der Sparten durch massive Verwaltungskosten durch die VN-Holding-AG haben in den vergangenen Jahren zu solchen Belastungen für die operativen Gesellschaften geführt, dass das Erzielen von guten Ergebnissen zunehmend erschwert wird.

Ziel und Sinn dieser Verträge ist es, dass die VN-Holding-AG für ihre Einlagen bzw. Außenstände in den Tochterunternehmungen ergebnisabhängige Verzinsungen erhält, die gewährleisten sollen, dass in Krisenjahren die Sparten nicht belastet werden, in Erfolgsjahren aber die fehlenden Ergebnisse aus den Krisenjahren aufgeholt werden können.

(.....)

Die Ergebnisverteilung soll grundsätzlich immer so erfolgen, dass von den Ergebnissen der stillen Gesellschaft je 50% der VN-Holding-AG und der jeweiligen Geschäftsherrin zukommt (.....)

Die VN-Holding-AG soll nicht an möglichen Verlusten der Spartenunternehmen teilnehmen.“

Im Zusammenschlussvertrag ist ua. wie folgt geregelt:

„I. Beteiligte:

Gesellschafter sind die VNT-GmbH, welche als Geschäftsherr die in diesem Sacheinlage- und Zusammenschlussvertrag näher beschriebenen Sacheinlagen (Betrieb) leistet und die VN-Holding-AG als Stille Gesellschafterin, welche eine Einlage von € 3.700.000,--leistet. (.....)

Die stille Gesellschafterin ist am Gewinn sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes mit 50 %beteiligt. Die Errichtung der atypischen stillen Gesellschaft ist ein Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG und erfolgt auf Basis der Buchwerte des eingebrachten Betriebes des Geschäftsherrn zum 31. März 2002 im Verhältnis zur Vermögenseinlage der stillen Gesellschafterin [Buchwert(Kapitalkonten)Zusammenschluss]. Zusammenschlussstichtag ist der Stichtag der Zusammenschlussbilanz, das ist der 31. März 2002.

II. Gegenstand der Sacheinlage und Einbringung:

Gegenstand dieses Vertrages ist der gesamte Betrieb der einbringenden Gesellschaft und zwar mit sämtlichen dazugehörenden Aktiven und Passiven, Rechten und Pflichten, Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern sowie mit sämtlichen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen und allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, jedoch mit Ausnahme der im Punkt III. genannten Vermögenswerte. (.....)

IV. Sacheinlage und Einbringung:

Die einbringende Gesellschaft bringt hiemit ihren im Punkt II. näher bezeichneten Betrieb mit allen dazugehörenden Rechten und Pflichten, allen Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten, allen Aktiven und Passiven, all dies wie es insbesondere (aber nicht ausschließlich) in der Zusammenschlussbilanz gezeigt wird, gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz als Sacheinlage ausschließlich gegen die Gewährung von Gesellschafterrechten (Ergebnisrechten) der übernehmenden Personengesellschaft in die übernehmende Personengesellschaft ein und übergibt die einbringende Gesellschaft den Einbringungsgegenstand an die übernehmende Personengesellschaft. (.....)

VII. Gegenleistung:

Die Leistung der gegenständlichen Sacheinlage erfolgt ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten an der übernehmenden Personengesellschaft.

Festgestellt wird, dass die übertragende Gesellschaft als Geschäftsherrin der übernehmenden Personengesellschaft in der Höhe des Buchwertes des übertragenen Betriebes, welcher in der Zusammenschlussbilanz Beilage ./1 ersichtlich ist, einen Anteil von 50 % am Vermögen sowie am Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft erhält.

Die VN-Holding-AG leistet als stille Gesellschafterin eine Einlage von € 3,700.000,-- und erhält einen Anteil von 50 % am Vermögen sowie am Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft.

Zur Vermeidung einer Äquivalenzverletzung/Steuerlastverschiebung vereinbaren die Vertragsparteien hiermit, dass ein Gewinnvorab zugunsten der VN-Holding-AG bis zu dem Zeitpunkt vereinbart wird, in dem der Vermögensausgleich zwischen dem Geschäftsherrn und der stillen Gesellschafterin stattgefunden hat, in der Höhe der zum Zusammenschlussstichtag vorhandenen stillen Reserven im Betrag von € 3,3 Mio. Der Betrag dieses Vorabs kann im Falle einer Betriebsprüfung eine Änderung nach oben oder unten entsprechend dem Ergebnis der Betriebsprüfung erfahren (Gewinnvorab).

Für den Fall, dass zum Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerschaft oder der Mitunternehmerstellung der VN-Holding-AG die vorgesehene Abgeltung noch nicht zur Gänze erfolgt ist, wird hiemit vereinbart, dass die VN-Holding-AG einen Ersatzbetrag in Höhe der zum Zusammenschlussstichtag vorhandenen stillen Reserven im Betrag von € 3,3 Mio. von der Gesellschaft erhält. (.....).

Zur Vermeidung einer Äquivalenzverletzung vereinbaren die Vertragsparteien hiermit, dass im Falle der Liquidation der Gesellschaft die VN-Holding-AG vom Liquidationsgewinn einen Vorab in Höhe der zum Zusammenschlussstichtag vorhandenen stillen Reserven im Betrag von € 3,3 Mio. erhält. (.....)"

Der am selben Tag abgeschlossene Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft enthält korrespondierende – bzw. teilweise wortgleiche – Bestimmungen.

(5) Wie bereits oben dargelegt hatte die Leistung der (stillen) Einlage durch Übertragung einer Forderung der VN-Holding-AG gegen die ungarische VNTkft. zu erfolgen. Dieser Forderung lag ein „Darlehensvertrag“ vom 20./21. Dezember 2001, abgeschlossen zwischen der VN-Holding-AG als Darlehensgeberin und der VNTkft als Darlehensnehmerin, mit nachstehend zur Gänze wörtlich wieder gegebenem Inhalt zugrunde:

„1. Der Darlehensgeber stellt dem Darlehensnehmer ein Darlehen in der Höhe von € 5.000.000,- zur Verfügung.

2. Das Darlehen wird dem Darlehensnehmer unverzinst bis 31. Dezember 2008 zur Verfügung gestellt.

3. Ab 1. Jänner 2009 wird der aktuelle EURIBOR-Zinssatz plus 20 Basispunkte in Rechnung gestellt.

4. Die Rückzahlung des Darlehens erfolgt in 40 gleichen Halbjahresraten, jeweils zum 30. Juni und 30. Dezember, erstmals am 30. Juni 2009.“

Dieser Vertrag wurde seitens der Darlehensgeberin am 20. Dezember 2001 in W sowie seitens der Darlehensnehmerin am 21. Dezember 2001 in M (Ungarn) unterfertigt.

(6) In ihrer am 16. September 2003 beim Finanzamt eingereichten Erklärung der Einkünfte für das Jahr 2002 wies die intendierte Mitunternehmerschaft positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. € 1.419.156,50 aus, welche laut Erklärungsbeilage (Formular E 106) zur Gänze der VN-Holding-AG zugewiesen wurden.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2004 führte das Finanzamt (zunächst) eine erklärungsgemäße Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO durch.

(7) In den Jahren 2005 und 2006 fand bei der in Frage stehenden Personengemeinschaft eine abgabenbehördliche Prüfung statt. In der mit 15. Februar 2006 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. im Bezug habenden Prüfungsbericht führt die Betriebsprüfung für die steuerliche Nichtanerkennung der Mitunternehmerschaft im Wesentlichen folgende Gründe ins Treffen:

- Die stille Gesellschafterin sei vertraglich vom Verlust ausgeschlossen.
- Die (gesamte) Vertragsgestaltung, insbesondere der Vorgang rund um die Einlage der VN-Holding-AG, sei nicht fremdüblich: Im Darlehensvertrag vom 20./21. Dezember 2001 (zum Inhalt: siehe oben) seien etwa keine Regelungen betreffend Sicherheiten enthalten. Es seien lediglich bereits bestehende Forderungen iHv. € 5.000.000,- der VN-Holding-AG gegenüber ihrer ungarischen Tochter auf „Ausleihung“ (Darlehen) umgebucht worden. Dieser Darlehensbetrag sei per 31. März 2002 auf € 3,7 Mio. abgezinst worden. Zudem sei die Werthaltigkeit dieser Einlage nicht gesichert: Die gegenüber der ungarischen Tochtergesellschaft bestehenden Forderungen seien - mangels entsprechender Kapitalausstattung der Tochter - nicht verzinst worden.
- Zudem habe die VN-Holding-AG im Jahr 2001 von den weiteren gegenüber der ungarischen VNTkft bestehenden Forderungen – neben der erwähnten Umbuchung eines Teiles der Forderungen iHv. € 5 Mio. auf „Ausleihung“ (Darlehen) – einen Teilbetrag von rund € 2,27 Mio. mangels Werthaltigkeit abgeschrieben.

Eine derartige „Einlagenzufuhr“ sei unter Fremden nicht üblich und die intendierte Mitunternehmerschaft daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Die mit 15. Februar 2006 datierte Niederschrift wurde von Seiten der Vertreter der Berufswerber nicht unterfertigt.

(8) In der Folge kam es zwischen der Abgabenbehörde und den Bw. (bzw. deren Vertretern) zu mehrfachen schriftlichen Korrespondenzen. So etwa übermittelten die Bw. mit Eingabe vom 22. Juni 2006 zwei von ihnen eingeholte (Rechts-)Gutachten (erstellt von einem Universitätsprofessor bzw. von einer Wirtschaftsprüfungskanzlei), welche beide zu dem Schluss kommen, dass im vorliegenden Fall eine steuerliche Mitunternehmerschaft gegeben sei. Mit Schreiben vom 7. September 2006 ließ das Finanzamt den Bw. (nochmals) die im Zuge der Prüfung getroffenen Sachverhaltsdarstellungen zur Kenntnisnahme sowie allfälligen Stellungnahme zukommen. In weiterer Folge wurde seitens der Bw. auch der bundesweite Fachbereich der Finanzverwaltung in das Verfahren involviert. Die Stellungnahme des Fachbereiches erging per 30. April 2007.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde übermittelten die Bw. schließlich via Mail vom 23. Mai 2007 zwei weitere Unterlagen:

Einerseits einen Kontoauszug, welchem zufolge dem Konto der VNS-GmbH am 27. Oktober 2005 ein Betrag von € 5 Mio. (abzüglich Spesen) gutgeschrieben wurde. Als Auftraggeber dieser Überweisung scheint die ungarische VNTkft auf, als Zahlungsgrund wird „*repayment of a loan*“ angeführt.

Anderererseits wurde ein in ungarischer Sprache abgefasstes Dokument, datiert mit 21. Dezember 2001, samt beglaubigter deutscher Übersetzung vorgelegt. Diese „*Erklärung über die Absicherung eines Konzerndarlehensvertrages*“ hat folgenden wesentlichen Inhalt:

„*1. Der Darlehensgeber VN-Holding-AG und der Schuldner VNTkft haben am heutigen Tage einen Darlehensvertrag mit den folgenden wesentlichen Bedingungen abgeschlossen:*

VNTkft hat den Darlehensbetrag in 40 gleichen Halbjahresraten zurückzuzahlen, wobei die erste Rate am 30. Juni 2009 fällig sein wird. Die Zinsen sind gleich mit den Raten fällig.

2. Als Absicherung der oben angeführten Darlehens-, Geschäfts- und Verzugszinsen sichert die VNTkft zugunsten der VN-Holding-AG ein Kaufrecht auf die in seinem Besitz befindlichen, in der unter der Nummer 1 zu diesem Vertrag beigefügten Anlage angeführten beweglichen Sachen für eine Dauer von fünf Jahren zu.

3. Die Höhe der Absicherung wird von den Parteien in € 5 Mio. festgesetzt. Von dem Kaufrecht kann bezüglich der Gesamtheit der beweglichen Sachen gegen die Bezahlung von € 1,- Gebrauch gemacht werden. (.....)

5. Die VN-Holding-AG ist zur Ausübung des Kaufrechtes berechtigt, wenn die VNTkft seinen im Punkt 1. des vorliegenden Vertrages angeführten Verpflichtungen nicht oder nicht vertragsgemäß nachkommt.

6. Auf Aufforderung der VN-Holding-AG hat die VNTkft auch solche Dokumente zu unterfertigen, die die Absicherung weiter detaillieren, erneut bekräftigen oder den derzeitigen Absicherungszeitraum verlängern.

7. Bezuglich dieser Erklärung ist das ungarische Recht maßgebend."

Diese Erklärung wurde nur von Seiten der ungarischen Gesellschaft unterzeichnet.

Bei der unter Punkt 2. der vorangeführten Erklärung genannten Anlage handelt es sich um einen aus fünf Seiten bestehenden, die Aktiva umfassenden Bilanzauszug der ungarischen Gesellschaft vom 20. Dezember 2001.

Auch in weiterer Folge kam es noch zu mehreren Kontaktaufnahmen (überwiegend via Mail) zwischen den Bw. und verschiedenen Organen der Finanzverwaltung.

(9) Am 25. April 2008 ergingen der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften für das Jahr 2002 sowie der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassene neue Sachbescheid, mit welchem ausgesprochen wurde, dass eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben habe. Begründend wurde auf den Prüfungsbericht (bzw. die Feststellungen in der – bereits oa. - Niederschrift vom 15. Februar 2006) verwiesen. Abgesehen davon, dass die gesamte Vertragsgestaltung einem Fremdvergleich nicht standhalte, sei es verwunderlich, dass das „Besicherungsschreiben“ erst so spät vorgelegt werde und dieses nur in Ungarn in ungarischer Sprache aufbewahrt worden sei. Gerade der Umstand, dass die „Sicherheit“ nur für fünf Jahre (sohin bis 2006) gewährt werde, die Darlehensrückzahlungen aber erst ab 2009 erfolgen sollten, spreche gegen das Vorliegen eines fremdüblichen Darlehensvertrages.

(10) Gegen beide vorgenannten Bescheide erhoben die Bw. mit Eingabe vom 4. Juni 2008 das Rechtsmittel der Berufung. Unabhängig davon, dass die gegenständliche stille Beteiligung entgegen der Ansicht des Finanzamtes sehr wohl mit einer Verlustbeteiligung verbunden sei, sei eine Beteiligung am laufenden Verlust nicht das entscheidende Kriterium für das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft. Außerdem belege ein seitens der Bw. von der juridischen Fakultät der Universität Budapest erstelltes, der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegtes Rechtsgutachten die Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarung vom 20./21. Dezember 2001. Die Werthaltigkeit der aus dieser Vereinbarung resultierenden Forderung sei im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses 2001 vom Wirtschaftsprüfer bestätigt worden. Die Werthaltigkeit ergebe sich überdies aus dem Umstand, dass das Darlehen im Oktober 2005 zur Gänze zurückgezahlt worden sei. Die Bw. hätten die Besicherung dieses Darlehens auch nie in Abrede gestellt. Erst im Mai 2007 habe die Betriebsprüfung erstmals um Vorlage entsprechender Unterlagen ersucht. Diesem Ersuchen

seien die Bw. nach Einholung einer ungarischen Übersetzung schnellstmöglich nachgekommen. Die Rechtsposition der VN-Holding-AG habe dadurch, dass die zur Darlehensbesicherung eingeräumte Kaufrechtserklärung in Ungarn aufbewahrt bzw. in ungarischer Sprache abgefasst worden sei, keine Schmälerung erfahren, zumal die AG als Darlehensgeberin und Großmuttergesellschaft der Darlehensnehmerin jederzeit Zugang zu sämtlichen bei der ungarischen Enkelgesellschaft befindlichen Verträgen und Dokumenten gehabt hätte. Im – bereits erwähnten – Rechtsgutachten der Universität Budapest werde dargelegt, dass ein Kaufrecht nach ungarischem Recht auf maximal fünf Jahre rechtswirksam vereinbart werden könne. Nach Ablauf der fünf Jahre hätte neuerlich ein Kaufrecht eingeräumt werden können. Da das Darlehen im Herbst 2005 vollständig getilgt worden sei, das Kaufrecht aber erst im Dezember 2006 ausgelaufen wäre, habe sich eine neuerliche Kaufrechtseinräumung jedoch erübrigt. Die Einräumung eines derartigen Kaufrechtes sei – laut vorliegendem Rechtsgutachten – ein in Ungarn übliches bzw. weit verbreitetes Rechtsinstrument, dessen Begründung entweder anstelle eines Pfandrechtes oder zusätzlich zu einem Pfandrecht erfolge. Auch in Österreich seien nicht dingliche Sicherheiten (wie zB der Eigentumsvorbehalt) üblich und weit verbreitet. Die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, dass die vorliegende Sicherheit nicht als fremdüblich angesehen werden könne, sei daher nicht nachvollziehbar. Aus der Unverzinslichkeit allein könne ebenfalls nicht auf die Fremdunüblichkeit des Darlehensvertrages geschlossen werden, da auch fremde Dritte (zumeist Banken) etwa in Krisenzeiten Zinsnachlässe bzw. zinsfreie Zeiträume gewähren würden.

Aber selbst wenn die Darlehenshingabe nicht als fremdüblich anzusehen wäre und somit im steuerlichen Sinne verdecktes Eigenkapital vorliegen würde, würde dies – so die Bw. in ihrem weiteren Vorbringen - nichts am Bestehen einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft ändern, da diesfalls verdecktes Eigenkapital der Großmutter- an der Enkelgesellschaft – und sohin an einer dritten Gesellschaft – gegeben wäre. Eine eigenkapitalähnliche Forderung gegenüber einer anderen Gesellschaft bzw. verdecktes Eigenkapital an einer anderen Gesellschaft könne wohl unzweifelhaft als Sacheinlage eingebracht werden. Dass eine Forderung bestanden habe – sei diese nun fremdüblich oder nicht - , sei selbst von der Betriebsprüfung nicht in Abrede gestellt worden.

Verfahrensrechtlich werde eingewendet, dass keine Schlussbesprechung stattgefunden habe. Die am 15. Februar 2006 abgehaltene Besprechung werde von den Bw. nicht als Schlussbesprechung angesehen, da die Einholung einer Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches vereinbart worden sei. Daher seien die Bw. davon ausgegangen, dass erst nach Vorliegen dieser Stellungnahme eine Schlussbesprechung stattfinden werde. Sohin seien bewährte verfahrensrechtliche Grundsätze, wie etwa das Recht auf Parteiengehör in Form

einer Schlussbesprechung, missachtet worden. Diese Verfahrensmängel hätten zu einer mangelhaften Sachverhaltsermittlung durch die GroßBP geführt. Es dränge sich die Frage auf, ob „*bei sorgfältigerer Sachverhaltsrecherche*“ eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht hätte vermieden werden können.

(11) Die Bw. reichten auch für die Folgejahre 2003 bis 2006 Erklärungen über die Einkünfte von Personengesellschaften ein, wobei für die Jahre 2005 und 2006 jeweils Einkünfte iHv. € 0,- erklärt wurden. Mit Bescheiden vom 16. Oktober 2008 sprach das Finanzamt aus, dass für die genannten Jahre Einkünfte jeweils nicht festzustellen seien, und verwies dazu auf die Begründung des Nichtfeststellungsbescheides für das Jahr 2002.

(12) Im gegen die Nichtfeststellungsbescheide 2003 bis 2006 erhobenen Rechtsmittel wird im Wesentlichen auf die Ausführungen in der gegen den Nichtfeststellungsbescheid 2002 eingebrochenen Berufung verwiesen. Ergänzend wird vorgebracht, dass die in Frage stehende Mitunternehmerschaft mit Stichtag 31. Dezember 2004 in die VNS-GmbH eingebrochen worden und die atypisch stille Gesellschaft sohin ab 2005 nicht mehr existent sei. Ab dem Jahr 2005 habe daher – ungeachtet der pro forma eingereichten „Nullerklärungen“ – nicht einmal ein Nichtfeststellungsbescheid zu ergehen. Des Weiteren wird in der Berufung wie folgt ausgeführt: „*Verfahrensrechtlich erscheint es uns nicht möglich, dass derzeit – mangels Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO – für die Jahre 2003 und 2004 sowohl Feststellungsbescheide für Einkünfte gemäß § 188 BAO als auch die berufungsgegenständlichen Nichtfeststellungsbescheide im Rechtsbestand sind.*“

(13) Aus dem E-Mail der Bw. an den Referenten des UFS vom 18. November 2009 ergibt sich weiters folgender Sachverhalt:

Die Anteile an der ungarischen VNTkft wurden im Oktober 2005 verkauft. Unter Einem wurden auch die Anteile an der „neuen“ VNT-GmbH veräußert. In beiden Fällen waren Käufer die BB-GmbH sowie die BVB-GmbH (s. den von den Bw. vorgelegten Auszug aus dem *Share Purchase Agreement* vom 7. Oktober 2005).

Diesem Verkauf vorausgehend wurde der Technologiebetrieb von der jetzigen VNS-GmbH (vor der Abspaltung: VNT-GmbH) im Wege einer Abspaltung zur Neugründung auf die "neue" VNT-GmbH abgespalten (Spaltungsstichtag 31.12.2004). Im Zuge dieser Abspaltung sind der Geschäftsanteil an der ungarischen VNTkft, die Darlehensforderung im Nominale von € 5 Mio., weitere Forderungen an die ungarische Tochtergesellschaft sowie Barmittel und eine Verbindlichkeit gegenüber der VN-Holding-AG zurückgeblieben.

Was nun den Verkauf der ungarischen Anteile anlangt, so war es dem Vorbringen der Bw. zufolge Wunsch der Verkäufer (1%-Anteil wurde von der VN-Holding-AG verkauft, 99%-

Anteile von der VNT-GmbH) sowie auch Bedingung der Käufer, dass vor dem „*Closing*“ noch sämtliche konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten beglichen werden. Daher wurde vereinbart, dass die VN-Holding-AG an die VNT-GmbH einen Zuschuss von € 16,5 Mio. zu leisten hatte, welcher einerseits teils zur Tilgung der Verbindlichkeiten der VNT-GmbH verwendet wurde, sowie andererseits teils zur Tilgung der Verbindlichkeiten der VNTkft, ua. des Darlehens von € 5 Mio., an diese weitergeleitet wurde.

Nach Angaben der Bw. sei die VN-Holding-AG zur Finanzierung dieses Zuschusses an die VNT-GmbH nur unter der Bedingung bereit gewesen, dass auch der Kaufpreis für die Anteile an der „neuen“ VNT-GmbH exakt im Ausmaß dieser Zuschussleistung erhöht werde (s. Mail der Bw. vom 18. November 2009 sowie Verhandlungsprotokoll vom 24. November 2009). Da das Darlehen im mit fremden Dritten abgeschlossenen Vertrag (*Share Purchase Agreement* vom 7. Oktober 2005) zweimal erwähnt werde, sei dieses – so die Ansicht der Bw. – jedenfalls als eigenes Wirtschaftsgut anzusehen, welches neben der Beteiligung am Nominalkapital der ungarischen VNTkft bestanden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend (Nicht)Feststellung von Einkünften für 2002:

Die Bw. begründen ihre Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ausschließlich damit, dass die Abgabenbehörde infolge Verletzung des Rechtes auf Parteiengehör eine mangelhafte Sachverhaltsermittlung durchgeführt habe. Es stelle sich für die Bw. die Frage, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens „*bei sorgfältigerer Sachverhaltsrecherche*“ nicht vermieden hätte werden können (s. dazu S. 18 der Berufung).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO nur unter der Voraussetzung zu verfügen, dass die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anders lautenden Bescheid führt.

Mit ihrem oa. Vorbringen machen die Bw. im Ergebnis geltend, dass – bei „*sorgfältiger*“ Sachverhaltsermittlung – ein anders lautender Bescheid (als jener, der ursprünglich im nunmehr wieder aufgenommenen Verfahren ergangen ist) nicht zu erlassen gewesen wäre. Die Bw. unterlassen in ihrem Berufungsschriftsatz jedoch die konkrete Anführung jener Sachverhaltsumstände, deren Kenntnis ihrer Ansicht zufolge die Behörde bei entsprechender rechtlicher Würdigung dazu veranlassen hätte müssen, um das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft zu bejahen.

Der UFS vermag auch nicht zu erkennen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz den maßgeblichen Sachverhalt in irgendeiner Weise mangelhaft ermittelt hätte: Es wurden umfangreiche abgabenbehördliche Prüfungen – sowohl bei der (intendierten) Mitunternehmerschaft selbst, als auch bei den daran Beteiligten – durchgeführt. Im Zuge dieser Prüfungen wurden seitens der Abgabenbehörde zahlreiche Unterlagen abverlangt und überprüft. Nach Abhaltung der Besprechung am 15. Februar 2006, welche von Seiten der Betriebsprüfung als Schlussbesprechung angesehen wurde, hat das Finanzamt der VN-Holding-AG mit Schreiben vom 7. September 2006 nochmals eine Darstellung des von ihm als maßgeblich erachteten Sachverhaltes zur Kenntnis gebracht. Auch in der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches vom 30. April 2007, welche den Bw. bzw. deren steuerlichen Vertretung nachweislich zur Kenntnis weiter geleitet wurde (so zB mit Mail vom 1. Februar 2008), ist der vom Finanzamt seiner rechtlichen Würdigung zugrunde gelegte Sachverhalt ausführlich wieder gegeben. Aus der umfangreichen Korrespondenz zwischen Finanzverwaltung und den Bw. geht überdies hervor, dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens nicht in Streit stand, sondern vielmehr dessen steuerliche Beurteilung. Während das Finanzamt die gesamte Vertragsgestaltung, nämlich die „Darlehensvereinbarung“ vom 20./21. Dezember 2001 sowie die Errichtung der „atypisch stillen Gesellschaft“, als nicht fremdüblich qualifiziert hat, gehen die Bw. davon aus, dass die in Frage stehenden Verträge einem Fremdvergleich sehr wohl standhalten würden. Wenn das Finanzamt einzig die „Glaubwürdigkeit“ der von den Bw. nachträglich vorgelegten „*Erklärung über die Absicherung eines Konzerndarlehensvertrages*“ vom 21. Dezember 2001 aus näher angeführten Gründen – vorsichtig - in Zweifel zieht, so ist es letztlich in seiner Würdigung doch davon ausgegangen, dass diese Erklärung bereits zum damaligen Zeitpunkt existent war, und hat im Rahmen seiner rechtlichen Begründung dargelegt, warum diese „Sicherstellung“ in der vorliegenden Art nicht geeignet ist, die Fremdüblichkeit des „Darlehens“ zu bewirken.

Schließlich hätten die Bw. auch noch im Verfahren vor dem UFS, insbesondere im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, ausreichend Gelegenheit gehabt, die ihrer Auffassung nach fehlenden Sachverhaltsumstände „nachzureichen“ bzw. darzulegen und (durch entsprechende Unterlagen) zu untermauern.

Aber auch mit seiner rechtlichen Beurteilung des ordnungsgemäß ermittelten Sachverhaltes ist das Finanzamt im Ergebnis – wie im Folgenden unter Punkt 2. aufgezeigt wird - zu Recht zu einem anders lautenden Bescheid gelangt.

Die Rüge der Bw., dass ein anders lautender Bescheid nicht zu erlassen und infolgedessen die Wiederaufnahme nicht zu verfügen gewesen wäre, erweist sich sohin als unberechtigt. Die

Berufung gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2002 war daher abzuweisen.

2.) Zur Frage der steuerlichen Anerkennung der „Mitunternehmerschaft“:

Die GroßBP und dieser folgend das Finanzamt begründen die steuerliche Nichtanerkennung der von den Bw. intendierten Mitunternehmerschaft ua. damit, dass die gesamte Vertragsgestaltung nicht fremdüblich sei. Demgegenüber bringen die Bw. vor, sowohl die Darlehensgewährung der VN-Holding-AG an ihre ungarische Tochtergesellschaft VNTkft als auch die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft (in welche die „Darlehensforderung“ eingebracht werden sollte) seien zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt. Selbst wenn die Darlehensvereinbarung zwischen der AG und der ungarischen Tochter einem Fremdvergleich nicht standhalten sollte, wäre dies – so die Bw. - für das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft nicht schädlich.

Dieser Ansicht der Bw. vermag der UFS nicht zu folgen: Die oa. Darlehensvereinbarung ist nicht als fremdüblich zustandegekommen zu betrachten und führt dies in weiterer Konsequenz dazu, dass auch die Begründung der intendierten Mitunternehmerschaft steuerlich keine Anerkennung finden konnte.

Nach der ständigen Rechtsprechung können Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, mögen die zu Grunde liegenden Verträge auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zum ganzen Komplex mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH *Doralt*, EStG 8. Auflage, § 2 Tz. 158 bis 167/6).

Nahebeziehungen bestehen auch im Falle von gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen. Die oa. Anforderungen gelten daher auch zB bei Verträgen zwischen GmbH und ihrem Gesellschafter, zwischen GmbH und einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person oder zwischen GmbH und stillen Gesellschaftern, die gleichzeitig Gesellschafter der GmbH sind (s. zB *Doralt*, aaO, § 2 Tz 159/2, mwN).

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum Einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch die Bestimmung des § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden

muss; zum Anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (siehe zB VwGH vom 1. Juli 2003, 98/13/0184, sowie *Doralt*, EStG 4. Auflage, § 2 Tz 160ff).

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich, dass bei nahen Angehörigen besonders sorgfältig geprüft werden muss, ob die formelle (rechtliche) Gestaltung von Rechtsgeschäften auch seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht (zB UFS Wien vom 11. April 2006, RV/3186-W/02).

Beteiligen sich die Gesellschafter einer GmbH an dieser GmbH auch in Form einer atypisch stillen Beteiligung, so ist es für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Vereinbarungen angemessen sind und einem Fremdvergleich standhalten. Die Anerkennung der stillen Gesellschaft kann versagt werden, wenn die Einlagen als verdecktes Kapital anzusehen sind oder ungewöhnliche Vertragsgestaltungen vorliegen. Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung (und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis) darf nur angenommen werden, wenn festgestellt wird, dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre. Andernfalls ist die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen oder stille Beteiligung, als verdeckte Einlage anzusehen. Auch wenn zB erkennbar ist, dass die Eigenkapitalausstattung nicht ausreichend ist, stellt die Mittelzufuhr in Form der atypisch stillen Beteiligung verdecktes Eigenkapital des Gesellschafters dar (*Hochedlinger/Fuchs*, Stille Gesellschaft (2007), Rz 2/164ff.).

Bei der Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als „verdecktes Eigenkapital“ ist auf den Zeitpunkt der „Darlehenszuzählung“ abzustellen (zB VwGH vom 28. April 1999, 97/13/0068).

Nach der Rechtsprechung des VwGH entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass etwa bei Fehlen von Kreditsicherheiten kein fremder Darlehensgeber zu einer Geldhingabe an eine Gesellschaft mit geringer Eigenkapitalausstattung bereit wäre (zB VwGH vom 17. April 2008, 2005/15/0073).

Die im Berufungsfall in Frage stehenden Vertragsverhältnisse sind auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen der daran Beteiligten jedenfalls einer strengen Überprüfung im oa. Sinne zu unterziehen. Die „Darlehensvereinbarung“ vom 20./21. Dezember 2001 wurde zwischen einer ungarischen Gesellschaft (als Darlehensnehmerin) und ihrer alleinigen Gesellschafterin, der VN-Holding-AG, als Darlehensgeberin abgeschlossen. Die von den Bw. errichtete „atypisch stille Gesellschaft“ besteht ebenfalls zwischen einer GmbH (der VNT-GmbH als Geschäftsherrin) und ihrer 100%-igen Muttergesellschaft (der VN-Holding-AG als

„stiller Beteiligter“). In der Zeit zwischen dem Abschluss der beiden vorgenannten Verträge übertrug die AG ihre Anteile an der ungarischen Tochter an ihre österreichische Tochter, die VNT-GmbH (mit Einbringungsvertrag vom 5. April 2002, siehe oben). Dadurch wurde die VN-Holding-AG von der „Mutter“ zur „Großmutter“ bzw. die VNT-GmbH von der „Schwester“ zur „Mutter“ der ungarischen Gesellschaft. Mit Übertragung der „Darlehensforderung“ als „stille Einlage“ an die VNT-GmbH sollte diese eine Forderung gegenüber ihrer nunmehrigen 100%-igen Tochter erwerben.

In Anbetracht obiger Rechtsausführungen sind nun die hier in Frage stehenden Vereinbarungen nach Auffassung des Berufungssenates des UFS aus folgenden Gründen nicht unter fremdüblichen Bedingungen zustande gekommen:

a) Darlehensvereinbarung vom 20./21. Dezember 2001 zwischen Holding AG und ungarischer Tochter:

Der „Darlehensvertrag“ umfasst gerade einmal vier Sätze (bzw. Punkte), sein Inhalt wurde eingangs (s. S. 6 der Berufungsentscheidung) zur Gänze wörtlich wieder gegeben.

Der Vertrag selbst enthält weder Regelungen betreffend Sicherheiten noch solche betreffend Kündigungsmöglichkeiten (s. dazu zB die Erkenntnisse des VwGH vom 17. Oktober 2007, 2006/13/0069, sowie vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0208). Auch geht daraus nicht hervor, auf welche Weise der „Darlehensbetrag“ iHv. € 5 Mio. zur Verfügung gestellt werden soll. Dass bereits bestehende – ursprünglich kurzfristige – Forderungen der VN-Holding-AG in langfristige Darlehensforderungen „umgewandelt“ wurden, förderte erst die abgabenbehördliche Prüfung zutage.

Dazu kommt, dass das „Darlehen“ für einen Zeitraum von mehr als sechs Jahren unverzinst gewährt wurde.

Die Bw. haben im erstinstanzlichen Verfahren nachträglich einen Vertrag bzw. eine „*Erklärung über die Absicherung eines Konzerndarlehensvertrages*“, datiert mit 21. Dezember 2001 und von der Darlehensnehmerin in Ungarn unterfertigt, zur Vorlage gebracht. Die Abgabenbehörde deutet in ihrem Prüfungsbericht an, die Glaubwürdigkeit dieser Erklärung bzw. die Tatsache, dass diese Sicherstellung bereits zum Zeitpunkt der Darlehensvereinbarung erfolgt sein soll, auf Grund diverser, näher angeführter Umstände in Zweifel zu ziehen. Aus Sicht des UFS ist es jedoch irrelevant, ob diese Sicherstellung zum damaligen Zeitpunkt tatsächlich bereits existent gewesen ist oder nicht. Denn selbst in der hier vorliegenden Form ist die Sicherstellung nicht geeignet, das Vorliegen einer insgesamt fremdüblichen Darlehensvereinbarung herbei zu führen: Der Vertrag wurde von Seiten der Darlehensgeberin zu einem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem von der Beistellung wie auch immer gearteter Sicherheiten

noch keine Rede war (am 20. Dezember 2001). Der Darlehensvertrag selbst enthält auch nicht den geringsten Hinweis auf eine – mittels gesonderter Urkunde vorzunehmende – Beistellung von Sicherheiten. Die Erklärung der Darlehensnehmerin, der Darlehensgeberin zur Absicherung ihrer Forderung ein Kaufrecht an der Gesamtheit ihrer beweglichen Sachen gegen Bezahlung von € 1,- einzuräumen, wurde unzweifelhaft erst danach, nämlich frühestens am 21. Dezember 2001 abgegeben. Diese Vorgangsweise hätte bei einem Darlehen von € 5 Mio. wohl kein fremder Dritter – noch dazu gegenüber einer ausländischen Schuldnerin mit geringer Eigenkapitalausstattung – akzeptiert.

Zudem wäre diese „Sicherstellung“ nach fünf Jahren, sohin Ende des Jahres 2006, abgelaufen. Zur Ausübung des Kaufrechtes sollte die VN-Holding-AG berechtigt sein, wenn die ungarische Tochter ihren im Darlehensvertrag angeführten Verpflichtungen nicht nachkommt. Dort war allerdings geregelt, dass die Rückzahlung (sowie eine Verzinsung) erst ab dem Jahr 2009 zu erfolgen habe. Die Sicherstellung wäre daher schon längst abgelaufen gewesen, bevor der Darlehensnehmerin erstmalig eine (Rückzahlungs-)Verpflichtung aus dem Vertrag erwachsen wäre. Daraus folgt, dass die behauptete „Sicherstellung“ de facto von Vornherein ins Leere ging.

Wenn die Bw. vorbringen, dass die Einräumung des nach ungarischem Recht zwangsweise auf fünf Jahre beschränkten Kaufrechtes nach Ablauf der ersten fünf Jahre selbstverständlich verlängert worden wäre, so ist auf die Ausführungen im von ihnen vorgelegten Rechtsgutachten Drs. *Menyhard* (Universität Budapest) vom 30. Juli 2007 zu verweisen. Der Gutachter führt darin zwar aus, dass seiner Meinung nach kein Hindernis bestehen könne, nach Ablauf der 5-Jahres-Frist erneut ein Kaufrecht zu begründen. Aus dem Gutachten geht jedoch ebenso hervor, dass diesbezüglich keine eindeutige Rechtslage gegeben ist und sohin in diesem Zusammenhang doch eine gewisse Rechtsunsicherheit über die Zulässigkeit einer derartigen Verlängerung besteht (S. 7f.). Abgesehen davon wird im genannten Gutachten auch auf einige weitere im Zusammenhang mit dem Kaufrecht (als so genannter atypischer Kreditsicherheit) bestehende Bedenken hingewiesen (zB den Scheincharakter, S. 3 des Gutachtens; sowie das Fehlen dinglicher Wirkung, S. 7).

Schließlich geht aus der Sicherstellungserklärung vom 21. Dezember 2001 nicht hervor, an welchen konkreten Gegenständen das Kaufrecht bestehen soll. Zwar wird auf eine „*diesem Vertrag beigefügte Anlage*“ und die darin angeführten beweglichen Sachen verwiesen. Diese Anlage stellt sich jedoch als mit 20. Dezember 2001 datierter Bilanzauszug (der „*VN Gruppe Ungarn*“) dar. Darin werden die Aktiva (Anlage- und Umlaufvermögen) mit ganz allgemeinen Bezeichnungen wie etwa „*Geistliche Produkte*“, „*Produktionsmaschinen*“, „*Betriebliche Maschinen und Anlagen*“ uä. angeführt. Es ist aber nicht zu ersehen, um welche einzelnen –

konkreten – Wirtschaftsgüter es sich handelt. Die Güter sind überdies – wie in Bilanzen üblich – mit bloßen Buchwerten ausgewiesen. Die Angemessenheit der „Sicherheit“ in Relation zur „Darlehensforderung“ ist daher nicht erkennbar. Ebenso wenig ist zu entnehmen, ob und inwieweit die Güter allenfalls mit Rechten Dritter oder Belastungen (wie zB Pfandrechten o.ä.) behaftet sind. In der Anlage sind überdies auch Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten enthalten, obgleich das Kaufrecht laut Erklärung vom 21. Dezember 2001 lediglich bewegliche Sachen betreffen soll. Des Weiteren ist ein Teil der Gegenstände in ungarischer Sprache angeführt, sodass bei diesen unklar bleibt, um welche Güter es sich dabei handelt.

Dem von den Bw. vorgelegten Rechtsgutachten Drs. *Menyhard* (Universität Budapest) vom 30. Juli 2007 ist zu entnehmen, dass die Vereinbarung eines Kaufrechtes als Sicherheit nur dann rechtsgültig sein kann, wenn ua. jene Sachen, an denen das Kaufrecht eingeräumt werden soll, hinreichend bestimmt sind (s. zB S. 5 des Gutachtens mit Hinweis auf § 375 des Bürgerlichen Gesetzbuches der Republik Ungarn). Abgesehen davon, dass ein fremder Dritter die vorliegende „Sicherheit“ auf Grund der oa. Umstände sicher nicht akzeptiert hätte, ist im gegenständlichen Fall darüber hinausgehend sogar davon auszugehen, dass der Vertrag über die Einräumung des Kaufrechtes mangels hinreichend konkreter Bezeichnung der betreffenden Wirtschaftsgüter nicht einmal als rechtsgültig zustande gekommen zu betrachten ist.

Die Betriebsprüfung wies in ihrem Bericht überdies darauf hin, dass die VN-Holding-AG im Jahr 2001 – neben der oben erwähnten Umbuchung von Forderungen iHv. € 5 Mio. auf „Ausleihung“ bzw. Darlehen - einen Teil ihrer gegenüber der ungarischen Tochtergesellschaft VNTkft bestehenden Forderungen im Ausmaß von € 2,27 Mio. mangels Werthaltigkeit abschreiben musste. Im Prüfungsbericht wird zudem – von den Bw. unwidersprochen – auf die mangelnde Kapitalausstattung der ungarischen Gesellschaft verwiesen. Aus der dem UFS vorgelegten Bilanz der VNTkft ergibt sich per 31. Dezember 2001 eine Eigenkapitalquote von gerade einmal 9,96% (Eigenkapital: € 1.272.223,-; Fremdkapital: € 11.503.299,-). Bei dieser Kapitalausstattung wäre ein Fremder nicht bereit gewesen, der VNTkft ein Darlehen iHv. € 5 Mio. – noch dazu unter den oben dargestellten Bedingungen – zu gewähren (vgl. dazu nochmals das bereits zitierte VwGH-Erkenntnis 2005/15/0073 vom 17. April 2008).

Die Bw. führen letztlich auch ins Treffen, dass die ungarische VNTkft ihre „Darlehensverbindlichkeit“ im Oktober 2005 zur Gänze zurückgezahlt habe, woraus ersichtlich sei, dass tatsächlich ein eigener (einlagefähiger) Vermögenswert – nämlich eine werthaltige Forderung aus einem Darlehensvertrag – vorgelegen ist. Mit diesem Vorbringen ist für die Bw. schon allein deshalb nichts gewonnen, da – wie oben dargelegt – bei der steuerlichen Beurteilung eines „Gesellschafterdarlehens“ auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzählung abzustellen ist. Eine allfällige (spätere) Rückzahlung kann daher bei dieser Beurteilung keine

Berücksichtigung finden. Im berufungsgegenständlichen Fall kommt überdies hinzu, dass am 27. Oktober 2005 zwar eine als „*repayment of a loan*“ bezeichnete Zahlung der ungarischen Gesellschaft auf dem Konto der VNS-GmbH (als Rechtsnachfolgerin der VNT-GmbH) gutgebucht wurde. Die VN-Holding-AG hat jedoch den Betrag von € 5 Mio. (neben anderen Beträgen) selbst zur Verfügung gestellt, um damit ihrer Enkelgesellschaft die Tilgung der „Darlehensverbindlichkeit“ zu ermöglichen. Dies wurde im Rahmen eines Anteilskaufvertrages vom 7. Oktober 2005, mit welchem die AG neben einem 1%-igen Anteil an der VNTkft sämtliche Anteile an der „neuen“ VNT-GmbH veräußert hat, so vereinbart. Die Holding AG als Darlehensgeberin musste sohin den Darlehensbetrag von € 5 Mio. noch ein zweites Mal aufbringen, um eine zu ihren Gunsten bestehende Forderung in entsprechender Höhe für Zwecke der Begleichung sämtlicher konzerninterner Forderungen bzw. Verbindlichkeiten zum Wegfall zu bringen. In wirtschaftlicher Hinsicht wurde damit das behauptete „Darlehen“ allein von der VN-Holding-AG getragen.

Das Berufungsvorbringen, die Abgabenbehörde habe im Zuge der Prüfung der VN-Holding-AG eine Teilwertabschreibung von Forderungen gegen die ungarische Tochtergesellschaft nicht anerkannt (woraus ersichtlich sei, dass auch von Seiten der Behörde keine Zweifel an der Werthaltigkeit der Forderungen gegenüber der „Tochter“ bestanden hätten), steht mit der Aktenlage nicht in Einklang. Aus dem bezüglichen, die VN-Holding-AG betreffenden Prüfungsbericht vom 6. August 2007 geht nicht hervor, dass von Seiten der Abgabenbehörde zu Lasten der Bw. eine Teilwertabschreibung rückgängig gemacht worden wäre.

Vor diesem Hintergrund begegnet es keinen Bedenken, wenn das Finanzamt von einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Mittelzufuhr ausgegangen ist. All die angeführten Umstände stellen gewichtige Indizien dafür dar, dass das von der VN-Holding-AG an ihre ungarische Tochter gewährte „Darlehen“ iHv. € 5 Mio. in wirtschaftlicher Hinsicht tatsächlich darauf abzielte, der Tochtergesellschaft das für Zwecke der Erfüllung ihres Unternehmenszweckes erforderliche Eigenkapital zur Verfügung zu stellen. Da die Darlehensvereinbarung zwischen zueinander fremden Dritten in der hier vorliegenden Art und Form niemals abgeschlossen worden wäre, ist die Leistung – ungeachtet ihrer Bezeichnung als Darlehen – als verdeckte Einlage anzusehen.

b) Atypisch stille Gesellschaft zwischen Holding AG (als stiller Gesellschafterin) und österreichischer Tochter (als Geschäftsherrin):

Beteiligt sich der Gesellschafter einer GmbH an dieser GmbH in Form einer atypisch stillen Beteiligung, so ist es – wie bereits oben dargelegt - für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Vereinbarungen angemessen sind und einem Fremdvergleich standhalten. Die Anerkennung der stillen Gesellschaft ist zu versagen, wenn die Einlagen als verdecktes Kapital

anzusehen sind oder ungewöhnliche Vertragsgestaltungen vorliegen. Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung (und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis) kann nur dann angenommen werden, wenn auch ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre.

Bei der eingangs geschilderten Sachlage kann die Beantwortung der von den Bw. aufgeworfenen Frage, ob ein „einlagefähiges Wirtschaftsgut“ (in Form einer Darlehensforderung) vorliegt, im gegenständlichen Fall dahingestellt bleiben. Ausschlaggebend ist allein, dass die in Frage stehende „Mitunternehmerschaft“ unter den gleichen Bedingungen zwischen fremden Dritten nicht errichtet worden wäre.

Im Berufungsfall beteiligte sich die VN-Holding-AG als „stille Gesellschafterin“ mit einer Einlage iHv. € 3,7 Mio. am Unternehmen ihrer 100%-igen Tochter, der VNT-GmbH. Die Einlage sollte nach Intention der Bw. in Form der Übertragung der oben eingehend besprochenen „Darlehensforderung“ der Holding AG gegen ihre frühere Tochter- und zwischenzeitige Enkelgesellschaft VNTkft geleistet werden. In der Zeit zwischen Abschluss des Darlehensvertrages vom 20./21. Dezember 2001 und Errichtung der „atypisch stillen Gesellschaft“ mit Verträgen vom 18. Dezember 2002 wurde die VNT-GmbH (Geschäftsherrin) mit Vertrag vom 5. April 2002 zur 100%-igen Mutter der ungarischen Darlehensnehmerin, der VNTkft.

Der UFS hat oben unter a) ausführlich dargelegt, dass der „Darlehensvereinbarung“ vom 20./21. Dezember 2001 mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen ist. Dies insbesondere aus dem Grunde, dass de facto keine (geeigneten) Sicherheiten bestellt wurden. Zudem ergibt sich aus den weiteren Umständen, wie zB der mangelnden Kapitalausstattung der Darlehensnehmerin und der daraus resultierenden „Selbsttilgung“ der Forderung durch die Darlehensgeberin, dass wirtschaftlich gesehen Eigenkapitalersatz vorliegt.

Die „stille Beteiligung“ des Gesellschafters einer GmbH an eben dieser GmbH in der Form, dass der Stille eine aus einer fremdunüblich zustande gekommenen „Darlehensvereinbarung“ entstehende (Darlehens-)Forderung als Einlage zu leisten hat, hält einem Fremdvergleich nicht stand. Ein gegenüber dem Stillen fremder Geschäftsherr wäre nicht bereit gewesen, eine derartige Zuwendung (Übertragung einer quasi nicht besicherten, über viele Jahre unverzinst gewährten Forderung iHv. € 5 Mio. an eine ausländische Schuldnerin mit geringer Kapitalausstattung) als stille Einlage zu akzeptieren, noch dazu wenn – wie im Berufungsfall – in den Anfangsjahren der Großteil der von der Geschäftsherrin erwirtschafteten Gewinne auf Grund der Gewinnverteilungsvereinbarungen dem Stillen zuzuweisen ist. Umgekehrt erscheint es aber auch aus der Sicht des Stillen mehr als zweifelhaft, dass ein Fremder eingewilligt hätte, für eine zu leistende Einlage iHv. € 3,7 Mio. – selbst unter Berücksichtigung einer

vorzunehmenden Abzinsung – eine Forderung im Gegenwert von € 5 Mio. hinzugeben. Der Nominalwert der „eingelegten“ Forderung liegt damit rund 35% über jenem der vereinbarten Einlage. Eine derartige Vereinbarung ist nur auf Grund der engen wirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Verflechtung sämtlicher beteiligter Gesellschaften erklärbar.

Die vorliegende Vertragskonstruktion legt den Schluss nahe, dass sie einzig den Zweck verfolgt, positive Ergebnisse der Geschäftsherrin weitgehend auf die Stille zu transferieren, um somit bei der Stillen vorhandene Verlustvorträge verwerten zu können und gleichzeitig die Gewinnbesteuerung bei der Geschäftsherrin zu verhindern bzw. zu minimieren. Diese Schlussfolgerung wurde schon vom Finanzamt – zB im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung – geäußert. Demgegenüber konnten die Bw. keine außersteuerlichen Gründe für die gewählte Vorgangsweise plausibel machen bzw. wurde das Vorliegen anderer als bloß steuerlicher Motive von Seiten der Bw. nicht einmal behauptet.

Wenn die Bw. auf ihre dem Finanzamt vorgelegten Gutachten und die darin geäußerten Rechtsmeinungen verweisen, so ist dem entgegen zu halten, dass in den beiden (österreichischen) Gutachten auf die fremdunüblich geschlossene „Darlehensvereinbarung“ vom 20./21. Dezember 2001 nicht näher eingegangen wird (und diese etwa im Gutachten Drs. *Nowotny* nicht einmal Erwähnung findet). Im Gutachten der Universität Budapest wird ganz allgemein das ungarische Rechtsinstitut des Kaufrechtes als Sicherheit behandelt, ohne dass in irgendeiner Weise konkret auf die im gegenständlichen Verfahren vorgelegte „*Erklärung über die Absicherung eines Konzerndarlehensvertrages*“ eingegangen wird.

Was die Jahre 2005 und 2006 anlangt, so steht zwischen den Parteien außer Streit, dass die intendierte „Mitunternehmerschaft“ per 31. Dezember 2005 beendet wurde.

Dessen ungeachtet reichten die Bw. für die Jahre 2005 und 2006 Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften bzw. Personengemeinschaften (Formular E 6) ein, in denen jeweils Einkünfte iHv. € 0,- ausgewiesen wurden.

Gemäß § 311 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien – ohne unnötigen – Aufschub – zu entscheiden.

Über Abgabenerklärungen ist ein Bescheid auch dann zu erlassen, wenn keine Abgaben festzusetzen (bzw. bei Einreichung von Feststellungserklärungen: wenn keine Einkünfte festzustellen) sind. Wird eine Abgabenerklärung bei der Abgabenbehörde eingereicht, so unterliegt diese der behördlichen Entscheidungspflicht (vgl. dazu *Ritz*, BAO³, § 311 Tz 13).

Da die in Frage stehende „Mitunternehmerschaft“ in den Jahren 2005 und 2006 nicht mehr existierte, aber dennoch entsprechende Feststellungserklärungen eingebracht wurden, war

das Finanzamt auch gezwungen, darüber bescheidmäßigt abzusprechen. Die Ansicht der Bw., es wären überhaupt keine Bescheide (also nicht einmal Nichtfeststellungsbescheide) zu erlassen gewesen, erweist sich daher als unrichtig.

Wenn schließlich in der gegen die Nichtfeststellung für 2003 und 2004 gerichteten Berufungseingabe vom 28. Oktober 2008 gerügt wird, es sei mangels Wiederaufnahmebescheide nicht möglich, dass für die genannten Jahre sowohl Feststellungsbescheide als auch die berufungsgegenständlichen Nichtfeststellungsbescheide in Rechtsbestand seien, so ist darauf hinzuweisen, dass laut Aktenlage in den die Jahre 2003 und 2004 betreffenden Feststellungsverfahren niemals (erklärungsgemäß) Feststellungsbescheide, sondern sogleich die nunmehr angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide erlassen wurden. Es war daher hinsichtlich dieser Jahre gar nicht erforderlich, eine Verfahrenswiederaufnahme zu verfügen.

3.) Zur verfahrensrechtlichen Rüge:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügen die Bw., dass eine Schlussbesprechung nicht stattgefunden habe, wodurch insbesondere das Recht auf Parteiengehör missachtet worden sei.

Nach § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Diese hat die Besprechung des Prüfungsresultates zum Gegenstand und dient insbesondere dem Grundsatz des Parteiengehörs (s. dazu zB *Ritz*, BAO³, § 149 Tz 2, mwN).

Ergibt sich im Zuge der Schlussbesprechung die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen, so ist in der Literatur zwar strittig, ob nach Abhaltung der Schlussbesprechung die Vornahme weiterer Prüfungshandlungen zulässig ist. Unzweifelhaft besteht aber die Möglichkeit, allenfalls notwendige – ergänzende – Ermittlungen nach Maßgabe anderer verfahrensrechtlicher Möglichkeiten (etwa im Wege der §§ 143 oder 144 iVm. § 119 BAO) vorzunehmen (*Ritz*, aaO, § 149 Tz 1).

Dass am 15. Februar 2006 zwischen Organen der GroßBP und Vertretern der Bw. eine Besprechung stattgefunden hat, wird selbst von den Bw. nicht in Abrede gestellt (s. zB S. 16f. der Berufungseingabe). Diese sei von den Bw. jedoch nicht als Schlussbesprechung „angesehen“ worden, da man die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches abwarten habe wollen.

Unabhängig davon, ob nun die am 15. Februar 2006 abgehaltene Besprechung als „bloße“ Besprechung oder als Schlussbesprechung bezeichnet (oder angesehen) wird, so hat doch unzweifelhaft eine Besprechung stattgefunden, an welcher Vertreter beider Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens teilgenommen haben und welche die Erörterung der

abgabenbehördlichen Prüfungsergebnisse zum Inhalt hatte. Im Rahmen dieser Besprechung stellten sich hinsichtlich der rechtlichen Würdigung der von der GroßBP getroffenen Feststellungen divergierende Auffassungen zwischen den Parteien heraus. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Schreiben der Rechtsanwälte der Bw. vom 22. Juni 2006, mit welchem dem Finanzamt zwei von den Bw. eingeholte Rechtsgutachten zur Kenntnis übermittelt wurden, sowie aus dem Umstand, dass die Bw. in weiterer Folge den bundesweiten Fachbereich der Finanzverwaltung um Erstattung einer (rechtlichen) Stellungnahme ersuchten. Die Stellungnahme des Fachbereiches erfolgte mit Erledigung vom 30. April 2007. Auf Grund dieser Stellungnahme erging seitens der GroßBP nochmals ein Vorhalt an die Bw., mit welchem ergänzend bislang nicht vorgelegte Unterlagen (im Wesentlichen die Darlehensbesicherung betreffend) abverlangt wurden. In der Folge ergingen schließlich die berufungsgegenständlichen Bescheide, welchen sowohl der bereits im Zuge der angeführten Besprechung erörterte Sachverhalt als auch die schon damals seitens der Abgabenbehörde vorgenommene rechtliche Würdigung zugrunde liegt.

Die verfahrensrechtliche Rüge der Bw. erweist sich sohin als unbegründet:

Über das Ergebnis der Außenprüfung hat zwischen den Bw. unzweifelhaft eine den Zwecken des § 149 Abs. 1 BAO gerecht werdende (Schluss-)Besprechung stattgefunden, in welcher das Prüfungsergebnis sowohl in sachverhaltsmäßiger als auch in rechtlicher Hinsicht erörtert wurde. Dass danach über „Empfehlung“ des bundesweiten Fachbereiches der Finanzverwaltung, welcher im Übrigen von Seiten der Bw. beigezogen wurde, noch ein ergänzender Vorhalt ergangen ist, vermag daran nichts zu ändern. Die Vornahme ergänzender Ermittlungen im Vorhaltswege ist nach hA auch nach Beendigung der Prüfung bzw. Abhaltung der Schlussbesprechung noch zulässig (s. oben).

Das Recht auf Parteiengehör wurde im vorliegenden Fall in mehrfacher Hinsicht gewahrt:

-- Jener Sachverhalt, der den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegt, sowie dessen rechtliche Beurteilung durch die Abgabenbehörde erster Instanz waren bereits Inhalt der Besprechung am 15. Februar 2007. Die Niederschrift über diese (Schluss-)Besprechung wurde den Bw. nachweislich zur Kenntnis gebracht.

-- Im Weiteren übermittelte das Finanzamt den Bw. zum Zwecke der Erstattung einer allfälligen Stellungnahme mit Schreiben vom 7. September 2006 nochmals eine ausführliche Darstellung des von der GroßBP festgestellten Sachverhaltes.

-- Die umfassende Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches vom 30. April 2007 wurde den Bw. (bzw. der steuerlichen Vertreterin) nachweislich zur Kenntnis übermittelt.

-- Per 22. August 2007 erging an die Bw. ein das Jahr 2002 betreffender (hier nicht verfahrensgegenständlicher, zwischenzeitig von der Abgabenbehörde erster Instanz selbst wieder aufgehobener) Bescheid, mit welchem das Finanzamt das Vorliegen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft unter Hinweis auf die Feststellungen im Prüfungsbericht nicht anerkannt hat. Im – den Bw. schon damals zugestellten – Prüfungsbericht wird eingehend dargelegt, aus welchen Gründen das Finanzamt den nachträglich vorgelegten „Besicherungsvertrag“ als für die steuerliche Anerkennung nicht hinreichend erachtet.

-- Letztlich hatten die Bw. auch im Verfahren vor dem UFS, insbesondere im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, die Gelegenheit, sich zu den behördlichen Sachverhaltsannahmen zu äußern bzw. allfällige aus ihrer Sicht notwendige Ergänzungen vorzunehmen.

Aus den angeführten Gründen kam daher auch den verfahrensrechtlichen Einwendungen der Bw. im Ergebnis keine Berechtigung zu.

Graz, am 24. November 2009