



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Heinz Neuböck WTH GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1991-1995 und Gewerbesteuer 1991-1993 sowie Körperschaftsteuer 1991-1995 und Gewerbesteuer 1991-1993 entschieden:

Der Berufung wird, soweit sie sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995 richtet, teilweise Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die übrigen angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### 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 Ent-scheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den

Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Bei der Bw. fand für die Streitjahre eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt. Dem Betriebsprüfungsbericht vom 10.12.1998 ist Folgendes zu entnehmen:

### **"Tz. 14 Prüfungsablauf**

Die Prüfung wurde mit Unterfertigung des Prüfungsauftrages am 28.10.1997 begonnen.

Am 18.2.1998 wurde erstmalig mit dem Sachbearbeiter der Steuerberatungskanzlei ... im Beisein des Gruppenleiters eine Besprechung abgehalten.

Im Zuge dieser Besprechung wurde auch über die erfolgte Teilwertabschreibung der Beteiligung an Kapitalgesellschaft, als auch über die Einbringung der Mitunternehmerschaft in die GesmbH mit einen angeblichen " positiven Verkehrswert " gesprochen und der steuerliche Vertreter aufgefordert diese Punkte noch näher zu erläutern bzw. nachzuweisen wie sich der "positive Verkehrswert" ermitteln lässt.

Desweiteren waren noch mehrere Verträge nachzureichen.

Die nächste Besprechung war für 7.4.1998 terminiert, wurde jedoch auf Wunsch der Kzl. ... auf 7.5.1998 bzw. auf 15.5.1998 verschoben.

Die noch fehlenden Verträge konnten nur auf Etappen der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt werden, Aufklärungen über das Zustandekommen eines " positiven Verkehrswertes " bzw. Nachweis über den Grund der vorgenommenen Teilwertabschreibung konnten bis zum Prüfungsabschluß nicht vorgelegt werden.

Weitere Besprechungen wurden an folgenden Tagen abgehalten:

28.5.1998

8.6.1998

19.6.1998

8.7.1998

Am 7.9.1998 wurde der Betriebsprüfung in einem Telefonat mit der Kzl ... mitgeteilt, daß Hr. H.A. den Nachweis über das Zustandekommen des " positiven Verkehrswertes erbringen kann, sich zur Zeit aber auf Urlaub befindet. Nach Beendigung des Urlaubes des Hr. H.A.

werde man mit der Betriebsprüfung Kontakt aufnehmen.

Dazu kam es jedoch nicht, die Berechnung des Verkehrswertes in der von der Betriebsprüfung gewünschten Form konnte abermals nicht erbracht werden.

Eine Vorbesprechung zur Schlußbesprechung erfolgte am 13.11.1998 in den Räumlichkeiten der Steuerberatungskanzlei.

Der Schlußbesprechungstermin wurde für 26.11.1998 angesetzt.

Am 25.11.1998 wurde dem Gruppenleiter ... in einem Fax mitgeteilt, daß man um Verschiebung des Schlußbesprechungstermines ersucht, um noch fehlende Unterlagen beibringen zu können.

Seitens der Betriebsprüfung konnte diesem Ersuchen nicht entsprochen werden, da es vom Abgabepflichtigen seit 18.2.1998 erfolglos versucht wurde die noch fehlenden Unterlagen bzw. Nachweise zu erbringen, der festgesetzte Termin 26.11.1998 somit aufrecht bleibt.

Da am 26.11.1998 zur angesetzten Schlußbesprechung weder der Abgabepflichtige, noch sein steuerlicher Vertreter erschienen sind, entfiel diese gemäß § 149 BAO.

## **Tz. 19 Aberkennung des atypisch stillen Gesellschafterverhältnisses**

### **Sachverhaltsdarstellung**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 9.10.1990 wurde die Firma "V GesmbH" später die "A GesmbH" gegründet.

Hr. H.A. beteiligte sich als atypisch stiller Gesellschafter mit einer Einlage von S 2.000.000,- an o.a. Unternehmen mit Vertrag vom 19.12.1991, rückwirkend per 31.7.1991.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 17.5.1994 wurde die "V GesmbH" als übernehmende Gesellschaft mit der "H.A. Ges mbh" als übertragende Gesellschaft auf der Grundlage der Bilanz zum 31.12.1993 verschmolzen.

H.A. brachte seinen gesamten Mitunternehmeranteil mit Einbringungsvertrag vom 29.9.1994 als Sacheinlage in die "V GesmbH" auf Grundlage der Bilanz der Mitunternehmerschaft zum 30.12.1993 ein.

Mit Einbringungsvertrag vom 21.12.1995 ( Stichtag der Einbringung 30.11.1995 ) wurde die

"A & E Ges mbh & Co KG" in die "A Ges mbh" unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel III Umgründungssteuergesetz eingebbracht.

### **Feststellungen der Betriebsprüfung**

Die atypisch stille Gesellschaft wird dem Grunde nach nicht anerkannt.

Der Steuerpflichtige ist in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt. Es steht ihm grundsätzlich frei, seinen Betrieb mit Eigenmittel oder mit Fremdkapital auszustatten. Nur unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, daß die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene ist, kann eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden.

Wird vom Gesellschafter einer GmbH auf dem Umweg einer Einlage in eine gegründete unechte stille Gesellschaft in Wahrheit das für die Erfüllung des vorgesehenen Unternehmenszweckes in wirtschaftlicher Sicht unbedingt erforderliche Eigenkapital zur Verfügung gestellt, so hat diese Einlage in die unechte stille Gesellschaft objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und tritt somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung an die GmbH.

Ein fremder Dritter hätte der Gesellschaft bei der gegebenen wirtschaftlichen Situation, die die Erfüllung ihrer Unternehmenszwecke gar nicht ermöglicht hätte (Ausstattung der GmbH lediglich mit dem Mindestkapital), keinesfalls Mittel in der in Rede stehenden Höhe zur Verfügung gestellt.

Die in Form einer Einlage als unechter stiller Gesellschafter erfolgte Mittelzuführung ist in wirtschaftlicher Sicht als Dauerwidmung von notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke der GmbH anzusehen. (VwGH 18.10.1989, 88/13/0180)

Die atypisch stille Beteiligung erfolgte zu einem Zeitpunkt, als das Stammkapital der GmbH durch Verluste bereits aufgebraucht war, diese Kapitalgesellschaft also sanierungsbedürftig war.

Es liegt daher nach Ansicht der Betriebsprüfung ein Mißbrauch von Formen und

Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vor, da diese rechtliche Gestaltung im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg als ungewöhnlich und unangemessen erscheint, und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

Denkt man den abgabenersparenden Effekt weg, so wäre der gewählte Weg ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich (11.12.1990, 89/14/0140).

Des weiteren begründen Sanierungszuschüsse des Gesellschafters an seine GmbH, die im Kleid atypisch stiller Beteiligungen geleistet werden, keine Mitunternehmerschaft.

Zum Zeitpunkt der Errichtung des Gesellschaftsvertrages betreffend der Begründung eines unechten stillen Beteiligungsverhältnisses war das negative Betriebsergebnis der Kapitalgesellschaft für 1991 bereits absehbar, in Folgejahren 1992 und 1993 wurde weitere Verluste erwirtschaftet, die H.A. als atypisch stiller Mitunternehmer bei seiner Einkommensteuererklärung als Steuerminderungsosten in Ansatz bringen konnte.

Nach Verschmelzung der "V Ges mbh" mit der " H.A. Ges mbh" wurde aus einem Verlustbetrieb ein Gewinnbetrieb. Somit war auch die atypisch stille Beteiligung nicht mehr von Nutzen, und wurde sodann in die "V Ges mbh" eingebracht.

Die zeitliche Nähe der Begründung des atypisch stillen Beteiligungsverhältnisses zur Gründung der "V Ges mbh", die Personenidentität (H.A. entweder als Gesellschafter unmittelbar oder über den Umweg einer zwischengeschalteten GmbH bzw über ein Treuhandverhältnis mit seiner Gattin S.A. mittelbar beteiligt , tritt als Geschäftsführer oder Prokurist auf), die Ausstattung der GmbH mit dem Mindestkapital, die Sanierungsbedürftigkeit der GmbH und letztlich die Einbringung der atypisch stillen Gesellschaft in die in Rede stehende GmbH zu dem Zeitpunkt, als von dieser keine Verluste zu erwarten waren, veranlassen die Betriebsprüfung zu der Schlußfolgerung, daß die atypisch stille Gesellschaft dem Grunde nicht anerkannt wird.

Aus angeführten Gründen unterbleibt eine Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 188 Abs.1 lit.b BAO für die Jahre 1991 - 1993.

Mit Stichtag zum 30.12.1993 brachte H.A. seinen gesamten Mitunternehmeranteil als Sacheinlage in die geprüfte Ges mbh mit einem "positiven Verkehrswert" ein.

Wie ein Mitunternehmeranteil dem ausschließlich Verluste zugewiesen wurden, einen "positiven Verkehrswert" zustande bringen solle konnte trotz wiederholter Urgenz durch die Betriebsprüfung nicht aufgeklärt werden.

Die Einbringung eines Betriebes in eine Körperschaft fällt dem Grunde nach unter Art III

UmgrStG.

Voraussetzung für die Geltung des Art III ist u.a., daß ein **positiver Verkehrswert** vorliegt.

Diese Voraussetzung konnte im vorliegenden Fall nicht erbracht werden, zumal auch keine stillen Reserven feststellbar waren.

Im Zuge dieser Feststellung sind die erzielten Jahresergebnisse zur Gänze der "A Ges mbh" anzurechnende.

Da nach Rechtsansicht der Abgabenbehörde keine atypische stille Mitunternehmerschaft vorlag, war die "Einlage" von H.A. als Darlehen zu betrachten, das mangels eines positiven Verkehrswertes nicht einbringungsfähig war und daher unverändert in den Bilanzen der Gesmbh mit 2.000.000,- zu Buche steht.

## **Tz. 20 Beteiligung Kapitalgesellschaft**

In den Jahren 1994 und 1995 wurden vom geprüften Unternehmen Abschreibungen vorgenommen, welche dem Grunde nach der Betriebsprüfung nicht nachgewiesen werden konnten.

Diese Abschreibungen werden daher nicht anerkannt.

	<u>1994</u>	<u>1995</u>
	S	S
<b>It. HB</b>	1.021.000,-	1.000,-
<b>It. PB</b>	2.686.000,-	2.486.000,-
<b>VÄ</b>	1.665.000,-	2.485.000,-
<b>- Vorjahr</b>	0,-	1.665.000,-
<b>EA</b>	1.665.000,-	820.000,-

**Tz. 21 Darlehen Einlage**

	<u>1991</u>	<u>1992</u>	<u>1993</u>
	S	S	S
<b>It. HB</b>	-411.972,-	1.259.560,-	1.932.206,-
<b>It.PB</b>	-2.000.000,-	-2.000.000,-	-2.000.000,-
<b>VÄ</b>	-1.588.027,-	-3.259.560,-	-3.932.206,-
<b>- Vorjahr</b>	0,-	1.588.027,-	3.259.560,
<b>EÄ</b>	-1.588.027,-	-1.671.533,-	-672.646,-

	<u>1994</u>	<u>1995</u>
	S	S
<b>It. HB</b>	0,-	0,-
<b>It.PB</b>	-2.000.000,-	-2.000.000,-
<b>VÄ</b>	-2.000.000,-	-2.000.000,-
<b>- Vorjahr</b>	3.932.206,-	2.000.000,-
<b>EÄ</b>	1.932.206,-	0,-

Die Prüferbilanz wird entsprechend angepaßt."

Die dagegen eingebrachte Berufung vom 1.3.1999, die mit Schriftsatz vom 28.6.1999 ergänzt wurde, wendet sich gegen

- 1) die Nichtanerkennung des mit Vertrag vom 19.12.1991 gegründeten Gesellschaftsverhältnis zwischen H.A. und der Bw.;
- 2) die Nichtanerkennung eines in steuerlicher Betrachtungsweise gewinnwirksam auszubuchenden Beteiligungsansatzes, welcher im Zuge der Verschmelzung zwischen der

Bw. und der Fa. H.A. GmbH im Rahmen der Buchwertfortführung zu übernehmen und fortzuführen gewesen sei.

Die Bw. führte zu 1) aus, H.A. habe sich Mitte 1991 an der Bw. als atypisch stiller Gesellschafter mit einer Kapitaleinlage von ATS 2 Mio. beteiligt. Seitens der Betriebsprüfung sei dieses Gesellschaftsverhältnis aus Gründen eines angeblichen Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten nicht anerkannt worden. H.A. sei zum Zeitpunkt der Begründung des gegenständlichen Gesellschaftsverhältnis weder Gesellschafter noch Geschäftsführer gewesen. Aufgrund dieses Sachverhaltes sei daher keinerlei Personenidentität gegeben. Die Bw. sei zu diesem Zeitpunkt nicht sanierungsbedürftig gewesen, vielmehr waren Investitionen und sonstige Anlaufkosten zu finanzieren. Der Steuerpflichtige sei in der Wahl der – finanziellen – Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen wolle, grundsätzlich nicht beschränkt. Es stehe ihm frei, seinen Betrieb mit Eigenmittel oder Fremdkapital auszustatten. Lediglich unter außergewöhnlichen Umständen könne eine Fremdmittelzuführung von der Abgabenbehörde als Eigenkapitalersatz angesehen werden. Dies setze jedenfalls eine zum Zeitpunkt der Zuführung dieser Mittel tatsächlich vorhandene Gesellschaftereigenschaft des Mitunternehmers voraus.

Hinsichtlich des positiven Verkehrswertes des in Rede stehenden Gesellschaftsanteiles werde darauf verwiesen, dass der Teilbetrieb "V" im Herbst 1995 von der Bw. um einen Preis von ATS 3,760.000 exklusive Warenlager veräußert worden sei. Dieser Sachverhalt sei bei der Beurteilung, ob hinsichtlich der genannten Beteiligung stille Reserven vorgelegen seien, nicht berücksichtigt worden. Die stillen Reserven im vorhandenen Warenlager seien dabei noch nicht berücksichtigt.

Aufgrund der gegebenen Sachlage handle es sich bei der in Rede stehenden Beteiligung daher um einen einbringungsfähigen Vermögenswert, sodass auch aus diesem Grund das Gesellschaftsverhältnis anzuerkennen sei.

Weiters sei die Betriebsprüfung der Ansicht gewesen, dass die Verluste bei der Gesellschaft selbst zu erfassen seien. Nicht verständlich sei aber, warum 1994 von den 1991-1993 erzielten Verlusten ein Teilbetrag von ATS 1,932.206 steuerlich unbegründet neutralisiert worden sei.

Zu 2) wurde ausgeführt, bei dem genannten Beteiligungsansatz handle es sich nicht um eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung oder um eine ähnlich gelagerte Wertminderung, welche mit – steuerfreien – Beteiligungserträgen in irgendeinem Zusammenhang stehe. Mit Verschmelzungen mit Stichtag bis spätestens 31.12.1995 hätten keine umgründungssteuer-

lichen Sonderbestimmungen bestanden.

Verluste aus einer derartigen Abschreibung der Beteiligung blieben auch nach der Verschmelzung von Mutter- und Tochtergesellschaft erhalten. Auf das VwGH-Erkenntnis vom 31.1.1995, 94/13/0171, werde in diesem Zusammenhang verwiesen.

Aufgrund der gegebenen Sachlage sei daher der Abschreibungsmodus hinsichtlich der genannten Beteiligung zu übernehmen und weiterzuführen.

### **Darstellung der relevanten Beteiligungsverhältnisse:**

#### **V-GmbH:**

Zum Zeitpunkt der Begründung der atypisch stillen Gesellschaft haben an der Bw. folgende Beteiligungsverhältnisse bestanden:

H.A. GmbH: 40%

Ö: 40%

B: 20%.

Nach Angaben der Bw. sind 1993 sämtliche "externen" Gesellschafter ausgeschieden.

#### **H.A. GmbH:**

Zum Zeitpunkt der Begründung der atypisch stillen Gesellschaft zwischen der Bw. und H.A. haben an der H.A. GmbH folgende Beteiligungsverhältnisse bestanden:

H.A. 15%

N-AG: 85%

Am 27.4.1994 haben die beiden Gesellschafter ihre Anteile an die Bw. abgetreten.

### **Verschmelzung Bw. – H.A. GmbH**

Zum Zeitpunkt der Verschmelzung zwischen der V-GmbH und der H.A. GmbH (Vertragsabschluss am 17.5.1994) waren sämtliche Stammanteile der V-GmbH in der Hand von S.A., die ihre Anteile treuhändig für ihren Gatten H.A. gehalten hat.

H.A. war Geschäftsführer der V-GmbH, S.A. Geschäftsführerin der H.A. GmbH.

Zu diesem Zeitpunkt hat die Bw. ihren Firmenwortlaut in A-GmbH geändert.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Mündliche Verhandlung**

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung dann stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wurde.

Da eine mündliche Verhandlung erst im ergänzenden Schriftsatz vom 28.6.1999, also verspätet, beantragt wurde, wurde über die Berufung ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesprochen.

## **2. Wiederaufnahme des Verfahrens**

Die Berufung enthält keine eigenständige Begründung, aus welchem Grund die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren angefochten wurden.

Da jedoch die Sachbescheide in vollem Umfang bekämpft werden, wird angenommen, dass der Grund darin zu sehen ist, dass sich bei Stattgabe der Berufung gegen die Sachbescheide der Spruch dieser Bescheide nicht geändert hätte, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig wäre. Deshalb wird über die Wiederaufnahmsbescheide materiell entschieden.

## **3. Anerkennung des Gesellschaftsverhältnisses**

Zunächst ist das Berufungsvorbringen nicht zutreffend, H.A. sei zum Zeitpunkt der Begründung der atypisch stillen Gesellschaft weder Gesellschafter der Bw. noch deren Geschäftsführer gewesen.

Zum einen wurde der Gesellschaftsvertrag vom 19. Dezember 1991 von H.A. (auch) als Geschäftsführer der Bw. unterschrieben.

Zum anderen ist zu beachten, dass an der Bw. zum damaligen Zeitpunkt die Fa. H.A. GmbH zu 40% beteiligt war; H.A. war wiederum Gesellschafter dieser Firma. Es lag daher zumindest eine mittelbare Beteiligung vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte bereits in etlichen Erkenntnissen über derartige Fallkonstellationen abzusprechen. In seinem Erkenntnis vom 27.5.1998, 95/13/0171, führt er etwa aus: "Dass das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen einer GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern steuerlich nicht anzuerkennen ist, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen, entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 94/15/0114, mit weiteren Nachweisen). Dass die vom Ehepaar im Beschwerdefall der I.-GmbH zugesagte Zuführung von Kapital auf dem Wege von "stillen Einlagen" und "Darlehen" wirtschaftlich nötig gewesen wäre, um der Gesellschaft die Erfüllung

---

der ihr vom Ehepaar konstruktiv zugewiesenen Aufgaben zu ermöglichen, stellen auch die Beschwerdeführer nicht ernstlich in Abrede."

In dem hier zitierten Erkenntnis vom 10.7.1996, 94/15/0114, wird vom Gerichtshof folgende Rechtsmeinung vertreten:

"Die Abgabenbehörde hatte die steuerlichen Auswirkungen einer Vermögenszuwendung des einzigen Gesellschafters einer überschuldeten GmbH an diese zu beurteilen. In einem solchen Fall ist eine Untersuchung dahin geboten, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Ausgestaltung - ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen oder stille Beteiligung - als verdeckte Einlage anzusehen. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Auffassung, dass die zwingende rechtliche Beurteilung als Gesellschaftseinlage - etwa im Fall einer gebotenen Kapitalzufluss an eine überschuldete oder sanierungsbedürftige Gesellschaft - allein durch die Erklärung, der Gesellschaft die erforderlichen Mittel nicht in der Eigenschaft als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft, sondern in der Eigenschaft als unechter stiller Gesellschafter (Mitunternehmer) einer mit der Kapitalgesellschaft gegründeten Mitunternehmerschaft zuführen zu wollen, keine Änderung erfahren könne (vgl. das Erkenntnis vom 19. März 1986, Zlen. 83/13/0109, 0139). Auch im Erkenntnis vom 18. Oktober 1989, Zl. 88/13/0180, hat der Gerichtshof die Auffassung vertreten, das Zustandekommen einer atypischen stillen Gesellschaft zwischen der GmbH und deren beherrschendem Gesellschafter sei steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die Einlage objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital der GmbH zu ersetzen und somit an die Stelle einer wirtschaftlich gebotenen Kapitalzuführung träte."

Damit ist eindeutig klargestellt, dass eigenkapitalersetzende Beteiligungen eines beherrschenden Gesellschafters als Mitunternehmer steuerlich nicht anzuerkennen sind. Es ist daher zu überprüfen, ob

- die Einlage den wirtschaftlichen Erfolg hatte, Eigenkapital zu ersetzen, und
- H.A. die Stellung eines beherrschenden Gesellschafters zukommt.

### **3.1. Eigenkapitalersetzende Einlage**

Hierzu führt die Betriebsprüfung zutreffend aus, dass zum Zeitpunkt der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses, der knapp vor dem Bilanzstichtag lag, das Stammkapital durch Verluste bereits aufgebraucht war. Die Überschuldung hätte ohne Kapitalzufluss zum 31.12.1991 rund ATS 1,5 Mio betragen, wobei wesentliche stillen Reserven nicht feststellbar

sind.

Besonderes Gewicht kommt in diesem Zusammenhang den Äußerungen der Bw. selbst zu; diese führt in einer im Zuge der Betriebsprüfung überreichten Vorhaltsbeantwortung

Folgendes aus:

**"Begründung der atypisch stillen Beteiligung 1991:**

...

Ganz allgemein wird darauf hingewiesen, dass die Gesellschaft aufgrund der beträchtlichen Vorlaufinvestitionen und des nur zähe sich entwickelnden Geschäftsganges unter einem beträchtlichen Liquiditätsengpass litt. Eine Kapitalzuführung von allen Gesellschaftern war unumgänglich, wobei anzumerken ist, dass eine Fremdfinanzierung ohne entsprechende Sicherheiten und Bürgschaften nicht zu erlangen war. Schließlich war die Ges.m.b.H. um ein mehrfaches des Haftkapitals überschuldet.

Eine kridamäßige, allenfalls insolvenzmäßige, Inanspruchnahme der Gesellschafter war nicht auszuschließen. Da zwischen den damaligen Gesellschaftern diesbezüglich keine einheitliche Vorgangsweise zur Bereinigung dieser Lage herbeizuführen war, entschloss sich Herr H.A. alleine, ein Gesellschaftsverhältnis in der vorerwähnten Form einzugehen.

In weiterer Folge sind wegen der schon erwähnten unbefriedigenden Geschäftsverlaufs spätestens im Jahr 1993 die externen Gesellschafter ausgeschieden, sodass schließlich die damalige .... (Bw.) schließlich im Alleineigentum der H.A. GmbH stand. Aus Gründen der schon mehrfach zitierten strukturellen Bereinigung und Vereinfachung konnte daher auch das Gesellschaftsverhältnis mit Herrn H.A. als stiller Gesellschafter beendet werden. Dies ist in Form der Einbringung dieses Mitunternehmeranteiles geschehen."

Daraus ergibt sich eindeutig, dass die Bw. selbst der Meinung ist, eine Kapitalzuführung seitens der Gesellschafter sei zum Zeitpunkt des Eingehens des stillen Gesellschaftsverhältnisses erforderlich gewesen.

### **3.2. Stellung des H.A. als beherrschender Gesellschafter**

Wie schon oben ausgeführt, war H.A. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages Geschäftsführer der Bw. und überdies indirekt an dieser beteiligt. Er hat somit den Vertrag sowohl in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer als auch als stiller Gesellschafter unterfertigt. Er ist überdies jedenfalls durch den Vertragsabschluss zum beherrschenden Gesellschafter geworden. Dies manifestiert sich in einer Gewinnbeteiligung von 80% und weiters in umfassenden Kontrollrechten, die in § 6 des Vertrages festgehalten

sind:

"Mitsprache-, Kontroll- u. Überwachungsrechte

Der stille Gesellschafter hat das Recht, in Angelegenheiten des Personalwesens, von Kreditaufnahmen bzw. -erweiterungen, über Investitionen von mehr als S 300.000,-- pro Geschäftsjahr, sowie über das Eingehen von Wechselverbindlichkeiten gehört zu werden. Widerspricht er der beabsichtigten Geschäftsführerhandlung, so hat diese zu unterbleiben. Der stille Gesellschafter hat das Recht, die abschriftliche Mitteilung der jährlichen Bilanz zu verlangen und deren Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen."

Die übrigen Gesellschafter wollten sich an einer Kapitalerhöhung nicht beteiligen und haben daher der Ausweitung des wirtschaftlichen Einflusses des H.A. zugestimmt.

Warum bei dieser Konstellation nicht eine Aufstockung des Kapitals von H.A., sondern die Begründung einer Personengesellschaft erfolgte, konnte nicht erläutert werden.

Besonders deutlich wird dies in den darauffolgenden Jahren, in denen auch die übrigen Stammanteile direkt oder indirekt, zT über eine Treuhandschaft mit seiner Gattin, an H.A. übergegangen sind.

Somit liegt eine verdeckte Einlage vor, das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis konnte daher steuerlich nicht anerkannt werden.

Deshalb kann auch das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes als nicht mehr entscheidungsrelevant auf sich beruhen.

#### **4. Verlustzuweisung**

Aus der Nichtanerkennung der Beteiligung folgt, dass die bisher dem H.A. zugewiesenen Verluste der Bw. zugerechnet werden müssen.

Aus Tz 21 des Bp-Berichtes ergibt sich, dass zum 31.12.1993 laut der vorgelegten Bilanz das Kapitalkonto des H.A. mit ATS – 1,932.206 negativ war, durch die Behandlung der stillen Beteiligung als Darlehen wurde in der Prüferbilanz ein Betrag von ATS + 2.000.000 anzusetzen.

Insgesamt ergaben sich durch die Behandlung der Einlage als Darlehen folgende steuerliche Ergebnisse:

1991	- 1,588.027
1992	- 1,671.533

1993	- 672.646
1994	+ 1,932.206
	<b>- 2,000.000</b>

Somit wurden die Verluste nur bis zur Höhe der Einlage des H.A. der Bw. zugewiesen.

Die konsequente Nichtanerkennung der stillen Gesellschaft bedingt aber auch, dass die bis 1993 entstanden Verluste zur Gänze bei der Bw. Berücksichtigung finden und nicht zum Teil im Jahr 1994 rückgängig gemacht werden.

Dem Berufungsbegehren war daher in diesem Punkt zu entsprechen.

## 5. Abschreibung Beteiligungen

Bei den geltend gemachten Abschreibungen handelt es sich um die Beteiligung an der A & E GmbH. Diese stand bei der H.A. GmbH, die mit Verschmelzungsvertrag vom 17.5.1994 mit der Bw. verschmolzen wurde, zum 31.12.1993 mit ATS 2,485.000 zu Buche.

1994 wurde hiervon ein Teilbetrag von ATS 1,665.000 und 1995 der Restbetrag bis auf ATS 1.000 abgeschrieben.

Die Bw. wurde im Laufe des Betriebsprüfungsverfahrens mehrfach befragt, worauf diese Teilwertabschreibung zurückzuführen sei.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 25.11.1998 führt die Bw. hierzu wörtlich an:

"1. Beteiligungsansatz A & E GmbH: Bei der hier vorgenommenen Abschreibung handelt es sich **nicht** um eine ausschüttungsbedingte Abschreibung. Es wurde – jedenfalls nicht im gesamten Prüfungszeitraum – keine Ausschüttungen durchgeführt. Der kausale Zusammenhang mit einer Ausschüttung ist eine unabdingbare Voraussetzung für eine derartige Betrachtungsweise."

Es ist nun der Betriebsprüfung Recht zu geben, dass damit seitens der Bw. keinerlei Begründung dafür geliefert wurde, warum die Beteiligung wesentlich im Wert gemindert wurde.

Daran ändert auch der Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 31.1.1995, 94/13/0171, nichts. Der Gerichtshof hatte hier nur zu beurteilen, ob der Verlustabzug bei einer Verschmelzung auch dann zusteht, wenn dieser Verlustabzug auf einer Abschreibung der Anteile an derjenigen Firma beruht, mit der die Verschmelzung durchgeführt wurde. Eine Vergleichbarkeit mit

dem gegenständlichen Sachverhalt ist daher keinesfalls gegeben.

Die Bw. scheint die Rechtslage zu erkennen. Strittig ist im Berufungsfall nicht, ob eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vorliegt, sondern ob überhaupt die Berechtigung oder Verpflichtung zu einer Teilwertabschreibung an der in Rede stehenden Beteiligung besteht. Es wäre somit an der Bw. gelegen, die Gründe für die Teilwertabschreibung nachvollziehbar darzustellen. Da dies unterblieben ist und auch in der Berufung die im bisherigen Verwaltungsverfahren gezeigte Zurückhaltung nicht aufgegeben, sondern wiederum nur lapidar darauf verwiesen wird, dass keine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung vorliegt, konnte der Berufung in diesem Punkt nicht entsprochen werden.

## **6. Zusammenfassend ergibt sich somit folgende Entscheidung über die Berufung:**

### **6.1. Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Wie bereits oben unter 2. angeführt, lässt die Berufung jede Auseinandersetzung mit der durchgeführten Wiederaufnahme des Verfahrens vermissen. Dass aber aus dem Betriebsprüfungsbericht ausreichend Wiederaufnahmsgründe, wie die Rechtsbeziehungen zwischen H.A. und "seinen" Gesellschaften sowie die Nichtaufklärung der Teilwertabschreibung, hervorgehen, die auch von ausreichender steuerlicher Relevanz sind, kann nicht ernstlich bestritten werden (und wird auch nicht bestritten).

#### **6.1.1. 1991-1993**

In diesen Jahren ist darüber hinaus noch zu beachten, dass die Sachbescheide von den zu St.Nr. 620/2001 getroffenen Feststellungen abhängen, weswegen als Änderungstatbestand auch die zwingende Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO in Betracht gekommen wäre.

#### **6.2. Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide 1991- 1993**

Aus den unter 3. genannten Gründen war die Berufung abzuweisen. Ferner ist festzuhalten, dass die bisher H.A. zugewiesenen Verlustanteile der Bw. zugerechnet wurden. Eine Beschwerde für die Bw. ist hieraus nicht erkennbar.

#### **6.3. Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995:**

Aus den unter 4. getroffenen Feststellungen ergeben sich folgende steuerliche Auswirkungen:

	KöSt 1994		KöSt 1995	
	ATS	Euro	ATS	Euro

Gewinn lt. Bescheid	6,177.876	448.963,75	1,716.581	124.748,80
Rückgängigmachung der Verlustkürzung	- 1,932.206	- 140.418,88		
Zwischensumme	4,245.670	308.544,87	1,716.581	124.748,80
Verlustabzug	- 4,245.670	- 308.544,87	- 792.744	57.610,95
Einkommen (gerundet)	0	0	923.800	67.135,16
Körperschaftsteuer	0	0	314.092	22.825,95

**6.4.** Im Übrigen war die Berufung aus den unter 5. dargestellten Gründen abzuweisen.

Wien, 17. Juni 2003