



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 20. August 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch OR Mag. Bruno Knapp, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 nach in Innsbruck durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die 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 Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die B-L-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Juni 1990 gegründet und am 27. Juni 1990 im Handelsregister des Landesgerichtes I eingetragen. Sie hat ihren Sitz in I mit der Geschäftsanschrift I, L W 11. Gegensstand des Unternehmens ist

- der Erwerb, Verwaltung, Nutzung und Veräußerung von bebauten und unbebauten Liegenschaften, von dinglichen Rechten, insbesonders Baurechten an solchen, sowie von beweglichen Wirtschaftsgütern aller Art;
- der Abschluss von Leasing-, Miet-, Pacht- und sonstigen Nutzungsvereinbarungen über bebaute und unbebaute Liegenschaften, dinglichen Rechten, insbesonders Baurechten an solchen, sowie über bewegliche Wirtschaftsgüter aller Art;
- die Erbringung von Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik;
- die Erbringung von Dienstleistungen im Baumanagement, insbesonders Planung, Berechnung, Leitung und Ausführung von Hochbauten und verwandten Bauten;
- die Beteiligung und Übernahme der Geschäftsführung sowie der Vertretung bei anderen Unternehmen im In- und Ausland (vgl. Pkt. Drittens des Gesellschaftsvertrages vom 19. Juni 1990).

Die im Firmenbuch unter FN abc (früher: HRB xyz) eingetragene B-L-GmbH ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG. Das Stammkapital beträgt 36.336,42 € (früher: 500.000 S). Gesellschafter der B-L-GmbH waren zunächst die B AG mit einem Anteil von 90,4 % (geleistete Stammeinlage 452.000 S), die B mit einem Anteil von 5 % (geleistete Stammeinlage 25.000 S), die E-BeteiligungsgmbH mit einem Anteil von 4 % (geleistete Stammeinlage 20.000 S) und die A V GmbH mit einem Anteil von 0,6 % (geleistete Stammeinlage 3.000 S). Seit dem 7. März 2000 (Tag der Eintragung im Firmenbuch) ist die B AG bei unverändertem Stammkapital von 36.336,42 € alleiniger Gesellschafter der B-L-GmbH. KDR und GS sind als Geschäftsführer zeichnungsberechtigt und für die B-L-GmbH selbständig vertretungsbefugt.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung der B-L-GmbH, umfassend die Jahre 1991 bis 1994, hatten die Prüfer eine zwischen der Abgabepflichtigen und der O L F-AG, Luxemburg, am 20. August 1993 getroffene Vereinbarung in steuerlicher Hinsicht zu würdigen. Demnach habe die B-L-GmbH der O L F-AG garantiert, für die Finanzierung deren Leasinggeschäftes 50 % der notwendigen Mittel bis zu einem Gesamtbetrag von maximal 230 Mio. Schilling in Form atypisch stiller Beteiligungen aufzubringen. Wäre die B-L-GmbH dazu nicht in der Lage gewesen, dann wären die Mittel vom Tochterunternehmen B-L-2-GmbH zu einem Zinssatz von 4 % zur Verfügung gestellt worden. Für ihre Leistung habe die B-L-GmbH vorab eine Garantieprovision von 6 % des bereitgestellten Kapitals verrechnet. 30 % dieses Betrages sei nach Bereitstellung sofort, 70 % nach fünf Jahren zur Zahlung fällig gewesen. Mit Rechnung

vom 21. Dezember 1993 sei diese Leistung abgerechnet worden, wobei jedoch als Rechnungsleger die B-L-2-GmbH aufgetreten sei. In der Leistungsbezeichnung dieser Rechnung sei festgehalten worden, dass für die Übernahme der Finanzierungsgarantie für 233,005.000 S vereinbarungsgemäß eine Provision von 6 % des aufgebrachten Kapitals, somit 13,980.000 S in Rechnung gestellt werde. Der Teilbetrag von 4,194.090 S sei sofort, der Restbetrag von 9,786.210 S mit 1. Dezember 1998 zur Zahlung fällig. Die Verbuchung der Rechnung vom 21. Dezember 1993 sei im Rechenwerk der B-L-2-GmbH auf dem Konto „*Vermittlungsprovision*“ erfolgt. Der Umsatzsteuer sei diese Leistung nicht unterworfen worden, weil es sich nach Ansicht der beteiligten Unternehmen um einen unecht steuerfreien Umsatz im Sinne des § 6 Z 8 lit. f UStG 1972 handle.

Die Prüfer vertraten die Ansicht, dass dieser Geschäftsvorfall nicht bei der B-L-2-GmbH, sondern bei der B-L-GmbH zu erfassen sei. Aus dem zweiten Absatz der Vereinbarung vom 20. August 1993 gehe eindeutig hervor, dass als garantierender Vertragspartner die B-L-GmbH (und nicht deren Tochterunternehmen B-L-2-GmbH) aufgetreten sei. Für diese Garantie sei eine Garantieprovision vereinbart worden. Letztlich sei das Kapital auch tatsächlich in Form von atypisch stillen Beteiligungen von der B-L-GmbH aufgebracht worden. Die Erlöse aus der Garantie seien daher auch dem garantierenden Unternehmen zuzurechnen. Dass im vorliegenden Fall die B-L-2-GmbH das Entgelt für eine Leistung erhalte, welche die Muttergesellschaft zu erbringen verpflichtet sei und offensichtlich auch tatsächlich erbracht habe, könne nur mit dem gesellschaftlichen Naheverhältnis erklärt werden. Aufgrund der Durchleitung des Provisionsentgeltes an die B-L-2-GmbH erhöhe sich der entsprechende Beteiligungsansatz (= Gesellschafterzuschuss; vgl. Tz 20 des Bp-Berichtes vom 27. Oktober 1999, GBp abc).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht führten die Prüfer aus, dass - Erhebungen bei der B AG zufolge – im Rahmen der Bankgeschäfte entgegen den Behauptungen der Geschäftsführer der B-L-GmbH und der B-L-2-GmbH keine Geschäfte mit der Bezeichnung „Finanzierungsgarantie“ abgeschlossen würden. Geschäfte, bei welchen die Bank einem Kunden garantiere, zu einem bestimmten Zeitpunkt eine bestimmte Summe Geld zur Verfügung zu stellen, würden als „Promessen“ bezeichnet. Die zu beurteilende „Finanzierungsgarantie“ unterscheide sich von einer solchen „Promesse“ in mehrfacher Hinsicht. Der Berechnung des Entgeltes für die Einräumung solcher „Promessen“ werde ein erheblich geringerer Prozentsatz als 6 % (je nach Bonität bzw. Höhe höchstens 1-2 %) zugrunde gelegt. Das Entgelt sei sofort nach Einräumung der „Promesse“ fällig und nicht erst nach einer eventuellen Ausnützung bzw. Inanspruchnahme. Auch werde das Entgelt vom bereitzustellenden Kapital berechnet, unabhängig davon, ob überhaupt etwas bzw. wie viel davon tatsächlich beansprucht werde. Aufgrund der gewählten Formulierung in der Rechnung selbst sowie der Bezeichnung dieser

Leistung in der Gewinn- und Verlust-Rechnung als "Vermittlungsprovision", weiters der Tatsache, dass tatsächlich stille Beteiligte vermittelt worden seien, sei mit dieser Rechnung nicht ein übernommenes Risiko, sondern die Vermittlung diverser Anleger abgerechnet worden. Somit handle es sich im vorliegenden Fall nicht um einen steuerfreien Umsatz im Sinne des § 6 Z 8 lit. f UStG 1972, sondern um eine mit 20 % steuerpflichtige Vermittlungsleistung, wobei der in Rechnung gestellte Betrag den Bruttobetrag inkl. 20 % USt darstelle. Der Gesamtbetrag der Entgelte erhöhe sich demnach im Jahr 1993 um 11,650.000 S (vgl. Tz 16 des Bp-Berichtes vom 27. Oktober 1999, GBp abc).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfer und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – ua. neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 1993. Gegen diese Bescheide er hob die B-L-GmbH am 9. Dezember 1999 fristgerecht Berufung. Gleichzeitig wurde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Die B-L-2-GmbH habe aufgrund der Vereinbarung vom 20. August 1993 das Risiko übernommen, Mittel zu einem bestimmten, relativ niedrigen Zinssatz zur Verfügung stellen zu müssen. Für die Übernahme dieses Risikos habe die B-L-2-GmbH eine Garantieprovision erhalten, die zur Sicherung ihres Zinsrisikos gedient habe. Angesichts der Zinslandschaft im Jahr 1993 erscheine die Höhe der Provision mit 6 % keinesfalls unangemessen. Mit der Einräumung einer "Promesse" durch eine Bank könne die Transaktion nicht verglichen werden. Soweit eine "Promesse" eine vergleichbare Zusage eines Zinssatzes beinhalten könnte, was gewöhnlich aber nicht der Fall sei, werde auch dort ein dies berücksichtigendes Entgelt verrechnet. Es handle sich daher um einen steuerfreien Umsatz gemäß § 6 Z 8 lit. f UStG 1972, zumal auch der Zeitpunkt der Abrechnung und die Verbuchung auf einem bestimmten Konto am Inhalt der Leistung nichts ändern könnten. Im Anbot sei eindeutig die Finanzierung durch die B-L-2-GmbH festgehalten. Diese Vorgangsweise erscheine einerseits im Hinblick auf die Geschäftsbesorgungsverträge, welche die B-L-GmbH mit ihren Tochtergesellschaften, die über kein eigenes Personal verfügten, geschlossen habe und aufgrund derer sie verschiedene Tätigkeiten für die Tochtergesellschaften entgeltlich durchführe, und andererseits auch im Hinblick auf die Struktur der B-L-Gruppe und der Identität in der Geschäftsführung durchaus möglich. Die B-L-GmbH selbst habe keine derartigen oder ähnlichen Geschäfte abgeschlossen und insbesondere selbst keine Refinanzierungen vorgenommen.

Da im Anbot eindeutig bezeichnet sei, wer die Refinanzierung zur Verfügung stelle und damit das Risiko trage, sei die Auffassung, dass die B-L-GmbH selbst zur Leistungserbringung verpflichtet gewesen wäre, nicht zutreffend und auch nicht zu begründen. Die B-L-GmbH habe nämlich nach dem klaren Text des Anbotes nicht garantiert, dass sie selbst die Finanzierung bereitstellen werde. Die Leistung habe in der Übernahme eines Zinsrisikos bestanden. Die

Aufwendungen der B-L-2-GmbH in den Refinanzierungskosten wären im Fall einer Inanspruchnahme der Garantie gelegen und somit Zinsaufwendungen gewesen. Die Garantieprovision wäre gleichsam Entgelt für die gegenüber dem niedrigen garantierten Zinssatz sicherlich höheren Refinanzierungskosten gewesen. Die B-L-GmbH selbst habe keine Aufwendungen für die Aufbringung von atypisch stillen Beteiligungen gehabt, sodass auch deshalb die von den Prüfern vorgenommene Zurechnung nicht richtig sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 20. August 2003 wurde die beantragte mündliche Berufungsverhandlung im Beisein der steuerlichen Vertreterin der Abgabepflichtigen und des Finanzanwaltes durchgeführt. Darüber wurde eine gesonderte Niederschrift aufgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der vorliegende Berufungsfall ist in Zusammenhang mit dem Verlustbeteiligungsmodell "O L" zu sehen. Ende 1993 beteiligten sich insgesamt 72 inländische Abgabepflichtige als atypisch stille Gesellschafter an den drei O L GmbH's mit dem Sitz in Luxemburg (konkret an der O L 2 GmbH, der O L 3 GmbH und der O L 4 GmbH). Geschäftsgegenstand der O L GmbH's ist die entgeltliche Weitervermietung beweglicher Wirtschaftsgüter (Leasing). Die Einlagen der atypisch stillen Beteiligten betrugen insgesamt 233.005.000 S (davon O L 2 GmbH: 77.805.000 S; O L 3 GmbH: 126.200.000 S; O L 4 GmbH: 29.000.000 S).

Für die drei Mitunternehmerschaften (die O L GmbH's und atypisch stille Mitgesellschafter) wurde für das Wirtschaftsjahr 1993 ein Verlust von insgesamt -467.552.112 S ausgewiesen. Nach Berücksichtigung eines Gewinnvorwegbezuges für die drei Geschäftsherrn von je 100.000 S ermittelte sich für die 72 inländischen Beteiligten für das Jahr 1993 ein Beteiligungsergebnis von insgesamt -467.852.112 S (somit Verlustzuweisung von 200 % des Anlegerkapitals). Das Beteiligungsergebnis kam dadurch zustande, dass die O L GmbH's im Rahmen von "Sale and lease back"-Geschäften von niederländischen Energieversorgungsunternehmen eine Vielzahl von Gaszählern (Stromzählern) ankaufen und an diese gleichzeitig wieder auf fünf Jahre verleasten. Die angekauften Wirtschaftsgüter (Gas- und Stromzähler) mit Anschaffungskosten von weniger als 5.000 S/Stück (die gesamten Anschaffungskosten betrugen 418.155.492 S) wurden dabei sofort im Wege einer Vollabschreibung gemäß § 13 EStG 1988 abgeschrieben. Die den 72 atypisch stillen Gesellschaftern entsprechend ihrem Beteiligungsausmaß zugewiesenen Verlustanteile wurden von diesen in den Einkommensteuererklärungen für 1993 für Zwecke des (negativen)

Progressionsvorbehalt unter der KZ 440 eingetragen. Dies hätte sich bei der Anwendung des anzuwendenden Steuersatzes ausgewirkt. (Der Steuersatz hätte diesfalls 0 % betragen).

Zur Finanzierung des für die Gaszähler (Stromzähler) vereinbarten Kaufpreises von 418,155.492 S nahmen die O L GmbH's mit Gesellschaftsverträgen vom 23. November 1993 (mit Abänderung vom 24. November 1993) bzw. 20. Dezember 1993 insgesamt 72 inländische Abgabepflichtige als atypisch stille Gesellschafter auf, die Gesellschaftseinlagen von 233,005.000 S leisteten. Der Restbetrag wurde dadurch aufgebracht, dass die gegenüber den Leasingnehmern zustehenden Leasingforderungen (Leasingraten bis zum Ablauf der Leasingverträge am 30. November 1998 bzw. 27. Dezember 1998 im Gesamtausmaß von 305,491.043,50 S) an eine niederländische Bank verkauft und abgetreten wurden. Als Kaufpreis wurde ein auf den Tag der Bezahlung (30. November 1993 bzw. 22. Dezember 1993) abgezinster Betrag von 250,893.295 S festgesetzt. Die Leasingnehmer wurden gleichzeitig angewiesen, die in den Leasingverträgen vereinbarten Leasingraten in der Folge (in den Jahren 1994 bis 1998) direkt an die niederländische Bank zu bezahlen.

Im Zusammenhang mit der Aufbringung der Gesellschaftseinlagen von 233,005.000 S unterbreitete nun die **B-L-GmbH** der O L F-AG, Luxemburg, am 20. August 1993 folgendes schriftliches Angebot, welches von der luxemburgischen Gesellschaft an diesem Tag auch angenommen wurde:

“Angebot zum Aufbau Ihres Leasinggeschäfts

Sehr geehrte Herren

Wie bereits besprochen, stellen wir Ihnen zum Aufbau Ihres Leasinggeschäfts folgendes Angebot:

Für die Finanzierung Ihres Geschäftes garantieren wir Ihnen, 50 % der notwendigen Mittel bis zu einem Gesamtbetrag von maximal S 230 Mio. in Form atypisch stiller Beteiligungen aufzubringen. Sollten wir dazu nicht in der Lage sein, wird Ihnen unser Tochterunternehmen B-L-2-GmbH die Mittel zu einem Zinssatz von 4 % zur Verfügung stellen.

Dafür verrechnen wir Ihnen vorab 6 % Garantieprovision vom bereitgestellten Kapital. 30 % des Betrages ist nach Bereitstellung sofort fällig; 70 % werden nach 5 Jahren zur Zahlung fällig.

Zusätzlich übernehmen wir für Sie die Kontaktherstellung und Verhandlung der Leasingverträge im Jahr 1993 incl. Know-how-Aufbau für Ihre Gesellschaften.

Dafür verrechnen wir eine einmalige Provision von 2,787 % des Leasingvolumens.

Wir hoffen, dass unser Angebot Ihren Erwartungen entspricht.”

Bei der O L F-AG handelt es sich um eine Aktiengesellschaft nach luxemburgischem Recht (Eintragung im Handelsregister Luxemburg unter der Nummer B 123), die ihren Sitz in L hat. Sie wurde am 30. Juni 1993 gegründet und hält jeweils 10 von 200 Anteilen an den O L GmbH's. Unternehmensgegenstand dieser Gesellschaft ist die Koordinierung der Finanztransaktionen und zentrale Steuerung der Finanzströme der Leasing- und

Beteiligungsgesellschaften, welche direkt oder indirekt zur O-Gruppe gehören. Die O L F-AG wurde mit einem Grundkapital von 2.000.000 S gegründet, eingeteilt in 2.000 Anteile zu je 1.000 S, welche alle gezeichnet und voll eingezahlt sind. Aktionäre sind die O L B-AG, die 1.999 Anteile hält, und RM, der 1 Anteil hält. Zu Mitgliedern des Verwaltungsrates der O L F-AG wurden die in Luxemburg wohnhaften LW, RM und AW bestellt.

Am 21. Dezember 1993 stellte die **B-L-2-GmbH** der O L F-AG folgende Rechnung aus:

"Sehr geehrter Herr W

Für die Übernahme der Finanzierungsgarantie für 233.005.000 S stellen wir vereinbarungsgemäß eine Provision von 6 % des aufgebrachten Kapitals, also 13.980.000 S in Rechnung.

Der Teilbetrag von 4.194.090 S ist sofort zur Zahlung auf unser Geschäftskonto 123 bei der B AG fällig.

Der Restbetrag von 9.786.210 S ist mit 1.12.1998 fällig."

Die Rechnung vom 21. Dezember 1993 wurde im Rechenwerk der B-L-2-GmbH auf dem Konto "Vermittlungsprovision" verbucht. Diese Leistung wurde nicht der Umsatzsteuer unterzogen, weil es sich nach Ansicht der beteiligten Unternehmen um einen unecht steuerfreien Umsatz im Sinne des § 6 Z 8 lit. f UStG 1972 handle.

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist.

Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (Ruppe, in Tipke, Einkunftsquellen, 18; dem folgend VwGH 20.9.1988, 87/14/0167; VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 0186). Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 21.7.1998, 93/14/0149). Der Zufluss an Dritte ändert nichts an der Zurechnung, soweit Einkommensverwendung vorliegt. Dies gilt zB dann, wenn Einnahmen gepfändet oder abgetreten werden oder aus sonstigen Gründen auf Weisung des Berechtigten an einen Dritten ausgezahlt werden (VwGH 30.5.1995, 95/13/0120).

Der Wortlaut der am 20. August 1993 zwischen der B-L-GmbH und der O L F-AG abgeschlossenen Vereinbarung ist eindeutig. Demnach garantierte die B-L-GmbH (und nicht die B-L-2-GmbH), die notwendigen Mittel zur Finanzierung des Leasinggeschäftes bis zu einem Gesamtbetrag von 230 Mio. Schilling in Form atypisch stiller Beteiligungen aufzubringen. Die B-L-GmbH (und nicht die B-L-2-GmbH) war somit zur Erbringung dieser Leistung verpflichtet. Dafür verrechnete die B-L-GmbH (und nicht die B-L-2-GmbH) lt. Vereinbarung vorab eine Garantieprovision von 6 % des bereitgestellten Kapitals.

Die vereinbarte Garantieleistung wurde von der B-L-GmbH auch tatsächlich erbracht. So nahmen die luxemburgischen O L GmbH's zwecks Finanzierung der mit den niederländischen Energieversorgungsunternehmen abgeschlossenen "Sale and lease back"-Geschäfte (konkret zur Finanzierung des für die Gaszähler bzw. Stromzähler vereinbarten Kaufpreises) atypisch stille Gesellschafter auf. Am 23. November 1993 (mit Abänderung vom 24. November 1993) bzw. 20. Dezember 1993 schlossen die drei O L GmbH's atypisch stille Gesellschaftsverträge ab, mit denen insgesamt 72 inländische Abgabepflichtige als atypisch stille Gesellschafter in diese Gesellschaften aufgenommen wurden. Die im Rahmen dieser Verträge geleisteten Gesellschaftereinlagen betrugen insgesamt 233,005.000 S; dies entspricht dem von der B-L-GmbH garantierten Betrag. Die Vermögenseinlagen wurden – den Zeichnungsaufträgen zufolge – bei Fälligkeit auf die Geschäftskonten der luxemburgischen O L GmbH's bei der B G d L eingezahlt. Als Fälligkeitstermin wurde längstens der 23. November 1993 (24. November 1993) bzw. 20. Dezember 1993 vereinbart. Die Vermögenseinlagen waren somit spätestens am Tag des Abschlusses der Gesellschaftsverträge fällig.

Mit der zwischen der B-L-GmbH und der O L F-AG abgeschlossenen Vereinbarung vom 20. August 1993 im Einklang steht auch die Rechnung vom 21. Dezember 1993. Mit dieser ihrem Inhalt nach eindeutigen Rechnung wurde gegenüber der O L F-AG genau jene Leistung abgerechnet (Übernahme einer "*Finanzierungsgarantie*" für 233,005.000 S durch Aufbringung atypisch stiller Beteiligungen), zu der sich die B-L-GmbH in der Vereinbarung vom 20. August 1993 verpflichtet hatte und die von **dieser Gesellschaft** auch tatsächlich erbracht wurde. Für die erbrachte Vermittlungsleistung stand der B-L-GmbH "*vereinbarungsgemäß*" eine entsprechende Vergütung zu. Wenn auch als Aussteller dieser Rechnung die B-L-2-GmbH aufscheint, so vermag dies an der Zurechnung der in Rechnung gestellten Provision an die B-L-GmbH nichts zu ändern. Warum auch sollten der B-L-2-GmbH Erlöse für eine Leistung zugerechnet werden (Vermittlungsprovision von 6 % des aufgebrachten Kapitals für die Akquisition von Beteiligungskapital), die von ihr nicht erbracht wurde?

In dieses Bild fügt sich, dass die streitgegenständliche Rechnung am "21.12.1993" ausgestellt wurde, somit zu einem Zeitpunkt, als die Gesellschaftsverträge mit den drei O L GmbH's bereits abgeschlossen waren und die atypisch stillen Gesellschafter ihre Vermögenseinlagen von insgesamt 233,005.000 S bereits eingezahlt hatten. Mit der Rechnung vom "21.12.1993" konnte somit eine von der B-L-GmbH konkret erbrachte Leistung endgültig "*vereinbarungsgemäß*" abgerechnet werden, nachdem auch das genaue Ausmaß des aufgebrachten Beteiligungskapitals mit 233,005.000 S (und damit auch die zustehende Vermittlungsprovision) endgültig feststand. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass in der Rechnung vom 21. Dezember 1993 von einem "*aufgebrachten*" (und nicht etwa erst aufzubringenden) Kapital die Rede ist.

Die Vertragsgestaltung (die Vereinbarung vom 20. August 1993 in Zusammenhalt mit der Rechnung vom 21. Dezember 1993) ist eindeutig und steht mit den tatsächlichen Gegebenheiten im Einklang. Von der B-L-GmbH wurden atypisch stille Beteiligungen im Ausmaß von 233,005.000 S tatsächlich akquiriert, diese Gelder wurden den O L GmbH's zur Finanzierung ihrer "Sale and lease back"-Geschäfte tatsächlich bereitgestellt. Dafür stand der B-L-GmbH eine Vermittlungsprovision zu, die mit Rechnung vom 21. Dezember 1993 gegenüber dem Leistungsempfänger O L F-AG "vereinbarungsgemäß" abgerechnet wurde. Die B-L-2-GmbH war demgegenüber auf der Grundlage der Vereinbarung vom 20. August 1993 zu keiner Leistung an die O L F-AG verpflichtet. Sie konnte der O L F-AG daher auch nichts in Rechnung stellen. Die Vereinbarung vom 20. August 1993 enthielt lediglich eine Eventualbestimmung, wonach die B-L-2-GmbH verpflichtet gewesen wäre, die zur Finanzierung des Leasinggeschäftes notwendigen Mittel zu einem Zinssatz von 4 % zur Verfügung zu stellen, wenn die B-L-GmbH nicht in der Lage gewesen wäre, ihren Verpflichtungen lt. Vereinbarung vom 20. August 1993 nachzukommen. Dazu ist es jedoch – wie bereits dargelegt – nicht gekommen, weil die B-L-GmbH die notwendigen Mittel in Form atypisch stiller Beteiligungen tatsächlich aufgebracht hat.

Der Berufung vom 9. Dezember 1999 zufolge sei mit der Rechnung vom 21. Dezember 1993 jenes Risiko abgerechnet worden, das für die B-L-2-GmbH darin gelegen sei, Mittel zu einem bestimmten, relativ niedrigen Zinssatz von 4 % bei wesentlich höheren Refinanzierungskosten unter bestimmten Umständen zur Verfügung stellen zu müssen. Die Zinslandschaft im Jahr 1993 hätte nämlich weit höhere Zinsen ausgewiesen (Kapitalmarkt-Sekundärmarktrendite 6,74 %, Bankrate 6 %, Geldmarkt (Gomex) 6,75 %). Für die Übernahme dieses Risikos habe die B-L-2-GmbH eine Garantieprovision erhalten, die der Sicherung ihres Zinsrisikos gedient habe.

Dazu ist festzuhalten, dass die Übernahme eines allenfalls bestehenden Zinsrisikos durch die B-L-2-GmbH die Rechtsbeziehungen zur Muttergesellschaft B-L-GmbH betrifft. Wäre nämlich die B-L-GmbH nicht selbst in der Lage gewesen, die notwendigen Mittel zur Finanzierung des Leasinggeschäftes in Form atypisch stiller Beteiligungen aufzubringen, dann wäre die B-L-2-GmbH aufgrund einer Verpflichtung ihrer Muttergesellschaft gegenüber eingesprungen und hätte die notwendigen Mittel zu einem Zinssatz von 4 % zur Verfügung gestellt. Falls der B-L-2-GmbH daraus aufgrund höherer Refinanzierungskosten ein Zinsrisiko erwachsen wäre, dann hätte sie dieses gegenüber der Muttergesellschaft B-L-GmbH geltend machen müssen. Für eine Rechnungslegung an die O L F-AG (vgl. die Rechnung vom 21. Dezember 1993) bestand weder eine Notwendigkeit noch eine Berechtigung. Bezeichnenderweise wurde die Vereinbarung vom 20. August 1993 nicht auch von der B-L-2-GmbH unterschrieben. Vertragspartner der O L F-AG und damit zur Leistungserbringung gegenüber dieser

Gesellschaft verpflichtet war einzig die B-L-GmbH, weshalb auch nur die B-L-GmbH zur Rechnungslegung gegenüber der O L F-AG berechtigt gewesen wäre.

Es kann auch nicht nachvollzogen werden, wie die Höhe der Garantieprovision für die Übernahme eines allenfalls bestehenden Zinsrisikos durch die B-L-2-GmbH ermittelt wurde, insbesondere, welche Überlegungen dazu führten, diese Provision gerade mit “6 % des aufgebrachten Kapitals” festzusetzen. Bei diesem Betrag handelt es sich um genau jenen Betrag, den die B-L-GmbH von der O L F-AG für die Vermittlung der atypisch stillen Beteiligungen zugesprochen erhielt. So findet sich in der Vereinbarung vom 20. August 1993 folgender Passus: “Dafür (Anm.: für die Aufbringung der notwendigen Mittel in Form atypisch stiller Beteiligungen) verrechnen wir (Anm.: die B-L-GmbH) Ihnen vorab 6 % Garantieprovision vom bereitgestellten Kapital”. Auch dieser Umstand lässt nur den Schluss zu, dass mit der Rechnung vom 21. Dezember 1993 tatsächlich die von der B-L-GmbH der O L F-AG gegenüber erbrachte Vermittlungsleistung abgerechnet wurde.

Abgesehen davon erscheint eine der B-L-2-GmbH für die Übernahme eines allenfalls bestehenden Zinsrisikos eingeräumte Garantieprovision im Ausmaß von 6 % überhöht. Der Referent stützt sich dabei auf Erhebungen der Prüfer anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung, die eine solche Garantieprovision einem Vergleich mit einer “Promesse” unterzogen. (“Promesse” = Zahlungs-, Lieferungs- bzw. Leistungsversprechen, zB Kreditpromesse einer Bank; von den Prüfern wurde deswegen der Vergleich mit einer “Promesse” angestellt, weil es lt. Auskunft der B AG keine Bankgeschäfte mit der Bezeichnung “Finanzierungsgarantie” gäbe. Geschäfte, bei welchen die Bank einem Kunden garantiere, zu einem bestimmten Zeitpunkt eine bestimmte Summe Geld zur Verfügung zu stellen, würden als “Promessen” bezeichnet werden.) Bei der Einräumung einer “Promesse” werde üblicherweise ein erheblich geringerer Prozentsatz von 1-2 % (je nach Bonität bzw. Höhe) der Berechnung des Entgeltes zugrunde gelegt. Das Entgelt sei überdies sofort nach Einräumung der “Promesse” fällig, und nicht erst nach einer eventuellen Ausnützung bzw. Inanspruchnahme.

Nach Ansicht des Referenten bestand für die B-L-2-GmbH ohnehin kein erkennbares Risiko, dass sie aufgrund der Vereinbarung vom 20. August 1993 hätte in Anspruch genommen werden können. Wie bereits dargelegt, handelt es sich bei dem Modell “O L” um ein Verlustbeteiligungsmodell, das auf der bis zum 31. Dezember 1993 geltenden Rechtslage im Hinblick auf die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13 EStG 1988) aufbaute. Auf dieser Grundlage wurde für die drei Mitunternehmerschaften (die O L GmbH's und atypisch stille Mitgesellschafter) für das Wirtschaftsjahr 1993 ein Verlust von insgesamt - 467,552.112 S ausgewiesen. Den 72 inländischen Beteiligten wurde solcherart für das Jahr 1993 ein Verlust von 200 % des Anlegerkapitals zugewiesen, was – bei Berücksichtigung im Wege des (negativen) Progressionsvorbehaltes - bewirkt hätte, dass bei den

Einkommensteuerveranlagungen für das Jahr 1993 keine Steuer angefallen wäre. Bei dieser Sachlage sollte es der B-L-GmbH keine besonderen Schwierigkeiten bereitet haben, genügend inländische Abgabepflichtige zu finden, die bereit und in der Lage waren, ein Beteiligungskapital von 230 Mio. Schilling in Form atypisch stiller Beteiligungen zu investieren. Bei den vermittelten Beteiligten handelte es sich in den überwiegenden Fällen ohnehin (direkt oder indirekt) um potente Kunden der B AG, die jährlich an steuergünstigen Veranlagungen interessiert sind. Letztlich wurden die notwendigen Mittel in der garantierten Art und Weise (in Form atypisch stiller Beteiligungen) auch tatsächlich aufgebracht, wofür der B-L-GmbH eine entsprechende Vergütung zustand.

Für den Referenten ist auch entscheidend, dass von der B-L-GmbH atypisch stille Beteiligungen im garantierten Ausmaß vermittelt wurden und dass für solche Vermittlungen üblicherweise Provisionen verrechnet und bezahlt werden (auch wenn der Aufwand für die Akquisition – wie von den Prüfern auch für den Streitfall zugestanden wurde - gering ist). Folgte man der Argumentation der Berufungswerberin, wonach mit der Rechnung vom 21. Dezember 1993 nicht die Vermittlung von atypisch stillen Beteiligungen, sondern die Übernahme eines allenfalls bestehenden Zinsrisikos abgerechnet worden sei, dann hätte die Vermittlung von Beteiligungskapital im Ausmaß von 233,005.000 S unentgeltlich stattgefunden. Eine derartige Vorgangsweise widerspricht eindeutig den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Von Bedeutung ist letztlich auch, dass bezüglich der behaupteten Übernahme eines Zinsrisikos durch die B-L-2-GmbH keine schriftliche Vereinbarung (die - wie bereits ausgeführt - notwendigerweise mit der Muttergesellschaft B-L-GmbH hätte abgeschlossen werden müssen) vorgelegt werden konnte. Diesbezüglich stellten die Prüfer anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung am 29. April 1996 an die B-L-2-GmbH folgendes Ersuchen:

“Bitte um Vorlage jener Vereinbarung, auf die in der Rechnung vom 21.12.1993 Bezug genommen wird, bzw. um schriftliche Darstellung des Inhaltes der abgegebenen Finanzierungsgarantie.”

In Beantwortung dieses Schreibens wurde am 29. Mai 1996 erneut lediglich eine Kopie der Rechnung vom 21. Dezember 1993 vorgelegt und mitgeteilt, dass die Rechnung selbst die Unterlage sei, aus der die Berechnungsmethode (6 % des aufgebrachten Kapitals) hervorgehe. Nach nochmaligem Befragen durch die Prüfer wurde am 26. Juni 1996 mitgeteilt, dass Inhalt der Finanzierungsgarantie die Übernahme eines Zinsrisikos durch die B-L-2-GmbH sei, wenn die B-L-2-GmbH die notwendigen Mittel zur Finanzierung des Leasinggeschäftes zu einem Zinssatz von 4 % zur Verfügung stellen hätte müssen. Es widerspricht eindeutig den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn solcherart eingegangene umfangreiche Risiken nicht mittels schriftlicher Vereinbarungen geregelt werden.

In der Berufung vom 9. Dezember 1999 wurde in diesem Zusammenhang auf die Geschäftsbesorgungsverträge hingewiesen, welche die B-L-GmbH mit ihren Tochtergesellschaften abgeschlossen habe. Dazu ist festzuhalten, dass sich der mit der B-L-2-GmbH abgeschlossene Geschäftsbesorgungsvertrag nach den Feststellungen der Prüfer auf den von dieser Tochtergesellschaft zu übernehmenden Geschäftsbereich und dessen Abwicklung bezog. Danach war die B-L-2-GmbH (neben anderen Konzerngesellschaften) für die Abwicklung von Leasinggeschäften im B-Konzern zuständig. Dazu gehörten insbesondere die Vertragsabwicklung, die Überwachung der Rateneingänge, Einbringungsmaßnahmen, Verwertungsmaßnahmen usw. Da, wie in der Berufung festgehalten, die B-L-2-GmbH über kein eigenes Personal verfügte, wurden diese Tätigkeiten auch von Angestellten anderer Konzerngesellschaften gegen Verrechnung ausgeführt. Aus dem Geschäftsbesorgungsvertrag ist nicht herauszulesen, dass Verpflichtungen im Zusammenhang mit "*Finanzierungsgarantien*", die nicht Leasinggeschäfte der B-L-2-GmbH betrafen, eingegangen werden konnten.

Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass mit der Rechnung vom 21. Dezember 1993 tatsächlich die Vermittlung von atypisch stillen Beteiligungen durch die B-L-GmbH und nicht die Übernahme eines allenfalls bestehenden Zinsrisikos durch die B-L-2-GmbH abgerechnet wurde. Von der B-L-GmbH wurden die notwendigen Mittel in Form atypisch stiller Beteiligungen im Ausmaß von 233,005.000 S tatsächlich aufgebracht. Dafür stand dieser Gesellschaft eine Vermittlungsprovision zu, die mit Rechnung vom 21. Dezember 1993 gegenüber dem Leistungsempfänger O L F-AG "*vereinbarungsgemäß*" abgerechnet wurde. Nicht uninteressant ist in diesem Zusammenhang, dass diese Rechnung im Rechenwerk der B-L-2-GmbH selbst als "*Vermittlungsprovision*" (auf dem entsprechenden Konto) verbucht wurde. Die Erlöse aus der Vermittlung der atypisch stillen Beteiligungen sind der B-L-GmbH zuzurechnen. Dass die B-L-2-GmbH letztlich das Entgelt für eine Leistung erhielt, welche die Muttergesellschaft zu erbringen verpflichtet war und auch tatsächlich erbracht hat, kann nur mit dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis erklärt werden. Dies umso mehr, als keine ausreichend dokumentierte Vereinbarung vorgelegen ist, derzufolge die Tochtergesellschaft von der B-L-GmbH verpflichtet worden wäre, eine "*Finanzierungsgarantie*" zu übernehmen. Die Durchleitung der Vermittlungsprovision an die Tochtergesellschaft ist als Gesellschafterzuschuss zu werten, der den entsprechenden Beteiligungsansatz erhöht.

Gemäß § 6 Z 8 lit. f UStG 1972 ist die Übernahme und Verwaltung von Verbindlichkeiten sowie von Bürgschaften und ähnlichen Sicherheiten umsatzsteuerfrei. Darunter kann zB auch die Übernahme einer Garantieverpflichtung subsumiert werden. Da die B-L-GmbH im Streitjahr 1993 eine Vermittlungsleistung erbracht hat, kann diese Befreiungsbestimmung keine Anwendung finden. Die Vermittlung atypisch stiller Beteiligungen ist mit 20 % der

Umsatzsteuer zu unterziehen, wobei der in Rechnung gestellte Betrag von 13,980.000 S den Bruttobetrag inkl. USt darstellt. Tz 16 und 20 des Bp-Berichtes vom 27. Oktober 1999, GBp abc, ändern sich daher nicht.

Im Rahmen einer Eventualbegründung (vgl. das Vorbringen der steuerlichen Vertreterin anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung sowie das Schreiben vom 20. August 2003) argumentierte die Berufungswerberin damit, dass das von den O L GmbH's zur Finanzierung ihrer "Sale and lease back"-Geschäfte benötigte Kapital tatsächlich von der B-L-2-GmbH aufgebracht worden sei und das streitgegenständliche Entgelt daher im Wege einer Weiterverrechnung dieser Gesellschaft zuzurechnen sei. Die Vereinbarung vom 20. August 1993 sei zwar von der O L F-AG und der B-L-GmbH unterschrieben worden, sie enthalte aber ausdrücklich auch eine Verpflichtung der B-L-2-GmbH zur Erbringung einer Garantieleistung. Gegenstand der Vereinbarung sei die Übernahme der Garantie gewesen, das von der luxemburgischen O-Gruppe zwecks Finanzierung ihrer Leasinggeschäfte benötigte Kapital zur Verfügung zu stellen. Die Verpflichtung zur Erbringung der Garantieleistung habe die B-L-Gruppe als solche betroffen. In diesem Zusammenhang müsse berücksichtigt werden, dass bei der B-L-GmbH und B-L-2-GmbH Geschäftsführeridentität bestanden habe. Auch aufgrund der Eigentumsverhältnisse habe die B-L-GmbH die Kapitalaufbringung durch ihre Tochtergesellschaft jederzeit veranlassen können. Es habe somit tatsächlich die B-L-2-GmbH das von der luxemburgischen O-Gruppe benötigte Kapital aufgebracht, weshalb von ihr auch am 21. Dezember 1993 eine entsprechende Rechnung an die O L F-AG ausgestellt worden sei.

Wegen der bestehenden Geschäftsführeridentität sei zwischen der B-L-GmbH und ihrer Tochtergesellschaft auch keine schriftliche Vereinbarung bezüglich der Kapitalaufbringung abgeschlossen worden. Die Verpflichtung der B-L-2-GmbH zur Kapitalaufbringung ergebe sich aber bereits aus der Vereinbarung vom 20. August 1993. In diesem Zusammenhang wurde auch auf den von der B-L-GmbH mit der Tochtergesellschaft abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrag verwiesen. Die B-L-GmbH sei selbst nicht operativ tätig gewesen. Die B-L-2-GmbH habe im Rahmen des Geschäftsbesorgungsvertrages zur Kapitalaufbringung verhalten werden können und diese Kapitalaufbringung auch tatsächlich erbracht. Die tatsächliche Geschäftsabwicklung sei somit durch die Tochtergesellschaft erfolgt. Es wurde von der Berufungswerberin zugestanden, dass eine Rechnungslegung durch die B-L-GmbH geboten erschienen wäre. Das ändere aber nichts daran, dass eine Weiterverrechnung der erbrachten Leistung (Kapitalaufbringung) an die Tochtergesellschaft hätte erfolgen müssen. Eine direkte Rechnungslegung durch die B-L-2-GmbH habe der Abkürzung des Rechnungslaufes gedient und sei als nicht problematisch gesehen worden.

Der Argumentation des Finanzamtes könne daher nicht gefolgt werden, dass die Weiterleitung des Entgeltes an die B-L-2-GmbH eine Gesellschaftereinlage darstelle.

Nach Ansicht des Referenten ergibt sich aus der Vereinbarung vom 20. August 1993 gerade nicht, dass die B-L-2-GmbH verpflichtet gewesen wäre, das von der luxemburgischen O-Gruppe zur Finanzierung ihrer "Sale and lease back"-Geschäfte benötigte Kapital aufzubringen. Aufgrund des eindeutigen Wortlautes der Vereinbarung traf diese Leistungsverpflichtung vielmehr die Berufungswerberin selbst. Die B-L-2-GmbH wäre lediglich aufgrund einer Eventualbestimmung zu einer Leistungserbringung verpflichtet gewesen, nämlich für den – nicht eingetretenen - Fall, dass die B-L-GmbH nicht selbst in der Lage gewesen wäre, ihren Verpflichtungen zur Aufbringung des Kapitals nachzukommen. Auf die bisherigen Ausführungen wird diesbezüglich verwiesen.

Es ergeben sich auch keine Anhaltspunkte, dass das von der luxemburgischen O-Gruppe benötigte Kapital – losgelöst vom eindeutigen Wortlaut der Vereinbarung vom 20. August 1993 - tatsächlich von der B-L-2-GmbH vermittelt worden wäre. Dies mit der Konsequenz, dass das dafür zustehende Entgelt im Wege einer Weiterverrechnung der B-L-2-GmbH zuzurechnen sei. Eine solche Vermittlung des Kapitals durch die B-L-2-GmbH mit entsprechender Weiterverrechnung des Entgeltes wäre Ausfluss der Rechtsbeziehungen zur Muttergesellschaft B-L-GmbH gewesen. Es hätte dazu einer eindeutigen vertraglichen Regelung zwischen der B-L-GmbH und ihrer Tochtergesellschaft bedurft, die aufgrund des gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnisses steuerlich nur dann anerkannt werden kann, wenn sie einem ebenso strengen Maßstab stand hält, wie er bei der Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert wird. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa Quatschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 46 ff, und die dort angeführten Erkenntnisse) ausgesprochen hat, finden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung, 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.

Zwischen der B-L-GmbH und der B-L-2-GmbH wurde eine schriftliche Vereinbarung, welche die behauptete Kapitalaufbringung durch die Tochtergesellschaft geregelt hätte, nicht abgeschlossen. Der diesbezügliche Verweis der Berufungswerberin auf den mit der Tochtergesellschaft abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrag vermag nicht zu überzeugen. Dem angesprochenen Geschäftsbesorgungsvertrag ist nicht zu entnehmen, dass die B-L-2-GmbH gegenüber ihrer Muttergesellschaft auch zur Vermittlung des von der luxemburgischen O-Gruppe benötigten Kapitals im Ausmaß von ca. 230 Mio. Schilling in Form von atypisch stillen Beteiligungen verpflichtet gewesen wäre. Eine derartige Verpflichtung

findet im Geschäftsbesorgungsvertrag keine Deckung. Es wird nochmals darauf hingewiesen, dass die B-L-2-GmbH (neben anderen Konzerngesellschaften) aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrages lediglich für die Abwicklung von Leasinggeschäften im B-Konzern zuständig war. Dazu gehörten insbesondere die Vertragsabwicklung, die Überwachung der Rateneingänge, Einbringungsmaßnahmen, Verwertungsmaßnahmen usw.

Es ist auch davon auszugehen, dass bei Geschäften von einer solchen Dimension (Verpflichtung zur Aufbringung von Beteiligungskapital im Ausmaß von ca. 230 Mio. Schilling gegen Weiterverrechnung) wohl gesondert und losgelöst vom vorliegenden Geschäftsbesorgungsvertrag ein schriftlicher Vertrag zwischen der B-L-GmbH und ihrer Tochtergesellschaft abgeschlossen worden wäre, der alle Rechte und Pflichten der Vertragsparteien bis ins letzte Detail geregelt hätte. Dies hätte auch einer fremdüblichen Vorgangsweise entsprochen. Ein solcher schriftlicher Vertrag wurde jedoch nicht abgeschlossen, zwischen der B-L-GmbH und der B-L-2-GmbH ist – abgesehen von der gesellschaftsrechtlichen – keine Rechtsbeziehung feststellbar, welche die Zurechnung der Entgelte für die Kapitalaufbringung im Zusammenhang mit der Vereinbarung vom 20. August 1993 geregelt hätte.

Es muss auch der Einwand zulässig sein, dass das von der luxemburgischen O-Gruppe benötigte Kapital gar nicht von der B-L-2-GmbH vermittelt werden konnte, weil die Tochtergesellschaft – der Berufung zufolge – über kein eigenes Personal verfügte. Selbst wenn Angestellte anderer Konzerngesellschaften der B-Gruppe für die Tochtergesellschaft gegen Verrechnung Tätigkeiten ausgeführt hätten, dann hätte sich im Rechenwerk der B-L-2-GmbH ein entsprechender Aufwand finden müssen. Anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung wurde die B-L-2-GmbH von den Prüfern mehrmals (vgl. etwa die Besprechung vom 18. Juni 1996) aufgefordert, jene Aufwendungen bekannt zu geben, die bei der B-L-2-GmbH im Zusammenhang mit der Kapitalaufbringung angefallen sind. Dieses Ersuchen blieb unbeantwortet. In dieses Bild fügt sich, dass die steuerliche Vertreterin anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung keine Aussage darüber treffen konnte, wer letztlich tatsächlich als vermittelnde Person im Hinblick auf die inländischen atypisch stillen Gesellschafter aufgetreten ist.

Nicht uninteressant ist letztlich auch, dass die Weiterleitung der verrechneten Entgelte an die B-L-2-GmbH in gebührenrechtlicher Hinsicht ebenfalls als Gesellschafterzuschuss behandelt wurde. Die diesbezüglichen Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurden von der Berufungswerberin nicht weiter bekämpft.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 10. September 2003