

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Marco Laudacher, Josef Pointinger und DI Klemens Weiß über die Berufung der U, vertreten durch P, vom 1. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 2. Februar 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1999 nach der am 19. Jänner 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichterstatters sowie des S:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass Einkünfte für 1999 nicht festgestellt werden.

### **Entscheidungsgründe**

1. Bei der Bw. wurde eine Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführt. Die BP stellte folgendes fest:

(A) Besprechungsprogramm vom 11. September 2003:

Firmenbuchauszug:

Die Firma sei am 7. Dezember 1995 ins Firmenbuch eingetragen worden. Der Firmenname habe ursprünglich auf PSM GmbH gelautet. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. Januar 1999 sei der Firmenwortlaut auf U. GmbH und der Geschäftszweig auf „Unternehmenssanierung“ geändert worden.

Handelsrechtliche Geschäftsführer:

FB vom 7. Dezember 1995 bis 24. September 1997, TA vom 25. September 1997 bis 25. Januar 1999 und FB vom 26. Januar 1999 bis laufend.

Gesellschafter:

FB mit 99,8% (499.000,00 S) und FF mit 0,2% (1.000,00 S).

Verlust- und Gewinnverlauf bisher:

An der PSM hätten sich im Jahr 1995 insgesamt 28 atypische stille Gesellschafter beteiligt, wobei in diesem Jahr ein Verlust von – 2.800.000,00 S erzielt worden sei. In den Jahren 1995 bis 1999 seien Umsätze von 8.888.253,00 S und Verluste von – 14.024.956,00 S erzielt worden (in den Jahren: 1995 gesamt – 2.861.376,00 S, 1996 gesamt + 216.426,00 S, 1997 gesamt - 664.684,00 S, 1998 gesamt – 560.428,00 S und 1999 gesamt – 10.154.894,00 S).

In den Jahren 1995 bis 1998 sei der „Handel mit Waren aller Art“ (insbesondere der Vertrieb von Telefonen bzw. Handys) Gegenstand der Firma gewesen. Diese Tätigkeit sei ab 1999 eingestellt worden. Den Unternehmensgegenstand habe man auf „Unternehmenssanierung“ geändert. Im Jahr 1998 seien neue Gesellschafter zu den bisherigen hinzutreten. Die Beteiligungsverträge hätten die Klausel enthalten, dass am etwaigen Verlust nur die in einem Wirtschaftsjahr neu hinzutretenden Gesellschafter beteiligt seien, während die bereits vorhandenen Gesellschafter einen Vorwegbezug mit einem gewissen Prozentsatz ihres einbezahlten Nominales erhielten.

a.) Punkt 1 Werbekostenzuschuss der Fa. U. GmbH an die Fa. TH GmbH:

An der TH GmbH seien beteiligt:

FB mit 51% (510.000,00 S), GE mit 10% (100.000,00 S), HK mit 19,5% (195.000,00 S) und JK mit 19,5% (195.000,00 S).

Am 15. Februar 1999 hätten die beiden Firmen eine Vereinbarung geschlossen. Aufgrund der schwierigen Lage der TH GmbH (Umsatzeinbrüche, Änderung der Marktverhältnisse) sei Hilfe von außen notwendig, weil die Firma ihre Probleme nicht aus eigener Kraft lösen könne. Die Fa. U. GmbH (Bw.) übernehme daher folgende Aufgaben: Sofern die Fa. TH. die auf Lager befindlichen offenen Geräte nicht verkaufen könne, werde die Fa. U. diese zum Einstandspreis übernehmen. Für 1999 werde die Fa. U. die Differenz aus der Summe von erhaltenen Werbekostenzuschüssen im Vergleich zum Geschäftsjahr 1998 übernehmen. Soweit im Geschäftsjahr 1999 weitere bisher nicht absehbare Verluste entstünden, würden diese von der Fa. U. übernommen, um zumindest ein ausgeglichenes Bilanzergebnis und unter Anrechnung der AfA einen positiven Cash-Flow zu erreichen.

Die Bw. übernehme daher die unwiderrufliche Verpflichtung, nach Vorliegen der entsprechenden Endabrechnung 1999, den Differenzbetrag nach Rechnungslegung anzuerkennen und den sich ergebenden Betrag unwiderruflich für die Befriedigung der vertraglich eingegangenen Verpflichtungen gegenüber den atypisch stillen Mitgeschaftern zu verwenden, wobei die planmäßige Auszahlung 2002 erfolgen solle. Die Fa. TH. verpflichte sich im Gegenzug, diesen Betrag weder fällig zu stellen, noch für andere Zwecke zu verwenden.

Die Bw. erwerbe mit dem Einlösen dieser Verpflichtung unwiderruflich das Vorkaufsrecht auf Anteile von ausscheidenden bzw. ausscheidungswilligen atypisch stillen Geschaftern.

In der Folge sei von der Bw. ein Betrag von 4.292.931,58 S als Verbindlichkeit an die Fa. TH. GmbH in der Bilanz ausgewiesen und als Aufwand verbucht worden. Im Gegenzug habe die Fa. TH. GmbH einen Ertrag „Werbekostenzuschuss“ in gleicher Höhe ausgewiesen.

Prüferfeststellung:

Bei den beiden Unternehmen handle es sich um zwei voneinander unabhängige Unternehmen, dh. dass keine gegenseitigen Beteiligungen bestünden. Lehre und Rechtsprechung über Zuschüsse von der Mutter an die Tochter, Beteiligungsaktivierung und anschließende Teilwertabschreibung könnten daher hier nicht zur Anwendung kommen.

Die einzige Gemeinsamkeit bestünde auf der Ebene der Geschafter in der Person des FB., der an der Firma TH. GmbH einen Anteil von 51% und an der Firma U. einen Anteil von 99,8% des jeweiligen Stammkapitals halte und damit bei beiden Firmen aufgrund der Anteile eine beherrschende Stellung innehabe. Die Fa. U. habe der Fa. TH. GmbH einen Betrag von 4.292.931,58 gewährt und ausdrücklich auf eine Rückzahlung verzichtet.

Im Wirtschaftsleben könne davon ausgegangen werden, dass im Verhältnis unabhängiger Partner keine Leistungsverpflichtung ohne entsprechende Gegenleistung eingegangen werde, weshalb im geschäftlichen Verkehr ein Bereicherungswille nicht zu vermuten sei (VwGH 28. November 2001, 99/13/0254). Es erhebe sich die Frage, welche Gegenleistung die Fa. U. von der Fa. TH GmbH erhalten habe bzw. wie die Gegenleistung zu bewerten sei.

Die Fa. U. erwerbe das Vorkaufsrecht auf Anteile von ausscheidenden bzw. ausscheidungswilligen atypisch stillen Geschaftern. Fraglich sei, ob in diesem Vorkaufsrecht eine Gegenleistung zum bisher Geleisteten zu erblicken sei. Da weder die Anrechnung des Betrages von 4.292.931,58 S vereinbart worden sei, noch sonst aus dem Vertrag hervorgehe, dass der in Aussicht gestellte Erwerb (abhängig vom Ausscheiden der bisherigen Geschafter) günstiger sei bzw. um einen bestimmten Preis erfolgen solle, stelle nach

---

Meinung der Betriebsprüfung die bloße Einräumung des Vorkaufsrechtes keine adäquate Gegenleistung dar.

Da dieser Vertrag unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nach der Lebenserfahrung zwischen zwei fremden Gesellschaften niemals geschlossen worden wäre, erhebe sich die Frage, warum dennoch eine solche Vereinbarung getroffen worden sei. Es sei zu prüfen, ob eine verdeckte Ausschüttung (vA) an FB vorliege. Eine Eigentums- bzw. Nahebeziehung zur Firma sei gegeben. Zwar sei FB nicht unmittelbar bereichert, sondern die Fa. TH GmbH, es reiche jedoch aus, dass die Zuwendung an eine „nahestehende Person“ erfolge. Da Herr FB als Hauptgesellschafter berechtigte Interessen am Fortbestand der Fa. TH GmbH habe, könne diese als „nahestehende Person“ betrachtet werden. Auch die Willensentscheidung, der drohende Verlust der Fa. TH GmbH solle durch die Fa. U. abgedeckt werden, erfülle mangels Gegenleistung den Tatbestand der Vorteilsgewährung. Es liege daher eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter FB in Höhe von 4.292.931,58 S vor.

Die geprüfte Firma habe der BP entgegnet, das strategische Ziel der Fa. U. sei die unmittelbare Abwehr der seitens der Netzbetreiber gesetzten Maßnahmen und in der Folge die Übernahme wesentlicher Marktanteile durch Gewinn- und Beteiligungsvereinbarungen. Es seien daher für insolvenzbedrohte Firmen gerichtliche bzw. außergerichtliche Ausgleichsverfahren angestrebt und durchgeführt worden. Man habe Werbekosten ersetzt sowie den Export von im Inland unverkäuflichen Geräten unterstützt. Weder seien – wie von der BP behauptet – nahestehende Personen begünstigt worden, noch wäre eine Tätigkeit ohne adäquate Gegenleistung erfolgt. Das Recht, Anteile an der Fa. TH GmbH zu erwerben, habe zum damaligen Zeitpunkt durchaus eine adäquate Gegenleistung dargestellt, da selbst nach dem Zwangsausgleich der Fa. TH GmbH genügend stille Reserven vorhanden gewesen seien. Falsch sei daher auch die Ansicht der BP, dass ein ähnlicher Vertrag zwischen Fremden niemals geschlossen worden wäre.

Aus dem Wortlaut des Vertrages ergebe sich, dass die Fa. U. das Vorkaufsrecht von ausgeschiedenen bzw. ausscheidungswilligen atypischen stillen Gesellschaftern erhalte. Da das Gesellschaftsverhältnis zwischen dem atypisch stillen Gesellschafter einerseits und der Fa. TH GmbH andererseits bestehe, stelle sich die Frage, ob bei einem Rechtsverhältnis, das von der Willensbildung eines Dritten abhänge (nämlich dem atypischen Gesellschafter selbst) ein Vorkaufsrecht eingeräumt werden könne. Diesbezüglich sei der Vertrag über die atypische stille Gesellschaft (zwischen den Gesellschaftern und der Fa. TH GmbH) zu betrachten und zwar die Vereinbarungen hinsichtlich Beginn, Dauer und Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses bzw. der Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile. Seien diese gleichgelagert wie die Verträge der atypischen stillen Gesellschafter der Fa. U., so könnte die

Fa. TH GmbH die Gesellschaftsverhältnisse unter Einhaltung einer Kündigungsfrist auflösen, die bisher beteiligten atypisch stillen Gesellschafter ihre Anteile an Dritte veräußern bzw. verpfänden und möglicherweise ein Kündigungsverzicht auf Gesellschafts- bzw. Gesellschafterebene vereinbart sein.

Die Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses hänge somit maßgeblich von der Willensbildung des atypisch stillen Gesellschafters ab, dieser sei Eigentümer des Gesellschaftsanteils und daher könne auch nur er ein „Vorkaufsrecht“ an seinem Gesellschaftsanteil einräumen, nicht jedoch die Gesellschaft selbst. Würde die Gesellschaft das Gesellschaftsverhältnis mit dem atypisch stillen Gesellschafter beenden, so stünden diesem die anteiligen stillen Reserven einschließlich dem Firmenwert der Gesellschaft zu. Nachdem im Vertrag vom Kauf die Rede sei, müsste die Fa. U. diese stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes tragen, um in die Rechtsnachfolge des jeweiligen atypisch stillen Gesellschafters zu gelangen, hätte jedoch keinen maßgeblichen Einfluss auf die Willensbildung der Fa. TH GmbH selbst.

FB habe bei beiden Firmen eine beherrschende Stellung. Es erhebe sich die Frage, warum er sich selbst (über den Umweg der Fa. U.) ein Vorkaufsrecht an den Anteilen einer Firma einräume, welche er ohnehin über die Gesellschafterstellung (51% Beteiligung) beherrsche. Die Betriebsprüfung bleibe bei der Ansicht, dass eine vA vorliege.

Zur Kritik betreffend der Zurechnung an FB werde nochmals angeführt: Auch Körperschaften, an denen dem Anteilsinhaber nahestehende Personen beteiligt seien, könnten in einer „Nahebeziehung“ stehen (s. dazu VwGH 24.2.1999, 97/13/0065). Verschaffe sich ein Gesellschafter-Geschäftsführer einen ungerechtfertigten Vorteil, liege infolge Kenntnis und Zustimmung der Gesellschaft sofort eine vA vor.

Selbst wenn man die Ansicht vertrete, die Zahlung sei angemessen (gegen Einräumung eines Vorkaufsrechtes), sei dieser Betrag zu aktivieren.

b.) Punkt 2 Personalkosten:

Im Zeitraum Februar 1999 bis Januar 2000 seien insgesamt 10 Personen bei der Firma beschäftigt gewesen. Die dabei entstandenen Aufwendungen der Fa. U. hätten 2.726.311,00 S betragen. Demgegenüber sei 1999 ein Gesamterlös von 30.000,00 S an Dienstleistungen erzielt worden und 2.210,00 S aus der Ausbuchung einer offenen verjährten Verbindlichkeit. Im Januar 2000 seien sämtliche Mitarbeiter ausgeschieden, ab diesem Zeitpunkt sei die Fa. U. ohne Angestellte.

Prüferfeststellung:

Es liege offenkundig ein Missverhältnis zwischen den Personalkosten und den erzielten Erlösen vor. Da es nicht den Erfahrungen entspreche, dass bei 10 Mitarbeitern über ein Jahr keine verrechenbare Leistung zustande komme, seien nur zwei Varianten denkbar:

(1) Sämtliche Personen hätten in Firmen gearbeitet, bei denen FB eine zumindest mittelbare Einflussnahme zukomme. Es könne daher sein, dass diese Firmen in Form der Übernahme von Personalkosten unterstützt worden seien. Dann läge mangels Gegenleistung eine vA an diese Firmen vor.

(2) Von den Angestellten seien Sanierungskonzepte erstellt worden, welche im Anlagevermögen gehalten worden seien und daher wegen des Aktivierungsverbots des § 197 Abs. 2 HGB iVm. § 5 EStG 1988 in der Bilanz nicht aufscheinen dürften. Diesbezüglich wäre uU. § 2 (2a) EStG 1988 zu erwägen (Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens).

Die Bw. führe dazu an, dass die strategischen Ziele der Fa. U. erreicht werden konnten: Regelung und Neudefinierung des Handels und der Provisionsabrechnung mit den Netzbetreibern; gerichtliche und außergerichtliche Ausgleiche; Festigung der Position der gesamten Gruppe. Es sei ein Team zusammengestellt worden, welches die erforderlichen Fähigkeiten aufgewiesen habe. Es sei unklar, welche Firmen dadurch begünstigt worden seien. Es seien auch sehr wohl Gegenleistungen vereinbart worden. So sei einer Firma im Jahr 2000 ein Betrag von 400.000,00 S in Rechnung gestellt worden (Einbuchung im Zuge der Um- und Nachbuchungen).

Nach Ansicht der BP erkläre aber der Umsatz von 400.000,00 S im Jahr 2000 nicht die Personalkosten in Höhe von 2,7 Mill. Schillingen im Jahr 1999.

Richtig sei, dass unklar bleibe, welche (juristischen) Personen durch diese Kostentragung überhaupt begünstigt worden seien. Nachdem man in der Vorhaltsbeantwortung die Ziele genannt habe, wie zB. die Regelung und Neudefinierung des Handels und der Provisionsabrechnung mit den Netzbetreibern sowie die Festlegung der Position der gesamten Gruppe, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung wiederum die Fa. TH GmbH als am meisten begünstigt anzusehen. Es sei jedoch nicht Aufgabe der Betriebsprüfung im einzelnen nachzuweisen, wer durch die Dienstleistungen begünstigt worden sei und welche Ausgangsrechnungen aufgrund dieser Dienstleistungen zu legen seien, sondern vielmehr die des Geschäftsführers. Werde daher auf die Rechnungslegung (aus welchen Gründen auch immer) verzichtet, liege eine vA vor.

c.) Punkt 3 - nachzureichende Unterlagen bei verschiedenen Punkten (Investitionskosten 2.000.000,00 S; Belege und Vereinbarung Konto Fremdleistungen – Sanierung M. 838.348,92 S). Weiters seien noch Kosten einer Angestellten iHv. 555.000,00 S und

Konzeptionskosten iHv. 360.000,00 S brutto zu erläutern. Es werde ersucht diese Unterlagen im Zuge der Schlussbesprechung vorzulegen.

d.) Überlegungen zur Liebhaberei bzw. zu § 2 (2a) EStG 1988: Der Ausblick auf die Jahre 2000 bis 2002 lasse vermuten, dass die Gesellschaft nicht mehr operativ tätig sei (negativer Umsatz 2000, Zahllasten 2001 und 2002 bei 0,00). Es werde daher ersucht eine Prognoserechnung vorzulegen.

e.) Sanierungsaufwendungen:

Der an die Firma TK geleistete Betrag von 390.000,00 S habe deren Zwangsausgleich finanzieren sollen. Im Jahr 2000 seien 400.000,00 S in Rechnung gestellt worden, es sei vereinbart, dass ab 2002 jährlich 20% des erzielten Gewinnes vor Steuern an die Bw. abgeführt würden.

Die Hingabe des Betrages sei als Aufwand verbucht worden. Dieser stelle aber 1999 keinen Aufwand dar, sondern sei als Beteiligung zu aktivieren (wenn die schriftliche Vereinbarung 2000 mündlich schon 1999 vereinbart worden sei). Wenn man davon ausgehe, dass der Betrag im Jahr 1999 nur ein Darlehen dargestellt habe und erst 2000 die Beteiligung am Gewinn vereinbart worden sei, so sei 2000 die Umbuchung von Darlehen auf Beteiligung vorzunehmen.

f.) Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter:

Gegenstand der Bw. sei ab Generalversammlungsbeschluss vom Januar 1999 die Übernahme von sanierungsbedürftigen Unternehmen im Telekommunikationsbereich, die Sanierung dieser Unternehmen und die Ausarbeitung von Sanierungsplänen und die Beratungstätigkeit bei der Entwicklung von Unternehmensstrategien zur Förderung der Wirtschaftsentwicklung von Unternehmen. Die daraus erzielten Erlöse hätten 1999 gesamt 30.000,00 S betragen.

Sofern das Personal Sanierungskonzepte auf „Lager“ erstellt habe, die einer zukünftigen Verwertung zugeführt werden sollten, läge das Schwergewicht auf dem Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter. Die Anwendung des § 2 (2a) EStG 1988 werde zur Diskussion gestellt.

g.) Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

Betrachte man die rechtlichen Gestaltungen sowie das gesamte Rechnungswesen in den Jahren 1999 bis 2001, so gewinne man den Eindruck, dass das Unternehmen nur zu dem Zweck geschaffen worden sei, Kapital mittels atypischer stiller Gesellschafter im Wege einer Abschreibungsgesellschaft zu verschaffen. Die wenigen Buchungen würden in komplizierte rechtliche Gestaltungen gekleidet. Derselbe Effekt lasse sich mit typischen Geschäftsfällen des

bürgerlichen Rechts erreichen, mit dem Unterschied dass dadurch keine verwertbaren Verluste entstehen würden.

Die Aufwendungen seien daher auch unter dem Aspekt des § 21 BAO auf ihren wirtschaftlichen Gehalt hin zu untersuchen.

(B) Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19. November 2003:

Abverlangte Unterlagen:

Diese seien auch im Zuge der Schlussbesprechung nicht vorgelegt worden. Belege und Vereinbarungen über eine Sanierung von M (ATS 838.348,92) seien nicht übermittelt worden. Den Beleg über die Investitionskosten von 2.000.000,00 S habe man vorgelegt, nicht jedoch die schriftlichen Erläuterungen und Verträge, aus denen der wirtschaftliche Grund der Investition ersichtlich sei. Auch bezüglich der künftig zu erwartenden Erträge (Prognoserechnung) habe man keine Unterlagen beigebracht.

(1) Werbekostenzuschuss:

Nach dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung sei der Aufwand iHv. 4.292.931,58 gerechtfertigt, auch sei eine Gegenleistung darin zu erblicken (Zahlung wegen der bezweckten Sanierungsabsicht geleistet; diese stelle eine Option auf den Erwerb der freiwerdenden atypisch stillen Gesellschaftsanteile dar). Die Firma TH. hätte nichts anderes anbieten können, da die atypisch stillen Gesellschafter über 90% der stillen Reserven der Fa. TH GmbH verfügten. Es könne auch nicht von einer vA gesprochen werden, da bei einer Mitunternehmerschaft (Fa. TH GmbH und Mitges.) nicht von einer dem Gesellschafter nahestehenden Person gesprochen werden könne.

Die rechtliche Ansicht der BP decke sich in diesem Punkt nicht mit der des Vertreters der Bw. Bei der Fa. TH GmbH sei (bedingt durch das harte Vorgehen der Netzbetreiber 1999) ein erheblicher Sanierungsbedarf gegeben gewesen. Der wirtschaftliche Grund der Kostenübernahme liege demnach in der Sanierung der Fa. TH GmbH. Bei Abschluss des Vertrages zwischen der Fa. TH GmbH und der Fa. U. GmbH sei die Höhe des Werbekostenzuschusses unbestimmt gewesen. Sie sei von Umständen außerhalb des Machtbereiches der Fa. TH GmbH abhängig gewesen. Das Vorkaufsrecht an ausscheidungswilligen atypisch stillen Gesellschaftern stelle nach Meinung der Betriebsprüfung keine Gegenleistung dar.

Nehme man an, dass die atypisch stillen Gesellschafter der Fa. TH GmbH aufgrund einer (aus der Sicht des Jahres 1999) erfreulichen Geschäftsentwicklung bei der Fa. TH GmbH beteiligt bleiben wollten, so hätte sich der Kaufpreis für die Fa. U. GmbH aufgrund der steigenden stillen Reserven dementsprechend erhöht.

Denke man sich das Rechtsgeschäft weg, könnte die Fa. U. GmbH in weiterer Folge relativ einfach Anteile von ausscheidungswilligen atypischen stillen Gesellschaftern bei der Fa. TH GmbH erwerben, da bei beiden Gesellschaften FB maßgeblichen Einfluss auf die Willensbildung habe.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt des Vertrages bestehe zwar in einer gewollten Stärkung der Fa. TH GmbH, doch hätte diese Stärkung auch in Form eines Darlehens erfolgen können. Da jedoch laut Vertrag die Forderung der Fa. TH GmbH aus dem Werbekostenzuschuss ausdrücklich von der Fa. U. GmbH anerkannt worden sei, liege eine vA vor.

Fraglich sei, ob der Gewinn (abweichend vom Beteiligungsverhältnis) alleine der Fa. U. GmbH zuzurechnen sei oder ob er auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt werden müsse (unter der Annahme, dass diese wiederum den anteiligen wirtschaftlichen Erfolg im Regresswege einforderten).

Da unter Fremden die einzelnen atypischen stillen Gesellschafter Regressforderungen an den Geschäftsherrn stellen würden, sei der Erfolg aus dem Rechtsgeschäft auf die einzelnen atypisch stillen Gesellschafter aufzuteilen.

Da kein Zufluss an die Fa. TH GmbH erfolgt sei, müsse keine Kest abgeführt werden. Der Gewinn der Firma U. GmbH und Mitges. sei daher um 4.292.931,58 S zu erhöhen.

(2) Personalkosten:

Im Zuge der Schlussbesprechung habe man angegeben, bei den angeführten Personalkosten habe es sich um Mitarbeiter zu sanierender und zu übernehmender Firmen gehandelt, die aufgrund der bestehenden Dienstverhältnisse zwangsläufig hätten übernommen werden müssen. Aus diesem Grund habe man die Kosten auch nicht verrechnen können.

Es seien aber die meisten Mitarbeiter bereits im Jahr 1998 im Firmenkomplex des FB beschäftigt gewesen, einige auch bei der Firma TH GmbH im Jahre 1998 und auch im Jahr 2000 in „verwandten“ Firmen. Zudem seien einige Mitarbeiter mit der Geschäftsführung von GmbH`s betraut gewesen, an welchen FB Eigentümerstellung gehabt habe. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass Personal über mehrere Jahre in einem Firmenkonzern beschäftigt werde und in einem Jahr keine verrechenbare Leistung erbringe.

Da trotz Aufforderung keine Unterlagen über die tatsächliche Tätigkeit der Mitarbeiter vorgelegt worden sei und das Argument der Personalübernahme nicht überzeuge bzw. verifizierbar sei, werde der Aufwand im Schätzungswege anteilig nicht anerkannt. Eine vA könne jedoch (entgegen der ursprünglichen Meinung der BP wohl nicht angenommen werden) da nicht klar erkennbar wäre, welche von der Vielzahl der Firmen begünstigt gewesen sei. Von

den ausgewiesenen Kosten Personal seien im Schätzungswege  $\frac{3}{4}$  der Kosten nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Kürzung Aufwand 2.044.733,00 S im Jahr 1999.

(3) Investitionskosten 1999:

Laut den der BP vorgelegten Belegen habe zunächst die Firma TH GmbH am 26. März 1999 der PT AG die Kosten in Höhe von 2.000.000,00 S für Investitionen in drei Firmen (PS1, PS2 und TCK) ersetzt. Mit Rechnung vom 14. September 1999 seien diese Kosten wiederum der U. GmbH weiterverrechnet worden. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters handle es sich bei der gegenständlichen Kostenübernahme um Einrichtungen der obbezeichneten Firmen, weshalb dieser Aufwand aktiviert worden sei. Der Aufwand verfolge Sanierungszwecke, weshalb keine Erlöse hieraus zu verzeichnen seien.

Tatsächlich sei jedoch aus der Buchhaltung nicht ersichtlich, welchen Nutzen die U. GmbH aus diesem Anlagevermögen gezogen habe. Die Gegenleistung für die Übernahme der Kosten gehe nicht hervor.

Nach Ansicht der BP liege die Ursache der Übernahme der Verbindlichkeit der TH GmbH durch die U. GmbH wiederum in der Gesellschaftsebene. Da keine Gegenleistung zu erkennen sei, liege eine verdeckte Ausschüttung (vA) vor. Da kein Zufluss erfolgt sei, sei keine KEST in Abzug zu bringen. Der Gewinn werde auf die atypischen stillen Gesellschafter aufgeteilt.

Gewinnerhöhung 1999: 250.000,00 S.

(4) Sanierungskosten:

Laut den Buchungen sei zunächst eine Bankkontoabdeckung von FB vorgenommen und anschließend diese Verbindlichkeit von der U. GmbH übernommen worden. Die BP nehme an, dass die Leistungen der U. GmbH gegen eine (zukünftige) Gewinnbeteiligung gegeben worden seien. Der Betrag werde daher wie ein gegebenes Darlehen behandelt.

Gewinnerhöhung 1999 mit 838.348,92 S.

Anerkannt würden dagegen die Vermittlungskosten für die atypisch stillen Gesellschafter und die Konzeptionskosten 1999.

(5) Prüfung Liebhaberei:

Zu prüfen sei, ob überhaupt eine Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung vorliege.

Im Jahr 1999 sei nach Änderung des Geschäftsgegenstandes auf „Unternehmenssanierungen“ und Sitzverlegung ein Umsatz von 32.210,00 S und ein Verlust von – 10.154.894,00 S erzielt

worden. Inzwischen seien für die Jahre 2000 und 2001 Bilanzen sowie Steuererklärungen eingereicht worden. Folgende Umsätze und Ergebnisse habe man ab 1999 erzielt:

	Umsatz 20%	Verlust/Gewinn
1999	32.210,00 S	- 10.154.894,00 S (Steuererklärung)
2000	- 263.178,56	- 138.153,59 (Bilanz)
2001	0,00	1.461.784,91 (Bilanz)
Summe	-230.968,56	- 8.831.262,68

Auffällig sei der Gewinn aus 2001. Dieser resultiere aus einem Geschäftsfall, nämlich der Einbuchung einer Forderung mit 0% gegenüber der Firma SMA in Höhe von 2.064.045,00 S. Diese Forderung sei im Zuge der Um- und Nachbuchungen eingebucht worden. Es handle sich um eine Haftungsübernahme, da bei der SMA neue atypische Gesellschafter hinzugereten seien.

Da die U. GmbH nach Meinung der BP keine (laufende) Tätigkeit ausübe, sei es nicht möglich, eine Prognoserechnung zu erstellen. Personal sei seit Februar 2000 nicht beschäftigt, ob in der GmbH Erlöse erzielt werden könnten oder nicht, hänge ausschließlich vom Geschäftsführer FB ab.

Unter Einbeziehung der Ergebnisse der BP ergebe sich ein geändertes Bild der Ertragslage, wobei sich in drei Jahren ein fast ausgeglichenes Ergebnis abzeichne, sodass vorerst von keiner Liebhaberei auszugehen sei.

	1999
Verlust bisher	- 10.154.894,00 S
Gewinnerhöhung Punkt 1	4.292.931,58 S
Gewinnerhöhung Punkt 2	2.044.733,00 S
Gewinnerhöhung Punkt 3	250.000,00 S
Gewinnerhöhung Punkt 4	838.348,92 S

Gewinnerhöhung Punkt 6	390.000,00 S
Verlust lt. BP 1999	- 2.388.880,50 S
	2000
Verlust bisher	- 138.153,59 S
Gewinnerhöhung Punkt 3	500.000,00 S
Gewinn neu 2000	361.846,41 S
	2001
Gewinn bisher	1.461.784,91 S
Gewinnerhöhung Punkt 3	500.000,00 S
Gewinn neu 2001	1.961.784,91 S
Gesamtsumme	- 15.249,18 S

Die genaue Einschätzung der zukünftigen Ergebnisse sei, wie bereits ausgeführt, äußerst ungewiss. Bisher sei keine Prognoserechnung vorgelegt worden, aus den bisher erzielten Umsätzen der Jahre 1999 bis 2003 sei von einem äußerst geringen Umfang der Tätigkeit der U. GmbH auszugehen. Möglicherweise würden aus den geschlossenen Gewinnbeteiligungsvereinbarungen 2002 Erträge erzielt.

Die Bescheide für das Jahr 1999 hätten daher gemäß § 200 BAO vorläufig zu ergehen.

#### (6) Beteiligung:

Die Beteiligung ET führe zu einer Gewinnerhöhung von 390.000,00 S.

(C) Aus dem Bericht zur Schlußbesprechung vom 3. Februar 2004 ergibt sich eine Berichtigung der Gewinnverteilung: Der im Jahr 1999 entstandene Verlust werde auch auf die vorhandenen Gesellschafter aufgeteilt (Anmerkung: bisher wurden die Verluste infolge einer Klausel in den Beteiligungsverträgen nur den neu eintretenden Gesellschaftern zugewiesen).

2. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung für 1999 und einheitliche und gesonderte Feststellung 1999 wurde mit Schreiben vom 1. März 2004 Berufung eingelegt. Beantragt werde die erklärungsgemäße Veranlagung.

Die BP vertrete im wesentlichen die Auffassung, dass die Geschäftstätigkeit der Fa. U. bzw. der Fa. U und Mitges. keine abgabenrelevante Tätigkeit sei. Demzufolge habe man alle Aufwendungen (Tz 15 bis 19 des BP-Berichtes) außerbilanziell zugerechnet, sodass keinerlei Aufwendungen mehr steuerrechtlich übriggeblieben seien.

- a. Die Abgabenbehörde glaube beurteilen zu können, ob die der Fa. U. GmbH gewährten Vorkaufsrechte wirtschaftlich wertvoll seien oder nicht oder die Zahlung eine ausreichende Gegenleistung darstelle. Gerne hätte man bei allen abgabenrechtlichen Fragen eine Meinung der Abgabenbehörde im Voraus. Die Entscheidung werde aber auch die Abgabenbehörde keinesfalls mit annähernder Sicherheit treffen können. Die Beurteilung sei im gegenständlichen Fall eine kaufmännische und keine abgabenrechtliche. Inwieweit die Zahlung zu aktivieren wäre, habe die Abgabenbehörde nicht weiter untersucht.
- b. Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine Unternehmenssanierungsgesellschaft immer 1:1 zu ihren Personalkosten entsprechende Einnahmen tätigen müsse, werde nicht geteilt. Gerade im Dienstleistungsbereich sei es die Norm, dass zunächst Aufwendungen im Personalbereich entstünden, bevor man entsprechende Einnahmen tätigen könne. Auch eine Steuerberatungskanzlei werde zuerst bei Beginn höhere Personalausgaben haben, um erst in weiterer Folge Erlöse erzielen zu können.

Gänzlich unerklärlich sei der Hinweis auf § 2 Abs. 2 lit. a EStG 1988. Die Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter könne nicht mit einem Dienstleistungsbetrieb gleichgesetzt werden.

Beantragt werde die Entscheidung durch den Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung.

3. Mit Schreiben vom 4. Juli 2004 nahm die BP zur Berufung wie folgt Stellung:

In der Berufung werde angeführt, es seien von der BP alle Aufwendungen außerbilanziell zugerechnet worden, sodass steuerrechtlich keine mehr übrig seien. Dies entspreche nicht den Tatsachen. Im Jahr 1999 sei ein Verlust nach BP von 2.338.000,00 S verblieben.

a. Werbekostenzuschuss:

Zu den bilanzierten Werbekostenzuschüssen an die TH GmbH und Mitges. im Jahre 1999 sei angeführt, dass die Einräumung eines Vorkaufsrechtes von Gesellschaftsanteilen ausscheidungswilliger atypisch stiller Gesellschafter keine Gegenleistung darstelle. Die TH GmbH und Mitges. sei nämlich rechtlich gar nicht in der Lage, über ein Vorkaufsrecht der an ihr beteiligten Gesellschafter zu verfügen, sondern nur der jeweils beteiligte Gesellschafter selbst. Es handle sich bei der Vereinbarung zwischen der TH GmbH und der U. GmbH um einen Vertrag zu Lasten Dritter, da in die den einzelnen atypisch stillen Gesellschaftern

vertraglich zugesicherte freie Dispositionsbefugnis bezüglich der Gesellschaftsanteile eingriffen werde, sodass zumindest deren Zustimmung zur Einräumung des Vorkaufsrechtes nötig wäre.

b. Personalkosten:

Hinsichtlich der Tätigkeiten der beschäftigten Personen im Jahr 1999 seien keine Unterlagen vorgelegt worden, sodass die BP schließlich im Schätzungswege davon ausgegangen sei, dass ca.  $\frac{3}{4}$  der Personalkosten „verwandte Firmen“ betroffen hätten.

Tatsächlich sei es nicht einfach, bei Umsätzen von – 230.960,00 S in den Jahren 1999 bis 2001 auf die tatsächliche Tätigkeit einer Firma zu schließen. Deshalb sei von der BP auch das Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern in Betracht gezogen worden. Wenn nunmehr vorgebracht werde, dass es sich um einen Dienstleistungsbetrieb handle, weshalb der Hinweis auf § 2 Abs. 2 lit. a unerklärlich sei, so sei zu entgegnen, dass man bisher nicht dokumentiert habe, welche Dienstleistungen tatsächlich erbracht worden seien.

4. Mit Schreiben vom 12. Juli 2004 wurde die Bw. ersucht, zur Stellungnahme der BP eine Gegenäußerung abzugeben (Frist 3. August 2004).

5. Am 1. Oktober 2004 wurde seitens der Finanzbehörde mit Bescheid ausgesprochen, dass die Berufung gegen die Wiederaufnahme betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung 1999 als zurückgenommen gelte, weil der Mängelbehebung bis zum 3. August 2004 nicht entsprochen worden sei.

6. Mit Schreiben vom 1. Oktober 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

7. Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 19. Januar 2006:

Zu Beginn der Verhandlung wird vom steuerlichen Vertreter die Berufung gegen die Körperschaftsteuer 1999 zurückgezogen (abgeleiteter Bescheid).

Der Vorsitzende: Gibt es zum Sachverhalt Ergänzungen oder Beweisanträge?

Finanzamtsvertreter: Nein.

Steuerlicher Vertreter: Nein.

Vorsitzender: Dann ersuche ich zunächst den Finanzamtsvertreter um die rechtlichen Ausführungen.

Finanzamtsvertreter Mitges.: Im BP-Bericht wurde alles was wesentlich ist erwähnt, dem möchte ich nichts mehr hinzufügen, beantragt wird die Abweisung der Berufung.

Finanzamtsvertreter GmbH: Nachdem die Berufung gegen die Körperschaftsteuer zurückgezogen ist, brauche ich nichts mehr beantragen.

Steuerlicher Vertreter: Ich hätte nur zwei Punkte die ich ausführen möchte.

Wenn die Mitunternehmerschaft zählt und die stille Gesellschaft anerkannt ist, egal ob eine Angemessenheit bei den Ausgaben gegeben ist, liegt eine verdeckte Ausschüttung nicht vor.

Bei Nichtanerkennung von Aufwendungen hat das nach den (Ergebnis)Verteilungsmechanismen der Mitunternehmerschaft zu laufen. Vorzugehen ist nach der Verteilungsregel.

Personalkosten wurden schon in der Berufung entsprechend dargestellt.

Unternehmenssanierer – das ist ja die Bw. – können nicht 1:1 die Kosten weiterverrechnen.

Das geht bei einer Sanierung üblicherweise nicht. Das heißt, sie nehmen Leute herein und versuchen halt die irgendwo wieder einzusetzen. Das geht in keinem Fall 1:1. Auch sonstige Personalübernahmegerüstschaften sind nicht imstande, Kosten die durch die Übernahme des Personals entstehen 1:1 an Dritte weiterzuverrechnen. Das ist immer denkunmöglich und daher im gegenständlichen Fall auch so zu würdigen.

Ansonsten habe ich versprochen mich kurz zu halten und beantrage daher der Berufung stattzugeben.

FB: Darf ich vielleicht noch eines sagen. Wenn sie sich die Tabelle, die sie bekommen haben, im Jahr 1999 ansehen: Da gab es im Jahr 1999 einen Umsatz von 455.000.000,00 S und im Jahr darauf waren das 658.000.000,00 S. Die Entscheidung vor der die TH GmbH damals gestanden ist, war entweder aufzugeben (die Kunden sind weggebrochen) oder weiterzumachen, wir haben eine Reihe von prominenten Unternehmen übernommen, wir haben binnen einem Jahr den Umsatz um mehr als 50% gesteigert.

Dann bei der Bw. davon auszugehen, dass das keinen wirtschaftlichen Hintergrund hat – ich weiß nicht, ob es jemals ein Sanierungsunternehmen gegeben hat, wo nach einem Jahr so ein Ergebnis vorliegen konnte.

Aus einem stillstehenden Betrieb im Januar 1999 zu einem Rekordumsatz von 658.000.000,00 S in einem Jahr, wenn das keine Sanierung ist, zweifle ich, ob man überhaupt in Österreich ein Unternehmen, das von der Finanz anerkannt wird, führen kann.

Berichterstatter: Moment, reden wir von der Sanierung der TH GmbH?

FB: Wir reden von der TH GmbH.

Berichterstatter: Wann genau war die saniert ihrer Meinung nach?

FB: Im Jahr 2000 wurde ein Umsatz erreicht von 658.000.000,00 S.

Berichterstatter: Dann war sie saniert?

FB: Ja. Und 1999 waren es 455.000.000,00 S.

Steuerlicher Vertreter: Wann wurde der Zwangsausgleich angenommen?

FB: 2002. Sie ist aber nicht in Konkurs gegangen, sondern wurde vom Lieferanten in Konkurs geschickt, das ist ein Unterschied. Und genau diejenigen Leute, die die Probleme 1999 gemacht haben, haben es drei Jahre später dann endgültig geschafft, mit Brachialgewalt. Auch 2001 waren große Gewinne in der Bilanz der TH GmbH. Der Marktanteil ist signifikant gestiegen, wir waren fast auf 25% und ein paar Wochen später waren wir in Konkurs. Liefersperre, Rahmensperre und aus. Das ist auch gerichtsanhangig. Es wurde der Marktführer weggenommen vom Markt und nicht irgendeine Firma, die momentan Probleme hat. Und zur Gegenverrechnung, was da im Bericht (des Masseverwalters) steht: Aufgrund der Verrechnungsweise sind automatisch immer zwei Monatsumsätze offen, weil die Faktura sofort erstellt wird vom Lieferanten (sprich dem Netzbetreiber) und die Provision erst ein paar Monate später gutgeschrieben wird. Das heißt ich kaufe im Monat mindestens um 50 bis 100.000.000,00 S ein, verschenke diese Geräte an Kunden und habe formell 100.000.000,00 S Verbindlichkeit. Dafür erhalte ich wiederum 100.000.000,00 S Provision. In Wirklichkeit hat ein Händler überhaupt keine Verbindlichkeiten, weil er eine Rechnung erhält, dann auftragsgemäß dieses Gerät verschenkt und dann dieselbe Gutschrift wieder erhält.

Bei der Bw. war die Tätigkeit extrem erfolgreich, weil alle diese Unternehmen die da angeführt sind, die wir da übernommen und saniert haben, heute noch operativ tätig und sehr erfolgreich sind.

Zu den Personalkosten möchte ich noch eines sagen: Wenn eine Firma insolvenzgefährdet ist, übernimmt man das bestehende Personal für wenige Monate, damit man Kontinuität hat. Da geht dann die BP her und sagt, die Kosten (die meisten Anstellungen sind ohnehin nur in der Kündigungsfrist gelaufen, damit der Betrieb nicht abrupt beendet wird) sind nicht abzugsfähig, die Gewinne in den Folgejahren sind aber sehr wohl eine Einkunftsart. Dabei sind es Kosten für eine nachweisliche Sanierung, da waren Zwangsausgleiche dabei, die die Bw. durchgeführt hat. Da sind lauter Gerichtsakte, wo die Bw. den Zwangsausgleich vom Anfang bis zum Ende durchgeführt hat, die Restrukturierung durchgeführt und dann die Unternehmen saniert übergeben hat. Was da dran Liebhaberei sein soll (oder wo eine Gewinnausschüttung stecken soll), das verstehe ich als Kaufmann überhaupt nicht.

8. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die Beweiswürdigung miteinzubeziehen:

a. Vereinbarung TH GmbH mit der Bw. vom 15. Februar 1999, die zu einem Werbekostenzuschuss von 4.292.931,00 S führte (Auszug):

---

Der Telekommunikationsmarkt habe sich mit Beginn des heurigen Jahres (1999) schlagartig geändert, sämtliche gültigen Geschäftsabläufe seien einer dramatischen Veränderung unterworfen und die genaue Entwicklung lasse sich bis zum heutigen Tage nicht klar abschätzen. Die drastischen Umsatzeinbrüche erforderten rasches und konsequentes Handeln, weil die TH GmbH ihre Probleme nicht aus eigener Kraft lösen könne. Die Bw. übernehme daher verschiedene Aufgaben, um den erfolgreichen Weiterbestand zu garantieren.

b. Konkursantrag der TH GmbH vom 28. Januar 2002 (Auszug):

Die Antragstellerin habe sich zum größten Fachhandelsunternehmen in dieser Branche entwickelt und sei 1997, 1998 und 1999 von den Einzelhändlern jeweils zum besten Telekomhändler Österreichs gewählt worden. Selbst in Phasen der außerordentlichen Expansion habe man ständig positive Bilanzergebnisse erzielt.

Die Antragstellerin habe mit Kapitalanlegern atypische stille Beteiligungen abgeschlossen. Von diesen seien Nominale von 14.190.000,00 S geleistet worden, welchen zum Stichtag der Bilanz 2000 (und seither unverändert) Entnahmen und Ergebniszweisungen von 14.994.423,80 gegenüberstünden. Es ergebe sich daraus ein negatives stilles Beteiligungskapital von 754.423,80, welches in der Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva nicht in Anschlag gebracht worden sei (Seite 17).

c. Bericht des Masseverwalters vom 2. April 2002 zur Konkurseröffnung der TH GmbH am 28. Januar 2002: Bei Beurteilung der Ursache der Insolvenz könne die Gemeinschuldnerin (GS) nicht alleine betrachtet werden, sondern es seien die übrigen Unternehmungen des FB einzubeziehen. Die GS könne nur geringe Spannen für ihre Dienstleistungen lukrieren, es sei daher ein beträchtlicher Umsatz notwendig, der 2001 auch habe erreicht werden können. Das Unternehmen an sich sei daher überlebensfähig gewesen (es seien auch stets Bilanzgewinne erzielt worden), die Übernahme von überschuldeten Filialen der PS durch FB bzw. die PSH im Jahr 1994 habe aber zu nicht unerheblichen Kapitalabflüssen geführt. In die PS seien durch die PSH geschätzt knapp 3.000.000,00 € in den vergangenen Jahren investiert worden. So sei es gekommen, dass die PSH und die mit ihr verbundenen Unternehmungen die Verbindlichkeiten bei der GS nur mit beträchtlichen zeitlichen Rückständen hätten bedienen können, was schlussendlich dazu geführt habe, dass Außenstände bei der GS in Höhe von 6.000.000,00 € zum 31. Dezember 2001 vorgelegen hätten.

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

Strittig ist ausschließlich die einheitliche und gesonderte Feststellung für 1999:

1. Liebhaberei

---

(a) Ermittlung des Betriebsergebnisses 1999:

Vor Prüfung der Frage ob Liebhaberei vorliegt sind zunächst die von der Betriebsprüfung in Frage gestellte Aufwendungen auf ihre Betriebsausgabeneigenschaft hin zu überprüfen und allenfalls das ausgewiesene Betriebsergebnis zu korrigieren.

Zum Werbekostenzuschuss:

(1) Unrichtig ist zunächst die von der Bw. in der Vereinbarung vom 15. Februar 1999 angeführte "schlagartige Änderung am Telekommunikationsmarkt" (gemeint 1999), welche diese Vereinbarung notwendig mache:

Geschäftsgegenstand der Bw. war von 1995 bis 1998 der Handel mit Telefonen und Handys. Richtig ist die Darstellung der Bw. soweit, als die Jahre 1997 und 1998 starke Veränderungen im Bereich der Telekommunikation mit sich brachten. So trat das Bundesgesetz betreffend die Telekommunikation (Telekommunikationsgesetz – TKG; BGBl. I/1997/100 idF BGBl. I/2001/32) am 1. August 1997 in Kraft und hat den österreichischen Telekommunikationsmarkt ab 1.1.1998 liberalisiert. Diese Liberalisierung erfolgte auch aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben.

Zu Beginn 1998 drängten aus diesem Grund viele Netzanbieter auf den Markt, um Marktanteile zu lukrieren. Die bisherigen Anbieter waren schon lange über geplante gesetzliche Änderungen am Telekommunikationsmarkt informiert und konnten sich daher ausreichend darauf vorbereiten, dass Anfang 1998 viele neue Gesellschaften auf den Markt drängen und sich neue Geschäftsfelder erobern würden. Der Handymarkt war demzufolge schon 1998 – im übrigen absolut voraussehbar – heiß umkämpft und die Handypreise fielen. Dass auch der Bw. dies bewusst war, beweist schon die Änderung ihres Geschäftsgegenstandes vom Handyverkauf auf die Unternehmenssanierung Anfang 1999.

(2) Das Unternehmen der TH GmbH, an der FB Mehrheitsgesellschafter war, war nur eine von zahlreichen Firmen des Gesellschafters FB im Bereich des Telekommunikationsmarktes. Während die Firma TH GmbH nach außen hin als "gesund" angepriesen wurde und sogar Preise erringen konnte, war das "Gesamtgeflecht" der zahlreichen (nicht im Konzern verbundenen) Firmen des FB finanziell bereits länger in einer schweren Krise. So ist dem Bericht des Masseverwalters vom 2. April 2002 zur Konkursöffnung der TH GmbH zu entnehmen, dass man die GS nicht alleine betrachten, sondern die übrigen Unternehmungen des FB miteinbeziehen müsse. Weiters dass die an die TH GmbH liefernden oder leistenden Unternehmen des FB (so die PSH) durch die Expansion überschuldet waren und ihre Verbindlichkeiten schon länger nicht ordentlich bedienen konnten, was letztendlich auch zum Zusammenbruch der TH GmbH führte. Über diese prekäre Gesamtsituation seiner Firmen war FB voll informiert und hat daher reihum in seinen Firmen Gelder zur Bewältigung dieser

Krisensituation gesucht. Der Zuschuss an die TH GmbH ist daher nach Ansicht der Berufungsbehörde eher privaten Interessen des FB (an der Erhaltung jener Firmen, an denen er beteiligt war) entsprungen als betriebswirtschaftlichen Kalkulationen der Bw. (ausgenommen der zusätzlichen Überlegung einer Zuweisung von Verlusten an stille Beteiligte).

(3) Dies wird auch durch die Situation der TH GmbH bestätigt, wie sie im Konkursantrag vom 28. Januar 2002 zum Ausdruck kommt, wo geschildert wird, dass bei einem Nominale der Gesellschaftereinlagen (atypische stille Gesellschafter) von 14.190.000,00 S bereits aufgrund von Entnahmen eine Unterdeckung von 754.423,00 S vorliege.

Die Einzahlungen stiller Gesellschafter sollen ins Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergehen (ÖStZ 1996, 317, Pkt. 2.1.b) und dort auch erhalten bleiben (ecolex-Script 1995/2, Pkt. 5: Margreiter bezweifelt sogar das Weiterbestehen der Mitunternehmerschaft wegen fehlendem Unternehmerrisiko, wenn die Einlage unter 10% des vereinbarten Betrages sinkt). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hätte ein betriebswirtschaftlich kalkulierender Unternehmer kein Geschäft abgeschlossen, bei dem er als Gegenleistung durch Entnahmen wirtschaftlich völlig ausgehöhlte Beteiligungen erhält (wobei FB auch von dieser Situation Kenntnis hatte).

Bezüglich der übrigen Aufwendungen:

Nach der Aktenlage ist festzuhalten, dass die verschiedenen Feststellungen der BP zwar Zweifel geweckt haben, ob bestimmte Aufwendungen steuerlich als Betriebsausgabe anerkannt werden können, sie sind jedoch nach Ansicht des erkennenden Senates keine ausreichenden Nachweise für eine Nichtanerkennung. Dass die angeführten Lohnzahlungen nichtbetrieblichen Interessen gedient hätten, wird nicht behauptet. Ebenso gibt es keine zwingenden Nachweise, dass die Sanierungsaufwendungen in Höhe von 838.348,00 S und 390.000,00 S tatsächlich dem Erwerb einer Beteiligung gedient hätten. Auch für die Übernahme nichtbetrieblicher Kosten im Bereich der Investitionsaufwendungen fehlt ein Nachweis, der durch Vermutungen nicht ersetzt werden kann.

Ermittlung des Betriebsergebnisses:

Das ausgewiesene Betriebsergebnis von – 10.154.894,00 S ist nach den obigen Darstellungen um den Werbekostenzuschuss in Höhe von 4.292.931,58 zu erhöhen. Damit ergibt sich ein verbleibender Jahresverlust von –5.861.962,42.

(b) Vorliegen einer auf die Verschaffung von Verlustzuweisungen ausgerichteten Gesellschaft (Liebhaberei).

(1) Geschäftsgegenstand der Gesellschaft ist ab 1999 die Sanierung von Unternehmen. Dabei handelt es sich grundsätzlich um eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO.

(2) Die Liebhabereiverordnung wurde mit Wirkung ab 1.1. 1993 neu gefasst (BGBl. 1993/33 = LVO II). Erläuterungen zur Neufassung enthielt der Erlass vom 14.4. 1993 (AÖF 1993/178, LHE II), weitere Ergänzungen der Erlass vom 27.11. 1995 (AÖF 1995/314). Der geänderten Rechtsprechung des verstärkten Senates des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171 wurde mit Verordnung vom 28.11.1997, BGBl. II 1997/358, Rechnung getragen.

Formal ist die LVO II aus 1993 idF BGBl. II 1999/15 in Geltung.

Die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (RL 1997, AÖF 1998/47) stellen einen BMF-Erlass dar, der an die Stelle der Erlässe vom 14.4.1993 und 27.11.1995 getreten ist.

(3) Aufgrund der Judikatur des verstärkten Senates des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171 ist für die Frage der Liebhabereiprüfung bei § 1 Abs. 1-Betätigungen folgendes zu beachten: Die Einkunftsquelleneigenschaft ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv ertragsfähig ist. Dem subjektiven Ertragsstreben des sich Betätigenden kommt dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt. Die LVO stellt bei § 1 Abs. 1-Tätigkeiten das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung, sodass im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen ist (Hilber, Kurzkommentar zur Liebhabereiverordnung, S. 39 ff.).

(4) Fallen bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, anhand der in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Umstände zu beurteilen, wobei diese Kriterienliste nicht abschließend ist.

Folgende Kriterien kommen zur Anwendung:

- a. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
- b. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
- c. Ursachen, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
- d. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
- e. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
- f. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Die Kriterien sind für sich einzeln zu untersuchen. Dann ist im Wege eines Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

(5) Die Prüfung der Kriterien im einzelnen und in der Gesamtschau ergibt folgendes Bild:

a. Zu untersuchen ist das Verhältnis der Verluste zu den Umsätzen und die Entwicklung der Verluste im allgemeinen.

Die atypische stille Gesellschaft weist seit ihrer Gründung (am 7.12.1995) bis einschließlich 1998 die nachstehenden Ergebnisse auf:

Jahr	Umsatz	Gewinn/Verlust
1995	411.890,00	-2.861.376,00
1996	4.096.562,00	216.426,00
1997	3.545.265,00	-664.684,00
1998	803.734,00	-560.428,00
Summe	8.857.451,00	-3.870.062,00

In einem vierjährigen Zeitraum stehen Umsätzen von 8.857.451,00 S Verluste von 3.870.062,00 S gegenüber.

In den Folgejahren ergab sich die nachstehende weitere Entwicklung:

Jahr	Umsatz	Gewinn/Verlust
1999	32.210,00	-5.861.962,00
2000	-263.178,00	-261.136,00
2001	0,00	1.476.333,00
2002	0,00	7.190,00
Gesamtsumme	-230.968,00	-4.669.575,00

Damit verbleiben in dem bisher überschaubaren Zeitraum von acht Jahren Verluste von 8.539.637,00 S (bei Umsätzen von 8.626.483,00 S). Im Zeitraum 1999 (Aufnahme neuer Gesellschafter) bis 2002 übersteigen die erzielten Verluste mit – 4.669.575,00 S die Umsätze desselben Zeitraumes um ein Mehrfaches.

Es wurden daher nicht nur in der Anlaufphase 1995 bis 1998 beträchtliche Verluste erzielt, denen bisher keine nennenswerten Gewinne gegenüberstehen, vielmehr ist das

Verlust/Umsatzverhältnis ab 1999 völlig eingebrochen und steht in keiner vernünftigen Relation mehr.

b. Stellt man die bisher erzielten Gewinne nach starken Verlustphasen (also 1995 und 1999) den Verlusten gegenüber, so ergeben sich folgende Verhältnisse:

Jahr	Verluste	Gewinne
1995-1998	4.086.488,00	216.426,00
1999- 2002	6.123.098,00	1.483.523,00

Die erzielten Gewinne stehen gegenüber den Verlusten nicht in einer Relation (1995 bis 1998 mit 5,29%; 1999 bis 2002 mit 24,22%), die wirtschaftlich vernünftig und verwertbar wäre.

c. Die Ursachen der hohen Verluste hängen – jedenfalls im gegenständlich strittigen Zeitraum – teilweise mit den Leistungsverrechnungen zwischen der Bw. und den von FB beherrschten Firmen zusammen. Ein Teil dieser Leistungen wurde als Scheinverrechnungen qualifiziert.

d. Marktgerechtes Verhalten:

1) Die Bw. verzeichnet einerseits im Geschäftsverkehr mit Firmen, die dem Geschäftsführer und Gesellschafter FB nahe stehen bzw. von ihm beherrscht werden, Aufwendungen, denen keine relevanten Erlöse oder Forderungen gegenübergestellt werden können (so die Personalkosten, die 1999 und darüber hinaus zu keinen relevanten Erträgen geführt haben). Wenn die Bw. dazu im Zuge der Schlussbesprechung angibt, sie habe Mitarbeiter zu sanierender Firmen übernehmen müssen, diese Kosten aber nicht verrechnen können, so erklärt dies nicht, warum sich die Bw. auf ein derartig unrentables Geschäft überhaupt eingelassen hat. Ein marktkonformes Verhalten kann sie damit nicht darstellen, die geschilderte Vorgangsweise ist geradezu das Gegenteil davon. Wenn FB in der mündlichen Verhandlung eine enorm erfolgreiche Tätigkeit der Bw. anführt, die zur Sanierung zahlreicher Betriebe geführt habe, so sind die in den Jahren 1999 und 2000 sowie in den Folgejahren ausgewiesenen Umsätze und Betriebsergebnisse unerklärlich.

2) Die Bw. hat andererseits mit der TH GmbH eine Vereinbarung am 15. Februar 1999 dergestalt abgeschlossen, dass Letzterer 4.292.931,00 S als Werbekostenzuschuss zur Verfügung gestellt werden, weil diese Firma aufgrund der drastischen Umsatzeinbrüche nicht mehr in der Lage sei, die Probleme aus eigener Kraft zu lösen. Die Bw. übernehme daher Aufgaben, um den erfolgreichen Weiterbestand der TH GmbH zu garantieren. Sie erwerbe dadurch ein Vorkaufsrecht auf die Anteile der atypischen stillen Gesellschafter.

Dass diese Vereinbarung jeglicher Wirtschaftlichkeit entbehrt, wurde bereits im Abschnitt „Ermittlung des Betriebsergebnisses 1999“ dargelegt. Zudem ist für den Berufungssenat nicht

erkennbar, wie der "Werbekostenzuschuß" für 1999 (betreffend eine Firma die "ihre Probleme nicht aus eigener Kraft lösen kann") mit der hymnischen Darstellung der "wirtschaftlichen Potenz" der TH GmbH in den Jahren 1999 und 2000 im Antrag auf Konkurseröffnung vom 28. Januar 2002 zusammengehen soll. Vielmehr ist für den Berufungssenat der Eindruck entstanden, dass die Bw. ihre Argumente den jeweiligen Verhältnissen in beliebiger Weise anpasst hat.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich auch der Rechtsmeinung der Betriebsprüfung an, dass die Betätigungen im Umfeld der FB-Firmen lediglich dazu dienten, diesen Firmen kurzfristig Gelder für weitere Aktivitäten zu verschaffen, um gleichzeitig den atypischen Gesellschaftern der Bw. steuerlich verwertbare Verluste zuweisen zu können.

Zudem ist – hierin kann abermals der Betriebsprüfung zugestimmt werden – nicht erkennbar, wie eine Veräußerung von stillen Beteiligungen durch die TH GmbH überhaupt zustande kommen sollte, da diese über die Beteiligungen nicht verfügen konnte.

e. Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation wurden im Berufungsverfahren nicht dargetan.

(6) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Aufnahme neuer Gesellschafter dazu führte, dass aufgrund von Leistungsverrechnungen im Jahr 1999 ein exorbitanter Verlust entstanden ist. Aufgrund der sinkenden Umsätze und der bisher angefallenen Verluste, ist mit einem Gesamtgewinn (auch bei Adaptierung des Verlustes 1999) vor Beendigung der Betätigung der atypischen stillen Gesellschaft nicht zu rechnen.

Sie erweist sich damit als eine Gesellschaft, die primär darauf ausgerichtet ist, den beteiligten atypisch stillen Gesellschaftern Verlustzuweisungen zu verschaffen.

(7) Dieser Umstand wird auch dadurch bestätigt, dass – wie die BP bereits im Besprechungsprogramm vom 11. September 2003 angeführt hat – lt. den Beteiligungsverträgen Verluste nur den neu eintretenden Gesellschaftern zugewiesen wurden (diesem Vorhalt folgte keine Stellungnahme der Bw.). In Punkt VI. der Verträge über die Errichtung der atypischen stillen Gesellschaft heißt es dazu (auszugsweise): "Die zum 1.1.1999 bereits vorhandenen Gesellschafter erhalten im Jahr 1999 Vorweggewinne in Höhe von 5% des ursprünglich einbezahlten Nominales. Darüber hinausgehende Gewinne werden zwischen sämtlichen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer einbezahlten Nominales zum Gesamtkapital aufgeteilt. Etwaige Verluste werden nach Verteilung des Vorweggewinnes den hinzutretenden Gesellschaftern zugerechnet."

Ungewöhnliche Verlustzuweisungen sind unter dem Aspekt des Fremdvergleiches zu überprüfen (VwGH 2.2.2000, 97/13/0199). Hält man sich die schon im Zeitraum vor 1999

aufgelaufenen Verluste vor Augen (rd. 4.000.000,00 S), so hätten neu eintretende Gesellschafter, welche die Absicht haben einen Gesamtgewinn zu lukrieren, bei ausreichender Kenntnis der Verhältnisse und der im Jahr 1999 geplanten Verrechnungen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Verträge abgeschlossen, die ihnen vorrangig Verluste zuweisen. Auch diese Vorgangsweise ist nur mit der Absicht der sich neu beteiligenden atypischen stillen Gesellschafter zu erklären, steuerlich verwertbare Verluste dezidiert zu lukrieren und damit eine angemessene Gesamtrendite zu erzielen.

(8) Der Berufungssenat ist davon ausgegangen, dass die Jahre 1995 bis 1998 nicht als abgeschlossener Zeitraum zu betrachten sind.

- a. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung nach § 1 Abs. 1 LVO und Betätigungen mit Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO. Die genannten Betätigungen erfahren eine unterschiedliche Behandlung.
- b. Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Diese Absicht ist anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) zu überprüfen.

Nach § 1 Abs. 2 LVO liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

- c. In der Liebhabereiverordnung (bzw. in den LRL) wird die Änderung der Bewirtschaftung nur im Bereich der Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO erwähnt (so auch Hilber im Kurzkommentar zur Liebhabereiverordnung, Ergänzungsband 1998, Seite 52: "Treten bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Verluste auf, ohne dass ein Gesamtgewinn tatsächlich zu erwarten ist, so ist das Vorliegen von Liebhaberei bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen. Als Änderung der Bewirtschaftung gilt nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, die dazu führt, dass ein Wandel in einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 stattfindet oder nunmehr Gewinne zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird" – Pkt. 17.1. LRL).

Dies ergibt sich daraus, dass im Bereich des § 1 Abs. 2 LVO der Prüfungsmaßstab ein anderer ist, als bei erwerbswirtschaftlichen Betätigungen des § 1 Abs. 1 LVO. Nur im Bereich der Liebhabereivermutung ist von einem "absehbaren Zeitraum" auszugehen, der durch eine Änderung der Bewirtschaftung unterbrochen wird. Damit ist mit Wirksamkeit der LVO eine Änderung zur vorherigen Rechtspraxis und Rechtsprechung eingetreten. Diese Rechtsansicht wurde auch in Fachartikeln vertreten. So führt Neuber in der ÖStZ 2001/86 aus: "Hingegen

kann die Änderung der Bewirtschaftung bei § 1 Abs. 1-Tätigkeiten nicht als Ende eines abgeschlossenen und Beginn eines neuen Beobachtungszeitraumes verstanden werden" (Pkt. IX. mit Verweis auf VfGH vom 7.3.1995, B 301/94; die Rechtsmeinung des BMF in ÖStZ 2000, 271 vom 13.1.2000 zur großen Vermietung kann daran nichts ändern).

d. Damit ist der Zeitraum 1995 bis 1999 im Gesamten zu betrachten, eine Abschnittsbetrachtung greift nicht Platz. Auch ein Anlaufzeitraum kommt nicht in Betracht.

(9) Aber auch wenn mit 1999 ein neuer (Anlauf)Zeitraum begonnen hätte, wäre der Verlust des Jahres 1999 nicht anzuerkennen:

a. In den LRL 1997 in Pkt. 9.9. ist geregelt, dass ein Anlaufzeitraum nicht anzunehmen ist, wenn zu erwarten ist, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses beendet werden wird. In der LVO 1993 ist dieser Passus wie folgt formuliert: Ein Anlaufzeitraum ist nicht anzunehmen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Der Unterschied der beiden Formulierungen liegt in der zeitlichen Komponente, dh. dass im ersten Fall (LRL) eine "zeitlich begrenzte Betätigung" von vorneherein gefordert wird, während dieses Faktum der LVO nicht zu entnehmen ist.

Die Lehre beruft sich daher darauf, dass die LRL 1997 die LVO in unzulässiger Weise einschränken (so Rauscher/Grübler, "Steuerliche Liebhaberei", S. 85) und verweist dabei auf VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0038 (betreffend einen Amway-Vertreter). Aus dieser Entscheidung lässt sich ableiten, dass "systembedingte" Aufgaben der Geschäftstätigkeit vor der Gesamtgewinnerzielung jedenfalls in der LVO (bei der Ausnahme vom Anlaufzeitraum) miterfasst sind (so auch Lattner, SWK 2000, S. 327 ff.).

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass auch typische Verlustabschreibegesellschaften, die Ausgaben lediglich zum Zweck der Verlustzuweisung "kreieren" unter die obige Ausnahme zu subsumieren sind.

b. Entfällt der Anlaufzeitraum, so wäre auch im Fall eines neuen Beobachtungszeitraumes von Liebhaberei auszugehen, da der bestehende Verlust aus 1999 von -10.154.894,00 S (bzw. bei Nichtanerkennung des Werbekostenzuschusses von – 5.861.962,42) in absehbarer Zeit (aufgrund der geschilderten Ergebnisse und Umsätze) nicht in einen Gesamtgewinn münden kann.

Aus den bezeichneten Gründen war für 1999 von Liebhaberei auszugehen.

(10) Da sich Liebhaberei (gemäß § 2 EStG 1988) und die Regelung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 ausschließen, waren Ausführungen zu letzterer Bestimmung entbehrlich.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung für 1999 war - wie dargestellt – somit (abweichend von den Feststellungen der BP) nicht durchzuführen.

2. Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung 1999 wurde bisher gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen. Da nach der rechtlichen Würdigung des Berufungssenates vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen und damit die Ungewissheit als beseitigt anzusehen ist, hat eine Endgültigerklärung des Bescheides zu erfolgen (Ritz, BAO-Kommentar, § 200, Tz 11).

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 6. Februar 2006