

GZ. RV/0208-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 3 am 8. Juli 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Intercura, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch OR Dr. Barbara Knauer, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden 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

Entsprechend der Textziffer (Tz.) 22 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18. Februar 2002 wurden die Einkünfte aus der „Bw. & atypisch stille Gesellschaft“ als Einkünfte aus Gewerbe-

betrieb angesetzt. Die Einkünfte für das Jahr 1998 wurden anhand der erklärten Ergebnisse des eingereichten Jahresabschlusses 31. Dezember 1998 der Bw. sowie der Ergebnisse per 30. September 1998 der atypisch stillen Gesellschaft in Tz. 23 ermittelt, aus der unter anderem hervor geht, dass für den Zeitraum 10-12/1998 die anteiligen Zurechnungen aus den Prüfungsfeststellungen (3/12) der Mitunternehmerschaft (do. Tz. 26, 30) zu erfolgen haben. Entsprechend den Ausführungen des Prüfers verkaufte die E.- AG am 13. Juli 1998 ihren 49%- Anteil an der P.-AG um S 49 Mio. an die Bw.. Am selben Tag wurde dieser Anteil an die P.-GmbH um US \$ 6 Mio. zuzüglich einer vereinbarten Pauschalverzinsung von US \$ 360.000,00 für die rückwirkende Übertragung zum 31. Dezember 1997 veräußert. Als Verkaufserlös sei lediglich der Gegenwert von US \$ 6 Mio. (S 70.674.000,00) verbucht worden. Die Planung und Durchführung des Verkaufes wurde von der S.- AG, einer schweizerischen Gesellschaft, abgewickelt. Aus diesem Grund wurde eine „Corporate Finance Vereinbarung“ abgeschlossen, aus der hervorgehe, dass Verzugszinsen, die der Käufer zu tragen hat, der S.- AG zuzurechnen seien. Darunter wurden offenbar die US \$ 360.000,00 von der Bw. subsumiert, die aber nach Ansicht des Finanzamtes zum Verkaufspreis zählen. Weiters wurden von der S.- AG der Bw. S 9.556.170,00 für die Abwicklung des Aktienverkaufes verrechnet. In dieser Vereinbarung wird ein drei-phäsiges Arbeitsprogramm aufgelistet:

"Phase I – Ist-Analyse:

- *Analyse der Geschäftstätigkeit des Unternehmens*
- *Finanzanalyse (Gewinn- und Verlustrechnungen, Bilanzen)*
- *Markt- und Konkurrenzanalyse*
- *Optimale Struktur der Transaktion planen*
- *Zusammenstellung der Firmendokumentation*
- *eventuell Unternehmensbewertung*

Phase II - Vorgehensalternativen

- *Darstellen von Transaktions-/ Vorgehensalternativen*
- *Festlegen des zu wählenden Vorgehens (Strategische Positionierung)*
- *Erarbeiten eines Blind- / Kurzprofils und eines ausführlichen Informationsmemorandums*
- *Erstellen einer Liste potentieller Übernahmepartner*
- *Reduktion einer Shortlist mit Prioritätspartnern*

Phase III – Beratung und Mithilfe bei Verhandlungen bis zum Abschluss

- *Ansprechen potentieller Übernahmepartner*
- *Festlegung der Preisstrategie*

- *Informationsaustausch und Prüfung*
- *Initieren von Verhandlungen*
- *Unterstützung der Verhandlungen bis zum Abschluss.*"

Was die Verrechnung des Kaufpreises anlangt, wurde mit der S.- AG folgendes in Punkt 5 vereinbart:

"Das Transaktionsvolumen plus allfällig mit der Käuferschaft ausgehandelte Zusatzbeträge (Verzugszinsen, Kommissionen etc.) erfolgen ausschließlich auf das Konto der S.-AG, gem. folgender Bankverbindung: CIBC Canadian Imperial Bank of Commerce (Schweiz) AG, 8023 Zürich, Konto-Nummer ...)."

Nach den der Betriebsprüfung vorliegenden Informationen handle es sich bei der S.- AG (nunmehr Eu.- AG) um eine Domizilgesellschaft. Die geltend gemachte Betriebsausgabe werde gemäß § 162 BAO nicht anerkannt, weil seitens der Bw. ein gegenteiliger Nachweis nicht erbracht werden konnte.

In ihrer Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide bekämpfte die Bw. die Hinzurechnungen von Aufwendungen Eu.- AG, die Nichtanerkennung der Organschaft zur C.- GmbH, den Einbringungswert der Mitunternehmeranteile und eine Vorsteuerkürzung PKW (Tz. 17, 18). Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang, dass die Prüfungsfeststellungen „Hinzurechnung von strittigen Aufwendungen“, die „Nichtanerkennung der Organschaft“ und der „Einbringungswert der Mitunternehmeranteile“ nicht im Bericht der Bw., sondern im Bericht der - hier nicht gegenständlichen - Mitunternehmerschaft ausgeführt wurden.

Begründend führte sie hierbei aus, die Planung und Abwicklung des Verkaufes der Beteiligung an P.- GmbH sei von der schweizerischen Eu.-AG durchgeführt worden, die auf dem Gebiet der internationalen Unternehmens- und Anteilsverkäufe große Erfahrung hätte. Durch die professionelle Abwicklung hätte ein wesentlich höherer (nahezu doppelter) Abtretungspreis erzielt werden können. Die Kosten für die Leistungen dieser Firma seien von der Betriebsprüfung einerseits in der Weise in Frage gestellt worden, dass kein wirtschaftlicher Grund vorhanden sei und andererseits dass es sich bei der Eu.- AG um eine reine Sitz- oder Holdinggesellschaft („Briefkasten“) gehandelt hätte, sodass die Aufwendungen nach § 162 BAO nicht abzugfähig seien. Von Seiten der Bw. seien umfangreiche Unterlagen über die vielen bisherig erfolgreich durchgeführten Unternehmensverkäufe, Verträge, Korrespondenz vorgelegt worden, die in keiner Weise berücksichtigt wurden; es sei lediglich unter Verweis auf § 162 BAO ausgeführt worden, dass der gegenteilige Nachweis von Seiten des Unternehmens im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht erbracht werden konnte. Bezuglich der

Nichtanerkennung der Organschaft führte sie aus, mit Vertrag vom 19. November 1993 mit der A. GmbH eine atypische stille Gesellschaft errichtet zu haben. In ihrem Bericht zum Jahresabschluss 31. Dezember 1993 bemerkte die beauftragte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft am 18. Mai 1994 (WP- Bericht, Seite 3), dass seitens der A. GmbH aus Mitteln der Gesellschafterin eine Gesellschaftseinlage in Höhe von S 10.000,00 einerseits und in Höhe von S 80 Mio. auf Rechnung von Treugebern andererseits vereinbart wurde. Die Gesellschaftseinlage wurde danach um S 20 Mio. und letztlich um weitere S 10 Mio. erhöht, sodass die stille Einlage insgesamt S 110.010.000,00 beträgt. Die stille Gesellschafterin sei rückwirkend ab 1. April 1993 am Gewinn und Verlust, sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beginnend mit Ablauf des 31. März 1993 beteiligt. Laut Gesellschaftsvertrag werde das Ergebnis des Rumpfwirtschaftsjahres vom 1. April bis 31. Dezember ausschließlich den stillen Gesellschaftern zugewiesen, wobei der Geschäftsherr (Bw.) eine Geschäftsführervergütung von 2% der erzielten Nettoumsätze und zusätzlich im Jahr 1993 eine Abgeltung von Mehraufwendungen infolge der Umorganisation und Umstrukturierung des Unternehmens in Höhe von 8% der Nettoumsätze erhält. Mit Ergebnisabführungsvertrag vom 2. Juli 1996 sei zwischen der Bw. und der C.- GmbH eine Vollorganschaft begründet worden. Die zwischen der Geschäftsherrin der atypisch stillen Gesellschaft (= Bw.) (d.h. nicht mit der atypisch stillen Gesellschaft) und der C.- GmbH abgeschlossene Organschaft sei vom Finanzamt auch bescheidmäßig anerkannt worden. Das Vorhandensein der atypisch stillen Gesellschaft sei der Finanzbehörde bekannt gewesen und stelle kein Hindernis für die Anerkennung dar, weil der Vertragspartner des Ergebnisabführungsvertrages eindeutig die Bw. und nicht die Mitunternehmerschaft war. Eine derartige Vorgangsweise widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, da dem Steuerpflichtigen durch die willkürliche Änderung der rechtlichen Würdigung eine unbillige massive Steuerbelastung erwachsen würde. Auch sei der Einbringungswert des Mitunternehmeranteiles unrichtig berechnet worden, weil bei den Verlustzuweisungen irrtümlicherweise der bloße prozentuelle Verlustanteil gemäß Verteilungsbasis verwendet wurde, ohne jedoch die anteiligen Hinzurechnungen mit zu berücksichtigen.

In seiner Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, die bekämpften Prüfungsfeststellungen seien Ergebnisse des (vorgelagerten) Feststellungsbescheides der atypisch stillen Gesellschaft und im Hinblick auf die §§ 192 und 252 Abs. 1 BAO könnten dessen Auswirkungen gemäß § 188 BAO nur durch Berufung gegen den Feststellungsbescheid und nicht mehr durch Berufung gegen die Abgabenbescheide, in dem die für den einzelnen Gesellschafter festgestellten Einkünfte zugrunde gelegt werden, bekämpft werden.

In ihrem Vorlageantrag an den unabhängigen Finanzsenat beantragte die Bw. – ohne weiteres Eingehen auf die Berufungsvorentscheidung – die Vorlage der Berufung und eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat.

In der mündlichen Verhandlung führte die steuerliche Vertreterin aus, zur Frage Organschaft/atypisch stille Gesellschaft liege keine gesicherte Rechtslage vor, weil es weder eine höchstgerichtliche Rechtsprechung noch eine einheitliche Literaturmeinung hierzu gäbe. Darüber hinaus sei der von der Betriebsprüfung angeführte Grund, nämlich das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft beim Organträger mit 30. September 1998, also vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 weggefallen, wodurch selbst bei abweichender Rechtsanwendung die Organschaft anzuerkennen sei. Infolge der von der Bw. weiter ins Treffen geführten Umstände wurde die mündliche Verhandlung vertagt.

Mit Vorhalt wurde die Bw. aufgefordert insbesondere zu den Geschäftsbeziehungen mit der Firma S.- AG – später: Eu.- AG, deren anteiliger Aufwand für den Zeitraum Oktober bis Dezember 1998 im gegenständlichen Verfahren eigenständig zu beurteilen ist, einige Fragen zu beantworten. Auf die Frage, wie sie von den kaufmännischen Leistungen der ausländischen Gesellschaft bei der Vermittlung von Aktienverkäufen nicht börsennotierter Unternehmen in Österreich erfahren hätte, führte sie aus, der Vorstand der Bw., Herr Dipl.-Ing. P., war in den Jahren 1990 und 1991 Mitarbeiter der Firma Av. und habe aus dieser Zeit noch Kontakt zu einem ehemaligen Arbeitskollegen, der ein Bekannter von Herrn C.C., dem Verwaltungsrat der S.- AG, sei. Herr C.C. habe mütterlicherseits steirische Wurzeln und veranstalte des öfteren Golfturniere zu Werbezwecken. Auf diese Weise habe er den Vorstand der Bw. kennen gelernt und das Gespräch zwischen C.C. und Dipl.-Ing. P. ging zunächst um Verwaltungsagenden der E.- AG-Zug (einer ehemaligen schweizerischen Holding der E.- AG, deren Vorstand Dipl.-Ing. P. ebenso war). Im weiteren Verlauf wären sie auch auf das Know-how der S.- AG im Bereich der internationalen Unternehmensveräußerungen zu reden gekommen. Weiters wurde der Bw. vorgehalten, sowohl lic. iur. B. S. als auch C.C. fungierten nach den durchgeföhrten Recherchen in vielen Gesellschaften als Verwaltungsräte. Die Bw. erklärte hierzu, auch ihr Vorstand, Herr Dipl.-Ing. P. bekleidete auch 12 aufrechte und weitere 8 bis 2003 ausgeübte Funktionen und aus der Anzahl der Funktionen lasse sich ebenso wenig schließen, dass die Bw. keine operativ tätige Firma sei. Weiters sei auf Grund einer aktuellen Abfrage der S.- AG zu entnehmen, diese bestehe seit 1990, verfüge über erhebliches Kapital und beschäftige selbst drei Mitarbeiter und über 320 Mitarbeiter in der Unternehmensgruppe. Außerdem gebe es eine Kreditempfehlung über CHF 1,275 Mio., was für eine reine Domizilgesellschaft unüblich wäre. Zur vorgelegten Bestätigung der S.- AG führte sie weiters aus, diese wollte nur

das Nichtvorliegen beteiligungsmäßiger Verflechtungen zwischen der Bw. und ihren Organen und der S.- AG ausdrücken. Zum Hinweis auf die Steuerbestätigung der Kantonalen Steuerverwaltung Zug vom 13. Mai 1997 über eine relativ geringe Besteuerung der Domizilgesellschaft von rd. 1 v.T. des satzungsmäßigen Kapitals und das Nichtbestätigen einer steuerlichen Ansässigkeit könne sie keine Aussagen treffen. Zum Hinweis des UFS, die Bw. habe bereits eine Corporate Finance Vereinbarung zu einem Zeitpunkt über die Veräußerung von Firmenanteilen abgeschlossen, zu dem sie diese noch gar nicht besaß und noch gar nicht wissen konnte, ob und zu welchem Preis die Eigentümerin die Aktien verkaufen werde, verwies jene auf die damalige Vorstandsidentität beider Gesellschaften (Eigentümerin und Bw.). Der Grund dafür, dass die E.- AG die Aktien nicht selbst verkauft habe, liege darin, dass die Bw. den Maschinenpark des Lackdrahtproduzenten aufgebaut und betreut habe und der Gewinn der Bw. nicht nur im Veräußerungserlös der Aktien bestehe, sondern auch ein weiterer Ertragsfaktor in Maschinenverkäufen und deren Betreuung des Maschinenparks bestehe. Weiters wurde vom UFS darauf hingewiesen, im Kaufvertrag vom 13. Juli 1998 über die am selben Tag erworbenen Aktien sei eine rückwirkende Übertragung der Rechte und Pflichten zum 31. Dezember 1997 und aus diesem Rechtstitel ein Pauschalbetrag von US \$ 360.000,00 vereinbart worden, obwohl der Erwerbsvorgang selbst ohne Rückwirkungsklausel ausgestattet war. Hierzu führte die Bw. aus, die Verhandlungen über die Veräußerung seien monatelang geführt worden und eine rückwirkende Übertragung zum Bilanzstichtag sei bei Beteiligungsveräußerungen üblich, um den Gewinnanspruch für das laufende Jahr dem Übernehmer zukommen zu lassen. Aus diesem Grund sei anstelle eines pauschalierten Zuschlages eine Verzinsung für den anteiligen Jahresgewinn vereinbart worden. Hinsichtlich der Durchführung der Abwicklung der Kaufpreiszahlung durch die Erwerbergesellschaft wurde vom UFS darauf hingewiesen, entsprechend dem Kaufvertrag sei die Bezahlung des Kaufpreises in bar erfolgt, in Wahrheit habe aber die S.- AG den gesamten Kaufpreis vereinnahmt und diesen nach Abzug der Provision an die Bw. weitergeleitet. Es erscheine ungewöhnlich eine Kaufpreiszahlung an eine nicht in den Vertragsurkunden aufscheinende ausländische Gesellschaft zu leisten. Daher wurde die Bw. aufgefordert, die näheren Zahlungsvereinbarungen und Zahlungsflüsse durch Vorlage entsprechender Banküberweisungsbelege (in Ablichtung) vorzulegen. Sie erklärte dazu, die S.- AG habe offensichtlich bei der Käufergesellschaft erreicht, dass ihr diese – vermutlich zur Absicherung ihres Provisionsanspruches – direkt den Kaufpreis überweisen werde und es ihr nicht möglich sei, entsprechende Bankbelege von der Käufergesellschaft oder der S.- AG anzufordern. Auf die Frage nach allfälligen mit der S.- AG vereinbarten Sicherheiten des erhaltenen Kaufpreises angesprochen, vermeinte

die Bw. keine Preisgefahr getragen und keine Kenntnis von Sicherungsmaßnahmen der Käufergesellschaft zur S.-AG zu haben. Weiters wurden die Transaktionskosten in Höhe von rd. € 1,0 Mio. bzw. rd. 53% des Gewinnes (€ 5,44 Mio. abzüglich € 3,56 Mio. Anschaffungskosten sind € 1,88 Mio.) angezweifelt. Hierzu führte die Bw. aus, die Höhe der Transaktionskosten müssten in Relation zwischen dem Buchwert der Beteiligung der früheren Besitzerin der Aktien und dem letztendlichen Preis hergestellt werden (€ 5,44 Mio. abzüglich € 1,62 Mio. sind € 3,82 Mio.) und würden unter 30% betragen. Im Übrigen wurde auf den Paketabschlag wegen Minderheitsbeteiligung (49%) und die für die Bw. verbundenen Folgeaufträge verwiesen. Weiters wurde sie um Auskunft darüber ersucht, welche Leistungen wie Gutachten, Expertisen, Inserate, Nachweis von Reisen zu Besprechungen von der S.- AG tatsächlich erbracht wurden. Die Bw. verwies hierzu auf eine Liste von Referenzen (114), aus der das erhebliche Know-how der S.- AG auf dem Gebiete der Beteiligungsveräußerung deutlich hervorgehe. Auf Grund des vertraglichen Verschwiegenheitsgebotes könne nur eine anonymisierte Fassung schriftlich weitergegeben werden und verwies auf einen in der mündlichen Verhandlung offen zu legenden Originalprospekt. Auf dieser Liste finden sich 114 anonymisierte Unternehmensveräußerungen, welche angeblich durch die Beratungstätigkeit der S.- AG zustande kamen, wobei jedoch auch Geschäftsfälle (Juli 1987 bis Februar 1989) einbezogen wurden, die offenbar bereits vor Gründung der S.- AG stattfanden.

In der weiteren mündlichen Verhandlung gab die steuerliche Vertreterin die Einschränkung der Berufung hinsichtlich des Berufungspunktes der Hinzurechnungen von Aufwendungen S.- AG (Eu.- AG) zu Protokoll, weil dies – wie bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz so beurteilt – ausschließlich im Feststellungsverfahren zu klären sein werde.

Der Senat hat erwogen:

1. Körperschaftsteuer 1996 und 1997:

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt: die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) a) aus Land- und Forstwirtschaft, b) aus Gewerbebetrieb, c) aus selbständiger Arbeit, d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gemäß Abs. 3 ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (VwGH 21.10.1986,

86/14/0133; 28.2.1995, 95/14/0021; BFH, BStBl 1992 II 4). Gegebenenfalls sind unterschiedliche persönliche Verhältnisse wie einerseits Sonderaufwendungen - Sonderwerbungskosten oder Sonderbetriebsausgaben - oder andererseits Sondereinnahmen einzelner Beteiligter bereits im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, ist aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus dem Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung betreffen, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden sollen, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (Erk. 7.10.1991, 88/13/0240, 22.9.1992, 89/14/0112, 19.5.1993, 91/13/0113 und 89/13/0151, 5.10.1993, 93/14/0039, 28. 2.1995, 95/14/0021 und 28.11.2001, 97/13/0204). Im letztzitierten Erkenntnis hat sich der VwGH sogar dahingehend geäußert, dass das Interesse an Rechtssicherheit und Rechtsklarheit weit-aus größer zu veranschlagen sei als die im Interesse der Rechtsrichtigkeit vorgenommene behördliche Auslegung einer partiellen Negierung der nach § 192 BAO statuierten Bindungskraft.

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Der Gesellschafter wird nur dann von dieser Bestimmung erfasst, wenn er Mitunternehmer ist; Mitunternehmer ist er dann, wenn er ein Unternehmer-Risiko trägt und an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. Doralt, EStG, 7. Auflage, § 23, Tz 206). In diesem Fall (unechte stille Beteiligung) ähnelt seine Stellung der eines Kommanditisten. Es liegt somit eine Mitunternehmerschaft auch dann vor, wenn die Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert nur für den Fall der Unternehmensveräußerung bzw. -auflösung vorgesehen ist (VwGH 22.10.1986, 86/13/0092).

Die Tatsache der unecht stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft wird auch von der Bw. grundsätzlich nicht in Zweifel gezogen; lediglich die Rechtsfolgen werden schlachtweg negiert. Sie über sieht in diesem Zusammenhang, dass sie mit dem Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft steuerlich eine Mitunternehmerschaft eingegangen ist und ihre

Stellung als Geschäftsherrin (abgabenrechtlich) derjenigen eines Komplementärgesellschafters einer Kommanditgesellschaft nachgebildet ist. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass sie zivilrechtlich als Inhaberin des Handelsgewerbes nach außen alle Verträge abschließt; im Innenverhältnis ist ihr Handeln steuerlich der Mitunternehmerschaft zuzurechnen, da sie ihr Vermögen in die neu gegründete Mitunternehmerschaft „eingebracht“ hat (In ertragssteuerlicher Sicht liegt ein „Zusammenschluss“ [vgl. Art IV UmgrStG] vor.); im Gesellschaftsvertrag ist ausdrücklich angeführt, dass die (atypisch-stillen) Gesellschafter am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn beteiligt sind, sodass die Bw. als Geschäftsherrin nur mehr ihren Anteil an der Mitunternehmerschaft hält und keine eigenbetriebliche Tätigkeit mehr durchführt (vgl. auch Margreiter, Ecolex-script 1995, H 5, 2).

Aus all den oben aufgezeigten Erwägungen der Rechtsprechung geht hervor, dass die bescheidmäßig festzustellenden Umstände auf Grund der Bestimmung des § 188 BAO nicht in einer beliebigen Anzahl von Einzelbescheiden, sondern in einem einzigen Bescheid pro Jahr und Mitunternehmerschaft zu erfassen sind (VwGH 24.9.1996, 93/13/0018). Daher kann auf die von der Bw. im Feststellungsverfahren zu bekämpfenden Tatsachen nicht weiter eingegangen werden, da diese im betreffenden Feststellungsverfahren zu klären sind (§ 252 Abs. 1 BAO).

2. Körperschaftsteuer 1998:

Hinsichtlich dieses Jahres ist nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates lediglich von einer bis zum 30. September reichenden Bindungswirkung des Feststellungsverfahrens auszugehen, weshalb für den restlichen Teil des Besteuerungszeitraumes die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer körperschaftsteuerlichen Organschaft (§ 9 KStG 1988) eigenständig zu erfolgen hat.

§ 9 KStG 1988 sieht folgende Organschaftsregelungen vor:

Abs. 1: Besteht zwischen einer Organgesellschaft (Abs. 2) und dem Organträger (Abs. 3) ein Ergebnisabführungsvertrag (Abs. 4), dann ist der steuerlich ermittelte Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Sonderausgaben der Organgesellschaft sind beim Organträger abzuziehen, wobei vortragsfähige vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft nur bis zur Höhe ihres steuerlichen Gewinnes verrechnet werden können.

Abs. 3: Organträger sind unbeschränkt steuerpflichtige

- Kapitalgesellschaften,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,

- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder
- Kreditinstitute im Sinne des Kreditwesengesetzes, wenn sie Körperschaften sind, die die Merkmale der Überordnung im Sinne des Abs. 2 erfüllen. Organgesellschaften können Organträger sein.

Unstrittig ist gegenständlich, dass die Organträgergesellschaft (Bw.) mit einer juristischen und vielen natürlichen Personen atypisch stille Gesellschaften eingegangen ist, die steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft(-en) anzusehen sind. Weiters hat sie nach Begründung der Mitunternehmerschaft einen Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen.

Strittig ist, ob abgabenrechtlich die Organträgergesellschaft oder die Mitunternehmerschaft als Organträger in Sinne der oben angeführten Gesetzesbestimmungen anzusehen ist. Die Argumentation der Anknüpfung an die gesellschaftsrechtliche Beurteilung dahingehend, die atypisch stille Gesellschaft bzw. die atypisch stillen Gesellschaften seien keine Außen-gesellschaften, deren Gesellschafter aus den Geschäften des Geschäftsherrn weder berechtigt noch verpflichtet seien, weil deren Einlagen zivilrechtlich in das Vermögen des Geschäftsherrn übergehen und die Stillen lediglich einen obligatorischen Anspruch auf den Anteil am wirtschaftlichen Erfolg hätten, sei auch steuerrechtlich zu übernehmen, wird nicht geteilt. Der Grund, warum eine atypisch stille Gesellschaft – ungeachtet der gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten – ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmerschaft beurteilt wird, liegt darin, weil der atypisch stille Gesellschafter voraussetzungsgemäß an den stillen Reserven und am Firmenwert teilnimmt, und es steuerlich keinen Unterschied machen soll, ob Gesellschaftsvermögen vorhanden ist, oder das Gesellschaftsvermögen eines Beteiligten im Innenverhältnis für die Beteiligung am Gewinn und Verlust und für die Auseinandersetzung wie ein Vermögen zur gesamten Hand zu behandeln ist. Die Innengesellschaft „atypisch stille Gesellschaft“ wird unter die auf Außengesellschaften zugeschnittene Vorschrift des § 23 Z 2 EStG 1988 subsumiert. Dies hat zur Folge, dass das Vermögen des Geschäftsinhabers steuerlich wie Gesellschaftsvermögen anzusehen ist. Steuerlich betrachtet ist der Gesellschaftsvertrag mit den atypisch stillen Gesellschaftern in der Weise zu beurteilen, dass die Bw. ihren Betrieb als Sacheinlage und die stillen Gesellschafter ihre Leistung als (Geld-) Einlage in die Mitunternehmerschaft eingebracht haben (VwGH 31.1.2001, 95/13/0154). Die Stellung des Geschäftsinhabers oder Geschäftsherrn ist derjenigen eines Komplementärgesellschafters einer Kommanditgesellschaft nachgebildet. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass er als Inhaber des Handelsgewerbes nach außen alle Verträge

abschließt und daher zivilrechtlich berechtigt ist; im Innenverhältnis aber ist sein Handeln der Mitunternehmerschaft zuzurechnen, da er sich steuerlich seines eigenen Vermögens durch den Zusammenschluss zu einer Mitunternehmerschaft (vgl. Art IV UmgrStG, VwGH 19.3.2001, 99/17/0280) bereits begeben hat. Der Zusammenschluss bewirkte – vergleichbar dem Zusammenschluss zu einer OHG –, dass aus steuerlicher Sicht das Vermögen der Organträger- AG nur mehr aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft besteht. Einer reinen Beteiligungsgesellschaft fehlt im Übrigen auch die wirtschaftliche Eingliederung iSd § 9 Abs. 2 KStG 1988 (VwGH 5.4.2001, 98/15/0158). Dementsprechend ist daher der Mitunternehmerschaft die Organträgerfunktion fiktiv zuzuweisen, da sie steuerrechtlich vielmehr als Träger des (eingebrachten) Betriebes der Gesellschaft das allein heranziehbare Zurechnungssubjekt war. Weiters ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, wollte man der von der Bw. vertretenen Rechtsauffassung folgen, dass dies zu einem völlig unsystematischen Ergebnis führt, weil dann natürliche Personen als „atypisch stille Gesellschafter“ in den unmittelbaren Genuss der Organgewinne gelangen könnten (VwGH 31.1.2001, 95/13/0154), womit Gewinne der Organgesellschaft teilweise der Körperschaftsteuer entzogen würden. Damit ist der Rechtsmeinung vereinzelter Autoren (wie Neuner, Stille Gesellschaft, 4. Auflage, Tz. I 40.5, I 40.6, Kohler, SWK A I 1991, 277, Kohlhauser / Drmola, RdW 1993, 262) von der Judikatur des VwGH eine Absage erteilt worden. Außerdem wurde bereits früher die Rechtsansicht vertreten, eine GmbH & Co KG sei abgabenrechtlich keine Kapitalgesellschaft, sondern eine Personengesellschaft und könne deshalb kein Organträger sein (vgl. BFH 7.3.1973, BStBl II 1973, 562; VwGH 3.3.1987, 86/14/0128). Steuerrechtlich wird daher ein vertraglich dem Kommanditisten gleichgestellter Stiller Gesellschafter wie ein Mitunternehmer behandelt. Die unterschiedlichen Betrachtungsweisen des Zivil- und Abgabenrechts führen zu terminologischen Schwierigkeiten, denn eine ausschließlich zivilrechtliche Betrachtung der im § 9 Abs. 3 KStG 1988 genannten Gesellschaftstypen könnte zu Fehlschlüssen in der Weise verleiten, dass die nach außen auftretende Kapitalgesellschaft als formeller Organträger und gleichzeitig Inhaber des Handelsgewerbes, die durch die Gewinnvereinbarung mit stillen Gesellschaftern verknüpft ist, steuerrechtlich nunmehr Beteiligungsergebnisse auf die stillen Gesellschafter weiterleiten könnte. Umfasst diese Gewinnvereinbarung sämtliche Ergebnisse aus der Beteiligung an der Organgesellschaft, so ist diese der Personen- und nicht der Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Eine atypisch stille Beteiligung am Inhaber des Handelsgewerbes, im konkreten Fall an einer Kapitalgesellschaft begründet daher eine Mitunternehmerschaft, die nicht Organträger sein kann (Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer- KStG 1988, § 9, Tz. 25.2-25.4).

Zum ausdrücklich erhobenen Einwand der Bw., der vom Finanzamt angeführte Grund des Vorliegens einer atypisch stillen Gesellschaft als Organträger sei mit 30. September 1998 weggefallen, weshalb die Organschaft ihres Erachtens zu Recht bestehe, wird bemerkt, dass gemäß § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 die Merkmale der Unterordnung bereits ab Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft gegeben sein müssen. Ausgehend von der Überlegung, dass sich die Beteiligung an der Bw. im steuerlichen Betriebsvermögen einer atypisch stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) und nicht einer § 9 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaft befand, lagen die Eingliederungsvoraussetzungen bei der Organträgergesellschaft nicht vor, da die Beteiligung frühestens mit der von der Bw. reklamierten Beendigung der Mitunternehmerschaft in das steuerliche Betriebsvermögen des Organträgers gelangte. Wird die Beteiligung an der Organgesellschaft erst während des Wirtschaftsjahrs erworben, so liegen die Eingliederungsvoraussetzungen erst mit Beginn des nächsten Wirtschaftsjahrs vor (vgl. Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 9, Anm. 127). Ein allfälliger Hinweis auf den rechtzeitig vor Bilanzstichtag der Organgesellschaft abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrag vermag auch für das Jahr 1998 nichts zu ändern, denn die Ausdehnung der Rechtswirkungen - Ergebnisabfuhr ab Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft – gemäß § 9 Abs. 4 KStG 1988, ist vom Erfordernis der finanziellen Eingliederung zu unterscheiden. Auch ein (noch) rechtzeitig abgeschlossener Ergebnisabführungsvertrag vermag die fehlende Eingliederung nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 nicht zu substituieren.

Was den von der Bw. gerügten Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben anlangt, verhilft auch die Bezugnahme auf eine frühere andere abgabenrechtliche Beurteilung nicht zum Erfolg. Abgesehen davon ist bei näherer Durchsicht der eingereichten Steuererklärungen festzustellen, dass in diesen lediglich auf den Ergebnisabführungsvertrag mit der Bw. verwiesen wurde. Ebenso ist weder dem Ergebnisabführungsvertrag selbst noch aus sonstigen Offenlegungen der Bw. zu entnehmen, dass der Organträger mit weiteren Gesellschaftern eine atypische stille Gesellschaft bzw. atypisch stille Gesellschaften eingegangen war. Ein für den anzuwendenden Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben vorliegendes Vertrauensverhältnis zwischen Abgabenbehörde und Bw. (VwGH 8.9.1992, 87/14/0091 und 22.6.1993, 93/14/0086, BFH 21.12.1972, IV R 53/72, BStBl II 1973, 298) kann aus einer unvollständigen Offenlegung des Sachverhaltes – im Konkreten: Verschweigen des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft beim Organträger – nicht erblickt werden. Die Tatsache, dass wesentliche Sachverhaltsmomente nur aus der Zusammenschau mehrerer Steuerakten erschlossen werden können, reicht hier nicht aus. Ebenso hindert der Umstand, dass diese Sachverhaltselemente

jahrelang unbekannt geblieben sind, die Behörde nicht, eine als rechtswidrig erkannte Vorgangsweise abzustellen (ähnlich VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209; 19.11.1998, 98/15/0150). Im Hinblick auf den vom VwGH immer wieder betonten Legalitätsgrundsatz des Art 18 B-VG kann dem Grundsatz von Treu und Glauben nämlich nur insoweit Bedeutung zukommen, als die Behörde in ihrer Vorgangsweise nicht durch zwingendes Recht eingeschränkt ist, ihr also ein entsprechender Vollzugsspielraum zukommt. Ein solcher liegt im Falle zwingender Rechtsverletzungen nicht vor (vgl. bereits zit. VwGH 5.4.2001, 98/15/0158, 27.6.1974, 303/74; 14.4.1986, 84/15/0221; 27.9.2000, 95/14/0079).

Graz, 8. Juli 2004