



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 28. Juli 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vertreten durch Y., vom 30. Dezember 1999 betreffend Körperschaftsteuer 1995-1997 im Beisein der Schriftführerin Z. nach der am 11. November 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

1. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 wird mit € 1.090,09 (ATS 15.000,--) festgesetzt.
2. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird mit € 1.083,55 (ATS 14.910,--) festgesetzt.
3. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wird mit € 1.271,77 (ATS 17.500,--) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten allfälligen Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2010, 2005/15/0149, wurde die Entscheidung des UFS vom 5.10.2005, RV/0073-G/02, hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben, auf die hier ergänzend verwiesen wird.

1. Kapitalforderungen gegenüber verbundenen Unternehmen Tz. 17

Gegenüber der AP GmbH wurden folgende Forderungen und Wertberichtigungen ausgewiesen.

Forderungen per	1.2.1994	31.1.1995	31.1.1996	31.1.1997
lt. HB	2.114.987,00	1.631.527,00	2.140.942,00	2.765.949,00
Bilanzansatz Wertber.	1.2.1994	31.1.1995	31.1.1996	31.1.1997
lt. HB	0,00	0,00	1.784.119,09	2.304.708,00
Forderung sald.	2.114.987,00	1.631.527,00	356.822,91	461.241,00

Zu den Stichtagen 31.1.1996 und 31.1.1997 ist praktisch nur mehr die enthaltene Umsatzsteuer aktiviert, während der Rest zur Gänze in diesen Jahren wertberichtigt wurde.

2. Mietentgelte (Appartements, Seminarräumlichkeiten, Saunabereich):

In sachverhältnismäßiger Hinsicht wird auf Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates zu RV/0833-G/07 verwiesen und das bis dahin erstattete Vorbringen verwiesen.

3. Fehlende Kostenverrechnung an „verbundene Unternehmen“ (PKW, Reisekosten):

Die Tragung von Kosten für andere, der Bw. nahe stehende Gesellschaften wurden bisher als nicht fremdüblich angesehen. Dass ihr Gesellschafter-Geschäftsführer F.G. Dienstreisen für die A.P. GmbH unternommen habe und die damit verbundenen Kosten von der Beschwerdeführerin getragen worden waren, wurde bisher ausdrücklich eingeräumt. Zur Höhe dieser Aufwendungen konnte die Bw. keine konkreten Angaben machen. Wie hoch die von der Bw. für die A.P. GmbH getragenen Reisekosten tatsächlich waren und wie dieser Betrag angesichts fehlender Aufzeichnungen im angefochtenen Bescheid richtigerweise zu ermitteln gewesen wäre, wurde nicht näher aufgezeigt.

4. "Außerbilanzielle Zurechnungen"

Im bisherigen Verfahren wurden die von der Bw. unter der Bezeichnung "Reisekosten ohne Belegnachweise" den erklärten Betriebsergebnissen der Jahre 1995 und 1996 gemäß § 162

BAO zugerechneten Beträge als tatsächlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer F.G. als verdeckte Ausschüttung zugekommen beurteilt.

Bei der Frage, ob die strittigen Beträge vom Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betriebsvermögen entnommen wurden, um aus betrieblichen Gründen an dritte (namentlich unbekannte) Personen weitergegeben zu werden oder um für seine persönlichen Zwecke Verwendung zu finden, handelt es sich um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Die Bw. hat im bisherigen Verfahren kein konkretes, auf seine Plausibilität überprüfbares Vorbringen zum tatsächlichen Verwendungszweck der Gelder gemacht. Soweit von "Auszahlungen für Aushilfstätigkeiten zur Weitergabe an so genannte 'Eisenbahner'" die Rede ist, welche der Bw. als wichtige "Arbeitsstütze" gedient hätten, legte sie nicht dar, warum es ihr nicht möglich gewesen sein sollte, die von diesen Personen geleisteten Tätigkeiten und ihre zeitliche Lagerung festzuhalten. Welche Angaben nun tatsächlich zutreffen oder wie sich die Gesamtbeträge der Jahre 1995 und 1996 auf die - möglicherweise unterschiedlichen - Verwendungszwecke verteilen, lässt sie offen.

Der unter der Position "Reisekosten ohne Belegnachweis" für eine Privatreise des Gesellschafter-Geschäftsführers mit seiner Lebensgefährtin nach Lissabon erfasste Betrag in Höhe von 41.000 S hätte nach Ansicht der als zusätzliches Geschäftsführerentgelt behandelt werden müssen.

5. Forderungsabschreibung Tz. 24:

Wie in Pkt. 1 dargestellt hat die Bw. die zum 31. Jänner 1996 gegenüber der A.P. GmbH bestehende Gesamtforderung in Höhe von 1.784.119 S zur Gänze und den Forderungszuwachs des Wirtschaftsjahres 1997 in Höhe von 520.589 S ebenfalls zur Gänze in der Bilanz zum 31. Jänner 1997 im Nettowert teilwertberichtigt.

Demgegenüber wurden im bisherigen UFS-Verfahren die in den Wirtschaftsjahren 1996 und 1997 erfolgten weiteren Lieferungen (s. Pkt. 1) als verdeckte Ausschüttungen gewertet. Damit lagen aus steuerlicher Sicht diesbezügliche Forderungen der Beschwerdeführerin gegen die A.P. GmbH von vornherein nicht vor.

6. Stille Beteiligungen Tz. 29, 31:

Die Bw. hat sich mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Dezember 1988 an der B. GmbH als unecht stille Gesellschafterin und mit Vertrag vom 18. Dezember 1979 an der A.P. GmbH zunächst als echte stille und ab 14. Dezember 1988 als unechte stille Gesellschafterin beteiligt. Die Abgabenbehörden haben das Vorliegen von Mitunternehmenschaften nicht anerkannt. Die

diesbezüglichen Feststellungsbescheide sind nicht Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens.

Strittig ist u.a. die Annahme von verdeckten Ausschüttungen in Form der unterbliebenen Verzinsung der als Darlehen der bw. GmbH an ihren Gesellschafter F.G. gewerteten Beteiligung.

In der am 11. November 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

1. Mietentgelt:

Die Bw. bezieht sich hierbei ausschließlich auf die Angaben des beigebrachten Sachverständigengutachtens und beantragte diesen als Zeugen zur mündlichen Erörterung des Gutachtens, weil die Amtspartei seine Berechnung bezweifelt habe. Was die Sanierungsbedürftigkeit der Mieterin anlange, sei es durchaus fremdüblich, dass ein Mieter (?) bis zur finanziellen Erholung seines Mieters einen Mietnachlass gewähre. Dieser Mietnachlass sei umso verständlicher, als der Vermieter im Zuge des Verkaufes der Liegenschaft vom neuen Käufer unter dem Titel „Investitionsablässe“ einen Betrag von 208.000 € (2.862.142 S) erhielt, was die bisher nicht verdiente Miete ausgleichen sollte. Die bisher unter dem Rechtstitel nicht verrechnete Miete sei unter der Ablöse gelegen, weshalb sich nach ihrer Rechtsansicht kein Anlass für eine verdeckte Gewinnausschüttung bestehe und eine Einbeziehung der entgangenen Miete einer Doppelerfassung gleich käme.

Auf die Frage wie dies zu verstehen sei, wie man bereits 1995 (!) wissen könne, welche Mieten 2005 bezahlt werden, antwortet die Vertreterin, sie habe in allen Schriftsätzen darauf hingewiesen, dass ein Mietnachlass in den Streitjahren sowie in den Vorjahren zur Sanierung der Mieterin gedient habe. Die Mieterin sollte finanziell unterstützt werden, damit im Zuge eines absehbaren Verkaufes des Mietobjektes der Nachnutzer, der wiederum ein Gastronomie- und Hotelbetrieb sein könnte, dazu veranlasst werde, im Zuge des Kaufpreises auch und separat davon - soweit wie möglich – die entgangenen Mieten zu bezahlen.

Ob die im bw. Schriftsatz vom 29. August 2008 dargestellte Quadratmeterauflistung der vermieteten Räumlichkeiten im Sachverständigengutachten verarbeitet wurde, erwidert die steuerliche Vertreterin, ihr sei dies nicht bekannt und man möge den im Hause anwesenden Sachverständigen befragen.

2. Zur Forderungsverrechnung und Wertberichtigung im Jahre 1996 und 1997:

Die Entwicklung der Forderung der Bw. an die Mieterin wurde für den Zeitraum 1994 bis 1998 nochmals dargestellt.

Zeitraum	Konto 2502	Konto DI 1032	Übernahme Saldo von BGV	Zwischendarlehen	Gesamt	Veränderung
31.1.1994	495.687,00	1.619.300,64			2.114.987,64	
31.1.1995	495.687,00	1.135.840,04			1.631.527,04	-486.460,60
31.1.1996	442.792,37	1.019.943,84	678.206,69		2.140.942,90	509.415,86
31.1.1997	442.794,37	1.644.648,64	678.206,69		2.765.649,70	624.706,80
31.1.1998	672.274,38	2.107.641,84	678.206,69	1.119.214,35	4.577.337,26	1.811.687,56

Die Erhöhung der Verrechnungsforderung zwischen den beiden Gesellschaften zum 31. Jänner 1996 kam mit 678.206,69 S aus der Saldenübernahme im Zuge der Verschmelzung mit der BGV GmbH zustande, während die Erhöhung zum 31. Jänner 1998 auf ein Zwischendarlehen zurückzuführen ist, das die Bw. so lange gewährte, bis die Bank die aus einer unklaren Vertragsbestimmung im Rahmen der Sanierung resultierenden Kürzung des Kontokorrentkontos von 3 Mio. S auf 2 Mio. S wieder zurücknahm. Die Entwicklung besonders im Jahre 1995 zeige eine Tilgung von 486.460,60 S und auch im Jahr 1996 kam es noch zu einer geringfügigeren Tilgung von 168.791 S. Schon in Ihrer Berufung vom 28. Juli 2000 Seite 3, Tz. 17.1. lit. d, habe sie die finanzielle Situation dargestellt. Nach Abschluss des ersten Sanierungsverfahrens im Jahr 1994 begann das zweite in den Jahren 1997 und 1998. Bemerkt werde in diesem Zusammenhang, die angebotenen Zeugen seien für den Sanierungsfall der Mieterin niemals gehört worden, wobei klar geworden wäre, wie die Bank sowohl der Bw. wie der Mieterin die Schuldnerin in den Jahren 1995 und 1996 bilanzanalytisch eingeschätzt hatte. Daraus wäre klar geworden, dass die Bank die Kreditforderung um 2 Mio. S wertberichtigt habe. Im Zuge des Sanierungsverfahrens ab 1997 wurde auch der Jahresabschluss der Bw. für 1995 vorgelegt. Das Sanierungsverfahren begann im Jahr 1997 und die Geschäftsführung der Bw. wäre sich bereits zum 31. Jänner 1996 klar darüber gewesen, dass die Forderung nicht zur Gänze einbringlich sein würde. Die Abwertung der Forderung wurde daher bereits deutlich vor dem Anschluss des Sanierungsverfahrens zum Bilanzerstellungszeitraum vorgenommen, weil der Wissensvorsprung der Geschäftsführung der Bw. hinsichtlich der Sanierungsnotwendigkeit jedenfalls zeitlich vor der Kenntnis der Sanierungsteilnehmer lag. Eine Kopie der Vereinbarung vom 30. Oktober 1997 ist bereits aktenkundig. Der Jahresabschluss zum 31. Jänner 1996 sei erst am 9. Juli 1997 fertig gestellt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei die nachträglich fixierte Bedingung über die Unmöglichkeit die offene Forderung gegenüber der Mieterin einzutreiben bekannt. Zum Beweise dafür, dass bereits im Sommer 2007 verbindlich gesprochen wurde, würden die Zeugen angeboten.

Es handle sich nicht um nachgeholte Wertberichtigungen, denn 1995 und 1996 war noch eine Tilgung der offenen Schuld an die Bw. durch die Schuldnerin verbucht worden. Der VwGH habe in der aufhebenden Entscheidung ausgesprochen, eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert sei grundsätzlich dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das

Absinken des Teilwertes dartun könne. Daher scheint dem Vorhalt des VwGH nach einer schlüssigen Darstellung genüge getan zu sein.

Auf die Frage des verhandlungsleitenden Mitglieds des UFS, welche Vereinbarungen über die Tilgung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen getroffen wurden, gibt die steuerliche Vertreterin an, es seien Zahlungen „in kaufmännischer Form“, wie allgemein üblich, nach Lieferung oder Leistung vereinbart worden. Nach Kenntnisnahme der Sanierungsnotwendigkeit und der Haltung der Schuldnerin dahingehend, dass im Zuge der Sanierung bezahlt werde, wurde weiter geliefert und geleistet. Erst durch die Bedingung der Sanierungsteilnehmer, wie sie in der Vereinbarung vom 30. Oktober 1997 endgültig fixiert wurde, sei klar geworden, dass mit den Sanierungsmitteln nicht, auch nicht teilweise die „Verrechnungsforderung“ bezahlt werden durfte. Weiters betont die Bw., bei den Bankgesprächen wäre immer die Finanzierung beider Gesellschaften (Bw. und Mieterin) betroffen gewesen. Zum Beweise dafür, werde der steuerliche Vertreter als Teilnehmer der Verhandlungen als Zeuge angeboten. Auch bei anderen Kunden wurde je nach deren Bonität oder Liquidität mit der Einforderung der Leistungsentgelte zugewartet. Aktuell seien der steuerlichen Vertreterin zwei größere Ausstände mit einem kroatischen und irischen Bauvorhaben in der Größenordnung von rd. 1 Mio. € bzw. 150.000 € erinnerlich.

Die Ausweitung der Lieferforderung im Wirtschaftsjahr 1996/97 - also vor den Sanierungsverhandlungen - sei dadurch begründet, dass immer gedacht war, die Mieterin (Schuldnerin) am Leben zu erhalten, um aus Sanierungsmitteln und allenfalls aus Verkaufserlösen die Lieferforderungen abgegolten zu bekommen.

3. Stille Beteiligung:

Die entscheidungswesentliche Frage zum Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft sei, ob es sich beim gegenständlichen Zusammenschluss um eine Gesellschaft handle oder ob die Beteiligung Eigenkapitalersatz sei, was von der Bw. bestritten werde. Das weitwendig erstattete zum Teil aus anderen Abgaben- und verwaltungsgerichtliche Verfahren entlehnte Vorbringen wird im Detail an dieser Stelle nicht wiedergegeben. Konkret beantragt die Bw. weiterhin die Zuweisung der aus der mitunternehmerischen Beteiligung entstandenen Verluste und verweist auf ihre beschwerdegegenständlichen Ausführungen in den zur VwGH- Zahl 2008/15/0324 anhängigen Verfahren.

4. Außerbilanzielle Zurechnungen: Dieser Punkt der Berufung wurde nicht weiter aufrecht erhalten.

5. Kapitalforderungen gegenüber verbundenen Unternehmen:

Der VwGH verweist in seiner Entscheidung darauf, dass von fremden Lieferanten eine entsprechende Zurückhaltung bei der Betreibung ihrer Forderungen nach der Aktenlage und dem Beschwerdevorbringen nicht verlangt wurde. Nach Ansicht der Bw. übersehe er hier, dass der wesentlichste Gläubiger, die Bank, einen Schuldnachlass von 10 Mio. S gewährte und einen weiteren Betrag von 10 Mio. S auf eine langfristige Rückzahlung umstellte. Eine gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen der Mieterin und der Bank sei nicht zu unterstellen. Wie schon unter Punkt 2 (Forderungsverrechnung und Wertberichtigung) dargestellt, sei der Bw. als Gläubigerin die finanzielle Lage der Schuldnerin bekannt und die Sanierungsbemühungen im Jahr 1994 und danach ab dem Jahr 1997 aktenkundig gewesen. Um die finanzielle Lage der Mieterin nicht zu verschlechtern, wurden ab dem Jahr 1994 und 1995 laut den Bilanzprotokollen keine Zinsen mehr verrechnet, denn es wäre völlig unsinnig gewesen, eine Zinsenverrechnung seitens der Gläubigerin (Bw.) in die Bilanz einzustellen, um sie dann sofort wieder wertberichtigen zu müssen. Zu diesen Zeitpunkten konnte nicht vorausgesehen werden, dass die Tilgung oder teilweise Tilgung der Forderungen nicht möglich sein würde. Schließlich habe die Mieterin auch ihre sonstigen Gläubiger laufend befriedigt, um den Betrieb aufrecht zu erhalten.

Zur Forderung gegenüber der BGV GmbH konkretisiert die Bw., diese sollte nicht mit Zinsen belastet werden, weil die Firma ihre Mietforderungen gegenüber der Mieterin (A.P. GmbH) für die Nutzung der Seminarräume, Appartements und Nassräume aus Sanierungsgründen ausgesetzt habe. Die damalige kaufmännische Überlegung war, mit dem Eingang der Mieten, würden die Forderungen der Bw. Partei (gemeint: BGV GmbH) an die BGV GmbH (gemeint: Bw.) wieder liquidiert werden.

6. Fehlende Kostenverrechnung an „verbundene Unternehmen“:

Dieser Berufungspunkt wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht weiter aufrecht erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Kapitalforderungen gegenüber verbundenen Unternehmen Tz. 17, 24:

Zur besseren Verdeutlichung werden die Kapitalforderungen nochmals – wie von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgetragen – dargestellt.

Zeitraum	Konto 2502	Konto DI 1032	Übernahme Saldo von BGV	Zwischendarlehen	Gesamt	Veränderung
31.1.1994	495.687,00	1.619.300,64			2.114.987,64	
31.1.1995	495.687,00	1.135.840,04			1.631.527,04	-486.460,60

31.1.1996	442.792,37	1.019.943,84	678.206,69		2.140.942,90	509.415,86
31.1.1997	442.794,37	1.644.648,64	678.206,69		2.765.649,70	624.706,80
31.1.1998	672.274,38	2.107.641,84	678.206,69	1.119.214,35	4.577.337,26	1.811.687,56

Die Bw. hat gegenüber der AP GmbH im Streitjahr 1997 weitere Lieferungen und Leistungen erbracht, obwohl sie von Anfang an nicht mit der Einbringlichkeit der daraus resultierenden Lieferforderung gerechnet hat. Diese wurden bereits im Erstverfahren des UFS im Nettobetrag in Höhe von 520.589 S (1997) als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter gewertet. Die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid angenommene Verzinsung der Forderung konnte daher nicht aufrecht erhalten werden. Hinsichtlich des Jahres 1996 wurde von der Bw. der Forderungsanstieg aus der durch die Verschmelzung zum 31. Dezember 1995 resultierenden Saldenübernahme glaubhaft gemacht, sodass diesbezüglich keine weiteren (eigenen) zusätzlichen Lieferungen und Leistungen angenommen werden konnten.

Für die Beurteilung der Vorleistungen als verdeckte Ausschüttung spricht auch die von der Bw. vorgenommene sofortige gänzliche Forderungsabschreibung in der Bilanz zum 31. Jänner 1997. Im Übrigen hielt auch der VwGH bereits fest, aus steuerlicher Sicht lagen entsprechende Forderungen der Bw. gegen die Mieterin von vorneherein nicht vor und diese Beurteilung hielt der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitsprüfung stand.

Was die im Jahr 1996 geltend gemachte Wertberichtigung anlangt, ist im ersten Schritt zu prüfen, ob am Beginn des Wirtschaftsjahres 1. Februar 1995 aus steuerrechtlicher Sicht von gültig entstandenen Forderungen auszugehen war. Wie die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung erklärte, seien Zahlungen „in kaufmännischer Form“ - wie allgemein üblich – vereinbart gewesen. Dies impliziert wohl idR die sofortige Bezahlung oder allenfalls ein übliches Zahlungsziel von 14 oder 30 Tagen nach Zusendung der Faktura. Wie aus obiger Darstellung ersichtlich, wurden in laufender Rechnung Lieferungen und Leistungen erbracht und lediglich zum 31. Jänner 1995 gerade rund ein Viertel (25%) des aushaftenden Schuldsaldos bedient. Bei Durchführung einer derartigen ernst gemeinten Vereinbarung erscheinen größere Außenstände aus der wiederholten Leistungserbringung auf Kredit nicht fremdüblich, zumal Gläubiger bei größeren Außenständen idR keine weiteren Leistungen, nur solche Zug-um-Zug oder gegen Vorkasse erbringen. Diese Beurteilung steht auch nicht in Widerspruch zu den in der mündlichen Verhandlung erwähnten Außenständen, zumal es sich dabei wohl mehr oder weniger um Einzelaufträge oder – Kunden gehandelt hat, die der Vertreterin der Bw. noch rememberlich waren. Ein Ansteigen des Schuldsaldos durch weitere Leistungserbringungen der Bw. ist daher als nicht fremdüblich oder gar schicksalhaft zu verstehen. Daher musste angenommen werden, dass die Begründung ihrer Handlungsweise bereits in der Wurzel ausschließlich in der gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehung zu finden ist.

In Kenntnis dieser jahrelang so gehandhabten Vorgangsweise erfolgten im Wirtschaftsjahr 1996/97 die oa. weiteren Lieferungen und Leistungen, welche nicht mehr steuerrechtlich anzuerkennen waren. Weiters führte die Bw. in diesen Zusammenhang noch aus, im Jahr 1998 der Mieterin ein Zwischendarlehen in Höhe von 1.119.214,35 S gewährt zu haben, weil die Hausbank auf Grund einer unklaren Vertragsbedingung des Kontokorrentrahmens von 3 Mio. S auf 2 Mio. S zurückgenommen hätte. Dies ist ebenso nur im Zusammenhang mit der übrigen Vorgangsweise zu verstehen, weil es geradezu unverständlich erscheint, dass diese eingedenk ihrer offenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen weitere Kapitalhingaben leistet, um eine ihr als „fremd gegenüberstehende“ Gesellschaft am Leben zu erhalten, wie es die Bw. selbst zur Ausführung brachte. Derartige Überlegungen wurden bereits im bisherigen Berufungsverfahren RV/0073-G/02 vom 5.10.2005 geäußert, die auch der Bw. im nunmehrigen Verfahren bekannt waren.

Sollte man sich obiger Qualifikation (Nichtanerkennung der aushaftenden Forderungen) nicht anschließen, konnte die Bw. trotz ihres weitwendigen und im Übrigen auch schon im früheren und verwaltungsgerichtlichen Verfahren bekannten Vorbringens nicht näher dartun, warum gerade zum 31. Jänner 1996 maßgebliche Gründe für das Vorliegen einer Teilwertabschreibung oder Wertberichtigung vorgelegen seien, zumal sie doch selbst von einem ersten Sanierungsverfahren bereits im Jahr 1994 (!) spricht, sodass in Anwendung dieser Überlegungen selbst vor Beginn des Wirtschaftsjahres 1. Februar 1995 ein entsprechender Wertberichtigungsbedarf vorgelegen sein könnte. Im Übrigen erwähnt der VwGH in der Entscheidung vom 23.2.2010, 2005/15/0149, wörtlich, es könne im gegenständlichen Zusammenhang dahinstehen, ob die Vereinbarung vom 30. Oktober 1997, soweit sie bei der Bw. tatsächlich zur Wertlosigkeit ihrer Forderungen geführt habe, als eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Verkürzung ihres Betriebsvermögens zu beurteilen wäre, weil dieser Vorgang jedenfalls nicht das Streitjahr (das zum 31. Jänner 1996 endende Wirtschaftsjahr 1995/96) betreffe. Es sei nach seiner Rechtsprechung primär Aufgabe des Abgabepflichtigen, in schlüssiger Weise darzustellen, warum gerade im Wirtschaftsjahr 1996 in Bezug auf die in Rede stehende Forderung Wert beeinflussende Umstände eingetreten sind.

Dem in der mündlichen Verhandlung erstatteten bw. Vorbringen geht es lediglich darum, die Sanierungsvereinbarung vom 30. Oktober 1997 auf den Zeitpunkt der Fertigstellung der Bilanz (Sommer 1997) rück zu beziehen. Ein damit auf Tatsachenebene zum Stichtag 31. Jänner 1996 vorliegendes maßgebliches Ereignis, das zur Teilabschreibung berechtigt, kann - abgesehen von seiner rechtlichen Relevanz - sachverhaltsmäßig als wenig glaubwürdig angesehen werden.

Aus dem Vermögensvergleich einerseits, aus der Identität der Eröffnungsbilanz mit der letzten Schlussbilanz andererseits, ergibt sich die Bedeutung des letzten Tages des Wirtschaftsjahres als Bilanzstichtag: Die Bewertung in der Bilanz hat sich nach den Verhältnissen zu richten, wie sie sich am Bilanzstichtag dem Unternehmer darstellen (VwGH 13.12.1995, 92/13/0081, BFH, BStBl 1984 II 723). Ein erst später eintretendes Ereignis, das am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar war, ist daher nicht zu berücksichtigen (z.B. Preissteigerungen, Forderungsausfall, Verlust von Betriebsvermögen). Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag sind daher grundsätzlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie vor der Bilanzerstellung bekannt werden. Dazu gehört z.B. auch die Änderung oder Aufhebung eines Vertrages nach dem Bilanzstichtag (BFH, BStBl 1988 II 430; vgl. auch VwGH 29.4.1992, 90/13/0228), eine erst nach dem Bilanzstichtag realisierte substanzmindernde Ausschüttung (VwGH 29.4.1992, 90/13/0031), ein erst nach dem Bilanzstichtag wirksam werdender Schuldnachlass im Rahmen eines Zwangsausgleichs (VwGH 24.5.1993, 92/15/0041), ein erst nach dem Bilanzstichtag abgeschlossener Vergleich über einen bestrittenen Anspruch (VwGH 4.11.1998, 93/13/0186). Die erwähnte Nachrangigstellung der aushaftenden Forderung gemäß der zitierten Vereinbarung ist erst nach dem Bilanzstichtag abgeschlossen worden und gegenständlich ohne Bedeutung. Zu berücksichtigen sind lediglich Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, auch wenn sie dem Steuerpflichtigen erst zwischen dem Stichtag und der Bilanzerstellung bekannt werden. Werterhellende Umstände sind zu berücksichtigen (Grundsatz der späteren „besseren Einsicht“, vgl. *Doralt/Mayr, EStG, § 6, Tz. 14*).

Ein Vorziehen nach dem Bewertungsstichtag eintretender Wertänderungen ist auch im Falle entsprechender handelsrechtlicher Grundlagen (§ 207 Abs. 2 HGB) unzulässig. Bei der Bewertung im Zeitpunkt der Bilanzerstellung sind die Verhältnisse zum Bilanzstichtag bzw. zum besonderen Bewertungsstichtag zugrunde zu legen. Wertänderungen, die während des Bilanzerstellungszeitraumes eintreten (sog. „wertändernde Umstände“), dürfen nicht berücksichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn diese Wertänderungen vor Bilanzerstellung bekannt werden (vgl. *Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch – EStG 1988, § 6 Tz. 34, 36*). Daher ist es auch nicht weiter von Belang, ob anlässlich der Bilanzerstellung im Sommer 1997 die zitierte Vereinbarung vom 30. Oktober 1997 der einschreitenden steuerlichen Vertreterin bereits in Ansätzen bekannt war.

2. Mietentgelte (Appartements, Seminarräumlichkeiten, Saunabereich):

Von der Einvernahme des Sachverständigen über seine Berechnung des Mietzinses insbesondere des Quadratmeterausmaßes konnte Abstand genommen werden, da dieser bereits in seinem Gutachten die Vorjahre betreffend vom 24. Juli 2009 wörtlich ausführte:

„Wie vom Auftraggeber (Bw.) bekannt gegeben, umfasst der Apartmentbereich 207,5 m².“

Derselbe Ansatz findet sich bereits im angefochtenen Bescheid (Betriebsprüfungsbericht vom 13. Dezember 1999, Tz. 18, Seite 10). Auf diesen Umstand wurde die Bw. in der mündlichen Verhandlung aufmerksam gemacht. Warum sie ihren Sachverständigen nicht von den aktuellen Sachverhaltsangaben über das Ausmaß des Bestandsobjektes in Kenntnis setzte, ist nicht beweisthemengegenständlich und unerheblich, weil ein besonderer Erkenntniswert des möglicherweise vorliegenden Informationsmangels des Sachverständigen nicht gewonnen werden konnte. Im Übrigen findet sich im Gutachten kein Hinweis, anlässlich der Befundaufnahme (Besichtigung der Räumlichkeiten am 19. Mai 2009) wäre eine Vermessung sämtlicher Gebäudeteile vorgenommen worden. Daher wurden die Flächen im wesentlichen nach den Angaben der Bw. – wie bei der Vorgängerfirma - ermittelt:

Daten lt. Mietvertrag 25.10.2005, Schr. der steuerlichen Vertreterin v. 29.8.2008	Quadratmeter	Umwertung	umgewertete Fläche
Nassraumbereich 2. OG	234,00	1,00	234,00
Dachterrasse 2. OG	190,70	0,25	47,68
Stiegenhaus 1 ins 2. OG	0,00	1,00	0,00
Seminarräume 1. OG	251,05	1,00	251,05
Notausgang in den Gastgarten	0,00	1,00	0,00
Appartements 1. OG	217,52	1,00	217,52
Terrasse 1 1.OG	24,50	0,25	6,13
Terrasse 2 1.OG	6,00	0,25	1,50
Stiegenhaus WM Pass. ins 1.OG	0,00	0,00	0,00
	923,77		757,87

Ermittlung des m²-Preises

a) Mietvertrag vom 25. Oktober 2005 mit Rückprojektion auf die Streitjahre:

Mietzins 2005/m ²	138,48 S
VPI 1986 12/2005	153,10
VPI 1986, 1995	128,40
Mietzins 1995/m²	116,14 S
VPI 1986, 1996	130,70
Mietzins 1996/m²	118,22 S
VPI 1986, 1997	132,50
Mietzins 1997/m²	119,85 S

b) Mietvertrag der Bw. vom 21.1.1988 (Wertsicherung)

Mietzins 1986/m ²	92,53 S
VPI 1976 5/1986	154,80
VPI 1976, 1995	199,60
Mietzins 1995/m²	119,31 S
VPI 1976, 1996	203,30
Mietzins 1996/m²	121,52 S
VPI 1976, 1997	206,00

Mietzins 1997/m²	123,13 S
------------------------------------	-----------------

c) Gutachten des Sachverständigen der Bw. vom 24. Juli 2009:

Das Gutachten geht für die Appartements von einer Quadratmetermiete von **86,40 S** aus.

d) Investitionsrechnung

Investitionssumme	Nutzungsdauer	Zinssatz	Amortisation monatl.
4.500.000,00	40	6,5%	26.345,00

Gesamtmiete unter Berücksichtigung des Altbestandes:

Jahr	VPI 1976	indexierte Miete	Altgebäudemiete	Amortisation	Gesamt
12/1984	149,80	5.000,00	5.000,00	0,00	5.500,00
1996	203,30	6.785,71	6.700,00	26.300,00	33.000,00
1997	206,00	6.875,00	6.800,00	26.300,00	33.100,00

Gegenüberstellung aller vier Methoden (a-d)

Appartements (225,15 m²)

Jahr	Mietvertrag 2005	Mietvertrag 1988	Amortisationsrechnung	Gutachten Bw.
1996	26.617,00	27.360,00	33.000,00	19.453,00
1997	26.984,00	27.723,00	33.100,00	19.453,00
Jahr	Mietvertrag 2005	Mietvertrag 1988	Durchschnitt (Amortisationsrechnung und Gutachten)	Ergebnis (gerundet)
1996	26.617,00	27.360,00	26.226,50	26.200,00
1997	26.984,00	27.723,00	26.276,00	26.300,00

Seminarräume: 251,5 m²

a) Mietvertrag vom 25. Oktober 2005 mit Rückprojektion auf die Streitjahre:

Mietzins 2005/m ²	138,48 S
Mietzins 1995/m ²	116,14 S
Mietzins 1996	118,22 S
Mietzins 1997	119,85 S

b) Mietvertrag der Bw. vom 21. Jänner 1988 (Wertsicherung)

Mietzins 1986/m ²	92,53 S
Mietzins 1995/m ²	119,31 S
Mietzins 1996	121,52 S
Mietzins 1997	123,13 S

c) Gutachten des Sachverständigen der Bw. vom 14. August 2009

Das Gutachten geht für die Appartements von einer Quadratmetermiete von **69,10 S** aus.

d) Investitionsrechnung

Investitionssumme	Nutzungsdauer	Zinssatz	Amortisation monatl.
3.300.000,00	40	6,5%	19.320,00

Die Investitionsrechnung beinhaltet allerdings keine Grundstückskomponente.

Gegenüberstellung aller vier Methoden (a-d)

Seminarräume:

Jahr	Mietvertrag 2005	Mietvertrag 1988	Amortisationsrechnung	Gutachten Bw.
1996	29.732,00	30.562,00	19.320,00	17.379,00
1997	30.142,00	30.967,00	19.320,00	17.379,00

Die Durchschnittsbetrachtung aller vier Methoden würde zu folgendem Zwischenergebnis führen:

Jahr		Ergebnis (gerundet)
1996	24.249,00	24.300,00
1997	24.452,00	24.400,00

Im Hinblick auf allfällige Bewertungsunsicherheiten erscheint der entsprechend dem Betriebsprüfungsbericht der Vorgängerfirma mit 20.833 S festgelegte Mietzins noch angemessen, da er die aufgewendeten Investitionen der Gebäudeeinbauten abdeckt, sodass diesbezüglich keine Änderungen erforderlich waren.

Sauna: 234 m²

Investitionssumme	Nutzungsdauer	Zinssatz	Amortisation monatlich
2.300.000,00	25	6,5%	15.529,00

In Anbetracht der geringeren Nutzungsdauer und dem rascheren Verschleiß bei der Nutzung der Sanitäreinrichtungen in der Hotellerie scheint die Annahme einer Nutzungsdauer von 25 Jahren angemessen.

Methodenvergleich

Jahr	Mietvertrag 2005	Mietvertrag 1988	Amortisationsrechnung	Gutachten Bw.
1996	27.663,00	28.436,00	15.529,00	16.169,00

Der Methodenvergleich zeigt eine größere Ähnlichkeit der Amortisationsrechnung mit dem Gutachten des Sachverständigen, sodass seine Annahmen für die auf den gastronomischen Bereich eingeschränkten Nutzungsmöglichkeiten geteilt werden können. Eine Kombination aller vier oa. Methoden, lässt den vom Sachverständigen angesetzten Quadratmeterpreis plausibel erscheinen.

Die im weiteren Verfahren erhobene Einrede, die neue Mieterin wollte mit der „Investitionsablässe“ in Höhe von 208.000 € entspricht rd. S 2,8 Mio. S im Jahr 2005, die von der bisherigen nicht geleisteten Mietentgelte (1995-1997) gleichsam nachzahlen, entbehrt - wie schon in der Fragestellung in der mündlichen Verhandlung angedeutet – jeglicher Glaubwürdigkeit. Abgesehen davon, können bereits erfolgte verdeckte Ausschüttungen nicht mehr rückgängig gemacht werden (Irreversibilität verdeckter Ausschüttungen). Außerdem sind die Überlegungen der Bw. nicht näher nachvollziehbar, warum ein fremder Mieter ausständige Miete nachzahlen sollte.

Im Übrigen wird zu diesem Punkt auf die im Verfahren RV/0833-G/07 (Vorgängerfirma der Bw.) gemachten Ausführungen verwiesen.

Ermittlung der verdeckten Ausschüttungen

Miete Appartements

Apartments				
Monat	tats. verrechnet	Fremdvergleich	Mietentgang	Jahresbetrag
Jän 96	0,00	26.200,00	26.200,00	26.200,00
WJ 1995/96				26.200,00
Feb 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Mär 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Apr 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Mai 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Jun 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Jul 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Aug 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Sep 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Okt 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Nov 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Dez 96	0,00	26.200,00	26.200,00	
Jän 97	0,00	26.200,00	26.200,00	
WJ 1996/97	0,00	314.400,00	314.400,00	314.400,00

Miete Seminarräume

Seminarräume				
	tats. Verrechnet	Fremdvergleich	Mietentgang	Jahresbetrag
Jän 96	0,00	20.833,00	20.833,00	20.833,00
WJ 1995/96				20.833,00
Feb 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Mär 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Apr 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Mai 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Jun 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Jul 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Aug 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Sep 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Okt 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Nov 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Dez 96	0,00	20.833,00	20.833,00	
Jän 97	0,00	20.833,00	20.833,00	
WJ 1996/97		249.996,00	249.996,00	249.996,00

Miete Sauna:

Auf Grund der eingeschränkten bzw. schwierigeren alternativen Nutzungsmöglichkeiten von Sanitärräumlichkeiten erscheinen die vom Sachverständigen ermittelten Mietzinse angemessen.

Sauna	tats. Verrechnet	Fremdvergleich	Mietentgang	Jahresbetrag
Feb 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Mär 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Apr 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Mai 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Jun 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Jul 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Aug 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Sep 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Okt 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Nov 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Dez 96	0,00	16.169,00	16.169,00	
Jän 97	0,00	16.169,00	16.169,00	
WJ 1996/97	0,00	194.028,00	194.028,00	194.028,00
Mietentgang	WJ 1995/96	WJ 1996/97		
Apartments	26.200,00	314.400,00		
Seminarräume	20.833,00	249.996,00		
Sauna	0,00	194.028,00		
	47.033,00	758.424,00		

3. Fehlende Kostenverrechnung an „verbundene Unternehmen“ (PKW, Reisekosten):

Soweit im bisherigen Verfahren vorgebracht wird, die Schätzungen der Abgabenbehörden seien „viel zu hoch“ und die diesbezüglichen Ausgaben der Bw. wären vernachlässigbar, verbleibt dieses Vorbringen letztendlich auf bloßer Behauptungsebene. Angesichts fehlender Aufzeichnungen konnte die Bw. nicht aufzeigen, wie dieser Betrag richtigerweise zu ermitteln gewesen wäre.

Dieser Berufungspunkt wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht mehr aufrecht erhalten.

4. "Außerbilanzielle Zurechnungen":

Bei der Frage, ob die strittigen Beträge vom Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betriebsvermögen entnommen wurden, um aus betrieblichen Gründen an dritte (namentlich unbekannte) Personen weitergegeben zu werden oder um für seine persönlichen Zwecke Verwendung zu finden, handelt es sich um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Dieser Berufungspunkt wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht mehr aufrecht erhalten, weshalb sich weitere Ausführungen erübrigen.

5. Forderungsabschreibung Tz. 24:

Im vorliegenden Fall hat die Bw. die Wertberichtigung der Forderung zum 31. Jänner 1996 mit der zwischen F.G. als Geschäftsführer der A.P. GmbH und dem Vorstand der X-Bank am 30. Oktober 1997 geschlossenen Vereinbarung begründet, wonach "die jetzigen und

zukünftigen Lieferantenverbindlichkeiten der (A.P. GmbH) gegenüber (der Beschwerdeführerin) nachrangig gegenüber fremden Lieferantenverbindlichkeiten zu erfüllen seien." Diese Vereinbarung habe zum Inhalt gehabt, es sollten keine liquiden Mittel von der A.P. GmbH an die Beschwerdeführerin fließen bis die laufenden Darlehensraten an die X-Bank und die sonstigen Lieferanten bezahlt worden seien. Die Bilanz zum 31. Jänner 1996 sei am 9. Juli 1997 fertig gestellt und eingereicht worden.

Es kann im gegenständlichen Zusammenhang dahinstehen, ob diese Vereinbarung vom 30. Oktober 1997, soweit sie bei der Beschwerdeführerin tatsächlich zur Wertlosigkeit ihrer Forderungen gegenüber der A.P. GmbH geführt hat, als eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Verkürzung ihres Betriebsvermögens zu beurteilen wäre, weil dieser Vorgang jedenfalls nicht das Streitjahr (das zum 31. Jänner 1996 endende Wirtschaftsjahr 1995/96) betrifft.

Wie unter Punkt 1 erwähnt wurden die im Wirtschaftsjahr 1996/97 erfolgten Erhöhungen der aufscheinenden Forderung als verdeckte Ausschüttung gewertet. Damit lagen aus steuerlicher Sicht diesbezügliche Forderungen von vornherein nicht vor und scheiden aus der Betrachtungsweise der Teilwertabschreibung bereits gedanklich aus. Steuerbilanztechnisch musste allerdings der als verdeckte Ausschüttung gewertete Nettobetrag im Jahr 1997 ertragswirksam ausgebucht werden, da die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen verbucht wurden, da die Korrekturen außerbilanzmäßig durch den Ansatz verdeckter Ausschüttungen erfolgen. Diesbezüglich unterlag der damalige ohnehin nicht mehr wirksame Berichtigungsbescheid des UFS hinsichtlich des Jahres 1997 einem durch die Beschwerdeerhebung der Bw. veranlassten Irrtum, als er von einer Doppelerfassung ausging. Er übersah nämlich, dass die ursprüngliche Berufungsentscheidung RV/0073-G/02 vom 5. Oktober 2005 auf Seite 43 eine Zurechnung aus dem Titel „Wertberichtigung Forderung“, die nicht anerkannt wurde, unterließ, zumal sich die von der Bw. zu Unrecht vorgenommene Wertberichtigung mit der Zuerkennung der Ausbuchung des Forderungszuwachses infolge verdeckter Ausschüttungen per saldo aufhob und sie ertragsteuerlich nicht benachteiligt wurde.

6. Stille Beteiligungen Tz. 29, 31:

Im bisherigen Verfahren wurde die steuerliche Beurteilung damit begründet, das Eingehen der genannten stillen Beteiligungen durch die Beschwerdeführerin sei "funktionell als Kapitalhingabe an ihren Gesellschafter" zu betrachten sei, weil der Kapitalzuschuss "eigentlich vom **Gesellschafter**" zu leisten gewesen wäre, sodass der Bw. ein Nachteil zumindest in Höhe eines rechnerischen Fremdfinanzierungsaufwandes erwachsen sei.

Das in stille Beteiligungen gekleidete wirtschaftliche Engagement der Bw. ist als unentgeltliche Kapitalhingabe an ihren Gesellschafter F.G. zu betrachten. Allerdings liegen in einem solchen Fall bereits im Zeitpunkt der Hingabe der Einlagen erfolgte verdeckte Ausschüttungen vor, die in den Streitjahren nicht aufzugreifen waren. Da sich der Gesellschafter zu keiner wie immer gearteten Verpflichtung zur Rückgewähr der erhaltenen Beträge verpflichtet hatte, konnte von keiner darlehensweisen Zurverfügungstellung von Kapital ausgegangen werden. Damit entfällt auch die Verzinsungspflicht.

Was die Verlustzuweisung aus den Beteiligungen selbst angeht, wird in diesem Zusammenhang auf die bereits im aufhebenden Erkenntnis des VwGH 23.2.2010, 2005/15/0149, unter Hinweis auf das Erkenntnis 24.2.2000, 96/15/0062, zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht, dass die diesbezüglichen Feststellungsbescheide nicht Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens seien, verwiesen. Im Beschwerdeverfahren betreffend die Einkommensteuer des Gesellschafters stellt der VwGH im Erkenntnis vom 26.7.2007, 2004/15/0123, fest, die in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen seien u. a. für Abgabenbescheide von Bedeutung und würden gemäß § 192 BAO diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Die Abgabenbehörde war bei Erlassen des angefochtenen Bescheides an diesen Bescheid gebunden (§ 192 BAO) und hatte die in Rede stehenden negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der behaupteten, mit der F.G. GesmbH gebildeten unechten stillen Gesellschaft der Ermittlung der Einkünfte des Beschwerdeführers nicht zu Grunde zu legen. Daran vermögen auch die in der mündlichen Verhandlung geäußerten Verweise auf in anderen Verfahren überreichter Schriftsätze nichts zu ändern. Abgesehen davon wurden die angeführten Beschwerden vom VwGH mit Erkenntnis vom 14.10.2010, 2008/15/0324, 0300, als unbegründet abgewiesen.

Zum Verschmelzungstichtag 31. Dezember 1995 waren bei der Bw. noch folgende nicht verrechnete Wartetastenverluste (Bw. und übertragende B GmbH) aus der Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen vorhanden:

Gesamt/Verwendung		1996	1997
IFB 1989	33.814,00	-33.814,00	
IFB 1990	85.173,00	-85.173,00	
IFB 1991	628.390,00	-628.390,00	
IFB 1992	380.444,00	-348.106,00	-32.338,00
IFB 1993	272.077,00		-272.077,00
IFB 1994	1.067.691,00		-1.067.691,00

IFB 1995	85.396,00		-85.396,00
	2.552.985,00	-1.095.483,00	-1.457.502,00

Verrechenbare Schwebeverluste der übertragenen Körperschaft sind von § 4 UmgrStG nicht berührt und gehen daher uneingeschränkt auf die übernehmende Körperschaft über. Sie sind auch nicht von der vorgenannten zeitlichen Verschiebung betroffen und mit den Gewinnen jenes Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft zu verrechnen, in das die Verschmelzungswirkungen fallen (*BMF 24.6.1993, SWK 1993, A 444, sowie Hügel, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, § 4, Tz 89, 90*).

Für das Veranlagungsjahr 1997 waren folgende Mindestkörperschaftsteuerbeträge zu berücksichtigen:

Jahr	Bw.	BGV GmbH	FG GmbH, Sbg.	Jahressumme	Verre. 1997	Rest
1994	15.000,--	15.000,--	15.000,--	45.000,--	45.000,--	0,--
1995	15.000,--	15.000,--	15.000,--	45.000,--	40.826,--	4.174,--
1996	15.000,--	--	--	15.000,--	0,--	15.000,--
Summe	45.000,--	30.000,--	30.000,--	105.000,--	85.826,--	19.174,--

Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt.

Die Bemessungsgrundlagen wurden daher wie folgt ermittelt:

Die verdeckten Ausschüttungen betragen:

VA	1994/95	1995/96	1996/97
Tz. 17.3 (Zinsen BGV)	118.332,00	133.652,00	0,00
Tz. 17.3 (Forderung AP)	0,00	0,00	520.589,00
Tz. 18 Vermietung (App.)	0,00	26.200,00	314.400,00
(Seminarr.)	0,00	20.833,00	249.996,00
(Sauna)	0,00	0,00	194.028,00
Tz. 19 Reisekosten	49.000,00	37.000,00	37.000,00
Tz. 20/1	31.732,00	49.897,00	18.437,00
Tz. 20/2	0,00	20.000,00	0,00
Tz. 20/3	0,00	0,00	0,00
Tz. 21	189.337,00	72.603,00	0,00
Tz. 29/3 BGV	0,00	0,00	0,00
Tz. 31/3 AP	0,00	0,00	0,00
Summe vA	388.401,00	360.185,00	1.334.450,00

KESt-Jahr	1994/95	1995/96	1996/97	Summe	%		KESt
1994	356.034,00	0,00	0,00	356.034,00	0,2200	78.327,48	78.327,00
1995	32.367,00	330.170,00	0,00	362.537,00	0,2200	79.758,14	79.758,00
1996	0,00	30.015,00	1.223.246,00	1.253.261,00	0,2350	294.516,34	294.516,00
1997	0,00	0,00	111.204,00	111.204,00	0,2500	27.801,00	27.801,00

	388.401,00	360.185,00	1.334.450,00	2.083.036,00		480.402,96	480.402,00
KEST-RSt	78.327,00	72.637,00	287.463,00				
	7.121,00	7.053,00	27.801,00				
	85.448,00	79.690,00	315.264,00	480.402,00			

Gewinnermittlung:

Tz. 38	1994/95	1995/96	1996/97
Bilanzgewinn	-6.693.132,00	-2.254.952,00	-297.961,23
Tz. 24 WB Forderung	0,00	1.784.119,00	520.589,00
Ausbuchung Forderungen (vA)	0,00	-424.512,00	-520.589,00
Tz. 27 Verbindl. OHG	-34.475,00	0,00	0,00
Tz. 28 Verzinsung Verrechn. Konten	66.000,00	0,00	0,00
Tz. 29/2b BGV&Stille	1.311.181,00	607.455,00	0,00
Tz. 30/3c FG GmbH&Stille	0,00	-100.000,00	-48.505,00
Tz. 31/3c AP GmbH&Stille	2.152.505,00	513.586,00	325.419,00
Tz. 34-37 USt-Passivierung	-12.788,00	-19.099,00	-10.573,00
Tz. 23/4 KEST-Passivierung	-85.448,00	-79.690,00	-315.264,00
Tz. 23/4a KEST- Ford. FG	85.448,00	79.690,00	315.264,00
Köst- Rückstellung	0,00	0,00	0,00
Bilanzgewinn (neu)	-3.210.709,00	106.597,00	-35.626,23
außerbilanzmäßige Zurechnungen lt. Erkl.	301.856,00	202.787,00	458.545,00
Tz. 21/i bisher § 162 BAO	-189.337,00	-72.603,00	0,00
Tz. 23/3 Summe vA	388.401,00	784.697,00	1.334.450,00
Tz. 26 WP-Unterdeckung	0,00	74.005,00	0,00
Tz. 23/4 KEST-Aktiv.	0,00	0,00	0,00
Tz. 38 Köst.-Aufwand	0,00	0,00	0,00
steuerlicher Gewinn lt. BE	-2.709.789,00	1.095.483,00	1.761.374,77
nicht ausgl. Verluste lt. Erkl.	85.396,00	0,00	0,00
ausgleichsfähige Verluste	0,00	-1.095.483,00	-1.457.502,00
steuerliche Einkünfte lt. BE	-2.624.393,00	0,00	303.872,77
Einkommen (gerundet)	0,00		303.900,00
Körperschaftsteuersatz	0,34	0,34	0,34
KöSt	15.000,00	15.000,00	103.326,00
anrechenbare Mikö	0,00	0,00	-83.826,00
anrechenbare KEST	0,00	-90,00	0,00
KöSt lt. BE	15.000,00	14.910,00	17.500,00

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 15. Dezember 2010