



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 2. Oktober 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Scheibbs vom 25. Juli 2000 betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1998, vertreten durch Finanzamtsvertreter, nach der am 17. April 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1998 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen, die Zeiträume (Kalenderjahre) und die Höhe der gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zu entrichtenden Kapitalertragsteuer sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wirtschaftet mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr (WJ) zum Stichtag 31. März. Die Bw. betreibt eine

Fleischerei und ein Gasthaus. Im Zuge der Gründung der Bw. im Jahre 1993 wurde ein Einzelunternehmen, ebenfalls Fleischerei und Gasthaus, als Sacheinlage eingebracht.

a) Bescheide

Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde ua. in Tz 30 des Prüfberichts die Feststellung getroffen, dass im WJ 1996/97 der Endsaldo des DM-Kredits ...016, aufgenommen bei der Sparkasse S (S), in der Höhe von S 2.816.474,00 in die Bilanz aufgenommen worden sei.

Gleichzeitig sei unter dem Titel "Weiterverr. DM-Kred. an G (G) Salami" ein Betrag in derselben Höhe als Forderung in die Bilanz eingebucht worden. Im Anhang zur Bilanz des WJ 1996/97 sei unter Punkt "V. sonstige Angaben" im Unterpunkt "2. DM-Kredit ...016 Sparkasse S" wie folgt ausgeführt worden:

"Dieser von der Bw. aufgenommene Kredit wurde im gleichen Ausmaß an die G-GmbH [in Ostdeutschland] weiterverrechnet. Die Zinsenbelastung ist im Aufwand daher nicht enthalten."

Im darauffolgenden WJ 1997/98 sei das Konto "Weiterverr. DM-Kred. an G Salami" mit folgenden Buchungen auf Null gestellt worden:

S	
Abschreibung "Weiterverr. DM-Kredit an G"	2.106.474,00
Beteiligung Kapitalgesellschaft	710.000,00

Gewinnmindernd sei somit ein Betrag von S 2.106.474,00 zum Tragen gekommen. Weiters sei unter dem Titel "Zinsaufwand" ein Betrag von S 24.439,00 gebucht worden. In der Niederschrift vom 29. Februar 2000 habe Herr RH (RH) Folgendes angegeben:

"Ursprünglich wurde ein Kredit bei der Sparkasse S in der Höhe von DM 400.000,00 aufgenommen zur Finanzierung der Anzahlung des Kaufpreises der G-GmbH. Dieser Kredit scheint in der Einbringungsbilanz nicht auf. Im Jahr 1996 wurde von der Bw. ein Kredit von DM 100.000,00 unter derselben Kontonummer wie der vorgenannte Kredit aufgenommen. Warum der gesamte Kredit nunmehr auf die Bw. lautet, kann ich jetzt nicht sagen. Ich werde die letzte Bilanz der G, die mir zur Verfügung steht, in Kopie vorlegen. Es gibt eine schriftliche Vereinbarung zu diesem Darlehen. Die Vereinbarung werde ich vorlegen."

In der Niederschrift vom 13. März 2000 habe Herr RH angegeben, dass er die Bilanzen und die schriftliche Vereinbarung über das Darlehen in den nächsten Tagen vorlegen würde. Am 27. März 2000 sei der Jahresabschluss zum 31. März 1996 der G-GmbH in Kopie dem Finanzamt (FA) vorgelegt worden. Eine schriftliche Vereinbarung über das Darlehen an die G-GmbH sei nicht vorgelegt worden. In einem Schreiben des Steuerberaters vom 9. Mai 2000 sei wie folgt ausgeführt worden:

"Am 11.9.1992 wurde von der Sparkasse S ein Kredit unter der Kontonummer ...016 von Herrn RH [Angabe des Wohnortes] aufgenommen. Kreditzweck war die Anzahlung des Kaufpreises des Stammanteiles der G-GmbH mit Sitz in der DDR, eingetragen im Handelsregister des KG E (E) unter HRB [unter Angabe der Nummer] (Kaufvertrag vom 14.7.1992). Fast zur selben Zeit wurde die Einzelfirma RH in eine GmbH umgewandelt."

Umgründungsstichtag und Einbringung in die GmbH war der 31.3.1993. Diese Umgründung wurde deswegen durchgeführt, um eine Beteiligung an der G-GmbH leichter durchführen zu können und auch die Haftungsproblematik in Grenzen zu halten. Das Vorhaben bestand darin, die G-GmbH, die aus den DDR (ostdeutschen) – Beständen quasi gekauft wurde, auszubauen und mit diesem Standbein in Österreich mit der Bw. einen österreichischen Vertrieb an Salamiwurstsorten aufzubauen. Das Partnergeschäft Österreich – Deutschland lief zu Beginn relativ gut an und sollte in der Folge noch mehr intensiviert werden und es bestand die Absicht die 100%ige Beteiligung in die Bw. zu integrieren. Es ging sogar soweit, dass die Bw. die Haftung für den o. a. Kredit zur Gänze übernahm, sollte die G-GmbH in Schwierigkeiten kommen. Durch die fast deckungsgleichen Beteiligungsverhältnisse des damaligen Geschäftsführers Herrn RH bei den einzelnen GmbH's, Bw. 75% und G-GmbH 100%, seien die gesetzlichen Transaktionen, mehr oder weniger, einer einzigen Geschäftsführung unterworfen gewesen. Die 25%ige Beteiligung von Frau BH (BH) in der Bw. hatte eigentlich nur den einen Sinn, dass zu der Zeit (1992/93) nur mit einem zweiten Partner eine GmbH gegründet werden konnte. Infolge dieser Ballung der Befugnisse in einer Hand kann man ersehen, dass quasi ein einheitliches Unternehmen unter einer Betriebsführung dieser beiden Betriebe vorherrschte. Herr RH fungierte zu dieser Zeit als Treuhänder bezüglich der Stammanteile der G-GmbH; Treugeber war die Bw. nach ho Auffassung ist gemäß § 24 Abs. 1 lit. b BAO dem Treugeber (Bw.) die Beteiligung an der G-GmbH zuzuordnen, obwohl Herr RH im Handelsregister eingetragen war. In diesem Fall ist der Treuhänder zivilrechtlicher Eigentümer und der Treugeber ist Eigentümer in wirtschaftlicher und steuerlicher Hinsicht. Zu diesem Zeitpunkt war auch die Übernahme der Stammanteile der G-GmbH durch die Bw. immer aktuell, wurde aber aus unerfindlichen Gründen nie durchgeführt. Von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der wirtschaftlichen Verfügungsmacht her war der Stammanteil aber immer im Besitz der Bw. und nicht mehr in den Händen des Herrn RH. Allein die Haftungsübernahme anlässlich der Umgründung der RH Einzelfirma in die Bw., also zum selben Zeitpunkt, als alle anderen bestehenden Kredite der RH Einzelfirma in die Bw. mitübernommen wurden, spricht eindeutig für eine Übernahme auch der Stammanteile der G-GmbH in die Bw. (wirtsch. Verfügungsmacht!). Diese Stammanteilszuführung an die G-GmbH stellt eine ausschließlich betrieblich veranlasste Tätigkeit dar, denn diese Einlagen wurden zur Gänze für Modernisierungsbestrebungen ausgegeben, um auf diesen Weg günstigere Einkaufspreise auf Grund der Rationalisierungsarbeiten zu erhalten und damit in Österreich konkurrenzfähiger zu werden. Um den Geschäftspartner noch mehr an die Bw. zu binden, wurde die Haftungszusage an die Sparkasse S gemacht, damit eben das Ausschließlichkeitsrecht für Österreich noch besser zum Tragen kommt. Es ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei dieser eingegangenen Bürgschaft für den Anteilsinhaber wirtschaftlich gesehen um keine Übernahme einer Verbindlichkeit handelt. Der Regressanspruch hingegen wies zu dieser Zeit einen enormen wirtschaftlichen Wert auf und die Körperschaft beabsichtigt auch ernstlich, den Rückgriffsanspruch geltend zu machen. Aus wirtschaftlichen Gründen wurde auch deshalb bei der Übernahme der Haftung keine direkte Avalgebühr verlangt, um eben die wirtschaftlichen Anlaufkosten bei der G-GmbH auf niedrigem Niveau halten zu können; auch wiederum unter dem Aspekt der Vorteile gegenüber anderen Konkurrenten und um die Lieferungen zu sichern. Aber es wurden Avalgebühren praktisch indirekt in Form von Umsatzrabatten in Höhe von 2% - 4% vom Umsatzvolumen entrichtet. Normal wäre, wie im wirtschaftlichen Verkehr üblich, höchstens 1% Avalgebühr zu bezahlen gewesen, aber es sollte damit indirekt die hohe Risikobereitschaft abgegolten werden. Ansonsten hätten die getätigten Investitionen in der DDR gar nicht durchgeführt werden können, wenn nicht über das übliche Ausmaß hinausgehende Konditionen vereinbart worden wären. Zu diesem Zeitpunkt, also 1993, war keineswegs absehbar, dass die Bank vom Regressrecht Gebrauch machen würde, oder dass auf Grund der wirtschaftlichen Situation des Anteilsinhabers der Anteil praktisch wertlos werden würde. Man muss sich in die Lage des Zusammenschlusses BRD und DDR zu diesem Zeitpunkt versetzen; mit welch einer Euphorie damals Betriebe der ehemaligen DDR übernommen wurden und mit welcher Vehemenz Anschaffungen getätigten wurden. Diese Bürgschaft oder Haftungserklärung

hingegen ist zu fremdüblichen Bedingungen eingegangen worden und ist uE als Grundgeschäft steuerlich anzuerkennen. Der Verkauf der G-GmbH wurde alsdann zum 1.1.1997 zu den Schuldenständen die in der GmbH vorhanden waren durchgeführt und der Betrag für die übernommene Bürgschaft blieb an der Bw. hängen. Die eingegangenen Verpflichtungen bezüglich der getätigten laufenden Anschaffungen ab dem Zeitpunkt der Übernahme waren aber zu erfüllen; konnten aber nicht mehr bewältigt werden und führte[n] somit in der Folge zum Konkurs der G-GmbH. Beim Schlagendwerden der Haftung wurde weder unentgeltlich noch zu einem niedrigen Entgelt die Bürgschaft übernommen, sondern zu dem damals aushaltenden Nominalstand des Bankkontos. Der spätere Konkurs dieser G-GmbH und das Schlagendwerden der Bürgschaft ist nicht zuletzt auch auf die BSE-Misere beim Rindfleisch zurückzuführen gewesen. Denn ein Hauptbestandteil dieser Erzeugnisse (Salami) bestand aus Rindfleisch und war aus diesem Grund letztendlich ein Umsatzrückgang von etwa 2/3 zu verzeichnen gewesen, der nicht mehr aufgeholt werden konnte. Symptomatisch für den Niedergang der G-GmbH ist auch, dass diese 1999 den Konkurs anmelden musste, nachdem sämtliche Rettungsversuche fehlgeschlagen waren. Als Masseverwalter fungierte ein [namentlich genannter] Rechtsanwalt in Deutschland über das Vermögen. Dadurch dass die Bw. wirtschaftlich über diesen Geschäftsanteil an der G-GmbH verfügte und nun verpflichtet wurde, den DM-Kredit zur Gänze zurückzuzahlen, ist ein enormer Schaden für diese entstanden. Noch dazu, da dies auch gründlicherlich abgesichert ist und deswegen auch kein Entkommen aus der Zahlungsverpflichtung bedeutet. Diesen Millionenbetrag zurückzuzahlen, bedeutet einen gewaltigen Einschnitt in die allgemeine Finanzgebarung des Unternehmens und kann nicht nur mit größter Mühe abgewickelt werden. Jede zusätzliche größere Belastung würde den Todesstoss des Unternehmens und damit auch den Verlust von Arbeitsplätzen, derzeit von rund 10 Arbeitnehmern, bedeuten. Unserer Auffassung nach ist dieser a. o. Aufwand insgesamt als Betriebsausgabe anzusehen, da bei den gesamten geschäftlichen Transaktionen die wirtschaftlichen Aspekte wie – die günstigen Einkaufskonditionen für die Erzeugnisse der Wurstfabrik zu erreichen, vorrangig ein Vertriebsnetz in Österreich für diese Erzeugnisse aufzubauen zu können, etc. – vorherrschten. Nur hinsichtlich dieser vermeintlichen Vorteile wurden all diese Unannehmlichkeiten in Kauf genommen, die aber, wie ersichtlich, voll daneben gingen und somit die Existenz des gesamten Unternehmens der Bw. gefährden."

[Das Originalschreiben der Bw. befindet sich im Arbeitsbogen der Bp. Seite 284ff.]

Ein schriftlicher Treuhandvertrag habe nicht vorgelegt werden können. Vom Steuerberater sei in der Schlussbesprechung ausgeführt worden, dass die Einbuchung einer Forderung an die G-GmbH eigentlich nicht richtig sei, vielmehr müsse man von einem Regressanspruch an Herrn RH sprechen. Dieser Regressanspruch wäre aber nicht durchsetzbar, da Herr RH nur über ein sehr geringes Vermögen verfüge. Somit sei die Abschreibung sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich gerechtfertigt. Die Haftungsübernahme sei im wirtschaftlichen Interesse der Bw. gelegen.

Rechtliche Beurteilung durch den Betriebsprüfer:

Verdeckte Ausschüttungen seien alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft dem Beteiligten oder einem ihm Nahestehenden lediglich in seiner Eigenschaft als Beteiligter (oder ihm Nahestehender) und nicht als Vertragspartner im Wege unangemessener oder unangemessen hoher Aufwendungen oder des Verzichtes auf Erträge zu Lasten ihres Gewinns oder ihrer steuerpflichtigen Einkünfte gewähre. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Übernahme des DM-Darlehens ausschließlich im Interesse des Herrn RH, in dessen Privatver-

mögen sich sowohl die Stammanteile der G-GmbH als auch der, zur Anschaffung dieser Anteile aufgenommene, DM-Kredit befunden habe. In der Stellungnahme vom 9. Mai 2000 werde ausgeführt, dass die Haftungszusage an die Sparkasse S deshalb gemacht worden sei, um den Geschäftspartner noch mehr an die Bw. zu binden, damit das Ausschließlichkeitsrecht für Österreich noch besser zum Tragen komme. Eine enge Bindung habe nach Ansicht der Betriebsprüfung aber schon durch die teilweise Gesellschafteridentität der beiden Gesellschaften vorgelegen. Das Ausschließlichkeitsrecht für Österreich sei daher auch leicht zu erreichen gewesen. Eine Haftungszusage sei für diese beiden Argumentationsgründe nicht nötig gewesen. Im Gegensatz zur Meinung des Steuerberaters sei diese Bürgschaft bzw. Haftungserklärung nicht zu fremdüblichen Bedingungen eingegangen worden, denn die Bw. hätte für einen Dritten (Fremden), der nicht der Anteilsinhaber sei, eine Haftungszusage für einen Kredit in dieser Höhe nicht übernommen. Die Abschreibung "Weiterverr. DM-Kred. an G Salami" in der Höhe von S 2.106.474,00 und der Zinsaufwand von S 24.439,00 würden eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen und seien somit der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Laut Bp.Bericht Tz 32 (KEST Tz 48) mache die verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter RH im Zusammenhang mit einem DM-Kreditkonto bei der Sparkasse S im Jahr 1998 S 2.130.913,00 aus.

1998:	S
Verluste aus Beteiligungen	2.106.474,00
Zinsen DM-Kredit	<u>24.439,00</u>
Verdeckte Ausschüttung an RH	2.130.913,00

Andere verdeckte Ausschüttungen der Jahre 1995 bis 1997 wurden von der Bw. in der späteren Berufung nicht angefochten.

Laut Tz 45 Berechnung des Einkommens reduzierte die Betriebsprüfung den erklärten Verlust der Bw. ua. um die berufungsgegenständlichen S 2.130.913,00.

Das zuständige FA folgte diesen und einer Reihe anderer, nicht weiter berufungsgegenständlichen Feststellungen und erließ am 25. Juli 2000 die angefochtenen Bescheide.

b) Berufung

Nach Fristverlängerung erhob die Bw. die Berufung vom 2. Oktober 2000 und brachte im Schreiben vom 23. Oktober 2000 vor (Akt 1998 Seite 29ff):

Sachverhalt laut Bw.:

Am 11. September 1992 sei von Herrn RH als Einzelunternehmer bei der Sparkasse S der gegenständliche Kredit unter dem Konto Nummer ...016 über DM 400.000,00 aufgenommen worden. Der Kredit sei für die Anzahlung des Kaufpreises von Stammanteilen an der G-GmbH

mit Sitz in der früheren DDR verwendet worden. Mit Einbringungsstichtag sei das Einzelunternehmen RH in die Bw. unter Anwendung von Art. III UmgrStG eingebracht worden. Auf Grund der zivilrechtlichen Singulärerückerstattung bei Sacheinlagen gemäß Art. III UmgrStG habe es [bei] der Übernahme des genannten Kredits der Zustimmung der Sparkasse S bedurft. Mit Schreiben vom 2. Juni 1993 sei das Angebot auf Kreditübernahme seitens der Sparkasse von den Vertragsparteien unterzeichnet worden. Die Beteiligung sei aus nicht ergründbaren Umständen vom damaligen Steuerberater nicht in die neu gegründete Bw. eingebracht worden. Die auf dem Konto 2671 befindliche Regressforderung an den vormaligen Schuldner RH sei im Rahmen des Jahresabschlusses 1998 auf Grund völliger Ertrags- und Vermögenslosigkeit des Schuldners zu 100% wertberichtigt worden. Die Betriebsprüfung habe diese Abschreibung als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und damit argumentiert, dass die Übernahme des DM-Kredites ausschließlich im Interesse des Herrn RH gelegen gewesen sei.

Begründung laut Bw.:

Nach nochmaligem Aktenstudium komme die Bw. zu folgendem Ergebnis: Der Erwerb der ostdeutschen Beteiligung sollte den Zweck erfüllen, in Deutschland Salamiwürste zu erzeugen und mit dem Standbein in Österreich (Bw.) einen Vertrieb an Salamiwürsten in Niederösterreich aufzubauen. Ziel sei es primär gewesen, über die ostdeutsche Beteiligung günstigere Einkaufspreise für die von der G-GmbH erzeugten Produkte zu bekommen und damit höhere Margen über den Wiederverkauf in Österreich (Vertrieb via Betriebsstätten der Bw.) zu erzielen. Die Schuldübernahme im Rahmen der Einbringung sei daher als Vorleistung für die zu erwartenden Margen aus dem Verkauf der ostdeutschen Salamiwürste in Österreich vorgenommen worden. Es sei nach Ansicht der Bw. daher von einer betrieblichen Veranlassung der Schuldübernahme auszugehen. Zudem gelte es zu erwähnen, dass Herr RH zum Zeitpunkt der Schuldübernahme solvent gewesen sei und bisher (zumindest bis zum Jahr 1993) seinen Zahlungsverpflichtungen reibungslos nachgekommen sei. Die Darlehenshingabe an einen Anteilsinhaber sei nur dann als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten, wenn schon bei Zuzählung der Valuta – mangels Bonität des Anteilsinhabers – klar sei, dass die Darlehensrückzahlung praktisch unmöglich sei (unter Hinweis auf Wiesner, SWK 1984 A I 187). Weiters könnte gemäß Wiesner, aaO, eine Kreditgewährung der Gesellschaft an den Gesellschafter nur dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, wenn die Behörde aus den Umständen des Einzelfalles den berechtigten Schluss ziehen könnte, dass entweder eine Rückzahlung im Zeitpunkt der Kreditgewährung nicht beabsichtigt gewesen sei oder durch Vereinbarung ein nicht betrieblich veranlasster Verzicht auf Rückzahlung vereinbart worden sei. Im konkreten Fall würden keine Indizien vorliegen, die den Schluss zulassen würden, dass keine Rückzahlung vereinbart bzw. dass in den Folgejahren ein nicht betrieblicher Forderungsverzicht ausgesprochen worden sei.

Bei Beurteilung der Bonität eines Anteilsinhabers hinsichtlich Darlehensgewährung der Gesellschaft an den Anteilsinhaber sei immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen. Würde sich die wirtschaftliche Situation in einem späteren Zeitpunkt verschlechtern, so könne dies nicht als Grundlage für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen (unter Hinweis auf Quantschnigg, ÖStZ 1985, 166). Zum Zeitpunkt der Schuldübernahme sowie der Regressforderung an RH sei auf Grund der zu erwartenden wirtschaftlichen Entwicklung der G-GmbH eine Kreditsicherheit in Form des Unternehmenswertes (zum Kaufzeitpunkt DM 400.000,00) der G-GmbH gegeben gewesen. Zum damaligen Zeitpunkt sei keineswegs abzusehen gewesen, dass die G-GmbH insolvent werden würde und damit auch RH die Verbindlichkeit gegenüber der Bw. nicht mehr bedienen könnte. Wie bei allen Investments in der DDR in den frühen 90er Jahren sei man von zu optimistischen Annahmen ausgegangen (unter Hinweis auf Maculan). Die Bw. habe aus handelsrechtlicher und bilanzieller Sicht einerseits eine Bankverbindlichkeit, andererseits einen Regressanspruch an den vorormaligen Schuldner RH übernommen; die Regressforderung an RH sei aber zum Zeitpunkt der

Schuldübernahme werthaltig gewesen. Bei der Bw. handle es sich daher um eine reine Bilanzverlängerung (Buchung Regressforderung an Bankverbindlichkeiten = erfolgsneutrale Buchung).

Als nicht fremdüblich könne nur die nicht vorgenommene Verzinsung der Regressforderung angenommen werden. Nach Erachten der Bw. bestreite daher das FA zu Unrecht die betriebliche Veranlassung seitens der Bw. hinsichtlich der Schuldübernahme, die ausschließlich mit der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen der Bw. im Zusammenhang stehe. Auf Grund der massiv schlechter werdenden Solvenzsituation des RH, der für sämtliche Kredite auch private Haftungen bzw. Pfandrechte an seinen Immobilien eingeräumt habe, der Bw. und auf Grund der unerwartet katastrophalen Entwicklung der G-GmbH mit einem Jahresfehlbetrag 1995 von DM 344.000,00 und 1996 von DM 2.093.000,00 sei eine Eintreibung der Regressforderung in den Folgejahren nicht möglich gewesen; eine gerichtliche Eintreibung der Forderung der Bw. wäre ergebnislos geblieben.

Die G-GmbH sei 1997 von Herrn RH ohne Erzielung eines Veräußerungspreises (Buchverlust in Höhe der Anschaffungskosten) verkauft worden. Die negative Entwicklung des Unternehmens sei auf den BSE-Skandal zurückzuführen gewesen. Im Jahr 1998 sei es zu einer Veränderung der Beteiligungsstruktur gekommen: Frau BH habe 95% der Anteile an der Bw. übernommen und sich als Geschäftsführerin für die Sanierung der Bw. eingesetzt. Im Rahmen des Jahresabschlusses sei die Regressforderung endgültig wertberichtet worden, da Herr RH nur minimale Bezüge habe und vermögenslos sei. Selbstverständlich bestehe die Regressforderung zivilrechtlich weiter – es sei nicht auf die Rückzahlung verzichtet worden, sondern nur die mangelnde Werthaltigkeit der Forderung bilanziell berücksichtigt worden.

Die Einbringlichkeit der Forderung sei zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung nicht gegeben gewesen; deshalb sei es unter Einhaltung des Vorsichtsprinzips gemäß § 203 HGB notwendig gewesen, die Wertberichtigung durchzuführen. Nach Erachten der Bw. hätte die Wertberichtigung schon im Rahmen der Bilanz 1997 vom früheren Steuerberater durchgeführt werden müssen, da spätestens zum Zeitpunkt des Ausstiegs aus der G-GmbH die Zahlungsunfähigkeit von RH nicht mehr gegeben gewesen sei (Wegfall der Kreditsicherheit). Auch jeder fremde Dritte müsste Forderungen an Herrn RH im Jahr 1998 wertberichtigen, auch die kreditgewährenden Banken hätten dies laut Informationen der Bw. schon getan.

Die Bw. beantrage daher die Betriebsausgabe in Höhe von S 2.106.474,00 zuzüglich S 24.439,00 Zinsen = gesamt S 2.130.913,00 anzuerkennen und nicht vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen.

c) Stellungnahme Bp.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 13. November 2000 gab der Prüfer zur Berufung an:

Zum Sachverhalt:

Mit Schreiben vom 2. Juni 1993 sei das Anbot auf Kreditübernahme seitens der Sparkasse von den Vertragsparteien unterzeichnet worden. Der Kredit habe sich aber im Privatvermögen des RH befunden und sei auch nicht im Rahmen der Einbringung in die Bw. eingebbracht worden. Die Bw. führe aus, dass die Beteiligung aus nicht ergründbaren Umständen vom damaligen Steuerberater nicht in die neu gegründete GmbH eingebracht worden sei. Dies zeige, dass es sich bei der Beteiligung eindeutig um Privatvermögen des RH handle.

Zur Begründung:

Die Bw. führe aus, dass die Schuldübernahme im Rahmen der Einbringung als Vorleistung für die zu erwartenden Margen aus dem Verkauf der ostdeutschen Salamiwürste in Österreich vorgenommen worden sei. Es sei daher von einer betrieblichen Veranlassung der Schuldübernahme auszugehen. Nach Meinung der Betriebsprüfung hätte die Bw. für einen fremden Dritten einen Kredit in dieser Höhe nicht übernommen. Noch dazu liege keine, nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung – die die Beendigung zu dieser Schuldübernahme regle – vor. Von Seiten der Bw. seien offensichtlich auch keine Sicherheiten verlangt worden. Eine betriebliche Veranlassung zur Übernahme der Schulden sei nach Meinung der Betriebsprüfung nicht gegeben, denn der in der Berufung angeführte Zweck wäre auch ohne diese Übernahme zu erreichen gewesen. Eine teilweise Eigentümeridentität in den beiden Unternehmen habe ja bestanden.

Die Bw. führe aus, dass sie aus handelsrechtlicher und bilanzieller Sicht einerseits eine Bankverbindlichkeit, andererseits einen Regressanspruch an den vormaligen Schuldner RH übernommen habe. Die Regressforderung an RH wäre aber zum Zeitpunkt der Schuldübernahme werthaltig gewesen. Bei der Bw. handle es sich daher um eine reine Bilanzverlängerung. Ungewöhnlich erscheine aber der Betriebsprüfung, dass weder der übernommene Kredit noch die Regressforderung in die Bilanz der Bw. aufgenommen worden sei. Dies sei erst im Zuge der Bilanzerstellung für das WJ 1996/97 geschehen. Hier sei der Endsaldo des Kredits und eine Forderung unter dem Titel "Weiterverr. DM-Kred. an G Salami" gebucht worden. Die Werthaltigkeit der Regressforderung sei nach Ansicht der Betriebsprüfung durch die Bw. nicht sichergestellt. Dies erscheine der Betriebsprüfung fremdunüblich, die Schuldübernahme sei ausschließlich im Interesse des RH und nicht im betrieblichen Interesse der Bw. gelegen.

Dieses Schreiben der Betriebsprüfung wurde der Bw. von der Abgabenbehörde II. Instanz mit Begleitschreiben vom 2. September 2003 und dem Ersuchen um allfällige Stellungnahme zur Kenntnis gebracht. Eine schriftliche Stellungnahme der Bw. erfolgte nicht.

d) Erörterungstermin

Im Erörterungstermin (§ 279 Abs. 3 BAO) vom 21. Oktober 2004 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, er habe das Mandat erst anlässlich der Bilanzerstellung 1997/1998 übernommen und könne daher aus Eigenem nicht sagen, weshalb der DM-Kredit von Herrn RH betreffend die G-GmbH in Ostdeutschland [richtig:] nicht in der Bilanz der Bw. dargestellt wurde. Herr RH habe 1992 nach Ostdeutschland expandiert, in der Form, dass günstige Produktionsmöglichkeiten akquiriert worden seien. Die dort erzeugten Würste sollten dann in Österreich über das Filialnetz der Bw., das auch erweitert werden hätte sollen, vertrieben werden. Herr RH sei immer davon ausgegangen, dass seine Beteiligung an der G-GmbH "zur Bw. gehöre". Es gebe keinen schriftlichen Treuhandvertrag, wonach Herr RH seine Beteiligung an der G-GmbH treuhändig für die Bw. halte. Herr RH sei damals von einem "Mutter-Tochter-Verhältnis" zwischen Bw. und G-GmbH ausgegangen, ohne dies jedoch zivil- bzw. gesellschaftsrechtlich durchzuführen. Laut steuerlichem Vertreter sei die Finanzierung der Anschaffung der G-GmbH sehr wohl in die Bw. "aufgenommen worden", da die Haftungsübernahme der Bw. gegenüber der Sparkasse vom 2. Juni 1993 existiere. Wenn nun dieser DM-Kredit nicht bereits ab 1993 in die Bilanz der Bw. aufgenommen wurde, handle es sich um einen Bilanzfehler, der bis zur Wurzel 1993 zu berichtigen wäre. Und zwar in der Form, dass in der Bilanz der Bw. als Passivposition der DM-Kredit aufgenommen werde und als Aktivum entweder die Beteiligung an der G-GmbH, oder falls dies nicht anerkannt würde, zumindest eine Verrechnungsforderung gegenüber dem Gesellschafter RH, beides jedoch in Höhe des DM-Kredites. Dies wäre auf jeden Fall erfolgsneutral passiert (Bilanzverlängerung). Auf die wirtschaftliche Verflechtung der Bw. und der G-GmbH werde in diesem Zusammenhang verwiesen.

Laut steuerlichem Vertreter sei bezüglich erfolgwirksamer Abwertung von zwei Modellen auszugehen:

1. Falls man die Aktivposition als direkte Beteiligung der Bw. an der G-GmbH sehe, sei zu beachten, dass auf Grund der Bilanzverluste die mangelnde Werthaltigkeit dieser Beteiligung zu Tage getreten sei, die sich letztendlich im Konkurs der G-GmbH 1999 gezeigt habe. Die mangelnde Werthaltigkeit habe sich auf Grund der Bilanzverluste bereits ein bis zwei Jahre vor dem Konkurs angekündigt.
2. Falls man die Aktivposition als Verrechnungsforderung an den Gesellschafter der Bw. Herrn RH ansehe, sei die dramatische negative Entwicklung in der wirtschaftlichen Situation von RH zu beachten. Es habe zuletzt Pfändungen gegeben und Herr RH sei zur Zeit zum Mindestlohn angestellt. Auch habe die Ehefrau die Mehrheit in der Bw. und die Geschäftsführung übernommen. Die Zahlungsschwierigkeiten von Herrn RH seien zeitgleich mit der negativen Entwicklung der G-GmbH zu sehen. Natürlich sei eine Korrelation zu erblicken, da Herr RH aus der Beteiligung der G-GmbH Mittel erwartet habe, mit denen die Kredite hätten zurückgezahlt werden sollen. Der Beginn des wirtschaftlichen Einbruches von RH sei mit ca. 1996 zu

datieren. Auf Grund der wirtschaftlichen Situation von Herrn RH hätte die Verrechnungsforderung als nicht mehr werthaltig eingestuft werden können und daher auch aus handelsrechtlichen Gesichtspunkten wertberichtigt werden müssen.

Betreffend des richtigen Zeitpunktes einer Abwertung verweise der steuerliche Vertreter auf den Verlust der G-GmbH im Jahr 1996 in Höhe von DM 2 Mio.

Laut Betriebsprüfer sei betreffend wirtschaftlicher Verflechtung und Sinnhaftigkeit einer Geschäftsbeziehung zwischen G-GmbH und Bw. anzumerken, dass die Umsätze zwischen den beiden Unternehmen nicht sehr hoch gewesen seien.

Laut steuerlichem Vertreter habe sich die Geschäftsbeziehung damals erst in der Aufbauphase befunden.

Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass sich die Bw. bis jetzt nicht entschieden habe, ob es sich nun um eine Beteiligung oder um eine Forderung an den Gesellschafter RH handle.

Nach Ansicht des FAes habe sich die Beteiligung an der G-GmbH im Privatvermögen von RH befunden. Laut Prüfer sei im Anhang zur Bilanz 1997 davon die Rede, dass zum Thema Kredit eine Forderung an die G-GmbH eingestellt wurde. Selbst in einer Niederschrift anlässlich des Betriebsprüfungsverfahrens habe Herr RH angegeben, er werde eine schriftliche Vereinbarung zu diesem Darlehen vorlegen (unter Hinweis auf die Niederschriften vom 29. Februar 2000 und 13. März 2000, Arbeitsbogen Seite 267 und 271).

Laut steuerlichem Vertreter habe Herr RH im Zeitpunkt der Betriebsprüfung den näheren Überblick über die Konstruktion verloren. Betreffend Anhang der Bilanz 1997 sei darauf hinzuweisen, dass der damalige Steuerberater den DM-Kredit offensichtlich irrtümlicherweise drei Jahre lang nicht in die Bilanz aufgenommen und daher offenbar selbst nicht mehr die Übersicht gehabt habe. Es sei auch so, dass Herr RH lange vor der Betriebsprüfung aus der Geschäftsführung der Bw. ausgeschieden sei und daher keine Erklärungen mehr hätte abgeben können. Zum wirtschaftlichen Nutzen der Verbindung mit der G-GmbH für die Bw. sei festzuhalten, dass auf Grund der BSE-Krise und anderer wirtschaftlicher Faktoren eine nützliche Beziehung letztendlich nicht zu Stande gekommen sei.

Laut Vertreter des FAes seien die Bilanzen vor 1998 von einer renommierten Steuerberatungskanzlei erstellt worden, und habe es sich doch um erhebliche Bilanzsummen gehandelt, sodass ein Vergessen des DM-Kredites und einer Beteiligung bzw. Verrechnungsforderung nicht nachvollziehbar sei. Es sei nach Ansicht des FAes klar ersichtlich, dass Herr RH seine Beteiligung an der G-GmbH und deren Finanzierung dezidiert in seinem Privatvermögen haben wollte. Nach Ansicht des FAes sei die spätere für die Bw. erfolgswirksame Schuldübernahme einzig im Interesse des Gesellschafters RH erfolgt.

Der steuerliche Vertreter replizierte unter Hinweis auf sein bisheriges Vorbringen und ergänzte, dass es primäre Pflicht des damaligen Geschäftsführers der Bw., nämlich RH,

gewesen sei, die Bilanz zu erstellen und es sei eben damals offensichtlich ein Fehler unterlaufen.

Laut Betriebsprüfer gebe es keinen unmittelbaren Sinn, die Beteiligung an der G-GmbH in das Betriebsvermögen der Bw. aufzunehmen, da RH an beiden Unternehmen maßgeblich beteiligt und auch jeweiliger Geschäftsführer gewesen sei. Um einen Nutzen der G-GmbH für die Bw. herzustellen, sei es daher nicht notwendig gewesen, die Beteiligung und Finanzierung in die Bilanz der Bw. aufzunehmen.

Laut steuerlichem Vertreter ergebe sich auf Grund der wirtschaftlichen Gegebenheiten, dass eben die Produkte der G-GmbH als Tochter im Filialnetz der Bw. als Mutter in Österreich verkauft hätten werden sollen, sehr wohl ein sinnvoller betriebswirtschaftlicher Zusammenhang.

Der Betriebsprüfer wies darauf hin, dass die Beteiligung an der G-GmbH von RH bereits 1992, somit vor Gründung der Bw. 1993, angeschafft und schon damals nicht im Betriebsvermögen des damaligen Einzelunternehmens von RH, quasi der Vorgängerin der Bw, aufgenommen worden sei. Auch daraus sei ersichtlich, dass Herr RH die Beteiligung der G-GmbH streng in seinem Privatvermögen belassen wollte.

Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass an der Gründung der Bw nicht nur der Steuerberater sondern auch ein Notar mitgewirkt habe und im Notariatsakt die Beteiligung an der G-GmbH nicht erwähnt sei.

Der steuerliche Vertreter replizierte wie bisher. Betreffend der steuerlichen Vertretung vor Übernahme des Mandates durch ihn sei festzuhalten, dass die Beteiligung auf jeden Fall in die Bilanz der Bw. und des Rechtsvorgängers Einzelunternehmer RH aufgenommen hätte werden müssen und dabei offensichtlich ein gravierender Fehler unterlaufen sei. Es sei richtig, dass in der Bilanz 1998 nur ein Teilbetrag der Verrechnungsforderung in Höhe von ca. S 2,1 Millionen wertberichtet und als Differenzbetrag S 710.000,00 als Aktivum als Beteiligung an der G-GmbH im umgerechneten Nennbetrag der verbleibenden Beteiligung DM 100.000,00 eingestellt und in der nachfolgenden Bilanz 1999 diese S 710.000,00 zur Gänze wertberichtet worden seien. Zur Richtigkeit dieser Vorgangsweise verweise der steuerliche Vertreter auf die generelle Schwierigkeit bei der Festlegung des Zeitpunktes von der Bewertung von Beteiligungen. Der steuerliche Vertreter wollte diesbezüglich noch in einem Schriftsatz weiter Stellung nehmen. Die Bilanz 1996/1997, in der der DM-Kredit erfolgsneutral mit der Gegenbuchung einer Forderung in gleicher Höhe dargestellt wurde, sei vom vormaligen Steuerberater durchgeführt worden. Der gegenwärtige steuerliche Vertreter habe das Mandat erst 1997/1998 übernommen.

e) Schriftsatz Bw.

Die Bw. brachte im Schreiben vom 22. November 2004 vor: Sollte der UFS trotz gegenteiliger Ansicht der Bw. zum Schluss kommen, dass eine verdeckte Ausschüttung vorliege, werde die

KESt dem Geschäftsführer in Rechnung gestellt. Die Bw. beantrage daher in diesem Fall, die KESt in Höhe von S 2,130.319,00 x 25% = S 532.579,75 (€ 38.704,08) und nicht mit 33,33% wie im angefochtenen Bescheid festzusetzen.

Wie bereits in der Berufung bzw. in der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungs-gesprächs ausgeführt, sei die Beteiligung an der G-GmbH eingegangen worden, um die dort erzeugten Würste in Österreich abzusetzen. Es sei daher seitens Herrn RH davon ausgegangen worden, dass diese Beteiligung Betriebsvermögen der Bw. sei. Die dazu gehörige Finanzierungsverbindlichkeit sei ebenfalls in die Bw. übertragen worden. Der vormalige Steuerberater habe trotz Schuldübernahme in die Bw. diese Verbindlichkeit erst im Geschäftsjahr 1996/1997 bilanziert. Betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 und Haf-tungsbescheid KESt gebe es laut Bw. zum Zeitpunkt der Abschreibung folgende Varianten:

- Variante "Beteiligung" laut Niederschrift UFS:

Die G-GmbH habe 1999 den Konkurs anmelden müssen. Die Ergebnisse der G-GmbH seien in den Jahren davor schon stark negativ gewesen (unter Hinweis auf den Jahresfehlbetrag 1996 von rd. DM 2 Mio., 1995 noch buchmäßig positives Eigenkapital, 1996 schon erstmals überschuldet). Anfang 1997 seien Geschäftsanteile im Nominale von DM 300.000,00 um DM 1 verkauft worden und Anteile von DM 100.000,00 nicht abgetreten worden. Die Abwer-tung der Beteiligung in Höhe des verkauften Anteils (=Buchverlust) hätte daher schon im Geschäftsjahr 1996/1997 durchgeführt werden müssen, dies sei jedoch vom vormaligen Steuerberater nicht gemacht worden. Es werde daher beantragt, die Abwertung schon im Geschäftsjahr 1996/1997 durchzuführen. Der Restbetrag in DM 100.000,00 werde bis zur Konkurseröffnung beibehalten und erst im Geschäftsjahr 1998/1999 abgewertet.

- Variante "Forderung an Gesellschafter":

Zum Zeitpunkt der Schuldübernahme 2. Juni 1993 sei Herr RH ein erfolgreicher und solventer Unternehmer gewesen. Zum damaligen Zeitpunkt sei daher mit einer Tilgung der Schulden objektiv zu rechnen gewesen. Die Verschlechterung der finanziellen Situation von RH habe erst ab dem Jahre 1998 eingesetzt. Der Bw. würden Exekutionstitel in diesem Zeitraum vorliegen. Die Forderung an den Gesellschafter RH sei daher im Geschäftsjahr 1997/1998 wertzuberichtigen gewesen, die volle Werthaltigkeit der Forderung sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr gewährleistet gewesen.

- Antrag betreffend Bilanzberichtigung:

Zu beiden Varianten sei zu bemerken, dass laut Ansicht der Bw. eine Bilanzberichtigung durchgeführt werden müsse. Sowohl das Aktivum Beteiligung bzw. Forderung an Gesellschafter als auch die dazugehörige Finanzierungsverbindlichkeit ex 1993 müsse in der Eröffnungsbilanz per 1.4.1994 (Beginn des Prüfungszeitraumes) eingebucht werden (unter Hinweis auf das Schreiben betreffend Kreditübernahme der DM-Verbindlichkeit vom 2. Juni 1993), da der vormalige Steuerberater diese Gesellschaftsschulden, obwohl sie zivilrechtlich und handelsrechtlich seit diesem Zeitpunkt bestünden, nie bilanziell gewürdigt habe. Auch das dazugehörige Aktivum (Beteiligung bzw. Forderung an Gesellschafter) sei nie bilanziell angesetzt worden.

f) Vorhalt UFS – Antwort Bw.

Mit Vorhalt vom 3. Dezember 2004 ersuchte der UFS die Bw. um den Nachweis der behaupteten engen wirtschaftlichen Beziehung zwischen der Bw. und der G-GmbH bzw. des Nutzens für den Betriebszweck der Bw. durch Vorlage geeigneter Unterlagen, wie damalige Konzepte. Weiters mögen die von der G-GmbH an die Bw. getätigten Umsätze ziffernmäßig angegeben werden. Die Abgabenbehörde II. Instanz wies darauf hin, dass eine Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten möglich sei, was auch erklären würde, dass entsprechende Positionen betreffend die G-GmbH nicht in die Bilanzen bzw. die Einbringungsbilanz der Bw. aufgenommen wurden. Die Bw. möge die Bilanzen der G-GmbH von 1992 bis 1995 und des deutschen "Besitzunternehmens G - Inh. RH" (Hinweis Bilanz G-GmbH 31.12.1996, Blatt 7) von 1992 bis 1996 vorlegen.

Mit weiterem Vorhalt vom 9. Dezember 2004 nahm der UFS Bezug auf das alternative Berufungsbegehren der Bw., wonach auch bei Fehlen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der G-GmbH die Übernahme von Verbindlichkeiten des Gesellschafters der Bw. Herrn RH für sich allein noch keine verdeckte Ausschüttung darstellen würde. Die Bw. werde daher ersucht, schriftliche Abmachungen zwischen ihr und dem Gesellschafter RH, insbesondere betreffend Rückzahlung und Verzinsung der übernommenen Schulden, vorzulegen (unter Hinweis auf VwGH 2.6.2004, 2001/13/0229,2230). Die Bw. möge angeben, in welchen

Beträgen ihrer Ansicht nach in den berufungsgegenständlichen Jahren 1995 bis 1998 die nicht erfolgte Verzinsung eine verdeckte Ausschüttung darstelle und in welcher Höhe Entnahmen des Gesellschafters RH in Form von Rückzahlungen der Bw. erfolgt sei.

Nach einer schriftlichen Erinnerung gab die Bw. im Schreiben vom 22. Februar 2005 an: Ein schriftliches Konzept von RH habe es zum damaligen Zeitpunkt nicht gegeben. Jedenfalls sei aber eine enge wirtschaftliche Verflechtung beabsichtigt gewesen, diverse Gründe hätten jedoch laut dem bisherigen Schriftverkehr diese Synergie unmöglich gemacht.

Die Beteiligung sei auf Grund eines Versehens des vorherigen Steuerberaters nicht miteingebracht worden, obwohl die Zuordnung zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens eindeutig gegeben gewesen sei. Schließlich sei auch die Finanzierungsverbindlichkeit übertragen worden.

Der Bw. würden keine Bilanzen der G-GmbH von 1992 bis 1995 und des deutschen "Besitzunternehmens G - Inh. RH" von 1992 bis 1996 vorliegen.

Es habe keine im Vorhalt vom 9. Dezember 2004 genannte schriftliche Vereinbarung existiert. Die Rückzahlung der Verrechnungsforderung sei bis zur Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation von Herrn RH auch nicht ausfallsgefährdet gewesen, eine Verzinsung sei nicht vorgenommen worden.

Sollte die Behörde der von der Bw. gegenteiligen Auffassung sein, es wäre von vornherein von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen (keine schriftliche Rückzahlungsvereinbarung, keine Zinsvereinbarung), stelle sich für die Bw. die Frage, zu welchem Zeitpunkt denn diese verdeckte Ausschüttung zu berechnen wäre. Nach Erachten der Bw. könne bei Anwendung der Argumentation der Finanzverwaltung laut Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches dieser Zeitpunkt nur im Jahr 1993 liegen, nämlich zu jenem Zeitpunkt, als der Bw. seitens des Gesellschafters RH die Verbindlichkeit in Höhe von S 2,8 Mio. (DM 400.000,00) zivilrechtlich übertragen worden sei (unter Hinweis auf das Schreiben betreffend Kreditübernahme vom 2. Juni 1993 seitens der Sparkasse S). Zu diesem Zeitpunkt hätte die Schuld an die Bank und die Forderung an den Gesellschafter eingebucht werden müssen. Sei die Behörde daher der Ansicht, dass an eine Rückzahlung des Verrechnungskontos Gesellschafter nicht gedacht worden sei (die Bw. vertrete diese Ansicht nicht), könne nur im Jahr 1993 die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter und damit die verdeckte Ausschüttung stattgefunden haben. Die "Entnahme" (Anführungszeichen laut Bw.) vom Verrechnungskonto durch Einbringung einer Schuld in die Bw. sei 2003 erfolgt, siehe dazu analog VwGH 2.6.2004, 2001/13/0229.

g) Nachschauauftrag an FA

Im Nachschauauftrag vom 3. Mai 2005 ersuchte der UFS das FA durch Nachschau in den Buchhaltungsunterlagen der Bw. Sachverhaltsfeststellungen darüber zu treffend, in welcher

Höhe im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1995 bis 1998 (abweichendes WJ zum 31.3.) von der Bw. Darlehensrückzahlungen und Zinsenzahlungen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung der Anteile an der G-GmbH erfolgten. Dies zumal eine vorhergehende Betriebsprüfung im Bericht vom 25. Juli 2000, Tz 30 und 32, im Jahr 1998 Zinsenzahlungen von S 24.439,00 festgestellt habe.

Weiters wurde auf die Feststellung in Tz 17 des Berichts vom 11. Juli 1995 im Betriebsprüfungsverfahren betreffend RH hingewiesen, wonach 1992 aus dem damaligen Einzelunternehmen von RH zur Finanzierung des Erwerbs der Anteile an der G-GmbH S 2.328.374,18 vom Kontokorrentkonto ...428 bei der Sparkasse S entnommen worden seien und dabei ein Zinsaufwand entstanden sei, der von der damaligen Betriebsprüfung dem Privatbereich von RH zugeordnet worden sei.

Das FA wurde auch ersucht zu untersuchen, ob sich auf dem Konto der Bw. Nr. 2570, "Forderung gegen GmbH Gesellschafter" (Arbeitsbogen Seite 58), Darlehensrückzahlungen und Zinsenzahlungen der Bw. im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung der Anteile an der G-GmbH niederschlagen würden.

Forderung GmbH Gesellschafter	S
Bw. 31.3.1994	128.702,45
Bw. 31.3.1995	207.985,98
Bw. 31.3.1996	297.585,51
Bw. 31.3.1997	280.245,49
Bw. 31.3.1998	0,00
Bw. 31.3.1999	871.450,83

Am 2. November 2005 teilte das FA dem UFS mit, dass laut steuerlichem Vertreter von der Bw. keine Unterlagen mehr zur Verfügung gestellt werden könnten und daher eine Nachschau in den Buchhaltungsunterlagen somit nicht möglich sei. Der steuerliche Vertreter habe dem FA mit Schreiben vom 2. November 2005 mitgeteilt, dass von der Bw. für die Jahre 1994 bis 1997 keine Unterlagen mehr gefunden würden, "sei es durch den Wechsel des Steuerberaters bedingt oder sei es, dass durch Ablauf der 7-jährigen Aufbewahrungsfrist die Unterlagen vernichtet wurden".

In einem Schreiben vom 6. Juli 2005 teilte die Sparkasse S dem steuerlichen Vertreter betreffend seiner Frage bezüglich Kreditgewährung an das Unternehmen RH, Fleischermeister, mit, dass dem Unternehmen mit Kreditvertrag vom 11. September 1992 zur Finanzierung eines Kaufes bzw. Beteiligung an einem Fleischereibetrieb in der Bundesrepublik Deutschland ein Unternehmenskredit in der Höhe von DM 400.000,00 gewährt worden sei. Aus der Sicht der Sparkasse S handle es sich bei der Kreditgewährung um eine eindeutige Finanzierung des Unternehmens Fleischerei RH. Mit Umgründung des Unternehmens in eine GmbH per

1.4.1993 seien sämtliche Unternehmenskredite in die neue Rechtsform übernommen worden. Weiters teile die Sparkasse S dem Steuerberater mit, dass Aufzeichnungen über die Kontobewegungen für die Jahre 1994 bis 1997 nicht mehr verfügbar seien.

h) Weiterer Vorhalt UFS - Schreiben Bw.

Im Schreiben vom 7. Februar 2006 teilte der UFS der Bw. mit: Anlässlich der Betriebsprüfung im Einzelunternehmen von Herrn RH sei in Tz 17 des Berichts vom 11. Juli 1995 festgestellt, dass RH einen Teil des privaten Ankaufs der Anteile an der G-GmbH in Deutschland auch über das Kontokorrentkonto des Einzelunternehmens bei der Sparkasse S zur Kontonummer ...428 finanziert habe. Die Zinsenbelastung sei von der damaligen Betriebsprüfung als Privataufwand beurteilt worden. Eine Berufung gegen diese Feststellung sei nicht erfolgt. Das Forderungskonto Verrechnung G sei von der Bw. übernommen worden. Auf die Darstellung im Schreiben (Nachschauauftrag) des UFS an das FA vom 3. Mai 2005 und auf folgende Aufstellung werde verwiesen:

	31.03.1995 S	31.03.1996 S	31.03.1997 S	31.03.1998 S
Anfangsbestand	1.033.524,68			
Verrechnung G Salami	4.812,00			
<u>Endbestand = Anfangsbestand</u>	<u>1.038.336,68</u>	1.038.336,68		
Verr. G Salami "DM 20.000,00 von Salamifabrik"	-140.000,00			
Verr. G	-109.249,00			
Zinsen für 93/94 und 94/95	124.312,00			
<u>Endbestand = Anfangsbestand</u>	<u>913.399,68</u>	913.399,68		
Überweisung an G	706.300,00			
Krediteingang auf Konto ...428	-700.850,00			
<u>Endbestand = Anfangsbestand</u>	<u>918.849,68</u>	918.849,68		
Zahlung		-200.000,00		
Umbuchung auf Verrechnungskonto Gesellschafter		-30.607,51		
<u>Abschreibung "Verluste aus Beteiligungen"</u>		<u>-688.242,17</u>		
		0,00		

Bei der oa. Abschreibung "Verluste aus Beteiligung" S 688.242,17 handle es sich – vorbehaltlich einer Entscheidung durch den Senat – um eine weitere verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 1998, da auf eine Forderung an den Gesellschafter RH verzichtet worden sei. Dies wäre vorbehaltlich der Entscheidung durch den Senat mit einer Verböserung der Berufung verbunden.

Im Schreiben an den UFS vom 3. April 2006 gab die Bw. an:

1. Zahlungsunfähigkeit Herr RH:

Die Bw. übersende ein Schreiben der Volksbank Ö (Ö) hinsichtlich des Ausfalls der Bank betreffend Forderungen an Herrn RH. Aus dem Schreiben (wenn notwendig, könne das E-Mail auch formal als offizieller Brief der Bank nachgereicht werden) gehe eindeutig hervor, dass auch die Bank im Jahr 1997 die Ansicht vertreten habe, dass die Forderung nicht werthaltig sei. Aus diesem Grund sei diese Forderung in der Bankbilanz ex 1997 aufwandswirksam bereinigt worden.

Auf Grund der Tatsache, dass die Bank allerdings als Sicherheit eine Pfandliegenschaft gehabt habe, sei ein kleiner Teil des Obligos der Volksbank durch Zwangsmaßnahmen einbringlich geworden. Der Großteil der Forderung in Höhe von € 275.000,00 sei schließlich später endgültig ausgebucht worden.

Fazit: Auch externe Gläubiger, nicht nur die Bw. selbst, hätten zum damaligen Zeitpunkt den Schuldner [RH] als objektiv massiv ausfallsgefährdet eingestuft. Daher habe auch die Bw. aus Gründen der kaufmännischen Vorsicht die massive Ausfallsgefährdung berücksichtigen müssen. Schon alleine dadurch sei daher der Aufwand im WJ 1997/98 handels- und steuerrechtlich richtig. Eine verdeckte Ausschüttung könne daher nach Erachten der Bw. nicht vorliegen (unter Hinweis auf "Fremdvergleich").

2. Übernahme der Schulden:

Wie schon im Schreiben der Bw. vom 22. November 2004 ausgeführt, könne daher eine verdeckte Ausschüttung (wenn überhaupt) nur im Zeitpunkt der Kreditübernahme erfolgen, also im WJ 1993/94.

Offenbar gehe aber auch das FA davon aus, dass die Forderung im WJ 1996/97 richtigerweise bestehe, nur die im darauf folgenden Geschäftsjahr vorgenommene Abschreibung soll laut FA die verdeckte Ausschüttung auslösen. Dies verursache umso mehr Unverständnis von Seiten der Bw.:

Entweder sei davon auszugehen, dass die übernommene Forderung von vornherein nicht fremdüblich gewesen sei (entspreche nicht der Auffassung der Bw., Konsequenz aber dann: Bilanzberichtigung ex 1.4.1994, daher logischerweise verdeckte Ausschüttung ex 1997/98) oder dass die Schuldübernahme fremdüblich erfolgt (damit richtigerweise das Nachbuchen im WJ 1996/97 und Bestehen der Forderung ex 1996/97) und damit die Abschreibung auf Grund objektiver Zahlungsunfähigkeit ex 1997/98 notwendig gewesen sei (daher wieder keine verdeckte Ausschüttung).

Wenn allerdings die Finanzverwaltung bzw. der UFS weiterhin die Meinung vertrete, dass trotz der Tatsache, dass Fremdgläubiger die Forderung zum gleichen Zeitpunkt aufwandswirk-

sam verbucht hätten, der Zeitpunkt der Abschreibung der Forderung auf Ebene der Bw. der falsche wäre, ersuche die Bw. um Mitteilung, wann seitens der Finanzverwaltung der richtige Zeitpunkt wäre.

Eine allfällige Verschiebung des Zeitpunktes der Abschreibung könne aber dann wohl auch keine verdeckte Gewinnausschüttung auslösen, da die Zahlungsunfähigkeit wohl unzweifelhaft bestanden habe.

In einer beiliegenden E-Mail vom 22. März 2006 teilte die Volksbank Ö dem steuerlichen Vertreter der Bw. zu einer "Anfrage vom 13.3.06" betreffend die Bw. mit, die beiden von der Bank in den Jahren 1990 und 1992 gewährten Kredite an Herrn RH seien notleidend geworden, im Jahre 1997 hätte die Bank deswegen auch eine entsprechende bilanzielle Vorsorge in ihrem Haus getroffen (Einzelwertberichtigung). Im Sommer 1999 sei es schließlich zur Hypothekarklage und Verwertung der Pfandliegenschaft (Versteigerung einer bezeichneten Liegenschaft, Kaufpreis S 300.000,00) gekommen. Herr RH sei zahlungsunfähig gewesen, sodass keine weiteren Tilgungen vorgenommen worden seien, auch nicht durch Betreibungsmaßnahmen. Schließlich sei es im April 2004 zur Ausbuchung des Obligos in Höhe von ca. € 275.000,00 gekommen.

Mit Schreiben vom 3. April 2006 wies der UFS die Bw. darauf hin, dass von der Volksbank Ö an Herrn RH gewährte Kredite nicht aktenkundig seien, insbesondere nicht im Einzelunternehmen Fleischhauerei von RH. Es wurde daher um Angabe ersucht, zu welchem Zweck die Kredite gewährt wurden, ob sie für den Erwerb der G Salamifabrik GmbH gewährt wurden und wie hoch jeweils die Kreditsumme war.

Zur Antwort gab die Bw. im Schreiben vom 9. Mai 2006 an, die Kredite der Volksbank Ö seien "laut Frau BH" Privatkredite gewesen, die daher nie in den Büchern der "GmbH" ausgewiesen seien und die Kredite hätten daher mit dem Erwerb der G Salamifabrik nichts zu tun.

[Anzumerken ist, dass es sich bei der die berufungsgegenständlichen Kredite gewährenden Sparkasse S und der Volksbank Ö um dasselbe Institut handelt.]

i) Mündliche Berufungsverhandlung

In der über Antrag der Bw. am 17. April 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. betreffend DM-Kredit vor, dass durch die Bw. ein Schuldbeitritt erfolgt sei, d.h. Schuldnerin dieses Kredites sei die Bw. Durch diese Schuldübernahme sei es erforderlich gewesen, eine Forderung an Herrn RH als Aktivposten einzustellen. Herr RH habe die Kreditmittel für die Investition in Ostdeutschland verwendet. Die Bw. sei somit seit 1993 Schuldnerin des DM-Kredites geworden. Vom früheren Steuerberater sei der Kredit allerdings erst 1996/97 eingebucht worden. 1997/98 sei Herr RH dann zahlungsunfähig gewesen, sodass die Bw. ihre Forderung habe abschreiben müssen, zumal auch andere Gläubiger – wie etwa Banken – ihre Forderungen gegen Herrn RH wertberichtigt bzw.

abgeschrieben hätten. Im Hinblick darauf, dass die Banken ihre Forderungen abschrieben hätten, könne nach Erachten des steuerlichen Vertreters keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Wenn man überhaupt vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgehen sollte, so wäre diese im Jahr 1993 anzunehmen. Dies sei zwar nicht die von der Bw. vertretene Ansicht, davon wäre nur dann auszugehen, wenn man die Auffassung vertrete, dass von vornherein an eine Rückzahlung nicht gedacht gewesen sei. Im Jahr 1993 sei Herr RH jedenfalls noch zahlungsfähig gewesen. Dass die Forderung an ihn existiere, sei auch vom FA anerkannt.

Der Vertreter des FAes verwies auf die eigenen Ausführungen im Protokoll zum Erörterungstermin (siehe oben Punkt d). Nach Meinung des FAes habe sich die Beteiligung im Privatvermögen des Herrn RH befunden und es sei auch keine Einbringung in die Bw. erfolgt. Vom UFS sei in den BP-Bericht des Einzelunternehmens Einsicht genommen worden. Auch in diesem Verfahren habe das FA die Meinung vertreten, dass sich die Beteiligung im Privatvermögen befunden habe und habe Zinsen als privat veranlasst ausgeschieden. Weiters werde eine Verböserung im Sinne des Schreibens des UFS vom 7. Februar 2006 beantragt. Dieses Schreiben vom 7. Februar 2006 wurde verlesen (siehe oben Punkt h).

Der steuerliche Vertreter erwiderte, die Feststellungen im Einzelunternehmen hätten seines Erachtens für die Vorgehensweise in der Bw. keine Bedeutung. Er weise nochmals darauf hin, dass die Bw. durch den Schuldbeitritt zivilrechtlich Schuldnerin geworden sei. Es treffe zwar zu, dass zivilrechtlich die Beteiligung nicht im Unternehmen gewesen sei, es habe sich aber immer eine Forderung an den Gesellschafter in den Büchern befunden, wobei dieser Forderungsstand jahrelang akzeptiert worden sei und erst die Abschreibung vom FA als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet worden sei. Es sei nicht nachvollziehbar, dass dadurch eine Entreicherung der Bw. stattgefunden haben soll.

Über Vorhalt Arbeitsbogen Seite 98 betreffend eine Auslandsüberweisung vom 2. Februar 1998 über DM 3.031,89 gab der steuerliche Vertreter an, er könne nicht sagen, aus welchem Grund diese Zahlung geflossen sei. Es habe auch keine schriftliche Rückzahlungsvereinbarung zwischen der Bw. und Herrn RH betreffend die Forderung der Bw. an ihn gegeben.

Der Senat hat über die Berufung erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bw., eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1993 gegründet. An ihr sind die Ehegatten Herr RH und Frau BH beteiligt.

ab Gründung: ab 13.11.1998:

Herr RH	75%	5%
---------	-----	----

Frau BH	25%	95%
---------	-----	-----

Geschäftsführer war von Gründung an RH, der ab 13. November 1998 (Anmeldung im Firmenbuch) von seiner Ehefrau BH abgelöst wurde. Die Eintragung des Geschäftsführerwechsels und der geänderten Beteiligungsverhältnisse erfolgte am 8. Jänner 1999. Seit 15. Juli 2005 ist RH wieder Geschäftsführer, jedoch vertretungsbefugt nur gemeinsam mit dem weiteren Geschäftsführer, seiner Ehefrau BH.

Bis zur Gründung der Bw. betrieb RH eine Fleischhauerei mit Gasthaus als Einzelunternehmen (Bilanzstichtag 31.12.). Herr RH erwarb dieses Einzelunternehmen mit Notariatsakt vom 16. August 1982 (Dauerbelege Seite 41ff). Dieses Unternehmen wurde mit Einbringungsvertrag vom 18. Oktober 1993 zum Stichtag 31. März 1993 in die Bw. eingebbracht.

Vor der Einbringung nahm Herr RH einen Fremdwährungskredit auf: Mit Kreditzusage der Sparkasse S vom 11. September 1992 (Arbeitsbogen Seite 85ff) wurde Herrn RH, bezeichnet als "Fleischhauermeister und Gastwirt", zum Konto ...016 ein Betrag von DM 400.000,00 zur Verfügung gestellt. Als Kreditzweck ist die Anzahlung des Kaufpreises der G-GmbH laut einem Kaufvertrag vom 14. Juli 1992 angegeben. Laut eigenen Angaben im Schreiben vom 21. April 1995 (Arbeitsbogen Seite 117) erwarb Herr RH mit Kaufvertrag vom 14. Juli 1992 die 100%-Beteiligung an der G-GmbH in Deutschland (ehemalige DDR) um DM 1 Mio., welche er ua. über das Kreditkonto Nr. ...016 bei der Sparkasse S in Österreich über DM 400.000,00 und einen weiteren Kredit über DM 650.000,00 bei der Sparkasse E in Deutschland finanzierte. Auf den Kaufvertrag vom 14. Juli 1992 zwischen RH und der Treuhandanstalt Berlin wird auch im Notariatsakt vom 8. Jänner 1997 über den späteren Beteiligungsverkauf Bezug genommen (Arbeitsbogen Seite 146).

Die von RH erworbenen Geschäftsanteile der G-GmbH wurden von ihm im Privatvermögen gehalten. Weder in den Bilanzen des Einzelunternehmens noch in jenen der später gegründeten Bw. scheint die Beteiligung (zunächst) auf.

Betreffend Rückzahlung des Kredits ...016 durch Herrn RH wurde in der Zusage vom 11. September 1992 vereinbart, dass fällige Kapitalraten und Kreditkosten zum Schilling-gegenwert umgerechnet (Tageskurs) dem Konto ...428 angelastet werden, wenn sie nicht innerhalb von acht Tagen zur Einzahlung gebracht werden (Arbeitsbogen Seite 87).

Beim Konto ...428 handelt es sich um das wiederholt ausnützbare Kontokorrentkonto des Einzelunternehmens Gasthaus und Fleischerei von RH bei der Sparkasse S, das zumindest seit 1988 (die in den Akten des FAes befindliche älteste Bilanz des Einzelunternehmens ist zum Stichtag 31.12.1988) bis zur Beendigung (Einbringung) in der Bilanz des Einzelunternehmens geführt und im Zuge der Einbringung von der Bw. übernommen und weitergeführt wurde.

Dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung im Einzelunternehmen von RH für die Jahre 1991 bis 1993, Seite 133ff, ist zu entnehmen, dass RH vom Kontokorrentkonto ...428 (Kontonummer in

der Buchhaltung des Einzelunternehmens: 300) Auslandsüberweisungen für die in seinem Privatvermögen gehaltene Beteiligung an der G-GmbH in Deutschland tätigte, die zunächst am Konto "913 G Salami" erfasst wurden. Die beiden letzten Rückzahlungen erfolgten ebenfalls auf das Kontokorrentkonto ...428 bei der Sparkasse S:

Konto "913 G Salami"	S
22.06.1992	4.000,00
29.06.1992	3.575,00
15.07.1992	100.000,00
21.07.1992	7.810,43
29.07.1992	562.244,97
31.07.1992	283.356,93
05.08.1992	389.583,28
10.08.1992	354.181,16
12.08.1992	485.326,80
18.08.1992	469.695,61
24.08.1992 Rückzahlung	-276.400,00
25.11.1992 -"-	<u>-55.000,00</u>
Saldo	2.328.374,18

In Höhe des Saldos S 2.328.374,18 wurde in der Schlussbilanz des Einzelunternehmens zum 31.12.1992 erstmals eine Forderung "Verr. Konto G" ausgewiesen.

Anlässlich einer Betriebsprüfung betreffend das Einzelunternehmen von RH für die Jahre 1991 bis 1993 wurde in Tz 17 (privater Zinsaufwand) des damaligen Berichts vom 11. Juli 1995 die Feststellung getroffen, dass Herr RH zur Finanzierung des Kaufpreises der Anteile an der G-GmbH im Jahr 1992 aus seinem Einzelunternehmen den oa. Betrag von S 2.328.374,18 entnommen hat, wobei der Kaufpreis in Teilbeträgen aus dem Kontokorrentkonto bei der Sparkasse S zur Nummer ...428 überwiesen wurde. Durch die Überweisungen wurde der ansonsten meist positive Stand dieses Geschäftskontos negativ und dadurch der Zinsaufwand des Einzelunternehmens erhöht. Die damalige Betriebsprüfung bei Herrn RH schied diesen privaten Zinsaufwand mit S 60.000,00 für 1992 und S 20.000,00 für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.1. bis 31.3.1993 (Stichtag der Einbringung des Einzelunternehmens in die Bw.) aus. Gegen diese Feststellungen wurde von RH keine Berufung erhoben.

Die für die Anschaffung der Anteile an der G-GmbH von RH entnommenen S 2.328.374,18 wurden im Einzelunternehmen als Forderung in Form eines "Verrechnungskontos G" bilanziert und später von der Bw. als "Verrechnungskonto G Salami und Fleischwaren" (Stand 1.4.1993: S 1.734.374,68) weitergeführt (betreffend DM-Kredit ...016 siehe weiter unten):

Bezeichnung lt. Bilanz: "Verrechnung G" "Beteiligung" "Weiterverr." "DM-Kredit ...016"
"Kapitalges." DM-Kredit G"

Bilanzstichtag:	S	S	S
RH 31.12.1992 (Einzelunternehmen)	2.328.374,18		
RH 31.3.1993 (Einbringung)	1.734.374,68		

Eröffnung Bw. 1.4.1993	1.734.374,68			
Bw. 31.3.1994	1.033.524,68			
Bw. 31.3.1995	1.038.336,68			
Bw. 31.3.1996	913.399,68			
Bw. 31.3.1997	918.849,68	2.816.474,00	-2.816.474,00	
Bw. 31.3.1998	0,00	710.000,00	0,00	-2.840.913,00
Bw. 31.3.1999		0,00		-1.798.660,07
Bw. 31.3.2000				-1.947.755,00
Bw. 31.3.2001				0,00

Die Bw. wurde laut Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1993 "zunächst zum ausschließlichen Zweck" der Fortführung des von Herrn RH seit dem 2. Jänner 1982 betriebenen nicht protokollierten früheren Einzelunternehmens Fleischerei und Gasthaus gegründet, welches unter Anwendung von §§ 12 ff UmgrStG zum Bilanzstichtag 31.3.1993 eingebbracht wurde (Dauerbelege Seite 10).

Im Schenkungsvertrag ebenfalls vom 6. März 1993 (Arbeitsbogen RH 1991 – 1993, Seite 97ff) schenkte RH seiner Ehefrau BH einen Viertelanteil an seinem Einzelunternehmen Fleischhauerei und Gasthaus. Mit Einbringungsvertrag vom 18. Oktober 1993 (Dauerbelege Seite 16 bis 23) brachten RH und BH das Einzelunternehmen als Sacheinlage in die Bw. ein.

DM-Kredit ...016:

Weder die Bilanzen einschließlich der Einbringungsbilanz des vormaligen Einzelunternehmens (im Zeitpunkt der Einbringung Personengesellschaft RH und BH) noch die Eröffnungsbilanz der Bw. weisen das berufungsgegenständliche DM-Kreditkonto ...016 bei der Sparkasse S oder eine Beteiligung an der G-GmbH aus. Im Berufungsverfahren wies die Bw. selbst darauf hin, dass eine Aufnahme des DM-Kreditkontos unterblieb.

Einem Schreiben vom 2. Juni 1993 (Arbeitsbogen Seite 76ff) betreffend "Kreditübernahme sowie Übernahme von bestehenden Sicherheiten" ist zu entnehmen, dass die Sparkasse S mit RH, Fleischhauermeister und Gastwirt, in Geschäftsbeziehung steht, in dessen Rahmen ein Kreditverhältnis und folgende Kreditverträge, aushaltend zum 28. Mai 1993, begründet wurden:

Konto ...428, wiederholt ausnützbar	S	500.000,00
Konto ...324, Kleingewerbeaktion vom 31.8.1989	S	108.588,82
Konto ...568, Förderungsaktion Land NÖ vom 17.12.1991	S	1.000.000,00
Konto ...071, Kredit Gewerbestrukturverbesserungsaktion vom 19.7./21.7.1988	S	842.531,00

Konto ...391, Kredit Zinsenzuschussaktion NÖ vom 18.9./20.9.1989	S 1.137.500,00
Konto ...016, DM-Kredit in Höhe von	DM 390.000,00
= gem. KV vom 11.9./19.9.1992 zum Kurswert von	S 2.743.650,00

Laut diesem Schreiben vom 2. Juni 1993 trat die Bw. in das zwischen RH und der Sparkasse S bestehende Kreditverhältnis betreffend sämtliche oa. Kredite, auch den berufsgegenständlichen DM-Kredit ...016, ein.

Die Kredite bei der Sparkasse S zu den Nummern ...428, ...324, ...568, ...071 und ...391 sind sämtlich in den Bilanzen des Einzelunternehmens, insbesondere in der letzten Schlussbilanz zum 31.12.1992, in der Einbringungsbilanz zum 31.3.1993, in der Eröffnungsbilanz der Bw. zum 1.4.1993 und in den nachfolgenden Bilanzen der Bw. enthalten.

Wie bereits festgestellt, scheint der jedoch berufsgegenständliche DM-Kredit ...016 weder in den Bilanzen des Einzelunternehmens noch in jenen der Bw. auf.

Mit weiterem Schreiben vom 29. Oktober 1996 (AB Seite 80ff) stellte die Sparkasse S der Bw. "im Rahmen unserer Kreditgeschäftsverbindung" einen ausschließlich in DM 140.000,00 höchstens bis zum Gegenwert von S 981.050,00 ausnützbaren Kredit in laufender Rechnung zur Verfügung. Die Abrechnung erfolgte über das berufsgegenständliche (DM-Kredit-) Konto Nr. ...016, als Verwendungszweck ist "Finanzierung von Betriebsmitteln" angegeben.

G-GmbH in Deutschland:

Die Sparkasse E in Deutschland teilte der G-GmbH im Schreiben vom 16. Dezember 1996 (Arbeitsbogen Seite 114) zu Handen von RH mit, sie habe zustimmend zur Kenntnis genommen, dass RH beabsichtige, 75% der Gesellschaftsanteile an der G-GmbH an einen Investor zu veräußern, wobei RH mit Wirkung des Tages der Unterschriftenleistung unter dem Kaufvertrag sein Geschäftsführungsverhältnis mit der G-GmbH beende. Unter dieser Voraussetzung war die Sparkasse E bereit, RH aus den gegenüber der Sparkasse E gestellten persönlichen Sicherheiten einschließlich der jetzt im Rahmen der anstehenden Kreditfinanzierung noch zu gebenden Sicherheiten für das Kreditmanagement mit der G-GmbH und dem ehemaligen Besitzunternehmen RH vorbehaltlich der genehmigenden Zustimmung dreier weiterer Banken (Banken1-3) freizustellen.

Am 19. Dezember 1996 beschloss RH in der außerordentlichen Geschäftsversammlung der G-GmbH als alleiniger Gesellschafter seine Abberufung als Geschäftsführer zum Ablauf des 31. Dezember 1996 (Einkommensteuerakt RH, Jahr 1999 Seite 14).

Mit Notariatsakt vom 8. Jänner 1997 (Arbeitsbogen Seite 136ff) verkaufte RH schließlich Stammanteile an der G-GmbH im Nennbetrag von DM 300.000,00 (Stammkapital gesamt DM 400.000,00) um den Kaufpreis von nur DM 1,00 an Dritte.

Dieser Notariatsakt enthält weiters folgende Angaben:

In Punkt III.2.c des Notariatsaktes (Arbeitsbogen Seite 140) stand RH dem Erwerber dafür ein, dass Vereinbarungen über Gewährung von Gesellschafterdarlehen bzw. Darlehen von verbundenen Unternehmen der Gesellschaft (G-GmbH) mit Ausnahme eines Gesellschafterdarlehens von nominal DM 100.00,00, das mit 31.12.1996 mit DM 100.00,00 zu Buche steht, nicht existieren und auch Vereinbarungen über die Bestellung von Sicherheiten durch Gesellschafter bzw. deren verbundene Unternehmen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber Dritten sowie andere Vereinbarungen der Gesellschaft mit Gesellschaftern nicht bestehen.

Auf Seite 12 des Notariatsaktes (Arbeitsbogen Seite 147) räumte RH hinsichtlich der ihm verbleibenden Geschäftsanteile dem Erwerber ein Vorkaufsrecht binnen sechs Monaten bzw. ein zwischen 1.1.1998 und 31.12.1999 auszuübendes Ankaufsrecht (in diesem Fall auch einem vom Erwerber benannten Dritten) ein. Als Gegenleistung für den Fall der Ausübung des Ankaufsrechtes vereinbarten die Vertragsparteien einschließlich RH die Übernahme der gegenüber der Sparkasse S bestehenden Restschuld von RH aus dem bereits genannten Darlehensvertrag vom 11. September 1992, Nominale DM 400.000,00, in Höhe des Betrages, wie er bei ordnungsmäßer Rückführung/Bedienung im Zeitpunkt der Ausübung des Ankaufsrechtes vorhanden ist.

In einer Vereinbarung ebenfalls vom 8. Jänner 1997 (Arbeitsbogen Seite 75) zwischen der G-GmbH und RH verpflichtete sich die G-GmbH, an RH als Beratungshonorar einen Betrag in Höhe der Zins- und Tilgungsverpflichtungen, die RH auf Grund des Vertrages mit der Sparkasse S vom 11. September 1992 zu Konto Nr. ...016 zu leisten hat, zu bezahlen. Laut schriftlicher Vereinbarung betrug der Schultsaldo zum 31.12.1996 "ca. DM 290.000,00". Es bestand Einigkeit darüber, dass die vorgenannte Zahlungsverpflichtung von der G-GmbH nur im Rahmen ihrer betriebswirtschaftlichen Möglichkeiten erfüllt werden muss.

Zurück zur Bw.:

Erstmals in der Bilanz zum 31.3.1997 stellte die Bw. eine Verbindlichkeit DM-Kreditkonto ...016 bei der Sparkasse S und eine Forderung "Weiterverrechnung DM-Kredit G-GmbH" mit jeweils S 2.816.474,00 ein. Bei diesem Betrag handelt es sich um den negativen Kontostand des Kreditkontos ...016 laut Auszug vom 31.3.1997 über DM 398.933,97 (Umrechnungskurs 7,06, Arbeitsbogen Seite 95 sowie 91).

Im Anhang zur Bilanz gab die Bw. an, gegenüber der G-GmbH in Deutschland würden ua. in Höhe der S 2.816.474,00 "sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr" bestehen (Anhang Seite 2). Der Kredit Konto ...016 bei der Sparkasse S sei von der Bw. aufgenommen und im gleichen Betrag an die G-GmbH weiterverrechnet worden. Die Zinsenbelastung sei daher im Aufwand nicht enthalten (Anhang Seite 3).

Für das Jahr 1998 wechselte die Bw. die steuerliche Vertretung.

In der Bilanz zum 31.3.1998 wurde das Forderungskonto "Weiterverrechnung DM-Kredit an G-Salami" auf Null gestellt, indem zunächst S 2,106.474,00 aufwandswirksam abgeschrieben und S 710.000,00 auf "Beteiligung Kapitalgesellschaft" umgebucht (aktiviert) wurden.

Bilanz zum 31.3.1998	S
Weiterverrechnung DM-Kredit an G-Salami	2.816.474,00
Abschreibung	-2.106.474,00
Umbuchung auf Beteiligung Kapitalgesellschaft	<u>-710.000,00</u>
	0,00

Ein Aktivum "Beteiligung Kapitalgesellschaft S 710.000,00" scheint erstmals in der Bilanz der Bw. zum 31.3.1998 auf. In dieser Bilanz beträgt das Passivum DM-Kredit ...016 S 2,840.913,00. Dabei handelt es sich um den negativen Kontostand laut Auszug vom 31.3.1998 über DM 400.128,61 (Umrechnungskurs 7,099, Arbeitsbogen Seite 99). Bei den von der Bw. weiters als Aufwand geltend gemachten S 24.439,00 handelt es sich tatsächlich nicht um "Zinsen", wie von der Bw. angegeben, sondern um die Differenz im Kontostand des DM-Kredits ...016 zwischen 1.4.1997 und 31.3.1998.

DM-Kredit ...016	S
Stand 1.4.1997 laut Kontoauszug Sparkasse S	2.816.474,00
laut Bw. "Zinsen"	<u>24.439,00</u>
Stand 31.3.1998 laut Kontoauszug Sparkasse S	2.840.913,00

Die Differenz S 24.439,00 stellt als Aufwand ebenfalls eine Abschreibung einer in Höhe des DM-Kredits ausgewiesene Forderung auf das Nominale einer Beteiligung an der G-GmbH dar.

S	
DM-Kredit ...016 zum 31.3.1998	2.840.913,00
Abschreibung Forderung laut Bw.	-2.106.474,00
weitere Abschreibung lt. Bw.	-24.439,00
Beteiligung lt. Bw.	<hr/> 710.000,00

Die Bw. machte somit im WJ 1997/98 im Zusammenhang mit den DM-Kredit ...016 insgesamt einen Betrag von S 2,130.913,00 als Aufwand geltend.

S	
2.106.474,00	
24.439,00	
<hr/> 2.130.913,00	

In der Bilanz zum 31.3.1999 wurden die "Beteiligung" S 710.000,00 aufwandswirksam abgeschrieben. Das Veranlagungsjahr 1999 ist nicht berufungsgegenständlich.

2. Rechtliche Beurteilung

Die Bw. hat im Zuge des Betriebsprüfungs- und Rechtsmittelverfahrens ihr Vorbringen mehrfach geändert:

Im Schreiben vom 9. Mai 2000 wurde einerseits vorgebracht, der Gesellschafter RH habe als Treuhänder bezüglich der Stammanteile an der G-GmbH fungiert und Treugeber sei die Bw. gewesen, andererseits wurde bezüglich Haftungszusage an die Sparkasse S darauf hingewiesen, "dass es sich bei dieser eingegangenen Bürgschaft für den Anteilsinhaber, wirtschaftlich gesehen um keine Übernahme einer Verbindlichkeit handelt".

In der Berufung wird im Wesentlichen die Auffassung vertreten, die Schuldübernahme durch die Bw. sei betrieblich veranlasst gewesen. Ziel sei es primär gewesen, über die ostdeutsche Beteiligung günstigere Einkaufspreise für die von der G-GmbH erzeugten Produkte zu bekommen und damit höhere Margen über den Wiederverkauf in Österreich (Vertrieb via Betriebsstätten der Bw. in Österreich) zu erzielen. Die Bw. habe einerseits eine Bankverbindlichkeit und andererseits einen Regressanspruch an den RH übernommen, wobei die Regressforderung im Zeitpunkt der Schuldübernahme werthaltig gewesen sei.

Auch im Rahmen des Erörterungstermins bzw. im daran anschließenden Schreiben vom 22. November 2004 hält die Bw. an den aus ihrer Sicht im gegenständlichen Fall denkmöglichen Varianten "Beteiligung" bzw. "Forderung an Gesellschafter" fest.

Vorweg ist festzuhalten, dass der UFS nicht von denkmöglichen "Modellen" ("Beteiligung" bzw. "Forderung an Gesellschafter") auszugehen hat, sondern den konkret vorliegenden Sachverhalt einer rechtlichen Beurteilung zu unterziehen hat.

- Variante der Bw. "Beteiligung":

Gesellschafter der G-GmbH war Herr RH, nicht jedoch die Bw.

Die Bw. selbst wurde erst nach Erwerb der Anteile an der G-GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1993 gegründet und das Einzelunternehmen von RH mit Einbringungsvertrag vom 18. Oktober 1993 in die Bw eingebbracht. In Punkt Drittens des Einbringungsvertrages erklärten RH und BH, dass die dem Vertrag beigeschlossene Einbringungsbilanz zum 31.3.1993 eine vollständige Zusammenstellung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten darstellt. Die Beteiligung an der G-GmbH ist dabei nicht enthalten.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG, auf welche Rechtsvorschrift auch im Einbringungsvertrag Bezug genommen wurde, liegt eine Einbringung vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Eine Einbringung der Beteiligung an der G-GmbH in die Bw. erfolgte somit nicht.

Bereits im Jahr 1992, als RH die 100% der Anteile an der G-GmbH in Deutschland erwarb, entschied er sich, diese Beteiligung nicht in das Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens aufzunehmen. Weder die Beteiligung an der G-GmbH noch der zur (teilweisen) Finanzierung des Kaufpreises DM 1 Mio. aufgenommene Kredit bei der Sparkasse S über DM 400.000,00 (Kreditusage zum berufungsgegenständlichen Konto ...016 vom 11. September 1992, Arbeitsbogen Seite 85) sowie der weitere Kredit bei der Sparkasse E in Deutschland über DM 650.000,00 (Angaben Herr RH im Schreiben vom 21. April 1995, Arbeitsbogen Seite 117) wurden in die Bilanzen des Einzelunternehmens aufgenommen.

RH behandelte seine 100%-Beteiligung an der G-GmbH als Privatvermögen (nicht Teil seines Einzelunternehmens Fleischerei und Gasthaus).

Dass die Beteiligung an der G-GmbH und die Finanzierungsverpflichtung Privatvermögen von RH darstellte, zeigt sich auch in der bereits genannten Vereinbarung zwischen RH und G-GmbH vom 8. Jänner 1997, in der ein Beratungshonorar von G-GmbH an Herrn RH für die in Höhe der Tilgungsverpflichtung des RH betreffend Vertrag mit der Sparkasse S vom 11. September 1992 zu Konto Nr. ...016 vereinbart wurde. Der Kredit zum Konto Nr. ...016 wurde ausdrücklich Herrn RH und nicht der Bw. zugerechnet. Dieselben Feststellungen sind aus dem Notariatsakt vom 8. Jänner 1997 über den Verkauf der Anteile zu treffen, in dem der Kredit zum Konto Nr. ...016 ebenfalls Herrn RH und nicht der Bw. zugerechnet wurde.

Weiters ist auf das "Besitzunternehmen G – Inh. RH" in Deutschland hinzuweisen, das neben der G-GmbH existierte (siehe Bilanz G-GmbH 31.12.1996, Arbeitsbogen Seite 125) und mit Wirkung zum 14. November 1996 als Ganzes in die G-GmbH eingebbracht wurde. Auch im Schreiben der Sparkasse E vom 16. Dezember 1996 (Arbeitsbogen Seite 114) ist von diesem Besitzunternehmen RH die Rede. Auf die Existenz des Besitzunternehmens RH, welches neben der Bw. bestand, wurde die Bw. vom UFS im Schreiben vom 3. Dezember 2004 hingewiesen und um Vorlage von Bilanzen von 1992 bis 1996 ersucht. Die Bw. teilte mit, dass sie über keine Bilanzen verfüge (ebenso nicht über Bilanzen der G-GmbH außer jener zum 31.12.1996). Im Beiblatt zur deutschen Einkommensteuererklärung 1992 (Arbeitsbogen RH

1991 -1993, Seite 178) teilte RH einem deutschen Finanzamt mit, dass er seit dem zweiten Halbjahr 1992 alleiniger Inhaber dieses Besitzunternehmens, der "G-Salamifabrik – Inh. RH", ist und alleiniger Gesellschafter der G-GmbH. In diesem Zusammenhang ist auch auf die deutsche Steuererklärung von RH 1994 betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Betriebes "G-Salamifabrik – Inh. RH" zu verweisen, die im österreichischen Einkommensteuerakt von RH einliegt (Jahr 1994 Seite 10).

Im Erkenntnis vom 18.9.2003, 2001/15/0008, stellte der VwGH fest: "Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0169, 0170). Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen. Stammanteile an einer GmbH weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. hiezu das Erkenntnis vom 22.11.1995, 94/15/0147). In der Literatur (Doralt, EStG, § 4 Tz. 52, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 Tz 11.3.1.) werden Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten bietet, als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen."

Der VwGH entschied im oa. Erkenntnis, dass die Beteiligung eines sich mit Vieheinkauf und Schlachtung befassenden Einzelunternehmens an einer neu gegründeten GmbH, die aus 80% der Lieferungen des Einzelunternehmens die Verarbeitung und den Vertrieb der Fleisch und Wurstwaren übernahm (vor der Gründung der GmbH waren diese beiden Bereiche ebenfalls Gegenstand des Einzelunternehmens), als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens anzusehen ist. Laut VwGH ist eine wirtschaftliche Unterordnung der Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung gehalten wird, nicht Voraussetzung dafür, um diese Beteiligung als zum notwendigen Betriebsvermögen zählend anzusehen. Entscheidend ist lediglich, dass die Beteiligung den Betriebszweck des Beteiligten fördert. Dies konnte im damaligen Beschwerdefall angesichts der Zweckbestimmung der Beteiligung an der GmbH (bzw. Gründung der GmbH), des festgestellten Geschäftsbetriebes zwischen Einzelunternehmen und GmbH und der Verkehrsauffassung nicht bezweifelt werden.

Über Frage des UFS teilte die Bw. im Schreiben vom 22. Februar 2005 mit, dass es damals kein schriftliches Konzept betreffend der behaupteten engen wirtschaftlichen Beziehung zwischen Bw. und G-GmbH oder eines Nutzens einer Beteiligung an der G-GmbH für den Betriebszweck gegeben habe. Die Bw. gab auch trotz Ersuchens die Höhe der Umsätze zwischen ihr und der G-GmbH nicht an. Die Bw. führte lediglich aus, es sei im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung an der G-GmbH durch RH eine enge wirtschaftliche Verflechtung beabsichtigt gewesen, "diverse Gründe" hätten jedoch Synergien unmöglich gemacht.

Für die Beurteilung, ob die Beteiligung an der G-GmbH Betriebsvermögen der Bw. darstellt oder dargestellt hat, ist unerheblich, aus welchen vorgebrachten Gründen (laut Bw. falsche Euphorie in der ehemaligen DDR, BSE-Misere, Missmanagement von Herrn RH) eine "enge wirtschaftliche Verflechtung" zwischen Bw. und G-GmbH nicht zu Stande gekommen ist.

Es lassen sich aus dem vorliegenden Sachverhalt auch keine Anhaltspunkte für die Annahme gewinnen, RH habe als Treuhänder fungiert, wie die Bw. im Schreiben an die Betriebsprüfung vom 9. Mai 2000 behauptet. Der Umstand, dass die (nach dem Erwerb der Geschäftsanteile an der G-GmbH gegründete) Bw. Interesse daran hatte, in Österreich einen Vertrieb der von der G-GmbH erzeugten Wurstsorten aufzubauen, reicht nicht aus, wirtschaftliches Eigentum der Bw. an der von RH eingegangenen Beteiligung zu begründen:

Die in der Berufung vorgetragenen wirtschaftlichen Interessen am Erwerb der Stammanteile an der G-GmbH sind keineswegs spezifisch solche der Bw. Durch die Nichtaufnahme der Beteiligung an der G-GmbH in sein damaliges Einzelunternehmen gab Herr RH kund, die Wursterzeugung in eigener Person über eine in der ehemaligen DDR erworbene Gesellschaft zu betreiben und über diese mit der Bw. in Geschäftsverbindung zu treten. Auch trat RH und nicht die Bw. der deutschen Sparkasse E gegenüber als Kreditnehmer im Zusammenhang mit der G-GmbH auf und stellte dieser persönliche Sicherheiten (Schreiben Sparkasse E vom 16. Dezember 1996, Arbeitsbogen Seite 114).

Nicht zuletzt auf Grund dieser Sachlage hätte es klarer, der Finanzbehörde gegenüber zeitgerecht offen gelegter vertraglicher Dokumentationen über die behauptete Treuhänderfunktion des RH bedurft. Das Vorliegen derartiger vertraglicher Dokumentationen behauptet die Bw jedoch nicht einmal, sondern wird die "Beteiligung" nur als eine von mehreren möglichen "Varianten" genannt.

Die Bw. hat weder in der Bilanz eine Beteiligung an der G-GmbH ausgewiesen noch in den Steuererklärungen bzw. den Beilagen hiezu das Vorliegen einer solchen Beteiligung kundgetan. Warum die Unterlassung der Bilanzierung ein Fehler des früheren Steuerberaters gewesen sein soll, ist für den UFS nicht nachvollziehbar.

Zum Erkenntnis VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008 ist noch auszuführen, dass nach dem dort gegenständlichen Sachverhalt ein Einzelunternehmen Vieheinkauf, Schlachtung, Verarbeitung

und Vertrieb der Fleisch- u. Wurstwaren zunächst selbst durchführte und nach Aufspaltung die neu entstandene GmbH 80% der Verarbeitung und des Vertriebes des Einzelunternehmens übernahm, dabei jedoch eine gemeinsame Verwaltung beider Unternehmen mit denselben Liegenschaften und Räumlichkeiten durch Pachtung von Liegenschaftsanteilen und Betriebsinventar stattfand. Im vorliegenden Fall werden hingegen Zusammenhänge zwischen Bw. und der G-GmbH nur behauptet, Unterlagen (schriftliche Konzepte) über eine angebliche Zusammenarbeit nicht vorgelegt und die Höhe der Umsätze zwischen Bw. und G-GmbH nicht bekannt gegeben.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass RH vor Einbringung seines Einzelunternehmens in die Bw. auch anderes Betriebsvermögen ins Privatvermögen überführte, das somit nicht in die später gegründete Bw. übernommen wurde. So befanden sich laut Bilanz des Einzelunternehmens zum 31.12.1992 die Betriebsgebäude samt Grundstück E-Straße7 (EZ 227) und A53 (EZ 212) noch im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Dem Arbeitsbogen zu einer Betriebsprüfung im Einzelunternehmen von RH für die Jahre 1994 – 1995, Seite 28, liegt die von der steuerlichen Vertretung erstellte Berechnung der Entnahmewerte zum 31.3.1993 ein. Dem Schenkungsvertrag vom 6. März 1993, in dem Herr RH einen Viertelanteil seines Einzelunternehmens vor der Einbringung in die Bw. an seine Ehefrau schenkte, ist auf Seite 3 zu entnehmen, dass die beiden Grundstücke nicht Gegenstand der Schenkung sind und ins Privatvermögen von RH übergeführt werden. In der letzten Bilanz des Einzelunternehmens zum 31.3.1993 und der Eröffnungsbilanz der Bw. zum 1.4.1993 scheinen diese beiden Grundstücke bereits nicht mehr auf. Mit gesondertem Schenkungsvertrag vom ebenfalls 6. März 1993 (Arbeitsbogen Betriebsprüfung im Einzelunternehmen RH 1991 – 1993, Seite 101ff) schenkte Herr RH den Hälftenanteil der o.a. Liegenschaft EZ 227 seiner Ehefrau.

- Variante der Bw. "Forderung an Gesellschafter RH":

Die Bw. vertritt im Berufungsverfahren die weitere Variante "Forderung an Gesellschafter", wonach - durch Bilanzberichtigung – in der Eröffnungsbilanz 1.4.1994 als Beginn des berufungsgegenständlichen Zeitraumes eine Forderung an den Gesellschafter RH und in gleicher Höhe eine Verbindlichkeit wegen übernommener Schulden anzusetzen sei.

Verbindlichkeiten gehören dann zum Betriebsvermögen, wenn sie zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die laufenden täglichen Geschäftsfälle aufgenommen werden. Maßgeblich ist das Veranlassungsprinzip, die Verbindlichkeiten müssen ursächlich und unmittelbar den Betrieb betreffen. Für die Prüfung der betrieblichen Veranlassung ist auf den Zeitpunkt der Schuldaufnahme abzustellen.

In vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich ist, weshalb die Übernahme von Schulden von RH zur Finanzierung seiner Beteiligung an der G-GmbH den Betriebszweck der Bw. fördern sollte. Zur Erreichung günstiger Einkaufskonditionen bei der G-GmbH und Schaffung eines Filial-

netzes in Österreich ist es nicht erforderlich, dass die Bw. Schulden des alleinigen Gesellschafters der G-GmbH übernimmt, die dieser (RH) zur Finanzierung seiner Anschaffung von Anteilen an der G-GmbH einging. Die Finanzierung der Anschaffung der Anteile an der G-GmbH war im alleinigen wirtschaftlichen Interesse von RH, der diese Beteiligung im Privatvermögen hielt. Es handelt sich auch nicht um die Übernahme von Geschäftsschulden der G-GmbH, welche in deren eigenem Betrieb gegenüber Dritten entstanden sind, die allenfalls eine Stützung der G-GmbH gebracht hätte. Im vorliegenden Fall handelt es sich um die Übernahme von privaten Verbindlichkeiten von RH, mit diesem stand jedoch die Bw. in keiner Geschäftsbeziehung (günstiger Einkauf von Salami). Die von der Bw. in der Berufung genannten Synergieeffekte und verbesserten Einkaufskonditionen wären auch ohne die Übernahme der persönlichen Schulden von RH herzustellen gewesen, da – wie bereits das FA zutreffend ausführte – RH Geschäftsführer sowohl der Bw. als auch der G-GmbH war. Herr RH war damals an der Bw. mit 75% und an der G-GmbH mit 100% beteiligt. Somit war die Willensbildung von beiden Gesellschaften bei RH konzentriert.

Eine Einbuchung von Verbindlichkeiten des RH ab dem WJ 1996/1997, wie in der Bilanz zum 31.3.1997 geschehen, erfolgte aus steuerlichen Überlegungen der Bw., um durch die Wertberichtigung im nachfolgenden WJ 1997/1998 eine zusätzliche Aufwandsposition zu schaffen.

Auch gibt es keine dokumentierte Vereinbarung zwischen Bw. und RH über eine Rückzahlung der übernommenen Verbindlichkeit.

Dem von der Bw. vorgelegten Schreiben (E-Mail) der Volksbank Ö vom 22. März 2006 ist zu entnehmen, dass diese Bank im Jahr 1997 Einzelwertberichtigungen vornahm, da Kredite von Herrn RH notleidend wurden. Bereits mit Notariatsakt vom 8. Jänner 1997 (also vor Bilanzstichtag der Bw. 31.3.1997) musste RH 75% seiner 100%-Beteiligung an der G-GmbH zum Nominale DM 300.000,00 um nur DM 1,00 verkaufen. Im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz zum 31.3.1997 (=WJ 1996/1997) war somit der Bw. bereits bekannt, dass die finanzielle Situation ihres Geschäftsführers und 75%-Gesellschafter RH kritisch und Forderungen diesem gegenüber nicht werthaltig waren. Die Bw. bringt in der Berufung vom 2. Oktober 2000 selbst vor, dass die G-GmbH vor der Einbuchung Jahresfehlbeträge von DM 344.000,00 (1995) und DM 2.093.000,00 (1996) erwirtschaftet habe. Ein ordentlich wirtschaftender Unternehmer hätte daher zum 31.3.1997 einen Kredit als Passivum und eine Verrechnungsforderung als Aktivum in der gleichen Höhe wegen offensichtlicher Wertlosigkeit der Forderung nicht in die Bilanz aufgenommen.

Die dennoch erfolgte Bilanzierung der S 2.816.474,00 erfolgte daher einzig zum Zweck der Steuerschonung, um im folgenden WJ 1997/98 einen Aufwand "Verluste aus Beteiligungen" S 2.130.913,00 und "Zinsen" S 24.439,00, zusammen S 2.130.913,00, geltend zu machen.

Dass im berufungsgegenständlichen Fall weder eine Beteiligung noch eine Forderung gegeben ist, ergibt sich auch aus dem weiteren Forderungskonto "Verrechnung G". Dabei

handelt es sich um eine Forderung des Einzelunternehmens an RH im Zusammenhang mit dem Erwerb der im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung an der G-GmbH laut den bereits wiedergegebenen Feststellung der Betriebsprüfung im Einzelunternehmen. Das Forderungs-konto "Verrechnung G Salami" wurde im Einzelunternehmen ab 1992 bilanziert und auch in die Bw. übernommen. Die Entwicklung dieses Kontos wurde vom UFS im Vorhalt vom 7. Februar 2006 dargestellt (siehe oben Punkt h). Laut Feststellung des Prüfers anlässlich der berufungsgegenständlichen Betriebsprüfung bei der Bw. (Arbeitsbogen Seite 58f) wurde diese Forderung fremdüblich mit jährlich 6% verzinst. Die Zinsen für die WJ 1993/94 und 1994/95 wurden auf das Forderungskonto, die der nachfolgenden WJ auf sonstige Forderungen ge-bucht. Die Abschreibung dieses Forderungskontos wegen Uneinbringlichkeit zum 31.3.1998 wurde von der Betriebsprüfung anerkannt.

- Antrag Bw. auf Bilanzberichtigung:

Im Schreiben an den UFS vom 22. November 2004 stellte die Bw. einen Antrag auf Bilanz-berichtigung. Ein Aktivum "Beteiligung bzw. Forderung an Gesellschafter" und eine "dazu-gehörige Finanzierungsverbindlichkeit" soll in die Eröffnungsbilanz der Bw. zum 1.4.1994 auf-genommen werden.

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist die Bilanz nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungs-gemäßer Buchführung zu erstellen. Entspricht sie nicht diesen Grundsätzen oder steht sie in Widerspruch zu zwingenden Vorschriften des EStG 1988, muss die Bilanz berichtet werden.

Wie sich aus obigen Feststellungen ergibt, waren weder eine Beteiligung an der G-GmbH noch der DM Kredit ...016 Betriebsvermögen der Bw., weshalb eine Bilanzberichtigung, wie von der Bw. beantragt wird, nicht möglich ist.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1998 ist daher als unbegründet abzu-weisen. Die berufungsgegenständliche Feststellung der Betriebsprüfung hatte nur Auswir-kungen auf die Veranlagung des Jahres 1998.

- Verdeckte Ausschüttung:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinn-verteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (z.B. VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166).

Im Bereich der Einkommenserzielung spielen nur solche Vorgänge eine Rolle, die durch den Betrieb veranlasst sind. Verdeckte Gewinnausschüttungen stehen dazu in diametralem Gegensatz. Sie sind eben gerade nicht durch den Betrieb veranlasst; ihre Veranlassung liegt in der Anteilsinhaberschaft. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind daher jenes Instrument, das der Abgrenzung der betrieblich veranlassten Vorgänge von den in der Anteilsinhaberschaft begründeten Vorgängen dient (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 33.3).

Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird dabei an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter ebenfalls gewährt hätte (z.B. VwGH 28.1.2003, 99/14/0100).

Eine Gestaltung hält dem Fremdvergleich stand, wenn sie so auch zwischen voneinander völlig unabhängigen Personen zustande gekommen wäre (Bauer ua., aaO, § 8 Tz 45.1).

Nicht jede auf Ebene der Ertragsteuer der Gesellschaft (Körperschaftsteuer) nicht anzuerkennende Aufwandsposition ist automatisch eine beim Gesellschafter (Kapitalertragsteuer) zu erfassende verdeckte Gewinnausschüttung. Die Forderungsabschreibung der Bw. im WJ 1996/97 in Höhe von gesamt S 2,130.913,00 stellt allein noch keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, da damit noch keine Zuwendung an den Gesellschafter RH stattgefunden hat.

Zum Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bedarf es eines konkreten Zuflusses eines Vermögensvorteiles an den Gesellschafter.

Über den DM-Kredit ...016 bei der Sparkasse S liegen im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Bankauszüge für folgende Zeiträume vor:

DM-Kredit ...016	DM	S	AB Seite
Alter Kontostand	-280.000,00		92
Sollzinsen	-3.512,29		
Überziehungsprovision	-73,86		
Bearbeitungsprovision	-15,00		
31.03.1996	<u>-283.601,15</u>		
...			
Alter Kontostand	-394.400,69		92, 95
Sollzinsen	-4.375,39		
Überziehungsprovision	-142,89		
Bearbeitungsprovision	-15,00		
31.03.1997	<u>-398.933,97</u>	2.816.474,00	
Auslandsüberweisung	<u>14.400,00</u>		96
18.04.1997	<u>-384.533,97</u>		
Sollzinsen	-4.125,14		97
Überziehungsprovision	-179,40		
Bearbeitungsprovision	-15,00		
30.06.1997	<u>-388.853,51</u>		
Sollzinsen	-4.011,41		97
Überziehungsprovision	-287,40		
Bearbeitungsprovision	-15,00		
30.09.1997	<u>-393.167,32</u>		
Sollzinsen	-4.419,04		97
Überziehungsprovision	-430,53		
Bearbeitungsprovision	-15,00		
31.12.1997	<u>-398.031,89</u>		
Auslandsüberweisung	3.031,89		98
02.02.1998	<u>-395.000,00</u>		
Sollzinsen	-4.700,65		99, 93
Überziehungsprovision	-412,96		
Bearbeitungsprovision	-15,00		
31.03.1998	<u>-400.128,61</u>	2.840.913,00	
...			
Alter Kontostand	<u>-285.618,60</u>		93
Auslandsüberweisung	<u>13.430,50</u>		
30.03.1999	<u>-272.188,10</u>		

Als Auftraggeber der Auslandsüberweisung DM 14.400,00 vom 18. April 1997 scheint Herr RH auf (Arbeitsbogen Seite 96).

Die weitere Einzahlung auf das DM-Kreditkonto ...016 mit Auslandsüberweisung vom 2. Februar 1998 über DM 3.031,89 erfolgte durch die Bw. (Arbeitsbogen Seite 98).

Nach dem Vorbringen der Bw. im Schreiben an den UFS vom 3. April 2006 waren jedoch ab dem Jahr 1997 Forderungen gegen RH nicht mehr werthaltig. Zum Beweis dieses Vorbringers legte die Bw. eine Äußerung der Volksbank Ö vom 22. März 2006 vor, wonach das Institut 1997 bilanzielle Vorsorgen für Kredite von RH traf. Weiters verwies die Bw. auf eine Gehaltspfändung gegen RH über S 1.525.849,00 samt Anhang auf Grund eines Gerichtsbeschlusses vom 19. April 1999 und einem gerichtlichen Vergleich vom 2. März 1998. Dem Vorbringen der Bw. ist zu folgen: Bereits durch den Verkauf von Anteilen an der G-GmbH

durch Herrn RH im Nominalbetrag von DM 300.000,00 um nur DM 1,00 am 8. Jänner 1997 war erkennbar, dass Forderungen gegen RH zu diesem Zeitpunkt nicht mehr werthaltig sein konnten.

Das die Bw. dennoch am 2. Februar 1998 DM 3.031,89 auf das nicht Betriebsvermögen darstellende DM-Kreditkonto ...016 leistete, obwohl sie von einer mangelnden Einbringlichkeit bei RH wusste, ist im Gesellschaftsverhältnis begründet. Laut Schreiben der Sparkasse S vom 2. Juni 1993 wurde der DM-Kredit ...016 von RH aufgenommen, durch den Eintritt der Bw. blieb jedoch RH weiterhin Schuldner der Sparkasse S. Einzig beim Kreditverhältnis zur Kontonummer ...428 schied RH als Schuldner aus. RH war zum Zeitpunkt der Zahlung der DM 3.031,89 nicht nur 75%-Gesellschafter sondern auch einziger Geschäftsführer der Bw. Die Zahlung war somit auf eine Willensentscheidung von RH zurückzuführen. Laut Angaben der Bw. im Schreiben an den UFS vom 22. Februar 2005 und in der mündlichen Berufungsverhandlung gab es keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen RH und der Bw. betreffend Rückzahlung und Verzinsung. Im Gegensatz zur Forderung "Verrechnung G" (siehe oben) ist es auch tatsächlich zu keiner Verzinsung gekommen. Eine Zuwendung an eine nicht zahlungsfähige Person ohne schriftliche Vereinbarung und Verzinsung ist als nicht fremd-üblich zu beurteilen. Die von der Bw. am 2. Februar 1998 bezahlten DM 3.031,89 kamen RH zu Gute, da dieser nach wie vor für den von ihm aufgenommen DM-Kredit ...016 haftete (die Bw. trat dem Kredit nur bei). Im Betrag der DM 3.031,89 liegt somit eine verdeckte Gewinnausschüttung an RH vor, die unter Anwendung des von der Bw. bei der "Beteiligung" angewendeten Umrechnungskurses von 7,1 mit S 21.526,00 anzusetzen ist.

Die Feststellung, dass die Bw. über die vorerwähnten BM 3.031,89 hinausgehende Kreditrückzahlungen vornahm, konnte nicht getroffen werden.

Inwieweit die Bw. in den Folgezeiträumen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu wertende Kreditrückzahlungen für RH übernommen hat, ist nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Die Bw. brachte erst im Schreiben an den UFS vom 22. November 2004 vor, dass die KESt "nach Aussage der Geschäftsführung" dem Gesellschafter in Rechnung gestellt werde und daher mit 25% anzusetzen sei. Voraussetzung ist jedoch, dass die Gesellschaft die vorgeschriebene Kapitalertragsteuer innerhalb eines angemessenen Zeitraumes, der in der Rechtsmittelfrist jenes Bescheides anzunehmen ist, mit dem die KESt für die verdeckte Gewinnausschüttung vorgeschrieben wurde, beim Gesellschafter einfordert (VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 53). Da eine innerhalb der Rechtsmittelfrist zum Bescheid vom 25. Juli 2000 erfolgte Einforderung nicht aktenkundig ist, bleibt es beim KESt-Satz von 33,33%. Eine schriftliche "Inrechnungstellung" der KESt, aus der ein Datum ersichtlich wäre, wurde nicht vorgelegt. Der UFS hat nur eine weit nach Ablauf der Rechtsmittelfrist abgegebene Behauptung der Bw. zu beurteilen. Mangels urkundlichen

Nachweises konnte nicht festgestellt werden, dass die Bw. tatsächlich die KESt von RH im o.a. dargelegten angemessenen Zeitraum eingefordert hätte. Dabei ist der zwischen Gesellschaft und Gesellschafter geltende Fremdvergleich zu beachten. Die Einforderung einer Abgaben-vorschreibung bei der verursachenden Person wäre unter fremden Dritten jedenfalls schriftlich erfolgt, dies einerseits zur Beweissicherung zwischen den beiden Personen und andererseits zum Beweis der für das Abgabenrecht geforderten Rechtzeitigkeit.

Die Haftung der Bw. für die KESt ergibt sich aus § 95 Abs. 2 EStG 1988. Zum Abzug der Steuer ist die Bw. verpflichtet.

Die Höhe der Kapitalertragsteuer und die Haftung der Bw. für die Jahre 1995 bis 1997 war nicht berufungsgegenständlich. Der Steuerbetrag für das Jahr 1998 ergibt sich aus obigen Ausführungen.

Der Berufung betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1998 war daher teilweise statt zu geben.

Kapitalertragsteuer:

	1995	1996	1997	1998	
verdeckte Ausschüttungen es entfallen auf:	S	S	S	S	
RH	35.244,00	147.934,50	57.948,75	21.526,00	
BH	11.748,00	49.311,50	19.316,25		
Bemessungsgrundlage	46.992,00	197.246,00	77.265,00	21.526,00	Gesamt
Steuersatz	28,21%	33,33%	33,33%	33,33%	S
Kapitalertragsteuer:	13.256,00	65.742,00	25.752,00	7.175,00	111.925,00
	€	€	€	€	€
	963,35	4.777,66	1.871,47	521,43	8.133,91

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. April 2007