



GZ. RV/1556-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Johann Putzer WTHD GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1993 und 1994 sowie Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 entschieden:

Der Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 wird in eingeschränktem Umfang stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO werden abgeändert. Hinsichtlich der Feststellung und Aufteilung dieser Einkünfte wird auf die Tabellen am Ende der Entscheidungsgründe verwiesen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1993 und 1994 werden gemäß § 295 BAO abgeändert.

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

Die Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.), eine KG, erzielt aus der Vermietung des Firmengeländes inklusive der Firmengebäude Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge einer die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter Tz 15 des Berichtes folgende mit Berufung bekämpfte Feststellung getroffen:

„Die Kommanditistin ist gleichzeitig 100% Gesellschafterin der W GmbH. Der Saldo des Verrechnungskontos W GmbH resultiert aus Darlehensgewährungen dieser GmbH an die geprüfte KG und den anfallenden Zinsbelastungen.

In Anlehnung an das Zivilrecht sind die Zinsbelastungen bis einschließlich 1992 bereits verjährt. Darlehensverträge liegen keine vor, ebenso wurden weder Rückzahlungen geleistet, noch Einbringungsmaßnahmen gesetzt. Die Duldung der Verjährung der Zinsen bis einschließlich 1992 und der Umstand, dass bereits im Zuge der Vorschreibung 50% als uneinbringlich abgeschrieben werden, lässt an der Ernsthaftigkeit weiterer Zinsvorschreibungen zweifeln.

Im Jahre 1996 weist das Verrechnungskonto W GmbH neben der Zinsbelastung einen Realzuwachs aus. Dieser Mittelzufluss ist auf Grund der Eigentümeridentität nicht als Darlehen der GmbH, sondern als Einlage der Kommanditistin zu werten. ... .“

In weiterer Folge erkannte die BP die im Prüfungszeitraum 1993 bis 1995 im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung als Aufwand geltend gemachten Zinsen nicht an (1993: S 302.794,00; 1994: S 310.697,00; 1995: S 327.931,00) und erfolgte für die im Zeitraum 1990 – 1992 aufwandswirksam verbuchten sowie mangels Einforderung durch die W GmbH und in

Anlehnung an das Zivilrecht bereits verjährten Zinsen eine entsprechende Berücksichtigung als a.o.Ertrag (1993: S 203.465,00; 1994: S 225.597,00; 1995:S 273.916,00). Gleichzeitig wurde die Eröffnungsbilanz zum 1.2.1992 um die verjährten Zinsen 1989 in Höhe von S 591.353,50 korrigiert.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ die entsprechenden Gewebesteuer- und Feststellungsbescheide, wobei in weiterer Folge – basierend auf den Prüfungsfeststellungen - im Zuge des Feststellungsverfahrens für das Jahr 1996 Zinsaufwendungen in Höhe von S 344.933,00 im Zusammenhang mit Kapitalzuführungen an die Bw. durch die W GmbH ebenfalls nicht anerkannt wurden. Begründet wurde dies damit, dass die im Jahr 1996 von der W GmbH an die Bw. zugeführten Mittel nicht als Darlehen, sondern als Einlage der Kommanditistin zu werten seien.

Für die Jahre 1997 und 1998 erfolgte die Feststellung der Einkünfte erklärungskgemäß.

Mit Schreiben vom 20. April 2000 brachte die Bw. sowohl gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1993 bis 1998 als auch gegen die Gewerbesteuerbescheide die Jahre 1993 und 1994 betreffend das Rechtsmittel der Berufung ein und führte dazu (in Ergänzung mit der Berufung betreffend die W GmbH) aus:

Die W GmbH stehe in enger geschäftlicher Verbindung mit der Bw., weil letztere die Liegenschaft Z gegen Miete der W GmbH zur Nutzung überlasse.

Die Ausleihung von Geldbeträgen bei der W GmbH erfolgte zur Finanzierung betrieblicher Ausgaben und Investitionen bei der Bw. und seien die betreffenden Geldbeträge anstelle eines Bankkredites aufgenommen worden. Diese Finanzierungshilfen seien immer als rückzahlbare Beträge zwischen befreundeten Geschäftspartnern gedacht gewesen und seien in diesem Sinne auch von beiden Geschäftspartnern als Forderungen bzw. Verbindlichkeiten bilanziert worden, wobei die Anpassung der Verzinsung im Einklang mit dem aktuellen Zinsniveau erfolgte. Diese Vorgangsweise sei zudem in voller Kenntnis und auf ausdrückliche Anordnung durch die Finanzverwaltung im Zuge der bei der W GmbH stattgefundenen und die Jahre 1985 bis 1987 betreffenden Betriebsprüfung erfolgt, wobei auf Grund der gesellschaftsbezogenen Verbindung die Verzinsung der Forderung bei der W GmbH mit 8% erfolgt und auf Basis der handelsrechtlich zwingenden und steuerrechtlich anzuerkennenden Bewertungsvorschriften die Forderung aus Zinsen zu 50% wertberichtigt worden sei. Dies deshalb, da die Einbringlichkeit wegen Überschuldung der Bw. zweifelhaft erschien.

Die Kreditgewährung an die Bw. sei aus der Sicht der W GmbH ausschließlich aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt, weil das zur Nutzung überlassene Bestandsobjekt der W GmbH langfristig zur Verfügung gestellt worden sei und daraus für die W GmbH ein eminenter wirtschaftlicher Vorteil entstehe. Die Vorteile aus der Nutzung der Liegenschaft seien somit höher

zu bewerten gewesen als die Kosten der Finanzierung.

Von Verjährung könne ebenfalls nicht gesprochen werden, weil zwischen beiden Unternehmen eine langfristige Darlehensgewährung von Anfang an vorgesehen war. Diese habe nicht nur das Kapital, sondern auch die Zinsen betroffen. Aus dem Umstand, dass die Zinsen jahrelang nicht haben gezahlt werden können, sei nämlich noch lange nicht auf Verjährung zu schließen. Eine solche sei gerade zwischen Geschäftspartnern, die in laufender Geschäftsverbindung stehen völlig unüblich. Verjährung werde nämlich immer nur dann eingewendet, wenn ein Vertragsteil Zahlungen nicht leisten will. Gerade dann aber, wenn die Möglichkeit einer Gegenverrechnung in Folge wechselseitiger Geschäftsbeziehungen möglich sei, könne die Verjährung nicht wirksam eingewendet werden. Da die Bw. monatlich Mieten an die W GmbH in Rechnung stellt, hätte die W GmbH jederzeit unter Hinweis auf die offenen Zinsen die Gegenverrechnung vornehmen können und keine Zahlungen leisten müssen. Tatsächlich habe aber die W GmbH die monatlichen Mietbelastungen regelmäßig bezahlt. Dies sei deshalb selbstverständlich gewesen, weil auch seitens der Bw. nie auf Verjährung abgezielt worden sei. Vielmehr sei von Anfang an klar gewesen, dass beide Geschäftspartner ihre gegenseitigen Verpflichtungen einzuhalten haben. Die seitens der Betriebsprüfung unterstellte Verjährung sei daher weder zivilrechtlich zustande gekommen (mangels Einrede der Verjährung) noch wirtschaftlich vorstellbar, weshalb die Zinsaufwendungen Betriebsausgaben und nicht Gewinn sind.

Auch der Hinweis, dass die Zinsbelastungen bei der W GmbH schon im Jahr der Forderungsverbuchung zu 50% wertberichtigt worden seien, werde trotz Erläuterung falsch interpretiert und dargestellt. Protokollierte Unternehmen unterliegen bei der Bewertung des Umlaufvermögens dem strengen Niedestwertprinzip. Forderungen seien daher aus der Sicht des jeweiligen Jahresabschlusses zu bewerten, wobei für den Bilanzansatz der Zeitpunkt der Zahlung ausschlaggebend für die Höhe des Abschreibungsbedarfes sei. Im Einvernehmen mit der vorangegangenen Betriebsprüfung bei der W GmbH sei daher ein 50%-Abschlag als angemessen und richtig anerkannt worden. Die Bilanzierung der Zinsforderung bei der W GmbH erfolge seither auf dieser Grundlage. Von der Bildung der Wertberichtigung, die also nur eine Korrektur des Wertansatzes und nicht ein Hinweis auf die Uneinbringlichkeit sei, könne nicht auf die Ernsthaftigkeit der Zinsen geschlossen werden. Dabei sei auch unberücksichtigt geblieben, dass nach der Tilgung anderer Verpflichtungen mit der Zinsenzahlung an die W GmbH begonnen worden sei. Dies habe bei der W GmbH zu einer anteiligen Auflösung der gebildeten Wertberichtigungen im entsprechenden Ausmaß geführt.

Die Gewährung eines weiteren Kapitalzuschusses im Jahr 1996 zur Finanzierung von Anschaffungen der Bw. sei völlig zu Unrecht als Gesellschaftereinlage behandelt worden, weil dieser Mittelzufluss ein sonst erforderliches Bankdarlehen ersetzt habe. Die in angemessener

Höhe verrechneten Zinsen würden sonst anfallenden Bankzinsen entsprechen und wären als Betriebsausgabe auch zu berücksichtigen.

Gleichzeitig werden für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In einer zu vorliegender Berufung abgegebenen Stellungnahme der Betriebsprüfung führte diese unter Bezugnahme auf die Berufung gegen die W GmbH und nach Widergabe der bestehenden engen gesellschaftsrechtlichen Beziehungen der Bw. zu der W GmbH (an der Bw. ist Frau M W. zu 96% als Kommanditistin beteiligt und gleichzeitig alleinige Gesellschafterin der W GmbH) aus, dass auf Grund der Personenidentität zwischen den Entscheidungsträgern der Vertragspartner unter Beachtung der Rechtsprechung hinsichtlich Verträgen zwischen nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden müsse, ob die formelle rechtliche Gestaltung des Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspreche. Vom steuerlichen Vertreter sei mitgeteilt worden, dass kein schriftlicher Darlehensvertrag vorliege. Alleiniger Nachweis für das behauptete Darlehensverhältnis sei die Bilanzierung der Verbindlichkeiten. Im Wirtschaftsleben werden auch unter befreundeten Geschäftspartnern Darlehensgeschäfte üblicherweise in schriftlichen Verträgen festgehalten, in denen Bedingungen über Sicherheiten, Verzinsung und Rückzahlungsmodalitäten enthalten seien. Im gegenständlichen Fall sei es somit ohne Vorliegen eines schriftlichen Vertrages seit 1983 insgesamt zu einem Barmitteltransfer von über S 2,5 Mio. gekommen und seien weder Vereinbarungen über Sicherheiten, Zinsen und Rückzahlungsmodalitäten erfolgt noch Rückzahlungen selbst geleistet worden. Auch seien seitens der W GmbH keinerlei Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich bereits abgereifter Zinsforderungen gesetzt worden und habe die W GmbH trotz aushaftender Forderungen die der KG geschuldeten Mietvorschreibungen beglichen. Würde man das vorliegende Darlehensgeschäft im Fremdvergleich betrachten, so sei nach Ansicht der BP auszuschließen, dass der Barmitteltransfer zu gleichen Bedingungen unter Fremden abgeschlossen worden wäre. Zudem würde es sich im gegenständlichen Fall nicht um einen, sondern um mehrere Darlehensverträge handeln. Die Bw. habe von der W GmbH eine Vielzahl einzelner Beträge erhalten. Da ein Darlehensvertrag jeweils eine konkrete Darlehensvaluta zum Gegenstand hat, wäre bei zutreffen der Argumentation nicht von einem einzigen Darlehensvertrag, sondern von einer Vielzahl solcher Verträge auszugehen, die insgesamt die zu den Bilanzstichtagen ausgewiesene Darlehensschuld ergeben hätten. Der Abschluss einer solchen Vielzahl einem Fremdvergleich standhaltender Darlehensverträge sei weder in den Bilanzerläuterungen dargestellt noch im gesamten Prüfungsverfahren behauptet worden.

Zudem sei die Bw. überschuldet. Zur Frage der Insolvenzgefahr werde im Lagebericht der Bw.

regelmäßig ausgeführt, dass auf Grund der langfristigen Finanzierung seitens der W GmbH keine Insolvenzgefahr bestehe.

In der Berufung werde weiters ausgeführt, dass seitens der Bw. Rückzahlungen erst im Jahr 1998/99 einsetzen, weil die Bw. ihre Verpflichtung an Dritte – Zeitrente an Herrn H und Rückzahlung der Bankverbindlichkeiten – planmäßig zu erfüllen gehabt habe. Diesbezüglich sei zu bemerken, dass die Zeitrentenverbindlichkeit lt. Bilanz zum 31.1.1992 bereits vor 1992 nicht mehr bestanden habe und die Entwicklung der Bankverbindlichkeiten zeige, dass die Rückzahlungsraten auch nicht so exorbitant hoch waren, um die finanzielle Existenz des Unternehmen zu gefährden. Grundsätzlich sei es Angelegenheit des Unternehmers sein Unternehmen mit einer entsprechenden Kapitaldecke auszustatten, um den Fortbestand des Unternehmens zu sichern.

Mit Schreiben vom 10. August 2000 führte die Bw. in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP (sowie unter Bezugnahme auf die Gegenäußerung zur Stellungnahme im Berufungsverfahren der W GmbH) Folgendes aus:

Die Bw. sei 1980 gegründet worden mit dem Ziel, das im angekauften Einzelunternehmen des Gesellschafters Herrn H befindliche Betriebsgebäude und die Pachtrechte an der Liegenschaft Z zu erwerben und in weiterer Folge eine langfristige Nutzung durch die W GmbH zu ermöglichen. Noch vor Eintragung der KG in das Firmenbuch verstarb der damalige Mitgesellschafter M, wobei die Erben über kein Vermögen verfügten. Da auch Frau W über keine über die schon bei der Gründung geleisteten Einlagen hinausgehenden Mittel zur Kapitalausstattung verfügt habe, habe die aus dem Kaufvertrag gegenüber Herrn H eingegangene Verpflichtung aus dem laufenden Geschäftsbetrieb aufgebracht werden müssen, wobei die Zahlungsverpflichtungen die finanziellen Möglichkeiten, die sich aus den Mieteinnahmen ergeben haben, überstiegen. Da der W GmbH an der sehr gut geeigneten Liegenschaft gelegen war, habe sich diese auch bereit erklärt, die finanziellen Lücken der Bw. durch Ausleihungen zu überbrücken. Dadurch sei auch das Verrechnungskonto zwischen den beiden Gesellschaften entstanden, welches eine reine Finanzierungsfunktion gehabt habe.

Die Rückzahlung der Darlehen und Zinsen sei durch notwendige Investitionen der Bw. verzögert worden. Erst im Jahre 1999 komme es zu den ersten Rückzahlungen (S 700.000,00), die auf die gestundeten Zinsen anzurechnen seien. Der Vorteil der Stundung der Zinszahlung sei ausschließlich zwischen den beiden Gesellschaften auf Grund ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit gewährt worden, wobei in Hinblick auf die wirtschaftliche Bedeutung der Nutzungsrechte an der Liegenschaft Z für die W GmbH diese auch der Bw. entsprechend bereitwillig die Stundung der Zinszahlungen eingeräumt habe.

Eine andere Form der Finanzierung sei für beide Unternehmen nicht in Betracht gekommen,

weil die Bw. auf Grund ihres rückläufigen Handelsumsatzes und der Mieteinnahmen gegenüber Banken als nicht ausreichend kreditfähig angesehen worden sei. Eine Finanzierung in dem erforderlichen Volumen, wie es durch das Verrechnungskonto zum Ausdruck komme, wäre seitens einer Bank nicht möglich gewesen.

Das Darlehen sei betrieblich veranlasst und notwendig, weil andernfalls eine Nutzung der Liegenschaft für die W GmbH gar nicht möglich gewesen wäre. Dies vor allem deshalb, da seitens der Bw. und der W GmbH zwar eine Zusammenführung beider Unternehmungen angestrebt worden sei, diese jedoch an der ablehnenden Haltung der B Gesellschaft scheiterte, die keine Änderung des Pachtvertrages durch Hinzutritt der W GmbH oder Übertragung der Pachtrechte akzeptierte.

Der Vorwurf, dass monatliche Mietvorschreibungen der Bw. an die W GmbH von Letztgenannter gezahlt worden seien, obwohl Forderungen aus Zinsen und Darlehen bestanden haben, sei aus der Sicht des Fortbestandes beider Unternehmen zu sehen. Ob Mietzahlungen geleistet worden wären oder eine Gegenverrechnung mit Zinsen stattgefunden hätte, hätte das Betriebsergebnis beider Unternehmen nicht beeinflusst. Die aus einer Nichtzahlung der Mietvorschreibung resultierenden Zahlungseingpässe bei der Bw. hätten nämlich zu einer existenzbedrohenden Situation für beide Unternehmungen geführt. Zudem sei die Stellungnahme der Betriebsprüfung zum Thema Zinsen zurückzuweisen, weil einfach unterstellt worden sei, dass keine Zinsen bezahlt worden seien. Die Stundung der Zinszahlungen bedeutet nämlich noch lange keine Zinsenlosigkeit der Darlehensforderung. Zwischenzeitig haben die Zinszahlungen eingesetzt und könnten nicht unberücksichtigt bleiben. Von einem Verzicht auf Einforderung der Zinsen könne nicht gesprochen werden, weil diese aus wirtschaftlichen Gründen nur aufgeschoben worden seien. Zudem stelle der Ausweis von Forderungen aus Zinsen und Darlehensgewährungen in der Bilanz (der W GmbH) ein Beweismittel dar, welches Bedeutung hätte. Auch wenn die offenen Zinsen außerhalb der Verjährungsfrist für Forderungen liegen, so bedeute dies noch lange nicht, dass diese verjährt sind. Die Bw. habe sich ausdrücklich verpflichtet, auf das Recht der Einrede der Verjährung zu verzichten. Die Verjährung tritt nur ein, wenn dies vom Schuldner eingewendet werde, was im vorliegenden Fall nicht zutreffe.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2004 schränkte die Bw. ihr Berufungsbegehren dahingehend ein, dass auf die Geltendmachung der Aufwandszinsen für das Verrechnungskonto der W GmbH verzichtet werde, sofern die in den Jahren 1993 bis 1995 als außerordentlicher Ertrag berücksichtigten Zinsen aus Vorjahren, die seitens der Betriebsprüfung als verjährt qualifiziert worden seien, als steuerneutrale Beträge behandelt und das Betriebsergebnis um S 203.465,00 für 1993, um S 225.597,00 für 1994 und um S 273.916,00 für 1995 reduziert

werden würde. Gleichzeitig werde für den Fall der zustimmenden Erledigung des abgeänderten Berufungsantrages, der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

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

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. z.B. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen, wobei die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss.

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032). Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die



rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Im gegenständlichen Berufungsfall beantragte die Bw. Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit von der W GmbH an die Bw. gewährten Barmittelzuflüsse als Betriebsausgaben anzuerkennen. Begründet wurde dies in erster Linie damit, dass es sich bei der Kapitalzufuhr um von der W GmbH an die Bw. gewährte Darlehen handle, die dazu dienten, finanzielle Engpässe der Bw. überbrücken zu helfen. Dies vor allem auch deshalb, da der W GmbH an einer langfristigen Nutzung der Liegenschaft Z gelegen sei und aus der Nutzung der Liegenschaft Z ein eminenter Vorteil für die W GmbH entstehe.

Wenn die Bw. im vorliegenden Fall vorbringt, bei den strittigen Zinsaufwendungen handle es sich um betrieblich veranlasste Aufwendungen, so kann dem nicht gefolgt werden.

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, ist die Kommanditistin der Bw., Frau W auch gleichzeitig Alleingesellschafterin der W GmbH, weshalb auf Grund der vorliegenden Personenidentität zwischen den Entscheidungsträgern der Vertragspartner unter Beachtung der Rechtsprechung hinsichtlich Verträgen zwischen „nahen Angehörigen“ besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtlich Gestaltung des gegenständlichen Darlehensgeschäftes seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Als „nahe Angehörige“ kommen nämlich entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH v. 3.8.2000, Zl. 96/15/0159) nicht nur Familienangehörige in Betracht, sondern auch mit der Gesellschaft (Gesellschafter) direkt oder indirekt wirtschaftlich verflochtene natürliche oder juristische Personen.

So müssen zwischen nahen Angehörigen abgeschlossene Darlehensverträge - um steuerliche Anerkennung zu finden - unter den gleichen Bedingungen wie unter Fremden abgeschlossen worden sein. Dies bedeutet, dass die Verträge jedenfalls klare Kündigungs- Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen enthalten müssen (VwGH v. 25.10.1994, Zl. 94/14/0067).

Im vorliegenden Berufungsfall, erhielt die Bw. seitens der W GmbH im Berufszeitraum bzw. in den Jahren davor (seit 1983) wiederholt Kapitalzuschüsse, welche zunächst unverzinst blieben und erst auf Grund von Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der W GmbH ab dem Jahr 1989 mit 8% verzinst wurden. Schriftliche Darlehensverträge liegen keine vor. Ebenso wenig wurden im Zeitraum 1984 bis 1998 seitens der Bw. weder Zins- noch Kapitalrückzahlungen geleistet. Vielmehr kam die W GmbH den von der Bw. für die Nutzung der Liegenschaft Z vorgeschriebenen Mietzahlungen pünktlich nach und setzte hinsichtlich der

gegenüber der Bw. bestehenden Zinsforderungen im Zusammenhang mit den gewährten Barmittelzuflüssen keinerlei Einbringungsschritte.

Betrachtet man nun gegenständlichen Berufungsfall im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Angehörigenjudikatur, so sind keine der Voraussetzungen erfüllt, die eine Anerkennung der Kapitalzuführungen in Form von fremdüblichen Darlehen rechtfertigen und Folge dessen die strittigen Zinsaufwendungen als betrieblich veranlasst ansehen würden. Wie der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 16. Februar 1998 der Behörde mitteilte, bestehe kein schriftlicher Darlehensvertrag und lege die Bw. in weiterer Folge auch keinerlei schriftliche Vereinbarungen vor, die Rückschlüsse auf eine genügend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile wie etwa Rückzahlungsmodalitäten, Zinszahlungen, Laufzeit und Besicherung zugelassen hätten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürfen präzise und schriftliche Vereinbarungen zumindest über die Höhe sowie den Rückzahlungszeitpunkt von Darlehenszinsen nicht fehlen. In diesem Zusammenhang spricht das Vorbringen der Bw., die Rückzahlungen der Darlehen und Zinsen seien durch notwendige Investitionen (Bau einer Tankstelle, Büroräume, etc) der Bw. verzögert worden, weil diese Investitionen aus dem laufenden Cash-Flow haben finanziert werden müssen, gegen das Vorliegen von klar und eindeutig vereinbarte Rückzahlungsmodalitäten, zumal die Bw. keinerlei Bezug habende Unterlagen, die den Schluss zugelassen hätten, es existierten tatsächlich diesbezügliche Vereinbarungen, vorlegte.

Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang angibt, ab dem Jahr 1999 habe die Zinszahlung eingesetzt bzw. bedeute eine Stundung der Zinszahlungen seitens der W GmbH noch lange keine Zinsenlosigkeit des Darlehens, so vermag ein derartiges Vorbringen weder eine fehlende klare Vereinbarung in Bezug auf die Rückzahlung des Darlehens und der Zinsen zu ersetzen noch berechtigt es zu der Annahme, dass im gegenständlichen Fall der Zinsenverrechnung tatsächlich eine ernstgemeinte Zinsvereinbarung zu Grunde gelegen ist (VwGH v. 30.5.1989, Zl.88/14/0111). Mit der Argumentation, es sei von Anfang an eine langfristige Darlehensgewährung vorgesehen gewesen bzw. könne aus dem Umstand, dass jahrelang keine Zinsen bezahlt worden seien, noch nicht auf Verjährung geschlossen werden, übersieht die Bw., dass durch das Unterbleiben von Einbringungsmaßnahmen seitens der W GmbH in Bezug auf die ausstehenden Zinsen für die Bw. jederzeit die Möglichkeit besteht, durch Einwendung der Verjährung sich den offenen Zinszahlungen mit sofortiger leistungsbefreiender Wirkung zu entziehen. Die Behauptung, die Bw. habe sich ausdrücklich verpflichtet, auf das Recht der Einrede der Verjährung zu verzichten, erscheint als wenig glaubwürdig, zumal es zu keiner Vorlage diesbezüglicher Unterlagen kam. Zudem kann nach Meinung des UFS aus

einzelnen Zinszahlungen noch nicht auf die ernsthafte Absicht zur tatsächlichen Rückzahlung sowohl der Darlehensverbindlichkeit als auch der Zinsen geschlossen werden (VwGH v. 31.7.2002, Zl. 98/13/0011).

Nach Meinung des UFS erscheint es unglaublich und unwahrscheinlich, dass unter Fremden ein Darlehen zu den gleichen Bedingungen wie im vorliegenden Fall abgeschlossen worden wäre. Es entspricht nämlich keineswegs den Erfahrungen des Wirtschaftslebens - auch unter befreundeten Geschäftspartnern - einem Geschäftspartner wiederholt Kapital in Form von Darlehen oder Krediten über Jahre hinweg zur Verfügung zu stellen, wobei jedoch weder Zins- noch Kapitalrückzahlungen geleistet bzw. seitens des Darlehensgeber keinerlei Einbringungsmaßnahmen zumindest hinsichtlich bereits zivilrechtlich verjährten Zinsen gesetzt werden und gleichzeitig der Darlehensgeber seinen gegenüber dem Darlehensnehmer bestehenden Verpflichtungen aus anderen Rechtsgeschäften (Vermietung der Liegenschaft Z) pünktlich nachkommt. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Behauptung der Bw., die Zinsen haben auf Grund der Finanzlage der Bw. erst nach Abstattung der Fremdverpflichtungen (H, Banken) gezahlt werden können, als reine Schutzbehauptung dar, da die Zeitrentenverpflichtung laut Bilanz zum 31.12.1992 bereits vor 1992 nicht mehr bestand und auch die Entwicklung der Bankverbindlichkeiten zeigt, dass die Rückzahlungsraten nicht so exorbitant hoch waren, um dadurch die finanzielle Existenz des Unternehmens zu gefährden.

Ebenso geht das Vorbringen, das Darlehen sei betrieblich veranlasst und notwendig, weil andernfalls eine Nutzung der Liegenschaft für die W GmbH gar nicht möglich gewesen wäre, ins Leere. Der Argumentation, seitens der Bw. und der W GmbH sei zwar eine Zusammenführung beider Unternehmungen angestrebt worden, diese sei jedoch an der ablehnenden Haltung der B Gesellschaft gescheitert, ist nämlich entgegenzuhalten, dass gerade für diesen Fall der Bw. bewusst gewesen sein musste, auf die Notwendigkeit einer fremdüblichen Gestaltung der Barmittelbereitstellung durch die W GmbH an die Bw. zu achten.

Weiters spricht aber auch die wirtschaftliche Situation der Bw. gegen das Vorliegen eines unter fremdüblichen Bedingungen gewährten Darlehen. So wurden zum einen die der Bw. von der W GmbH gewährten Barmittel ohne entsprechenden Sicherheiten zur Verfügung gestellt und zum anderen führt die Bw. (in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP) in Bezug auf ihre Kreditwürdigkeit selbst Folgendes aus: „Eine andere Form der Finanzierung kam für beide Unternehmen nicht in Betracht, weil die Bw. auf Grund ihres rückläufigen Handelsumsatzes (Verkauf von gebrauchten LKW-Anhängern, später Reifenhandel) und der Mieteinnahmen gegenüber Banken als nicht ausreichend kreditfähig angesehen wurde. Eine Finanzierung in dem erforderlichen Volumen, wie es durch das Verrechnungskonto zum Ausdruck kommt, wäre seitens einer Bank nicht möglich gewesen“. Zudem enthält ein in den

Jahresabschlüssen in Anhang abgegebenen Vermerk nachstehenden Wortlaut: „Unter Berücksichtigung der stillen Reserven des Anlagevermögens (Gebäude, Mietrechte) liegt keine Überschuldung vor. Aufgrund der langfristigen Finanzierung seitens der Fa. W GmbH besteht keine Insolvenzgefahr.“ Ebenso wie der Inhalt dieses Vermerkes spricht auch das Vorbringen der Bw., „die aus einer Nichtzahlung der Mietvorschreibungen resultierenden Zahlungseingpässe bei der Bw. hätten zu einer existenz bedrohenden Situation für beide Unternehmen (Bw., W GmbH) geführt, nicht für, sondern gegen das Berufungsbegehren, die strittigen Zinsaufwendungen als betrieblich veranlasst anzuerkennen. Nach Meinung der Behörde erscheint es nämlich auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes keinesfalls als gegeben, dass auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen ein Darlehen gewährt worden wäre. In diesem Sinne hat sich auch der Verwaltungsgerichtshof bei fehlenden Sicherheiten und wenn über Jahre hinweg neue Mitteln überlassen werde, obwohl infolge konkursrechtlich relevanter Überschuldung eine Rückzahlung der Zinsen unwahrscheinlich ist, gegen die Annahme einer fremdüblichen Darlehensgewährung ausgesprochen (Wiesner, „Die ertragssteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen Nahestehenden“, Teil II, FJ Nr. 4/98).

Wie die Bw. in der Berufung ausführt, erfolgte die Ausleihung der Geldbeträge bei der W GmbH zur Finanzierung betrieblicher Ausgaben und Investitionen bei der Bw. anstelle eines Bankkredites, wobei die Verzinsung jeweils an das aktuelle Zinsniveau angepasst worden sei. Diese Vorgehensweise sei auf ausdrückliche Anordnung durch die Finanzverwaltung erfolgt, sodass die Verbuchung als Zinsaufwand der bei der W GmbH als Zinsertrag verbuchten Beträge zwingende Folge gewesen sei. Dieser Argumentation ist jedoch entgegen zu halten, dass - obwohl die Vorbetriebsprüfung (19985 bis 1987) bei der W GmbH die Aktivstände („Darlehensstämme“) seinerzeit offenkundig ohne Vorlage von schriftlichen Verträgen und damit zu Unrecht und entgegen den Anforderungen der Judikatur als echte Forderung anerkannt hat - , dies jedoch die Abgabenbehörde nicht hindert, hievon in den Folgejahren abzuweichen. Gemäß Erkenntnis des VwGH v. 23.Februar 1996, Zl. 94/17/0114 ist aus dem Unterbleiben einer Beanstandung für einen früheren Prüfungszeitraum nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise abzuleiten.

Abschließend wäre noch zu bemerken, dass es sich im Übrigen im vorliegenden Fall nicht um einen, sondern um mehrere Darlehensverträge handeln würde. Zivilrechtlich kommt ein Darlehensvertrag als einzelner Realkontrakt erst mit der Übergabe der jeweiligen Darlehensvaluta in der Weise zustande, dass der Darlehensnehmer über zugeteilte Geldbeträge willkürlich verfügen kann. Dabei stellt die Rückzahlungsverpflichtung einen wesentlichen Be-

standteil des Darlehensvertrages dar. Der Umstand, dass im Rahmen eines Jahresabschlusses Zinsen verbucht werden, erbringt für den Abschluss eines Darlehens- bzw. Kreditvertrages keinen Beweis. In diesem Sinne irrt die Bw., wenn sie davon ausgeht, die Bilanzierung der Verbindlichkeit bzw. der Zinsen sei als Beweis für das Vorliegen eines Darlehensverhältnisses zu sehen. Im vorliegenden Fall hat die Bw. von der W GmbH eine Vielzahl einzelner Beträge erhalten. Da ein Darlehensvertrag jeweils eine konkrete Darlehensvaluta zum Gegenstand hat, wäre nicht von einem einzigen Darlehensvertrag, sondern von einer Vielzahl solcher Verträge auszugehen, die insgesamt die zu den Bilanzstichtagen ausgewiesene Darlehenschuld ergeben hätten. Der Abschluss einer solchen Vielzahl einem Fremdvergleich standhaltender Darlehensbeträge wurde jedoch seitens der Bw. weder im gesamten Berufungsverfahren behauptet (VwGH v. 15.3.1995, Zl.94/13/0249) noch in der Bilanz bzw. in den Erläuterungen in entsprechender Weise dargestellt (Gliederung der einzelnen Darlehen nach Kapitalstand und Laufzeit).

Da somit im vorliegenden Berufungsfall die der Bw. seitens der W GmbH gewährten Kapitalzuschüsse insgesamt gesehen die Kriterien einer fremdüblichen Darlehengewährung nicht erfüllen, waren daher die strittigen Zinsaufwendungen (in den Jahren 1993 bis 1996) nicht als betrieblich veranlasst anzuerkennen. Eine derartige rechtliche Beurteilung hat jedoch zur Folge, dass die in den Jahren 1993 bis 1995 seitens der Betriebsprüfung als außerordentlicher Ertrag berücksichtigten verjährten Zinsen aus Vorjahren nicht ertragswirksam zu berücksichtigen waren.

Die Berechnung der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgt wie nachstehend (in S und €):

	1993 S	1994 S	1995 S
Eink. a. Gw. lt. BP	97.404,00	54.560,00	114.922,00
minus a.o. Ertrag verjährte Zinsen	-203.465,00	-225.597,00	-273.916,00
Eink. a. Gw. lt. BE	-106.061,00	-171.037,00	-158.994,00

	1993 €	1994 €	1995 €
Eink. a. Gw. lt. BP	7.079,00	3.965,00	8.352,00
minus a.o. Ertrag			

verjährte Zinsen	-14.786,00	-16.395,00	-19.906,00
Eink. a. Gw. lt. BE	-7.707,00	-12.430,00	-11.554,00

	1993 S	1994 S	1995 S
Eink. a. Gw. lt. BE	-106.061,00	-171.037,00	-158.994,00
Nr./Name/Adresse/ Finanzamt/St.Nr.			
001 H GmbH W., Z.gasse X f. d. 3/11 Bezirk, Schwechat, Gerasdorf	-4.242,00	-6.841,00	-6.360,00
002 MW W.,S.gasse X f. d. 3/11 Bezirk, Schwechat, Gerasdorf	-101.819,00	-164.196,00	-152.634,00

	1993 €	1994 €	1995 €
Eink. a. Gw. lt. BE	-7.707,00	-12.430,00	-11.554,00
Nr./Name/Adresse/ Finanzamt/St.Nr.			
001 H GmbH W., Z.gasse X f. d. 3/11 Bezirk, Schwechat, Gerasdorf	-308,00	-497,00	-462,00
002 MW W.,S.gasse X f. d. 3/11 Bezirk, Schwechat, Gerasdorf	-7.399,00	-11.933,00	-11.092,00

Der Berufung betreffend der Feststellungsbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 war daher im eingeschränktem Umfang stattzugeben. Die Bescheide, mit denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1993 bis 1995 gem. § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden, werden entsprechend abgeändert.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Gewerbesteuerbescheide des Jahres 1993 und 1994 wäre Folgendes zu bemerken:

Da sich gemäß den verfahrensrechtlichen Vorschriften (§192 BAO) Bindungswirkungen des Feststellungsbescheides für den Gewerbesteuerbescheid ergeben, waren als Folge obiger Feststellungen gemäß § 295 BAO die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994 entsprechend zu ändern.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2004 schränkte die Bw. ihr Berufungsbegehren dahingehend ein, dass auf die Geltendmachung der Aufwandszinsen für das Verrechnungskonto der W GmbH verzichtet werde, sofern die in den Jahren 1993 bis 1995 als außerordentlicher Ertrag berücksichtigten Zinsen aus Vorjahren, die seitens der Betriebsprüfung als verjährt qualifiziert worden seien, als steuerneutrale Beträge behandelt und das Betriebsergebnis um S 203.465,00 für 1993, um S 225.597,00 für 1994 und um S 273.916,00 für 1995 reduziert werden würde. Da diese Einschränkung des Berufungsbegehrens einer Zurücknahme der Berufung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 gleichkommt, erklärt die Abgabenbehörde diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in S und €)

Wien, 5. August 2004