

GZ. RV/1129-W/02, RV/1130-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Walter & Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften (vor Übergang der Zuständigkeit auf das Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf in Wien) betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1993 und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1992 sowie gegen die Abgabenbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1993 und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1992 sowie gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1990 bis 1991 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989, 1990 und 1992 sowie bezüglich Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 einschließlich der entsprechenden Abgabenbescheide werden aufgehoben.

Die gegen die angefochtenen Abgabenbescheide gerichtete Berufung betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989, 1990 und 1992 sowie betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 wird als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Abgabenbescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 sowie der Haftungsbescheid bezüglich Kapitalertragsteuer für die Jahre 1990 bis 1991 werden zugunsten der Bw. abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe dieser Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. August 1979 gegründet. Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist laut Gesellschaftsvertrag u.a. der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Schminkzeug und Kosmetika aller Art sowie der An- und Verkauf, Verleih sowie Vertrieb, Vermietung, Leasing von Bild- und Tonträgern. Handelsrechtlicher Geschäftsführer Bw. ist seit 16. November 1983 der zu 100 % an der Bw. beteiligte Gesellschafter Dr. H.

Die Bw. wurde einer die Jahre 1989 bis 1995 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung, sowie einer den Zeitraum 1996 bis 1997 umfassenden Kapitalertragsteuernachschaub unterzogen. Die Ausstellung des Prüfungs- und Nachschauauftrages erfolgte per 6. August 1997. Mit der Prüfung bzw. Nachschau wurde am 13. August 1997 begonnen. Laut Prüfungsbericht vom 3. September 1998 wurde dabei u. a. folgendes festgestellt:

Aktives Verrechnungskonto Dr. H (Tz. 15 und Tz. 32):

Über das Verrechnungskonto des geschäftsführenden Alleingesellschafters Dr. H (AB Bl. 103-138) seien im Prüfungszeitraum laufend Beträge für den privaten Lebensaufwand entnommen worden. Es seien nur geringfügige vom Geschäftsführer getragene Aufwendungen und sporadische Rückzahlungen (Einzahlungen) erfolgt sowie im Jahr 1991 die Übernahme einer Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der A-GmbH durch Dr. H in Höhe von S 457.647,60 (AB Bl. 111) gegenverrechnet worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei eine Rahmenkreditvereinbarung (AB Bl. 104) vorgelegt worden. In dieser werde jedoch darauf verwiesen, dass Rückzah-

lungsmodalität und Zinssatz noch festzulegen seien. Da diesen Entnahmen keine fremdüblichen Vereinbarungen bezüglich Rückzahlungsmodalität, Sicherheiten etc. zugrunde liegen, würden Vorteilszuwendungen an Dr. H vorliegen, welche ein fremder Dritter nicht erhalten hätte. Mangels eines ernstgemeinten Schuldverhältnisses, werde das Bestehen einer Forderung der Bw. gegenüber Dr. H nicht anerkannt. Das Verrechnungskonto werde daher aufgelöst und die daraus erwachsende Vermögensminderung (im Jahr 1991 bereinigt um die Umbuchung der Verbindlichkeit A-GmbH) als verdeckte Ausschüttung qualifiziert. Aufgrund dieser Feststellungen würden sich laut Tz. 32 des Betriebsprüfungsberichtes folgende verdeckte Ausschüttungen (Geldbeträge in Schilling) ergeben:

| | 1990 | 1991 | 1992 | 1993 |
|---|-------------------|-------------------|--------------------|------------|
| Entnahme lt. Tz.15 | 103.731,90 | | 142.550,31 | |
| Einlage lt. Tz. 15 | | -107.350,10 | | -45.538,23 |
| Korrektur Umbuchung | | 457.647,60 | -469.346,75 | |
| Einlagen (gerundet) | | | -326.796,00 | -45.538,23 |
| verd. Ausschüttung netto (gerundet) | 103.732,00 | 350.298,00 | | |
| zuzüglich Kapitalertragssteuer | | 34.577,00 | 116.766,00 | |
| verd. Ausschüttung brutto (gerundet) | 138.309,00 | 467.064,00 | | |

Die im Jahr 1991 vorgenommene Korrektur betreffe die Umbuchung der gegen das Verrechnungskonto Dr. H als "Einlage" um- bzw. ausgebuchten Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der A-GmbH. Die im Jahr 1992 vorgenommene Korrektur Umbuchung ergebe sich aus der Zusammenlegung des Verrechnungskontos Dr. H. mit dem Verrechnungskonto V im Jahr 1992, was zu Einlagen in Höhe von S 326.796 führe.

Verrechnungskonto V (Tz. 17 und Tz. 33)

Auf dem Verrechnungskonto V seien Verrechnungen zur Einzelfirma V von Dr. H vorgenommen worden. Größtenteils seien aber nicht fremdübliche Geschäfte durchgeführt worden, sondern es sei lediglich zu Geldentnahmen von Dr. H gekommen. Dieses Verrechnungskonto sei daher im Lichte der Nahebeziehung als weiteres Verrechnungskonto Dr. H zu betrachten und analog dem Verrechnungskonto Dr. H als verdeckte Ausschüttung zu werten. Durch die Bw. werde dieser Umstand dadurch bestätigt, dass im Jahre 1992 dieses Verrechnungskonto mit dem Verrechnungskonto Dr. H zusammengelegt worden sei. Aufgrund dieser Feststellungen ergeben sich laut Tz. 33 des Betriebsprüfungsberichtes folgende verdeckte Ausschüttungen (Geldbeträge in Schilling):

| | 1990 | 1991 |
|---|-------------------|-------------------|
| Entnahme lt. Tz.16 | 122.355,52 | 346.991,23 |
| Korrektur Zinsen | | -25.480,00 |
| verd. Ausschüttung netto (gerundet) | 122.356,00 | 321.511,00 |
| Kapitalertragssteuer | 40.785,00 | 107.170,00 |
| verd. Ausschüttung brutto (gerundet) | 163.141,00 | 428.681,00 |

Die Feststellungen für das Jahr 1992 seien wegen der Zusammenlegung des Verrechnungskontos V mit dem Verrechnungskonto Dr. H bei den Feststellungen zum Verrechnungskonto Dr. H in Tz. 32 berücksichtigt worden.

Forderungsabschreibung A-GmbH (Tz. 31)

In der Bilanz 1988 seien Forderungen in Höhe von S 362.645,68 unter der Bilanzposition Auftragsverrechnung ausgewiesen. Laut Auskunft des Geschäftsführers der Bw. betreffe diese Forderung die Firma A-GmbH (nunmehr M). Dies werde auch dadurch dokumentiert, dass im Jahr 1989 die bestehende Forderung in unveränderter Höhe mit den Verbindlichkeiten an die A-GmbH aussaldiert worden sei und zum 31. Dezember 1989 ein Habensaldo in Höhe von S 95.001,92 aushafte. In der Bilanz 1990 sei die im Vorjahr durchgeföhrte Saldierung nicht ersichtlich. Vielmehr sei die Forderung in der ursprünglichen Höhe ausgewiesen und die Verbindlichkeit habe sich darüber hinaus um S 5.776,30 erhöht. Diesbezüglich sei ein weiteres Verrechnungskonto A-GmbH eröffnet worden. Im Jahre 1991 sei die Verbindlichkeit in Höhe von S 5.776,30 bezahlt worden. Weiters sei die Forderung abgeschrieben und die Verbindlichkeit in Höhe von S 457.647,60 über das Verrechnungskonto Dr. H ausgebucht worden. Es sei nicht nachvollziehbar, warum die bereits im Jahre 1989 aussaldierten Konten im Jahre 1990 wieder aufleben würden. Die Forderungsabschreibung sei nur dadurch zu erklären, dass Dr. H gleichzeitig Geschäftsführer der A-GmbH gewesen sei. Der Forderungsverzicht gegenüber Dr. H ergebe daher im Jahre 1991 folgende verdeckte Ausschüttung (Geldbeträge in Schilling):

| | 1991 |
|---|-------------------|
| verd. Ausschüttung netto (gerundet) | 362.646,00 |
| Kapitalertragssteuer | 120.882,00 |
| verd. Ausschüttung brutto (gerundet) | 483.528,00 |

Insgesamt seien daher folgende verdeckte Ausschüttungen inklusive Kapitalertragssteuer dem steuerpflichtigen Gewinn außerbilanzmäßig hinzuzurechnen und außerdem der Kapitalertragsbesteuerung zu unterziehen:

| Verdeckte Ausschüttung brutto | 1990 | 1991 |
|--|-------------------|---------------------|
| | Schilling | Schilling |
| Verrechnungskonto Dr. H (Tz. 15 und Tz. 32) | 138.309,00 | 467.064,00 |
| Verrechnungskonto V (Tz. 16 und Tz. 33) | 163.141,00 | 428.681,00 |
| Abschreibung der Forderung gegenüber der A-GmbH (Tz. 31) | | 483.528,00 |
| verdeckte Ausschüttungen insgesamt | 301.450,00 | 1.379.273,00 |

Aufgrund dieser Feststellungen ergingen an die Bw. u.a. die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1992, der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1993 sowie der Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid für die Jahre 1990 bis 1991. Die zuvor angeführten Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993 sowie die Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1992 ergingen im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren.

In der dagegen eingebrochenen Berufung, bekämpft die Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die o.a. Sachbescheide und beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Herstellung des Rechtsbestandes vor der Verfahrenswiederaufnahme. Als Begründung brachte die Bw. vor, dass dem Finanzamt aufgrund der im Zuge der Veranlagung vorgelegten Jahresabschlüsse, sämtliche Tatsachen bereits vor Beginn der Betriebsprüfung bekannt gewesen seien, zB die Entwicklung der Verrechnungskonten. Die Behörde habe die Abgabenerklärungen 1995 nicht erklärungsgemäß veranlagt, weil das Veranlagungsreferat in offensichtlicher Kenntnis über die im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto getroffenen Vereinbarungen, die nicht verbuchten Zinsen ausgeschüttet habe. Zum Beweis hiefür werde der Kapitalertragsteuerbescheid 1995 vom 13. Mai 1997 in Ablichtung vorgelegt. Die Abgabenbehörde habe weder in den Wiederaufnahmebescheiden noch im Betriebsprüfungsbericht neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel angeführt. Unter Hinweis auf den Erlass des BMF vom 9. Jänner 1995 zu § 303 BAO seien die angefochtenen Bescheide aufzuheben und der Rechtszustand vor Beginn der Betriebsprüfung wiederherzustellen.

Den angefochtenen Sachbescheiden würden zwei Feststellungen der Betriebsprüfung zugrunde liegen, und zwar einerseits die Abschreibung einer Forderung an die A-GmbH in Höhe von S 362.646, weil die A-GmbH diese nicht anerkannt habe und andererseits die Qualifikation des Verrechnungskontos Dr. H als nicht fremdüblich, trotz schriftlicher Vereinbarung.

Bezüglich der A-GmbH werde vorgebracht, dass Dr. H Minderheitsgesellschafter dieser Firma gewesen sei. Es seien 90 % der Geschäftsanteile im Dezember 1988 mit Wirkung Jänner 1989 verkauft worden. Dr. H habe in der A-GmbH seitdem den operativen Part und ein zweiter

(neuer) Geschäftsführer ab Jänner 1989 den kaufmännischen Part übernommen. Vom neuen Geschäftsführer, sei die Forderung nicht anerkannt und nicht bezahlt worden. Es sei daher zu berücksichtigen, dass Dr. H im November 1991 als Geschäftsführer ausgeschieden sei und dass eine ehemals erlöswirksame aber vom Gegenüber nicht anerkannte und nicht bezahlte Forderung in der Handelsbilanz und damit maßgeblich auch für die Steuerbilanz gar nicht anders behandelbar sei.

Bezüglich des Verrechnungskontos Dr. H werde vorgebracht, dass unter der Annahme, dass der Alleingesellschafter keine Anteile an der Bw. besessen hätte, einem völlig Fremden das gewünschte Verrechnungsverhältnis gewährt worden wäre, weil die potentielle Alternative, z.B. das Einstellen der Tätigkeit von Dr. H, viel nachteiliger gewesen wäre.

Es hätte zwischen Dr. H und der C (Eigentümer sei ein internationaler Groß-Konzern) ein ähnliches Verrechnungsverhältnis gegeben, deren Forderung ebenfalls verspätet bedient worden sei. Dieses sei der Betriebsprüfung bekannt gewesen und von dieser überprüft worden. Dieses Verrechnungsverhältnis sei anerkannt worden, weil der Eigentümer ein anderer gewesen sei. Daher sei die Annahme einer verdeckten Ausschüttung hinsichtlich der Verrechnungskontostände wegen der Eigentumsverhältnisse an der Bw. im Hinblick auf die vorgelegte schriftliche Vereinbarung unrichtig.

Außerdem sei ein Großteil der in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1997 dargestellten Umstände bereits eingetreten, wie die Verbuchung der Einlage der Beteiligung, die Rückführung des Banksaldos aus den Mitteln von Dr. H, womit auch die Einhaltung der damaligen Rahmenkreditvereinbarung attestiert werden könne.

Hiezu nahm die Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

Zwar sei vor Beginn der Betriebsprüfung die Nichtverzinsung des Verrechnungskontos im Jahr 1995 als verdeckte Ausschüttung behandelt worden, jedoch sei dabei angenommen worden, dass alle anderen Bedingungen für die Anerkennung des Verrechnungsverhältnisses zwischen der Bw. und dem geschäftsführenden Alleingesellschafter der Fremdüblichkeit entsprochen hätten. Aus der vom Finanzamt vorgenommenen Verzinsung, sei jedoch der Schluss nicht zulässig, dass alle mit diesem Verrechnungskonto in Zusammenhang stehenden Umstände zu Beginn der Betriebsprüfung bekannt gewesen seien. Aus den Jahresabschlüssen seien nur die Salden der einzelnen Verrechnungskonten (Dr. H, V, A-GmbH) ersichtlich gewesen. Im Zuge der Betriebsprüfung sei jedoch festgestellt worden, dass die vorgelegte Rahmenkreditvereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalte. In dieser sei lediglich

festgehalten, dass die Bw. ihrem geschäftsführenden Alleingesellschafter einen Rahmenkredit in Höhe von S 1.500.000 gewähre. Regelungen über Rückzahlungsmodalitäten, Zinssatz, Sicherheiten, Zahlungsverzug etc. würden jedoch fehlen. Demzufolge sei neu hervorgekommen, dass diese Vereinbarung nicht fremdüblich und das Verrechnungskonto daher als verdeckte Ausschüttung zu behandeln sei.

Das von der C (Arbeitgeber von Dr. H) eingeräumte Darlehen in Höhe von 1,2 Mio sei einerseits ordnungsmäßig verzinst worden, andererseits sei diese Forderung an die Einzelfirma V mit laufenden Aufträgen von Dr. H gegengerechnet worden (= Sicherheiten). Überdies seien die in der Vereinbarung getroffenen Punkte eingehalten worden. Dem von der Bw. angeführten Vergleich könne daher nicht gefolgt werden. Das Verrechnungskontos V (= Einzelfirma von Dr. H) sei als weiteres Verrechnungskonto von Dr. H zu qualifizieren und teile daher das gleiche steuerliche Schicksal. In Bezug auf dieses zweite Verrechnungskonto sei im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen, das keinerlei Vereinbarungen vorgelegt werden konnten, obwohl es zu außerbetrieblichen Geldentnahmen durch Dr. H gekommen sei.

Die Forderung an die A-GmbH sei von der Bw. im Jahre 1989 mit der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Verbindlichkeit aussaldiert worden. Warum die Aussaldierung im Folgejahr wieder rückgängig gemacht wurde, konnte die Bw. nicht schlüssig erklären. Die Abschreibung der Forderung im Jahre 1991 sei weder fremdüblich, noch sei die private Schuldübernahme durch Dr. H wirtschaftlich begründet worden. Es sei nicht, wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1997 ausgeführt, zu einer Begleichung der Verbindlichkeit durch Dr. H gekommen.

In ihrer Gegenäußerung bringt die Bw. hiezu vor:

In den Bescheiden seien die neu hervorgekommenen Tatsachen nicht dargestellt, daher sei der Berufung diesbezüglich statzugeben.

Die Betriebsprüfung führe in der Stellungnahme mit ihren Ausführungen zum Vergleich des Darlehens mit der C ein weiteres Argument für die Fremdüblichkeit ins Treffen, nämlich die Möglichkeit zur Gegenverrechnung mit laufenden Leistungen, wie z.B. Geschäftsführerentschädigungen und Auslagen für die Bw., genauso wie bei dem erwähnten Verhältnis der C. Damit habe die Betriebsprüfung dokumentiert, dass im gegenständlichen Fall ein beinahe identes Verhältnis als fremdüblich qualifiziert werde, während das Verrechnungsverhältnis mit Dr. H ausschließlich aufgrund seiner Beteiligung an der Bw. als verdeckte Ausschüttung qualifiziert werde.

Mit Vorhalt vom 8. Juli 1999 wurde die Bw. vom Finanzamt u.a. ersucht, darzulegen, aus welchen Gründen die fragliche Forderung der Bw. gegenüber der A-GmbH von Seiten der neuen Geschäftsführung nicht anerkannt worden sei und welche Schritte die Bw. unternommen habe, um die fragliche Forderung einbringlich zu machen. Hierbei wurde die Bw. ersucht, zum Nachweis der Stichhaltigkeit der erbetenen Antworten entsprechende Unterlagen vorzulegen.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 7. September 1999 führte die Bw. dazu aus, dass die Forderung der Bw. gegenüber der A-GmbH Zahlungen der Bw. an die B betreffe, welche von der Bw. für die A-GmbH geleistet worden seien. Diese Belastung sei von der A-GmbH, aus für die Bw. nicht klar erkennbaren Gründen, nicht akzeptiert worden. Die Bw. habe auf dem Verhandlungswege versucht, die Forderung gegen die bestehenden Verbindlichkeiten an die A-GmbH gegenzuverrechnen. Auf eine klagsweise Einbringung hätte verzichtet werden müssen, weil dies Einbringungsversuche der A-GmbH gegenüber der Bw. und damit deren Zahlungsfähigkeit zur Folge gehabt hätte.

Die vom Finanzamt geforderten Unterlagen zum Nachweis der Stichhaltigkeit wurden von der Bw. jedoch nicht vorgelegt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit diese wieder unerledigt ist.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde festgestellt, dass laut der im Arbeitsbogen (AB Bl. 69) aufliegenden Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1997 im Zuge der Betriebsprüfung von der Bw. u. a. vorgebracht wurde, dass die Verrechnung der Bw. mit Dr. H eine Rahmenkreditvereinbarung in Höhe von S 1.500.000 beinhalte, die von Dr. H wie folgt zurückgezahlt werden soll:

- Einlage einer Beteiligung in Höhe von S 330.000 an der CB-AG;
- Rückführung des Kontosaldo bei der E;
- Abdeckung der sonstigen Verbindlichkeiten der Bw. durch Dr. H;
- Abrechnung des Geschäftsführerentgeltes von Dr. H, da sich die wirtschaftliche Lage der Bw. wieder gebessert habe.

In der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten auf 9. November 1991 datierten Rahmenkreditvereinbarung (AB Bl. 104) wurde zwischen der Bw. als Darlehensgeberin und Dr. H als Darlehensnehmer folgendes vereinbart:

"Der Darlehensgeber gewährt seinem Gesellschafter, Dr. H, bis auf weiteres einen Rahmenkredit in Höhe von ATS 1.500.000,00.

Rückzahlungsmodalität und Zinssatz ist noch festzulegen."

Mit Vorhalt vom 19. März 2003 wurde der Bw. u.a. mitgeteilt, dass die Rahmenkreditvereinbarung vom 9. November 1991 erstmalig im Vorhalt vom 28. November 1997, d.h. nach Beginn der Betriebsprüfung, aktenkundig erwähnt werde. Das Finanzamt habe daher erst nach diesem Zeitpunkt von der nicht fremdüblichen Kreditvereinbarung Kenntnis erlangt. Bezuglich der Fremdunüblichkeit der Rahmenkreditvereinbarung wurde die Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 1985, 85/14/0079) verwiesen. Bezuglich der Abschreibung der Forderung gegenüber der A-GmbH, wurde die Bw. ersucht, durch Vorlage von entsprechendem Beweismaterial, die im erstinstanzlichen Berufungsverfahren aufgestellten Behauptungen bezüglich des Verrechnungsverhältnisses zwischen der Bw. und der A-GmbH zu erhärten.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vermeint die Bw., es sei mehr als wahrscheinlich, dass die Veranlagung von einer zivilrechtlichen Rückzahlungsverpflichtung ausgegangen sei. Diese läge zivilrechtlich auch dann vor, wenn es keinen Kreditvertrag gegeben hätte. Die Betriebsprüfung habe die später getroffenen Feststellungen vor Beginn der Betriebsprüfung der Bw. bzw. ihrem seinerzeitigen steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht. Es habe im gleichen Zeitraum ein gleiches Verrechnungsverhältnis zwischen Dr. H und der C gegeben, einem Unternehmen mit völlig anderer Eigentümer- und Geschäftsführungsstruktur, weshalb der Fremdvergleich erbracht worden sei. Die Rückführung des Verrechnungssaldos sei eine zivilrechtlich gültige Verpflichtung. Die Rahmenvereinbarung beinhalte bei Abschluss deshalb keine monatliche Rückzahlungsverpflichtung, weil es sich um eine Rahmenvereinbarung ähnlich wie bei einem Kontokorrentverhältnis handle, wie dies jährlich in wahrscheinlich tausendfacher Art und Weise von Banken mit ihren Kunden abgeschlossen werde. Die Verzinsung sei variabel festgelegt und lediglich einmal am Jahresende von Dr. H übersehen worden. Die Voraussetzungen der vom unabhängigen Finanzsenat ins Treffen geführten Judikatur seien von der Bw. erfüllt worden, nicht zuletzt deswegen, weil sich das Steuerrecht vom Zivilrecht nicht vollständig abkoppeln lasse. Die Klar- und Eindeutigkeit liege vor, zumal der Außenstand des Kontokorrentkontos variabel verzinst worden sei und dessen Charakter jedenfalls auf eine

Rückzahlungsverpflichtung ausgelegt gewesen sei. Die Rückzahlung sei – wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1997 angekündigt - durch Einlage einer damals werthaltigen Beteiligung und durch laufende Leistungsverrechnung mit den laufenden Geschäftsführerbezügen von Dr. H erfolgt, wobei auch die damals vorhandenen Bankschulden getilgt worden seien. Damit sei die Rahmenkreditvereinbarung auch eingehalten worden. Die Vereinbarung sei nach außen hin in Erscheinung getreten, weil sie schriftlich abgefasst und in den Jahresabschlüssen als Verrechnungsforderung bilanziert worden sei. Die Bilanz sei vom Geschäftsführer unterzeichnet worden. Im übrigen wäre eine zivilrechtlich Rückzahlungsverpflichtung auch bei einem mündlichen Vertrag gegeben. Der Beweis der Fremdüblichkeit sei dadurch erbracht, dass Dr. H mit einem Fremdunternehmen dasselbe Verrechnungsverhältnis gehabt hätte.

Bezüglich der Abschreibung der Forderung gegenüber der A-GmbH werde darauf verwiesen, dass Dr. H an der A-GmbH nur als Minderheitsgesellschafter mit 10 % beteiligt gewesen sei. Die Abgabenbehörde erkläre nicht warum Dr. H seinen 90%igen Mitgesellschaftern, mit denen er weder verwandt noch verschwägert gewesen sei, etwas schenken solle.

In einer Stellungnahme vom 30. April 2003 teilte das Finanzamt - über Vorhalt verjährungsrechtlicher Bedenken - mit, dass die Kapitalertragsteuer von der Bw. mit bedingten Vorsatz verkürzt worden sei. Dies deshalb, weil dem geschäftsführenden Alleingesellschafter Dr. H. die Kenntnis über die wesentlichen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zuzumuten war. Zu diesen Vorschriften würden auch die Vorschriften über die korrekte Entnahme von Vermögen aus der berufungswerbenden GmbH zählen. Demzufolge sei für den geschäftsführenden Alleingesellschafter Dr. H klar erkennbar gewesen, dass er mit der Entnahme von Geldern aus der Bw. zur Finanzierung seines privaten Lebensaufwandes, ohne einem dem Geschäfts- und Bankleben entsprechenden Darlehensvertrag, nicht die gesetzlich vorgesehene Vorgangsweise für Ausschüttungen gewählt habe. Mit den Entnahmen habe er die Verkürzung der Kapitalertragsteuer in Kauf genommen.

Mit weiterem Vorhalt vom 29. Oktober 2003 wurde der Bw. dargelegt, dass in den Jahresabschlüssen für die Jahre 1989 bis 1995, welche vor Prüfungsbeginn (13. August 1997) beim Finanzamt eingebracht wurden, bezüglich des Verrechnungskontos Dr. H folgende Verrechnungskontostände (in Schilling) ausgewiesen seien:

| Jahr | Soll | Haben |
|------|------|-----------|
| 1989 | | 17.040,00 |

| | |
|------|------------|
| 1990 | 86.891,90 |
| 1991 | 20.658,20 |
| 1992 | 121.892,11 |
| 1993 | 76.353,88 |
| 1994 | 221.348,90 |
| 1995 | 723.413,09 |

Ob den aktiven Zuwächsen in den jeweiligen Jahren Kreditgeschäfte bzw. erlöswirksame Verbuchungen zugrunde liegen, sei anhand dieser Jahresabschlüsse ohne ergänzende Informationen nicht feststellbar. In den Gewinn- und Verlustrechnungen würden für jene Jahre, in denen aktive Verrechnungskontostände vorliegen, folgende Ertragszinsen (Beträge in Schilling) ausgewiesen:

| Jahr | Ertragszinsen laut GuV | Haben |
|------|------------------------|----------|
| 1990 | 1. Skontoerträge | 3.199,29 |
| | 2. Bankzinsen | 9.010,66 |
| 1992 | keine | |
| 1993 | keine | |
| 1994 | Konto 8060 Zinserträge | 11,05 |
| 1995 | Konto 8060 Zinserträge | 23,20 |

Ein Zusammenhang dieser Ertragszinsen zu den jeweiligen Kontoständen des Verrechnungskontos Dr. H sei anhand der Jahresabschlüsse bis 1995 ebenso wenig zu erkennen, wie ein Hinweis, dass eine auf den 9. November 1991 datierte Rahmenkreditvereinbarung der Rechtsgrund für die aktiven Zuwächse auf diesem Verrechnungskonto sein soll.

Ebenso wenig sei dem Vorhalt vom 24. Februar 1997 zu den Steuererklärungen 1995 und der entsprechenden Beantwortung vom 24. März 1997 zu entnehmen, dass dem Finanzamt vor dem Ergehen des mit 28. April 1997 datierten Körperschaftsteuerbescheides 1995, die fraglichen Rahmenkreditvereinbarung bekannt war bzw. von der Bw. bekannt gegeben wurde.

Der Jahresabschluss für das Jahr 1996 sei erst nach Beginn (13. August 1997) bzw. nach Abschluss der Betriebsprüfung (Zustellung Bp.-Bericht am 17. September 1998) am 6. November 1998 (Eingangsstempel) beim Finanzamt für Körperschaften eingelangt. In der Gewinn- und Verlustrechnung dieses Jahresabschlusses werden im Haben erstmalig Zinserträge a. Gew. Finanzdarlehen (Konto 8061) in Höhe von S 62.771,32 offen ausgewiesen.

Da die fragliche Rahmenkreditvereinbarung in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1997 (d.h. nach Prüfungsbeginn) erstmalig erwähnt werde und das dem Prüfer vorgelegte Exemplar keinen Vergebührungsvermerk enthalte, werde überdies bezweifelt, dass die Rahmenkreditvereinbarung tatsächlich bereits am 9. November 1991 in Schriftform vorgelegen sei.

Diese erwiesenen Umstände zeigen deutlich, dass die Bw. mit Vorlage ihrer Jahresabschlüsse für die Jahre bis 1995 vor Betriebsprüfungsbeginn dem Finanzamt nicht alle rechtserheblichen Tatsachen offengelegt habe.

Bezüglich der Abschreibung der Forderung der Bw. gegenüber der A-GmbH, wurde die Bw. neuerlich ersucht, Beweismaterial für die im Jahr 1991 eingetretene Uneinbringlichkeit vorzulegen. Es erscheine ungewöhnlich, dass die Bw. die Nichtanerkennung der Forderung durch die A-GmbH einfach hingenommen habe, ohne dass ihr taugliche Gründe genannt worden seien und dass diesbezüglich kein Schriftverkehr vorliege.

Bezüglich der behaupteten privativen Schuldübernahme der Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der A-GmbH durch Dr. H wurde die Bw. ersucht, diese durch Vorlage von entsprechenden Vertragsurkunden, wie sie die Judikatur zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern fordere, nachzuweisen. Ebenso sei durch Vorlage von geeigneten Unterlagen nachzuweisen, wann Dr. H die übernommene Schuld an die A-GmbH bezahlt habe.

Außerdem wurde der Bw. die Stellungnahme des Finanzamtes vom 30. April 2003 zur Kenntnis gebracht, in der das Finanzamt die Ansicht vertritt, dass die Kapitalertragsteuer mit dolus eventualis verkürzt worden sei.

In der entsprechenden Vorhaltsbeantwortung vom 24. November 2003 brachte die Bw. vor, dass an der laienhaften Formulierung des Kreditvertrages erkennbar sei, dass diese Urkunde genau am 9. November 1991 abgefasst worden sei.

Dem Vorwurf des Finanzamtes, Dr. H habe als Geschäftsführer der Bw. die Kapitalertragsteuer mit dolus eventualis verkürzt, werde entgegnet, dass Dr. H eine Urkunde über das Kreditverhältnis errichtet und durch Ansatz eines entsprechenden Aktivpostens dieses Kreditverhältnis klar zum Ausdruck gebracht habe.

Bezüglich der strittigen Forderungsabschreibung brachte die Bw. vor, dass die A-GmbH ein Sanierungsfall gewesen sei. Nur durch Einstieg eines Großinvestors, der einen zweiten Geschäftsführer eingesetzt habe, sei diese Gesellschaft vor der Insolvenz bewahrt worden. Dieser Sachverhalt sei vom Betriebsprüfer ermittelt worden und müsse bei der Behörde aufliegen.

Es sei für die Bw. daher unverständlich, dass die Abgabenbehörde Beweismaterial fordere obwohl aus dem Akteninhalt hervorgehe, dass die A-GmbH die Forderung weder anerkannt noch bezahlt habe. Dr. H verfüge diesbezüglich deshalb über keine Unterlagen mehr, weil der Großinvestor größte Teile seines Investments verloren habe und seitdem mit Dr. H auf Kriegsfuß stehe, weshalb Dr. H niemanden mehr kontaktieren könne. Der Sachverhalt liege viele Jahre zurück. Die A-GmbH sei seit Jahren operativ liquidiert und der maßgebende Entscheidungsträger beim Investor sei inzwischen verstorben. Es sei davon auszugehen, dass die notwendigen Informationen hinreichend aus dem Akt hervorgehen müssten.

Die im Vorhalt geforderten Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde anhand der Akten folgendes festgestellt:

Die in der Vorhaltsbeantwortung geschilderten Verhältnisse bei der A-GmbH sind anhand des Akteninhaltes der Bw. nicht erkennbar. Auch geht aus dem Steuerakt nicht hervor, wann und aus welchem Grund die Forderung der Bw. von der A-GmbH nicht anerkannt wurde. Außerdem geht aus den im Arbeitsbogen aufliegenden Verrechnungskonten Dr. H für die Jahre 1989 bis 1996 (AB Bl. 103 - 138) hervor, dass eine Verzinsung der Kontostände vor Abschluss der Betriebsprüfung nicht erfolgt ist. Ebenso wenig wurde das Verrechnungskonto V bis Ende 1990 verzinst. Im Jahr 1991 wurden jedoch Zinsen in Höhe von S 25.480 gegen Ertrag verbucht (AB Bl. 147). Bei der Zusammenführung der Verrechnungskonten Dr. H und V im Jahre 1992 wurden vom Betriebsprüfer laut Tz. 32 Einlagen in Höhe von 326.796 festgestellt, in welchen die im Vorjahr (1991) gegen das Verrechnungskonto V verbuchten Vermögensabflüsse in Höhe von S 321.511 (siehe Tz. 33) Deckung finden.

Bei Überprüfung der Berechnungen des Betriebsprüfers anhand des Prüfungsberichtes wurde festgestellt, dass der Betriebsprüfer bei der Auflösung der Verrechnungskonten Dr. H und V die jeweiligen Aktivzuwächse (Entnahmen) gewinnmindernd passiviert und die jeweiligen Passivzuwächse (Einlagen) gewinnerhöhend aktiviert hat. Während die gewinnmindernde Passivierung der Aktivzuwächse vom Betriebsprüfer bei der Gewinnermittlung durch die außerbilanzmäßige Hinzurechnung der jeweiligen verdeckten Ausschüttung neutralisiert wurde, wurde eine entsprechende Neutralisation der gewinnerhöhend aktivierten Passivzuwächse (Einlagen) vom Betriebsprüfer nicht vorgenommen. Außerdem wurde bei Berechnung der verdeckten Ausschüttungen in Tz. 15 Bp.-Bericht im Jahr 1990 fälschlicherweise der Verrechnungskontostand Dr. H mit S 86.691,90 (Soll) angesetzt, während im Jahresabschluss 1991 dieser mit S 86.891,90 (Soll) ausgewiesen ist. Die laut Tz. 15 Bp.-Bericht im Jahr 1989 aufgedeckte Einlage in Höhe von S 17.040 wurde bei der Ermittlung der verdeckten Ausschüttung

im Jahr 1990 laut Tz. 32 nicht berücksichtigt. Weiters hat sich die Korrektur der Umbuchung der Verbindlichkeit von S 457.647 bei der Gewinnberechnung des Betriebsprüfers (Tz. 23) im Jahr 1991 gewinnerhöhend ausgewirkt. Dies deshalb, weil der Betriebsprüfer in Tz. 23 die Erfolgsänderung in Höhe von S 107.350,10 (nach Richtigstellung gerundet: S 107.550) vor Vornahme der Korrekturbuchung aktiviert hat, während die verdeckte Ausschüttung unter Berücksichtigung der Korrekturbuchung ermittelt wurde, wie aus Tz 32 Bp.-Bericht hervorgeht.

In einem mit der Vertreterin des Finanzamtes Mag. K am 19. November 2003 geführten Telefonat wurde dieser mitgeteilt, dass wegen der o.a. Fehler in der Berufungserledigung umfangreiche Berichtigungen vorzunehmen seien. Frau Mag. K erklärte in diesem Telefonat, dass das Finanzamt auf detaillierte Darstellung der erforderlichen Berichtigungen im Vorhaltewege verzichte.

Am 4. Dezember 2003 sprach der Geschäftsführer Dr. H persönlich beim zuständigen Referenten des unabhängigen Finanzsenat vor und gab u.a. folgendes zu Protokoll:

Die Zahlungen seien von der Bw. vor 1988 an den ihr fremd gegenüberstehenden ES von der B für den Ausbau eines neuen Geschäftszweiges (Verkauf von professionellen Videogeräten für Studios größerer Veranstalter) geleistet worden. Hierüber gebe es einen Zeitschriftenartikel, der nachgereicht werde. Mit der Bezeichnung Profitcenter habe Bw. nicht eine mit ihr verbundene Gesellschaft gemeint, sondern die Aufnahme einer neuen Geschäftstätigkeit im Bereich der Bw. Der erwartete Geschäftserfolg sei jedoch nicht eingetreten. Diese Aufwendungen seien vor dem Gesellschafterwechsel der A-GmbH in Rechnung gestellt worden. Dies sei aus Gründen der Kostenentlastung der Bw. (mit Buchung Forderung A-GmbH an Ertrag) wegen deren Kreditfähigkeit gegenüber den Banken erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt sei Dr. H sowohl bei der Bw., als auch bei der A-GmbH 100%iger Eigentümer und Geschäftsführer gewesen. Nach dem 90%igen Gesellschafterwechsel bei der A-GmbH im Jahr 1989 sei zusätzlich ein neuer Geschäftsführer bestellt worden. Diesbezüglich werde auf die entsprechenden Ausführungen in den Berufungsschriftenverwiesen. Der neue Geschäftsführer sei an der A-GmbH nicht beteiligt und Finanzchef des neuen 90%igen Gesellschafters gewesen. Es sei im Jahre 1989 die Aufrechnung der Forderung mit der Verbindlichkeit versucht worden. Dies sei vom neuen Geschäftsführer abgelehnt worden. Dies erkläre auch das Wiederaufleben von Forderung und Verbindlichkeit im Jahr 1990. Die Aufrechnung sei mit der Begründung verweigert worden, dass die von ES erbrachten Leistungen nicht im Konnex zur A-GmbH, sondern im Konnex zur Bw. gesehen wurden.

Die im Vorhalt geforderten Verträge bezüglich der privativen Schuldübernahme von Dr. H könnten nicht vorgelegt werden, da schriftliche Verträge darüber nicht abgefasst wurden.

Über telefonische Anfrage teilte CF von der BA am 4. Dezember 2003 dem unabhängigen Finanzsenat mit, dass der Zinssatz für mittelfristige Kredite ohne Sicherheiten im Jahr 1991 bei etwa 11 % gelegen sei.

Am 11. Dezember 2003 wurde von Dr. H persönlich eine Ablichtung des Zeitschriftenartikels aus Erfolg, Juni 1990, betreffend ES dem Referenten überreicht. Im Zuge dieser Vorsprache gab der Geschäftsführer Dr. H ergänzend zu Protokoll, dass die Verbindlichkeit vor dem Jahr 1988 in die Bilanz eingestellt worden wäre, als er noch geschäftsführender Alleingesellschafter der A-GmbH gewesen sei. Es seien von ihm Gelder aus der A-GmbH entnommen worden, um ES zu bezahlen. Diese Zahlungen seien bei der Bw. als Aufwand gegen das Verbindlichkeitskonto der A-GmbH verbucht worden. Die für diesen Zeitraum maßgeblichen Buchhaltungen würden nicht mehr existieren.

Klar und eindeutige nach außen hin erkennbare sowie fremdübliche Verträge seien bei der Einstellung der Forderung von S 362.645,68 und der Verbindlichkeit von S 457.647,60 in die Bilanz (vor 1989) zwischen der Bw und der A-GmbH nicht getroffen worden.

Nach ausführlicher Erörterung der Sach- und Rechtslage stellte der Geschäftsführer Dr. H namens der Bw. außer Streit, dass

- die Rahmenkreditvereinbarung vom 9. November 1991 mangels klarer und eindeutiger Regelungen über Verzinsung, Zinsenfälligkeit, Rückzahlungsmodalitäten und Sicherheiten nicht fremdüblichen Bedingungen entspreche;
- in Tz. 15 Bp.-Bericht die nicht fremdüblichen Rahmenkreditvereinbarung als neu hervorgekommene Tatsache angeführt ist;
- das Verrechnungskonto Dr. H vor Prüfungsabschluss (Datum des Bp.-Berichtes: 3. September 1998) von der Bw. nicht verzinst worden ist;
- die über das Verrechnungskonto V getätigten Entnahmen lediglich einmal im Jahr 1991 mit S 25.480 verzinst wurden;
- die Ausbuchung der Verbindlichkeit von S 457.647,67 nicht als Einlage zu qualifizieren ist, weil die Verbindlichkeit schon zum Zeitpunkt ihrer Einstellung in die Bilanz (vor 1989) mit entsprechenden steuerlichen Auswirkungen zu berichtigen gewesen wäre und daher eine im Jahr 1991 nicht mehr bestehende Verbindlichkeit nicht privativ übernommen werden konnte;

- die gewinnerhöhende Korrektur der Abschreibung der Forderung von S 362.645,68 durch den Prüfer zu Recht vorgenommen wurde, weil die Forderung schon bei ihrer Aufnahme in die Bilanz mit den entsprechend steuerlichen Auswirkungen zur berichtigten gewesen wäre und daher eine im Jahr 1991 nicht mehr existierende Forderung nicht gewinnmindernd abgeschrieben werden konnte;
- der Zinssatz für mittelfristige Kredite im Jahr 1991 ohne Sicherheiten etwa 11 % betragen hat.

Ihr bisheriges Berufungsvorbringen einschränkend beantragte der Geschäftsführer Dr. H namens der Bw. nunmehr, dass

- der Berufung nur hinsichtlich der Wiederaufnahme bezüglich Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989, 1990 1992 und bezüglich Körperschaftsteuer 1993 statzugeben ist, weil nur in diesen Jahren die neu hervorgekommene Tatsache der nicht fremdüblichen Rahmenkreditvereinbarung im Vergleich zu den vor Bp. ergangenen Bescheiden keine im Spruch anderslautenden Bescheide herbeiführt;
- die neu hervorgekommene Tatsache im Jahr 1991 in Verbindung mit den übrigen Feststellungen (betreffend A-GmbH) jedenfalls im Vergleich zu den vor der Bp. ergangenen Bescheiden, zu im Spruch anderslautenden Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheiden führt;
- der im Jahre 1989 aufgedeckten Einlagenstand von S 17.040 bei der verdeckten Ausschüttung 1990 in Abzug gebracht und der vom Betriebsprüfer in Tz. 15 unrichtig angesetzte Kontostand für das Jahr 1990 von S 86.691,90 auf S 86.891,90 richtig gestellt werde;
- die gewinnerhöhende Ausbuchung der Verbindlichkeit rückgängig gemacht werde, weil die erfolgswirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit schon im Jahr der Einstellung in die Bilanz erfolgen hätte müssen und daher im Jahr 1991 nicht nachgeholt werden könne;
- nicht der Zuwachs des Verrechnungskontos V. im Jahr 1991 in Höhe von S 321.511 im Jahre 1991 als verdeckte Ausschüttung behandelt werde, sondern anstelle dessen die Zinsen von S 25.480 auf S 35.366 (= 11 % des Zuwachses) angehoben werden und die Differenz zwischen den angehobenen Zinsen und den im Jahresabschluss ausgewiesenen Zinsen nunmehr als verdeckte Ausschüttung anzusetzen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gem § 303 Abs 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl hiezu beispielsweise das Erkenntnis vom 8. März 1994, 90/14/0192, ÖStZB 1994, 644) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederholt aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Die Bw. bringt vor, aufgrund der vor Beginn der Betriebsprüfung vorgelegten Jahresabschlüsse für die Jahre 1989 bis 1995 seien sämtliche Tatsachen dem Finanzamt bekannt gewesen, z. B. die Entwicklung der Verrechnungskonten.

Die im Arbeitsbogen (AB Bl. 103-138) in Ablichtung aufliegenden Verrechnungskonten Dr. H wurden erst nach Prüfungsbeginn (13. August 1997) dem Betriebsprüfer vorgelegt. Erst anhand dieser Kontenablichtungen konnte der Betriebsprüfer erkennen, dass der geschäftsführende Alleingesellschafter der Bw., Dr. H, laufend Beträge für den privaten Lebensaufwand entnommen hat und dass eine laufende und angemessene Verzinsung der Verrechnungskontostände nicht erfolgt ist. Ebenso wurde die auf 9. November 1991 datierte Rahmenkreditvereinbarung erstmalig im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt, anhand welcher der Betriebsprüfer erkennen konnte, dass den gegen das Verrechnungskonto Dr. H verbuchten Vermögensabgängen kein fremdübliches Kreditgeschäft (siehe dazu unten Punkt 2.1.1.) zugrunde lag. Die Tatsachen sind in Tz. 15 Betriebsprüfungsbericht angeführt, womit sich die Behauptung der Bw., im Betriebsprüfungsbericht seien keine neu hervorgekommenen Tatsachen angeführt, als unrichtig erweist. Dies wurde am 11. Dezember 2003 vom Geschäftsführer der Bw. außer Streit gestellt. Ebenso unrichtig erweist sich die Behauptung der Bw., dem Finanzamt seien sämtliche Umstände bekannt gewesen, z. B. die Entwicklung der Verrechnungskonten. Anhand der in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Verrechnungskontostände konnte das Finanzamt ohne zusätzliche Informationen nicht erkennen, aus welchem Rechtsgrund und durch welche Buchungen (Erlösbuchungen oder Kassen- bzw. Bankabgänge) diese Zustände kamen. Dem Finanzamt wurden daher vor Prüfungsbeginn nicht sämtliche rechtserheblichen Umstände im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto Dr. H offengelegt.

Bezüglich der Streitjahre 1989 bis 1990 und 1992 bis 1993 stellt der unabhängige Finanzsenat jedoch fest, dass nach Vornahme der vom Prüfer verabsäumten Neutralisationen der Einlagen bzw. Einlagenrückgewährungen, die in Tz. 15 Betriebsprüfungsbericht angeführten neu

hervorgekommenen Tatsachen, zu keinen im Spruch anderslautenden Körperschaft- bzw. Gewerbesteuerbescheiden führen, wie dies der Vergleich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund der Prüfungsfeststellungen (nach vorgenommener Korrektur der dem Prüfer unterlaufenen Fehler und unter Berücksichtigung der unten unter Punkt 2 getroffenen Feststellungen) mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb aufgrund der vor Verfahrenswiederaufnahme ergangenen Bescheide (Geldbeträge auf volle Schilling gerundet) zeigt:

| | 1989 | 1990 | 1992 | 1993 |
|--|----------------|---------------|---------------|----------------|
| Gewinn/Verlust lt. HB | 107.591 | 257.623 | -35.908 | -69.908 |
| Auflösung Verrechnungskonto Dr. H (berichtigt) | 17.040 | -103.932 | | 45.538 |
| Auflösung Verrechnungskonto Dr. H nach Zusammenlegung mit dem Verrechnungskonto V im Jahr 1992 unter Berücksichtigung der Rückzahlung des Betrages von S 321.511 laut Punkt 2.1.2. | | | 5.285 | |
| Auflösung Verrechnungskonto V | | -122.356 | | |
| Auflösung Verrechnungskonto | | | | |
| KEST-Passivierung (nach Berichtigung) | | -69.749 | | |
| Verdeckte Ausschüttungen | | 278.997 | | |
| Körperschaftsteuer | | | | |
| Vermögensteuer, ES | 1.630 | 8.370 | 5.000 | 5.000 |
| abzüglich Einlagen / zuzüglich rückgewährte Einlagen | -17.040 | 17.040 | -5.285 | -45.538 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Vornahme der fehlenden Neutralisationen (gerundet) | 109.221 | 265.993 | -30.908 | -64.908 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Körperschaftsteuerbescheid vor Wiederaufnahme | 109.221 | 265.993 | -30.908 | -64.907 |

Die Verfahrenswiederaufnahme hinsichtlich dieser Streitjahre erfolgte daher zu Unrecht. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1990 und 1992 bis 1993 sowie hinsichtlich der Gewerbesteuer 1989 bis 1990 und 1992 wird daher Folge gegeben. Die auf dieser Grundlage ergangenen Abgabenbescheide werden aufgehoben, womit diese aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Daher wird die gegen diese Abgabenbescheide gerichtete Berufung als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Im Jahr 1991 führen die in Tz. 15 Bp. Bericht angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen in Verbindung mit den Feststellungen zur Abschreibung der Forderung gegenüber der A-GmbH (siehe dazu unten Punkt 2.2.) im Vergleich zu den vor Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Bescheiden zu im Spruch anderslautenden Bescheiden, womit die Verfahrenswiederaufnahme bezüglich Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 zu Recht

erfolgt ist. Die Berufung ist daher diesbezüglich unbegründet. Dies wurde vom Geschäftsführer der Bw. am 11. Dezember 2003 auch außer Streit gestellt.

2. Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 und Kapitalertragsteuer 1990-1991

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Dies gilt zufolge des Abs. 2 Z. 1 lit. a leg. cit. auch für verdeckte Gewinnausschüttungen.

Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 ist der Gläubiger beim Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) Steuerschuldner. Der Schuldner der Kapitalerträge haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 1974, 1157/72). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird dabei durch Fremdvergleich ermittelt, wobei entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Fremden (Nichtgesellschafter) ebenfalls gewährt hätte.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. September 1985, Zl. 85/14/0079). Für Verträge, die zwischen Unternehmen abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind die gleichen Anforderungen zu erheben, wie bei Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern, weil in diesem Fall, die bei Vertragsabschluss gewöhnlicherweise zu unterstellenden Interessengegensätze nicht vorliegen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. August 2000, Zl. 96/15/0159).

2.1. Verdeckte Ausschüttungen aufgrund von über die Verrechnungskonten Dr. H und V getätigten Entnahmen

2.1.1. Verrechnungskonto Dr. H

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 26. September 1985, ZI. 85/14/0079) ist es irrelevant, ob ein Darlehens- bzw. Kreditvertrag zwischen der Gesellschaft und ihrem einzigen Gesellschafter oder Geschäftsführer zivilrechtlich zulässig war oder nicht, weil selbst für den Fall der Gültigkeit des Geschäftes eine verdeckte Ausschüttung nicht ausgeschlossen werden kann, da es im Abgabenrecht grundsätzlich nicht auf die Ausnützung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten, sondern auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommt. Zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-Gesellschaft und der Gesellschaft sind ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Trifft eine dieser Voraussetzungen nicht zu, so kann auch die Rückzahlbarkeit der vom Gesellschafter-Geschäftsführer empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden. Es entspricht nämlich keineswegs einem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmmbaren Rückzahlungstermin zu vereinbaren sowie die Fälligkeit der Zinsen festzulegen. Auch ist es nicht fremdüblich, Kredit einzuräumen oder Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen.

Der unabhängige Finanzsenat stellt zu der von der Bw. vorgelegten Rahmenkreditvereinbarung fest, dass diese weder einen bestimmten noch annähernd bestimmmbaren Rückzahlungstermin, noch die Höhe und Fälligkeit der Zinsen festlegt. Ebenso wenig wurden in der fraglichen Rahmenkreditvereinbarung Regelungen über entsprechende Sicherheiten getroffen. Den vom geschäftsführenden Alleingesellschafter der Bw. gegen das Verrechnungskonto Dr. H getätigten Vermögensminderungen (vorwiegend Verminderungen von Bankguthaben der Bw.) lag somit kein fremdübliches Darlehens- bzw. Kreditgeschäft zugrunde. Aus den im Arbeitsbogen aufliegenden Kontenablichtungen (AB Bl. 103–138) geht außerdem hervor, dass eine Verzinsung der Kontenstände nicht vorgenommen wurde. Die Behauptung der Bw., die Klar- und Eindeutigkeit liege deswegen vor, weil der Außenstand des Verrechnungskontos variabel verzinst worden sei, erweist sich daher als unrichtig. Dies wurde vom Geschäftsführer der Bw. am 11. Dezember 2003 außer Streit gestellt. Ins Leere geht daher auch die Behauptung, die Fremdüblichkeit des Verrechnungskontos Dr. H sei damit bewiesen, weil Dr. H mit der ihm fremd gegenüberstehenden C ein analoges Verrechnungsverhältnis hatte. Mit diesen Ausführungen verkennt die Bw., dass die Judikatur gerade bei Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern strengere Maßstäbe setzt, weil in diesen Fällen, die sonst bei Vertragsabschluss unter Fremden gewöhnlicherweise zu unterstellenden

Interessengegensätze nicht vorliegen. Außerdem wurden bei dem Verrechnungsverhältnis zwischen Dr. H und der C laut unwidersprochener Stellungnahme des Betriebsprüfers laufend Zinsen verrechnet, womit der Vergleich zu diesem Verrechnungsverhältnis nicht geeignet ist, eine fremdübliche Gestaltung des Verrechnungskontos Dr. H darzulegen.

Zu der im Jahr 1991 von der Bw. gegen das Verrechnungskonto Dr. H vorgenommenen Umbuchung der Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der A-GmbH, welche laut Bw. von Dr. H privativ, d.h. für die Bw. mit schuldbefreiender Wirkung übernommen worden sein soll, stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass eine nichtbestehende Verbindlichkeit der Bw. von Dr. H nicht übernommen werden konnte. Diesbezüglich wird auf die Erwägungen des unabhängigen Finanzsenates unten unter Punkt 2.2.2. verwiesen. Demzufolge vermochte die von der Bw. im Jahr 1991 gegen das Verrechnungskonto Dr. H vorgenommene Umbuchung der Verbindlichkeit keine - die Entnahmen des Jahres 1991 vermindern - Einlage begründen. Zu Recht wurde daher vom Betriebsprüfer die Umbuchung korrigiert. Unrichtigerweise hat sich die vom Betriebsprüfer vorgenommene Korrekturbuchung in den Berechnungen laut Tz. 23 Bp.-Bericht gewinnerhöhend niedergeschlagen. Auch diesbezüglich wird auf die Ausführungen unter Punkt 2.2.2. verwiesen. Weiters hat der Betriebsprüfer anstelle des Kontostandes laut Jahresabschluss in Höhe von S 86.891 in Tz. 15 einen Kontostand von 86.691 angesetzt und die im Jahr 1989 aufgedeckte Einlage in Höhe von S 17.040 bei der verdeckten Ausschüttung im Jahr 1990 laut Tz. 32 Bp.-Bericht nicht berücksichtigt. Demzufolge sind die laut Tz. 32 berechneten verdeckten Ausschüttungen der Jahre 1990 und 1991 wie folgt richtig zu stellen (Beträge gerundet in Schilling):

| | 1990 | 1991 |
|---|-------------------|-------------------|
| Entnahme lt. Tz.15 | 103.932,00 | |
| Änderung Verrechnungskonto Dr. H vor Korrektur Umbuchung | | -107.550,00 |
| Korrektur Umbuchung Verbindlichkeit gegenüber A-GmbH | | 457.648,00 |
| Zuwachs Verrechnungskonto | 103.932,00 | 350.098,00 |
| abzüglich Einlage aus 1989 | -17.040,00 | |
| verdeckte Ausschüttung netto | 86.892,00 | 350.098,00 |
| zuzüglich Kapitalertragsteuer | 28.964,00 | 116.699,00 |
| verdeckte Ausschüttung Verrechnungskonto Dr. H brutto lt. BE | 115.856,00 | 466.797,00 |

Der Berufung gegen den angefochtenen Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid für die Jahre 1990 bis 1991 wird in diesem Punkt daher Folge gegeben. Für das Jahr 1990 ergeben sich für die Körperschaft- und Gewerbesteuer im Vergleich zu den vor der Betriebsprüfung ergangenen Bescheiden - wie unter Punkt 1 (Wiederaufnahme des Verfahrens) dargestellt - keine spruchmäßigen Veränderungen. Im Jahr 1991 ist jedoch die laut Tz. 23 Bp. Bericht erfolgte

Gewinnerhöhung von S 457.648 zu neutralisieren, womit der Berufung gegen den angefochtenen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1991 in diesem Punkt Folge gegeben wird. Die erforderliche Berichtigung der vom Prüfer vorgenommenen Gewinnermittlung für das Jahr 1991 sowie die Neuberechnung der Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991 und der Kapitalertragsteuer für die Jahre 1990 bis 1991 wird unter Punkt 3 dargestellt.

Zur Ankündigung der Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1997, dass eine Rückzahlung künftig durch Einlage einer Beteiligung, Rückführung des Kontosaldo bei der E, Abdeckung von Verbindlichkeiten der Bw. durch Dr. H etc. erfolgen werde, stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass gemäß Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1998, Zl. 96/15/0013 bzw. vom 24. März 1998, Zl. 97/14/0118 verdeckte Ausschüttungen durch deren spätere Rückerstattung grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden können. Nach Wiesner, SWK 1984, A I 184f und Quantschnigg, ÖStZ 1985, 165f kann bei nachträglichen Rückzahlungen die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nur ausgeschlossen werden, wenn es sich um irrtümliche Zahlungsvorgänge handelt oder vor dem Bilanzstichtag die Zuwendung zurückgefordert wird und in der Bilanz des betreffenden Jahres eine Forderung bilanziert wird. Dass die Zuwächse auf dem Gesellschafterverrechnungskonto auf irrtümlichen Zahlungsvorgängen beruhen, wurde weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im Berufungsverfahren vorgebracht. Ebenso wenig ist seitens der Bw. eine Rückforderung der Zuwächse auf den Verrechnungskonten - in der von der Judikatur geforderten Weise - vor den jeweiligen Bilanzstichtagen erfolgt. Der bloße Ausweis des Kontostandes im Jahresabschluss vermag das Fehlen einer fremdüblichen Urkunde nicht zu ersetzen. Vielmehr hätte die Rückforderung der entnommenen Beträge vor den jeweiligen Bilanzstichtagen anhand von klar und eindeutigen fremdüblichen Urkunden nach außen hin in Erscheinung treten müssen. Die nach den maßgeblichen Bilanzstichtagen erfolgte bloße Ankündigung künftiger Rückzahlungen im Vorhalt vom 28. November 1997, sowie der im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren vorgebrachte Hinweis der Bw., es sei inzwischen ein Großteil der in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1997 dargestellten Umstände, wie die Verbuchung der Einlage einer Beteiligung bzw. die Rückführung des Banksaldos aus den Mitteln von Dr. H, eingetreten, sind somit ungeeignet, die vom Prüfer festgestellten verdeckten Ausschüttungen rückwirkend zu sanieren. Die Berufung ist daher diesbezüglich unbegründet.

2.1.2 Verrechnungskonto V:

Für die über dieses Verrechnungskonto von Dr. H als Einzelunternehmer getätigten Entnahmen wurde von der Bw. überhaupt kein Darlehens- bzw. Kreditvertrag vorgelegt. Gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2002, Zl. 98/13/0053 kann die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Als "nahestehende Personen" kommen laut dem schon eingangs erwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. August 2000, Zl. 96/15/0159 nicht nur Familienangehörige in Betracht, sondern auch mit der Gesellschaft (dem Gesellschafter) direkt oder indirekt wirtschaftlich verflossene natürliche oder juristische Personen. Im Hinblick auf das Fehlen von nach außen hin erkennbaren klaren und eindeutigen Vereinbarungen über Zinshöhe, Zinsfälligkeit, Rückzahlungsmodalitäten und Sicherheiten hat der Betriebsprüfer im Jahr 1990 zu Recht ein nicht fremdübliches Vertrags- bzw. Verrechnungsverhältnis angenommen und aufgrund der unternehmerischen Verflechtung zwischen der V (Einzelunternehmen von Dr. H) und der Bw., die gegen dieses Verrechnungskonto verbuchten Vermögensabgänge bei der Bw. an das Einzelunternehmen V als verdeckte Ausschüttungen an Dr. H qualifiziert.

Zu den im Jahr 1991 gegen das Verrechnungskonto V verbuchten Vermögensabgängen in Höhe von S 321.511 stellt der unabhängige Finanzsenat jedoch fest, dass diese mit S 25.480 verzinst wurden. Dies entspricht einer Verzinsung des Kontozuwachses mit 7,9 %. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0074) geht neuerdings offensichtlich auch bei Fehlen von fremdüblichen schriftlichen Darlehens- bzw. Kreditverträgen, von einer vor dem Bilanzstichtag gegebenen und erwiesenen Rückzahlungsabsicht bzw. -verpflichtung des Gesellschafters aus, wenn die angemessene Verzinsung der im jeweiligen Jahr abgeflossenen Mittel anhand des jeweiligen Jahresabschlusses in klar und eindeutiger Weise nach außen hin in Erscheinung getreten ist. Zu der im Jahresabschluss 1991 ausgewiesenen Verzinsung (S 25.480) stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass diese bezogen auf die abgeflossenen Mittel in Höhe von S 321.511 mit 7,9 % nicht ganz fremdüblich, dennoch aber nicht unbedeutlich gewesen ist. Laut Auskunft der BA vom 4. Dezember 2003 lag das Zinsniveau im Jahr 1991 für mittelfristige Kredite ohne Sicherheiten bei etwa 11 %. Bei der Zusammenführung der Verrechnungskonten Dr. H und V im Folgejahr 1992 wurden vom Betriebsprüfer insgesamt keine weiteren Entnahmen, sondern Einlagen in Höhe von S 326.796 (siehe Tz. 32 Betriebsprüfungsbericht) festgestellt, in welchen der Zuwachs des Verrechnungskontos V in Höhe von 321.511 Deckung findet. Demzufolge wurden diese "Entnahmen" des Jahres 1991 im Folgejahr 1992 zur Gänze an die Bw. zurückerstattet. Die Zinsen in Höhe von S 25.480 wurden im Jahresabschluss 1991 offen ausgewiesen. Aufgrund dieser nach außen hin erkennbaren und nicht unbedeutlichen Verzinsung ist daher bezüglich der gegen das Verrechnungskonto V im Jahr 1991 verbuchten Vermögensabflüsse,

eine vor dem Bilanzstichtag 31.12.1991 erwiesene ernstgemeinte Rückzahlungsabsicht von Dr. H als Einzelunternehmer der V vorgelegen. Da jedoch die Verzinsung mit 7,9 % nicht ganz fremdüblich war, wird diese auf das im Jahr 1991 bestehende fremdübliche Niveau von 11 % (S 35.366) angehoben und in Höhe der Zinsendifferenz (S 9.886 zuzüglich Kapitalertragsteuer) eine verdeckte Ausschüttung (entgangener Zinsertrag) angesetzt.

Demzufolge ergibt sich im Jahr 1991 im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto V folgende verdeckte Ausschüttung (Geldbeträge gerundet in Schilling):

| | |
|--|-------------------|
| Zinsen lt BE | 35.366,00 |
| Zinsen lt Bw. | -25.480,00 |
| Zinsendifferenz | 9.886,00 |
| zuzüglich Kapitalertragsteuer | 3.295,00 |
| verdeckte Ausschüttung 1991 Verrechnungskonto V laut BE | 13.181,00 |

Da die im Jahr 1991 gegen das Verrechnungskontos V verbuchten Vermögensabflüsse nicht als Entnahmen, sondern als echte Darlehensforderung der Bw. zu qualifizieren waren, liegen im Folgejahr 1992 im selben Ausmaß auch keine Einlagen vor, sondern Kreditrückzahlungen. Dementsprechend sind die vom Betriebsprüfer im Jahr 1992 festgestellten Einlagen in Höhe von S 326.796 um die erfolgten Kreditrückzahlungen (S 321.511) auf S 5.285 zu vermindern.

Der Berufung gegen den angefochtenen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid sowie gegen den angefochtenen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1991 wird daher in diesem Punkt Folge gegeben. Zur genauen Berechnung der Abgaben wird auf Punkt 3 der Berufungsentscheidung verwiesen.

2.1.3. Vorteilsgewährungsabsicht:

Für die über das Verrechnungskonto Dr. H im Jahr 1990 und 1991 sowie für die über das Verrechnungskonto V im Jahr 1990 getätigten Entnahmen wurde eine ernstgemeinte Rückzahlungsverpflichtung bzw. -absicht von Dr. H nicht nachgewiesen. Die nicht unbeträchtliche Verzinsung des Zuwachses des Verrechnungskontos V im Jahr 1991 mit 7,9 % war außerdem nicht ganz fremdüblich, zumal das Zinsniveau in diesem Jahr für mittelfristige Kredite ohne Sicherheiten laut CF von der BA bei 11 % lag, sodass in der Zinsendifferenz der Bw. Erträge entgangen sind, die Dr. H als Vorteil (verbilligte Kreditzinsen) zugekommen sind. Die für die verdeckten Ausschüttungen erforderliche Vorteilsgewährungsabsicht lag bei der Bw. vor (vgl. dazu VwGH vom 23. November 1977, 410, 618/77), weil diese gemäß Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1979, 1264/78 bzw. vom 10. Dezember 1985,

ZI. 85/14/0080 bereits aus den objektiven Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden kann. Hiezu genügt ein Verhalten des Organs, welches den Schluss erlaubt, dass dieses die Verminderung des Gesellschaftsvermögens geduldet hat, was seitens des Geschäftsführers Dr. H als Organ der Bw. geschehen ist. Die entsprechenden Vermögensminderungen sind dem Alleingesellschafter Dr. H bzw. dem ihm nahestehenden Einzelunternehmen V als Vorteile zugeflossen, weshalb diese dem Alleingesellschafter Dr. H als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen sind.

2.1.4. Ergänzende Feststellungen betreffend Kapitalertragsteuer

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO (in der für 1997 geltenden Fassung) beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchssteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStG handelt vorsätzlich, wer eine Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu gehört es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Berufungsbehörde die Frage, ob eine Abgabenhinterziehung im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO vorliegt und deshalb die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung kommt, im Abgabenverfahren nach eigener Anschauung als Vorfrage zu beurteilen. Eine derartige Feststellung der Berufungsbehörde setzt die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nicht voraus (vgl. dazu VwGH vom 31. Juli 2002, ZI. 2002/13/0141, VwGH vom 26. April 1994, ZI 90/14/0142).

Über Vorhalt der Stellungnahme des Finanzamtes vom 30. April 2003, brachte die Bw. zu ihrer Verteidigung vor, sie habe eine Urkunde (gemeint ist wohl die Rahmenkreditvereinbarung vom 9. November 1991) errichtet und in den Bilanzen einen Aktivposten angesetzt. Hiezu stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass die Rahmenkreditvereinbarung erst am 9. November 1991 errichtet wurde. Demzufolge lag für die im Jahr 1990 gegen die Verrechnungskonten Dr. H. und V verbuchten Entnahmen keine Urkunde vor. Auch wurden beide Verrechnungskonten im Jahr 1990 nicht verzinst, womit die Bw. eine ernstzunehmende Rückzahlungsabsicht bzw. -verpflichtung von Dr. H nicht nachgewiesen hat. Im Jahr 1991 wurde zwar vor dem Bilanzstichtag eine Rahmenkreditvereinbarung erstellt, diese entsprach aber -

wie unter Punkt 2.1.1. dargestellt - in keiner Weise fremdüblichen Bedingungen. Trotz dieser Rahmenkreditvereinbarung wurde aber auch im Jahr 1991 das Verrechnungskonto Dr. H nicht verzinst. Demzufolge wurde auch diesbezüglich der Beweis einer ernstgemeinten Rückzahlungsabsicht bzw. -verpflichtung von Dr. H nicht erbracht. Der bloße Ansatz eines Aktivposten in der Bilanz vermag – wie schon an anderer Stelle erwähnt - für sich allein das behauptete Kreditverhältnis nicht unter Beweis zu stellen.

Der geschäftsführenden Alleingesellschafter der Bw., Dr. H, hat somit Gelder für die Finanzierung seines privaten Lebensaufwandes entnommen, ohne dass für ihn eine ernstzunehmende Rückzahlungsverpflichtung bestanden hat. Dem Alleingesellschafter der Bw., der gleichzeitig ihr handelsrechtlicher Geschäftsführer war, waren Kenntnisse über die wesentlichen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften, zu denen auch jene über die korrekte Entnahme von Vermögen aus der berufungswerbenden GmbH und die diesbezüglichen steuerrechtlichen Folgen zählen, zuzumuten. Dr. H musste als verantwortliches Organ der Bw. bei Tätigung der Entnahmen eine Verkürzung von Kapitalertragsteuer ernstlich für möglich halten und hat diese in Kauf genommen. Angesichts der im Jahr 1991 vorgenommenen nicht unbedeutlichen Verzinsung des Verrechnungskontos V kann jedoch bezüglich der gegen dieses Konto verbuchten Mittelabflüsse der Bw. bzw. ihrem Geschäftsführer Dr. H kein Vorsatz vorgeworfen werden. Dennoch musste die Bw. eine Verkürzung an Kapitalertragsteuer ernstlich für möglich halten, weil die Verzinsung mit 7,9 % nicht dem fremdüblichen Zinsniveau von 11 % entsprach. Der Verkürzungsvorsatz bezieht sich in diesem Fall daher auf die Zinsendifferenz. Die Voraussetzungen für die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist sind im gegenständlichen Fall erfüllt. Der Lauf der zehnjährigen Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit a BAO), d.h. bezüglich Kapitalertragsteuer 1990 bzw. 1991 mit 1. Jänner 1991 bzw 1992 und endet somit per 31. Dezember 2000 bzw. 2001. Der angefochtene Haftungsbescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1990 und 1991 vom 11. September 1998 erging an die Bw. daher innerhalb der zehnjährigen Verjährungsfrist.

2.2. Verrechnungsverhältnis der Bw. mit der A-GmbH und Abschreibung der Forderung der Bw. gegenüber der A-GmbH in Höhe von S 362.645,68

Außer Streit steht, dass sowohl die Forderung, als auch die Verbindlichkeit vor dem Jahre 1989, also zu einem Zeitpunkt in die Bilanz eingestellt wurden, zu dem Dr. H sowohl geschäftsführender Alleingesellschafter bei der Bw., als auch bei der A-GmbH gewesen ist. Demzufolge stand die A-GmbH vor 1989 zur Bw. bzw. zu Dr. H in einem Naheverhältnis im Sinne

der schon bereits erwähnten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2002, Zl. 98/13/0053 bzw. vom 3. August 2000, Zl. 96/15/0159. Außer Streit steht auch, dass bei der Einstellung der Forderung von S 362.645,68 und der Verbindlichkeit von S 457.647,60 in die Bilanz, klar und eindeutige nach außen hin erkennbare Vereinbarungen zwischen der Bw und der A-GmbH nicht getroffen wurden. Demzufolge lag sowohl der Forderung, als auch der Verbindlichkeit schon zum Zeitpunkt deren Begründung kein ernstgemeintes Schuldverhältnis zugrunde. Die entsprechenden Bilanzansätze waren daher schon zum Zeitpunkt deren Einstellung vor 1989 unrichtig. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein unrichtiger Bilanzansatz bis zum Jahr des erstmaligen Ausweises zurück zu berichtigen, sodass die Bilanzberichtigung nicht zu einer periodenfremden Nacherfassung eines Betriebsvorfallen im Zeitpunkt der Entdeckung eines Fehlers führen kann (vgl. dazu VwGH vom 14. Dezember 1993, Zl. 90/14/0034). Demzufolge konnten sowohl die Forderung, als auch die Verbindlichkeit nur im Jahr ihrer unrichtigen Einstellung in die Bilanz steuerlich wirksam berichtigt werden, nicht jedoch zu einem späteren Zeitpunkt. Der Verwaltungsgerichtshof räumt der periodengerechten Gewinnermittlung den Vorrang ein. Im Fehlerjahr unterlassene Passivierungen können in einem späteren Jahr die Steuer nicht mehr vermindern, unterlassene Aktivierungen haben im Fehlerjahr einen Steuervorteil gebracht, der in einem späteren Jahr nicht mehr ausgeglichen werden kann (Nachholverbot, vgl. dazu Doralt-Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, Seite 103).

2.2.1. Abschreibung der Forderung in Höhe von S 362.645,68 im Jahr 1991

Die von der Bw. behauptete erfolgswirksame Einstellung der Forderung (mit Buchungssatz Forderung an Ertrag) hätte - mangels eines ernstgemeinten Schuldverhältnisses - nur im Jahr ihrer Einstellung über Aufwand wieder ausgebucht werden können, nicht jedoch zu einem späteren Zeitpunkt. Zu Recht hat die Betriebsprüfung die von der Bw. im Jahr 1991 vorgenommene Forderungsabschreibung durch entsprechende außerbilanzmäßige Gewinnhinzurechnung neutralisiert. Die Berufung gegen den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1991 ist daher in diesem Punkt unbegründet. Dies wurde von der Bw. am 11. Dezember 2003 außer Streit gestellt.

Die vom Betriebsprüfer in diesem Zusammenhang getroffene Annahme einer verdeckten Ausschüttung war jedoch im gegenständlichen Fall unrichtig. In seinem Erkenntnis vom 26. Mai 1998, Zl. 94/14/0042 hat der Verwaltungsgerichtshof nämlich selbst im Verzicht auf eine Forderung gegenüber einer "nahenstehenden" Schwestergesellschaft nur in Höhe jenes Betrages eine gesellschaftlich veranlasste Maßnahme erblickt, welche dem Tagwert im Zeitpunkt des

Verzichtes entspricht. Da eine nichtexistente Forderung keinen Tagwert besitzt, vermag auch der Verzicht auf eine solche, eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter oder an eine dieselben nahestehende Person nicht zu begründen. Der Berufung betreffend Kapitalertragsteuerhaftung für das Jahr 1991 ist daher in diesem Punkt statzugeben. Die steuerlichen Auswirkungen sind der Berechnung unter Punkt 3 dieser Berufungsentscheidung zu entnehmen.

2.2.2. Privative Schuldübernahme der Verbindlichkeit in Höhe von S 457.647,68 durch Dr. H im Jahr 1991

Hiezu stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass eine nicht existente Verbindlichkeit privativ, dh. mit schuldbefreiender Wirkung für die Bw., nicht übernommen werden kann. Demzufolge konnte die von der Bw. unter dem Titel "privative Schuldübernahme" vorgenommene Umbuchung der Verbindlichkeit gegen das Verrechnungskonto Dr. H keine Einlage bewirken. Die vom Betriebsprüfer in Tz. 32 diesbezüglich vorgenommene Korrektur erfolgte daher zu Recht. Infolge des eingangs erwähnten Nachholverbotes, vermag aber die Ausbuchung der vor 1989 unrichtig in die Bilanz eingestellten Verbindlichkeit im Jahr 1991 den steuerpflichtigen Gewinn nicht zu erhöhen. In der Gewinnermittlung des Betriebsprüfers hat sich jedoch die Ausbuchung der Verbindlichkeit gewinnerhöhend niedergeschlagen. Der Berufung gegen den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1991 war daher in diesem Punkt statzugeben.

2.4. Zusammenfassung der verdeckten Ausschüttungen:

Aufgrund der zuvor dargestellten Erwägungen sind der Berufungsentscheidung für die Jahre 1990 und 1991 insgesamt folgende verdeckte Ausschüttungen zugrunde zu legen (Geldbeträge gerundet in Schilling):

| | 1990 | 1991 |
|---|-------------------|-------------------|
| Verdeckte Ausschüttung Dr H | 115.856,00 | 466.797,00 |
| Verdeckte Ausschüttung V (1991 entgangener Zinsertrag) | 163.141,00 | 13.181,00 |
| Summe verdeckte Ausschüttung | 278.997,00 | 479.978,00 |
| davon 25 % Kapitalertragsteuer (gerundet) | 69.749,00 | 119.995,00 |

3. Bescheidabänderungen

Aufgrund der zuvor angeführten Erwägungen werden die angefochtenen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1991 und der angefochtene Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1990 und 1991 wie folgt abgeändert (Geldbeträge gerundet in Schilling):

3.1. Abänderung Körperschaftsteuer für das Jahr 1991:

| | 1991 |
|--|--------------------|
| Gewinn lt. HB | 27.304,00 |
| Auflösung Verrechnungskonto Dr. H korrigiert um Verbindlichkeit A-GmbH | -350.098,00 |
| KESt-Passivierung | -119.995,00 |
| Gw-Rückstellung | -6.422,00 |
| Verdeckte Ausschüttungen | 479.978,00 |
| Vermögensteuer, ES | 5.000,00 |
| Hinzurechnung Abschreibung Forderung gegenüber A-GmbH | 362.646,00 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE | 398.413,00 |
| Sonderausgaben gem. § 8 Abs. 4 KStG | -5.000,00 |
| Verlustabzug 1987 | -259.770,00 |
| Verlustabzug 1988 | -119.945,00 |
| Summe (Einkommen) | 13.698,00 |
| Einkommen gerundet | 13.700,00 |
| Körperschaftsteuer in Schilling | S 4.110,00 |
| Körperschaftsteuer in Euro | € 298,69 |

3.2. Abänderung der Gewerbesteuer für das Jahr 1991

| | 1991 |
|--|-------------------|
| Gewinn aus Gewerbebetrieb | 398.413,00 |
| abzüglich Fehlbetrag | -353.741,00 |
| Gewerbeertrag | 44.672,00 |
| Abgerundeter Gewerbertrag | 44.600,00 |
| Einheitlicher Steuermeßbetrag | 2.007,00 |
| Hebesatz | 320 v. H. |
| Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge in Schilling | S 6.422,00 |
| Bundesgewerbesteuer, Gewerbesteuer und Zuschläge in Euro | € 466,70 |

3.1. Abänderung Kapitalertragsteuer für die Jahre 1990 und 1991:

| | 1990 | 1991 |
|---|--------------------|---------------------|
| Verdeckte Ausschüttung insgesamt (in Schilling) | 278.997,00 | 479.978,00 |
| Kapitalertragsteuer 25 % (gerundet in Schilling) | S 69.749,00 | S 119.995,00 |
| Kapitalertragsteuer in Euro | € 5.068,86 | € 8.720,38 |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 19. Dezember 2003