

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache der Bf., W, vertreten durch Böck & Kus Wirtschaftstreuhänder GmbH, Lainzer Straße 53, 1130 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien vom 11. Februar 2000 betreffend Körperschaftsteuer 1989, vom 10. Februar 2000 betreffend Körperschaftsteuer 1994 (in der Fassung des gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheides vom 3. März 2000) und 1996 (in der Fassung des des gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheides vom 7. März 2000), vom 13. Februar 2001 betreffend Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages und Festsetzung der Gewerbesteuer 1992, 1993 und vom 22. Februar 2001 betreffend Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages und Festsetzung der Gewerbesteuer 1994 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Das Betätigungsfeld der beschwerdeführenden Gesellschaft m.b.H. (Bf.) lag in den Streitjahren im Reifenhandel sowie in der Vermietung von Liegenschaften. Die Bf. ermittelte ihren Gewinn gemäß § 5 EStG in einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, welches am 28.2. des jeweiligen Jahres endete.

Im Rahmen einer bei der Bf. durchgeführten die Jahre 1988 bis 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden verschiedene Feststellungen getroffen, die in der Folge u.a. in den im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Sachbescheiden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1995 und 1996, Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1996 sowie Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 und 1992 bis 1994 Berücksichtigung fanden und aus denen vier Bereiche im vor dem

Unabhängigen Finanzsenat (UFS) geführten Berufungsverfahren bedeutsam waren. Diese Bereiche erfassten

- A) ein Darlehen von der B GmbH (Tz 26 des Prüferberichtes),
- B) Forderungen an die S AG (Tz 27 des Prüferberichtes),
- C) eine Option des Herrn HS (Tz 52 des Prüferberichtes) und
- D) Verbindlichkeiten gegenüber der S AG (Tz 25 des Prüferberichtes).

Mit Schriftsatz vom 13. März 2000 berief die Bf. u.a. gegen die Bescheide vom 11. Februar 2000 betreffend Körperschaftsteuer für 1989 und vom 10. Februar 2000 betreffend Körperschaftsteuer für 1996.

Gegen die Bescheide über die Festsetzung des einheitlichen Steuermessbetrages, die Zerlegung des einheitlichen Steuermessbetrages und die Festsetzung der Gewerbesteuer und zwar den Bescheid vom 8. Februar 2001 betreffend das Jahr 1990, die Bescheide vom 13. Februar 2001 betreffend die Jahre 1992 und 1993 und den Bescheid vom 22. Februar 2001 betreffend das Jahr 1994, berief die Bf. mit Schriftsatz vom 14. Mai 2001.

Mit Berufungsentscheidungen vom 11. Mai 2006 erklärte der UFS die Berufungen der Bf. gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 1989 und 1996 sowie die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und Gewerbesteuer für 1992 und 1993 als zurückgenommen (Spruchpunkt 1 b). Weiters wies er die Berufungen betreffend Umsatzsteuer für 1995, Körperschaftsteuer für 1990 bis 1995 sowie Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und Gewerbesteuer für 1990 und 1994 als unbegründet ab (Spruchpunkt 2).

Hinsichtlich des Verwaltungsgeschehens und der rechtlichen Würdigung durch den UFS wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidungen vom 11. Mai 2006, GZ RV/2674-W/02, verwiesen.

Über die dagegen erhobene Beschwerde erkannte der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Februar 2009, Zl. 2006/13/0111, indem er den angefochtenen Bescheid soweit er die Körperschaftsteuer für 1989 und 1996 und die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und die Gewerbesteuer für 1992 und 1993 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und, soweit er die Körperschaftsteuer für 1994 und die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und die Gewerbesteuer für 1994 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob und im Übrigen die Beschwerde als unbegründet abwies.

Im Erkenntnis vom 25. Februar 2009, Zl. 2006/13/0111, hält der Verwaltungsgerichtshof zu den einzeln oben angeführten Bereichen Folgendes fest:

"A) 'Darlehen B GmbH':

Die belangte Behörde stellte zu diesem Tatsachenbereich nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens fest, dass der Beschwerdeführerin im Jahr 1984 von der B GmbH ein Darlehen in Höhe von 8,700.000 S gewährt worden sei. Die Zuzählung des Darlehens sei erfolgt, nachdem die Alleingesellschafterin der B GmbH, die A AG mit Sitz in der Schweiz, das Stammkapital auf 9,000.000 S aufgestockt habe. Geschäftsführer der B GmbH sei zu diesem Zeitpunkt KR gewesen. Mit Beschluss der Generalversammlung vom 29. November 1988 sei die Auflösung der B GmbH beschlossen und als Liquidator deren Geschäftsführer KR eingesetzt worden. Mit Gesellschafterbeschluss vom 28. Juni 1989 sei der Bericht "der Liquidatoren" über die Beendigung der Liquidation der B GmbH genehmigend zur Kenntnis genommen worden. Zur Verwahrung der Bücher und Schriften sei KR bestellt worden.

Ab dem Jahr 1991 bis letztmals im Wirtschaftsjahr 1993/94 seien von der Beschwerdeführerin weiterhin Zahlungen auf ein Bankkonto der B GmbH geleistet worden. Darüber hinaus seien "Scheckabhebungen" in der Höhe von 435.000 S und 539.000 S als "direkte Auszahlungen" an einen HK als "Vertreter der A AG" vorgenommen worden. Als Nachweis der Zahlungen an die A AG seien Bestätigungen des HK für die Jahre 1990 bis 1994 vorgelegt worden, wobei allerdings die Höhe der Beträge in den Bestätigungen nicht mit den Beträgen der geleisteten Zahlungen übereinstimme. HK sei zumindest seit 14. Februar 1990 nicht mehr Verwaltungsrat der A AG gewesen. Die A AG sei mit Beschluss der Generalversammlung vom 7. Februar 1995 aufgelöst worden.

Weder habe die A AG von einer Übertragung der Darlehensforderung gegenüber der Beschwerdeführerin an sie jemals erfahren noch diese Forderung in ihre Bücher aufgenommen. Die Beschwerdeführerin habe davon ausgehen können, dass die noch offene Darlehensforderung durch die A AG niemals eingetrieben werde. HK sei auch nie von der AAG beauftragt worden, die Forderung einzutreiben. Die Zahlungen an ihn seien daher ohne rechtlichen Grund erfolgt.

Beweiswürdigend hielt die belangte Behörde fest, es sei zwar richtig, dass laut 'Liquidationsbericht vom 31. Dezember 1990' die offene Darlehensforderung auf die Alleingesellschafterin der B GmbH, die AAG, hätte übergehen sollen, doch sei zu diesem Zeitpunkt weder dem KR noch dem angeblich in deren Namen auftretenden HK die tatsächliche Anschrift der AAG bekannt gewesen. Schon aus diesem Grund erscheine es nicht wahrscheinlich, dass die mit der Vertretung der AAG Betrauten von der Übernahme der Darlehensverbindlichkeit jemals erfahren hätten. Ein weiteres Indiz dafür sei, dass die AAG niemals mit Aufstellungen der noch offenen Verbindlichkeit oder Zahlungsaufforderungen an die Beschwerdeführerin herangetreten sei, auch niemals Bilanzeinsicht oder die Übersendung der Bilanz, wie im Darlehensvertrag vereinbart, verlangt habe oder in anderer Weise die angeblich auf sie übergegangenen Rechte aus dem Darlehensvertrag geltend gemacht habe und auch dem KR niemals bekannt gegeben worden sei, wer nun zur Vertretung der AAG berufen sei und in welcher Form und auf welches Konto Zahlungen zu leisten seien. Auch die Aufbewahrung

der Bücher der B GmbH sei nicht durch die Alleingesellschafterin (die AAG) sondern durch KR erfolgt. Es sei daher nicht ersichtlich, wie die AAG jemals von der Übernahme der Darlehensforderung hätte erfahren sollen, zumal auch dem mit ihrer Vertretung beauftragten Anwalt ihre neue Anschrift augenscheinlich nicht bekannt gewesen sei. Nur aus diesem Gesichtspunkt lasse sich auch erklären, warum im Rahmen der Liquidation der AAG niemals die Darlehensforderungen gegenüber der Beschwerdeführerin geltend gemacht worden seien. HK sei zumindest seit 14. Februar 1990 weder als Verwaltungsrat der AAG aufgeschienen noch habe er eine Bevollmächtigung durch die AAG vorweisen können. Dass andere Vertreter der AAG mit der Beschwerdeführerin in Kontakt getreten wären, sei niemals behauptet worden. HK habe damit seit 14. Februar 1990 zumindest keine Befugnis gehabt, Forderungen der AAG einzutreiben. Dass sich KR nicht darum gekümmert habe, wem gegenüber die offene Verbindlichkeit zu begleichen sei, und auch die Bevollmächtigung des HK nicht hinterfragt habe, zeige, dass er offensichtlich selbst davon ausgegangen sei, dass die AAG über den Übergang der Forderung an sie gar nicht informiert gewesen sei. Die getätigten Zahlungen, die zunächst trotz bekannter Liquidation der B GmbH und angeblichem Übergang der Forderung auf die AAG weiterhin auf das Konto der B GmbH und später an HK unmittelbar erfolgt und als Darlehenszinsen aufwandswirksam verbucht worden seien, hätten somit offensichtlich nicht der Tilgung des Darlehens und der Zahlung darauf entfallender Zinsen gedient.

Da die AAG niemals von dem angeblichen Übergang der Forderung an sie in Kenntnis gesetzt und dies dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Hinblick auf die ihm bekannten Umstände der Liquidation der BGmbH auch bekannt gewesen sei, sei ersichtlich gewesen, dass ab dem 31. Dezember 1990 mit der Geltendmachung der noch offenen Darlehensforderung durch einen Gläubiger nicht mehr zu rechnen gewesen sei.

Daraus folgte die belangte Behörde, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Bilanz zum 31. März 1991 die Verbindlichkeit nicht mehr hätte aufnehmen dürfen, sondern gewinnerhöhend hätte auflösen müssen.

Auch eine aufwandswirksame Verbuchung der von der Beschwerdeführerin laut ihren Ausführungen in den geleisteten Zahlungen enthaltenen Zinsen habe damit zu unterbleiben, zumal ein Rechtsgrund für diese Zahlung nicht habe ersehen werden können. Aus dem Umstand, dass HK früher einmal eine Funktion als Verwaltungsrat der AAG inne gehabt habe, könne eine Berechtigung des HK, Zahlungen an die AAG entgegennehmen zu dürfen, nicht entnommen werden. Eine rechtsverbindliche Tilgung der offenen Darlehensschulden und der damit verbundenen Zinsen könne daher in den an ihn geleisteten Zahlungen nicht gesehen werden.

Die 'diesbezüglich von der Betriebsprüfung vorgenommenen Bilanz- und Gewinnänderungen' seien 'dementsprechend als zutreffend zu beurteilen.'

Dass die AAG keine Kenntnis erlangt habe, dass die Darlehensforderung an die Beschwerdeführerin von der BGmbH an sie übergegangen wäre, ist eine Sachverhaltsfeststellung, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (§

167 Abs. 2 BAO) getroffen hat. Die Beweiswürdigung hat der Verwaltungsgerichtshof lediglich auf ihre Schlüssigkeit und darauf zu prüfen, ob sie in einem einwandfreien Verwaltungsverfahren vorgenommen worden ist.

Die Beschwerdeführerin trägt vor, die "diesbezüglichen Gesellschafterbeschlüsse" innerhalb der BGmbH seien durch deren Alleingesellschafter, die AAG, gefasst worden und allein schon auf Grund dieses Umstandes habe die AAG vom Liquidationsergebnis und damit vom Übergang dieses Restvermögens der BGmbH, darunter auch der in Rede stehenden Darlehensforderung, Kenntnis erlangt. Damit zeigt die Beschwerdeführerin nicht konkret auf, welcher Gesellschafterbeschluss der AAG diese Kenntnis verschafft haben soll. Sowohl der von der belangten Behörde erwähnte und in den Akten enthaltene Liquidationsbeschluss vom 29. November 1988 wie auch der Gesellschafterbeschluss über den Bericht des Liquidators vom 28. Juni 1989 sind nämlich gefasst worden, bevor die Liquidationsbilanz zum 31. Dezember 1990 erstellt wurde, in welcher der Übergang dieser Forderung von der BGmbH auf die AAG ersichtlich sei. Die Anmeldung der Löschung zum Firmenbuch (die zu einer Löschung mit Beschluss des Landesgerichtes vom 9. November 1995 geführt hatte) erfolgte der Aktenlage zufolge auf Grund eines Antrages vom 10. Juli 1989, somit auch zu einem Zeitpunkt, als die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Liquidationsbilanz noch nicht erstellt worden war.

Eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung durch die belangte Behörde zeigt die Beschwerdeführerin somit nicht auf. Die von der belangten Behörde für das Jahr 1991 gezogene Rechtsfolge der gewinnerhöhenden Auflösung des Darlehens erweist sich deshalb als nicht rechtswidrig.

Soweit die in den Jahren 1991 bis einschließlich 1994 auf das Konto der BGmbH und an HK geleisteten Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden, ist dies von den geltend gemachten Beschwerdepunkten nicht umfasst.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Weg offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte, scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 19. September 2007, 2004/13/0108).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 19. September 2007).

Die ab dem 31. Dezember 1990 geleisteten Zahlungen wurden von der das Ergebnis des Prüfers übernehmenden belangten Behörde für die Zeit bis zum Eintritt des KR in die Beschwerdeführerin als Gesellschafter im Juni 1993 als Forderung an KR eingestellt und als zu diesem Zeitpunkt erfolgte verdeckte Ausschüttung der Beschwerdeführerin angesehen. Die ab dem Juni 1993 von der Beschwerdeführerin geleisteten Zahlungen wurden als bereits im Zeitpunkt der Zahlung erfolgte verdeckte Ausschüttung gesehen. Die belangte Behörde bleibt jedoch eine Erläuterung dafür schuldig, weshalb sie alle diese Zahlungen, die ihrer Ansicht nach nicht der AAG, sondern dem HK zugekommen seien, als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter KR behandelt hat. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher, soweit er die Abgabenbescheide für das Jahr 1994 betrifft, in dem diese aus Zahlungen früherer Jahre gebildeten Forderungen und Zahlungen dieses Jahres als verdeckte Ausschüttung gewertet wurden, als nicht hinreichend schlüssig begründet.

B) 'Forderung an die S AG':

Die belangte Behörde stellte zu diesem Tatsachenbereich nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens fest, die Lieferforderungen der Beschwerdeführerin (an die S AG) seien einer 'Firma I' abgetreten worden. Die durch diese erfolgten Bevorschussungen seien primär auf dem betrieblichen Girokonto der Beschwerdeführerin gutgeschrieben worden. Von diesem Girokonto seien teilweise Abhebungen getätigt worden, wobei als Gegenbuchung das Konto "So. Forderung SAG" angesprochen worden sei. Die behobenen Beträge seien größtenteils auf ein auf (Beschwerdeführerin) lautendes Sparbuch einbezahlt worden, wobei die auf diesem Sparbuch verbuchten Zinsen (abzüglich der jeweiligen Kapitalertragsteuer) vom Geschäftsführer KR vereinnahmt und damit der Beschwerdeführerin entzogen worden seien. In den Wirtschaftsjahren 1989/1990 bis 1993/1994 seien Zinsen in näher angeführter Höhe auf den Sparbüchern gutgeschrieben und von KR der Beschwerdeführerin entzogen worden. Darüber hinaus seien auf dem Girokonto auch weitere Abhebungen und auch Einzahlungen durch den Geschäftsführer KR erfolgt, sodass zum jeweiligen Bilanzstichtag zwischen dem Konto 'So. Forderungen SAG' und dem Sparbuch näher angeführte Differenzen bestanden hätten. Für Zeiträume ab dem 4. Jänner 1994 seien keine Sparbücher mehr vorgelegt worden. Die belangte Behörde gehe aber davon aus, dass auch nach diesem Zeitpunkt der Beschwerdeführerin Zinsen aus der Veranlagung der Gelder vorenthalten worden seien.

Die Rückzahlung der entnommenen Beträge sei erst in den Jahren 1995 und 1999 erfolgt, wobei aus der Verbuchung dieser Vorgänge nicht ersichtlich sei, dass es sich dabei um die Rückzahlung einer Verbindlichkeit durch den Gesellschafter-Geschäftsführer KR gehandelt habe. Es sei aber davon auszugehen, dass 'niemals die Absicht bestand, die entnommenen Beträge gänzlich zu entnehmen'. KR habe diese 'lediglich zur vorübergehenden Verwendung - wie insbesondere um eine bessere Veranlagung zu erzielen - entnehmen und später wieder - jedoch ohne Zinsen - zurückzahlen' wollen.

Aus den vorgelegten Kopien der Sparbücher sei eine im Jahr 1990 erfolgte zweifache Erfassung von Zinsen in Höhe von 448.397 S, nicht aber eine Rückgängigmachung einer Doppelbuchung ersichtlich. Eine (genaue) Berechnung der Zinsen dieses Jahres sei daran gescheitert, dass offensichtlich nicht alle Buchungen in den vorgelegten Sparbuchauszügen aufschienen. Eine Zinsberechnung unter Heranziehung der vorliegenden Daten und des angegebenen Zinssatzes habe zu einem Betrag geführt, der deutlich über dem ausgewiesenen Betrag von 448.397 S liege. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die Verbuchung des weiteren, mit dem ersten gleichen Betrages keine Doppelbuchung darstelle, sondern ebenfalls regulär dem Sparbuch gutgeschrieben worden sei. Dies sei auch deshalb anzunehmen, weil sonst davon ausgegangen werden müsste, dass der Beschwerdeführerin weniger als die vereinbarten Zinsen gutgeschrieben worden wären. Dies sei mit Rücksicht auf den Umstand, dass der Geschäftsführer auf seinen Vorteil bedacht gewesen sei und im guten Einvernehmen mit der Bank gehandelt habe, weniger wahrscheinlich, als dass eine solche 'Doppelbuchung' von der Bank im Einvernehmen mit dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin durchgeführt worden sei, um einen Teil der entnommenen Zinsen besser verschleiern zu können.

Die Feststellung der belangten Behörde, bei der Verbuchung des ziffernmäßig selben Betrages im Jahr 1990 in zweifacher Höhe habe es sich um keine Doppelbuchung gehandelt, die durch eine Rückbuchung eines dieser Beträge berichtigt worden wäre, ist eine Tatsachenfeststellung, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu treffen hatte.

Die Beschwerdeführerin trägt dazu vor, eine überschlagsmäßige Nachrechnung der Zinsen hätte ergeben, dass die doppelte Zinsengutschrift zu einer wirklichkeitsfremden und damit unrealistischen Höhe des Zinssatzes führe. Damit vernachlässigt die Beschwerdeführerin die insoweit unbestrittene Feststellung der belangten Behörde, dass die in Rede stehenden Sparbuchauszüge nicht vollständig gewesen seien, wodurch eine Berechnung der Zinshöhe nicht möglich sei, und dass die auf Grund der Auszüge errechneten Zinsen bereits unter Annahme der von der Beschwerdeführerin behaupteten Stornierung einer Doppelbuchung einen Zinssatz ergäbe, der unterhalb des vereinbarten Zinssatzes gelegen wäre. Die Beschwerdeführerin zeigt somit keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde auf.

Soweit die Beschwerdeführerin eine Anfrage der belangten Behörde an die Bank vermisst, legt sie nicht dar, dass sie einen diesbezüglichen Beweisantrag im Verwaltungsverfahren gestellt hätte.

Die Beschwerdeführerin zeigt daher zu diesem, das Veranlagungsjahr 1991 betreffenden Umstand keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Die von KR, dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, von den Sparbüchern abgehobenen Zinsbeträge hat die belangte Behörde als in den jeweiligen Jahren entstandene Forderung der Beschwerdeführerin an KRgesehen. Mit Eintritt des KRals

Gesellschafter in die Beschwerdeführerin im Juni 1993 hat die belangte Behörde diese früheren Forderungsbeträge sowie weitere ab diesem Zeitpunkt von KRbehobene Beträge als diesem zugekommene verdeckte Ausschüttung gewertet.

Durch die Zurechnung der bisher als Forderung gewerteten Beträge als verdeckte Ausschüttung wurde die Beschwerdeführerin jedoch nicht in den geltend gemachten Rechten verletzt, weil der gewinnerhöhenden Behandlung dieser Beträge als verdeckte Ausschüttung eine gleichzeitige Auflösung der Forderung in dieser Höhe gegenüberstand, weshalb sich keine Auswirkung auf die steuerliche Bemessungsgrundlagen zu Lasten der Beschwerdeführerin ergibt.

Soweit die belangte Behörde ab dem Zeitpunkt des Eintritts des KRals Gesellschafter in die Beschwerdeführerin von ihm behobene Beträge sofort als verdeckte Ausschüttung gewertet hat, steht dies mit der Feststellung der belangten Behörde in Widerspruch, dass niemals die Absicht bestanden habe, die entnommenen Beträge gänzlich zu entnehmen, sondern dass KRdiese lediglich zur vorübergehenden Verwendung habe entnehmen und später wieder zurückzahlen wollen.

Die Beschwerdeführerin behauptet allerdings nicht, dass die in Rede stehenden Beträge in der Vermögensübersicht aufgeschienen wären, und vertritt selbst die Ansicht, dass die Beträge als Forderung der Beschwerdeführerin an KRzu sehen seien, die später durch Rückführung der Beträge getilgt worden wäre.

Die von der Beschwerdeführerin besorgte, für sie negative Auswirkung durch die von der belangten Behörde eingeschlagene Vorgangsweise hätte sich somit erst dann gezeigt, wenn die Beträge zurückgezahlt worden wären und diese Zahlung als Folge der Ansicht der belangten Behörde insoweit als gewinnerhöhende Einnahme und nicht als Einlage zu verbuchen gewesen wäre, während sie nach Ansicht der Beschwerdeführerin dann als Begleichung der Forderung keine Vermögensauswirkung gehabt hätte. Eine solche Zahlung ist jedoch nach den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde 'erst in den Jahren 1995 und 1999' erfolgt. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 2. September 2005 seien eine 'erste Rückzahlung' am 9. August 1995 und eine weitere am 22. Dezember 1995 erfolgt sowie 'letztlich' am 1. Dezember 1999 ein Sparbuch von KRin das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin eingelegt und dessen Guthaben im Jänner 2000 auf das Bankkonto der Beschwerdeführerin übertragen worden. Sohin wären Rückzahlungen frühestens zwar im Kalenderjahr 1995, aber im Wirtschaftsjahr 1995/96 und damit erst im Veranlagungsjahr 1996 erfolgt.

Insoweit ist es deshalb im Ergebnis für die Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für die Streitjahre 1994 und 1995 ohne Belang, ob die belangte Behörde diese Behebungen durch KRals verdeckte Ausschüttung gewertet hat oder nach Ansicht der Beschwerdeführerin das Betriebsergebnis deshalb hätte erhöhen müssen, weil eine zusätzliche Forderung an KReinzustellen gewesen wäre.

In Streit steht allerdings die Höhe dieser Behebungen, welche die belangte Behörde über die tatsächlich erfolgten hinaus noch mit einem weiteren zugeschätzten Betrag angesetzt

hat. Die belangte Behörde ging dabei davon aus, dass für den Zeitraum ab 4. Jänner 1994 keine Sparbücher vorgelegt, der Beschwerdeführerin aber auch nach diesem Zeitpunkt Zinsen aus der Veranlagung ihrer Gelder vorenthalten worden seien. Dem entgegnet die Beschwerdeführerin lediglich, dass Sparbücher, soweit sie bestanden hätten, vorgelegt worden seien. Hätte es solche auch für die Jahre 1994 und 1995 gegeben, wären diese gleichfalls vorgelegt worden. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass die belangte Behörde nicht ausdrücklich angenommen hat, für diesen Zeitraum entgangene Zinsen würden von Sparbüchern stammen. Die belangte Behörde hat die Schätzung des Prüfers übernommen, welcher ausgehend von den Entnahmen des KR unter Berücksichtigung der jeweiligen Rückzahlungen durchschnittliche Verrechnungskontostände ermittelt hat, welche der Zinsermittlung unter Heranziehung des für diesen Zeitraum üblichen Zinssatzes zu Grunde gelegt worden seien. Dass die Beträge daher zunächst wie in den Vorjahren auf einem Sparbuch veranlagt worden wären, dessen Zinsen der Geschäftsführer behoben hätte und dessen Existenz die Beschwerdeführerin bestreitet, hat die belangte Behörde somit nicht festgestellt. Dass aber solche (in den Vorjahren auf Sparbüchern übertragene) 'Entnahmen' im in Rede stehenden Zeitraum ab 4. Jänner 1994 erfolgt sind, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht konkret.

Schließlich hat die belangte Behörde für den gesamten Zeitraum zusätzlich Zinsen als vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin entnommen angesehen, welche über den in den vorgelegten Sparbüchern aufscheinenden Stand hinausgingen. Die belangte Behörde hat dies damit begründet, dass auf dem Girokonto weitere Abhebungen und Einzahlungen durch den Geschäftsführer erfolgt seien, sodass näher angeführte Differenzen zu dem jeweiligen Sparbuch bestanden hätten. Die von der Beschwerdeführerin versuchte Erklärung, diese Differenz stamme aus Perioden, in denen KR weder Geschäftsführer noch Gesellschafter gewesen sei, überzeuge nicht, weil KR in diesen Zeiten immerhin Prokurist gewesen sei. Es sei unglaublich, dass KR diese Differenz nicht aufgefallen sei und er niemals deren Rückzahlung eingewandt habe. Daher gelange die belangte Behörde zum Ergebnis, dass die vom Prüfer gewählte Methode der Schätzung zutreffe, aus jeweils zum Bilanzstichtag ermittelten Differenzen das arithmetische Mittel zu bilden und dieses als durchschnittliche Differenz mit dem für das Sparbuch gewährten Zinssatz zu verzinsen.

Dagegen trägt die Beschwerdeführerin vor, dass die belangte Behörde diese Differenz mit einer Differenz aus den Vorperioden verwechsle. Dabei vernachlässigt die Beschwerdeführerin jedoch, dass gerade eine Differenz aus den Vorperioden von der belangten Behörde beweiswürdigend nicht geglaubt wurde.

Die Beschwerde erweist sich daher hinsichtlich des Tatsachenbereiches 'Forderungen an S AG' als unbegründet.

C) 'Option':

Zu diesem Tatsachenbereich stellte die belangte Behörde nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens fest, seit Anfang 1993 seien durch den Geschäftsführer KR mit der S-GmbH Verhandlungen über einen 'Aktivitätenverkauf' geführt worden, die

letztlich am 22. Dezember 1993 erfolgreich abgeschlossen worden seien. Im Jänner 1994 seien von der Käuferin insgesamt rund 35,000.000 S an die Beschwerdeführerin überwiesen worden. Diesem erfolgreichen Abschluss des Vertrages seien langwierige Verhandlungen vorausgegangen, in deren Verlauf ein so genanntes Verpachtungskonzept, Quartalsberichte über Gewinn- und Verlustrechnung und "Sideletters" betreffend Verkauf und Verpachtung eines Betriebes, Bewertung des Betriebes und Geschäftsführung auf Verlangen der Käuferin vom steuerlichen Berater der Beschwerdeführerin zu erstellen gewesen seien.

In einem bereits mit 1. Oktober 1992 datierten Optionsvertrag, abgeschlossen mit einem HS sei demgegenüber vereinbart worden, dass die Beschwerdeführerin als Verkäuferin dem HS als Käufer das Unternehmen verbindlich zu näher angeführten Bedingungen zum Kauf anbiete. Die Option sei durch den Käufer spätestens bis zum 31. März 1994 auszuüben. Die Verkäuferin (Beschwerdeführerin) verpflichte sich, über das Unternehmen bis zum 31. März 1994 nicht anderweitig zu verfügen. Die Optionsvereinbarung sei seitens der Verkäuferin bindend und unkündbar. Der Kaufpreis für die Option betrage 1,000.000 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Übe der Käufer (HS) diese Option bis zum Ablaufdatum 31. März 1994 nicht aus, so gelte als vereinbart, dass ihm die Verkäuferin das Optionsentgelt (1,000.000 S zuzüglich Umsatzsteuer) in Rechnung stelle. Der Betrag sei sodann spätestens am 30. April 1994 durch den Käufer zur Zahlung fällig. Zur Absicherung des Optionsentgeltes übergebe der Käufer ein mit 30. April 1994 datiertes Akzept über 1,000.000 S, welches von der Verkäuferin nur bei Nichteinlösung der Kaufoption und bei Nichtzahlung des Optionsentgeltes verwendet werden könne. Bei Ausnutzen der Option sei das Optionsentgelt im Kaufpreis enthalten, sodass eine gesonderte Bezahlung entfalle.

In einer mit 20. Dezember 1993 datierten und mit HS vereinbarten 'Optionsglatzstellung' sei festgehalten worden, dass die beiden Vertragsparteien beschließen, die Kaufoption in der Form glattzustellen, dass HS die Option und die Rechte aus dieser Option der Beschwerdeführerin verkaufe. Der Kaufpreis betrage 7,000.000 S. Von diesem Kaufpreis sei das Optionsentgelt von 1,000.000 S abzuziehen. Der sich somit ergebende Nettokaufpreis von 6,000.000 S sei spätestens bis 31. März 1994 an HS netto und spesenfrei zur Auszahlung zu bringen.

Am 3. Februar 1994 sei vom bei der S-Bank nur für diesen Vorgang von HS eingerichteten Konto der von der Beschwerdeführerin dorthin überwiesene Betrag in Höhe von 6,000.000 S an HS ausbezahlt worden.

Die belangte Behörde sah in diesem Optionsgeschäft ein Scheingeschäft. HS sei niemals in der Lage gewesen, den Kaufpreis für das Unternehmen oder auch nur für das vereinbarte Optionsentgelt allein aufzubringen. Der Konkurs über sein Vermögen sei am 27. Juni 1995 'mangels Masse abgewiesen' worden. Er habe weder die Absicht gehabt, das Unternehmen der Beschwerdeführerin zu erwerben, noch habe er über einen Geschäftspartner verfügt, der eine derartige Absicht verfolgt habe. Dieser Umstand sei auch dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bei Abschluss der

Vereinbarung bekannt gewesen. Die Vertragsparteien seien sich einig gewesen, dass die abgeschlossenen Verträge nicht gelten sollten.

Beweiswürdigend führte die belangte Behörde aus, es erscheine wenig wahrscheinlich, dass sich HS, dessen Konkurs in der Folge 'mangels Masse abgewiesen' worden sei, im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Vertrages für die Kaufoption in Besitz des Betrages von 1.000.000 S befunden habe, der das Entgelt hierfür darstellen sollen. Soweit sich HS auf einen Partner, BZ, berufen habe, halte die belangte Behörde fest, dass dieser von niemandem außer von HS und vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin jemals gesehen worden sei. Die angeblich mit diesem durchgeführte Besichtigung der Filialen der Beschwerdeführerin sei an einem Wochenende - somit in der betriebsfreien Zeit - durchgeführt worden. Gehe man von einer realen Kaufabsicht aus, wäre es für den Käufer wohl interessant gewesen, sich ein Bild über die Geschäftstätigkeit zu machen und nicht bloß Filialen anzusehen, in denen keinerlei Betrieb herrsche. Auch das Zustandekommen der Vereinbarung, und dass sich der potenzielle Käufer angeblich nicht für die Geschäftsunterlagen der Beschwerdeführerin interessiert habe, lasse nur den Schluss zu, dass dieser Vertrag keineswegs ernst gemeint gewesen sei. Stelle man dieses Vorgehen jenen Verhandlungen gegenüber, die zu einem tatsächlichen Kaufabschluss (mit der S-GmbH) geführt hätten, so ergebe sich schon allein daraus, wie wenig professionell die angeblich interessierten Käufer HS und BZ agiert hätten. Dass der angebliche Geschäftspartner des HS, BZ, über eine derartige Summe zum Kauf des Unternehmens der Beschwerdeführerin verfügt hätte, sei in keiner Weise glaubhaft gemacht worden, zumal schon die Existenz des BZ bezweifelt werde, weil dieser von niemandem außer dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und von HS jemals gesehen worden sei und in der Folge auch, ohne irgendwelche Spuren hinterlassen zu haben, verschwunden sei. Es erscheine wenig wahrscheinlich, dass sich jemand wie der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, der tatsächlich mit einem Partner ein Geschäft machen wolle, in keiner Weise dafür interessiere, ob dieser potenzielle Geschäftspartner auch in der Lage sei, ein derartiges Geschäft abzuschließen.

Weiters stelle sich die Frage, warum jemand, der offensichtlich einem Weltkonzern (der S-GmbH) wesentlich bessere Bedingungen abringen könne, sich gegenüber einem Partner, nämlich HS - gehe man davon aus, dass der Vertrag über die Option tatsächlich in dieser Weise vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin diktiert worden sei -, der ohnedies mit allem einverstanden sei, mit den genannten Bedingungen zufrieden gebe.

Es sei auch nicht nachvollziehbar, warum der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hätte bereit gewesen sein sollen, eine derartige Summe für die Glattstellung der Option zu bezahlen, obwohl HS selbst angegeben habe, ihm sei aus der Aufkündigung des Vertrages keinerlei Schaden entstanden, und ein Schaden des BZ in keiner Weise dokumentiert sei.

Aus den Umständen anlässlich der Auszahlung des Betrages von 6.000.000 S an HS könne ebenfalls nur der Schluss gezogen werden, dass dieser Betrag im Großen und Ganzen wieder an den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zurückgeflossen

sei. Bei der Schilderung des Verwaltungsgeschehens gab die belangte Behörde in diesem Zusammenhang wieder, dass HS in einer schriftlichen Sachverhaltsdarstellung angegeben habe, er habe gemeinsam mit BZden Betrag von 6,000.000 S behoben und dem BZübergeben, der ihm zunächst 3,000.000 S überlassen, ihn aber dann dazu überredet habe, sich an einem anderen Projekt zu beteiligen. Nachdem er schließlich auch diesen Betrag von 3,000.000 S übergeben habe, habe er BZniemals wieder gesehen.

Dass der Betrag wieder an den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zurückgefließen sei, ergebe sich einerseits daraus, dass HS eigens für diese eine Transaktion ein eigenes Konto bei jener Bank habe eröffnen müssen, die dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin infolge ständiger beruflicher und auch privater Kontakte (die Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und Ehefrau des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin sei bei dieser Bank beschäftigt gewesen) nahe gestanden sei, womit der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin das Risiko wesentlich habe ausschalten können, dass HS das Geld behebe und tatsächlich für sich behalte. Dass HS über den Betrag nicht verfügt habe, gehe aus seiner Aussage und den Umständen seines Konkurses hervor.

Daher werte die belangte Behörde den Abschluss des Optionsvertrages und die Glattstellung als Scheingeschäfte und rechne den Betrag von 6,000.000 S dem für das Jahr 1994 erklärten Gewinn der Beschwerdeführerin hinzu.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung.

Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind Rechtsgeschäfte und sonstige Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. November 2008, 2006/15/0205).

Dass der Abschluss des Optionsvertrages und die Glattstellung der Option nicht ernstlich gewollt waren, ist eine Tatsachenfeststellung, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) getroffen hat. Die Beweiswürdigung hat der Verwaltungsgerichtshof lediglich auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen. Dieser Prüfung hält der angefochtene Bescheid stand.

Mit den vorgebrachten Argumenten, es hätte Verhandlungen über den Betrieb der Beschwerdeführerin mit HS und BZgegeben, das Optionsentgelt sei durch einen Wechsel gesichert worden und die S-GmbH habe sehr wohl ein Interesse an der Aufhebung der Option gehabt, zeigt die Beschwerdeführerin keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung auf. Den ins Treffen geführten Verhandlungen mit HS und BZstellte die belangte Behörde die weitaus eingehenderen Verhandlungen mit der S-GmbH gegenüber. Die Besicherung durch einen Wechsel mag im 'Optionsvertrag' vorgesehen sein, setzt allerdings nicht die Ernsthaftigkeit der Optionsvereinbarung voraus und muss daher nicht für eine solche Ernsthaftigkeit sprechen. Worin das Interesse der S-GmbH an der Aufhebung der Option konkret gelegen wäre, legt die Beschwerdeführerin mit den allgemeinen Ausführungen

nicht dar, die S-GmbH wäre daran interessiert gewesen, nicht durch einen Dritten behindert zu werden, der Rechte hätte geltend machen können.

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht konkret die Feststellungen der belangten Behörde, insbesondere über die Unterschiede zwischen der Verhandlungsführung mit der S-GmbH und der angeblichen Verhandlungsführung mit HSund weiters über die Umstände der Auszahlung des angeblichen Optionsentgeltes von 6,000.000 S. Diese Feststellungen vernachlässigt die Beschwerdeführerin, wenn sie der belangten Behörde vorwirft, deren Schlussfolgerung, der Betrag von 6,000.000 S sei von HSan KRweitergereicht worden, fehle jegliches Beweis- oder sonstiges Verfahrensergebnis, es handle sich um eine reine Mutmaßung ohne sachliche Rechtfertigung oder auch nur Anhaltspunkte, die diese Unterstellung rechtfertigen könnten. Damit ist der beweiswürdigen Feststellung der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegenzutreten, dass der auf das erwähnte Konto bei der S-Bank überwiesene und von HSbehobene Betrag letztlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zugeflossen sei. Die Beschwerde zeigt daher hinsichtlich dieses Tatsachenbereiches keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

D) 'Verbindlichkeiten S AG':

Zu diesem Tatsachenbereich stellte die belangte Behörde nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens fest, am 15. November 1984 sei von der Beschwerdeführerin mit der S AG eine Stundungsvereinbarung über per 30. April 1984 aushaftende Lieferverbindlichkeiten der Beschwerdeführerin bei der S AG von rund 22,000.000 S auf 20 Jahre abgeschlossen worden, wobei sich die S AG den Widerruf vorbehalten habe. Die Vereinbarung sehe auch die Verzinslichkeit eines Teilbetrages von 4,400.000 S ab dem 30. April 1989 vor. Nachdem die S AG davon erfahren habe, dass die Beschwerdeführerin ihre Aktivitäten an die Konkurrentin, die S-GmbH, verkauft habe und dieser auch die vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin treuhändig für die S AG gehaltene Liegenschaft Pstraße vermietet habe, sei die gewährte Stundung mit Schreiben vom 24. März 1994 widerrufen worden. Die Beschwerdeführerin sei mit diesem Schreiben aufgefordert worden, ab 1. April 1994 die Schuld in Monatsraten von 183.333,33 S zurückzuzahlen. Gleichzeitig seien aushaftende Zinsen in Höhe von 2,841.761,98 S eingefordert worden. Darüber hinaus sei das Treuhandverhältnis hinsichtlich der genannten Liegenschaft aufgelöst worden.

Als Ergebnis eines regen Schriftverkehrs und zäher Verhandlungen habe der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin schließlich eine Tilgung der gesamten Lieferverbindlichkeiten gegen Bezahlung von 8,000.000 S und die Übertragung der treuhändisch gehaltenen Liegenschaft an ihn erreichen können. Auf seinen Wunsch sei es jedoch nicht zur Abschreibung der Verbindlichkeiten gegenüber der S AG im Ausmaß von rund 16,000.000 S, sondern zur Zession der gesamten Forderung der S AG gegenüber der Beschwerdeführerin auf ihn als Privatperson gegen Bezahlung des Betrages von 8,000.000 S gekommen.

Diese Vorgangsweise sei ausschließlich deshalb gewählt worden, um die sich aus einer Abschreibung der Verbindlichkeiten ergebenden abgabenrechtlichen Konsequenzen (Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuern und ertragswirksame Erfassung des Forderungsverzichts) zu vermeiden.

Beweiswürdigend führte die belangte Behörde aus, aus dem gesamten vorliegenden Schriftverkehr mit der S AG gehe hervor, dass deren Vertreter nach zähen Verhandlungen zu einem Forderungsverzicht gegenüber der Beschwerdeführerin im Umfang von rund 16,000.000 S bereit gewesen seien. Ausschließlich auf Wunsch des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin sei es nicht zu einem Forderungsverzicht, sondern zu einer Zession der Forderung an diesen gekommen. Soweit die Beschwerdeführerin damit argumentiere, dass es bei Bezahlung des Abstattungsbetrages durch die Beschwerdeführerin zu einer Benachteiligung der anderen Gläubiger gekommen wäre, bleibe sie jeglichen Beweis schuldig.

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, dass im Fall einer Abstattung durch die Beschwerdeführerin auch die H-Bank einen der Beschwerdeführerin gewährten Kredit fällig gestellt hätte, halte die belangte Behörde entgegen, dass die diesbezüglich vorgelegten Schriftstücke keinerlei Anhaltspunkte dafür bieten würden. Da die Forderung der H-Bank einerseits pfandrechtlich abgesichert gewesen sei und andererseits die Rückzahlung durch Zession der Pachteinnahmen sichergestellt gewesen sei, wäre eine derartige Vorgangsweise, mit der die Beschwerdeführerin in den Konkurs getrieben worden wäre, weder wirtschaftlich noch rechtlich zu vertreten gewesen.

Wenn die Beschwerdeführerin zur Untermauerung ihrer Argumentation auf die AGB der österreichischen Kreditinstitute verweise, wonach eine Verschlechterung des Vermögens oder eine erhebliche Vermögensgefährdung durch den Kreditnehmer zur sofortigen Kündigung des Kreditvertrages berechtige, so könne daraus eigentlich nur geschlossen werden, dass gerade die vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewählte Vorgangsweise eine derartige Berechtigung des Kreditunternehmens nach sich hätte ziehen können, weil dieser - anstatt eine teilweise Entschuldung der Beschwerdeführerin zuzulassen - den für die Beschwerdeführerin zu lukrierenden Vorteil für sich selbst in Anspruch genommen und die verfügbaren Guthaben der Beschwerdeführerin an sich selbst ausbezahlt habe. Damit seien zwar die der Beschwerdeführerin zur Verfügung stehenden verfügbaren finanziellen Mittel ebenfalls vermindert, der Effekt einer möglichen Abschreibung der Verbindlichkeit im Ausmaß von 16,000.000 S aber vereitelt worden. Gerade die von KRGewählte Vorgangsweise habe damit zu einer Verschlechterung der Vermögenslage der Beschwerdeführerin geführt, während die Abstattung der Verbindlichkeit durch die Beschwerdeführerin und der damit verbundene Forderungsverzicht durch die S AG im Ausmaß von rund 16,000.000 S insgesamt wohl nur als Verbesserung der Vermögensverhältnisse gesehen werden könne. Hätte man den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin vor die Wahl gestellt, entweder könne er für die Beschwerdeführerin einen Schuldnachlass durch Bezahlung des genannten Betrages erwirken oder die gesamte Forderung werde einem

fremden Dritten zediert, sei wohl davon auszugehen, dass er sich für die Bezahlung der genannten Summe durch die Beschwerdeführerin entschieden und eine Zession an einen fremden Dritten zu verhindern versucht hätte. Daraus entnehme die belangte Behörde, dass die vorgenommene Gestaltung im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen sei.

Außersteuerliche Gründe für die von der Beschwerdeführerin gewählte Vorgangsweise seien für die belangte Behörde nicht erkennbar, weil die diesbezüglich vorgetragenen Argumente einer näheren Überprüfung nicht stand hielten.

Daher nehme die belangte Behörde in der gewählten Vorgangsweise einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts an. Eine den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Besteuerung habe von einer Entschuldung der Beschwerdeführerin im Ausmaß des Betrages von rund 16.000.000 S auszugehen, womit im Rahmen der Gewinnermittlung für das Jahr 1995 ein außerordentlicher Ertrag in dieser Höhe in Ansatz zu bringen sei. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei davon auszugehen, dass der Wegfall der Verbindlichkeiten in diesem Ausmaß zu einer Minderung des Entgelts und damit zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage führe, was gemäß § 16 UStG 1994 eine Berichtigung des dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzuges nach sich ziehe.

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 leg. cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 1. Oktober 2008, 2006/13/0036).

Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 1. Oktober 2008).

Beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung schließen einen Missbrauch aus (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 2004, 2002/14/0074, VwSlg 7.989/F).

Die Beschwerdeführerin trägt vor, der Erwerb der Forderung durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer KR zur Abwendung einer drohenden Insolvenz der Beschwerdeführerin sei wegen der Fälligkeit der Forderung durch die S AG und die drohende Fälligkeit eines Kredites durch die H-Bank Bank im Falle der vorzeitigen Bedienung der Forderung der S AG zwingend geboten gewesen. Als außersteuerlichen Grund führe

die Beschwerdeführerin an, dass unter Zugrundelegung der beiden Prämissen, nämlich des andrängenden Gläubigers S AG und des drohenden Gläubigers H-Bank kein anderer Weg als der gewählte offen geblieben sei.

Dass die S AG ihre Forderung zunächst fällig gestellt hat, wie die Beschwerdeführerin einwirft, mag zutreffen. Die Beschwerdeführerin vernachlässigt aber, dass gerade die S AG nach den insoweit unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde letztlich bereit war, bei Bezahlung eines Betrages von rund 8,000.000 S durch die Beschwerdeführerin auf die Restforderung (Kapital und Zinsen) von rund 16,000.000 S zu verzichten.

Damit ist aber der Schluss der belangten Behörde als nicht rechtswidrig zu erkennen, dass die gewählte Vorgangsweise unangemessen ist, anstelle eines angebotenen Forderungsverzichts von rund zwei Dritteln einer Forderung gegen Bezahlung von rund einem Drittel der Forderung eine Zession der gesamten Forderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Schuldnerin (der Beschwerdeführerin) zu wählen .

Dass der vorgetragene außersteuerliche Grund, mit der eingeschlagenen Vorgangsweise hätte eine Fälligestellung des Kredites der H-Bank verhindert werden sollen, von der belangten Behörde zu Unrecht nicht angenommen wurde, kann durch die sich auf Behauptungen beschränkenden allgemein gehaltenen Ausführungen der Beschwerde nicht aufgezeigt werden. Welchen konkreten Unterlagen der H-Bank aber zu entnehmen gewesen wäre, dass entgegen der schlüssigen Argumentation der belangten Behörde (wonach eine solche Maßnahme wirtschaftlich wenig sinnvoll gewesen wäre) ein Fälligstellen des der Beschwerdeführerin von der H-Bank gewährten Kredites erfolgt wäre, hätte die Beschwerdeführerin die Forderung der S AG mit 8,000.000 S bedient und mit einem von der S AG gewährten Schuldennachlass über den verbleibenden Betrag zum Erlöschen gebracht, legt die Beschwerdeführerin nicht dar.

Die Beschwerde, welche auch gegen die Höhe des für das Jahr 1995 gemäß § 16 UStG 1994 berichtigten Vorsteuerbetrages nichts einwendet, erweist sich daher hinsichtlich dieses Tatsachenbereiches als unbegründet.

E) 'Berufungen betreffend Körperschaftsteuer für 1989 und 1996 und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und Gewerbesteuer für 1992 und 1993':

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO hat eine Berufung zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet,
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird,
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden,
- d) eine Begründung.

Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 BAO umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde gemäß § 275 BAO dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach

fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Die Rechtmäßigkeit eines Zurücknahmebescheides setzt einen rechtmäßigen Mängelbehebungsauftrag voraus. Der Zurücknahmebescheid ist rechtswidrig, wenn kein Mangel iSd § 250 BAO vorlag (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. September 2007, 2007/15/0135).

Die belangte Behörde führte dazu aus, die einzelnen "in der Berufung" angeführten Streitpunkte würden näher bezeichnete Bescheide berühren. Betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 1989, 1990 und 1996 sowie die Gewerbesteuer für die Jahre 1990, 1992 und 1993 sei ausschließlich die unter Tz 27 des Prüferberichtes dargestellte Berechnung der Zinsen im Zusammenhang mit den Forderungen gegenüber der S AG bekämpft worden. Diesbezüglich werde von der Beschwerdeführerin "in der Berufung" zwar hinsichtlich des Jahres 1990 eine angeblich doppelte Erfassung von Sparbuchzinsen bekämpft, für die übrigen Jahre werde aber unter Anerkennung der vom Prüfer in Ansatz gebrachten Sparbuchzinsen lediglich darauf hingewiesen, dass die Schätzung der Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar sei. Auch in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages werde nur darauf verwiesen, dass das diesbezügliche Vorbringen vorbehalten werde, solange die Berechnung der Zinsen durch den Prüfer nicht nachvollziehbar sei. Es werde zwar eine Neuberechnung gemäß den Ausführungen der Beschwerdeführerin sowie die Vorlage der Berechnung durch den Prüfer beantragt, welche Änderungen der Berechnung begehrt werden, sei den diesbezüglichen Ausführungen nicht zu entnehmen.

Der 'festgestellte Sachverhalt' ergebe sich 'aus den in den genannten Tz des Bp.- Berichtes festgehaltenen Feststellungen, den sich diesbezüglich für die Gewinnermittlung der einzelnen Jahre ergebenden Auswirkungen auf die Körperschaftsteuerbescheide, und den diesbezüglichen in der Berufung sowie in dem den Mängelbehebungsauftrag beantwortenden Schreiben vorgebrachten Einwänden.'

Die 'Berufung' gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 und 1996 sowie Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 genüge den Anforderungen des § 250 BAO nicht, weil dem Vorbringen der Beschwerdeführerin bezüglich der in Ansatz gebrachten Zinsen mangels Darstellung entsprechender Berechnungsgrundlagen ein bestimmbarer oder bestimmter Inhalt nicht zu entnehmen sei. Demzufolge sei es nicht möglich festzustellen, welche Änderungen von der Beschwerdeführerin konkret begehrt würden. Da die Beschwerdeführerin diesbezüglich in ihren Eingaben stets offen gelassen habe, in welcher Höhe die Zinsen ihrer Meinung nach zu schätzen seien, habe sie es auch verabsäumt, dies zu begründen. Daher sei dem erteilten Mängelbehebungsauftrag nicht Rechnung getragen worden, was die Vermutung der Zurücknahme der Berufung nach sich ziehe. Lediglich hinsichtlich des Jahres 1990 halte die belangte Behörde fest, dass es dem Vorbringen der Beschwerdeführerin entnehmbar sei, dass die Hinzuschätzung der Sparbuchzinsen

um einen vermeintlich doppelt erfassten Betrag zu vermindern sei. Dieses Vorbringen sei geeignet, die Abgabenbehörde in die Lage zu versetzen, zu erkennen, welche Unrichtigkeit die Beschwerdeführerin den bekämpften Bescheiden zuerkennen wolle.

Die Beschwerdeführerin trägt dem entgegen vor, sie habe in der Berufung nicht bloß die Höhe der geschätzten Zinsen bestritten, sondern insbesondere die Vorgangsweise, dass überhaupt Zinsen geschätzt und den Entnahmen hinzugerechnet würden. Insofern sei erkennbar gewesen, dass die Hinzurechnung der geschätzten Zinsen zu den Entnahmen zur Gänze bekämpft werde. Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1996 habe sich auch gegen die Feststellung des Prüfers in Tz 25 (Verbindlichkeiten S AG) gewandt, wie auch in einer Eingabe vom 24. August 2005 an die belangte Behörde klargestellt worden sei.

Mit der eingangs erwähnten Berufung vom 13. März 2000 gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 1989 bis 1996 hatte die Beschwerdeführerin u.a. ausgeführt, unbestritten sei, dass KR jene Zinsen persönlich kassiert habe, die auf Sparbüchern der Gesellschaft (Beschwerdeführerin) angefallen seien. Die Feststellungen des Prüfers würden daher nur insoweit anerkannt, als diese Zinsen als Ertrag der Gesellschaft zu erfassen seien, mit der Einschränkung der Doppelerfassung im Jahr 1990. Ein Teil der vom Prüfer hinzugerechneten Zinsen sei im Schätzungsweg ermittelt worden, wobei jedoch hinreichende Angaben über den Schätzungsvorgang im Prüferbericht fehlten. Diese im Schätzungsweg ermittelten Zinsen würden daher bekämpft, bis eine detaillierte Berechnungsgrundlage vom Finanzamt vorgelegt werde.

Aus dem in der Berufung vom 13. März 2000 entnommenen Begehren der Beschwerdeführerin, sie könne die Schätzung nicht nachvollziehen, sie wende sich daher insoweit gegen die Schätzung der ihr zugerechneten Zinsen, ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin keine Nachvollziehbarkeit der Schätzung erkenne und sich gegen den geschätzten Betrag insgesamt wende. Damit enthält aber die in Rede stehende Berufung ein bestimmtes Begehren, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, die geschätzten Zinsen nicht hinzuzurechnen. Die belangte Behörde irrt, wenn sie meint, die Beschwerdeführerin hätte einen konkreten Betrag, in welcher Höhe die Zinsen zu schätzen seien, als Begehren anzuführen gehabt, wenn die Beschwerdeführerin die Schätzung insgesamt als nicht nachvollziehbar und in dem bestimmten Punkt als fehlerhaft ansieht.

Da der Mängelbehebungsauftrag insoweit somit zu Unrecht erlassen wurde, konnte die Berufung auch nicht als zurückgezogen gelten.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher, soweit er die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 1989 und 1996 betrifft, in diesem Umfang als rechtswidrig.

Mit der eingangs erwähnten Berufung vom 14. Mai 2001 berief die Beschwerdeführerin gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des einheitlichen Steuermessbetrages, die Zerlegung des einheitlichen Steuermessbetrages und die Festsetzung der Gewerbesteuer u.a. für die Jahre 1992 und 1993 und führte dabei aus, das Rechtsmittel wäre "nach

Maßgabe und im Umfang der Berufungsschrift vom 13. März 2000" eingebracht. Zusätzlich werde hinsichtlich der Zurechnung von Zinsen beantragt, die vom Prüfer vorgenommene Erhöhung der Hinzurechnung aus dem Titel der Zinsverrechnung mit der S AG zu unterlassen. Zur Begründung verwies die Beschwerdeführerin auf die Berufung vom 13. März 2000.

Mit Vorhalt vom 7. Juli 2005 hielt die belangte Behörde der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Berufung gegen die im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993 ergangenen Bescheide vor, der Berufung würden die in § 250 Abs. 1 lit. b bis d BAO genannten Punkte fehlen. Mit Schriftsatz vom 24. August 2005 führte die Beschwerdeführerin dazu aus, dass die ertragswirksame Hinzurechnung der Sparbuchzinsen grundsätzlich anerkannt werde, die Höhe der festgestellten Zinsen allerdings solange bestritten werde, bis eine genaue Berechnung der im Schätzungsweg ermittelten Sparbuchzinsen vorgelegt werde. Die Beschwerdeführerin begehre, ihr die Berechnung der im Schätzungsweg ermittelten Zinsen vorzulegen und - insoweit der Berechnung nicht zugestimmt werde - den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer neu zu berechnen.

Auch der Berufung vom 14. Mai 2001 im Zusammenhang mit dem Verweis auf die Berufung vom 13. März 2000 ist - wie oben zur Körperschaftsteuer ausgeführt - der Antrag der Beschwerdeführerin entnehmbar, dass die Beschwerdeführerin keine Nachvollziehbarkeit der Schätzung erkenne und sich gegen den geschätzten Betrag insgesamt wende. Damit enthält aber die in Rede stehende Berufung hinsichtlich der Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, der Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und der Festsetzung der Gewerbesteuer für 1992 und 1993 ein bestimmtes Begehren, die bekämpften Bescheide nämlich dahingehend abzuändern, die geschätzten Zinsen nicht hinzuzurechnen. Da der Mängelbehebungsauftrag insoweit somit zu Unrecht erlassen wurde, konnte die Berufung auch nicht als zurückgezogen gelten.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher, soweit er die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, der Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und der Festsetzung der Gewerbesteuer für 1992 und 1993 betrifft, in diesem Umfang als rechtswidrig."

Gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

In der am 22. Oktober 2014 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung verwiesen der Geschäftsführer der Bf. und sein steuerlicher Vertreter auf ihr Vorbringen in den bisherigen Schriftsätzen. Inhaltlich könnten sie zum Sachverhalt nichts Neues vorbringen. Sie wiesen darauf hin, dass sie für die aushaftenden

Abgabenrückstände mit dem Finanzamt eine wirtschaftliche Lösung suchten. Bezüglich der nicht aufgeklärten Zahlungen führten sie an, dass das Unternehmen vom nunmehrigen Gesellschafter-Geschäftsführer zu einem Zeitpunkt übernommen worden sei, als es nicht mehr so gut gelaufen sei. Die ehemaligen Gesellschafter hätten sich aber dennoch für die Übertragung der Gesellschaftsanteile eine Gegenleistung erwartet.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1.) Allgemein:

Die Bf. wurde im Jahr 1977 gegründet. Ihr Betriebsgegenstand bestand in den Streitjahren im Reifenhandel und in der Vermietung von Liegenschaften. Alleingesellschafterin war zunächst die P-GmbH, deren Gesellschafter wiederum HP (mit einer Stammeinlage von 3.344.913,00 S), PP (mit einer Stammeinlage von 3.344.913,00 S) und RJ (mit einer Stammeinlage von 25.628.174) waren. Mit 18. Juni 1993 trat das Ehepaar CR (mit einer Stammeinlage von 29.176.200,00 S) und KR (mit einer Stammeinlage von 3.241.800,00 S) an Stelle der P-GmbH als Gesellschafter ein. KR war vorher bereits als Prokurist und ab 17. April 1984 als Geschäftsführer der Bf. tätig. Die Bf. ermittelte ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, welches laut Gesellschaftsvertrag am jeweiligen 31. März enden sollte, seit dem Jahr 1990 jedoch mit Zustimmung des Finanzamtes tatsächlich zum jeweiligen 28. Februar endete.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den betreffenden Firmenbuchauszügen, dem Gesellschaftsvertrag vom 14.11.1977 und dessen Änderung vom 18.11.1977 sowie den beim Firmenbuchgericht aufliegenden Schriftsätzen und ist unbestritten.

2.) Betreffend Körperschaftsteuer für 1989 sowie die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und Gewerbesteuer für 1992 und 1993:

a) Die Bemessungsgrundlage des im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung ergangene Körperschaftsteuerbescheides für 1989 wurde im Hinblick auf die im Bericht über die Außenprüfung unter Tz 27 ("So. Forderung SAG") getroffenen Feststellungen um Zinsen in Höhe von insgesamt 438.994,00 S erhöht.

b) Für die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1992 und 1993 wurde zur Ermittlung des als Bemessungsgrundlage dienenden Gewerbeertrages der aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb herangezogen. Hinsichtlich dessen Ermittlung waren die unter Tz 26 ("Darlehen B GmbH") und Tz 27 ("So. Forderung SAG") getroffenen Feststellungen strittig. Da aber bei der Ermittlung des Gewerbeertrages die unter Tz 26 nicht anerkannten Zinszahlungen bei der Ermittlung des von der Bf. erklärten Gewerbeertrages ohnehin als Dauerschulden hinzugerechnet wurden, führt der unter Tz 26 des Berichtes über die Außenprüfung abgehandelte Bereich zu keiner Änderung des Gewerbeertrages. Strittig ist daher

ausschließlich die Schätzung der Zinsen aus Guthaben der Bf., die dieser von ihrem Geschäftsführer vorenthalten wurden (Tz 27 - "So. Forderung SAG").

Hinsichtlich der zu diesem Bereich getroffenen Feststellungen im Prüferbericht sowie der Ausführungen der Bf. und der Finanzamtsvertreter wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die zusammengefasste Darstellung in der Berufungsentscheidungen des UFS vom 11. Mai 2006, GZ. RV/2674-W/02, sowie auf die oben wiedergegebenen Ausführungen des Geschäftsführers und des steuerlichen Vertreters der Bf. verwiesen.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Lieferforderungen der Bf. wurden an die I abgetreten. Die durch diese erfolgten Bevorschussungen wurden primär auf dem betrieblichen Girokonto gutgeschrieben. Von diesem Girokonto wurden teilweise Abhebungen getätigt, wobei als Gegenbuchung das Konto "So. Forderung S AG" angesprochen wurde. Die behobenen Beträge wurden größtenteils auf ein auf "St-GmbH " lautendes Sparbuch eingezahlt, wobei die auf diesem Sparbuch verbuchten Zinsen (abzüglich der jeweiligen Kapitalertragsteuer) vom Geschäftsführer KR vereinnahmt und damit der Bf. entzogen wurden. Erst im Wirtschaftsjahr 1994/1995 wurde dieses Konto durch entsprechende Rückführungen auf das betriebliche Girokonto saldiert.

In den Wirtschaftsjahren 1988/89, 1991/92 und 1992/93 wurden Zinsen in folgender Höhe (in ATS) auf den Sparbüchern gutgeschrieben und von Herrn KR der Bw. entzogen:

Wirtschaftsjahr	1988/89	1991/92	1992/93
Sparbuchzinsen	341.250	777.149,00	1.009.424,00
- KEST	-	- 77.715,00	- 107.814,00
entnommen:	341.250	699.434,00	901.610,00

Darüber hinaus erfolgten auf dem Girokonto auch weitere Abhebungen und auch Einzahlungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, so dass zum jeweiligen Bilanzstichtag zwischen dem Konto "So. Forderungen S AG" und dem Sparbuch in den Wirtschaftsjahren 1988/89 bis 1992/93 nachfolgend angeführte Differenzen bestanden:

	Ford. S	Stand Sparbuch (ohne Zinsen)	Differenz (Veranlagung nicht bekannt)	durchschnittlicher Stand	
28.02.1988	3.507.018	3.507.000	***		
28.02.1989	7.007.018	4.000.000	3.007.000	1.503.500	1989
28.02.1990	8.607.018	7.600.000	1.007.000	2.007.000	1990
28.02.1991	5.607.018	4.600.000	1.007.000	1.007.000	1991

28.02.1992	5.607.018	4.600.000	1.007.000	1.007.000	1992
28.02.1993	18.507.018	16.500.000	2.007.000	1.507.000	1993

Die Rückzahlung der entnommenen Beträge erfolgte erst in den Jahren 1995 und 1999, wobei aus der Verbuchung dieser Vorgänge nicht ersichtlich ist, dass es sich dabei um die Rückzahlung einer Verbindlichkeit durch den Gesellschafter-Geschäftsführer handelt. Es ist aber davon auszugehen, dass niemals die Absicht bestand, die entnommenen Beträge (mit Ausnahme der erwirtschafteten Zinsen) gänzlich zu entnehmen. Herr KR wollte diese lediglich zur vorübergehenden Verwendung - wie insbesondere um eine bessere Veranlagung zu erzielen - entnehmen und später wieder - jedoch ohne Zinsen - zurückzahlen.

Eine Veranlagung der in den einzelnen Jahre der Bf. vorenthaltenen Beträge ergibt Zinsen in nachfolgend angeführter Höhe:

WJ	durchschnittl. Entnahme	Zinssatz	Zinsen
88/89	1,503.500	6,5%	97.744
91/92	1,007.000	8,25%	83.078
92/93	1,507.000	7,5%	113.025

Es wird daher davon ausgegangen, dass die Bf. mit den von Herrn KR entnommenen Geldern in den einzelnen Jahren insgesamt Zinsen in folgender Höhe hätte erzielen können:

WJ	88/89	91/92	92/93
Sparbuchzinsen	341.250	699.434,00	901.610,00
Zinsen aus weiteren Entnahmen	97.744	83.078	113.025
insgesamt	438.994	782.512	1,014.635

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Kopien der Sparbücher, des Girokontos und des Kontos "So. Forderungen SAG" sowie folgender Beweiswürdigung:

a) Betreffend die Jahre 1992 und 1993 wird auf die Beweiswürdigung zu diesem Themenbereich in der Berufungsentscheidungen des UFS vom 11. Mai 2006, GZ. RV/2674-W/02 verwiesen, die - wie oben dargelegt - vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 2009, Zl. 2006/13/0111, als nicht unschlüssig angesehen wurde und nunmehr hinsichtlich der Differenzen zwischen Verrechnungskonto und Sparbuch vom steuerlichen Vertreter insofern bestätigt wurde, als dafür Zahlungen an die ehemaligen Gesellschafter der Alleingesellschafterin der Bf. als Grund angeführt wurden. Da sich derartige Zahlungen keinesfalls auf Verbindlichkeiten der Bf.

gründen sondern ihren Grund ausschließlich in Vereinbarungen von Herrn KR mit den ehemaligen Gesellschaftern haben und daher seinen privaten Bereich betreffen, sind diese Beträge ebenfalls ihm als vorübergehende Entnahmen, die zu einem späteren Zeitpunkt zurückgezahlt werden sollten, zuzurechnen.

b) Der Schätzung der Zinsen für das Wirtschaftsjahr 1988/89 wird vom Prüfer folgende Annahme zugrunde gelegt:

aa) Sparbuchzinsen:

Der Einlagenstand auf dem Sparbuch zum 28.2.1988 wurde mangels Vorlage eines Sparbuches in Höhe des Kontostandes des Kontos "So. Forderungen S AG" mit rund 3,500.000 S angenommen, jener zum 28.2.1989 betrug 4,000.000 S (ohne Zinsen). Daraus ergibt sich ein Mittelwert von 3,750.000 S. Die durchschnittliche Differenz zwischen Sparbuch und dem Konto "So. Forderungen S AG" im Wirtschaftsjahr 1988/89 wurde mit der zum 28.2.1988 bestehenden Differenz von 1,500.000 S angenommen. Im Hinblick darauf, dass diese Differenz einen Durchschnittswert darstellt, und dem vorgelegten Sparbuch ab 3.1.1989 erhebliche Ein- und Auszahlungen entnommen werden können, wird von der Annahme ausgegangen, dass der durchschnittliche Einlagenstand zumindest um die angenommene durchschnittliche Differenz von 1,500.000 S über dem oben ermittelten Mittelwert von 3,500.000 S und somit bei 5,250.000 S lag. Eine Verzinsung dieses Betrages mit 6,5% Zinsen (laut dem auf dem vorgelegten Sparbuch ersichtlichen Zinssatz) ergibt Sparbuchzinsen in Höhe von 341.250 S.

bb) Hinsichtlich der Verzinsung der durchschnittlichen Differenz zwischen Sparbuch und Konto "So. Forderungen S AG" wird auf die Beweiswürdigung zu diesem Themenbereich in der Berufungsentscheidungen des UFS vom 11. Mai 2006, GZ. RV/2674-W/02, verwiesen.

Rechtlich sind die geschilderten Vorgänge wie bereits in der Berufungsentscheidungen des UFS vom 11. Mai 2006, GZ. RV/2674-W/02, die hiermit übernommen wird, zu würdigen, die auch - wie oben dargestellt - vom Verwaltungsgerichtshof in seinem vom 25. Februar 2009, Zl. 2006/13/0111, als zutreffend beurteilt wurde.

Der nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung muss daher in diesem Punkt der Erfolg versagt bleiben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Zerlegung des einheitlichen Steuermessbetrages und die Festsetzung der Gewerbesteuer für 1992 und 1993 ist darüber hinaus auch gemäß § 252 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen, da diesen Bescheiden die Entscheidungen der Bescheide betreffend Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1992 und 1993 zugrunde liegen, und sie daher schon aus diesem Grund nicht mit Erfolg mit der Begründung angefochten werden können, dass die in diesen Bescheiden getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

3.) Betreffend Körperschaftsteuer 1994 und die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages, die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages und die Gewerbesteuer für 1994:

Im Hinblick darauf, dass mit Ausnahme der im Zusammenhang mit dem Darlehen von der B GmbH geleisteten Zahlungen die Berufungsentscheidungen des UFS vom 11. Mai 2006, GZ RV/2674-W/02, hinsichtlich aller übrigen dieses Jahr betreffenden Themenbereiche mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2009, Zl. 2006/13/0111, als zutreffend erkannt wurde, und diesbezüglich von der Bf. auch nichts Neues vorgebracht wurde, wird bezüglich dieser Themenbereiche auf die genannte Berufungsentscheidungen verwiesen. Es wird daher ausschließlich auf den Themenbereich "Darlehen von der B GmbH" eingegangen. Hinsichtlich der Feststellungen der Betriebsprüfung sowie dem Vorbringen der Bf. wird auf die zusammengefasste Darstellung in der Berufungsentscheidungen des UFS verwiesen.

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

a) Bereits in der Berufungsentscheidungen des UFS wurde folgender Sachverhalt festgestellt, der nunmehr auch der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt wird:

Im Jahr 1984 wurde der Bf. von der B GmbH ein Darlehen in Höhe von 8,7 Mio S gewährt. Die Zuzählung des Darlehens erfolgte, nachdem die Alleingesellschafterin der B GmbH, die A AG, das Stammkapital auf 9.000.000,00 S aufgestockt hatte. Geschäftsführer der B GmbH war zu diesem Zeitpunkt Herr KR.

Mit Schreiben vom 16.10.1985 gab die B GmbH der Bf. bekannt, dass sie die Darlehensgewährung sowie die Gewährung eines Zessionskredites durch die H-Bank und den sich daraus ergebenden Umstand, dass ihr Darlehen nachrangig diesen gegenüber rückerstattet werde, zur Kenntnis nehme.

Mit Beschluss der Generalversammlung vom 29.11.1988 wurde die Auflösung der B GmbH beschlossen und als Liquidator deren Geschäftsführer Herr KR eingesetzt.

Zum 31.12.1990 wurde für die BGmbH eine Liquidationsbilanz erstellt, in welcher das an die Bf. gewährte Darlehen mit einem Stand von 3.431.273,86 S ausgewiesen wird. Laut Beilage zur Liquidationsbilanz wird das Darlehen durch die Alleingesellschafterin übernommen.

Laut Gesellschafterbeschluss vom 28.6.1989 wurde der Bericht der Liquidatoren über die Beendigung der Liquidation genehmigend zur Kenntnis genommen und den Liquidatoren die Entlastung erteilt. Zur Verwahrung der Bücher und Schriften der Gesellschaft für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer wurde Herr KR bestellt. Die Löschung infolge beendeter Liquidation der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgte am 16.11.1995.

Ab dem Jahr 1991 wurden von der Bf. weiterhin Zahlungen auf ein Bankkonto der BGmbH geleistet und auf dem Konto "Zinsen langfristig" gewinnmindernd verbucht. Letztmals erfolgten im Wirtschaftsjahr 1993/94 derartige Überweisungen. Darüber hinaus wurden Scheckabhebungen in Höhe von 435.000,00 S und 539.500,00 S als direkte

Auszahlungen an Herrn HK als Vertreter der AAG verbucht. Als Nachweis über die erfolgten Zahlungen an die AAG wurden Bestätigungen des Herrn HK für die Jahre 1990 bis 1994 vorgelegt, wobei die darin bestätigten Beträge nicht mit den entnommenen Beträgen übereinstimmen.

Bei der Alleingesellschafterin der BGmbH, der AAG, handelte es sich um eine so genannte Domizilgesellschaft, die am Ort des statutarischen Sitzes kein Geschäftsbüro hatte, weshalb im Schweizer Handelsregister der Zusatz aufscheint, bei wem sich an diesem Ort das Domizil befand. Zumindest seit 14.2.1990 schien ein Herr HK nicht mehr als Verwaltungsrat der AAG auf, ihr Domizil befand sich seither auch nicht mehr an der in den Bestätigungen angeführten Adresse.

Die AAG wurde mit Beschluss der Generalversammlung vom 7.2.1995 aufgelöst. Im Schweizerischen Handelsamtsblatt vom 1.5.1996 wurden die Liquidation und die Löschung der Firma bekannt gemacht.

Von der Übertragung der Darlehensforderung gegenüber der Bf. hat die AAG weder jemals erfahren noch diese Forderung in ihre Bücher aufgenommen. Die Bf. konnte daher ab dem Liquidationsbeschluss der BGmbH vom 28.6.1989 davon ausgehen, dass die noch offene Darlehensforderung durch die AAG niemals eingetrieben würde. Herr HK wurde auch nie von der AAG beauftragt, die Forderung einzutreiben.

Hinsichtlich der Beweiswürdigung zu diesen Sachverhaltsfeststellungen wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidungen des UFS verwiesen, die auch vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 2009, ZI. 2006/13/0111, als nicht unschlüssig erkannt wurde.

b) Hinsichtlich jener Beträge, die nach dem Liquidationsbeschluss der BGmbH vom 28.6.1989 auf deren Konto überwiesen wurden, sowie jener Zahlungen, die angeblich an Herrn HK erfolgten, wird von folgenden Sachverhalt ausgegangen:

Die genannten Beträge wurden in Wirklichkeit alle von Herrn KR vereinnahmt, der damit persönliche Verbindlichkeiten abdeckte.

Dieser Sachverhaltsfeststellung liegt folgende Beweiswürdigung zugrunde:

Herr KR war alleiniger Verfügungsberechtigter über das Konto der BGmbH. Die Auszahlungen von diesem Konto konnten daher nur an ihn erfolgen. Da es keine Nachweise für Überweisungen an die AAG gibt, und derartige Überweisungen im Hinblick auf die obigen Ausführungen auch gar nicht möglich gewesen wären, ist davon auszugehen, dass Herr KR die von ihm behobenen Beträge für seine Privatzwecke verwendete.

Hinsichtlich der angeblich Herrn HK übergebenen Beträge ist zunächst festzuhalten, dass Herr KR wusste, dass die Darlehensschuld gegenüber der AAG untergegangen war und daher keine Zahlungen zu leisten waren. Es erscheint daher absolut unwahrscheinlich, dass Herr KR die genannten Beträge Herrn HK zwecks Abdeckung des Darlehens

gegeben haben sollte. Viel wahrscheinlicher ist es, dass Herr KR die vom Konto der Bf. behobenen Beträge zur Abdeckung persönlicher Verbindlichkeiten bzw. dazu verwendete, um die ehemaligen Gesellschafter der BGmbH zufrieden zu stellen, was er auch in der mündlichen Beschwerdeverhandlung andeutete. Ob Herrn HK tatsächlich Beträge übergeben wurden, damit dieser sie den ehemaligen Gesellschaftern aushändigen sollte, oder ob dieser die Empfangsbestätigungen unterschrieb, ohne die genannten Beträge zu erhalten, bzw. ob er überhaupt die Empfangsbestätigungen unterschrieb, lässt sich nun - da Herr HK nicht mehr befragt werden kann - nicht mehr feststellen. Dass die genannten Beträge jedoch keinesfalls dafür verwendet werden sollten, um ein offenes Darlehen abzudecken, kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden. Dies lässt aber nur den Schluss zu, dass Herr KR die von ihm behobenen Beträge im eigenen Interesse (wozu auch Zahlungen an die ehemaligen Gesellschafter gehören, deren Stammkapital er übernommen hat) verwendet hat.

Rechtlich ist der festgestellte Sachverhalt folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Weg offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte, scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108 sowie VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl. VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111).

Im gegenständlichen Fall wird davon ausgegangen, dass sämtliche als Darlehenszahlung verbuchten Beträge tatsächlich Herrn KR zugeflossen sind, der damit persönliche Verbindlichkeiten abdeckte. Für die Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage des Jahres 1994 kann es nun dahingestellt bleiben, ob die in den Vorjahren geleisteten Zahlungen schon in diesen Jahren verdeckte Ausschüttungen an die damalige Gesellschafterin oder zunächst Forderungen gegenüber Herrn KR darstellen, die erst anlässlich des Gesellschafterwechsels als verdeckte Ausschüttungen an den nunmehrigen Gesellschafter zu sehen sind. Der Zeitpunkt, zu dem diese Zahlungen als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen sind, ist für das Jahr 1994 insofern unbeachtlich, als nur mehr jene aufwandswirksam verbuchten Zahlungen, die im Wirtschaftsjahr 1993/94 angefallen sind, dem Gewinn des Jahres 1994

als verdeckte Ausschüttungen hinzugerechnet wurden. Da der Beurteilung der in den Vorjahren verbuchten Zahlungen als gewinnerhöhend zu berücksichtigende verdeckte Ausschüttung die gewinnmindernde Ausbuchung der Forderung an Herrn KR gegenübersteht, kommt es insoweit zu keiner gewinnwirksamen Feststellung für 1994. Hinsichtlich der im Wirtschaftsjahr 1993/94 als Darlehensrückzahlungen verbuchten Beträge ist aber im Hinblick darauf, dass davon auszugehen ist, dass sämtliche Beträge von Herrn KR vereinnahmt wurden, von einer verdeckten Ausschüttung an diesen auszugehen.

Der Beschwerde musste daher auch in diesem Punkt der Erfolg versagt bleiben.

4.) Betreffend Körperschaftsteuer für 1996:

Die Beschwerde richtet sich - wie dem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 24. August 2005 zu entnehmen ist - gegen die sich aus den Feststellungen der Außenprüfung zu Tz 25 des Prüferberichtes ("Verbindlichkeiten gegenüber der S AG") ergebenden abgabenrechtlichen Konsequenzen.

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird sowohl auf die Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen und der Äußerungen der Bf. sowie der Finanzamtsvertreter als auch auf die zu diesem Themenbereich getroffenen Sachverhaltsfeststellungen in der Berufungsentscheidungen des UFS vom 11. Mai 2006, GZ RV/2674-W/02, sowie die diesbezüglich vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 2009, Zl. 2006/13/0111, getroffenen Aussagen verwiesen.

Festgehalten wird in diesem Zusammenhang, dass von der Betriebsprüfung die Verbindlichkeiten gegenüber der S AG zum 28.2.1995 ausgebucht wurden, was sowohl der UFS in der oben genannten Berufungsentscheidungen als auch der Verwaltungsgerichtshof in dem genannten Erkenntnis für zutreffend erachteten. Im Hinblick darauf, dass von der Bf. erst zum 28.2.1996 eine Verminderung der Forderung im Ausmaß von 7,241.762 S vorgenommen wurde, dies aber deshalb nicht gewinnwirksam erfolgte, weil es sich dabei laut Bf. um die teilweise Begleichung der von Herrn KR von der S AG übernommenen Forderung handeln sollte, kam es entsprechend den Feststellungen im Prüferbericht für 1996 in diesem Bereich zu keinen gewinnwirksamen Änderungen bzw. sich daraus ergebenden abgabenrechtlichen Konsequenzen.

Damit konnte der Beschwerde auch in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die im gegenständlichen Fall zu klärenden Rechtsfragen wurden - wie oben dargestellt - im Einklang mit den Aussagen des in dieser Rechtssache bereits ergangenen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.2009, Zl. 2006/13/0111, getroffen. Da darüber hinaus keine über den Einzelfall hinausgehende Fragen der Sachverhaltsfeststellung zu beurteilen waren, war die ordentliche Revision als unzulässig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Februar 2015