



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1180 Wien, Ferrogasse 37, vom 29. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Mistelbach betreffend Körperschaftsteuer 2001 vom 25. August 2003 nach der am 6. Juli 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Firmenbezeichnung bis 9. Oktober 2002 MPR-GmbH lautete.

Der im ggstl. Berufungsverfahren angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2001 wurde nach einer abgabenbehördlichen Prüfung erlassen. Begründend wurde ausgeführt:

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.

Der Verlustvortrag wurde gemäß § 2 Abs 2 b Z 2 EStG 1988 idgF gekürzt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeit gründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Der zur Bescheidbegründung/Verfahrenswiederaufnahme erklärte Bp-Bericht enthält diverse Berechnungen und folgende Feststellung:

Tz. 17: Lt. Ausführung in der Niederschrift vom 17. Juli 2003 über die Schlussbesprechung war der Schuldenerlass durch die Firma M-GmbH - Düsseldorf beim geprüften Unternehmen als a.o. Ertrag zu werten. Bei der Berechnung der Körperschaftsteuer war daher die Auflösung der Kapitalrücklage lt. Erklärung iHv ATS 6.147.910,00 mit ATS 0,00 anzusetzen.

Die zur Bescheidbegründung/Verfahrenswiederaufnahme erklärte Niederschrift/Schlussbesprechung lautet:

Aufgrund der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 – 2001 ergeben sich für Umsatzsteuer 1999 – 2001, Körperschaftsteuer 1999 und 2000 keine Feststellungen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen.

Im Jahre 2001 wurden folgende Änderungen vorgenommen:

Sachverhaltsdarstellung:

Die Bw. mit ihrem Gesellschaftern PR (Anteil ATS 410.000,00) und GV (Anteil ATS 90.000,00) unterhält Geschäftsbeziehungen mit der M-GmbH - Düsseldorf. Auf Grund von Wareneinkäufen und Warenverkäufen sind bis zum 31. Dezember 2001 Warenforderungen und Warenverbindlichkeiten entstanden, die per Saldo eine Warenverbindlichkeit an die M-GmbH - Düsseldorf iHv ATS 5.535.336,28 ergeben. Weiters wurden in den Monaten März-August 2000 Überweisungen von der M-GmbH – Düsseldorf an die geprüfte Firma iHv ATS 608.573,35 getätigt zur Finanzierung von laufenden Regiekosten. Diese wurden als Darlehen eingebucht.

Am 16. Juni 2002 wurde beim Amtsgericht Düsseldorf ein Insolvenzverfahren betreffend die Firma M-GmbH - Düsseldorf eingeleitet.

Da die M-GmbH – Düsseldorf eine beträchtliche Forderung an das geprüfte Unternehmen zu diesem Zeitpunkt hatte, wurden per 30.12.2001 zwei Rechnungen an die Firma M-GmbH - Düsseldorf gestellt, in denen Schadenersatzkosten für gelieferte Waren und Auslagen für Dienstreisen iHv insgesamt DM 852.050,00 gefordert wurden. Diese Rechnungen wurden ausgestellt, um einer Zahlung der offenen Verbindlichkeiten zu entge-

hen und um ein eigenes Insolvenzverfahren abzuwehren. Diese beiden Rechnungen wurden aber vom Amtsgericht Düsseldorf nicht anerkannt.

In der Folge mussten die Verbindlichkeiten an die M-GmbH – Düsseldorf nicht bezahlt werden, da lt. Auskunft des derzeitigen Geschäftsführers und der Steuerberatung die Forderung der M-GmbH - Düsseldorf an die Bw. im Zuge der Abhandlung des Insolvenzverfahrens als Kapitalaufstockung beim geprüften Unternehmen bewertet wurde. Von Seiten der Gesellschafter gibt es keine schriftlichen Beschlüsse über die erfolgte Kapitalaufstockung. Diese findet lediglich in der Bilanz per 31. Dezember 2001 ihren Niederschlag. Die Verbindlichkeiten iHv ATS 6.147.090,63 wurden auf Kapitalrücklage gebucht. Diese Kapitalrücklage wurde mit 31. Dezember 2001 Gewinn erhöhend aufgelöst und somit die Verlustvorträge lt. Handelsbilanz ausgeglichen, d.h. die Überschuldung damit ausgeglichen. Steuerrechtlich erfolgte bei der Berechnung der Körperschaftsteuer eine Gewinnkürzung infolge Auflösung einer Kapitalrücklage.

Im Zuge der Betriebsprüfung konnte auf Grund der Feststellungen (Verbindlichkeiten hauptsächlich aus Warengeschäften, Versuch die Verbindlichkeiten nicht zahlen zu müssen [siehe dazu die nachträglich ausgestellten Rechnungen] keine schriftlichen Beschlüsse der Gesellschafter) die Bewertung, dass es sich hier um eine Kapitalaufstockung der Gesellschaft durch den Schulderlass, den indirekt die Gesellschafter vollzogen haben, da diese bei beiden Unternehmen annähernd in ihren Beteiligungsverhältnissen übereinstimmen, nicht teilen. Der Nachlass der Verbindlichkeiten war als a.o. Ertrag zu bewerten und iHv ATS 6.147.909,63 dem Gewinn hinzuzurechnen.

In der innerhalb offener Berufungsfrist eingebrachten Berufung wurde ausgeführt:

Die Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 hat eine einzige Feststellung gebracht: Die Auflösung der Kapitalrücklage (entstanden aus jahrelang stehen gelassenen Verbindlichkeiten der Schwestergesellschaft) wurde als außerordentlicher Ertrag gewertet. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde dazu lediglich ausgeführt, dass mangels Vorlage geeigneter Unterlagen, die Ansicht unserer Mandantschaft nicht geteilt werden könne.

Dazu ist zunächst aus formaler Sicht festzuhalten, dass trotz gegenteiliger Beteuerungen die Auflösung der Kapitalrücklage von Anfang an der wesentliche Prüfungspunkt war. Zunächst wurden Unterlagen abverlangt (schriftliche Beschlüsse über eine Kapitalaufstockung), die es gar nicht geben konnte, dann wurden zur Verfügung gestellte Literaturstellen (BFH-Judikatur in ÖStZ 1-2/1998) nicht einmal gewürdigt und schließlich ausgesprochen, dass es in erster Instanz unmöglich sei, eine derartige Darstellung zu akzeptieren und auf den Rechtsweg verwiesen.

Zum Inhaltlichen wird auf den beiliegenden Auszug aus dem Anhang zum Jahresabschluss 2001 und die beiliegende Sachverhaltsdarstellung der Geschäftsführung verwiesen. Daraus ist ersichtlich, dass es sich natürlich nicht um eine offizielle Kapitalaufstockung aufgrund von Beschlüssen, sondern um eine erfolgreich durchgesetzte Darstellung der Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten als verdecktes Eigenkapital gehandelt hat.

Zur rechtlichen Würdigung:

*Zivilrechtlich handelt es sich um eine Eigenkapital ersetzende Leistung in Form des „Stehenlassens eines Darlehens“ (Karollus/Schulyok, *Eigenkapitalsetzende Leistungen, Schriftenreihe der Steuer- und Wirtschaftskartei Nr. 63 im Verlag Linde, Wien 1998, S. 60*): Nach in Deutschland gesicherter Auffassung, die auch der OGH übernommen hat, ist das Stehenlassen grundsätzlich der erstmaligen Gewährung gleichzuhalten. Voraussetzung ist die Kreditunwürdigkeit oder gar Überschuldung. Das Vorliegen der Überschuldung ist aus den vorgelegten Jahresabschlüssen eindeutig ersichtlich. Die insolvenzrechtliche Unbedenklichkeit wurde auch damit begründet.*

Im Jahresabschluss 2001 wurde handelsrechtlich diese Einordnung aufgrund der erfolgreichen Durchsetzung dieser Ansicht gegen den Insolvenzverwalter der deutschen Schwestergesellschaft als Gläubiger nun tatsächlich dargestellt.

Steuerrechtlich handelt es sich um Vorteilsgewährung zwischen Schwestergesellschaften (Randziffer 689 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2001). Lt. Rz. 686 spricht eine unklare Vertragsgestaltung, die hier vorliegt, für eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung. Gemäß Rz. 684 ist schließlich der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht auf eine Forderung in Höhe jenes Betrages eine Einlage, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts entspricht.

Es wird nicht behauptet, dass die Forderung der Schwestergesellschaft zur Gänze einbringlich war, ebenso wenig entspricht es aber den Tatsachen, dass die Forderung zur Gänze uneinbringlich (entspricht dem Resultat der Betriebsprüfung) war.

Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurden im Schriftsatz/Berufung gestellt. Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde mit Schriftsatz 31. März 2009 zurück genommen.

In der Sachverhaltsdarstellung der Geschäftsleitung über die Übernahme/Verkauf der MPR-GmbH wurde ausgeführt:

Die Gesellschafter der MPR-GmbH waren Herr DIR., seinerseits Mitgesellschafter fast aller M-Betriebe in Deutschland, Tschechien und Polen, sowie Herr GV, gleichzeitig Geschäftsführer in Düsseldorf und Wien.

Die Aufgabe der Wiener Gesellschaft war es, Material zu verkaufen, das M-GmbH - Düsseldorf an Zahlung statt aus den diversen Ostwerken erhielt, wobei das Betriebsergebnis nicht ausschlaggebend war. In den letzten Jahren konnte diese Aufgabe nur mehr unbefriedigend erfüllt werden, da M-GmbH - Düsseldorf durch eine verfehlte Politik im eigenen Schmiedebetrieb derartig große Summen verlor, dass das Ostgeschäft nur mehr wenig bis gar nicht bedient werden konnte.

Am 10. Juni 2002 musste die M-GmbH - Düsseldorf ihre Zahlungsunfähigkeit erklären. In der Folge wurde MPR-GmbH – kurz MWien genannt – aufgefordert, die Außenstände zu begleichen.

Es wurde dem Masseverwalter erklärt, dass auf Grund der Finanzpolitik des Düsseldorfer Hauses diese Forderungen unerfüllbar sind und von uns bestritten werden.

Dies wurde mit der Tatsache begründet, dass diese Forderungen als indirekte Leistung der Gesellschafter zu betrachten sind, die als Regiekosten eingebracht wurden und somit ein verdecktes Eigenkapital darstellten. Diese Ansicht wurde auch von unserer Steuerberatungskanzlei mitgetragen.

Zur Unterstützung unserer Ansicht wurden der M-GmbH - Düsseldorf, auch pauschal jene Leistungen in Rechnung gestellt, die von Wien jahrelang mitfinanziert wurden. Ebenso der durch die Finanzmisere der beiden letzten Jahre verursachte Schaden. Diese Forderungen wären im Streitfall auch zu untermauern gewesen.

Diese Argumentation und die Kenntnis der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens in Wien brachte den Masseverwalter zur Einsicht und er forderte von uns eine entsprechende Erklärung (siehe Akt), um die von uns erwünschte Verzichtserklärung abzugeben (siehe Akt).

So konnte die Gesellschaft an neue Interessenten veräußert werden und arbeitet dzt. in einem sehr schwierigen Markt zäh ums Überleben, doch lassen die Umsatzzahlen eine Besserung deutlich erkennen.

Im Auszug aus dem Anhang zum Jahresabschluss 2001 wurde ausgeführt:

... 3.3. Erläuterungen zur Bilanz

Sämtliche Bilanzoptionen sind in der „Aufgliederung zur Bilanz zum 31. Dezember 2001“ erläutert. Bereits im Jahresabschluss 2000 wurde die buchmäßige Überschuldung mit

nachrangigen Forderungen der Schwestergesellschaft (M-GmbH – Düsseldorf) für insolvenzrechtlich unbedenklich erklärt. Der Geltendmachung dieser Forderung durch die mittlerweile insolvent gewordene Schwestergesellschaft wurde seitens der Geschäftsführung der Einwand des verdeckten Eigenkapitals entgegengehalten. Dieser Einwand musste der Insolvenzverwalter zur Kenntnis nehmen. Die Verbindlichkeiten waren daher auf Kapitalrücklage zu buchen, die buchmäßige Überschuldung konnte damit endgültig beseitigt werden. Die Entwicklung des Anlagevermögens wird im Anlagenverzeichnis dargestellt.

3.4. Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung:

Die Gewinn- und Verlustrechnung wurde nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellt. Die ziffernmäßige Erläuterung ist der „Aufgliederung zur Gewinn- und Verlustrechnung 01.01.2001 – 31.12.2001“ zu entnehmen.

3.5. Personal und Geschäftsführung:

Im Geschäftsjahr 2001 wurde ein Dienstnehmer beschäftigt. Die Geschäftsführung wurde von den Herren GV und WS besorgt.

Zu dieser Berufung hat das Finanzamt Stellung genommen. Dass diese Stellungnahme der Bw. übermittelt wurde, ging aus dem Verwaltungsakt nicht hervor. Deshalb wurde dem steuerlichen Vertreter eine Ablichtung der Stellungnahme in der Berufungsverhandlung überreicht.

Am 6. August 2004 hat das Finanzamt eine das Berufungsbegehren abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen und hat begründend ausgeführt:

Fest steht, dass an die M-GmbH - Düsseldorf, Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 bestanden. Weiters ist zutreffend, dass ATS 608.573,35 als Darlehen, gewährt von der Firma M-GmbH - Düsseldorf eingebucht wurden. Diese Punkte stehen somit eindeutig außer Streit.

Zu prüfen ist nunmehr, ob die von der Berufungswerberin gewählte Vorgangsweise der Bildung einer Kapitalrücklage diesbezüglich und deren Auflösung mit Gewinnkürzungsfolgen zutreffen ist, oder ob es sich, wie im Rahmen der Betriebsprüfung angenommen, um das Vorliegen eines außerordentlichen Ertrages handelt.

Wesentlich sind im Rahmen des Berufungsschreibens die Ausführungen auf dessen zweiter Seite, 5. Absatz. Es wird hier ausgeführt, dass es sich um Vorteilsgewährung zwischen Schwestergesellschaften handle, es läge eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung vor, und gemäß Randzeile 684 der Körperschaftsteuerrichtlinien ist der gesellschaftlich veranlasste Verzicht auf eine Forderung in Höhe jenes Betrages eine Einlage, der den Tageswert der Forderungen im Zeitpunkt des Verzichtes entspreche.

Tatsächlich wurde aber von der M-GmbH - Düsseldorf über deren rechtlichen Vertreter, dem Masseverwalter, versucht, die gegenüber der österreichischen Firma bestehenden Forderungen einzubringen. Dies ergibt sich u.a. auch aus dem der Berufung beigelegten Schreiben der GmbH. Insbesondere wurde lt. diesem Schreiben, eine Zahlung aus dem Grunde verweigert, dass aufgrund der Finanzpolitik des Düsseldorfer Hauses diese Forderungen unerfüllbar seien und bestritten werden würden. Ein Verzicht auf diese Forderungen bzw. die Absicht einer Vorteilsgewährung an die Bw. kann wegen Forderungsbetreibung seitens des Masseverwalters nicht gegeben sein. Es liegt daher in ggstl. Causa das Faktum vor, dass durch die Auflösung der M-GmbH - Düsseldorf infolge des Konurses und damit des Erlöschens ihrer Rechtspersönlichkeit eine Forderungsbetreibung nicht mehr möglich ist und daher um die eingangs erwähnten Beträge die Berufungswerberin mangels endgültiger Nicht-Inanspruchnahme zur Zahlung um die eingangs erwähnten Beträge „reicher“ geworden ist, also eine Betriebsvermögensvermehrung vorliegt. Durch den Wegfall der Verbindlichkeiten ergibt sich automatisch ein außerordentlicher, steuerlich zu berücksichtigender, Ertrag. Ein Forderungsverkauf durch den Masseverwalter an die Gesellschafter ist ebenfalls aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht gegeben.

Fraglich ist somit nunmehr die behauptete Kapitalaufstockung. So ferne eine derartige beabsichtigt gewesen wäre, wäre es logisch gewesen, dass diese Schritt für Schritt entsprechend den Verbindlichkeitsentstehungen in den einzelnen Jahren erfolgt wäre, da ja um den Kapitalbedarf zu decken oder eine Überschuldung zu vermieden und diese logischerweise bilanziell entsprechend der Bilanzwahrheit auszuweisen.

Weiters ist auch die Nahebeziehung zwischen den einzelnen Gesellschaften und deren Gesellschaftern zu beachten, sodass auch hier die Grundsätze des Fremdvergleiches anzuwenden sind. Gerade bei derartigen Nahebeziehungen ist eine entsprechende Dokumentation nach außen unbedingt erforderlich. Eine Kapitalaufstockung durch Verstärkung des Eigenkapitals hätte daher, um dem Fremdvergleich standzuhalten, einer entsprechenden Dokumentation, am besten geeignet in Form von Beschlüssen, bedurft. Ein entsprechendes „Nach - Außen - in - Erscheinung - treten“ in dieser Form oder in gleichwertiger Art ist aber eindeutig nicht erfolgt.

Neben der dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Vorgangsweise wird die Ansicht der Finanzbehörde auch noch dadurch bestätigt, dass es sich um einen reagierenden Vorgang handelt, nämlich erst nach Betreibung der Forderungen durch den Masseverwalter wurden zunächst auf einmal Gegenforderungen eingebucht und erst nach deren Nichtanerkennung seitens des Amtsgerichtes Düsseldorf eine indirekte Leistung der Ge-

sellschafter, somit ein verdecktes Eigenkapital, welches ein nach dem Berufungsschreiben eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung sein soll, vorgebracht.

Auch die Darstellung als indirekte Leistung der Gesellschafter (wie aus dem Schreiben der Bw., beigelegt dem Berufungsschreiben, ersichtlich ist) erfordert eine Vorgangsweise, welche dem Fremdvergleich standhält. Dies ist aber, wie bereits schon erwähnt, aufgrund fehlenden entsprechendes „Nach - Außen - in - Erscheinung - treten“ nicht gegeben.

Das Berufungsbegehren war daher wegen Nichterfüllung der Voraussetzungen des Fremdvergleiches und dem offensichtlichen Willen der Vermeidung der Begleichung der Verbindlichkeiten und nicht der Tätigkeit einer Eigenkapital ersetzenden Zuwendung abzuweisen.

Am 24. August 2004 wurde die Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag angefochten.

Begründend wurde ausgeführt:

Inhaltlich ist die Bescheidbegründung wenig ergiebig. Diese stützt sich ausschließlich auf ein bereits im Rahmen der Betriebsprüfung vorgebrachtes Argument, den Versuch die Forderung einbringlich zu machen. Bereits im Betriebsprüfungsverfahren wurde angemerkt, dass dieser Versuch in erster Reaktion natürlich vom Geschäftsführer mit der Unerfüllbarkeit bestritten wurde. Im weiteren Verlauf konnte dem Masseverwalter der Schwestergesellschaft klar gemacht werden, dass sein Versuch aufgrund des Vorliegens von verdecktem Eigenkapital zum Scheitern verurteilt ist. Aus diesem Grund stellte der Masseverwalter schließlich auch seine Bemühungen ein. Der Verzicht ist daher „causa societatis“ erfolgt. Die Einstellung der Forderungsbetreibung folgte nicht – wie in der Bescheidbegründung ausgeführt – dem Abschluss des Konkursverfahrens, sondern der Abschluss des Konkursverfahrens folgte der Einstellung der Forderungsbetreibung, weil damit alle offenen Fragen geklärt waren. „Reicher“ wurde die Beschwerde führende Gesellschaft, dies jedoch nicht aufgrund einer betrieblichen Maßnahme, sondern aus gesellschaftsrechtlichen Gründen. Angemerkt wird abschließend noch, dass das gewährte Darlehen im Gegensatz zu den Warenrechnungen auch nie zu einem Aufwand führte und vom Finanzamt jegliche Erhebungen hinsichtlich der Werthaltigkeit der Verbindlichkeiten an die Schwestergesellschaft unterlassen wurden. Wie trotz dieser fehlenden Sachverhaltsfeststellungen und der damit irrig gezogenen Schlüsse automatisch ein außerordentlicher, steuerlich zu berücksichtigender Ertrag entstehen kann, bleibt im Dunkeln.

Zur Frage der Kapitalaufstockung wurde bereits im Rahmen der Berufung Stellung genommen. Zur Wiederholung sei angeführt, dass sich verdecktes Eigenkapital und offizielle Kapitalmaßnahmen in der Dokumentation wohl nicht vergleichen lassen. Gerade

das verdeckte Eigenkapital ist strittig, weil es vom einen Gesellschafter nicht so gesehen wird und vom anderen schon. Im konkreten Fall war von der Gesellschaft, vertreten durch den Geschäftsführer, dem Mitgesellschafter das Vorliegen verdeckten Eigenkapitals nachzuweisen. In einem derart strittigen Fall können wohl nicht ernstlich die Grundsätze für Familienverträge angewendet werden. Es handelte sich nicht um ein Zusammenspielen zwischen den Gesellschaftern, sondern zwischen den Gesellschaftern bestand ein natürlicher Interessengegensatz, wie zwischen fremden Dritten. Auch das Vorliegen in der Bescheidbegründung, dass das Vorliegen von verdecktem Eigenkapital erst nachträglich vorgebracht wurde, ist nicht korrekt. Solange die Schwestergesellschaft nicht insolvent war, wurden die Forderungen nicht betrieben, weil klar war, dass die Beschwerde führende Gesellschaft mit dem Stehenlassen der Forderungen finanziert wird. Erst der Masseverwalter hat – verständlicherweise - versucht, die Forderungen einbringlich zu machen. Dieser Versuch konnte – wie bereits ausgeführt – erfolgreich mit den angeführten und richtigen Argumenten abgeschmettert werden.

Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, dass gerade wieder strittige Diskussionen mit dem neuen Mitgesellschafter geführt werden. Auch hier wurden die Warenrechnungen zur Finanzierung der Gesellschaft herangezogen und der jetzige Mitgesellschafter versucht, diese unter Einschaltung von Rechtsanwälten einbringlich zu machen. Diesem Ansinnen wird neuerlich und erfolgreich mit dem Vorliegen von verdecktem Eigenkapital entgegen getreten, weil das Stehenlassen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer Einzahlung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen, mit nachfolgender Bezahlung der Warenrechnungen entspricht. Die Korrespondenz dazu kann jederzeit vorgelegt werden.

In seinem Vorlagebericht hat das Finanzamt die Abweisung der Berufung beantragt und hat begründend ausgeführt:

Im Jahre 2003 wurde über die Jahre 1999 - 2001 eine Betriebsprüfung durchgeführt und mit Bericht vom 1. August 2003 abgeschlossen.

Bis zum 31. Dezember 2001 sind per Saldo Warenverbindlichkeiten an die M-GmbH - Düsseldorf iHv ATS 5.535.336,28 ATS entstanden. Weiter ist zutreffend, dass ATS 608.573,35 (= Regiekosten) als Darlehen, gewährt von der M-GmbH - Düsseldorf eingebucht wurden.

Da durch die Auflösung der M-GmbH - Düsseldorf infolge Konkurses eine Förderungsbetreibung nicht mehr möglich war, ergibt sich ein außerordentlicher Ertrag. Der Nachlass der Verbindlichkeit wurde daher im Zuge der Betriebsprüfung als o.a. Ertrag mit ATS 6.147.909,63 dem Gewinn hinzugerechnet.

Fraglich ist auch die behauptete Kapitalaufstockung. Sofern diese beabsichtigt gewesen wäre, wäre es logisch gewesen, dass diese Schritt für Schritt entsprechend den Verbindlichkeitsentstehungen in den einzelnen Jahren erfolgt wäre.

Da auch eine Nahebeziehung zwischen den einzelnen Gesellschaften und deren Gesellschaftern bestand, wären auch die Grundsätze des Fremdvergleiches zu beachten gewesen.

UFS-Vorhalteverfahren:

- E-Mail (30. März 2009) an die steuerliche Vertreterin der Bw., lautend:

Lt. Veranlagungsakt hat die Bw. die Löschung der Firma wegen Vermögenslosigkeit beantragt. Im ggsl. Berufungsverfahren ist daher die Sachfrage zu beantworten, ob € 23.281,92 einbringlich sind. Um Erstellung eines Vermögensstatus der Bw. ... wird gebeten.

- Antwort-E-Mail (30. März 2009) der steuerlichen Vertreterin der Bw., lautend:

Zunächst ist festzuhalten, dass die Gesellschaft handlungsunfähig ist, weil es keinen Geschäftsführer mehr gibt. Es gibt daher niemanden, der einen Vermögensstatus erstellen kann... Soweit mir bekannt ist, verfügt die Gesellschaft über kein Vermögen mehr. Die Einbringlichkeit der etwas mehr als T€ 23 sehe ich daher derzeit nicht. Auf eine Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat verzichte ich hiemit gerne. ...

Die E-Mail (30. März 2009) enthält keine elektronische Signatur.

- E-Mail (31. März 2009); Schriftsatz (31. März 2009):

Zugesagt wird, die schriftliche und unterfertigte Ausfertigung der Zurücknahme des Antrags auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in der Berufungsverhandlung vorzulegen.

Ein mit 31. März 2009 datierter, unterfertigter, die Zurücknahme des Antrags auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat enthaltender, Schriftsatz wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Aus den Verwaltungsakten:

I. Aus dem Abgabekonto der Bw.:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 25. August 2003 war ein Erstbescheid. Das Körperschaftsteuerverfahren 2001 wurde nicht wieder aufgenommen.

II. Aus der Stellungnahme zur Berufung (22. Oktober 2003):

... Darstellung der Steuerberatung:

M-GmbH - Düsseldorf ist eine Schwestergesellschaft der MPR-GmbH - M-GmbH ist in Konkurs gegangen – Masseverwalter versuchte die Forderung, die an die österreichische Firma bestand, einzubringen – dies konnte von der österreichischen Firma vermieden werden, mit der Begründung, dass diese Forderungen verdeckte Kapitalerhöhungen sind und daher kein Grund zur Rückforderung besteht. Dies wurde vom Masseverwalter akzeptiert.

In der Folge wurde dieser Sachverhalt bei der österreichischen Firma durch die Steuerberatung in der Bilanz 31. Dezember 2001 nachvollzogen, indem das Kapital aufgestockt wurde und die Rücklagen dann mit 31. Dezember 2001 gewinnerhöhend in der Handelsbilanz aufgelöst wurde und für die steuerliche Berechnung des Gewinnes (siehe Köst-Erkl.) wieder abgezogen wurden.

... Details:

Rechnung Lastschrift 01/12/199 vom 30.12.2001:

Auslagen für Dienstreisen 1995 -1999 DEM 500.000,00

Lastschrift 01/12/2000 vom 30.12.2000:

Schadenersatzkosten für 2001 DEM 180.000,00

Diese vorliegenden Rechnungen an die Firma M-GmbH – Düsseldorf wurden am 31. Dezember 2001 als Forderung eingebucht und am 31. Dezember 2001 als Storno/Fehlbuchung wieder ausgebucht.

Die Begründung dazu war, dass diese Rechnungen vom Masseverwalter in Düsseldorf nicht anerkannt wurden. Diese Rechnungen stellten den Versuch dar, die bestehenden Verbindlichkeiten an die Firma M-GmbH – Düsseldorf zu kompensieren, um der Zahlung der offenen Verbindlichkeiten zu entgehen.

Auslagen für Dienstreisen lt. Aktenlage:

1995 - 1997: ATS 0,00,

1998: ATS 245.859,73, 1999: ATS 444.288,34

Die Verbindlichkeiten iHv 5.535.336,28 sind Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen.

Verbindlichkeiten 608.573,35 sind Zahlungen von M-GmbH – Düsseldorf an die Bw. für März, Mai, Juni, Juli und August 2000 für Regiekosten.

Zahlungsbeleg Bankauszüge vorhanden mit Vermerk: „VWZ: Regiekosten; dieser Bankeingang wurde als Bankeingang und Verbindlichkeit M gebucht. Als zusätzlicher Nachweis wurden Aufzeichnungen über verschiedene Spesen (lt. Anlage) vorgelegt.

Für die M-GmbH – Düsseldorf besteht sowohl ein Kundenforderungskonto sowie ein Konto Lieferantenverbindlichkeiten.

Aufgliederung dieser Konten ab 1.1.1998: ...

Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung:

Seite 2, 2. Absatz – Seite 11, Pkt. II. der ggstl. Berufungsentscheidung wurden in der Berufungsverhandlung vorgetragen und in der Niederschrift/Berufungsverhandlung protokolliert.

Diese Ausführungen ergänzend wurde von der steuerlichen Vertreterin der Bw., vom von der steuerlichen Vertreterin der Bw. zur Berufungsverhandlung mitgebrachten ehemaligen Geschäftsführer der Bw. WS und von der Amtspartei vorgebracht:

Name/Bw., Anschrift/Bw. und Zustellvollmacht haben sich nicht geändert.

Seit Jänner 2007 wird von der Bw. keine Geschäftstätigkeit ausgeübt. Im Jänner 2007 ist Herr WS als Geschäftsführer zurückgetreten, dies wurde auch im Firmenbuch festgehalten. Im Juni 2007 trat der Geschäftsführer Herr ZN zurück. Seit diesem Zeitpunkt gibt es im Firmenbuch keine Eintragung/Geschäftsführer mehr.

Die Überweisungen/Regiekosten wurden im Jahr 2000 oder früher getätigten.

Unternehmensgegenstand ist der Großhandel mit Stahlprodukten.

Die Bw. war als Vertriebsgesellschaft tätig. Geschäftsführer WS hat die Ware von Düsseldorf zur Verfügung gestellt bekommen und hat die Ware in Österreich verkauft. Verrechnet wurden die Wareneinkäufe fast ausschließlich von Düsseldorf. Düsseldorf hat eine Rechnung über den Einkauf der Ware gestellt.

Die Bw. hat die Ware in Düsseldorf eingekauft, hat diese Ware in Österreich verkauft.

Die Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis ist die Handelsspanne. Von dieser Handelsspanne sollten die Regien (Miete, Personal, etc.) gedeckt werden.

Sollte die Handelsspanne zur Begleichung der Ausgaben nicht ausreichen, wurden Rechnungen „stehen gelassen“ und nicht bezahlt.

Reichte selbst das nicht, musste die Schwestergesellschaft Einzahlungen tätigen.

Die mit den stehen gelassenen Rechnungen verrechneten Beträge haben in Summe ATS 6,1 Millionen betragen und diese ATS 6,1 Millionen wurden vom Insolvenzverwalter versucht einzuhaben.

Der Einforderungsversuch fand während des Insolvenzverfahrens der Düsseldorfer Gesellschaft statt. Als Reaktion auf die Einforderungsversuche wurden die beiden mit 31. Dezember 2001 datierten Rechnungen ausgestellt.

Es handelte sich dabei um eine erste Abwehrmaßnahme, die fehlschlug. Das Amtsgericht Düsseldorf hat die Rechnungen nicht anerkannt. Die Bw. hat reagiert, durch Storno der beiden Rechnungen als Fehlbuchung.

Zweite Abwehrmaßnahme war verdecktes Eigenkapital.

Der Erfolg dieser Abwehrmaßnahme bestand darin, dass der Einbringungsversuch fehlgeschlagen ist, mit der Begründung, dass er verdecktes Eigenkapital nicht einfordern könne.

Beantragt wird, die Werthaltigkeit der Lieferantenverbindlichkeiten zu überprüfen.

Die Bw. hat keinen Einblick in die Unterlagen der Düsseldorfer Schwestergesellschaft. Die Düsseldorfer Gesellschaft existiert nicht mehr. Außer den Rechnungen, die Düsseldorf gestellt hat, hat die Bw. keine Unterlagen aus Düsseldorf.

Das Finanzamt beantragt die Vorlage der Entscheidung des Düsseldorfer Insolvenzgerichtes. Die Bw. kann die Entscheidung nicht vorlegen.

Die Bw. kann die Verzichtserklärung des Masseverwalters vorlegen, hat die Verzichtserklärung jedoch nicht zur Verhandlung mitgebracht.

In der Verzichtserklärung soll der Insolvenzverwalter bestätigt haben, dass verdecktes Eigenkapital vorliegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vor der Entscheidung über die Berufung (29. September 2003) in der Sache war festzustellen, dass der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat mit Schriftsatz (31. März 2009) rechtsgültig zurück genommen wurde und damit ein Einzelorgan des Unabhängigen Finanzsenates entscheidungsbefugt war.

Streitpunkt im ggstl. Berufungsverfahren ist die in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 erfolgte Auflösung unversteuerter Rücklagen iHv ATS 6.147.910,00.

„Auflösungsgrund“ ist lt. Anfechtungserklärung/Berufung eine „erfolgreich durchgesetzte Darstellung der Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten als verdecktes Eigenkapital“ (Zitat/Bw.) gewesen. Nach der vom Finanzamt in Tz 17 des Bp-Berichtes vertretenen Rechtsauffassung ist die Auflösung unversteuerter Rücklagen iHv ATS 6.147.910,00 zu stornieren, da ein Schuldenerlass iHv ATS 6.147.910,00 einen außerordentlichen Ertrag iHv ATS 6.147.910,00 bewirkt habe.

Für den Unabhängigen Finanzsenat stellte sich daher die Rechtsfrage, ob eine erfolgreich durchgesetzte Darstellung der Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten als verdecktes Eigen-

kapital stattgefunden hat und die Auflösung unversteuerter Rücklagen iHv ATS 6.147.910,00 die richtige Vorgangsweise war oder ob die Darstellung von Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten als verdecktes Eigenkapital nicht erfolgreich durchgesetzt wurde und die Auflösung unversteuerter Rücklagen iHv ATS 6.147.910,00 die falsche Vorgangsweise war.

Streitpunktbezogen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

Gemäß § 7 Abs 1 KStG 1988 (in der im Streitjahr geltenden Fassung BGBl. 1993/532) ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs 2 KStG 1988 (in der im Streitjahr geltenden Fassung BGBl. 1993/532) ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben ... Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind ... sowie § 2 Abs 2 b des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 7 Abs 4 KStG 1988 (in der im Streitjahr geltenden Fassung BGBl. 1993/532) ist der Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

Gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

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 § 4 Abs 1 EStG 1988 idgF ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich ...

Gemäß § 4 Abs 2 EStG 1988 idgF muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen ...

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 idgF sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind ...

Nach der durch das Erkenntnis VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208 bestätigten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge voraus, dass die Leistungsbeziehung unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung ... als verdeckte Einlage anzusehen.

Unklare Vertragsgestaltungen ... sind Anhaltspunkte dafür, dass ... eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung vorliegt.

Die für Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsinhabern entwickelte VwGH-Rechtsprechung ist auch auf Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften anzuwenden, die sich gesellschaftsrechtlich nahe stehen.

Von der vorzit. VwGH-Rechtsprechung ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass verdecktes Eigenkapital vorliegt, wenn den Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten keine fremdüblichen Leistungsbeziehungen zugrunde liegen. Sind hingegen die den Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten zugrunde liegenden Leistungsbeziehungen fremdüblich, liegen verdecktes Eigenkapital ausschließende, betriebliche Vorgänge vor (§ 7 KStG 1988 idF BGBI. 1993/532, § 8 KStG 1988, § 4 EStG 1988 idgF).

Über die Leistungsbeziehungen der Bw. zu ihrer Schwestergesellschaft ist aus den Verwaltungsakten festzustellen:

- Die „Schwestergesellschaft“ der Bw. ist die M-GmbH – Düsseldorf.

- „*Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten*“ waren der in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 verbuchte, eine Warenverbindlichkeit iHv ATS 5.535.336,28 ergebende Saldo aus Warenforderungen und Warenverbindlichkeiten und die in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 als Darlehen verbuchten Überweisungen der M-GmbH – Düsseldorf iHv ATS 608.573,35 zur Finanzierung der laufenden Regiekosten März, Mai, Juni, Juli und August 2000:

Für den Unabhängigen Finanzsenat stellte sich damit die Rechtsfrage, ob Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 und als Darlehen verbuchte Überweisungen der M-GmbH – Düsseldorf iHv ATS 608.573,35 zur Finanzierung der laufenden Regiekosten (März, Mai, Juni, Juli und August 2000) verdecktes Eigenkapital sind oder ob verdecktes Eigenkapital ausschließende betriebliche Vorgänge vorliegen.

- Nach Aussage ihres ehemaligen Geschäftsführers in der Berufungsverhandlung hat die Bw. eine Geschäftstätigkeit ausgeübt; diese Geschäftstätigkeit war der Großhandel mit Stahlprodukten:

Diese Aussage ist glaubwürdig, da der ehemalige Geschäftsführer im operativen Geschäft der Bw. tätig war, deshalb Zugang zu den Informationen über die wirkliche Geschäftstätigkeit hatte und sich aus den Verwaltungsakten keine Anhaltspunkte dafür ergeben haben, dass die Bw. im Streitjahr keine Geschäftstätigkeit oder eine andere, als die im ggstl. Verwaltungsverfahren offen gelegte, Geschäftstätigkeit ausübte.

Festzustellen ist, dass die v.a. Sach- und Beweislage eindeutig dafür spricht, dass der ehemalige Geschäftsführer der Bw. über die Geschäftstätigkeit der Bw. wahrheitsgemäß ausgesagt hat und die Bw. den Großhandel mit Stahlprodukten im Streitjahr tatsächlich ausübt.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend sieht der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass die Bw. den Großhandel mit Stahlprodukten nicht vortäuschte sondern tatsächlich ausübte.

- Nach Aussage ihres ehemaligen Geschäftsführers hat die Bw. von der M-GmbH – Düsseldorf eingekaufte Waren in Österreich verkauft:

Als im Streitjahr im operativen Geschäft der Bw. sich Betätigender war der ehemalige Geschäftsführer der Bw. Derjenige, der Zugang zu Informationen über den Warenein- und Warenverkauf der Bw. hatte.

Festzustellen ist, dass seine Aussage nicht mit Ermittlungsergebnissen aus den Verwaltungsakten in Widerspruch steht, sodass die v.a. Sach- und Beweislage eindeutig dafür

spricht, dass der ehemalige Geschäftsführer der Bw. über den Warenein- und Warenverkauf wahrheitsgemäß ausgesagt hat.

Von einer wahrheitsgemäßen Aussage des ehemaligen Geschäftsführers der Bw. ausgehend hat die Bw. bei der M-GmbH – Düsseldorf einkaufte Waren in Österreich verkauft und den Warenforderungen und Warenverbindlichkeiten liegen keine Scheingeschäfte sondern reale Geschäfte zugrunde.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend sieht der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass den Warenforderungen und Warenverbindlichkeiten – und damit auch dem in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 ausgewiesenen Saldo aus diesen Warenforderungen und Warenverbindlichkeiten – reale Geschäfte zugrunde liegen.

- Nach Aussage ihres ehemaligen Geschäftsführers sei vereinbart gewesen, dass die Bw. ihre Regiekosten (Miete, Personal, etc.) von ihrer Handelsspanne bezahlt; waren die Regiekosten der Bw. höher als die Handelsspanne, habe die M-GmbH – Düsseldorf den Fehlbetrag an die Bw. überwiesen:

Als im operativen Geschäft der Bw. sich Betätigender war der ehemalige Geschäftsführer der Bw. Derjenige, der Zugang zu Informationen über alle von der Bw. mit der M-GmbH – Düsseldorf getroffenen Vereinbarungen hatte. Seine Aussage steht nicht mit Ermittlungsergebnissen aus den Verwaltungsakten in Widerspruch, was dafür spricht, dass seine Aussage auch in diesem Punkt wahrheitsgemäß war.

Von einer wahrheitsgemäßen Aussage ausgehend sieht der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass die in der Berufungsverhandlung beschriebene Vereinbarung über die Finanzierung der Regiekosten eine tatsächlich getroffene Vereinbarung war. Nach dieser Beschreibung hatte diese Vereinbarung einen klaren und eindeutigen Inhalt, wurde gegenüber den Abgabenbehörden offen gelegt und hält damit dem Fremdvergleich stand.

Nach dem – erstinstanzlichen Ermittlungsergebnissen nicht widersprechenden – Ergebnis des in der Berufungsverhandlung durchgeföhrten Beweisverfahrens ist davon auszugehen, dass die zur Finanzierung der laufenden Regiekosten (März, Mai, Juni, Juli und August 2000) getätigten Überweisungen der M-GmbH – Düsseldorf von der Bw. widmungsgemäß zur Finanzierung der Regiekosten (März, Mai, Juni, Juli und August 2000) verwendet wurden.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ist als erwiesen anzusehen, dass eine widmungsgemäße Verwendung der von der M-GmbH – Düsseldorf zur Finanzierung der

laufenden Regiekosten (März, Mai, Juni, Juli und August 2000) getätigten Überweisungen stattfand.

- In der Berufungsverhandlung wurde vorgebracht, dass die zur Finanzierung der laufenden Regiekosten (März, Mai, Juni, Juli und August 2000) dienenden, als Darlehen gebuchten, Überweisungen im Jahr 2000 und früher getätigt wurden:

Werden Überweisungen zur Finanzierung von „laufenden“ Regiekosten bestimmter Monate getätigt, ist davon auszugehen, dass diese Überweisungen zeitnah zu jenen Monaten getätigt werden, deren Ausgaben mit diesen Überweisungen finanziert werden sollen.

Glaubwürdig ist daher, dass zur Finanzierung der *laufenden* Regiekosten (März, Mai, Juni, Juli und August 2000) getätigte Überweisungen im Jahr 2000 und früher und damit zeitnah zu den Monaten März, Mai, Juni, Juli und August 2000 getätigt werden.

Von der Richtigkeit des v.a. Berufungsvorbringens ausgehend schließt der Unabhängige Finanzsenat aus, dass ein Kapitalzufluss in Höhe der zur Finanzierung der laufenden Regiekosten (März, Mai, Juni, Juli und August 2000) getätigten Überweisungen im Streitjahr (2001) stattfand.

- Nach dem Berufungsvorbringen der Bw. in ihren Schriftsätzen wurde über das Vermögen der M-GmbH – Düsseldorf im Jahr 2002 das Insolvenzverfahren eröffnet; in diesen Schriftsätzen und in der Berufungsverhandlung wurde vorgebracht, der Insolvenzverwalter der M-GmbH – Düsseldorf habe versucht, die Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten zu realisieren:

Der Unabhängige Finanzsenat geht mangels gegenteiliger Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörden von der Richtigkeit dieses Berufungsvorbringens aus und sieht als erwiesen an, dass die Einbringungsversuche des Insolvenzverwalters der M-GmbH – Düsseldorf nicht im Streitjahr sondern im Jahr 2002 stattfanden.

- Nach Aussage ihres ehemaligen Geschäftsführers habe die Bw. zwei gegen die Einbringungsversuche des Insolvenzverwalters gerichtete Abwehrmaßnahmen gesetzt:

- Als erste Abwehrmaßnahme habe die Bw. zwei mit 31. Dezember 2001 datierte, an die M-GmbH – Düsseldorf gerichtete, Rechnungen ausgestellt und habe die Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten als Forderung(en) im Insolvenzverfahren der M-GmbH angemeldet. Die erste Abwehrmaßnahme sei scheitert, da die Forderung(en) der Bw. vom Insolvenzverwalter erfolgreich bestritten worden sei(en).

- Als zweiter Abwehrmaßnahme habe die Bw. die Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten als verdecktes Eigenkapital dargestellt. Die zweite Abwehrmaßnahme sei erfolgreich ge-

wesen, da der Insolvenzverwalter eine die Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten betreffende Verzichtserklärung ausgestellt habe.

Der Unabhängige Finanzsenat beurteilt dieses Berufungsvorbringen mangels gegenteiliger Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörden als glaubwürdig.

Von der Richtigkeit dieses Berufungsvorbringens und damit von einem im Jahr 2002 eröffneten Insolvenzverfahren ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest und legt seiner Berufungsentscheidung zugrunde, dass:

1.) die beiden mit 31. Dezember 2001 datierten Rechnungen im Jahr 2002 ausgestellt und damit auf das Streitjahr rückdatiert wurden; ihre Richtigkeit nicht im Streitjahr sondern im Jahr 2002 nicht anerkannt wurde
und

2.) die Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters der M-GmbH – Düsseldorf eine Prozesshandlung im 2002 eröffneten Insolvenzverfahren der M-GmbH – Düsseldorf war und damit nicht im Streitjahr sondern im Jahr 2002 erfolgte.

- Von der Bw. wurde (sinngemäß) vorgebracht, sie habe die erste und zweite Abwehrmaßnahme dadurch bilanziert, dass sie die Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten am 31. Dezember 2001 eingebucht und am 31. Dezember 2001 als Storno/Fehlbuchung ausgebucht hat:

Der Unabhängige Finanzsenat beurteilt dieses Berufungsvorbringen mangels gegenteiliger Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörden als glaubwürdig.

Von der Richtigkeit dieses Berufungsvorbringens und damit von nicht im Streitjahr sondern im Jahr 2002 gesetzten Abwehrmaßnahmen ausgehend, stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die Bw. mit dem am 31. Dezember 2001 erfolgten Ein- und Ausbuchungen der Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 Vorgänge erfasst hat, die nicht im am 31. Dezember 2001 endenden Streitjahr stattfanden.

Die vorzit. Sach- und Beweislage ist Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

I. Über Warenverbindlichkeiten (ATS 5.535.336,28):

Nach dem Berufungsvorbringen sind Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 entstanden, weil die Bw. Rechnungen der M-GmbH – Düsseldorf „stehen gelassen hat“; d.h. die Bw. hat vor ihrem Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 in Rechnung gestellte Wareneinkäufe nicht bis zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 gezahlt.

Von diesem Berufungsvorbringen ausgehend war die sich stellende Rechtsfrage, ob das Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 verursachende „*Stehen lassen*“ von Rechnungen verdecktes Eigenkapital darstellt; von der in der ggstl. Berufungssache anzuwendenden Rechtslage ausgehend sind Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 in Wirklichkeit verdecktes Eigenkapital, wenn das diese Warenverbindlichkeiten verursachende „*Stehen lassen*“ von Rechnungen nicht fremdüblich ist.

Über das Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 verursachende „*Stehen lassen*“ von Rechnungen stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

- Alle vor dem Bilanzstichtag eines Rechnungsempfängers in Rechnung gestellte Wareneinkäufe werden idR nicht bis zum Bilanzstichtag des Rechnungsempfängers gezahlt:
Dass aus Geschäftsbeziehungen zwischen Gesellschaften Warenverbindlichkeiten entstehen, ist daher keine ausschließlich zwischen Schwestergesellschaften übliche Geschäftspraxis.
- Der von der Bw. betriebene Handel mit Stahlprodukten ist ein „Großhandel“:
Dass Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 bei einem Großhandel mit Stahlprodukten entstehen, ist aus dem Umfang der Geschäftstätigkeit erklärbar und daher kein Ergebnis einer Geschäftstätigkeit, das ausschließlich dann erzielt wird, wenn die Geschäftspartner Schwestergesellschaften sind. Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 sind daher bei einem Großhandel fremdüblich.
- Wareneinkäufe bei einem einzigen Unternehmen zu tätigen, ist eine auch bei Geschäftsbeziehungen zwischen sich nicht nahe stehenden Gesellschaften vorkommende Geschäftspraxis:
Wareneinkäufe ausschließlich bei der Schwestergesellschaft zu tätigen, ist daher fremdüblich.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass den Warenverbindlichkeiten iHv ATS 5.535.336,28 fremdübliche, verdecktes Eigenkapital ausschließende, Leistungsbeziehungen und Vorgänge zugrunde liegen.

II. Über die als Darlehen eingebuchten Überweisungen zur Finanzierung der laufenden Regiekosten März, Mai, Juni, Juli und August 2000 (ATS 608.573,35):

Von der Sachlage ausgehend - dass Überweisungen der M-GmbH – Düsseldorf zur Finanzierung der laufenden Regiekosten März, Mai, Juni, Juli und August 2000 als Darlehen verbucht wurden – stellte sich vor der Rechtsfrage, ob diese Überweisungen in Wirklichkeit verdecktes Eigenkapital waren, die Rechtsfrage, ob diese Überweisungen ein Darlehen waren.

Ob ein Darlehen gewährt wurde oder nicht, ist nach geltenden Zivilrecht zu beurteilen. Die auf Darlehen anzuwendende (Zivil-)Rechtslage lautet:

Gemäß § 983 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) entsteht ein Darlehensvertrag, wenn jemanden verbrauchbare Sachen unter der Bedingung übergeben werden, dass er zwar willkürlich darüber verfügen könne, aber nach einer gewissen Zeit eben so viel von derselben Gattung und Güte zurück geben soll.

Ein Darlehen wird entweder in Geld oder in anderen verbrauchbaren Sachen, und zwar ohne oder gegen Zinsen gegeben (§ 984 ABGB).

Die vorzit. Zivilrechtslage zusammenfassend sind ATS 608.573,35 ein (zinsenloses) Darlehen gewesen, wenn der Bw. ATS 608.573,35 unter der Bedingung übergeben wurden, dass die Bw. willkürlich darüber verfügen kann und ATS 608.573,35 nach einer vereinbarten Zeit zurück gibt.

Auf die vorzit. Zivilrechtslage bezogen ist über ATS 608.573,35 festzustellen:

- Ein Kapitaltransfer iHv (insgesamt) ATS 608.573,35 hat zwar stattgefunden, jedoch wurden der Bw. ATS 608.573,35 unter der Bedingung, diesen Betrag zur Finanzierung der laufenden Regiekosten März, Mai, Juni, Juli und August 2000 zu verwenden und nicht unter der Bedingung, über ATS 608.573,35 willkürlich verfügen zu können, übergeben.
- Auch hatte sich die Bw. nach der in ihren Schriftsätze und nach der in der Berufungsverhandlung offen gelegten Sachlage nicht verpflichtet, diese ATS 608.573,35 an die M-GmbH – Düsseldorf zurück zu zahlen und hat ATS 608.573,35 nie an die M-GmbH – Düsseldorf zurück gezahlt.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend hat die M-GmbH – Düsseldorf der Bw.

ATS 608.573,35 nicht unter der Bedingung übergeben, dass die Bw. über ATS 608.573,35 willkürlich verfügen konnte und ATS 608.573,35 nach einer vereinbarten Zeit zurück geben musste.

Von dieser Sachlage ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass die zivilrechtlichen Voraussetzung für einen Darlehensvertrag nicht vorliegen und deshalb auszuschließen ist, dass die M-GmbH – Düsseldorf der Bw. ein Darlehen iHv ATS 608.573,35 gewährt hat.

Da der Bw. kein Darlehen iHv ATS 608.573,35 gewährt wurde, ist weiters festzustellen, dass die Verbuchung von ATS 608.573,35 als Darlehen die Verbuchung eines Vorganges war, der nicht stattgefunden hat.

Ein nicht stattfindender Vorgang kann logischerweise kein betrieblicher Vorgang sein; Eigenkapital iHv ATS 608.573,35 wurde im Streitjahr dennoch nicht zugeführt, da eine Kapitalzufuhr

iHv (insgesamt) ATS 608.573,35 nach der als erwiesen anzusehenden Sachlage nicht im Streitjahr sondern in den Jahren davor stattfand.

Der in den Jahren davor erfolgten Kapitalzufuhr iHv (insgesamt) ATS 608.573,35 lagen betriebliche Vorgänge zugrunde, da sich die M-GmbH – Düsseldorf nach der als erwiesen anzusehenden Sachlage verpflichtet hatte, nicht durch die Handelsspanne finanzierbare Regiekosten zu finanzieren.

Von § 983 ABGB, § 984 ABGB und der Rechtsprechung in VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208 ausgehend stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass der Bw. ATS 608.573,35 nicht als verdecktes Eigenkapital zugeführt worden sind.

III. Über die Verbuchung der ersten und zweiten Abwehrmaßnahme:

Nach der in der ggstl. Berufungssache offen gelegten Sachlage wurden die erste und zweite Abwehrmaßnahme am 31. Dezember 2001 als Forderung eingebucht und am 31. Dezember 2001 als Storno/Fehlbuchung ausgebucht.

Über diese Buchungen stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass sich das Betriebsvermögen der Bw. durch das Einbuchen der Forderung am 31. Dezember 2001 und das Ausbuchen dieser Forderung am 31. Dezember 2001 im Ergebnis nicht verändert hat und damit auszuschließen ist, dass der Bw. im Streitjahr Eigenkapital verdeckt zugeführt wurde.

Davon abgesehen wurden mit der Verbuchung der im Jahr 2002 gesetzten ersten und zweiten Abwehrmaßnahme Vorgänge in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 dargestellt, die nach dem v.a. Bilanzierungszeitraum stattgefunden haben, nicht im Streitjahr bilanziert werden mussten und damit nicht zum in der ggstl. Berufungssache entscheidungsrelevanten Sachverhalt gehörten.

Mit nicht zu bilanzierenden, dennoch bilanzierten Vorgängen wird kein Eigenkapital verdeckt zugeführt:

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass mit der Verbuchung der ersten und zweiten Abwehrmaßnahme kein Eigenkapital verdeckt zugeführt wurde.

IV. Über die Beweisanträge:

Die von Bw. bzw. Amtspartei gestellten Beweisanträge sind der Beweisantrag, die Werthaltigkeit der Lieferantenverbindlichkeiten zu prüfen, der Beweisantrag auf Vorlage der Entscheidung des Düsseldorfer Insolvenzgerichts und der Beweisantrag auf Vorlage der Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters der M-GmbH - Düsseldorf.

Dem Beweisantrag, die Werthaltigkeit der Lieferantenverbindlichkeiten zu prüfen, hat der Unabhängige Finanzsenat dadurch stattgegeben, dass diesbezügliche Ermittlungen in der Beru-

fungsverhandlung durchgeführt wurden. Auf das Ergebnis des in der Berufungsverhandlung durchgeföhrten Beweisverfahrens wird idZ verwiesen.

Über den Beweisantrag auf Vorlage der Entscheidung des Düsseldorfer Insolvenzgerichts hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt und wie folgt entschieden:

Die Entscheidung des Düsseldorfer Insolvenzgerichts wurde im Jahr 2002 getroffen; die mit dieser Entscheidung geschaffene Sachlage ist daher eine ab dem Jahr 2002 existierende Sachlage. Eine ab dem Jahr 2002 existierende Sachlage ist eine nicht im Streitjahr existierende Sachlage. Nicht im Streitjahr existierende Sachlagen gehören nicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachfragen nicht durchzuführen sind und weist den v.a. Beweisantrag ab.

Über den Beweisantrag auf Vorlage der Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters der M-GmbH – Düsseldorf hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt und wie folgt entschieden:

Die Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters der M-GmbH – Düsseldorf wurde im 2002 stattfindenden Insolvenzverfahren der M-GmbH – Düsseldorf abgegeben.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass die durch diese Verzichtserklärung geschaffene Sachlage eine ab 2002 existierende Sachlage ist, nicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt gehört, Ermittlungen zu nicht entscheidungsrelevanten Sachverhalten nicht durchzuführen sind und weist den v.a. Beweisantrag ab.

V. Entscheidung:

Von der als erwiesen anzusehenden Sachlage ausgehend, dass der Bw. im Streitjahr kein Eigenkapital verdeckt zugeführt wurde, stellt der Unabhängige Finanzsenat fest und entscheidet:

- I. Die Auflösung unversteuerter Rücklagen war nicht die richtige Vorgangsweise; die Auflösung unversteuerter Rücklagen ist zu stornieren.
- II. Der aus der Stornierung der Auflösung unversteuerter Rücklagen sich ergebenden Ertrag ist körperschaftsteuerpflichtig.
- III. Das Berufungsbegehren ist abzuweisen.

Abschließend ist festzuhalten, dass der Vermögensstatus der Bw. infolge Handlungsunfähigkeit der Bw. nicht feststellbar ist und deshalb nicht mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung wegen fehlender Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruchs vorliegen.

Wien, am 21. Juli 2009