

GZ RV/0854-W/02, RV/0855-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Flendrovsky & Hansely Rechtsanwälte OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften, nunmehr Finanzamt Wien 4/5/10, vertreten durch ADir Ludwig Prischl, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie Haftung für die Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 nach der am 19. August 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 wird mit € 13.681,75 (S 188.265,00), die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 mit € 3.278,42 (S 45.112,00) festgesetzt. Die Kapitalertragsteuer beträgt € 21.918,56 (S 301.606,00).

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

An der Bw., der "A" T. GmbH, waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum Mag. Gerd R. zu 25 % sowie der Rechtsanwalt Dr. X zu 75 % beteiligt. Der Unternehmensgegenstand bestand bzw. besteht im Wesentlichen im Betrieb eines Tenniscenters, wobei als Geschäftsführer Mag. Gerd R. fungiert.

Ausgangspunkt des gegenständlichen Berufungsverfahrens war eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1993 bis 1995, wobei für das Jahr 1995 keine Feststellungen getroffen wurden (siehe Bericht vom 23. Juni 1997). Das Finanzamt für Körperschaften erließ daraufhin am 23. Oktober 1997 unter anderem den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1995.

Nach Beginn einer weiteren abgabenbehördliche Prüfung bezüglich des Jahres 1996 hob die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland diesen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1995 am 1. Oktober 1998 "in Ausübung des Aufsichtsrechtes wegen unrichtiger Sachverhaltsfeststellung gemäß § 299 Abs. 2 BAO" auf.

Begründend hieß es darin, dass im Zuge der Betriebsprüfung hinsichtlich des Jahres 1996 festgestellt worden sei, dass ein von der Bw. im Jahre 1995 an das nahestehende Unternehmen Reisebüro B. GmbH hingegebenes Darlehen in der Bilanz zum 31. Dezember 1995 mit S 1.069.332,97 bilanziert und sofort mit S 500.000,00 einzelwertberichtigt sowie im Jahre 1996 (mit dem Stand per 31. Dezember 1996 von S 1.072.596,01) als uneinbringlich erfolgswirksam ausgebucht worden sei.

Die Bw. habe diesbezüglich bei einem Kreditinstitut selbst ein Darlehen aufgenommen, welches durch ein im Eigentum von Mag. Gerd R. stehendes Grundstück besichert worden sei. Vom entsprechenden Konto seien am 25. April 1995 S 600.000,00 sowie am 29. April 1995 S 400.000,00 bar abgehoben worden. Die Verbuchung sei gegen das Verrechnungskonto der Reisebüro X GmbH erfolgt.

Diese Reisebüro B. GmbH habe im Zeitpunkt der Darlehenshingabe noch unter "A" S. GmbH firmiert, wobei Mag. Gerd R. wiederum zu 25 % beteiligt und auch Geschäftsführer gewesen sei. Die restlichen Anteile seien von seiner Gattin Theresia R. (20 %), seiner Tochter Dr. Clariissa R. (5 %) sowie dem Rechtsanwalt Dr. Y (50 %) gehalten worden.

Seit 17. November 1995 halte Frau Eva St. 75 % der Anteile (Übernahme der Anteile von Mag. Gerd R. und Dr. Y). Seit 1. Oktober 1995 sei sie auch Geschäftsführerin. In dieser Ei-

genschaft habe sie am 29. November 1995 beim Handelsgericht Wien den Konkurs beantragt, der jedoch am 19. April 1996 mangels Vermögens abgewiesen worden sei.

Erhebungen zu Frau Eva St. hätten ergeben, dass sie seit 1976 in Wien nicht gemeldet sei, an der neuen Adresse in Wien 7 sämtliche Poststücke des Finanzamtes mit dem Vermerk „Verzogen“ retourniert würden und sich an dieser Adresse ein Dessousgeschäft befindet.

Im Jahresabschluss dieser Reisebüro B. GmbH zum 31. Dezember 1994, abgegeben am 9. August 1995, sei unter den Passiva der Posten „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ in Höhe von S 1.750.299,62 ausgewiesen. Der Passus, dass die Gesellschaft im Sinne des Insolvenzrechtes überschuldet sei, sei vom damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. Gerd R. mit Datum vom 7. August 1995 unterfertigt worden.

Das Finanzamt habe im Übrigen auch keine Kenntnis von einem zwischen den nahestehenden Firmen abgeschlossenen mündlichen oder schriftlichen Darlehensvertrag, der Regelungen über Zins- und Rückzahlungen sowie über die Beistellungen von Sicherheiten enthalte.

Anlässlich der die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden Betriebsprüfung seien auch keine solchen Verträge abverlangt worden. Es sei offensichtlich, dass für die unterbliebene Untersuchung der Umstände der Darlehensgewährung und der Geltendmachung des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes allein die Tatsache der Konkurseröffnung bei der Darlehensnehmerin maßgebend gewesen sei.

In Ansehung dieser Umstände vertrete die Finanzlandesdirektion die Ansicht, dass der damals bei beiden Gesellschaften als Gesellschafter-Geschäftsführer tätige Mag. Gerd R. um die mangelnde Bonität der Reisebüro B. GmbH gewusst und die Zuzählung des Darlehens alleine in den Beteiligungsverhältnissen ihre Ursache gehabt habe. Bei ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführung wäre einem fremden Dritten dieses Darlehen nicht gewährt worden. In steuerlicher Hinsicht stelle die Hingabe des Darlehens im Jahre 1995 eine verdeckte Ausschüttung an den gemeinsamen Gesellschafter dar, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen sei.

Da das Finanzamt die selbständige rechtliche Beurteilung der Umstände der Darlehensgewährung unterlassen habe, indem es sich unkritisch der Rechtsauffassung der Bw. ange schlossen und bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 das hingebene Darlehen bzw. den daraus entstehenden Aufwand nicht als verdeckte Ausschüttung berücksichtigt habe, sei damit eine inhaltliche Rechtswidrigkeit gegeben, womit der Grund für eine Aufhebung des Bescheides im Sinne des § 299 Abs. 2 BAO vorliege.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ daraufhin am 25. November 1998 den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer sowie am 18. Dezember 1998 den neuen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 und verwies begründend auf den Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion.

Das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen berechnete das Finanzamt dergestalt, dass das Verrechnungskonto der Reisebüro B. GmbH in der Höhe von S 1.069.332,97 aufgelöst und die Einzelwertberichtigung von S 500.000,00 nicht als Aufwand anerkannt wurde. Außerbianzmäßig wurde eine verdeckte Ausschüttung in der Höhe von S 1.370.938,00 - Stand des Verrechnungskontos plus 22 % Kapitalertragsteuer - hinzugerechnet. Die Kapitalertragsteuer wurde mit S 301.606,00 festgesetzt.

Ebenfalls am 18. Dezember 1998 erließ das Finanzamt auch den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996. In Bezug auf die Abweichungen zur eingereichten Steuererklärung verwies das Finanzamt auf den entsprechenden Betriebsprüfungsbericht vom 12. November 1998, in dem es unter Bezugnahme auf den Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion vom 1. Oktober 1998 heißt, dass die Differenz aus der Auflösung der Forderung an die Reisebüro B. GmbH (S 1.072.596,01) zur Auflösung der Einzelwertberichtigung der Forderungen aus dem Jahre 1995 (S 500.000,00), demnach ein Betrag von S 572.596,01 außerbilanziell hinzuzurechnen sei.

Die Bw. erhab in der Folge am 9. Dezember 1998 Berufung gegen den Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid. Diese wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 1999 als unbegründet abgewiesen, worauf die Bw. am 20. Jänner 1999 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte.

Zum anderen erhab die Bw. ebenfalls am 20. Jänner 1999 Berufung gegen die beiden Körperschaftsteuerbescheide.

Begründend führte die Bw. aus, dass keine verdeckte Ausschüttung vorliege, demnach keine Kapitalertragsteuer vorzuschreiben sei und in beiden Jahren die Wertberichtigungen zu Forderungen als Aufwand anzuerkennen seien. Sie wies weiters darauf hin, dass gegen den Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben worden sei. Der Ausgang dieses höchstgerichtlichen Verfahrens möge deshalb abgewartet werden.

Mit Beschluss vom 22. Februar 1999 wurde vom Verfassungsgerichtshof die Behandlung dieser Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof wies mit Erkenntnis vom 15. September 1999, 99/13/0057, die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid als unbegründet ab. In diesem Erkenntnis heißt es unter anderem, dass der von der Finanzlandesdirektion im angefochtenen Bescheid wiedergegebene Sachverhalt das Finanzamt dazu hätte veranlassen müssen, die Darlehensgewährung der Bw. an eine von unmittelbar bevorstehender Insolvenz bedrohte Gesellschaft ihres Gesellschafter-Geschäftsführers unter Einbeziehung sämtlicher Modalitäten der behaupteten Darlehensvereinbarung auf ihre Fremdüblichkeit im Lichte des nahe liegenden Verdachtes einer damit bewirkten verdeckten Gewinnausschüttung eingehend zu überprüfen. Dies könnte nach Lage des von der Bw. nicht bestrittenen Sachverhaltes nicht ernstlich zweifelhaft sein. Das Unterbleiben der sachbezogen gebotenen Untersuchung des behaupteten Darlehensgeschäftes habe die Finanzlandesdirektion zur aufsichtsbehördlichen Bescheidbehbung im Grunde des § 299 Abs. 1 lit. c BAO ohne jeden Zweifel berechtigt. Dass im Bescheid fälschlich § 299 Abs. 2 (Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes) genannt worden sei, sei im Übrigen unbeachtlich.

Im weiteren Berufungsverfahren wurde die Bw. mit Schreiben vom 4. März 2002 von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat) als damals zuständiger Abgabenbehörde zweiter Instanz gebeten, im Hinblick auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ausführlich sämtliche Begleitumstände der Darlehensgewährung zu erläutern.

In Beantwortung dieses Schreibens brachte der damalige Vertreter der Bw. am 14. Mai 2002 Folgendes vor:

Es habe damals die "A" S. GmbH (die Umbenennung in Reisebüro B. GmbH sei erst mit Generalversammlungsbeschluss vom 1. September 1995 erfolgt) gegeben, die sich vor allem mit Reisebürotätigkeiten und zwar sowohl mit der Durchführung eigener Veranstaltungen, als auch mit dem Verkauf von Veranstaltungen anderer Reiseveranstalter befasst habe. Dieses Reisebüro sei nicht besonders lukrativ gewesen.

Daneben habe mit einer ähnlichen Gesellschafterstruktur die Bw. bestanden, die im Wesentlichen Tennisplätze vermietet habe und eine Tennisschule gewesen sei. Es habe nun die Überlegung gegeben, die beiden Gesellschaften zusammenzulegen, um Kosten zu sparen, und

darüber hinaus die Überlegung, die Reisebürotätigkeit in der Richtung einzuschränken, dass nur mehr Sportreisen, insbesondere Tenniscamps, veranstaltet werden sollten. Die Geschäftsführung habe sich damals bemüht, preiswerte Tenniscamps zu organisieren und habe bei diesen Bemühungen entdeckt, dass es in der Slowakei hiefür einige äußerst preisgünstige Möglichkeiten gebe. Das erste diesbezügliche Projekt sei die Veranstaltung von Tenniscamps in einem slowakischen Schlosshotel gewesen. Diese Tenniscamps seien in entsprechenden (diesem Schreiben beigelegten) Prospekten für 1995 beworben worden. Es habe sich aber ziemlich rasch herausgestellt, dass die Abwicklung dieser Tenniscamps mit den slowakischen Vertragspartnern umständlich und sehr schwierig sei, weil sie damals für Auslandsgeschäfte besondere Bewilligungen brauchten bzw. in der Slowakei damals noch eine rigide Devisenbewirtschaftung geherrscht habe.

Slowakische Berater hätten in der Folge empfohlen, ein slowakisches Reisebüro zwischenzuschalten. Die Bw. wollte also zu günstigen Preisen Tenniscamps in der Slowakei und im übrigen Osteuropa durchführen. Sie wollte diese Tenniscamps nicht selbst veranstalten, sondern mit einem Reisebüropartner, mit guten Kontakten nach Osteuropa, also etwa in die Slowakei, zusammenarbeiten.

Bei der Suche nach einem derartigen Partner sei man, über Empfehlung dieser Berater, auf die Familie St. gestoßen. Herr St. sei in der kommunistischen Zeit ein hoher Geheimdienstfunktionär gewesen. Durch ein Netzwerk sei Mag. Gerd R. an die Familie St. verwiesen worden, die offensichtlich aus der früheren Stellung des Herrn St. Profit ziehen wollte. Dabei habe sich herausgestellt, dass die Familie St. die Idee gehabt habe, in Wien ein Reisebüro zu eröffnen, um in der Slowakei Auslandsreisen anzubieten. Damals durften nämlich Slowaken ohne weiteres bereits ins Ausland fahren, es habe aber in der Slowakei praktisch keine Anbieter für Reisen z.B. nach Italien und ans Meer gegeben. Es sei deshalb erforderlich gewesen, als österreichisches Reisebüro aufzutreten, da die großen Reiseveranstalter damals mit einem slowakischen Reisebüro keine Geschäfte gemacht hätten (Devisenkontrolle!). Herr St. habe damals erklärt, dass es ihm aufgrund seiner Verbindungen ein Leichtes sei, über ein österreichisches Reisebüro Reisen in der Slowakei von österreichischen und deutschen Veranstaltern zu verkaufen und auch für den Transfer der Zahlungen Sorge zu tragen. Damals wollte sich eben Mag. Gerd R. ohnehin von den Reisebürotätigkeiten (abgesehen die Sport- und insbesondere Tennisreisen) trennen.

Nochmals zusammenfassend habe Mag. Gerd R. auf der Suche nach einem geeigneten Reisebüropartner in der Slowakei bzw. über den geschiedenen Gatten mit Tätigkeit in der Staatsicherheit Frau Eva St. kennengelernt, die ihrerseits beabsichtigte, sich in Wien ein Reisebüro-

Standbein aufzubauen. Vielfach sei es auch umgekehrt dazu gekommen, dass Ungarn und Slowaken nach Österreich gekommen seien, um Reisen zu buchen, die in ihren Heimatländern nicht angeboten worden seien. Es habe sich also der beiderseitige Vorteil ergeben, dass einerseits das Reisebürounternehmen verkauft werden konnte und andererseits über dieses Reisebüro die Tennisveranstaltungen in der Slowakei abgewickelt hätten werden können.

Der Geschäftsführer Mag. Gerd R. habe am 1. März 1995 den Jahresabschluss zum 31. Dezember 1993 der Reisebüro B. GmbH unterfertigt, wobei er infolge buchmäßiger Überschuldung von ca. S 993.000,00 eine Rückstehungserklärung hinsichtlich der Verbindlichkeiten der Gesellschaft an Mag. Gerd R. von rund S 1.400.000,00 abgegeben habe. Die Gesellschaft sei, im Sinne des Insolvenzrechtes, nicht überschuldet gewesen. Die wirtschaftliche Entwicklung des Jahres 1994 sei für den Geschäftsführer zum damaligen Zeitpunkt mangels Jahresabschlusses noch nicht absehbar gewesen. In der Person von Eva St. habe er eine geeignete Partnerin gefunden. Sie wollte ebenfalls reisebüromäßig in Österreich Fuß fassen und ihre guten Kontakte in die Slowakei wechselweise ausnützen. Die ersten Gespräche zwischen Mag. Gerd R. und der Familie St. seien Anfang 1995 erfolgt, wobei es im Frühjahr 1995 zu einer Einigung dahingehend gekommen sei, dass die Familie St. die Anteile an der Reisebüro B. GmbH kaufen würden. Die tatsächliche formelle Übertragung habe sich deshalb verzögert, weil es bei der Reisebüro B. GmbH damals noch zwei Kleingesellschafter gegeben habe, die versucht hätten, für den Verkauf ihrer Anteile Sondervorteile zu erlangen. Aus diesem Grund sei der formelle Verkauf der Geschäftsanteile an Eva St. erst im Oktober 1995 erfolgt. Eva St. sei aber bereits ab dem Frühjahr 1995 in Wien gewesen und habe de facto die Geschäfte der Reisebüro B. GmbH geführt.

Damals habe Eva St. erklärt, dass sie für das Ankurbeln des Geschäftes bare Mittel benötige, die ihr im damaligen Zeitpunkt nicht zur Verfügung stünden. Sie habe deshalb Herrn Mag. Gerd R. ersucht, ihr, genauer gesagt der Reisebüro B. GmbH einen Betrag in der Höhe von S 1.000.000,00, sozusagen als Startkapital zur Verfügung zu stellen. Die Bw. habe deshalb der Reisebüro B. GmbH am 25. April 1995 ein Darlehen von S 600.000,00 gewährt. Am 29. Mai 1995 habe die Bw. ein weiteres Darlehen in Höhe von S 400.000,00 gewährt, wobei die Mittel von der Bw. bei einem Kreditinstitut aufgenommen worden seien. Die Zurverfügungstellung dieses Betrages sei im Hinblick auf die guten und angenehmen Geschäftsaussichten geschehen.

Infolge Personalunion zwischen den Geschäftsführern der Bw. einerseits und der Reisebüro B. GmbH andererseits als eine zum damaligen Zeitpunkt (25. April 1995) im insolvenzrechtlichen Sinn jedenfalls nicht überschuldete Gesellschaft bedurfte es keiner Abfassung eines formellen

Darlehensvertrages, womit nur Gebühren ausgelöst worden wären. Die Vereinbarung einer gesonderten Verzinsung sei nicht erforderlich gewesen, denn sie sollte in Form von Gewinnen durch die gesteigerte Geschäftstätigkeit infolge Durchführung von Tenniscamps in Osteuropa erfolgen. Eine gesonderte Besicherung der Darlehen sei ebenfalls nicht erforderlich gewesen, sondern sie hätte, so die Absicht des Geschäftsführers, darin bestanden, im Ernstfall Rechnungen der Reisebüro B. GmbH an die Bw. nicht zu bezahlen (Allotment-Verträge auf Kontigente). Das gewährte Darlehen sollte von der Reisebüro B. GmbH entweder zurückbezahlt oder als Anzahlung für Tennisarrangements, die die Reisebüro B. GmbH seiterseits wieder eingekauft hätte, behandelt werden. Das Risiko sei deshalb nicht besonders groß erschienen, weil die Tennisveranstaltungen in der Slowakei über die Reisebüro B. GmbH abgewickelt werden sollten, und daher jederzeit die Möglichkeit bestanden hätte, die Darlehensverträge dadurch einbringlich zu machen, dass eben Rechnungen der Reisebüro B. GmbH an die Bw. nicht bezahlt worden wären. Dabei sei eigentlich der Charakter der Geldhingabe als Darlehen in den Hintergrund getreten und es sei dies mehr oder minder eine Vorauszahlung auf künftige Leistungen gewesen. In der Folge seien auch verschiedene Geschäfte zwischen der Bw. und der Reisebüro B. GmbH abgewickelt worden. Die Geschäftstätigkeit sei im beiderseitigen Interesse gelegen, Eva St. habe der Bw. versichert, sobald sie über die Geschäftsanteile verfüge, Eigenkapital zuzuführen; darauf habe der Geschäftsführer seine zuverlässliche Einschätzung der künftigen Entwicklung der Reisebüro B. GmbH gestützt.

Am 8. August 1995 habe Mag. Gerd R. den Jahresabschluss der Reisebüro B. GmbH zum 31. Dezember 1994 unterfertigt. Dabei habe er erkannt sowie zum negativen Kapitalkonto erklärt, dass die Gesellschaft im Sinne des Insolvenzrechtes überschuldet sei. In der Generalversammlung der Gesellschaft vom 1. September 1995 sei zum einen der Firmenwortlaut abgeändert und Eva St. als Geschäftsführerin eingesetzt worden. Der bisherige Geschäftsführer habe den wirtschaftlichen Niedergang der Gesellschaft erklärt und sei als Geschäftsführer abberufen worden. Ab 1. Oktober 1995 habe Eva St. drei Viertel der GmbH-Anteile übernommen. Am 13. Oktober 1995 seien die Notariatsakte der Abtretung um S 60.000,00 für drei Viertel der Geschäftsanteile von Eva St. unterschrieben worden. Sie habe dann am 27. November 1995 den Konkursantrag eingebbracht. Also ca. ein dreiviertel Jahr nach der Darlehensgewährung habe Eva St. den Betrieb des Reisebüros geschlossen, den Konkurs angemeldet und sei von der Bildfläche verschwunden. Dies dürfte unter anderem damit im Zusammenhang stehen, dass es in der Ehe der Familie St. Schwierigkeiten gegeben habe; diese Ehe sei in der Folge geschieden worden. Dies alles sei für Mag. Gerd R. nicht vorhersehbar

gewesen. Infolge des Konkursantrages seien die unternehmerischen Pläne der Bw. zunicht gemacht worden. Die Darlehensforderung habe ausgebucht werden müssen.

Zusammenfassend sei die Hingabe des Darlehens deshalb betriebsnotwendig gewesen, da nur damit die Reisebürotätigkeit mit großen Zukunftsaussichten angekurbelt werden konnte. Mit der Hingabe des Darlehens sei bezweckt worden, eine bedeutende Geschäftschance für die Bw. wahrzunehmen, nämlich Tenniscamps mit eigenem Know-how preisgünstig, infolge des Preisgefälles im Osten, anbieten zu können. Zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe sei für den Geschäftsführer der Bw., Mag. Gerd R., eine Überschuldung der Darlehensnehmerin im insolvenzrechtlichen Sinne nicht erkennbar gewesen. Außerdem habe er den seriösen Absichten seiner Geschäftspartnerin Eva St. vertraut, die angegeben habe, der Reisebüro B. GmbH, sobald sie über deren Anteile verfügte, bedeutende Eigenmittel zufügen zu wollen. Verzinsung, Besicherung und Rückzahlung des Darlehens seien in Anbetracht des prognostizierten Geschäftsumfanges kein Problem gewesen. Dass das Projekt nicht zuletzt infolge privatbedingter Umstände seitens der Geschäftspartnerin letztlich zerplatzt sei, bedauere Mag. Gerd R. heute noch sehr.

Es werde daher beantragt, die wirtschaftliche gebotene Notwendigkeit, das Darlehen als Forderungsverlust auszubuchen, anzuerkennen.

In einem weiteren Schreiben vom 3. Juli 2002 beantragte der damalige Vertreter der Bw., gemäß § 117 BAO keine Entscheidung zum Nachteil der Bw. zu fällen.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 wurde ein Antrag "auf Abtretung der unerledigten Berufungen, eingebracht am 09.12.1998 und am 20.01.1999, betreffend die Körperschaftsteuer 1995 und 1996 sowie gegen den Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer 1995, an den zuständigen unabhängigen Finanzsenat gemäß USFG und gemäß den Übergangsvorschriften, die eine Antragstellung auf Abtretung der noch unerledigten Berufungen bis 31.01.2003 vorsehen", gestellt.

Das nunmehr zuständige Finanzamt Wien 4/5/10 wurde daraufhin vom unabhängigen Finanzsenat gebeten, zu den von der Bw. im Berufungsverfahren gemachten Ausführungen Stellung zu nehmen. Das Finanzamt brachte in einem entsprechenden Schreiben vor, dass es jeder Lebenserfahrung und Geschäftspraxis widerspreche, "ohne Darlehensvertrag und ohne genaue Regelungen bezüglich Rückzahlungsmodalitäten Darlehen in der gegenständlichen Höhe" zu vergeben. Mag. Gerd R. habe in seiner Funktion als Geschäftsführer der Reisebüro B. GmbH um deren Bonität wissen müssen und hätte schon deshalb in seiner Funktion als Ge-

schäftsführer der Bw. keine Darlehen mehr gewähren dürfen. Nach Rücksprache mit den beiden Betriebsprüfern (einerseits betreffend die Jahre 1993 bis 1995, andererseits betreffend das Jahr 1996) wäre dieser Punkt nicht eingehend überprüft worden. Weiters könne der Antrag, § 117 BAO anzuwenden, nur als verfehlt bezeichnet werden.

Der unabhängige Finanzsenat forderte die Bw. daraufhin unter Hinweis auf die Stellungnahme des Finanzamtes auf, den Geldfluss betreffend das Darlehen belegmäßig nachzuweisen, die zwischen den beiden Gesellschaften abgewickelten Geschäfte zu konkretisieren, die Verhältnisse unter den Gesellschaftern der Reisebüro B. GmbH darzulegen sowie die jeweiligen die Reisebüro B. GmbH betreffenden Verträge und das Konto der Bw. "Dotierung Wertberichtigung zu Forderungen" zu übermitteln.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2004 brachte der nunmehrige Vertreter der Bw. wie folgt vor:

Die gegenständliche Angelegenheit sei seinerzeit in einer peniblen Betriebsprüfung aufgearbeitet worden. Erst Jahre später sei im Zuge einer weiteren Betriebsprüfung, der eine Anzeige der geschiedenen Gattin von Mag. Gerd R., Theresia R., zugrunde gelegen sei, diese Angelegenheit nochmals aufgerollt worden. Es sei daher sehr wohl § 117 BAO anzuwenden.

Was den "Geldfluss" betreffe, sei der Buchhaltung der Reisebüro B. GmbH zu entnehmen, dass der Betrag von insgesamt 1 Million Schilling wie folgt geflossen sei (jeweils Bank Austria):

S 100.000,00 am 25. April 1995 (Konto Nr. 678 xxx)
S 300.000,00 am 25. April 1995 (Konto Nr. 610 xxx)
S 200.000,00 am 30. Mai 1995 (Konto Nr. 610 xxx)

Zur Verbindlichkeit der Reisebüro B. GmbH gegenüber Herrn Mag. Gerd R. zum 1. Jänner 1995 von S 674.717,86 (*Anm.: laut Bilanz S 694.717,86*) sei am Konto Nr. 678 xxx laut Auszug 45 vom 22. März 1995 die Scheckgutschrift vom Konto Nr. 107 über S 100.000,00 und laut Auszug 64 vom 4. Mai 1995 die Einlage von Mag. Gerd R. über S 100.000,00 gekommen. Davon seien per 25. April 1995 S 200.000,00 und per 29. Mai 1995 nochmals S 200.000,00 auf das Verrechnungskonto gegenüber der Bw. übertragen worden. Warum die Zahlungen in diesen Stückelungen erfolgt seien, könne heute nicht mehr gesagt werden. Es dürfte aber so gewesen sein, dass Frau Eva. St. erklärt habe, dass sie auf bestimmten Konten Beträge benötige und diese seien ihr dann zur Verfügung gestellt worden. Es dürften auch mit den einzelnen Teilzahlungen gewisse Rechnungen bezahlt worden sein (je nach Notwendigkeit). Es werde darauf hingewiesen, dass die Eingänge sehr zeitnah mit den Abhebungen erfolgt seien,

sodass die Zahlungen durchaus glaubwürdig seien. Die Belege über die Zahlungen werden, wenn möglich, noch vorgelegt werden.

Was die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw. und der Reisebüro B. GmbH im Jahre 1995 anbelange, seien schon Prospekte der Bw. vorgelegt worden, worin Tennisreisen in die Slowakei angeboten worden seien. Selbstverständlich seien diese Tennisreisen von verschiedenen Personen gebucht und in der Folge auch tatsächlich durchgeführt worden.

Was die Verhältnisse unter den Gesellschaftern der Reisebüro B. GmbH anbelange, sei schon erwähnt worden, dass der zweiten Betriebsprüfung eine Anzeige der Minderheitsgesellschafterin Theresia R. zugrunde liege. Bereits daraus ergebe sich, dass damals zwischen den Gesellschaftern erhebliche Divergenzen bestanden hätten. Es seien in diesem Zusammenhang zahlreiche Prozesse geführt worden.

Die Bw. legte weiters folgende Urkunden vor:

- Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung der "A" S. GmbH vom 1. September
- Abtretungsvertrag vom 13. Oktober 1995
- Konkursveröffnungsantrag von Theresia R. vom 19. September 1996 betreffend die Reisebüro B. GmbH
- Konto "Wertberichtigung"

Mit Schreiben vom 9. Juli 2004 legte die Bw. Kontoausdrücke betreffend die Reisebüro B. GmbH vor, auf denen die im Schriftsatz vom 22. Juni 2004 angesprochenen Geldbewegungen enthalten sind.

In der über Antrag der Bw. am 19. August 2004 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wiesen der Vertreter der Bw. sowie Mag. Gerd R. zum einen auf das bisherige Vorbringen sowie insbesondere darauf hin, dass zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe Theresia R. zu 25 % an der "A" S. GmbH beteiligt gewesen sei und sich Mag. Gerd R. mit ihr in einem erbitterten "Scheidungskrieg" befunden habe. Es wäre demnach unsinnig gewesen, der "Todfeindin" praktisch S 250.000,00 zu "schenken". Demgegenüber stellte der Vertreter des Finanzamtes den Antrag, die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Der Antrag der Bw. vom 31. Jänner 2003 auf Abtretung der gegenständlichen unerledigten Berufungen an den zuständigen unabhängigen Finanzsenat gemäß UFSG und gemäß den Übergangsvorschriften, die eine Antragstellung auf Abtretung der noch unerledigten Beru-

fungens bis 31. Jänner 2003 vorsehen, kann, wie der Bw. schon mit Schreiben vom 21. Mai 2004 mitgeteilt wurde, nicht als Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat im Sinne des § 323 Abs. 12 BAO verstanden werden. Vielmehr obliegt gemäß § 282 Abs. 1 BAO die Entscheidung über die gegenständlichen Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten. Dieser Ansicht ist auch die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 22. Juni 2004 gefolgt.

2.) Strittig ist, ob die Gewährung des Darlehens in Höhe von S 1.000.000,00 an die "A" S. GmbH (später Reisebüro B. GmbH) ausschließlich auf Grund von wirtschaftlichen und betrieblichen Notwendigkeiten erfolgte (Ansicht der Bw.) oder als verdeckte Ausschüttung an den damaligen Geschäftsführer beider Gesellschaften, Mag. Gerd R., zu werten ist (Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz).

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 15.9.1999 unter ausdrücklichem Verweis auf seine Erkenntnisse vom 26.5.1999, 94/13/0036 und 99/13/0039, 0072, ausgeführt, dass die Gewährung eines Darlehens durch eine GmbH an eine von unmittelbar bevorstehender Insolvenz bedrohte andere GmbH, an der ihr Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls beteiligt ist, im Hinblick auf die darin liegende Fremdunüblichkeit im Regelfall als verdeckte Ausschüttung zu werten ist.

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind nämlich alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216, 0220). Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unter-

stellenden Interessensgegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderung zu erheben (VwGH 27.6.2000, 99/14/0263; 26.5.1998, 94/14/0042; 17.12.1996, 95/14/0074).

Unstrittig ist, dass im Zeitpunkt der streitgegenständlichen Darlehensgewährung Mag. Gerd R. sowohl an der Bw. als auch an der "A" S. GmbH zu je 25 % beteiligt und als Geschäftsführer tätig gewesen ist. Damit ist eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen den beiden Gesellschaften gegeben gewesen.

Da auch die Bw. in ihren sämtlichen Schriftsätzen von einem "Darlehen" spricht, sei zuerst darauf hingewiesen, dass gemäß § 983 ABGB ein Darlehensvertrag dadurch zustande kommt, dass jemandem eine bestimmte Menge vertretbarer Sachen mit der Verpflichtung übergeben wird, nach einer gewissen Zeit ebensoviel von derselben Gattung und Güte zurückzugeben. Ein Darlehensvertrag kommt als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta in der Weise, dass der Darlehensnehmer darüber willkürlich verfügen kann, zustande. Dabei bildet die Rückzahlungsverpflichtung einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages (vgl. hiezu VwGH 14.4.1993, 91/13/0194, hinsichtlich von vom Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH über ein Verrechnungskonto gebuchte "Entnahmen").

Demnach liegen im konkreten Fall zwei Darlehensverträge vor. Das erste Darlehen vom 25. April 1995 belief sich auf S 600.000,00. Das zweite Darlehen, dass entgegen der Feststellung im Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland und entsprechend den Angaben der Bw. sowie den beiden Arbeitsbögen der Betriebsprüfung am 29. Mai (und nicht April) 1995 hingeggeben wurde, betrug S 400.000,00.

Nach dem Vorbringen der Bw. in ihrem Schreiben vom 14. Mai 2002 wurden diese Darlehensverträge nicht schriftlich festgehalten. Begründet wurde dies damit, dass es "infolge Personalunion zwischen den Geschäftsführern" der beiden Gesellschaften keiner Abfassung von formellen Darlehensverträgen bedurft habe, da damit nur Gebühren ausgelöst worden wären.

Der Bw. ist nun insofern zuzustimmen, als auch mündliche Verträge für steuerliche Zwecke genauso zu beachten sind wie schriftliche Verträge. Was den Inhalt der mündlich vereinbarten Darlehensverträge anbelangt, hat die Bw. ausdrücklich vorgebracht, dass weder eine gesonderte Verzinsung, noch ein Rückzahlungstermin und auch keine Sicherheiten vereinbart worden sind.

Da aber wie schon ausgeführt zum rechtlichen Wesen eines Darlehensvertrages ganz wesentlich die "Rückzahlungsverpflichtung" gehört, ist im Sinne der obigen Ausführungen für den unabhängigen Finanzsenat die Fremdunüblichkeit der behaupteten Darlehensvereinbarung

evident. Dass nämlich unter Fremden ein Darlehen zu den gleichen Bedingungen wie im vorliegenden Fall abgeschlossen worden wäre, kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden.

Das entsprechende Vorbringen der Bw. insbesondere im Schriftsatz vom 14. Mai 2002, wonach exakte Regelungen bezüglich der Verzinsung, der Rückzahlung sowie der Sicherheiten deshalb nicht erforderlich gewesen seien, weil mit der "A" S. GmbH entsprechende Geschäfte (Durchführung von Tenniscamps in der Slowakei) abgewickelt werden sollten und das Risiko nicht besonders groß erschienen sei, ist zum einen schon deshalb für den unabhängigen Finanzsenat unverständlich, als ein fremder Gläubiger sich mit der bloßen "Möglichkeit" der Rückzahlung auf Grund des Gedeihens der unternehmerischen Tätigkeit der "A" S. GmbH zweifellos nicht zufrieden gegeben hätte (vgl. VwGH 27.6.2000, 99/14/0263). Zum anderen ist angesichts der wirtschaftlichen Situation der "A" S. GmbH im Zeitpunkt der Darlehenshingabe dieses Vorbringen noch dazu unglaublich.

Der Sachverhalt stellt sich nämlich aufgrund der Aktenlage wie folgt dar:

Die "A" S. GmbH wurde im Jahre 1978 vom Ehepaar Mag. Gerd R. und Theresia R. gegründet, wobei in späterer Folge als Gesellschafter Mag. Gerd R. zu 25 %, seine Gattin Theresia R. ebenfalls zu 25 %, ihre Tochter Dr. Clarissa R. zu 5 % sowie Rechtsanwalt Dr. Y als Treuhänder für Mag. Gerd R. zu 50 % ausgewiesen sind. Die "A" S. GmbH betrieb nun ursprünglich sowohl das Tenniscenter als auch das Reisebüro. Diesbezüglich ist etwa dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1993 zu entnehmen, dass im Bereich "Reisebüro" Erlöse in Höhe von ca. 14,7 Millionen Schilling erzielt wurden, dem als "Materialaufwand und bezogene Leistungen" ein Betrag von 13,5 Millionen Schilling gegenüberstand. Der "Rohertrag in % vom Erlös" wurde demgemäß mit 7,80 angegeben. Im Bereich "Tenniscenter" betrugen die Erlöse ca. 3,8 und der Materialaufwand ca. 0,8 Millionen Schilling, woraus sich ein "Rohertrag in % vom Erlös" von 78,53 ergab. Da auch für die Vorjahre entsprechende Zahlen vorhanden sind, ist daraus die eindeutige Schlussfolgerung zu ziehen, dass das Tenniscenter der lukrativere Unternehmensbereich der "A" S. GmbH war. Laut den ab 1988 vorliegenden Steuererklärungen erzielte die "A" S. GmbH bis einschließlich 1991 Gewinne. Den Jahresabschlüssen ist überdies zu entnehmen, dass etwa in den Jahren 1991 und 1992 große Investitionen im Bereich des Tenniscenters durchgeführt wurden (ua 2 Tennisplätze, Traglufthalle). Diese Investitionen wurden mit Bankkrediten fremdfinanziert.

Demgegenüber bestand der ursprüngliche Unternehmensgegenstand der im Jahre 1983 gegründeten Bw. in der Grundstücksvermietung. Die Bw. vermietete nämlich ab ihrem Grün-

dungsjahr das (der Gemeinde Wien gehörende) Grundstück, auf dem das besagte Tenniscenter betrieben wurde, an die "A" S. GmbH. Bis einschließlich 1993 erzielte die Bw. lediglich Erlöse aus der Vermietung dieses Grundstückes an die "A" S. GmbH (vgl. zB Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993: Umsätze von ca. S 200.000,00).

Im am 27. Februar 1995 unterfertigten Jahresabschluss der "A" S. GmbH zum 31. Dezember 1993 ist ein Verlust von ca. 1,6 Millionen Schilling ausgewiesen. In der Gewinn- und Verlustrechnung findet sich unter anderem ein außerordentlicher Aufwand in Höhe von 1,2 Millionen Schilling, wobei es sich nach den Erläuterungen dabei um die Ausbuchung der Clubraumeinrichtung des Tenniscenters handelt, die im Jahre 1988 um diesen Preis von Mag. Gerd R. angekauft worden sei. Diese hätte wegen Beschädigung bzw. Unansehnlichkeit am 31. Dezember 1993 entsorgt werden müssen. Für diese im Anlagenverzeichnis enthaltene Clubraumeinrichtung wurde in den Jahren ab 1988 keine Abschreibung geltend gemacht. In der Steuerbilanz wurde dieser Aufwand wieder hinzugerechnet, weshalb sich laut Körperschaftsteuererklärung negative Einkünfte von ca. S 400.000,00 ergaben. Der Jahresabschluss enthält unter Punkt 6.4.8. ("Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag") die Erklärung, dass die negativen Eigenmittel knapp 1 Million Schilling betragen würden, eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes aber nicht vorliege, da der Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. Gerd R. die verbindliche Zusage abgegeben habe, so lange keine Befriedigung seiner Forderungen zu begehrn, als andere Gläubiger unbefriedigt seien, sowie in einem eventuellen Insolvenzverfahren hinter allen anderen Gläubigern unter Verzicht auf abgesonderte Befriedigung und Aussonderung zurückzustehen. Weiters heißt es, dass die Verbindlichkeit der Gesellschaft an Mag. Gerd R. zum Bilanzstichtag aus nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezügen in Höhe von S 628.343,35 sowie aus Verrechnungsgeld in Höhe von S 759.929,65 bestehe.

Mit Vertrag vom 1. Februar 1994 veräußerte nun die "A" S. GmbH sämtliche Vermögensgegenstände des Tenniscenters an die Bw. Der Nettokaufpreis wurde mit ca 2,6 Millionen Schilling bestimmt, wobei die Bw. Verbindlichkeiten der "A" S. GmbH in dieser Höhe übernahm. Unter diesen übernommenen Verbindlichkeiten befinden sich zum einen Gehaltsverbindlichkeiten gegenüber Mag. Gerd R. in Höhe von S 628.343,35 (siehe oben!) sowie "Verbindlichkeiten für Verrechnungsgeld von Geschäftsführer Mag. Gerd R." in Höhe von S 113.039,59. In diesem Zusammenhang sei überdies erwähnt, dass die Bw. dafür einen Investitionsfreibetrag von S 489.264,00 in Anspruch nahm, der aber von der Betriebsprüfung nicht anerkannt wurde, weil ein Erwerb eines Teilbetriebes angenommen wurde (siehe Bericht vom 23. Juni 1997).

Ab dem Jahre 1994 betrieb demnach die "A" S. GmbH lediglich das Reisebüro, während die Bw. das Tenniscenter führte.

Nach der streitgegenständlichen Darlehenshingabe im April bzw. Mai 1995 unterfertigte Mag. Gerd R. am 8. August 1995 den Jahresabschluss der "A" S. GmbH zum 31. Dezember 1994. Dieser weist einen Jahresverlust von ca. 730.000,00 Schilling sowie einen gesamten Bilanzverlust von knapp 2,4 Millionen Schilling auf. In den Erlösen sind im Gegensatz zum Jahr 1993 nur mehr solche aus dem Bereich "Reisebüro" enthalten. Die Verbindlichkeiten gegen Mag. Gerd R. setzen sich zusammen aus noch nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezügen in Höhe von S 48.327,09 sowie aus dem Verrechnungskonto in Höhe von S 694.717,86. Der Jahresabschluss enthält eine von Mag. Gerd R. am 7. August 1995 datierte Erklärung, wonach die negativen Eigenmittel 1,75 Millionen Schilling betragen würden und die Gesellschaft damit überschuldet wäre.

Daraufhin wurde bei der Bw. mit Buchungsdatum 31. Juli 1995 die Forderung von 1 Million Schilling gegen die "A" S. GmbH in voller Höhe wertberichtet. Dem von der Bw. vorgelegten Konto ist zu entnehmen, dass mit 31. Dezember 1995 eine Korrektur insoweit erfolgte, als lediglich der Betrag von S 500.000,00 wertberichtet wurde.

Am 1. September 1995 wurde bei der "A" S. GmbH eine außerordentliche Generalversammlung abgehalten. Dabei wurde zum einen mit den Stimmen von Mag. Gerd R. und Dr. Y gegen die Stimmen von Theresia R. und Dr. Clarissa R. (beide vertreten durch den Rechtsanwalt Dr. Z) der Firmenwortlaut in Reisebüro B. GmbH geändert. Mit dem gleichen Abstimmungsergebnis wurde Mag. Gerd R. als Geschäftsführer abberufen. Dr. Z führte zur Begründung der Ablehnung diesbezüglich aus, dass ein Geschäftsführerwechsel für die Gesellschaft nachteilig und untnlich sei, weil sich die Gesellschaft in äußerst schlechter wirtschaftlicher Lage befindet und in unmittelbarer Zukunft profunde Auskünfte über die Gründe des Niederganges des Unternehmens und des Verbleibs des Vermögens erforderlich sein werden. Diese Auskünfte könnte nur der bisherige langjährige Geschäftsführer erteilen. Weiters schlugen Mag. Gerd R. und Dr. Y als neuzubestellende Geschäftsführerin Frau Eva St. vor. Dieser Antrag wurde mit ihren Stimmen angenommen. Über Frage von Dr. Z, ob Frau Eva St. die entsprechenden Fachkenntnisse besitze, um ein Reisebüro zu führen, und insbesondere die gewerberechtlichen Voraussetzungen mitbringe, erklärte Dr. Y, dass die Absicht bestehe, sowohl seinen Geschäftsanteil als auch jenen von Mag. Gerd R. an Frau Eva St. zu verkaufen, und dass es daher Sache der neuen Gesellschafterin und Geschäftsführerin sei, hiefür Sorge zu tragen. Weiters wurde in dieser Generalversammlung die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft erörtert. Mag. Gerd R. erklärte, dass im Hinblick auf die allgemeine wirtschaftliche Lage der Rei-

sebüros und der Konkurrenzverhältnisse der Umsatz wohl gleichgeblieben, der Reingewinn aber dramatisch zurückgegangen sei. Über Frage von Dr. Z, ob es bezüglich der Veräußerung des Tenniscenters an die Bw. im Jahre 1994 einen Generalversammlungsbeschluss gebe, erklärte Mag. Gerd R., dass ein solcher nicht vorliege. Das Verlangen von Dr. Z, den wirtschaftlichen Grund für den Verkauf anzugeben, beantwortete Mag. Gerd R. damit, dass die Veräußerung erforderlich gewesen sei, um die Liquidität der "A" S. GmbH aufrecht zu halten. Als Verkaufspreis sei der Buchwert angesetzt worden.

Am 13. Oktober 1995 unterzeichneten Mag. Gerd R. und Dr. Y, je als Gesellschafter der nunmehrigen Reisebüro B. GmbH, sowie Eva St. als Übernehmerin der jeweiligen Gesellschaftsanteile einen entsprechenden Abtretungsvertrag. Der Abtretungspreis für die voll einbezahlten Stammeinlagen von S 125.000,00 bzw. S 250.000,00 wurde mit S 20.000,00 bzw. S 40.000,00 festgesetzt. In Punkt 7 dieses Abtretungsvertrages heißt es, dass der Übernehmerin die wirtschaftliche Situation des Unternehmens bekannt sei.

Am 29. November 1995 langte beim Handelsgericht Wien ein von Frau Eva St. am 12. Oktober 1995 datierter Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über die Reisebüro B. GmbH ein. Dieser Antrag wurde am 19. April 1996 mangels Vermögens abgewiesen.

Weiters liegt ein mit 19. September 1996 datierter Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens betreffend die Reisebüro B. GmbH vor, der von Theresia R. eingebracht wurde. Darin brachte die Antragstellerin vor, dass ihr aufgrund zweier Urteile des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien vom September 1995 bzw. Jänner 1996 insgesamt ein Betrag von über 1 Million Schilling zustünde. Aufgrund der Vielzahl unbefriedigter Gläubiger und der Tatsache, dass die Forderungen trotz Klage und Exekution generell seit über einem Jahr unberichtigt aushafte-ten, sei die Reisebüro B. GmbH als zahlungsunfähig und überschuldet anzusehen. Zur Ursache der Insolvenz brachte sie vor, dass diese ihrer Ansicht nach darin zu suchen sei, dass ihr damaliger Ehegatte das Unternehmen dadurch kridamäßig ausgebeutet habe, indem er den wesentlichen Teil des Firmenvermögens, nämlich das lukrative Tenniscenter gegen überwie-gend fadenscheinige Valuta auf eine Zweitfirma, die ihm unmittelbar bzw. über seinen Treu-händer Dr. X mittelbar gehörige Bw. verschoben habe.

Bei der Bw. ist in ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 1995, eingelangt im Finanzamt am 29. Jänner 1997, bezüglich des Verrechnungskontos der Reisebüro B. GmbH (Forderung von S 1.069.332,97) sowie der entsprechenden Einzelwertberichtigung (S 500.000,00) folgen-de Erläuterung enthalten:

"Die Wertberichtigung musste in diesem Ausmaß vorgenommen werden, da zum Zeitpunkt

der Bilanzerstellung nicht mit einer höheren Einbringlichkeit der Forderung gerechnet werden kann und weil die Geschäftsführerin, Frau Eva St. am 12. Oktober 1995 beim Handelsgericht Wien den Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens gestellt hat."

Im Jahresabschluss der Bw. zum 31. Dezember 1996, eingelangt im Finanzamt am 22. Dezember 1997 (demnach nach Abschluss der ersten Betriebsprüfung), findet sich bezüglich der vollständigen Forderungsausbuchung (Aufwand in Höhe von S 572.596,01) folgende Erläuterung:

"Die Forderung gegenüber der Reisebüro B. GmbH musste im Berichtsjahr als uneinbringlich ausgebucht werden, da der am 12. Oktober 1995 eingebrachte Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde."

Aus dieser Aktenlage ergibt sich für den unabhängigen Finanzsenat die eindeutige Schlussfolgerung, dass im Zeitpunkt der streitgegenständlichen Darlehenshingabe Mag. Gerd R. als Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl der Bw. als auch der "A" S.GmbH von der unmittelbar bevorstehenden Insolvenz der "A" S. GmbH auf jeden Fall gewusst hat. Ob er, wie von seiner geschiedenen Gattin Theresia R. ausgeführt, die "A" S. GmbH offensichtlich in den Konkurs geführt hat, ist in diesem Zusammenhang nicht weiter von Interesse.

Hingewiesen sei diesbezüglich zum einen auf den Umstand, dass die "A" S. GmbH angesichts der in den Jahresabschlüssen dargelegten prozentuellen Verhältnisse zwischen den Erlösen und den zugrunde liegenden Aufwendungen in den beiden ursprünglichen Unternehmensbereichen durch den Verkauf des Tenniscenters an die Bw. im Februar 1994 nicht mehr "lebensfähig" gewesen ist. Zum anderen ist auf die im Jahresabschluss der "A" S. GmbH zum 31. Dezember 1993 enthaltene Ausbuchung der Clubraumeinrichtung des Tenniscenters zu verweisen, wodurch sich bei der "A" S. GmbH der entsprechend hohe Verlust für dieses Jahr ergab.

In Bezug auf die im Jahresabschluss der "A" S. GmbH zum 31. Dezember 1993 enthaltene "Rückstehungserklärung" von Mag. Gerd R., datiert mit 27. Februar 1995, muss darauf hingewiesen werden, dass schon im Zuge des Kaufvertrages vom 1. Februar 1994 ein Großteil der in dieser Erklärung genannten Verbindlichkeiten der "A" S. GmbH gegenüber Mag. Gerd R. auf die Bw. übergegangen ist.

Das Vorbringen der Bw., wonach im Zeitpunkt der Darlehenshingabe im April bzw. Mai 1995 die "A" S. GmbH aufgrund dieser "Rückstehungserklärung" nicht überschuldet sowie die wirtschaftliche Situation des Jahres 1994 noch nicht absehbar gewesen wäre, ist demnach nicht nachvollziehbar. Die dem entsprechenden Jahresabschluss zum 31. Dezember 1994 zu ent-

nehmenden Zahlen betreffend Erlöse (ca. 15 Millionen Schilling) bzw. Wareneinsatz (ca. 14 Millionen Schilling) belegen vielmehr, dass wie schon in den Vorjahren im gesondert zu betrachtenden Bereich "Reisebüro" der Rohertrag zur Deckung der Fixkosten nicht ausreichen konnte.

Daraus folgt nun, dass im Zeitpunkt der Darlehensgewährung aufgrund dieser wirtschaftlichen Situation der "A" S. GmbH die Bw. objektiv gesehen nicht mit einer Darlehensrückzahlung rechnen konnte. Das Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach Mag. Gerd R. seiner ausdrücklich als "Todfeindin" bezeichneten geschiedenen Gattin damit praktisch S 250.000,00 "geschenkt" hätte, ist allein angesichts der oben erwähnten Ausführungen von Theresia R. in ihrem Konkurseröffnungsantrag vom 19. September 1996 für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Was die von der Bw. behauptete "Rolle" von Frau Eva St. (bzw. von ihrem angeblich in einer ehemals hohen Geheimdienstfunktion tätigen Ehegatten) anbelangt, muss das diesbezügliche Vorbringen der Bw. als äußerst "diffus" bezeichnet werden. Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang etwa darauf, dass Frau Eva St. nach Aussage der Bw. schon ab dem Frühjahr 1995 die Geschäfte der "A" S. GmbH geführt haben soll. Demgegenüber steht aber die unwidersprochene Feststellung im Aufhebungsbescheid der Finanzlandesdirektion, wonach Eva St. nie in Wien gemeldet gewesen ist. Auch in Bezug auf die angebliche Zusammenarbeit zwischen der Bw. und der "A" S. GmbH konnte die Bw., trotz entsprechender Aufforderung durch den unabhängigen Finanzsenat, nichts Nachvollziehbares vorbringen. Dem von der Bw. vorgelegten Prospekt betreffend die Abhaltung von Tenniscamps in einem slowakischen Schlosshotel, das übrigens mit 23. April 1995 datiert und allgemein mit dem Kürzel "A" (wie in "A" T. GmbH = Bw. bzw. "A" S. GmbH) bezeichnet ist, kann in keiner Weise entnommen werden, dass entsprechende Geschäfte zwischen den beiden Gesellschaften getätigt wurden.

Zu bemerken ist weiters, dass es nicht der geforderten Fremdüblichkeit entspricht, dass im konkreten Fall die Bw., und nicht Mag. Gerd R. als Gesellschafter der "A" S. GmbH dieser Gesellschaft fehlendes Kapital zuführt. Das Hauptinteresse am Weiterbestand einer Gesellschaft liegt nämlich grundsätzlich beim Gesellschafter und nicht bei einem etwaigen Geschäftspartner. Durch den Umstand, dass die Bw. im Hinblick auf die Darlehensgewährung an die "A" S. GmbH selbst einen Kredit aufgenommen hat, der zudem durch ein Mag. Gerd R. gehörendes Grundstück besichert wurde, und daraus entstehende Kosten zu tragen hatte, wobei in der Folge der Verlust durch die Abschreibung der Darlehensforderung und Verpflichtung zur Rückzahlung des aufgenommenen Kredites allein bei der Bw. verblieben ist, ist Mag. Gerd R.

ein entsprechender Vorteil gewährt worden, den die Bw. einem fremden Dritten gegenüber in dieser Art und Weise nicht gewährt hätte.

Da demnach zusammenfassend die Darlehensgewährung im Hinblick auf die geforderte Fremdüblichkeit keinesfalls dem von der Judikatur entwickelten Maßstab für die steuerliche Anerkennung derartiger Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht, darf der steuerliche Gewinn durch diese gesellschaftlich veranlasste Maßnahme nicht gemindert werden. Die in den Jahren 1995 und 1996 geltend gemachte gänzliche Wertberichtigung der Forderung kann daher nicht berücksichtigt werden. Vielmehr liegt im Jahr der Darlehensgewährung eine verdeckte Ausschüttung vor.

3.) Was den Antrag der Bw. vom 3. Juli 2002, gemäß § 117 BAO keine Entscheidung zu ihrem Nachteil zu fällen, betrifft, hat das Finanzamt zu Recht davon gesprochen, dass dieser "verfehlt" sei.

Nach der mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG, BGBl I 2002/97) eingefügten Bestimmung darf im Falle, dass dem Bescheid einer Abgabenbehörde eine in Erkenntnissen des VfGH oder des VwGH oder in als Richtlinien bezeichneten Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen vertretene Rechtsauslegung zugrunde liegt, eine spätere Änderung dieser Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des VfGH oder des VwGH oder auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden.

Die gegenständliche Vorschrift ist mangels entgegenstehender abweichender Bestimmungen am Tag nach der Kundmachung des AbgRmRefG - das ist der 26. Juni 2002 - in Kraft getreten. Wie auch der VfGH in seinem Beschluss vom 29. Juni 2004, B 581/03, womit ein Gesetzesprüfungsverfahren betreffend des § 117 BAO eingeleitet wurde, ausführt, fehlen entsprechende Übergangsregelungen, weshalb für den zeitlichen Anwendungsbereich dieser Verfahrensvorschrift lediglich maßgebend ist, ob im Zeitpunkt der Entscheidung der zweiten Instanz die Voraussetzungen des § 117 BAO gegeben sind. Ob einzelne oder alle Tatbestandsmerkmale dieser Bestimmung vor ihrem Inkrafttreten verwirklicht wurde, ist demnach nicht maßgebend.

Dem Schriftsatz der Bw. vom 22. Juni 2004 ist nun diesbezüglich zu entnehmen, dass ihrer Ansicht nach diese Bestimmung deshalb anzuwenden ist, weil die gegenständliche Angelegenheit in einer ersten Betriebsprüfung (Bericht vom 23. Juni 1997) eingehend überprüft worden sei. Gleichzeitig sei diese Angelegenheit auch "Gegenstand des zur Beendigung der Prüfung getroffenen Übereinkommens" gewesen. Der Umstand, dass in einer nachfolgenden

zweiten Betriebsprüfung die Angelegenheit nochmals aufgerollt worden sei, habe demnach zu einem Nachteil der Bw. geführt.

Mit diesem Vorbringen hat die Bw. aber in keiner Weise dargetan, welche auf ein Erkenntnis des VfGH oder des VwGH oder auf einen Erlass sich stützende Rechtsauslegung den jeweiligen Bescheiden zugrunde liegen soll, geschweige denn, welche "spätere Änderung der Rechtsauslegung" vorliegen soll.

Die Bestimmung des § 117 BAO kann demnach eindeutig nicht zur Anwendung kommen.

4.) In Bezug auf den Bescheid betreffend Haftung für die Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 ist auf § 93 Abs. 1 EStG 1988 zu verweisen, wonach bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg. cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben wird.

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Da die Bw. lediglich vorbringt, dass zu Unrecht eine verdeckte Ausschüttung angenommen worden sei, wird diesbezüglich auf die obigen Ausführungen betreffend die Körperschaftsteuer verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. September 2004