



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Gerald Neureiter, Steuerberater, 1010 Wien, Gonzagagasse 13/10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wr. Neustadt, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec nach der am 29. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die oa Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (in ATS und €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine Produktion von Gas-, Öl- und Feststoffbrennkesseln. Der Gewinn bzw Verlust wird gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt.

Geschäftsführer der Bw. ist Dr.H.. Das Stammkapital der Bw zum 31.12. betrug S 500.000,00. Die Bw stand im streitgegenständlichen Zeitraum zu 100% im Eigentum der M.GmbH.

Die Bw besteht seit August 1991. Die M.GmbH hält seit September 1991 alle Gesellschaftsanteile. Die Bw deckt den Produktionsbereich ab. Die Betriebsführung und Geschäftsführung der Bw wird von der M.GmbH erledigt (s.ABg. S 52).

Anzumerken ist, dass laut Beschluss des Bezirksgerichtes W. vom 14. April 2003 (s. K-Akt/Dauerbelege) das Konkursverfahren über die Bw eröffnet worden ist.

Weiters ist festzuhalten, dass der Masseverwalter den steuerlichen Vertreter der Bw, welcher bereits die gegenständlichen Berufungen eingebracht hat, die Vollmacht zur Vertretung im Verfahren vor dem UFS erteilt hat (s.UFS-Akt, AV vom 17. Februar 2005).

Im Zuge einer - die Jahre 1994 bis 1997 betreffenden - Betriebsprüfung wurden ua unter den Textziffern 15 und 17 des BP-Berichtes vom 12. Juli 2000 nachstehende Feststellungen getroffen:

*"Tz 15 Sonstige unbesteuerter Rücklagen:*

*Auf die Ausführungen im Punkt 4 und 5 der Niederschrift wird verwiesen:*

31.12.	1994	1995	1996	1997
Handelsbilanz	11.692.818,00	12.163.703,00	10.243.406,00	8.326.388,00
Prüferbilanz	4.393.016,40	4.695.901,40	2.775.604,40	858.586,40
Differenz	7.299.801,60	7.467.801,60	7.467.801,60	7.467.801,60
Vorjahr	0,00	-7.299.801,60	-7.467.801,60	-7.467.801,60
Erfolgsänderung	7.299.801,60	168.000,00	0,00	0,00

*"Tz 17 Verdeckte Ausschüttung-Darlehenszinsen:*

*Auf die Ausführungen in Punkt 5 der Niederschrift wird verwiesen. Gem. Punkt 2.2.1. des Erlasses über die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG vom 31.3.1998 wird verdecktes Stammkapital als Einlage gewertet. Es*

wird darauf hingewiesen, dass daher bei der Entwicklung des Evidenzkontos für das Jahr 1998 von Seiten der geprüften Gesellschaft darauf Bedacht zu nehmen ist, dass per 31.12.1998 das Darlehen der G.GmbH im Darlehenskapital Subkonto erfasst wird.

Zurechnung	1994	S 6.053.255,00
	1995	S 6.824.243,00
	1996	S 7.069.145,00
	1997	S 5.532.695,00

Punkt 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Mai 2000 lautet:

#### "4) Investitionsfreibetrag

Im Jahr 1994 werden von der S.AG, Gußformen angeschafft, die laut beiliegenden Frachtpapieren bereits gebraucht sind. Dr.H., der als 90%iger Gesellschafter der G.GmbH mittelbar an der M.GmbH beteiligt ist, die wiederum die Anteile der geprüften Gesellschaft hält, hat Ende 1993 90% der S.AG erworben, sodass es sich daher um ein Konzernunternehmen handelt. Für die Anschaffung von gebrauchten Wirtschaftsgütern im Konzern kann gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 ein IFB nicht geltend gemacht werden. Es ergibt sich nachfolgende Erfolgsauswirkung:

1994

S 7.299.801,60"

Punkt 6 der oa Niederschrift vom 19. Mai 2000 lautet:

#### 6) Verdeckte Ausschüttung-Darlehenszinsen

Im Jänner 1994 gewährte die G.GmbH ihrer Enkelgesellschaft, der Bw, ein Darlehen iHv S 131.285.680,00. Eine schriftliche Darlehensvereinbarung existiert nicht. Eine Stellungnahme zu den mündlich vereinbarten Modalitäten wurde vom steuerlichen Vertreter vorgelegt. Demgemäß ist eine Tilgung des Darlehens nach Maßgabe der "Ertrags- und Liquiditätslage" vorgesehen. Eine Laufzeit für das Darlehen wurde ebensowenig festgelegt wie eine Endfälligkeit. Zinsen wurden verrechnet, allerdings nicht in nennenswerten Umfang bezahlt. Sicherheiten wurden nicht vereinbart. (Die zur Tilgung heranzuziehenden Mittel sollten aus positiven Cash flows der Folgejahre stammen, die nach einer Restrukturierungsphase erwirtschaftet werden sollten. Die Liquiditätslage der Gesellschaft verschlechterte sich allerdings, wobei die Abwertung der Weichwährungsländer im Jahre 1993/1994 als Grund angeführt wurde). Von der G.GmbH werden hinsichtlich des Darlehens Nachrangigkeitserklärungen abgegeben. Die Nachrangigkeitserklärung wurde nach Auskunft der Unternehmensvertreter abgegeben um einen "Totalverlust" der Beteiligung zu verhindern.

Die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls liegen Einlagenvorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. So muss ein solcher Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und hinsichtlich der Konditionen einem Fremdvergleich standhalten. Wird die Tilgung in das Ermessen des Schuldners gestellt, hält diese Gestaltung einem Fremdvergleich nicht stand, sodass diese steuerlich verdecktes Stammkapital darstellt (vgl. Erk. des VwGH vom 28.4.1999, ZI 97/13/0068).

Im gegenständlichen Fall weist die Vorgangsweise des Unternehmens darauf hin, dass die Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache

*nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern im Gesellschaftsverhältnis hat, die Leistung ist damit ungeachtet ihrer Bezeichnung als Darlehen als Eigenkapitalzufuhr anzusehen. Die verrechneten Zinsen stellen bei der Bw eine verdeckte Ausschüttung dar und werden in folgender Höhe außerbilanziell zugerechnet:*

1994	S 6.053.255,00
1995	S 6.824.243,00
1996	S 7.069.145,00
1997	S 5.532.695,00

*Tz 21 Wiederaufnahme des Verfahrens:*

*"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:*

Abgabenart	Zeitraum	Hinweis auf Tz
Energieabgabenvergütung	1996-1997	11
Körperschaftsteuer	1994 – 1997	13 – 15, 17,18

*Tz 22 Begründung des Ermessensgebrauches*

*"Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."*

Mit Bescheiden vom 20. Oktober 2000 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 wieder auf und erließ mit gleichem Datum neue Sachbescheide, wobei das Finanzamt sich den oa Feststellungen der Betriebsprüfung anschloss.

Mit Eingabe vom 24. November 2000 erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb - insbesondere gegen die Nichtanerkennung des IFB 1994 (Pkt. 4 des BP-Berichtes) und gegen die verdeckte Ausschüttung – Darlehenszinsen in den Jahren 1994, 1995, 1996 und 1997 - richten würde.

1. Nichtanerkennung des IFB im Jahr 1994 (Pkt. 4 des BP-Berichtes):

Dr.H. habe im Zeitpunkt der Lieferung keinen Einfluss auf die S.AG gehabt. Der Einfluss könne nur über den Verwaltungsrat ausgeübt werden und zum Zeitpunkt der Lieferung sei Dr.H. nicht im Verwaltungsrat gewesen. Nach Schweizer Recht seien die Organe nicht weisungsgebunden gewesen und somit könne Dr.H. nicht die Leitung der S.AG unterstellt werden.

## 2. verdeckte Ausschüttung Darlehenszinsen:

Die Änderungen in den Veranlagungen für die Jahre 1994 – 1997 würden sich auf die durch die Betriebsprüfung nicht als aufwandswirksam anerkannten Zinsen für das von der G.GmbH gewährte Darlehen beziehen.

Sowohl dieses Darlehen als auch die in diesem Zusammenhang verrechneten Zinsen seien in den einzelnen Jahresabschlüssen gesondert ausgewiesen worden und seien dem Finanzamt durchaus bekannt gewesen. Auch habe dem Finanzamt – angesichts der angestrebten Sanierung des Betriebes – der wirtschaftliche Hintergrund dieses Darlehens bekannt gewesen sein müssen. Beides würde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO sprechen.

Der steuerliche Vertreter der Bw führte weiters aus, dass er bereits in den Eingaben vom 07.02.00 und 07.04.00 die Darlehensfrage der Betriebsprüfung schriftlich beantwortet habe. Er dürfe dazu nochmals feststellen:

Darlehen an die Bw:

Der Inhalt des mündlichen Darlehensvertrages sei klar und eindeutig. Zinsen und Rückzahlungsmodalitäten seien vereinbart worden. Fremdüblichkeit sei gegeben.

Durch das von der G.GmbH gewährte Darlehen habe ein Darlehen von der C-Bank abgeschichtet werden können. Da auch für dieses Darlehen weder Sicherheiten noch eine bestimmte Laufzeit vereinbart worden seien, müsse auch das von der G.GmbH der Bw gewährte Darlehen als fremdüblich angesehen werden, zumal eine fremdübliche Verzinsung als vereinbart gelten würde.

Des Weiteren werde angemerkt, dass im Jahr 1998 ein nicht unwesentlicher Teil des Darlehens (rd. S 70 Mio.) aufgrund der Zahlungen der Feuerversicherung (Brand 1991) und des positiven Cash-Flows an die G.GmbH zurückbezahlt habe werden können. Vereinbart sei letztlich, dass der aushaftende Restbetrag samt Zinsen innerhalb der kommenden fünf Jahre zurückbezahlt werden würde.

Weiters sei auszuführen, dass das von der G.GmbH gewährte Darlehen keineswegs – wie von der Betriebsprüfung behauptet – als verdeckte Stammeinlage zu sehen sei, zumal sich auch die C-Bank zum Zeitpunkt der Darlehenszuzählung bereit erklärt habe, die Finanzierung zu durchaus vergleichbaren Bedingungen zu übernehmen. Die St.GmbH sei damals bereit gewesen, ein diesbezügliches Gespräch mit den damals verantwortlichen Sachbearbeitern der C-Bank zu vermitteln und diese vom Bankgeheimnis zu entbinden, doch die Betriebsprüfung habe offensichtlich keinen Wert auf ein derartiges Gespräch gelegt. Weshalb der Betriebsprüfung zumindest in diesem Punkt mangelndes Parteiengehör vorzuwerfen sei.

Seitens der Betriebsprüfung sei mit dem VwGH-Erkenntnis (ZI 97/13/0068 vom 28. April 1999) argumentiert worden, diesem Erkenntnis würden jedoch völlig andere Voraussetzungen zugrunde liegen und sei somit nicht auf den gegenständlichen Fall übertragbar.

Es werde daher um Änderung der Bescheide ersucht.

Mit Schreiben vom 12. 4. 2001 nahm die Betriebsprüferin zu der Berufung wie folgt Stellung:

"1) Investitionsfreibetrag 1994

Sachverhalt. Im Jahr 1994 seien von S.AG, Gussformen angeschafft worden, die laut beiliegenden Frachtpapieren bereits gebraucht waren. Dr.H. sei zu 90% an der G.GmbH beteiligt gewesen, welche wiederum zu 90% der Anteile an der M.GmbH beteiligt gewesen sei. Dr.H. sei darüberhinaus Geschäftsführer beider Gesellschaften gewesen. Nach eigener Aussage des Dr.H. habe dieser Ende 1993 90% der S.AG, erworben. Von den bereits gebrauchten Gussformen sei ein Investitionsfreibetrag iHv S 7.299.801,60 gebildet worden. Der IFB werde von der Betriebsprüfung nicht anerkannt, weil ein Erwerb von gebrauchten Wirtschaftsgütern innerhalb eines Konzernverbundes vorliegen würde.

Der steuerliche Vertreter wende im Berufungsbegehren ein, dass Dr.H. im Zeitpunkt der Lieferung keinen Einfluss auf die S.AG gehabt habe. In der Schweiz würde ein Einfluss auf eine Aktiengesellschaft nur über den Verwaltungsrat ausgeübt werden können. Dr.H. sei allerdings zu diesem Zeitpunkt nicht im Verwaltungsrat gewesen und habe daher die Leitung der S.AG nicht wahrnehmen können, insbesondere sei darauf verwiesen worden, dass Dr.H. den Organen der S.AG keine Weisungen erteilen haben können.

Um von einem Konzern im Sinne der Ausschlussbestimmung des § 10 Abs. 5 EStG sprechen zu können, würde § 15 AktG heranzuziehen sein. Es bedürfe demnach entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes, wobei die Abhängigkeit durch Beteiligung, aber auch auf andere Weise hergestellt werden könne. Obwohl in §15 AktG nur von "Unternehmen" die Rede sei, sei damit der Rechtsträger des Unternehmens gemeint.

Im vorliegenden Fall habe Dr.H. die Möglichkeit gehabt aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung einen beherrschenden Einfluss auf die S.AG auszuüben. Dies könne zB durch die Bestimmung der Sach- und Personalpolitik erfolgen. Es komme hierbei nicht darauf an, dass er die Leitung des Unternehmens innehabe. Das Vorhandensein des beherrschenden Einflusses aufgrund seiner Beteiligung reiche für das Vorliegen des Konzernbegriffes nach § 15 AktG aus.

Resümee: Der IFB sei wegen des Vorliegens eines Konzerns, aufgrund des Vorhandenseins eines beherrschenden Einflusses, daher nicht anzuerkennen. Die Berufung sei aus diesem Punkt zurückzuweisen.

## 2) Verdecktes Stammkapital

Sachverhalt: Im Jänner 1994 habe die G.GmbH ihrer Enkelgesellschaft der Bw, ein Darlehen iHv S 131.285.680,00 gewährt. Das Stammkapital der Gesellschaft habe S 500.000,00 betragen. Eine schriftliche Darlehensvereinbarung habe in diesem Zusammenhang nicht existiert. Der steuerliche Vertreter sei im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens aufgefordert worden, die Bedingungen des mündlich abgeschlossenen Vertrages darzulegen. Demnach seien Zinsen verrechnet worden, Sicherheiten aber nicht geleistet worden und über die Endfälligkeit des Darlehens sei ebenso wie über die Laufzeit keine Vereinbarung getroffen worden. Die Darstellungen der Zahlungsflüsse und belegmäßigen Nachweise seien nur fragmentarisch zu erhalten gewesen. Im Zusammenhang mit dem Darlehen sei darauf hingewiesen worden, dass es keinerlei systematisch abgelegte Darlehensunterlagen gegeben würde. Die G.GmbH habe laufend Rückstehungserklärungen abgegeben.

Eine Stellungnahme zu den mündlich vereinbarten Modalitäten seien vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 7. Februar 2000 mit folgendem Inhalt abgegeben worden: der mündliche Vertrag würde vorsehen, dass die Darlehen nach Maßgabe der "Ertrags- und Liquiditätslage" zurückbezahlt werden sollten. Die dazu notwendigen Mittel würden dazu aus den positiven Cash flows stammen, die nach der Restrukturierungsphase erwirtschaftet werden würden. Infolge der Abwertung der Weichwährungsländer und des verstärkten Wettbewerbs habe sich die Liquiditätslage der Gesellschaften jedoch derart verschlechtert, dass an eine im überschaubaren Zeitrahmen stattfindende Rückzahlung nicht mehr zu denken gewesen sei. Im Gegensatz zur ursprünglichen Intention einer Überbrückungshilfe zur Finanzierung der Reorganisationsmaßnahmen habe die Darlehensgeberin Nachrangigkeitserklärungen angeben müssen, um einen Totalverlust durch die Insolvenz der Gesellschaften verhindern zu können. Restrukturierungspläne und Prognoserechnungen seien nicht vorgelegt worden.

Die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge würde voraussetzen, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen würde, andernfalls würden Einlagevorgänge vorliegen, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden würden. So müsse ein solcher Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und hinsichtlich der Konditionen einem Fremdvergleich standhalten. Werde die Tilgung in das Ermessen des

Schuldners gestellt, würde diese Gestaltung einem Fremdvergleich nicht standhalten, sodass diese Vorgangsweise steuerlich zum Vorliegen eines verdeckten Stammkapitals führen würde (vgl. VwGH vom 28.4.1999, ZI 97/13/0068).

Im gegenständlichen Fall weise die Vorgangsweise des Unternehmens darauf hin, dass die Zuwendungen des Gesellschafters an die Gesellschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern im Gesellschaftsverhältnis habe, die Leistung sei damit ungeachtet ihrer Bezeichnung als Darlehen als Eigenkapitalzufuhr anzusehen. Dies komme auch durch das relativ niedrige Stammkapital von S 500.000,00 zum Ausdruck.

In der vorliegenden Berufung würde der steuerliche Vertreter darauf hinweisen, dass der Inhalt des mündlichen Darlehensvertrages "klar und eindeutig" und darüber hinaus "fremdüblich" sei. Diese Behauptungen seien allerdings auch im Berufungsverfahren weder erläutert noch bewiesen worden. Darüber hinaus werde eingewendet, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. 4. 1999, ZI 97/13/0068 von völlig anderen Voraussetzungen ausgehe und auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar sei. Auch diese Behauptung werde nicht untermauert.

Weiters führe der steuerliche Vertreter der Bw aus, dass durch das Darlehen der G.GmbH ein Darlehen der C-Bank abgeschichtet worden sei. Das Darlehen sei am 20.1.1994 zurückbezahlt worden. Laut Aussage des steuerlichen Vertreters habe das Kreditinstitut dabei auf einen schriftlichen Darlehensvertrag und auf eine Sicherstellung verzichtet. Zur Untermauerung dieser Behauptung sei im Rahmen der Schlußbesprechung der Betriebsprüfung vom steuerlichen Vertreter der Bw die Möglichkeit geboten worden, mit der für die damalige Darlehensvergabe zuständigen Sachbearbeiterin der C-Bank ein Gespräch zu führen. Da von Seiten der Betriebsprüfung von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht worden sei, werde jetzt vom steuerlichen Vertreter der Bw eingewendet, dass eine Verletzung des Parteiengehörs vorliegen würde.

Die Betriebsprüfung habe allerdings von einem Gespräch Abstand genommen, weil eine Vergleichbarkeit der beiden "Darlehen" überhaupt nicht vorliegen würde. Es würden sich die beiden Geldhingaben einerseits durch die Laufzeiten, die beim Darlehen der C-Bank sehr kurz gewesen seien und andererseits durch die in das Ermessen des Schuldners gestellte Rückzahlung bei der Geldhingabe der G.GmbH an die Bw unterscheiden. Der Einwand, dass das Parteiengehör verletzt worden sei, gehe somit ins Leere.

Resümee: Aufgrund der Tatsache, dass durch die oben dargestellte Ausgestaltung des Vertrages, insbesondere die mündliche Vereinbarung über die Rückzahlung nach Maßgabe der

"Ertrags- und Liquiditätslage" eine Fremdüblichkeit nicht angenommen werden kann, sei die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*"Zur Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO:*

*Bei Prüfung der Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO kommt es darauf an, ob der Abgabenbehörde im Erst-Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Auf Grund der Feststellungen der BP wird angenommen, dass die Abgabenerklärungen für die Jahre 1994, 1995, 1996, 1997 in den bezug habenden Beilagen (Bilanzen) hinsichtlich der Nichtanerkennung des IFB 1994 und des verdeckten Stammkapitales und der Darlehen keinen vollständigen Sachverhalt über die rechtlichen Hintergründe vermittelten. Demzufolge war die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht vorzunehmen.*

*Zum Investitionsfreibetrag 1994:*

*Sachverhalt: Im Jahre 1994 wurden von der S.AG, Gussformen angeschafft, die laut beiliegenden Frachtpapieren bereits gebraucht waren. Dr.H., war zu 90 % an der G.GmbH beteiligt, welche wiederum 90 % der Anteile an der M.GmbH hält. Dr.H. war somit mittelbar an der M.GmbH beteiligt. Er war darüber hinaus Geschäftsführer beider Gesellschaften. Nach eigener Aussage des Dr.H. hatte dieser Ende 1993 90 % der S.AG erworben. Von den bereits gebrauchten Gussformen wurde ein Investitionsfreibetrag i.H.v. S 7,299.801,60 gebildet. Der IFB wird von der Abgabenbehörde nicht anerkannt, weil ein Erwerb von gebrauchten Wirtschaftsgütern innerhalb eines Konzernverbundes vorliegt.*

*Der steuerliche Vertreter wendet in der Berufung ein, dass Dr.H. im Zeitpunkt der Lieferung keinen Einfluss auf die S.AG gehabt hätte. In der Schweiz könne ein Einfluss auf eine Aktiengesellschaft nur über den Verwaltungsrat ausgeübt werden. Dr.H. sei allerdings zu diesem Zeitpunkt nicht im Verwaltungsrat gewesen und konnte daher die Leitung der S.AG nicht wahrnehmen, insbesondere wird darauf verwiesen, dass Dr.H. den Organen der S.AG keine Weisungen erteilen konnte.*

*Um von einem Konzern im Sinn der Ausschlussbestimmung des § 10 Abs. 5 EStG sprechen zu können, wäre § 15 AktG heranzuziehen. Es bedürfe demnach entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes, wobei die Abhängigkeit durch Beteiligung, aber auch auf andere Weise hergestellt werden könne. Obwohl in § 15 AktG nur von "Unternehmen" die Rede ist, sei damit der Rechtsträger des Unternehmens gemeint.*

*Im vorliegenden Fall hat Dr.H. die Möglichkeit aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung einen beherrschenden Einfluss auf die S.AG auszuüben. Dies kann z.B. durch Bestimmung der Sach- und Personalpolitik erfolgen. Es kommt hiebei nicht darauf an, dass er die Leitung des Unternehmens innehat. Das Vorhandensein des beherrschenden Einflusses aufgrund seiner Beteiligung reicht bereits für das Vorliegen des Konzernbegriffes nach § 15 AktG aus.*

*Der IFB ist wegen des Vorliegens eines Konzerns, aufgrund des Vorhandenseins eines beherrschenden Einflusses nicht anzuerkennen.*

*Zum verdeckten Stammkapital:*

*Sachverhalt: Im Jahr 1994 gewährte die G.GmbH ihrer Enkelgesellschaft, der Bw, ein Darlehen i.H.v. S 131,285.680, --. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug S 500.000, --. Eine schriftliche Darlehensvereinbarung existiert in diesem Zusammenhang nicht. Der steuerliche*

Vertreter wurde im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens aufgefordert, die Bedingungen des mündlich abgeschlossenen Vertrages darzulegen. Demnach wurden Zinsen verrechnet, Sicherheiten aber nicht geleistet und über die Endfälligkeit des Darlehens wurde ebenso wie über die Laufzeit keine Vereinbarung getroffen. Die Darstellungen der Zahlungsflüsse und belegmäßigen Nachweise waren nur fragmentarisch zu erhalten. Im Zusammenhang mit dem Darlehen wurde darauf hingewiesen, dass es keinerlei systematisch abgelegten Darlehensunterlagen gäbe. Die G.GmbH gab laufend Rückstehungserklärungen ab.

Eine Stellungnahme zu den mündlich vereinbarten Modalitäten wurde vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 7. Februar 2000 mit folgendem Inhalt abgegeben: der mündliche Vertrag sehe vor, dass die Darlehen nach Maßgabe der "Ertrags- und Liquiditätslage" zurückbezahlt werden sollten. Die dazu notwendigen Mittel sollten aus den positiven Cash flows der Folgejahre stammen, die nach der Restrukturierungsphase erwirtschaftet werden sollten. Infolge der Abwertung der Weichwährungsländer und des verstärkten Wettbewerbs verschlechterte sich die Liquiditätslage der Gesellschaften jedoch derart, dass an eine im überschaubaren Zeitrahmen stattfindende Rückzahlung nicht mehr zu denken war. Im Gegensatz zur ursprünglichen Intention einer Überbrückungshilfe zur Finanzierung der Reorganisationsmaßnahmen musste die Darlehensgeberin Nachrangigkeitserklärungen abgeben, um einen Totalverlust durch die Insolvenz der Gesellschaften zu verhindern. Restrukturierungspläne und Prognoserechnungen wurden nicht vorgelegt.

Die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls liegen Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. So muss ein solcher Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und hinsichtlich der Konditionen einem Fremdvergleich standhalten. Wird die Tilgung in das Ermessen des Schuldners gestellt, hält diese Gestaltung einem Fremdvergleich nicht stand, sodass diese Vorgangsweise steuerlich zum Vorliegen eines verdeckten Stammkapitals führt (vgl. Erk. des VwGH vom 28.4.1999, Zl. 97/13/0068).

Im gegenständlichen Fall weist die Vorgangsweise des Unternehmens darauf hin, dass die Zuwendungen des Gesellschafters an die Gesellschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern im Gesellschaftsverhältnis haben, die Leistung ist damit ungeachtet ihrer Bezeichnung als Darlehen als Eigenkapitalzufuhr anzusehen. Dies kommt auch durch das relativ niedrige Stammkapital von S 500.000,-- zum Ausdruck.

In der vorliegenden Berufung weist der steuerliche Vertreter darauf hin, dass der Inhalt des mündlichen Darlehensvertrages "klar und eindeutig" und darüber hinaus "fremdüblich" ist. Diese Behauptungen werden allerdings auch im Berufungsverfahren weder erläutert noch bewiesen. Darüber hinaus wird eingewendet, dass das VwGH Erkenntnis vom 28. April 1999, Zl. 97/13/0068 von völlig anderen Voraussetzungen ausgehe und auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar sei. Auch diese Behauptung wird nicht untermauert.

Weiters führt der steuerliche Vertreter aus, dass durch das Darlehen der G.GmbH ein Darlehen der C-Bank abgeschichtet werden konnte. Das Darlehen wurde am 20.1.1994 zurückbezahlt. Laut Aussage des steuerlichen Vertreters habe das Kreditinstitut dabei auf einen schriftlichen Darlehensvertrag und auf eine Sicherstellung verzichtet. Zur Untermauerung dieser Behauptungen wurde der Betriebsprüfung im Rahmen der Schlussbesprechung vom steuerlichen Vertreter die Möglichkeit geboten, mit der für die damalige Darlehensvergabe zuständigen Sachbearbeiterin der C-Bank ein Gespräch zu führen. Da von Seiten der Betriebsprüfung von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht wurde, wendet der steuerliche Vertreter ein, es läge eine Verletzung des Parteigehörs vor.

Die Behörde hat allerdings von einem Gespräch Abstand genommen, weil eine Vergleichbarkeit der beiden "Darlehen" überhaupt nicht vorliegt. Einerseits unterscheiden sich die beiden Geldhingaben durch die Laufzeiten, die beim Darlehen der C-Bank sehr kurz war,

*andererseits durch die in das Ermessen des Schuldners gestellte Rückzahlung bei der Geldhingabe der G.GmbH an die Bw. Der Einwand, das Parteiengehör sei verletzt worden, geht somit ins Leere.*

*Aufgrund der Tatsache, dass durch die oben dargestellte Ausgestaltung des Vertrages, insbesondere die mündliche Vereinbarung über die Rückzahlung nach Maßgabe der "Ertrags- und Liquiditätslage" eine Fremdüblichkeit nicht angenommen werden kann, ist das Berufungsbegehren abzuweisen."*

Mit Eingabe vom 30. Juli 2001 stellte der steuerliche Vertreter der Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweite Instanz sowie auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Gleichzeitig stellte der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag die Frist für eine ausführliche Berufungsbegründung bis zum 28. September 2001 zu verlängern, da die in den Fall eingearbeitete Sachbearbeiterin sonderurlaubsbedingt abwesend sei.

Mit Eingabe vom 27. September 2001 reichte der steuerliche Vertreter der Bw den Vorlageantrag nach. Ergänzend zur Berufungsschrift und der Berufungsvorentscheidung führte der steuerliche Vertreter aus:

ad Investitionsfreibetrag:

*Die Ausschlussbestimmung des § 10 EStG lautet: "Ein Investitionsfreibetrag darf für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die von einem Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 Aktiengesetzes 1965 erworben werden, nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden."*

§ 15 Aktiengesetz definiert den Konzern wie folgt:

*"1) Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen.*

*2) Steht ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens, so gelten das herrschende und das unabhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen. "*

Absatz 1) würde auf die einheitliche Leitung des Konzerns abstellen. Da die S.AG und die Bw nicht unter einheitlicher Leitung zusammengefasst seien, sei Absatz 1) nicht anwendbar.

Absatz 2) würde auf den beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens abstellen.

Abweichend vom Wortsinn der Bestimmung, die eindeutig und unzweifelhaft von zwei rechtlich selbständigen Unternehmen sprechen würde, die durch ein Herrschaftsverhältnis verbunden seien, behaupte die Betriebsprüfung, wenn im § 15 AktG nur von "Unternehmen" die Rede sei, damit sei der Rechtsträger des Unternehmens gemeint.

Diese, vom Wortsinn des Gesetzes nicht mehr "gedeckte" Gesetzesinterpretation der Betriebsprüfung sei für uns nicht schlüssig. Weder in der steuerrechtlichen, noch in der handelsrechtlichen Fachliteratur werde diese Rechtsauslegung vertreten. Wenn das Aktiengesetz von Unternehmen sprechen würde, seien Aktiengesellschaften gemeint, wobei diese Bestimmungen sinngemäß auch für andere Körperschaften angewendet werden könne. Mit Sicherheit meine das Aktiengesetz mit Unternehmen Körperschaften und nicht natürliche Personen.

Ein "Durchgriff" vom rechtlich selbständigen Unternehmen auf den "dahinterstehenden" Rechtsträger (Gesellschafter) sei im Abgabenrecht nur bei vermuteten Missbrauch üblich. Beim Verkauf von Wirtschaftsgütern von einem rechtlich selbständigen Unternehmen an ein anderes selbständiges Unternehmen sei ein Missbrauch nicht anzunehmen. Die Wirtschaftsgüter seien nicht angeschafft worden um eine Investitionsbegünstigung zu lukrieren, sondern aus betrieblicher Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit.

Da das Aktiengesetz beim Absatz 2) Tatbestand von einem herrschenden und einem beherrschten Unternehmen sprechen würde, dieser Tatbestand aber vom festgestellten Sachverhalt nicht erfüllt werde, liege kein Konzernverhältnis im Sinne des § 15 AktG vor. Die Ausschlussbestimmung des § 10 EStG 1988 könne folglich auch nicht zur Anwendung kommen, sodass der geltend gemachte Investitionsfreibetrag 1994 in der Höhe von S 7.299.801,60 anzuerkennen sei.

ad Verdecktes Stammkapital

Die Betriebsprüfung behaupte in der Begründung der Bescheide folgendes: *"Die Darstellung der Zahlungsflüsse und belegmäßigen Nachweise waren nur fragmentarisch zu erhalten"*

Dazu:

Die Betriebsprüfung habe die volle Einsicht sowohl in alle Konten sowie auch in alle Belege gehabt. Die von der Betriebsprüfung gewünschten Belege seien mit Schreiben vom 5. März 2000 in Kopie übersandt worden. Diesem Schreiben sei auch eine zusammengefasste Darstellung der Geldflüsse sowie Belegkopien beigegeben worden. Außerdem habe von der Betriebsprüfung in alle Buchhaltungsunterlagen insbesondere der Konten jederzeit Einblick genommen werden können, sodass die Feststellung, der belegmäßige Nachweis sei nur fragmentarisch zu erhalten gewesen sei, widerlegt sei.

Die Betriebsprüfung stelle weiters fest:

*"Im Zusammenhang mit den Darlehen wurde darauf hingewiesen, dass es keinerlei systematisch abgelegten Unterlagen geben würde."*

Dazu:

Die Feststellung der Betriebsprüfung sei uns unverständlich. Es werde entschieden bestritten, dass die Bw oder ihr steuerlicher Vertreter im Zusammenhang mit dem gewährten Darlehen darauf hingewiesen habe, dass es keinerlei systematisch abgelegte Unterlagen geben würde. Von wem die Betriebsprüfung darauf hingewiesen worden sei, wisse die steuerliche Vertretung der Bw nicht. Es werde daher um Bekanntgabe ersucht. In der Buchhaltung seien alle Vorgänge zeitlich und sachlich richtig erfasst und systematisch abgelegt worden.

Die Betriebsprüfung behaupte, *"die Zuzählung weise nach ihrem inneren Gehalt darauf hin, dass nicht die schuldrechtliche Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern das Gesellschaftsverhältnis selbst Ursache der Geldzuwendung sei."*

Dazu

Der positive Nachweis, dass im konkreten Fall, Stammkapital verdeckt zugeführt worden sei, werde von Seiten der Betriebsprüfung nicht einmal versuchsweise erbracht. Auch die Behauptung, dies komme durch die Tatsache des relativ niedrigen Stammkapitals der Gesellschaft von nur S 500.000,00 zum Ausdruck, müsse widersprochen werden.

Der Bw sei vom Gesellschafter ein Zuschuss von S 22.750.000,00 gewährt worden, der in die nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt worden sei. Die Feststellungen der letzten Betriebsprüfung seien gegen die Kapitalrücklage bebucht worden, sodass die nicht gebundenen Kapitalrücklage per 31.12. 1997 mit S 15.567.130,00 zu Buche stehen würde.

Die Kapitalrücklagen hätten betriebswirtschaftlich und steuerlich Eigenkapitalcharakter. Die Frage nach der richtigen Kapitalausstattung sei von der Betriebsprüfung nicht geprüft worden. Die bloße Berücksichtigung des Stammkapitals von S 500.000,00, ohne Mitberücksichtigung der Kapitalrücklage sei aber für die Beurteilung der Frage, ob verdeckte Eigenkapitalzufuhr vorliegt sachlich nicht richtig.

Bei richtiger Beurteilung der vom Gesellschafter zur Verfügung gestellten Eigenkapitalausstattung könne ohne weitere Prüfung eine offensichtliche "Unterkapitalisierung der Gesellschaft" nicht festgestellt werden, somit sei auch keine verdeckte Eigenkapitalzufuhr zu vermuten.

Zu dem der Bw von der C-Bank gewährten Darlehen über S 52.000.000,00 führt die Betriebsprüfung aus:

*"... laut Aussage des steuerlichen Vertreters habe das Kreditinstitut auf eine schriftliche Ausfertigung des Darlehensvertrages und auf Sicherstellung verzichtet. Zur Untermauerung dieser Behauptung wurde der Betriebsprüfung vom steuerlichen Vertreter die Möglichkeit geboten, mit der zuständigen Sachbearbeiterin zu sprechen.... die Betriebsprüfung habe von diesem Gespräch Abstand genommen, weil die Vergleichbarkeit der beiden Darlehen nicht*

*vorläge. Die Geldhingaben unterscheiden sich durch die Laufzeit und durch die ins Ermessen des Schuldners gestellte Rückzahlungsmöglichkeit. Der Einwand, das Parteiengehör sei verletzt worden, ginge ins Leere.“:*

Dazu stellte der steuerliche Vertreter der Bw fest, dass die Betriebsprüfung das Beweisthema nicht erkannt habe. Die Befragung der zuständigen Sachbearbeiterin der C-Bank hätte nicht nur zum Beweisthema gehabt, dass der Darlehensvertrag nicht schriftlich sondern mündlich errichtet worden sei und dass auf die Begebung weiterer Sicherheiten verzichtet worden sei. Beweisthema der Betriebsprüfung angebotenen Befragung sei weiters:

Der Darlehensvertrag sei ohne Rückführungsvereinbarung geschlossen worden. Ein Darlehensvertrag ohne Tilgungsvereinbarung sei für die Gesellschaft somit durchaus fremdüblich, weil die Hausbank genau zu dieser Kondition das Darlehen gewährt habe.

Der Darlehensvertrag sei ohne Absprache über Rückführungsfristen geschlossen worden. Ein Darlehensvertrag ohne Vereinbarung bestimmter Rückführungsfristen, wie es von der C-Bank gewährt worden sei, sei für die Gesellschaft fremdüblich gewesen.

Die Vergleichbarkeit beider Darlehen sei somit gegeben, weil auch beim von der C-Bank gewährten Darlehen keine Absprache über die Rückführungsmodalitäten gemacht worden seien. Es habe sehr wohl im Ermessen des Darlehensempfängers gelegen, wann und wie das Darlehen zu tilgen sei.

Der Einwand der Betriebsprüfung der unterschiedlichen Fristigkeit gehe deshalb ins Leere, da keine Vereinbarung über die Fristigkeit getroffen worden sei. Da, wie die Betriebsprüfung richtig erkannt habe, nur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung entscheidend seien, liege im Zeitpunkt der Darlehensgewährung durchaus Vergleichbarkeit vor. Dass das Darlehen der C-Bank schon nach einem Monat rückgeführt worden sei, sei eine Tatsache, die im Zeitpunkt der Zuzahlung weder bekannt noch vereinbart gewesen sei. Dadurch werde die tatsächliche Laufzeit für die rechtliche Beurteilung der Laufzeiten irrelevant.

Auch beim von der C-Bank gewährten Darlehen sei es im Ermessen des Schuldners gelegen, wann das Darlehen getilgt werde. Die von der Betriebsprüfung in Abrede gestellte Vergleichbarkeit der Darlehen liege nach der mündlich getroffenen Vereinbarung durchaus vor.

Da von Seiten der Betriebsprüfung die direkte Beweisführung für die verdeckte Eigenkapitalzufuhr nicht versucht worden sei und die Argumentation der Betriebsprüfung nur der Begründung des oberstgerichtlichen Erkenntnisses gefolgt sei, das im Wesentlichen auf die Vergleichbarkeit der üblichen Bedingungen mit gesellschaftsfremden Personen und das Tilgungsermessen des Schuldners abstellen würde, sei die Aussage der zuständigen

Kreditsachbearbeiterin der C-Bank verfahrensrelevant, da genau zu diesem Thema die Befragung klare Antworten geben solle.

Der Verfahrensgrundsatz des Parteiengehörs sei nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bw durch den Verzicht der Betriebsprüfung auf die Befragung der Kreditsachbearbeiterin verfahrensrelevant verletzt worden, da der Sachverhalt, der der Entscheidung zu Grunde liegen würde, bei Befragung der Kreditreferenten anders ermittelt worden wäre.

Von der Betriebsprüfung werde die fehlende Vereinbarkeit über die Laufzeit und die Endfälligkeit des Darlehens mit der Unkündbarkeit des Darlehens gleichgesetzt worden. Trotz fehlender Vereinbarkeit über Laufzeit und Endfälligkeit seien die Darlehen jederzeit sowohl vom Darlehensgeber, als auch vom Darlehensnehmer kündbar.

Die Rückführung des Darlehens sei nicht völlig ins Ermessen des Darlehensschuldners gestellt worden, da mit dem Darlehensgeber kein Kündungsverzicht vereinbart worden sei. Der Darlehensgeber habe immer die Möglichkeit gehabt, das Darlehen fällig zu stellen. In diesem Fall hätte der Darlehensschuldner überhaupt keine Disposition über die Rückführungsmodalitäten des Darlehens gehabt, womit der Aussage der Betriebsprüfung, die Tilgung sei ins Ermessen des Schuldners gestellt worden, zu relativieren sei. Keine Vereinbarung über Endfälligkeit und Laufzeit würde nicht unbedingt freies Ermessen des Schuldners über die Tilgung des Darlehens bedeuten.

Die Betriebsprüfung würde feststellen:

Im Gegensatz zur ursprünglichen Intention einer Überbrückungshilfe zur Finanzierung der Reorganisationsmaßnahmen habe die Darlehensgeberin Nachrangigkeitserklärungen abgeben müssen, um den Totalverlust durch die Insolvenz der Gesellschaften zu verhindern.

Restrukturierungspläne und Prognoserechnungen seien nicht vorlegt worden.

Dazu stelle die steuerliche Vertretung der Bw fest:

Die Tatsache, dass die Darlehensgeberin Nachrangigkeitserklärungen abgeben habe, sei im Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung unbekannt und auch nicht vereinbart gewesen. Das zukünftige Schicksal eines gewährten Darlehens wie Wertberichtigungsbedarf, Prolongation, aber auch eine abgegebene Nachrangigkeitserklärung ändere nicht die rechtliche Qualität des ursprünglich abgeschlossenen Rechtsgeschäftes.

Die Unternehmensführung habe nicht die Erzeugung von aufwendig erstellten Restrukturierungsplänen und Prognoserechnungen sowie die Dokumentation für die Abgabenbehörde zur Aufgabe. Es sei Aufgabe des Unternehmers unternehmerisch zu handeln. Die tatsächlich gesetzten Restrukturierungsmaßnahmen seien für die Beurteilung des Sachverhaltes doch entscheidender als vorgelegtes Papier. Die eingetretenen

Währungsverluste sowie der damit einhergehende stärkere Marktdruck seien im Zeitpunkt der Darlehensgewährung weder bekannt noch erkennbar gewesen.

In den der Betriebsprüfung anlässlich der Betriebsprüfung 1991 – 1993 vorgelegten Bewertungsgutachten von November 1994 würden sich die Gutachter mit der Betriebsorganisation, Marktsituation und Wettbewerb, Absatzverträgen, Kosten- und Finanzstruktur auseinandersetzen. Auch Break Even Analysen und Fixkostenabbau seien teile des Konzepts, das auch umgesetzt worden sei. Die Umsatzeinbrüche in Folge der Währungsentwicklung seien nicht vorherseh- und verhinderbar gewesen.

Obwohl das Unternehmen der Betriebsprüfung Bewertungsgutachten mit Einschätzungen des Zukunftserfolges und Planungsrechnungen vorgelegt habe, behaupte die Betriebsprüfung, dass Restrukturierungspläne und Prognoserechnungen nicht vorgelegen seien.

Abschließend sei anzumerken, dass die Betriebsprüfung während der gesamten Prüfungsdauer weder mündlich noch schriftlich um Vorlage von Restrukturierungsplänen und Prognoserechnungen ersucht habe. Die Vorgangsweise, die Nichtvorlage nach Abschluss der Prüfung zu monieren, empfinde die Bw als nicht fair.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2000 teilte der steuerliche Vertreter der Bw ua Nachstehendes mit (s. ArbG.:S 95):

*"Darlehensvergabe an die Bw und S.GmbH:*

*a) Die ursprüngliche Tilgungsmodalität sah vor, dass die Darlehen nach Maßgabe der Ertrags- und Liquiditätslage zurückbezahlt werden sollten. Die dazu notwendigen Mittel sollten aus den positiven Cashflows der Folgejahre stammen, die nach der Restrukturierungsphase erwirtschaftet werden sollten. Infolge der Abwertungen der Weichwährungsländer (insbes. Italien 1993/1994) und des verstärkten Wettbewerbes (besonders nach dem EU-Beitritt) verschlechterte sich die Liquiditätslage der oa Gesellschaften derart, dass an eine – im überschaubaren Zeitrahmen stattfindende – Rückzahlung nicht mehr zu denken gewesen sei. Im Gegensatz zur ursprünglichen Intention einer Überbrückungshilfe zur Finanzierung der Reorganisationsmaßnahmen musste die Darlehensgeberin Nachrangigkeitserklärungen abgeben, um einen Totalverlust durch die Insolvenz der Gesellschaften zu verhindern.*

*Die jeweilige Darlehensforderung wurde beider Darlehensgeberin in entsprechender Weise abgezinst. ...."*

Mit Schreiben vom 26. Mai 2000 teilte der steuerliche Vertreter der Bw nachstehendes mit:

*"...bezugnehmend auf unsere Besprechung vom 19. Mai 2000 sowie unser Telefonat vom 22. Mai 2000 erlaube ich mir, Ihnen bezüglich der Darlehenszuzahlungen wie folgt auszuführen:*

*Die C-Bank, Filiale T. hat am 23. Dezember 1993 der Bw ein unbesichertes Darlehen in Höhe von S 52. Millionen (Kontonummer 1.) gewährt. Auf die Ausstellung eines schriftlichen Darlehensvertrages wurde seinerzeit von Seiten der C-Bank verzichtet. Dieses Darlehen wurde am 20. Jänner 1994 von der G.GmbH abgelöst.*

*Wer Ihnen für Rückfragen bei der C-Bank zur Verfügung stehen wird, wird derzeit von Dr.H. bzw. der C-Bank eruiert.*

*Der Ordnung halber halte ich fest, dass – aufgrund der oa Geschäftsbeziehung mit der C-Bank und ihrer Nähe zum gegenständlichen Prüfungszeitraum – die Darlehensvereinbarungen zwischen der G.GmbH und der Bw bzw. der S.GmbH als fremdüblich anzuerkennen sind.*

*Mit freundlichen Grüßen"*

In Zuge des am 7. April 2005 abgehaltenen Erörterungsgespräches wurde nach kurzer Darstellung des Sachverhaltes und des Berufungsbegehrens bei welchem sowohl der steuerliche Vertreter der Bw als auch die Prüferin als Vertreterin der Amtspartei anwesend waren, niederschriftlich festgehalten:

*"1. Der steuerliche Vertreter legt die Berufung vom 24. November 2000 in Kopie vollständig vor.*

*2. Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 wird eine ausführliche Begründung vom steuerlichen Vertreter innerhalb der nachstehenden Frist nachgereicht.*

*3. Investitionsfreibetrag:*

*In diesem Zusammenhang legt der steuerliche Vertreter ein Erkenntnis des OGH vom 10. März 2003 mit der GZ 160k20/02 vor, woraus hervorgehe, dass der Staat als Konzern anzusehen ist, wenn er bei Unternehmen bei denen er beteiligt ist, über gesetzliche Maßnahmen in Organisation oder Verwaltung eingreift. Damit soll ausgedrückt werden, dass nicht das Beteiligungsverhältnis entscheidend ist, sondern die Möglichkeit der Einflussnahme.*

*Steuerliche Vertreter hält noch einmal fest, dass die Voraussetzungen der Absätze 1 und 2 des § 15 Aktiengesetz im vorliegenden Fall nicht vorliegen.*

*Der steuerliche Vertreter bringt diesbezüglich noch Unterlagen vor (Firmenbuchauszug betreffend S.AG, Schweiz).*

*4. Darlehen:*

*Steuerliche Vertreter bringt vor, dass zum 31.12.1993 die Bw eine Eigenkapitalquote von ca 15 % ausgewiesen hat. Damit soll darauf hingewiesen werden, dass mehr Eigenkapital vorhanden war, als das zum 31.12 ausgewiesene Stammkapital von 500.000,00 S.*

*Steuerlicher Vertreter: Wir werden versuchen, noch Beweise des Fremddarlehens vorzuweisen.*

*Als Termin wird der 15. Juni 2005 vereinbart."*

Mit Schreiben vom 31. Juli 2005 nahm der steuerliche Vertreter der Bw zu den offenen Punkten auf Grund des Erörterungsgespräches vom 7. April 2005 wie folgt Stellung.

Zu Punkt Wiederaufnahme des Verfahrens:

Neue Tatsachen seien anlässlich der Betriebsprüfung dem Finanzamt nicht bekannt geworden.

Aus den Unterlagen der BP 1991 – 1993 (Berufung ist noch nicht erledigt) gehe hervor, dass im Jahr 2003 eine Ausschüttung von ca S 120 Mio stattgefunden habe (siehe Bericht des Finanzamtes, Betriebsprüfungsabteilung vom 12. 3.1996 insbes. Tz 26 und Anlage 1 Bilanzen). Das Darlehen und die daraus resultierenden Zinsen seien in den einzelnen Jahresabschlüssen und den Prüfungsberichten des Wirtschaftsprüfers jeweils gesondert ausgewiesen worden.

Der Bescheid über Körperschaftsteuer 1994 sei am 10. Mai 1996 ergangen, zu diesem Zeitpunkt seien die Umstände dem Finanzamt bekannt gewesen.

Der Erlass vom 31.3. 1998 (gem. Pkt 2.2.1. des Erlasses über die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs 12 und § 15 Abs 4 EStG), auf dem sich die Betriebsprüfung im Bericht vom 12. Juli 2000 unter Tz 17 beziehen würde, sei erst 2 Jahre danach bekannt geworden. Es sei nicht richtig, den Erlass vom 31.3. 1998 auf ein bereits abgeschlossenes Verfahren anzuwenden.

Zu Pkt Investitionsfreibetrag:

Der steuerliche Vertreter der Bw legte einen Auszug aus dem Handelsregister des Kanton A. Hauptregister bei. Aus diesem Register gehe eindeutig hervor, dass Herr Dr.H. erst am 31. Mai 1994 (Ei4; AE 14m) Mitglied des Verwaltungsrates geworden sei (einer von drei Verwaltungsräten).

Zur Besetzung des Verwaltungsrates einer schweizer Aktiengesellschaft sei auszuführen:

a) Mitglieder des Verwaltungsrates müssten Aktionäre sein (Art. 707 OR). Daraus würde sich ergeben, dass Herr Dr.H. zu keiner Zeit 100% des Aktienkapitals inne gehabt habe.

b) Die Mitglieder des Verwaltungsrates müssten mehrheitlich Personen sein, die in der Schweiz wohnhaft und das Schweizer Bürgerrecht besitzen würden (Art 708 (1) OR). Sei diese Vorschrift nicht mehr erfüllt, so habe der Handelsregisterführer der Gesellschaft eine Frist zur Wiederherstellung des gesetzmässigen Zustandes zu setzen und nach fruchtlosem Ablauf der Gesellschaft von Amts wegen als aufgelöst zu erklären (Art 708 (4) OR). Die Verwaltungsräte würden auf drei Jahre gewählt werden (...) Wiederwahl sei möglich. (Art 710 OR).

Daraus würde sich ergeben, dass Herr Dr.H. zu keiner Zeit einen derart bestimmenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft gehabt habe, dass von einer einheitlichen Leitung ausgegangen werden könne und damit könne der Konzernbegriff im Sinne des § 15 Abs 1 AktG nicht erfüllt sein.

Dies würde auch insofern gelten, als der Verwaltungsrat (als Kollektivorgan) seine Beschlüsse mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen fassen würde (Art 713 (1) OR) und der Aktionär keinerlei Durchgriffsrecht auf den Verwaltungsrat oder die Geschäftsführung habe. (art 716 OR und Art 716 a OR "unübertragbare und unentziehbare Aufgaben").

Dr.H. sei auf Grund des schweizer OR auf die Zustimmung einer der beiden anderen Verwaltungsräte angewiesen, um Mehrheitsbeschlüsse erwirken zu können. Auch eine Entlassung der Verwaltungsräte wäre nicht zielführend gewesen. Eine Entlassung "widerspenstiger" Verwaltungsräte zu diesem Zeitpunkt hätte zur Folge gehabt, dass nicht mehr als die Mehrheit der Verwaltungsratsmitglieder das Schweizer Bürgerrecht besitzen

würden. Da dies ungesetzlich sei, hätte dies die amtswegige Auflösung der Gesellschaft (d.h. Bestellung eines Liquidators, der an die Stelle des Verwaltungsrates treten würde, durch das Gericht und anschließende Liquidation der Gesellschaft) mit sich gebracht.

Dr.H. sei ab 31.5. 1994 Verwaltungsrat und Präsident des Verwaltungsrates gewesen. Zu erwähnen sei auch, dass der Präsident des Verwaltungsrates auch die Mehrheitsbeschlüsse des Verwaltungsrates zu befolgen habe (gem. § 716 bzw 716 a OR). Aus den gesetzlichen Bestimmungen der §§ 708, 716 sei zu erkennen, dass Dr.H. als Verwaltungspräsident auch keinen durchgreifenden Einfluss auf das Unternehmen gehabt habe. Somit könne es sich auch ab 31.5.1995 nicht um einen Konzern im Sinne des § 15 AktG gehandelt haben.

Auszuführen sei noch, dass die verfahrensgegenständlichen Modelle im Zeitraum Februar/März angeschafft und am 18. März 1994 – also zu einem Zeitpunkt zu dem Herr Dr.H. noch nicht Mitglied des Verwaltungsrates gewesen sei – fakturiert worden seien. Mangels Erfüllung des Konzernbegriffes im Sinne des § 15 AktG sei der IFB gemäß § 10 EStG zu gewähren.

ad. Punkt Darlehen bzw verdecktes Stammkapital:

Es sei richtig, dass das Stammkapital der St.GmbH im Jänner 1994 ATS 500.000,00 betragen habe. Entscheidend für die Eigenkapitalausstattung einer Gesellschaft sei jedoch nicht das Stammkapital, sondern die Summe aus Stammkapital und Eigenkapitaläquivalenten wie Kapital – und Gewinnrücklagen (siehe § 224 Abs 3 C HGB). So sei bei der Beurteilung des Eigenkapitalbegriffes zumindest diese Definition maßgebend. Eine erweiterte Definition der Eigenmittel würde § 23 URG (Eigenkapital zuzüglich unversteuerter Rücklagen) liefern.

So habe zum Zeitpunkt der Darlehenszuzählung das Eigenkapital laut HB ATS 25.182.702 Mio bzw ATS 19.307.204 betragen (siehe Bericht des Finanzamtes, Betriebsprüfungsabteilung vom 12. März 1996 insbesondere Tz 24 und Anlage 1 Bilanzen; bzw dazu auch die Ergänzung zur Berufung vom 27. September 2001, Seite 3).

Weiters führe das Erkenntnis des VwGH vom 28. April 1999, ZI 97/13/0068 ein wesentlich anderes Kriterium an:

In dem zu beurteilenden Fall seien die Gesellschaftermittel teils unverzinst, teils verzinst ohne dabei einer nach außen hin erkennbaren Struktur zu folgen gewährt worden. Die G.GmbH habe jedoch ihr Gesellschafterdarlehen von Anfang an und kontinuierlich verzinst und damit sowohl den Fremdkapitalcharakter, als auch die Verzinslichkeit ebenso nach außen hin durch die jeweils gesonderten Ausweise in den Jahresabschlüssen eindeutig dokumentiert wie kommuniziert.

Was die Rückzahlbarkeit betreffe, so seien ähnliche Vereinbarungen (Überziehungsrahmen bzw. revolving Kredite, sogenannte Generationenkredite etc.) mit dem Vertragswillen der beiden Vertragspartner ebenso vergleichbar wie eindeutig. Eine Kündbarkeit des Darlehens bestehe ohnehin gemäß § 983 ABGB, sodass es einer weiteren Konkretisierung nicht bedürfe.

Der Eingabe beigelegt wurden Auszüge aus der Homepage der "Confoederatio Helvetica" - Die Bundesbehörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft (<http://www.admin.ch/ch/d/sr/220/a707.html>) (Stand 3. Mai 2005).

"....B. Der Verwaltungsrat

#### Art 707

##### I. Im Allgemeinen

##### 1. Wählbarkeit

*Der Verwaltungsrat der Gesellschaft besteht aus einem oder mehreren Mitgliedern, die Aktionäre sein müssen.*

*Werden andere Personen gewählt, so können sie ihr Amt erst antreten nachdem sie Aktionäre geworden sind.*

*Ist an der Gesellschaft eine juristische Person oder eine Handelsgesellschaft beteiligt, so ist sie als solche nicht als Mitglied des Verwaltungsrates wählbar, dagegen können an ihrer Stelle ihre Vertreter gewählt werden.*

#### Art 708

##### 2. Nationalität und Wohnsitz

*Die Mitglieder des Verwaltungsrates müssen mehrheitlich Personen sein, die in der Schweiz wohnhaft sind und das Schweizer Bürgerrecht besitzen. Der Bundesrat kann für Gesellschaften, deren Zweck hauptsächlich in der Beteiligung an anderen Unternehmen besteht (Holdinggesellschaften), Ausnahmen von dieser Regel bewilligen, wenn die Mehrheit dieser Unternehmen sich im Ausland befindet.*

*Wenigstens ein zur Vertretung der Gesellschaft befugtes Mitglied des Verwaltungsrates muss in der Schweiz wohnhaft sein.*

*Ist mit der Verwaltung eine einzige Person betraut, so muss sie in der Schweiz wohnhaft sein und das Schweizer Bürgerrecht besitzen.*

*Sind diese Vorschriften nicht mehr erfüllt, so hat der Handelsregisterführer der Gesellschaft eine Frist zur Wiederherstellung des gesetzmäßigen Zustandes zu setzen und nach fruchtlosem Ablauf die Gesellschaft von Amts wegen als aufgelöst zu erklären.*

#### Art 713

##### 2. Beschlüsse

*Die Beschlüsse des Verwaltungsrates werden mit der Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst. Der Vorsitzende hat den Stichentscheid, sofern die Statuten nichts anderes vorsehen.*

*Beschlüsse können auch auf dem Wege der schriftlichen Zustimmung zu einem gestellten Antrag gefasst werden, sofern nicht ein Mitglied die mündliche Beratung verlangt.*

*Über die Verhandlungen und Beschlüsse ist ein Protokoll zu führen, das vom Vorsitzenden und vom Sekretär unterzeichnet wird.*

#### Art 715a

## 5. Recht auf Auskunft und Einsicht

Jedes Mitglied des Verwaltungsrates kann Auskunft über alle Angelegenheiten der Gesellschaft verlangen.

In den Sitzungen sind alle Mitglieder des Verwaltungsrates sowie die mit der Geschäftsführung betrauten Personen zur Auskunft verpflichtet.

Außerhalb der Sitzungen kann jedes Mitglied von den mit der Geschäftsführung betrauten Personen Auskunft über den Geschäftsgang und mit Ermächtigung des Präsidenten, auch über einzelne Geschäfte verlangen.

Soweit es für die Erfüllung einer Aufgabe erforderlich ist, kann jedes Mitglied dem Präsidenten beantragen, dass ihm Bücher und Akten vorgelegt werden.

Weist der Präsident ein Gesuch auf Auskunft, Anhörung oder Einsicht ab, so entscheidet der Verwaltungsrat.

Regelungen oder Beschlüsse des Verwaltungsrates, die das Recht auf Auskunft und Einsichtnahme der Verwaltungsräte erweitern, bleiben vorbehalten.

### Art 716

#### III. Aufgaben

##### 1. Im Allgemeinen

Der Verwaltungsrat kann in allen Angelegenheiten Beschluss fassen, die nicht nach Gesetz oder Statuten der Generalversammlung zugeteilt sind.

Der Verwaltungsrat führt die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat.

### Art 716a

##### 2. Unübertragbare Aufgaben

Der Verwaltungsrat hat folgende unübertragbare und unentziehbare Aufgaben:

1. die Oberleitung der Gesellschaft und die Erteilung der nötigen Weisungen;
2. die Festlegung der Organisation;
3. die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle, sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist;
4. Die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen;
5. die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen;
6. die Erstellung des Geschäftsberichtes sowie die Vorbereitung der Generalversammlung und die Ausführung ihrer Beschlüsse;
7. die Benachrichtigung des Richters im Falle der Überschuldung.

Der Verwaltungsrat kann die Vorbereitung und die Ausführung seiner Beschlüsse oder die Überwachung von Geschäften Ausschüssen oder einzelnen Mitgliedern zuweisen. Er hat für eine angemessene Berichterstattung an seine Mitglieder zu sorgen.

Weiters beigelegt wurde ein Auszug aus dem Handelsregister des Kantons A. – Hauptregister vom 27. Juni 2005 aus dem hervorgeht, dass Dr.H. Mitglied, nicht Präsident des Verwaltungsrates ist.

Das oa Schreiben (samt Beilagen) wurde der Prüferin zur Wahrung des Parteiengehörs bzw zur allfälligen Stellungnahme mit Schreiben vom 19. August 2005 übermittelt.

Mit Schreiben vom 7. Oktober 2005 (per email) nahm die Prüferin dazu wie folgt Stellung:  
Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der steuerliche Vertreter verweise darauf, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gerechtfertigt sei. Er führe dabei als Grund an, der Finanzbehörde gegenüber wäre der das Darlehen betreffende Sachverhalt, allein schon durch die Aufnahme des Darlehens in die Bücher des Unternehmens bekanntgegeben worden. Somit sei der Sachverhalt hinreichend aus dem Jahresabschluss ersichtlich gewesen.

Aus dem Jahresabschluss der Bw sei allerdings lediglich ersichtlich gewesen, dass das Unternehmen Geld unter der Bezeichnung "Darlehen" von seiner Großmuttergesellschaft erhalten habe und zwar ohne Abschluss eines schriftlichen Darlehensvertrages. Die konkrete Ausgestaltung des Darlehensvertrages sei dabei nicht offengelegt worden.

In seiner Stellungnahme vom 31. Juli 2005 würde der steuerliche Vertreter auf einen Erlass vom 31.3.1998 hinweisen, auf den sich die Betriebsprüfung im Bericht vom 12. Juli 2000 unter Tz 17 beziehen solle.

Der Betriebsprüfungsbericht sei mit 14. Juli 2000 datiert; in Tz 17 würden sich lediglich Angaben über den Verfahrensstand finden, ebenso würde in der zugehörigen Niederschrift nicht auf den angeführten Erlass Bezug genommen werden. Die Argumentation könne daher von Seiten der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden.

Resümee: Eine Wiederaufnahme aufgrund der Tatsache des Vorliegens von Neuerungsstatbeständen sei wie oben dargelegt geboten gewesen.

Darlehen bzw verdecktes Stammkapital:

In der Stellungnahme weise der steuerliche Vertreter darauf hin, dass bei Beurteilung der Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft nicht nur das Stammkapital heranzuziehen sei, sondern das gesamte Eigenkapital dem Fremdkapital gegenübergestellt werden müsse.

Dieser Einwand sei grundsätzlich richtig. Allerdings führe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28. April 1999, ZI 97/13/0068 aus, dass für jenen Fall, in dem die Fremdüblichkeit der Darlehensbedingungen nicht gegeben sei, eine derartige Untersuchung nicht mehr von Nöten sei.

Weiters führe der steuerliche Vertreter aus, dass das Darlehen von Anfang an verzinst worden sei und eindeutig als "Darlehen" und somit Fremdkapital qualifiziert gewesen sei, wohingegen

das Darlehen im genannten Erkenntnis nicht kontinuierlich verzinst gewesen sei und somit der Fremdkapitalcharakter nach außen hin nicht eindeutig dokumentiert gewesen sei.

Laut Erkenntnis werde dargelegt, dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur dann steuerlich Anerkennung finden würden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben würden und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es sei zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis habe. Im letzteren Fall sei die Leistung – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen, als verdeckte Einlage anzusehen. Eine unklare Vertragsgestaltung, sei ein Anhaltspunkt dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegen würde.

Da im vorliegenden Fall – wie bereits wiederholt – von Seiten der Betriebsprüfung ausgeführt worden sei, der Vertrag dem Kriterium "klaren und eindeutigen" Inhalt zu haben nicht entsprochen hätte, liege verdecktes Eigenkapital vor.

Investitionsfreibetrag:

Im Zuge des Erörterungsgespräches vom 7. April 2005 legte der steuerliche Vertreter ein Erkenntnis des OGH vom 10. März 2003 mit der GZ 160k20/02 vor, woraus hervorgehen würde, dass der Staat als Konzern anzusehen sei, wenn er bei Unternehmen bei denen er beteiligt sei, über gesetzliche Maßnahmen in Organisation oder Verwaltung eingreifen würde. Damit solle ausgedrückt werden, dass nicht das Beteiligungsverhältnis entscheidend sei, sondern die Möglichkeit der Einflussnahme.

Der steuerliche Vertreter halte weiters fest, dass die Voraussetzungen der Absätze 1 und 2 des § 15 Aktiengesetz im vorliegenden Fall nicht vorliegen würden. Diese Aussage habe er durch die Beibringung eines Handelsregisterauszuges des Kantons A. unterlegen wollen. Aus dem Handelsregister sei ersichtlich, dass Dr.H., allerdings nicht Präsident des Verwaltungsrates sei. Der Verwaltungsrat würde nach der Mehrheit der abgegeben Stimmen entscheiden. Der steuerliche Vertreter sei der Ansicht, dass aufgrund der Mehrheitsentscheidung von einer beherrschenden Einflussnahme des Dr.H. nicht ausgegangen werden und somit ein Konzern im Sinne des Aktiengesetzes nicht vorliegen könne.

Resümee: Die Betriebsprüfung komme nach Würdigung der oben angeführten Argumentation des steuerlichen Vertreters zum Schluss, dass in diesem Punkt der Berufung stattzugeben sei.

Mit Schreiben vom 24. November 2005 legte der steuerliche Vertreter der Bw ein Schreiben vom 17. Oktober 2005 vor in welchem die Bw folgende Mitarbeiter des Institutes ausdrücklich vom Bankgeheimnis gemäß § 38 BWG entbindet. Die Entbindung bezieht sich ausschließlich auf jene Bankgeschäfte, welche über das Konto Nr. 1. abgewickelt wurden.

Herrn K., vormals FilialeT. nunmehr S.

Frau R., FilialeT..

Im weiteren Verlauf des Verfahrens wurden die beiden vom steuerlichen Vertreter der Bw genannten Zeugen auch schriftlich zur mündlichen Berufungsverhandlung am 25. Jänner 2006 vorgeladen. Die Ladung an die Zeugin Frau R. wurde mit dem Vermerk "Empfänger an der Abgabestelle unbekannt" zurückgesendet.

In der am 25. Jänner 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Fa. M.GmbH ergänzend ausgeführt, dass wesentlich für das Darlehen der Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung sei, was nach der Gewährung mit dem Darlehen geschehen würde (Nachrangigkeitserklärung) sei für die Beurteilung, ob es sich um verdecktes Stammkapital oder um ein Darlehen handeln würde, nicht aussagekräftig.

Es wird der Beschluss der Referentin - den Zeugen K. zum Beweisthema Darlehensgewährung durch die C-Bank einzuvernehmen - verkündet.

In der Niederschrift über die Zeugeneinvernahme im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung wird festgehalten:

*"Ich war zum damaligen Zeitpunkt Kundenbetreuer, allerdings nicht von der Bw. Ich war in diese Gespräche nicht involviert. Ich war später Betreuer, aber nicht zum damaligen Zeitpunkt. Ich kann also zu dem o.a. Beweisthema betreffend Darlehensgewährung an die Bw. im Zeitpunkt Jänner 1994 an die Bw. nichts sagen, da ich in die Gespräche nicht eingebunden war. Ich weiß aber, wer damals der Betreuer war. Der steuerliche Vertreter führt aus, dass der Geschäftsführer der Bw. den Zeugen als damaligen Betreuer genannt hat.*

*Auf Befragen der Prüferin gibt der Zeuge bekannt, dass es ganz konkrete Richtlinien für die Abwicklung von Kreditvergaben (Kompetenzrichtlinien) damals und auch heute gegeben hat.*

*Schriftliche Kreditverträge sind nicht vordringlich notwendig, es gibt Kreditverträge sowohl in schriftlicher als auch in mündlicher Form.*

*Auch bei mündlichen Verträgen wurde ein Protokoll (Kreditantrag) erstellt, in welchem Zweck, Höhe, Sicherheit, Laufzeit und Rückzahlung festgehalten wurde und auf Basis dessen wurde dann der Kompetenzweg im Sinne der Richtlinien eingehalten.*

*Auf Befragen der Prüferin gibt der Zeuge bekannt, dass Grundlage der Entscheidung für eine Kreditvergabe vorrangig Sicherheit und Bonität (Kreditwürdigkeit und Kreditfähigkeit) des Kunden sind. Auf Grund der allgemeinen Geschäftsbedingungen hat die Bank jederzeit das Recht, wenn Bonität und Sicherheit nicht mehr passen, den Kredit fällig zu stellen. Die Höhe der Kreditsumme ist dabei nicht vorrangig.*

*L. (Vertreter der Fa. M.GmbH): Ist es richtig, dass Vereinbarungen über Rückzahlungsmodalitäten zu einem späteren Zeitpunkt als bei Kreditvergabe möglich ist.*

*Der Zeuge führt dazu aus, dass die Rückzahlung natürlich eine wesentliche Frage bei der Kreditvergabe ist, die aber auch später konkretisiert werden kann. Bei Kapitalgesellschaften wird im Wesentlichen auf Bonität, Gewinnsituation und auf die Eigenkapitalquote geachtet und auch auf die Fähigkeit der Geschäftsführung des Managements.*

*Die Bank kann Kredite mit und ohne Sicherheiten vergeben. "*

Im weiteren Verlauf der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw aus, dass durch die Zeugenaussage deutlich geworden sei, dass es zum Zeitpunkt der Kreditvergabe durchaus üblich und möglich sei, einen Kredit ohne Sicherheiten und ohne Rückzahlungsmodalitäten zu vereinbaren. Auch eine mündliche Kreditvergabe würde bei kreditwürdigen Kunden vorgenommen werden. Es würde sich um einen Kredit zwischen Unternehmen handeln, der nicht nach den Maßstäben eines Privatkundenkredites zu beurteilen sei. Somit sei Fremdüblichkeit des Kredites (G.GmbH an die Bw) gegeben.

Die Prüferin führte aus, dass sie die Aussage des Zeugen 1 schon differenziert gesehen habe. Die Bank würde sich nach den Kreditvergaberichtlinien und den allgemeinen Geschäftsbedingungen und in Ausnahmefällen bei besonders hoher Bonität des Kreditnehmers sei es möglich, bei Kreditvergabe auf Sicherheiten und auf Festlegung von Rückzahlungsbedingungen zunächst zu verzichten.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass im Jahr 1998 ein nicht unwesentlicher Teil des Darlehens (rund S 70 Mio) aufgrund der Zahlungen der Feuerversicherung (Brand 1991) und des positiven cash flow an die GmbH zurückgezahlt worden seien.

Der steuerliche Vertreter der Bw stellte den Antrag auf Einvernahme der zweiten Zeugin R. (vormals P.), die zum damaligen Zeitpunkt auch Kreditsachbearbeiterin war.

Der Vertreter des Finanzamtes stellt klar, dass von Seiten des Finanzamtes, selbst wenn die Fremdüblichkeit nachgewiesen werden könnte, noch immer die Punkte "einen klaren und eindeutigen Inhalt haben " und "nach außen in Erscheinung treten" im Sinne von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht gegeben seien.

Die Verhandlung wurde daher auf unbestimmte Zeit vertagt.

Mit Schreiben vom 2. Februar 2006 gab der steuerliche Vertreter der Bw bekannt, dass es anstelle von Frau R. einen anderen Zeugen bezüglich der Kreditvergabe gebe. Da wäre D., wohnhaft in Adr.2. Er ist Vorstandsmitglied der E..

In der am 29. März 2006 neuerlich abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung bringt der steuerliche Vertreter der Bw vor, dass die Zeugin Frau R. nicht auffindbar gewesen sei und daher der Antrag gestellt werde den Zeugen D. einzuvernehmen. Die Entbindung des Zeugen vom Bankgeheimnis wird in Kopie vorgelegt.

In der Niederschrift über die Zeugeneinvernahme im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung wird festgehalten:

*"Der Zeuge erklärt, dass er im Großkundengeschäft der C-Bank die Firma M. (eine "Vorläuferin" der Bw) betreut hat. Er hat dadurch Einblick in die finanzielle und wirtschaftliche Situation der Firma gehabt und als das Werk in Wr. Neustadt von der Bw gekauft worden ist, ist die Geschäftsverbindung bei der C-Bank geblieben. Als Großkundenbetreuer war ich damals zuständig für höchstens 30 Großbetriebe.*

*Die Prüferin erklärt, wir sprechen von einem Darlehen (in Höhe von ca. S 52 Mio.), das am 23.12.1993 gewährt und am 20.1.1994 zurückbezahlt wurde.*

*Zeuge bringt vor, dass er den Tag der Kreditaufnahme nicht bestätigen kann, jedoch die Tatsache, dass ein Kredit gewährt worden ist, wird bejaht.*

*Der Zeuge führt aus, dass natürlich eine Bonitätsprüfung vor Einräumung einer Überziehung durchgeführt worden ist. Es hat sich nicht um ein Darlehen gehandelt, sondern um einen Überziehungsrahmen (interne Überziehung = Kredit und wird auch nicht vergebührt). Im Großkundengeschäft ist es üblich solche Überziehungen zu gewähren. Es gibt dann eine interne Vormerkung (6-12 Monate) und danach wird die weitere Vorgangsweise besprochen. Der Zeuge erklärt weiters, dass der Sachverhalt zwar schon 13 Jahre her ist aber er kann sich gut erinnern, dass die Überziehung nicht hypothekarisch besichert worden ist. Die Höhe der Zinsen bei einem Kontokorrentkredit orientiert sich am Markt. Sowohl Kredit, als auch Überziehung können als Kontokorrentkredit oder Barvorlage ausgenützt werden.*

*Der steuerliche Vertreter hält fest, dass die Überziehung eine Form des Kontokorrentkredites ist und nicht vergebührt wird. Für diesen Vorgang wurde ein eigenes Subkonto für die Bw eingerichtet.*

*Wenn nach ca. 6 - 12 Monaten eine Überprüfung stattfindet und festgestellt wird, dass aufgrund der geänderten Bonität nachbesichert werden muss, dann wird auch ein Vertrag abgeschlossen, der auch vergebührt wird. Die Bonität ist für die Vergabe allein ausschlaggebend. Bei guter Bonität wird der Kontokorrentkredit bis auf weiteres verlängert und intern eine interne Prolongation auf ca. 12 Monate festgelegt. Der Kunde rechnet damit, dass nach einem gewissen Zeitraum ein neuerliches Gespräch, betreffend der Überziehung stattfindet, zumindest einmal im Jahr.*

*Der steuerliche Vertreter fasst zusammen, dass er aus der Zeugenaussage schließen kann, es wird ein Kredit in Höhe von z.B. 50 Mio. S auf sechs Monate eingeräumt, intern wird ein Prolongationsdatum vermerkt, das meistens so festgelegt wird, dass nach Vorliegen der wirtschaftlichen Unterlagen wiederum die Bonität überprüft werden kann. Rückzahlungen sind nicht vereinbart.*

*Die Prüferin fragt, wie wird die Bonität geprüft?*

*Der Zeuge erklärt: Die Bonität wird anhand der Bilanz und anderer Faktoren (z.B. Management, Rechnungswesen, Zukunftsperspektiven usw.) geprüft.*

*Die Prüferin bringt vor, dass grundsätzlich ein längerer Vorlaufzeitraum für so eine Vergabe angesetzt wird, abhängig von der Raschheit der Verfügbarkeit der dafür notwendigen Unterlagen.*

*Dr.H. führt aus, dass, wenn der Zeuge von Bw spricht, dann ist immer gemeint die Bw und die Fa. V., die heute Fa. S.GmbH heißt. Die S 52 Mio sind an die Fa. V. vergeben worden.*

*Der Zeuge führt aus, dass er die Firma nur bis zum 31.3.1995 betreut hat."*

Im weiteren Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung bringt der steuerliche Vertreter der Bw vor, dass aufgrund der Zeugeneinvernahme für die Bw klar sei, dass die Fremdüblichkeit gegeben sei.

Der steuerliche Vertreter hält fest, dass das Erkenntnis vom 28.4.1999 mit der ZI 97/13/0068 auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden sei. Die Begründung sei, dass in diesem Erkenntnis einmal willkürlich Zinsen verrechnet worden seien und einmal nicht. Im Fall der Bw seien kontinuierlich Zinsen verrechnet worden. Es sei der Wille gewesen, Zinsen für den Kredit zu erhalten und natürlich auf der anderen Seite auch zu bezahlen; würde auch analog für die Tilgung gelten. Es hat einen klaren und eindeutigen Inhalt gegeben und dies sei auch in der Beilage zur Bilanz ausgeführt worden.

Die Prüferin führt aus, dass für sie das Erkenntnis sehr wohl anzuwenden sei. Es gehe um nahe Angehörige (hier verbundene Unternehmen) und aus der Beilage der Bilanz sei lediglich ersichtlich gewesen, dass es ein Darlehen gegeben habe. Über die Bedingungen sei nur sehr vage berichtet worden und somit sei für sie der klare und eindeutige Inhalt nicht nachvollziehbar gewesen.

Dr.H. führt aus, dass ein marktüblicher Zinssatz angewendet worden sei und dieser sei jährlich entsprechend den Marktgegebenheiten angepasst worden. Der Markt bestehe aus folgenden Faktoren: Das allgemeine Zinsniveau, Kreditzinsen wie sie von Unternehmen aus diesem Verbund bezahlt worden seien (an Banken). In diesem Rahmen habe sich der Zinssatz in dieser Vereinbarung bewegt. Man könne erkennen, dass der verrechnete Zinssatz über die Jahre zurückgegangen sei; dass er das allgemeine Zinsniveau mitbegleitet habe.

Dr.H. erklärt, dass er die Order an die Buchhaltung gegeben habe, nach den oa Kriterien den Zinssatz festzulegen. Er habe dies nicht schriftlich durchgeführt. Herr L., der heute dafür zuständig sei, könne dies bestätigen. Dieselbe Vorgangsweise werde auch heute noch im Verbund so gehandhabt.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter der Bw der Berufung Folge zu geben.

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

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997:**

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel im Tatsachenbereich anhaften, aus den im Gesetz (§ 303 Abs. 4 BAO) erschöpfende aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und damit seine Rechtskraft zu beseitigen. Sie soll ermöglichen, ein bereits abgeschlossenes

Verfahren wieder zu eröffnen, einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits beendet war, erneut in Gang zu bringen (vgl. VwGH 20.6.1990, 980/16/3 und 6.12.1990, 90/16/155,165).

Auf eine Wiederaufnahme von Amtswegen hat der Abgabepflichtige keinen Anspruch und sie steht im Ermessen der Behörde (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Bd. 2 , § 303 E 148 und E 149).

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

Entscheidend ist der Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des vorangegangenen Bescheides. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme gemacht werden. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass als dem Finanzamt bekannt geworden zu gelten hat, was sich aus den Steuerakten ergibt.

Als Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände gemeint (vgl. VwGH vom 9.12.1964, 983/63); also Sachverhaltselemente die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. "Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs. 1 sind also dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden.

Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel unterlaufen sind, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich nicht ein Grund, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu führen vermag.

Ebenso lassen sich die Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenbewertung (VwGH 9.4.1986, 84/13/0102) eines der Behörde bekannten (bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung (verfehlte rechtliche Schlussfolgerungen; VwGH 19.5.1988, 87/16/003)- gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/0217).

Maßgebend für eine Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen ist jedoch, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, das sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Aus den Bilanzen der Jahre 1994, 1995, 1996 und 1997 zum jeweiligen Stichtag ist ersichtlich, dass eine Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen (G.GmbH Darlehen inkl. Zinsen) besteht.

Jahr	Darlehen	Zinsen
1994	S 137.338.934,96	S 6.053.255,00
1995	S 130.774.779,27	S 6.824.243,00
1996	S 133.653.105,51	S 7.069.145,00
1997	S 141.850.052,58	S 5.532.695,00

Weiters wurde unter Punkt A) Allgemeines – Anmerkungen zum Jahresabschluss nach dem RLG ausgeführt:

*".....1995 hat das Finanzamt W. eine Betriebsprüfung der Jahre 1991 bis 1993 durchgeführt; wobei der Prüfungsschwerpunkt auf die Einbringung des Gießereibetriebes gelegt wurde. Die Ergebnisse dieser Prüfung wurden im Jahresabschluss 1994 erfasst.*

*Eine Überschuldung der Bw im Sinne des Insolvenzrechtes liegt nicht vor, da im Jänner 1994 die G.GmbH, deren Enkelgesellschaft die Bw ist, der Bw ein Darlehen in Höhe von S 131,4 Mio. zur Verfügung gestellt hat. In der mündlichen Darlehensvereinbarung war vorgesehen, dass die Bw neben den vereinbarten Zinsen auch eine Tilgung des aushaftenden Kapitals leistet...."*

Das Finanzamt bzw die Betriebsprüfung stützt die Wiederaufnahme der Verfahren von amtswegen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 insbesondere auf die in der Textziffer 17 des BP-Berichtes getroffenen Feststellungen. Damit wird ersichtlich, dass die Abgabenerklärungen für die Jahre 1994, 1995, 1996, 1997 in den bezughabenden Beilagen (Bilanzen) hinsichtlich des verdeckten Stammkapitals bzw der Darlehen keinen vollständigen Sachverhalt über die rechtlichen Hintergründe vermitteln würden und demzufolge sei die Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht vorzunehmen.

Demgegenüber stützt der steuerliche Vertreter der Bw seine Auffassung, es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, lediglich auf die Behauptung, dass bereits in den Körperschaftssteuererklärungen, eingereicht beim Finanzamt am 16.04.1996 (1994), 2. 05. 1997 (1995), 6.03.1998 (1996) und 3.05.1999 (1997), der Sachverhalt betreffend Darlehen der G.GmbH an die Bw in den jeweiligen Erklärungen und Bilanzen offen gelegt worden sei. Es fehle somit am Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsachen.

Der steuerliche Vertreter der Bw verkennt jedoch damit, dass die Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH vom 5. Oktober 1987, 85/15/0372).

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates kann davon aber im vorliegenden Fall nicht die Rede sein. Dies deswegen, weil die Erklärungen bzw die Jahresabschlüsse der Bw nicht alle jene Angaben enthielt, welchen der entscheidungswesentliche Sachverhalt in seiner Gesamtheit hätte entnommen werden können.

Nach Ansicht des UFS wurden hinsichtlich der von der G.GmbH der Bw gewährten Darlehen in Höhe von S 131.285.680,00 im Jahr 1994 nicht alle entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente von seiten der Bw offengelegt, sodass das Finanzamt schon im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Im Anhang zum Jahresabschluss zum 31.12.1 1994 wurde lediglich ausgeführt, dass *"die G.GmbH, deren Enkelgesellschaft die Bw ist, der Bw ein Darlehen in Höhe von S 131,4 Mio. zur Verfügung gestellt hat. In der mündlichen Darlehensvereinbarung war vorgesehen, dass die Bw neben den vereinbarten Zinsen auch eine Tilgung des aushaftenden Kapitals leistet...."*

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates wurden somit in den Erklärungen (bzw in den Jahresabschlüssen) und somit in den jeweiligen Erstverfahren nicht alle für eine richtige rechtliche Subsumtion maßgeblichen Umstände des Sachverhaltes bekanntgegeben. So wurden zB die Tatsachen, dass in dem mündlich abgeschlossenen Vertrag lediglich Vereinbarungen hinsichtlich der Zinsen getroffen worden sind, jedoch über die Endfälligkeit des Darlehens sowie über die Laufzeit keine Vereinbarungen getroffen worden sind sowie keine Sicherheiten geleistet worden sind erst im Zuge der Betriebsprüfung – somit erst nachträglich – vollständig bekannt.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw weiters vorbringt, dass *"obwohl der Abgabenbehörde bekannt war, dass der Darlehensvertrag nicht schriftlich abgeschlossen worden war, wurde der Bw weder der Ergänzungsauftrag aufgetragen, die Bedingungen des mündlich abgeschlossenen Vertrages darzulegen, noch mit Bedenkenvorhalt zur Aufklärung bestimmter Angaben aufgefordert"*, dann übersieht dieser, dass ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Tz 16 zu § 303).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH 21.3.1996, 94/14/0085; 21.7.1998, 93/14/0187,0188). Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitsgrundsatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Da im vorliegenden Fall die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig sind, ist daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032). Zudem liegen hinsichtlich der korrekten Ausübung des Ermessens beim Verfügen der Wiederaufnahme der berufungsgegenständlichen Verfahren, keine Einwendungen der Bw vor und bietet auch der Inhalt der Akten keinen Hinweis auf ein Abweichen von den gesetzlichen Zielbestimmungen in den angefochtenen Bescheiden. Eine spezielle Unbilligkeit ist nicht zu erkennen.

Es war daher die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

## **2. Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997:**

### **2.1. Investitionsfreibetrag im Jahr 1994:**

Es ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Dr.H. ist zu 90% an der G.GmbH beteiligt, welche wiederum 90% der Anteile an der M.GmbH hält. Darüberhinaus ist er Geschäftsführer beider Gesellschaften. Dr.H. hat – nach eigenen Angaben – Ende des Jahres 1993 90% der S.AG, erworben.

Im Jahr 1994 hat die Bw von der S.AG, Gussformen angeschafft, die laut Frachtpapieren bereits gebraucht waren.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Investitionsfreibetrag nicht anerkannt, weil ein Erwerb von gebrauchten Wirtschaftsgütern innerhalb eines Konzernverbundes vorliegen würde.

Rechtliche Ausführungen:

§ 10 Abs. 1 EStG 1988 (in der für das Jahr geltenden Fassung) lautet:

*"Bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern kann der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15%". Die Absetzung für Abnutzung (§§7 und 8) wird dadurch nicht berührt. Bilanzierende Steuerpflichtige müssen die Investitionsfreibeträge eines jeden Wirtschaftsjahres in einer Summe gesondert bezeichnet ausweisen. Mit Ablauf des vierten auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres sind die Investitionsfreibeträge auf Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende Rücklage steuerfrei zu übertragen."*

Gemäß § 10 Abs 5 EStG 1988 darf ein Investitionsfreibetrag ua für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die von einem Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns im Sinne des

§ 15 des Aktiengesetzes 1965 erworben werden, weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden.

Nach den oa gesetzlichen Bestimmungen ist demnach der Investitionsfreibetrag ausgeschlossen, wenn ein einem Konzern zugehörendes Unternehmen von einem anderen Unternehmen dieses Konzerns ein gebrauchtes Wirtschaftsgut kauft. Erfasst sind damit ua der Erwerb eines Tochterunternehmens von der Konzernmutter, aber auch Erwerbe zwischen Schwesterngesellschaften.

Unstrittig ist, dass es sich bei den Gussformen um gebrauchte Wirtschaftsgüter im Sinne der genannten Bestimmung handelt.

Strittig ist jedoch, ob die Bw und die Veräußerin der gebrauchten Wirtschaftsgüter Mitglieder eines Konzerns im Sinne des § 15 AktG 1965 gewesen sind.

§ 15 AktG 1965 lautet:

*§ 15 (1) Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen.*

*(2) Steht ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens, so gelten das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen."*

§ 15 AktG bedeutet eine allgemeine (nicht auf Aktiengesellschaften beschränkte) Begriffsbestimmung des Konzerns und des Konzernunternehmens.

Eine entsprechende Regelung zu § 15 AktG 1965 enthält § 115 GmbHG.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in den Erkenntnissen vom 30. Januar 1996 und 8. Dezember 1996 (VwGH 30.1.1996, 94/11/0060, 0279,0374 bis 0377 und VwGH 8.12.1996, 94/15/0162) mit den bisher behandelten Rechtsfragen wie folgt auseinandergesetzt:

*"Gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 darf ein Investitionsfreibetrag u.a. für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die von einem Konzernunternehmen innerhalb eines Konzerns im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes 1965 erworben werden, weder gewinnmindernd noch durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage (eines steuerfreien Betrages) geltend gemacht werden. § 15 AktG 1965 lautet:*

*§ 15. (1) Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen. (2) Steht ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens, so gelten das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen.'*

*§ 15 AktG bedeutet eine allgemeine (nicht auf Aktiengesellschaften beschränkte) Begriffsbestimmung des Konzerns und des Konzernunternehmens.*

Eine entsprechende Regelung zu § 15 AktG 1965 enthält § 115 GmbHG.

Nach der hg. Rechtsprechung bedarf es folgender Merkmale, um von einem Konzern im Sinne dieser Gesetzesstellen sprechen zu können: der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken beziehungsweise nach dem zweiten Absatz der zitierten Gesetzesstellen des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes, wobei die Abhängigkeit durch Beteiligung, aber auch auf andere Weise, z.B. durch maßgebliche Finanzierung oder Personalunion in den Organen sowie durch Betriebsverpachtung, durch einen Betriebsüberlassungs-, Betriebsführungsvertrag oder Gewinn- und Verwaltungsgemeinschaften hergestellt sein kann (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 1996, Zl. 94/11/0060, und die dort zitierte Lehre).

Obwohl in § 15 AktG nur von Unternehmen die Rede ist, ist damit der Rechtsträger des Unternehmens gemeint. Rechtliche Selbständigkeit des Unternehmens bedeutet, dass der Rechtsträger des Unternehmens eine eigenständige rechtliche Einheit bilden muss und daher keine rechtliche Identität mit dem Unternehmensrechtsträger eines – wie auch immer – verbundenen Unternehmens bestehen darf. Hierbei darf aber "rechtliche Einheit" nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit gleichgesetzt werden. Vielmehr ist in der Lehre anerkannt, dass auch gesamthänderisch organisierte Gesellschaften und sogar die GesbR als Unternehmensrechtsträger im Sinne des § 15 AktG in Betracht kommen (siehe hierzu Schiemer/Jabornegg/Strasser, Kommentar zum Aktiengesetz<sup>3</sup>, Rz 11 zu § 15 und die dort zitierte Lehre).

Für die Annahme einer (tatsächlich wahrgenommenen) "einheitlichen Leitung" ist Mindest-erfordernis, dass eine "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" vorhanden ist. Als Mittel der einheitlichen Leitung kommen vor allem Beteiligungen, die nicht Mehrheitsbeteiligungen zu sein brauchen, personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen in Betracht (vgl. abermals Schiemer-Jabornegg-Strasser, a.a.O., Rz 14, 15 zu § 15 AktG).

Ein Konzern kann auch vorliegen, wenn kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht (siehe hierzu Straube, HGB, Rz 5 zu § 244). Für einen Gleich-ordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem "herrschenden Unternehmen" besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist (siehe hierzu Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 818). Soweit die Beschwerde demgegenüber meint, G.K. könne als natürliche Person durch seine Leitungstätigkeit rechtlich selbständige Unternehmen nicht zu einem Konzern verbinden, kann daraus auf Grund des Gesagten die behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht abgeleitet werden.

Soweit sich die Beschwerde auf das Handels- bzw. Rechnungslegungsgesetz stützt, ist ihr zu antworten, dass gegenständlich nicht der Konzernbegriff nach diesen Rechtsvorschriften, sondern der des § 15 AktG maßgeblich ist.

Auch die Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe nicht überprüft, 'inwieweit durch Gleichschaltung et cetera tatsächlich (faktisch) eine einheitliche Willens-bildung vorgelegen ist', ist unbegründet. Der belangten Behörde kann nämlich nicht entgegengetreten werden, wenn sie bei dem von ihr unbedenklich festgestellten Sachverhalt darauf geschlossen hat, dass durch das (tatsächliche) Zusammenspiel rechtlicher und faktischer Elemente eine konzernorientierte Unternehmenspolitik gesichert war. Auch die Hinweise auf ein Zurückgehen der Umsätze der V-GmbH an die M-GmbH von mehr als 50 % des Gesamtumsatzes "im Jahr 1986" auf unter diese Grenze im Wirtschaftsjahr 1988/1989 sowie auf die Person des "faktischen Geschäftsführers" der Beschwerdeführerin vermögen daran nichts zu ändern."

Der Verwaltungsgerichtshof rezipiert in dieser Entscheidung die von ihm zitierte handelsrechtliche Literatur und gibt die von ihm als entscheidend angesehenen Kriterien für eine Konzern im Sinne des § 10 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988 an.

Dazu unterteilt er in jene Fälle, wo ein selbständiges Unternehmen ein (oder mehrere) anderes (andere) beherrschend beeinflusst (Abs. 2 leg.cit), wobei sich damit die Konzernzugehörigkeit allein aus dieser Unterordnung ergibt und jene Gestaltungen, wo eine einheitliche Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken vorliegt (Abs. 1 leg.cit.).

In beiden Fällen sieht der Verwaltungsgerichtshof als Mittel, mit welchem die einheitliche Leitung beziehungsweise der beherrschende Einfluss ausgeübt wird, die Beteiligung, die maßgebliche Finanzierung, personelle Verflechtung und vertragliche Beziehung an.

Allerdings sieht er für eine einheitliche Leitung die eine "auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik" als notwendig an.

Dabei kann die Leitung des Konzerns sogar von einer natürlichen Person oder Personengesellschaft ausgehen und es kommt nicht darauf an, dass die Leitung von einer Muttergesellschaft besorgt wird.

Im gegenständlichen Fall legte der steuerliche Vertreter der Bw im Zuge des Verfahrens vor dem UFS einen Handelsregisterauszug des Kartons A. vor, aus dem ersichtlich ist, dass Dr.H. im Zeitraum Februar/März 1994 als die verfahrensgegenständlichen Modelle angeschafft worden und am 18. März 1994 fakturiert worden sind noch nicht Mitglied des Verwaltungsrates gewesen ist. Dr.H. ist erst ab 31. Mai 1994 Mitglied des Verwaltungsrates gewesen.

Nach Meinung des UFS kann aufgrund der Mehrheitsentscheidungen im Verwaltungsrat von einer beherrschenden Einflussnahme des Dr.H. nicht ausgegangen werden. Die im Zuge der Betriebsprüfung vertretene Ansicht, dass Dr.H. auf Grund seiner Mehrheitsbeteiligung (90%) die Möglichkeit hatte einen beherrschenden Einfluss auf die S.AG auszuüben und es sich daher um eine Anschaffung von gebrauchten Wirtschaftsgütern im Konzern gehandelt habe, kann daher nicht mehr aufrechterhalten werden. Diese Ansicht wird nun auch in der Stellungnahme der Prüferin vom 7. Oktober 2005 vertreten.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist daher der – von der Bw im Jahr 1994 geltend gemachte - Investitionsfreibetrag in Höhe von S 7.299.801,60 anzuerkennen.

Darstellung der Berechnung:

Jahr	1994
------	------

Eink. aus Gewerbebetrieb lt. BP	-17.836.658,00
Anerkennung IFB lt. Pkt. 2.1. der BE	-7.299.801,60
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE (ger.)	-25.136.460,00

Es ist daher der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

## **2.2. Verdecktes Stammkapital (betreffend die Jahre 1994 bis 1997):**

Es ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Im Jänner 1994 gewährte die G.GmbH ihrer Enkelgesellschaft, der Bw, ein Darlehen in Höhe von S 131.285.680,00. Das Stammkapital der Bw betrug zum 31.12. 1997 S 500.000,00. Eine schriftliche Darlehensvereinbarung existiert in diesem Zusammenhang nicht.

Laut Anhang zum Jahresabschluss per 31.12 1994 ist dazu ausgeführt worden:

*"...die G.GmbH, deren Enkelgesellschaft die Bw ist, der Bw ein Darlehen in Höhe von S 131,4 Mio. zur Verfügung gestellt hat. In der mündlichen Darlehensvereinbarung war vorgesehen, dass die Bw neben den vereinbarten Zinsen auch eine Tilgung des aushaftenden Kapitals leistet...."*

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens ist der steuerliche Vertreter der Bw aufgefordert worden die Bedingungen des mündlich abgeschlossenen Vertrages darzulegen. Demnach sind Zinsen verrechnet, Sicherheiten aber nicht geleistet worden und über die Endfälligkeit des Darlehens sind ebenso wie über die Laufzeit keine Vereinbarungen getroffen worden.

In rechtlicher Hinsicht ist der vorliegende Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 20.04.1982, 81/14/0195, 82/14/0004; VwGH 18.10.1989, 88/13/0180) die Auffassung, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist und er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden darf, es ihm also grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Nur unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, dass die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung das wirtschaftliche Gebotene gewesen wäre, kann eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden.

Grundsätzlich können Gesellschafter einer Gesellschaft dieses Kapital in Form von Darlehen zur Verfügung stellen. Wenn sie derartige Vereinbarungen in Anlehnung an die Verträge zwischen nahen Angehörigen fremdüblich gestalten, sind solche Vereinbarungen auch steuerlich anzuerkennen. Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und der Judikatur des VwGH ist aber abzuleiten, dass wie bei nahen

Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung von Rechtsgeschäften seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen oder zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern setzt dabei kumulativ voraus, dass solche Vereinbarungen

- nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 13.6.1989, 86/14/0037).

Die Beurteilung von Leistungsbeziehungen oder von Verträgen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen oder Verträge unter solchen Bedingungen erfolgen, wie sie auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblich sind. Entscheidend ist, ob es sich um klare Gestaltungen handelt, die inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten. Wenn diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind und im Sachverhalt besondere Umstände vorliegen, dann liegen Ausschüttungs- und Einlagenvorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Eine unklare Vertragsgestaltung, wie zB keine Vereinbarung über die Rückzahlung bzw die Verzinsung von Gesellschafterdarlehen, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen vorliegt, sondern eine verdeckte Einlage bzw verdecktes Stammkapital (VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0127).

Von verdeckten Einlagen wird dann gesprochen, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vermögensvorteile – zB in Form von Darlehen – zuwendet, die äußerlich zwar nicht als Einlage in Erscheinung treten, ihre Ursache aber im Gesellschaftsverhältnis haben.

Bei der Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als "verdecktes Eigenkapital" ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt der "Darlehenszuzahlung" abzustellen (vgl. zB VwGH 20. April 1982, 81/14/0195) auf nachträglich eingetretene wirtschaftliche oder steuerliche Entwicklungen kann die Annahme das gegebene Darlehen eines Gesellschafters sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise "verdecktes Eigenkapital", nicht gestützt werden.

Nach Ansicht des UFS hält das gegenständliche von der G.GmbH an die Bw gewährte Darlehen den strengen Maßstäben der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht stand.

Dies deswegen, weil von vornherein nicht klar und eindeutig nach außen erkennbar war wie die konkrete Vereinbarung zwischen der G.GmbH und der Bw betreffend

Rückzahlungsmodalitäten und Zinssatzbestimmung gelaute hat. Es liegt kein schriftlicher Vertrag vor, lediglich in der Stellungnahme zu den mündlich vereinbarten Modalitäten wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw folgender Inhalt bekanntgegeben: *"der mündliche Vertrag sehe vor, dass die Darlehen nach Maßgabe der "Ertrags- und Liquiditätslage" zurückbezahlt werden sollten. Die dazu notwendigen Mittel sollten aus den positiven Cash-flows der Folgejahre stammen, die nach der Restrukturierungsphase erwirtschaftet werden sollten..."*;

Nach Ansicht des UFS lässt sich aus dieser Formulierung ein klarer und eindeutiger Inhalt der Vereinbarung bezüglich der Darlehensgewährung nicht ableiten. Es wird lediglich ausgeführt, dass das Darlehen nach Maßgabe der "Ertrags- und Liquiditätslage" zurückbezahlt werden soll und die dazu notwendigen Mittel sollten aus den positiven Cash-flows der Folgejahre stammen. Danach ist eine Vereinbarung über die Höhe des Zinssatzes, Fälligkeit und Laufzeit nicht getroffen worden.

Grundsätzlich ist Schriftlichkeit keine unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung. Wenn der steuerliche Vertreter der Bw daher in der mündlichen Berufungsverhandlung am 29. März 2006 ausführt, dass es einen klaren und eindeutigen Inhalt gegeben hat und dies in der Beilage zur Bilanz auch ausgeführt worden ist, dann muss dem entgegengehalten werden, dass ein bloß bilanzieller Ausweis jedoch auch nicht ausreichend ist.

Auch die laut Prüferin zwar verrechneten, allerdings nicht in nennenswerten Umfang bezahlten Zinsen deuten darauf hin, dass die behauptete Darlehensgestaltung einem Fremdvergleich nicht standhält, sondern sich hinter der Beziehung eine Mittelzufuhr verbirgt, die Eigenkapitalcharakter trägt.

Wenn der Geschäftsführer der Bw - der auch Geschäftsführer der G.GmbH ist – nun in der mündlichen Verhandlung darlegt, dass ein marktüblicher Zinssatz angewendet worden sei und dieser jährlich entsprechend den Marktgegebenheiten angepasst worden sei und somit ersichtlich sei, dass der verrechnete Zinssatz über die Jahre zurückgegangen sei, dass er das allgemeine Zinsniveau mitbegleitet hat und er selbst die Order an die Buchhaltung gegeben habe den Zinssatz nach den Kriterien (allgemeines Zinsniveau, Kreditzinsen wie sie von Unternehmen an Banken aus dem Verbund bezahlt worden sein) zuermitteln, dann war diese Vorgangsweise und Vereinbarung nicht klar und eindeutig nach außen erkennbar.

Nach Ansicht des UFS ist daher der Prüferin beizupflichten, wenn sie vorbringt, dass für sie lediglich ersichtlich war, dass es ein Darlehen gegeben hat. Über die Bedingungen ist nur sehr vage berichtet worden und somit war für sie der klare und eindeutige Inhalt nicht nachvollziehbar.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw in der Berufung ausführt, dass ein Darlehensvertrag ohne konkreter Tilgungsvereinbarung für die Bw durchaus fremdüblich sei, weil die Hausbank genau zu diesen Konditionen Darlehen gewähren würde und es die Prüferin verabsäumt hätte die zuständige Sachbearbeiterin der Hausbank der Bw zu diesem Thema zu befragen und daher das Parteiengehör verletzt habe. Dann muss dem entgegengehalten werden, dass im Zuge des Verfahrens vor dem UFS durch die Zeugeneinvernahmen versucht wurde diesen Verfahrensmangel zu beheben.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 25. Jänner 2005 fand daher eine Zeugeneinvernahme (K.) zu dem Beweisthema statt, dass auch die C-Bank bei einem von ihr gewährten Darlehen an die Bw über S 52.000.000,00 auf eine schriftliche Ausfertigung eines Darlehensvertrages und auf eine Sicherstellung verzichtet hat und somit eine Vergleichbarkeit zu dem von der G.GmbH der Bw gewährten Darlehen gegeben ist.

Der Aussage des Zeugen ist zu entnehmen, dass es Kreditverträge sowohl in schriftlicher als auch in mündlicher Form gibt, dass aber Grundlage der Entscheidung für eine Kreditvergabe vorrangig Sicherheit und Bonität des Kunden sind und die Bank auf Grund der allgemeinen Geschäftsbedingungen jederzeit das Recht hat, wenn Bonität und Sicherheit nicht mehr passen, den Kredit fällig zu stellen. Auch bei mündlichen Verträgen wird ein Protokoll erstellt, in welchem Zweck, Höhe, Sicherheit, Laufzeit und Rückzahlung festgehalten werden.

Zur konkreten Darlehensvergabe (in Höhe von S 52 Millionen) der C-Bank an die Bw zum Zeitpunkt, wo auch die G.GmbH der Bw ein Darlehen in Höhe S 131.285.680,00 gewährt hat, konnte der Zeuge keine Aussage machen, da er zum Zeitpunkt der Kreditvergabe nicht Kundenbetreuer der Bw gewesen ist.

Der Aussage des zweiten Zeugen (D.) im Zuge der zweiten mündlichen Berufungsverhandlung, welche am 29. März 2006 stattgefunden hat, ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass es sich bei dem am 23. 12. 1993 gewährten und am 20. Jänner 1994 zurückbezahlten Darlehen in Höhe von S 52 Millionen nicht um ein Darlehen gehandelt hat, sondern um einen Überziehungsrahmen (interne Überziehung = Kredit und wird auch nicht vergebührt). Nach seinen Ausführungen ist es im Großkundengeschäft üblich, solche Überziehungen zu gewähren. Im Fall der Gewährung wird natürlich eine Bonitätsprüfung vor Einräumung einer Überziehung durchgeführt. Es gibt dann eine interne Vormerkung (6 – 12 Monate) und danach wird die Vorgangsweise besprochen. Die Höhe der Zinsen bei einem Kontokorrentkredit orientiert sich am Markt. Wenn nach 6 -1 2 Monaten eine Überprüfung stattfindet und festgestellt wird, dass aufgrund der geänderten Bonität nachbesichert werden muss, dann wird auch ein Vertrag abgeschlossen, der auch vergebührt wird. Bei guter Bonität wird der Kontokorrentkredit bis auf weiteres verlängert und intern eine interne Prolongation

auf ca 12 Monate festgelegt. Der Kunde rechnet damit, dass nach einem gewissen Zeitraum ein neuerliches Gespräch betreffend der Überziehung stattfindet, zumindest einmal im Jahr.

Wie bereits oben ausgeführt ist an die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaften im Abgabenrecht ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie sie auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten. Sie müssen demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw daher durch die Zeugenaussagen des D. und des K. verdeutlichen möchte, dass auch die Bank einem Kunden mit guter Bonität eine interne Überziehung in dieser Größenordnung ohne schriftliche Vereinbarung und ohne Sicherheiten gewährt und es daher fremdüblich wäre, dass auch die G.GmbH der Bw (ihrer Einzelgesellschaft) zu den selben Bedingungen ohne hypothekarische Sicherstellung ein Darlehen in dieser Größenordnung gewährt, dann übersieht er, dass die Bank ihre Entscheidung über die Gewährung einer Überziehung auf eine genaue Prüfung der Bonität des Kunden stützt und es auch ein Protokoll gibt in welchem Zweck, Höhe, Sicherheit, Laufzeit und Rückzahlung festgehalten werden. Zudem findet nach einigen Monaten eine Überprüfung statt und es wird festgestellt, ob vielleicht aufgrund einer geänderten Bonität nachbesichert werden muss.

Nach Ansicht des UFS gibt es daher bei den Banken sehr wohl interne Bestimmungen über die Vorgangsweise bei der Kontokorrentkreditvergabe (allgemeine Kreditvergaberichtlinien), welche auch dokumentiert werden. Dies auch dann, wenn es keinen schriftlichen Vertrag gibt.

Nach Ansicht des UFS ist es daher schon möglich, dass seitens der Bank wenn sich die Bonität des Kunden verschlechtert eine hypothekarische Nachbesicherung vorgenommen wird. Im vorliegenden Fall dagegen wurden diesbezüglich keine wie immer gearteten Vereinbarungen betreffend Sicherheiten getroffen.

Nach Meinung des UFS deckt das strittige Darlehen damit bereits bei seiner Hingabe nicht bloß einen vorübergehenden Geldbedarf der Bw ab, sondern es handelt sich um betriebsnotwendig eingebrachte Gelder mit Dauerwidmung, somit um Eigenkapital der Bw.

Wenn der steuerliche Vertreter ausführt, dass bei Beurteilung der Eigenkapitalausstattung nicht nur das Stammkapital heranzuziehen sei, sondern das gesamte Eigenkapital dem Fremdkapital gegenüberzustellen sei, dann ist dies nach Ansicht des UFS auch grundsätzlich richtig. Im Erkenntnis vom 28. April 1999, ZI 97/13/0068 führt der Verwaltungsgerichtshof dazu aus, dass für jenen Fall, in dem die Fremdüblichkeit der Darlehensbedingungen nicht gegeben ist, eine derartige Untersuchung nicht mehr von Nöten ist. Da aufgrund der oa Ausführungen das streitgegenständliche Darlehen einem Fremdvergleich nicht standhält,

erübrigt sich im Sinne des obigen Erkenntnis des VwGH eine Auseinandersetzung mit dem obigen Vorbringen.

Es war die Berufung daher in diesem Punkt abzuweisen.

Ergeht auch an Finanzamt

Beilagen: 2 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, am 11. April 2006