



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Stb., vom 22. März 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes R., vertreten durch D., vom 22. Februar 2000 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1991 bis 1995 und Gewerbesteuer 1991 bis 1993 und vom 23. Februar 2000 betreffend Haftungs- und Kapitalertragsteuer 1991 bis 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin, einer GesmbH in B., fand in der Zeit vom 7. bis 14.6.1999 eine Buch- und Betriebsprüfung statt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 16. Februar 2000 finden sich folgende streitgegenständliche Feststellungen:

"Tz.17: Ab dem Jahr 1992 scheinen als Darlehen bezeichnete Forderungen an die Ehegatten Vornamen W. (Eltern bzw. Schwiegereltern der Gesellschafter) in den Bilanzen auf. Diese "Darlehen" resultieren aus der Abdeckung verschiedener Bankverbindlichkeiten der Ehegatten im Jahr 1992 in Höhe von insgesamt rund 1,091.000,00 und im Jahr 1993 in Höhe von 30.000,00. In den Jahren 1994 und 1995 erfolgten keine Geldflüsse an die Ehegatten W.. Die aushaftenden "Darlehen" wurden mit 5,5 % p.a. verzinst und die Zinsen dem jeweiligen Kontostand zugerechnet. Seitens der Ehegatten W. erfolgten im gesamten Prüfungszeitraum weder Zinsen- noch Kapitalrückzahlungen. Vielmehr wurden die gebuchten Zinsen bereits ab dem 1. Jahr zur Gänze wegen Uneinbringlichkeit wertberichtigt. Nach der Rechtssprechung

des VwGH ist an Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern (bzw. diesen nahe stehenden Personen) ein ebenso strenger Maßstab anzulegen wie an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Das heißt, dass derartige Vereinbarungen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, nach Außen zum Ausdruck kommen und den Fremdvergleich standhalten müssen. Im konkreten Fall vom Darlehen an Gesellschafter verlangt der VwGH schriftliche Vereinbarungen über den Rahmen, Zinsenfälligkeiten, Rückzahlungstermine und Sicherheiten. Die bloße Verbuchung der Beträge kann eine Urkunde über die angeführten Voraussetzungen nicht ersetzen. Bezüglich des "Darlehens" an die Ehegatten W. liegen die geforderten schriftlichen Vereinbarungen nicht vor. Darüber hinaus spricht auch die umgehende Wertberichtigung der Zinsen gegen die Fremdüblichkeit sondern vielmehr dafür, dass die Rückzahlbarkeit der Darlehen nicht als erwiesen angenommen werden kann. Das Darlehenskonto ist daher aufzulösen, ebenso das Konto Wertberichtigung Zinsen W.. Die Zuwendungen in den Jahren 1992 und 1993 stellen verdeckte Ausschüttungen zugunsten der Gesellschafterin Re. F. dar. (Anmerkung der Referentin: es folgt eine Ziffernmäßige Darstellung)

Tz.18: Im Jahr 1991 wurde eine Verbindlichkeit der Gesellschafterin Re. F. an die Bank im Betrag von 170.000,00 S durch die Al. beglichen. Dieser Betrag wurde als "Darlehen Re. F. " gebucht. Das aushaftende "Darlehen" wurde mit 5,5 % p.a. verzinst und die Zinsen dem jeweiligen Kontostand zugerechnet. Seitens der Re. F. erfolgten im gesamten Prüfungszeitraum weder Zinsen noch Kapitalrückzahlungen. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist an Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern (bzw. diese nahe stehenden Personen) ein ebenso strenger Maßstab anzulegen wie an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Das heißt, dass derartige Vereinbarungen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, nach Außen zum Ausdruck kommen und dem Fremdvergleich standhalten müssen. Im konkreten Fall von Darlehen ein Gesellschafter verlangt der VwGH schriftliche Vereinbarungen über den Rahmen, Zinsenfälligkeiten, Rückzahlungstermine und Sicherheiten. Die bloße Verbuchung der Beträge kann eine Urkunde über die angeführten Voraussetzungen nicht ersetzen. Bezüglich des "Darlehens" an die Gesellschafterin Re. F. liegen die geforderten schriftlichen Vereinbarungen nicht vor, sodass die Rückzahlbarkeit des Darlehens nicht als erwiesen angenommen werden kann. Das Darlehenskonto ist daher aufzulösen. Der Zufluss im Jahr 1991 stellt eine verdeckte Ausschüttung zugunsten der Gesellschafterin Re. F. dar. (Anmerkung der Referentin: es folgt eine Ziffernmäßige Darstellung)

Tz.19: Die Kapitalertragsteuer von den verdeckten Ausschüttungen wird durch die Gesellschafter getragen. Es ist daher eine entsprechende Forderung zu aktivieren. (Es folgt eine Ziffernmäßige Darstellung)

Tz.20: Passivierung der Kapitalertragsteuer – Nachforderung (es folgt eine Ziffernmäßige Darstellung)

Tz. 27:

Unter der Bezeichnung "Darlehen F. Vermietung" ist eine Forderung an die AI./D in Höhe von 19.733.696,70 S (DM 2.799.105,92) in den Bilanzen ausgewiesen. Diese Forderung erhöht sich in den Folgejahren um die als Ertrag gebuchten Zinsen. Die erklärten Ertragszinsen weichen erheblich von jenem Beträgen ab, die bei den deutschen Unternehmen als Aufwand gebucht wurden. Offenbar existiert für dieses Darlehen ein (bisher nicht vorgelegter) Darlehensvertrag, in dem eine Verzinsung von 8 % vereinbart wurde (siehe Vorhalt vom 18.11.1999, Punkt 5 – in Verbindung mit der F. GmbH). Der Zinsertrag wird auf Basis dieses Vertrages mit 8 % ermittelt, bisher wurden lediglich 5,5 % erklärt. Es muss davon ausgegangen werden, dass die Zinsen von der deutschen Gesellschaft ausgeschüttet und von den Gesellschaftern vereinnahmt wurden. In der Höhe der dadurch der Gesellschaft entgangenen Zinserträge, liegt eine verdeckte Ausschüttung zugunsten der Gesellschafter H und Re. F. vor.

	1991	1992	1993	1994	1995
Zinsen lt. Bp (8 %)	1.172.276,00	1.666.019,00	1.757.783,00	1.863.928,00	1.966.445,00
Zinsertrag lt. Erklärung	789.318,00	1.145.387,80	1.208.475,68	1.281.450,62	1.351.930,99
verdeckte Ausschüttung	382.958,00	520.631,00	549.307,00	582.447,00	614.514,00

Tz.28: Unter der Bezeichnung "Darlehen F. Rei." ist eine Forderung in Höhe von 8.886.172,00 S (DM 1.168.000,00) in der Bilanz zum 31.12.91 ausgewiesen. Diese Forderung erhöht sich in den Folgejahren um die als Ertrag gebuchten Zinsen. Im Jahr 1993 ist eine Rückzahlung in Höhe von 117.000 gebucht. Die erklärten Ertragszinsen weichen erheblich von jenen Beträgen ab, die bei den deutschen Unternehmen als Aufwand gebucht wurden. Offenbar existiert für dieses Darlehen ein (bisher nicht vorgelegter) Darlehensvertrag in dem eine Verzinsung von 8 % vereinbart wurde (siehe Vorhalt vom 18.11.99, Punkt 5). Der Zinsertrag wird auf Basis dieses Vertrages mit 8 % ermittelt, bisher wurden lediglich 5,5 % erklärt. Es muss davon ausgegangen werden, dass die Zinsen von der deutschen Gesellschaft ausgeschüttet und von den Gesellschaftern vereinnahmt wurden. In der Höhe der dadurch der Gesellschaft

entgangenen Zinserträge liegt eine verdeckte Ausschüttung zugunsten der Gesellschafter H und Re. F. vor.

	1992	1993	1994	1995
Zinsen lt. Bp (8%)	710.893,09	749.863,27	781.874,91	824.878,56
Zinsertrag lt. Erklärung	488.739,00	515.513,00	537.539,00	567.104,01
verdeckte Ausschüttung	222.154,00	234.332,00	244.336,00	257.775,00

Tz.29: In den Jahren 1992 bis 1995 hat das Unternehmen an die Gesellschafter H F. Vergütungen für Planungsarbeiten und Firmenkontrolle in Höhe von 700.000,00 (1992) bzw. 1.000.000,00 (1993-1995) geleistet. Diese Beträge stehen in einem krassen Missverhältnis zu dem durch die Gesellschaft daraus erzielten Erlösen. Die Entgelte des Herrn F. wurden offenbar völlig Leistungsunabhängig vereinbart, anders sind die Schwankungen der Erlöse im Verhältnis zu den Planungskosten nicht erklärbar. Es existiert keine eindeutige, klare Vereinbarung über die Leistungsbeziehung zwischen den Gesellschafter Herrn F. und der Gesellschaft bzw. wurde eine solche nicht vorgelegt (man beachtet dazu die Rechtsprechung des VwGH zu Vereinbarungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft). Zudem gibt es keine Aufzeichnungen über die Anzahl und die zeitliche Lagerung der Arbeitsstunden des Herrn F. oder die in den einzelnen Monaten erstellten Zeichnungen bzw. Kreationen. Obwohl dieser Umstand für sich betrachtet das Vorliegen einer echten Leistungsbeziehung nicht ausschließt, kann dennoch davon ausgegangen werden, dass ein fremder Auftraggeber eine messbare Grundlage dafür verlangen würde, dass das von ihm zu bezahlende Entgelt dem Wert der erbrachten Leistung entspricht. Dass ein derartiges ausgewogenes Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung im gegebenen Fall nicht vorliegt, dafür sprechen die erheblichen Abweichungen des wirtschaftlichen Nutzens für den Auftraggeber. Derartige "Leistungsschwankungen" würden unter Fremden wohl nicht nur vom Auftraggeber nicht geduldet, sondern auch vom Auftragnehmer, da dieser naturgemäß ein besonderes Interesse an einer adäquaten Entlohnung seiner Tätigkeit hat (insbesondere bei einer vom Werk abhängigen Bezahlung). Es ist nicht nachvollziehbar wieso ein Entgelt von einer Million sowohl für 245 Arbeitsstunden, 60 Zeichnungen und 1258 Kreationen (1994) wie für 450 Arbeitsstunden, 60 Zeichnungen und 2897 Kreationen angemessen sein soll (in Folge Fehlens entsprechender Aufzeichnungen muss von den Ausgangsrechnungen auf dem Umfang der Tätigkeit geschlossen werden). Es muss daher davon ausgegangen werden, dass zumindest

ein Teil der an Herrn F. bezahlten (bzw. gutgeschriebenen) Beträge nicht in die Leistungsbeziehung sondern in der Gesellschafterstellung begründet ist. Bei der Schätzung eines angemessenen Entgelts für die von Herrn F. erbrachten Leistungen wird vom Gehalt eines vergleichbaren Technikers in gehobener Stellung ausgegangen. Das übliche Jahresbruttogehalt wird mit rund 600.000,00 S angenommen. Unter Berücksichtigung von rund 30 % Lohnnebenkosten ergibt sich bei einer 40 Stundenwoche eine angemessene Entlohnung von rund 800.000,00. Aus den Umständen des Falles ergibt sich, dass eine Vollzeitbeschäftigung ausgeschlossen werden kann. Das Ausmaß der Beschäftigung kann nur anhand der Ausgangsrechnungen an die F. GmbH unter Anwendung eines groben Schätzungsmaßstabes (Zeitaufwand je mehr) ermittelt werden. Die über die tatsächliche Leistungsbeziehung hinaus gehenden Zahlungen (Gutschriften) stellen verdeckte Ausschüttungen zugunsten des H F. dar.

	1992	1993	1994	1995
angemessene Entlohnung	800.000,00	800.000,00	800.000,00	800.000,00
Beschäftigungsausmaß	50 %	75 %	30 %	65 %
angemessenes Entgelt	400.000,00	600.000,00	240.000,00	520.000,00
bisher	700.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
verdeckte Ausschüttung	300.000,00	400.000,00	760.000,00	480.000,00

Tz.33 Gewerbesteuerhinzurechnungen: die Verbindlichkeiten an die C-Est., V., dienen nicht nur einer vorübergehenden Stärkung des Betriebskapitals. Die Zinsen sind daher (soweit sie nicht auf die Anschaffungskosten der Beteiligungen fallen) gemäß § 7 Gewerbesteuergesetz dem Gewinn hinzuzurechnen. (es folgt eine betragsmäßige Darstellung)"

In der Folge ergingen am 22. Februar 2000 die verfahrensgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1995 sowie die Gewerbesteuerbescheide 1991-1993. Am 23.2.2000 erging der Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer 1991 bis 1995. In diesen Bescheiden folgte das Finanzamt den Rechtsansichten der Betriebsprüfung.

In der Folge langte am 21.3.2000 ein Schreiben der Berufungswerberin ein und wurde ausgeführt:

"Wir beantragen Aussetzung aller Vorgänge bis zur rechtsgültigen Entscheidung. Wir beantragen hiermit Akteneinsicht, auch alle Gesprächsaufzeichnungen und Hilfsunterlagen – nichts verschwinden lassen!!!! Wir beantragen jetzt schon Kostenerstattung aus Amtspflichtverletzung. Gründe vorab: a) Formfehler und Nichtbeachtung der BAO in mehreren

Paragrafen, b) siehe unser Schreiben vom 27.2.00 – Anträge usw., c) folgen nach Akteneinsicht, d) Nichtbeachtung unserer Schreiben vom 27.2.2000. Die Rechtsmittel werden vorab aus Sicherheitsgründen eingelegt und damit keiner vergessen wird und ausführliche Gründe eventuell weitere Rechtsmittel und Aussetzungsanträge folgen von Herrn DrStb. Den Eingang der Rechtsmittel und der Aussetzungsanträge wollen Sie bestätigen."

In der Folge langte am 23. März 2000 eine Berufung der steuerlichen Vertretung, ebenfalls datiert mit 22. März 2000, ein und wurde ausgeführt:

Tz 17: Unter Hinweis auf das von der BP zitierte Erkenntnis (VwGH vom 31. März 1998, Zl. 96/13/0121) dürfe er festhalten, dass das an die Ehegatten W. bzw. die am Betrieb gewährte Darlehen einerseits in der Buchhaltung des Betriebes (W. GesbR) verbucht worden sei und andererseits ein Pfandrecht (gemeinsam mit den Darlehensforderungen der Firma Co.) im Grundbuch eingetragen worden sei. Somit sei einerseits das gewährte Darlehen in den Büchern (Urkunde!) des Darlehensnehmers eingetragen und andererseits durch die grundbücherliche Sicherheit (erster Rang) voll gedeckt (einbringlich) und würden sich die getroffenen Vereinbarungen daher nicht von fremdüblichen unterscheiden. Es werde daher beantragt die verdeckte Gewinnausschüttung ersatzlos zu streichen.

2. Tz 18: Hier vertrete die BP die Rechtsansicht, dass das Darlehen Re. F. mangels schriftlicher Vereinbarung als Zufluss (im Wege der verdeckten Gewinnausschüttung) zu behandeln sei und begründe dies im Prinzip mit dem Fremdvergleich. Gerade jedoch der Fremdvergleich fordere hinsichtlich der Darlehensgewährung – sofern keine unüblichen Konditionen vereinbart worden seien – keinen strengeren Maßstab bei Verwandten als bei an Fremde gegebene Darlehen. Bei Darlehensgewährung waren sowohl Herr und Frau F. anwesend und wurden dem Steuerberater und dem Buchhalter eine Mitteilung davon gemacht. Ferner sei der Buchhalterin die schriftliche Weisung erteilt worden, das Darlehen zu verzinsen. Im Begriff Darlehen liege schon die Verpflichtung zur Rückzahlung. Auf Grund des Vermögens der Frau Re. F. sei auch die Einbringlichkeit gegeben. Es könne daher von Seiten des Finanzamtes nicht behauptet werden, dass ein Darlehen einer fremden Person nicht unter den gleichen Bedingungen gewährt worden wäre. Es werde daher beantragt die verdeckte Gewinnausschüttung ersatzlos zu streichen.

3. Tz 19/Tz 20: Somit entfalle auch die Verpflichtung zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer in sämtlichen Prüfungsjahren und es werde daher beantragt diese ersatzlos zu streichen.

4. Tz 27: Festzuhalten sei, dass die Zinsen – entgegen den Feststellungen der BP – von der deutschen GmbH weder ausgeschüttet noch von den Gesellschaftern vereinnahmt worden seien sondern nur als Aufwand in der Buchhaltung gebucht worden seien. Es liege – da es bei den Kapitaleinkünften auf das Zufließen ankomme – noch kein Zufließen und damit keine

verdeckte Gewinnausschüttung vor. Ferner sei festzuhalten, dass die österreichische Holding (als Finanzierungsgesellschaft) nur Zinsen in einer solchen Höhe (plus Zuschlag) weiterverrechnet habe, die ihr selbst in Rechnung gestellt worden seien. Dass in Deutschland auf Grund eines Irrtums oder auf Grund einer falschen Vertragsauslegung hinsichtlich der Höhe der Zinsen andere Zinsen als in Österreich verbucht worden seien, begründe nicht das Vorhandensein eines subjektiven Wollens (als Teil der Voraussetzungen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung) des Geschäftsführers. Im Übrigen sei noch fraglich wieso von Seiten der BP die verdeckte Gewinnausschüttung – sofern sie überhaupt stattgefunden habe – nach Österreich verlagert worden sei, da den Schaden die deutsche GesmbH erlitten habe. Es werde daher beantragt die Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung ersatzlos zu streichen.

5. Tz 28 wie Tz 27

6. Tz 29: Festzuhalten sei, dass entgegen den Behauptungen der BP eine klare und eindeutige Vereinbarung vorliege und das (nur) auf Grund der Leistung des Herrn F. die Bw. je nach Leistungsfähigkeit des Herrn F. aus dieser Tätigkeit des Herrn F. (Weiterverrechnung der Planungsarbeiten), Gewinne von ein bis zwei Millionen Schilling p.a. erzielt habe. Auch bei Fremden sei eine pauschale Entlohnung nicht unüblich, wobei noch zu beachten sei, dass in diesem Pauschalhonorar auch die Firmenkontrolle (Geschäftsführer) der Töchter enthalten sei und das bei leitenden Angestellten bei der Entlohnung nicht ausschließlich auf die Arbeitszeit Rücksicht genommen werde, wobei darauf hingewiesen werde, dass Herr F. nicht als Angestellter sondern als selbstständiger Gewerbetreibender tätig gewesen sei. Es erscheine daher grundsätzlich die Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund des Vergleiches von Arbeitsstunden und nicht auf Grund des tatsächlich erzielten Erfolges unrichtig zu sein. Daher sei die Reduzierung des vereinbarten Leistungsentgelts noch nicht begründet. Es werde daher beantragt die verdeckte Gewinnausschüttung ersatzlos zu streichen.

7. Tz 33: Berufen werde wegen der Behandlung der Anschaffungskosten durchlaufenden Gelder (für die Kreditgewährung an die Tochterfirma) als Dauerschulden. Da diese Gelder entsprechend der Funktion des Bw. als Kapitalbeschaffungsgesellschaft nicht als Verstärkung des Betriebskapitals zu betrachten sind. Es werde daher beantragt insoweit von einer Hinzurechnung der Zinsen als Dauerschuldzinsen Abstand zu nehmen.

Bitte: Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer sei hierbei noch zu bemerken, dass auf Grund des DBA Deutschland-Österreich die Kapitalerträge, soweit sie den Gesellschaftern zugeflossen sind, nicht den vollen Steuersatz (Kest) unterliegen.

In der Folge wurde die Berufung der Betriebsprüfung zur Stellungnahme übermittelt und führte diese im wesentlichen aus. "Zu 1) Unter TZ 17 des Bp-Berichtes wurden als Darlehen

bezeichnete Zuwendungen an die Ehegatten W. nicht als solche anerkannt und als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert. Begründend wurde die Angehörigen-Rechtsprechung angeführt sowie der Umstand, dass die Ertragszinsen bei der Bw. umgehend zu 100 % wertberichtigt wurden. Die zwischen der C-Inv. und den Ehegatten W. abgeschlossenen Schuld und Pfandbestellungsurkunde ist in diesem Fall irrelevant, da es sich um zwei verschiedene, wenn auch über die Gesellschafter eng verflochtene Rechtspersönlichkeiten handelt. Weder diese Urkunde noch die darin mit der Co. grundbücherliche Sicherstellung könnten der Bw. als Grundlage für die Einbringung ihrer Forderungen gegenüber den Ehegatten W. dienen. Die vom VwGH geforderten Voraussetzungen liegen somit auch in diesem Punkt nicht vor. Der VwGH führt im Erkenntnis vom 26.9.1985, 85/14/0079 aus, dass bei der in diesem Fall sicherlich anzuwendenden Angehörigen Rechtsprechung die Abmachungen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten müssen. Trifft auch nur eine dieser Voraussetzungen nicht zu, so kann die Rückzahlbarkeit nicht als erwiesen angenommen werden. Ferner spricht der Umstand, dass die gesamten Zinserträge bei der Bw. umgehend zu hundert Prozent wertberichtigt wurden dafür, dass eine Rückzahlbarkeit von vornherein nicht gegeben war und diese der Bw. bzw. deren Organen auch bekannt und bewusst war. Dies ist ebenfalls ein schwerwiegender Anhaltspunkt, der gegen die Rückzahlbarkeit der Zuwendungen spricht, sodass die Beurteilung als verdeckte Ausschüttung gerechtfertigt erscheint.

Ad 2) Die unter Tz 18 des BP-Berichts vorgenommene Beurteilung einer Zuwendung an die Gesellschafterin Re. F. (Rückzahlung eines Bankdarlehens und Einstellung als Darlehen) als verdeckte Ausschüttung erfolgte ebenfalls in Anlehnung an die Angehörigenrechtsprechung. Die Einwendungen der Bw. können die Rechtmäßigkeit dieser Beurteilung nicht entkräften, da weder die behauptete Anwesenheit der Ehegatten F. bei der Darlehensgewährung, noch der Umstand der tatsächlich erfolgten Verzinsung die vom VwGH geforderte klare und nach außen zum Ausdruck kommende schriftliche Vereinbarung (siehe dazu VwGH vom 14.4.1993, 91/13/0194) ersetzen kann. Auch die Bezeichnung als Darlehen besitzt für sich keinen Beweischarakter, da weder die buchhalterische Behandlung noch die gewählte Formulierung von Bedeutung für die steuerliche Behandlung und eines bestimmten Sachverhaltes maßgeblich ist, sondern ausschließlich der wirtschaftliche Gehalt. Nun gibt es weder eine Urkunde, die über die Bedingungen der angeblichen Vereinbarung Aufschluss gibt (Kreditrahmen, Zinsenfälligkeiten, Rückzahlungstermine und Sicherheiten) noch wurden – was im Hinblick auf den wirtschaftlichen Gehalt wesentlich schwerer wiegt – tatsächlich Rückzahlungen vorgenommen, nicht einmal für die der Gesellschafterin buchmäßig angelasteten Zinsen wurden entsprechende Zahlungen geleistet. Wenn nun die Bw. behauptet, dass ein Darlehen an einen Fremden unter den gleichen Bedingungen

abgeschlossen worden wäre, so ist dem entgegenzuhalten, dass eben diese Bedingungen wie bereits angeführt im verborgenen geblieben sind und dass nicht einmal in der Berufung eine nähere Konkretisierung erfolgt ist. Die tatsächliche Gestaltung (keine Rück- und Zinsenzahlungen) alleine spricht zweifelsfrei gegen eine fremdübliche Vorgangsweise.

Ad 4 und 5) Von der BP wurde festgestellt, dass die in den Bilanzen ausgewiesenen Darlehen bzw. Forderungen an die verbundenen deutschen Unternehmen mit 5,5 % verzinst wurden. Aus dem im Verfahren vorgelegten Abschlüssen bzw. Jahresberichten dieser deutschen Gesellschaften geht hervor, dass deren Verbindlichkeiten gegenüber der Bw. in Erfüllung eines schriftlichen Darlehensvertrages mit 8 % Zinsen belastet wurden. Von der BP wurde davon ausgegangen, dass die Zinsen ausgeschüttet wurden und – da sie bei der Bw. nicht als Erlös gebucht worden, von den österreichischen und deutschen Gesellschaftern beherrschenden Gesellschaften vereinnahmt wurden. Eingangs wird festgehalten, dass im Zuge des BP-Verfahrens Bilanzen der verbundenen deutschen Unternehmen vorgelegt wurden, deren Ansätze hinsichtlich der zu den österreichischen Unternehmen der Gruppe bestehenden Beteiligungs- und Darlehensverhältnissen nicht mit jenen der österreichischen Bücher korrespondieren. Der sich daraus bei der Al., B. ergebende ungeklärte Vermögenszuwachs beträgt rund 60 Mio. und ist unter Punkt 2 der Anlage 2 dargestellt. Die Erhöhung der Zinsen wurde ausgehend von den niedrigeren österreichischen Bilanzansätzen vorgenommen. Wenn nun in der Berufung behauptet wird, es sei seitens der deutschen GmbH zu keiner Ausschüttung und seitens der Gesellschafter zu keiner Vereinnahmung der Zinsen gekommen, ist dazu anzumerken, dass die Bw. bzw. deren Organe ihrer (in Folge des Vorliegens eines ins Ausland reichenden Sachverhaltes) erhöhten Mitwirkungspflicht in keiner Weise nachgekommen sind. Ein diesbezüglicher Vorhalt vom 18.11.1999, indem unter den Punkten 4 und 6 um Vorlage der Kontoblätter der deutschen Bücher zwecks Aufklärung der divergierenden Zinsenansätze ersucht wurde, blieb unbeantwortet. Die amtswegige Ermittlungspflicht ist an diesem Punkt an ihre Grenzen gestoßen und wurde damit im vollen Umfang erfüllt. Führen ordnungsgemäß durchgeführte Ermittlungen bei Vorliegen formeller Mängel (in Zusammenhang mit der Fremdüblichkeit) zu keinem eindeutigen Ergebnis, so geht dies zu Lasten der betroffenen Steuerpflichtigen (vgl. Bauer-Quantschnigg, KStG 1988, Kommentar zu § 8, Tz 50). Die Kontoblätter hätten – im Gegensatz zu den meisten der vorgelegten Jahresabschlüsse – Aufschluss darüber geben können, in welcher Weise über die Zinsen verfügt worden sei, denn auch eine andere Verfügung als die Auszahlung kann einen Zufluss bewirken. An dieser Stelle wird auf den Bericht des Wirtschaftsprüfers über die Prüfung des Abschlusses der F. GmbH für das Jahr 1993 verwiesen. Darin wird zur Entwicklung des Darlehens von der Al., B. angeführt, dass am 3.2.1993 42.831,13 DM, am 2.3.1993 und am 25.11.1993 jeweils 100.000,00 DM (insgesamt also rund 1,7 Mio. S) getilgt

wurden, dies sei durch Bankbelege nachgewiesen. Was mit diesen Tilgungen geschehen ist, ist aus den österreichischen Büchern nicht nachvollziehbar (da diese dort nicht aufscheinen) und konnte auch im Wege des Vorhaltes vom 18.11.1999 nicht geklärt werden. In den übrigen Jahren und bei der Al. Deutschland liegen keine detaillierten Angaben über die Entwicklung der Darlehensstände vor. Es musste demnach von der BP als erwiesen angenommen werden, dass die Gesellschafter die höheren Zinsenbeträge vereinnahmt und somit der Bw. Erträge vorenthalten haben, womit der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht ist. Laut den Ausführungen im BP Bericht des Wirtschaftsprüfers über die Prüfung des Abschlusses der F. GmbH für das Jahr 1993 die Verzinsung der Darlehen mit 8 % erfolgte. Dies beruhe auf einem Darlehensvertrag vom 28.12.1990 (das Vorliegen eines schriftlichen Darlehensvertrages wurde im Übrigen im BP-Verfahren stets bestritten), der Wirtschaftsprüfer bestätigt somit ausdrücklich die Rechtmäßigkeit des angewendeten Zinssatzes. Demnach kann beim deutschen Darlehensnehmer weder ein Irrtum noch eine falsche Vertragsauslegung zur 8 %igen Zinsung geführt haben, sondern vielmehr die genaue Einhaltung eines tatsächlich existierenden Vertrages. Dass wie in der Buchhaltung behauptet, ein Schaden auf Seiten der deutschen GmbH entstanden sei, ist demnach erstens nicht zutreffend und zweitens für die örtliche Zuordnung der verdeckten Ausschüttung nicht maßgeblich. Die gegenständliche verdeckte Ausschüttung entsteht nämlich dadurch, dass der österreichischen Gesellschaft Erträge vorenthalten wurden. Der Tatbestand ist somit regelmäßig mit der Ansässigkeit der geschädigten Gesellschaft verbunden, es ist daher unerheblich, ob sich der Sachverhalt, der zur verdeckten Ausschüttung geführt hat, im Inland oder im Ausland abspielt.

Ad 6) In den Jahren 1992 bis 1995 wurden der Bw. vom Gesellschafter H F. 700.000,00 (1992) bzw. 1.000.000,-- p.a. verrechnet. Die darüber ausgestellten Rechnungen sind folgenden Inhalts: "Ich berechne Ihnen für Planung von Fertigungsunterlagen und Entwürfen für die I. und Firmenkontrolle aus Beratervertrag vom 1.5.1991 700.000,00 (1.000.000)". Ausgehend von dieser Rechnung wurde die Bw. zwecks Prüfung der Angemessenheit der Vergütungen mittels Vorhalt vom 12. Juli 1999 aufgefordert, nähere Angaben zur Tätigkeit des Herrn F. zu machen und den angesprochenen Beratervertrag vorzulegen. Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet. Den Großteil der erklärten Vergütungen wurde in Folge dessen als unangemessen und damit als verdeckte Ausschüttungen H F. qualifiziert. Die Bw. erklärt Erlöse aus einer (der einzigen) Geschäftsbeziehung zur deutschen F. GmbH, deren alleinige Gesellschafterin die Al., Rei. ist. Diese wiederum ist eine 100 % Tochter der Bw. Dieser F. GmbH werden folgende Leistungen in Rechnung gestellt: Anfertigung von Zeichnungen, Diamantsegmentkreationen, Analysen und sonstige Arbeiten (Ingenieurarbeiten). Die diesen Erlösen zu Grunde liegenden Leistungen seien von Herrn H F. erbracht worden, die Arbeiten

wurden laut den Angaben der Buchhalterin der Bw. in B. ausgeführt. Als Beweis dafür wurde ein Ordner mit Zeichnungen und EDV-Ausdrücken vorgelegt. Aus den Ausgangsrechnungen an die F. GmbH geht die Anzahl der gelieferten Zeichnungen und der sonstigen Arbeitsstunden hervor:

	1992	1993	1994	1995
Zeichnungen	80	102	60	60
Einzelpreis	750,00	830,00	900,00	950,00
Analysen		12		
Einzelpreis		5.200,00		
Kreationen	1.375	2.466	1.258	2.897
Einzelpreis	960,00	1.050,00	1.120,00	1.200,00
Sonstige Stunden	564	719	245	450
Einzelpreis	790,00	870,00	940,00	990,00

Die daraus resultierenden Erlöse und die sich für die Bw. ergebenden "Aufschläge" betragen:

	1992	1993	1994	1995
Erlöse	1,826.000,00	3,338.000,00	1,694.000,00	3,994.000,00
Aufschlag	161 %	234 %	69 %	299 %

In der Berufung wird zwar die Feststellung der BP bestritten, dass es keine eindeutige Vereinbarung gebe (im BP-Bericht heißt es dazu, dass keine solche existiert bzw. dass sie nicht vorgelegt wurde), die Bw. nutzt jedoch auch im Berufungsweg die Möglichkeit nicht diese behauptete Vereinbarung vorzulegen oder zumindest deren Inhalt näher zu erläutern. Auch der in den Rechnungen des H F. angesprochene Beratervertrag vom 1.5.1991, dessen Vorlage im Zuge der BP nach mehrfacher Urgenz unterblieben ist, wird im Berufungsverfahren wiederum nicht vorgelegt. Stattdessen wird auf die aus den Leistungen des Herrn F. resultierenden Gewinne der BP verwiesen, die sich je nach dessen Leistungsfähigkeit ergeben. Eben jene Gewinne (bzw. Erlöse) weichen bei gleich bleibenden Kosten in den einzelnen Prüfungsjahren erheblich voneinander ab, sodass die offensichtlich starken Schwankungen der Leistungsfähigkeit des Herrn F. ausschließlich zu Lasten der Bw. gehen. Genau dieser Umstand wird von der BP als nicht fremdüblich betrachtet. Ein Fremder würde sich wohl kaum

mit immer demselben Honorar zufrieden geben, denn seine Leistungen gegenüber dem Vorjahr ein Vielfaches betragen hätten. Umgekehrt würde auch der Auftraggeber eine nur halb so große Leistung nicht mit demselben Betrag abgelden. Dies ist auch mit dem Hinweis auf eine pauschale Entlohnung nicht zu entkräften. Um die Schwankungen auszugleichen, müsste die Aufwendigkeit der ins Treffen geführten Firmenkontrolle in den einzelnen Prüfungsjahren sehr unterschiedlich gewesen sein. Zu diesem Vorbringen ist darüber hinaus anzumerken, dass Herr F. bei den zu kontrollierenden Töchtern (gemeint wohl der Tochter Al., Rei.) als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer ausgewiesen ist. Demnach würde Herr F. dafür entlohnt seine eigene Tätigkeit zu kontrollieren, dass wohl weder effizient noch im Geschäftsleben üblich erscheint. Dieses Vorbringen muss daher als nicht zutreffend und damit für die Beurteilung der Angemessenheit irrelevant angesehen werden. Was den Einwand betrifft, die Berechnung dürfe nicht anhand der Arbeitsstunden, sondern am Kriterium des Erfolges gewesen werden, so ist noch mal darauf hinzuweisen, dass gerade der wirtschaftliche Erfolg für die Bw. als Anhaltspunkt für die Unangemessenheit herangezogen wurde. Dass die Entlohnung bei leitenden Angestellten üblicherweise ausschließlich nach der Arbeitszeit erfolgt, wurde von der BP nicht behauptet, die zeitliche Komponente wurde lediglich als Beurteilungsmaßstab für das mögliche Tätigkeitsausmaß herangezogen, da im Verfahren keine substantziellen Angaben gemacht wurden. Die Ermittlung der Arbeitsstunden konnte nur grob schematisch vorgenommen werden. Es wurden je Zeichnung und Kreation 15 Minuten angesetzt, dies erfolgte ausgehend von der Überlegung, dass in Folge der Entfernung des Wohnsitzes des Herrn F. vom Sitz der Bw. in B. eine Vollzeitbeschäftigung (40 Stundenwoche) keinesfalls in Frage kommt. Dass Herr F. nur fallweise in B. anwesend ist, wurde auch von der Buchhalterin der Bw. angegeben. Dass auf diese Weise ermittelte Beschäftigungsausmaß beträgt zwischen 30 % und 75 % (letzteres dürfte auf Grund der Umstände wohl ohnehin zu hoch gegriffen sein).

Ad 7) Gem. § 7 Z 1 Gewerbesteuergesetz werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb u.a. Zinsen für Schulden, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind, wieder hinzugerechnet. Für die Behandlung einer Verbindlichkeit als Dauerschuld ist es ohne Bedeutung, ob die Schuld mit dem Willen eingegangen wurde, dass Kapital dauernd zu verstärken oder ob eine baldige Tilgungsabsicht bestand; maßgebend ist vielmehr die tatsächliche Laufzeit einer betreffenden Verbindlichkeit. Von der Hinzurechnung sind Kreditinstitute ausgenommen, die geschäftsmäßig Geldbeträge annehmen und abgeben. Kreditinstitute sind Unternehmungen, die Bank- und Sparkassengeschäfte im Inland betreiben, einschließlich der Girokassen, Giroverbände, Girozentralen und sonstige Einrichtungen, welche dem Abrechnungsverkehr dienen. Da es sich bei der Al. um kein Institut im Sinne dieser Bestimmung handelt, kommt

eine Begünstigung aus diesem Titel nicht in Betracht. Der Hinweis in der Berufung, die Aufwendungen seien deshalb nicht als Dauerschuldzinsen zu behandeln, weil durchlaufende Gelder vorliegen würden, geht ebenfalls ins Leere, da es für die Qualifikation einer Schuld als Dauerschuld nicht auf den Entstehungsgrund oder auf den mit ihrer Aufnahme unmittelbar verbundenen Zweck ankommt, sondern nur darauf, ob die Schuld objektiv nach ihrer Laufzeit und ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen eigenes Betriebskapital ersetzt.

Kest-Abzug, Vermögensteuer

Gem. § 1 der Verordnung zur Durchführung der Entlastung von der Abzugssteuer gem. dem österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl. 426 vom 8. Juni 1994 ist der Steuerabzug in voller Höhe vorzunehmen. Es besteht gem. § 2 jedoch die Möglichkeit, die Rückerstattung der über das Abkommen zulässigen Ausmaß hinausgehenden Kest zu beantragen (vgl. Lang-Schuch, DBA Deutschland-Österreich, Kommentar zu Artikel 10a, Tz 57 und 70). Die Vermögenssteuer wurde auf Basis der Prüferbilanzen ermittelt (siehe Anlage 1 zum BP Bericht), somit sind die von der BP ausgeschiedenen Aktiva nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten.

Abschließend sollen noch einige Hinweise auf den Ablauf des Verfahrens gegeben werden, die insbesondere soweit die Berufung verdeckte Ausschüttungen betrifft, die im Wesentlichen mit der fehlenden Fremdüblichkeit bzw. Angemessenheit begründet wurden, von Bedeutung sind. Die Bw. bzw. deren Organe waren nur sehr eingeschränkt bereit, die von den Prüfern aufgeworfenen Fragen zu beantworten. Die erbetene schriftliche Beantwortung verschiedener Vorhalte ist aus mehrmaliger Urgenz unterblieben. Auch die geforderten Unterlagen wurden größtenteils nicht vorgelegt. In diesem Zusammenhang mit Verträgen und Vereinbarungen wurde zumeist vorgegeben, dass diese nicht in Schriftform bestünden. Auf Grund dieser Vorgangsweise seitens des Unternehmens bzw. der hier herrschenden Gesellschafter H und Re. F., wurden bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit bzw. Angemessenheit strenge Maßstäbe angelegt."

In der Folge wurde die Stellungnahme am 16. November 2000 der Berufungswerberin zur Gegenäußerung übermittelt. Am 11. Dezember 2000 langte diese Gegenäußerung ein und wurde ausgeführt: "Wir bestätigen den Eingang dieses Schreibens. Gründe vorab, weitere erhalten Sie a) von unserer Rechtsvertretung Dr. Berger, b) von uns in den ersten 2001 Wochen da wir derzeit in Deutschland voll im Weihnachtsgeschäft sind. Unter anderem schon mal vorab 1) Vorgang ist von Anfang an nichtig, 2) die eingesetzten Zahlen sind unter anderem rechtswidrige renovierungsbedürftige Schätzungen, 3) die Begründungen der Bediensteten sind in großen Teilen unwahrer Vortrag, 4) der unwahre Vortrag baut unter anderem auf Geistervorstellungen auf und ist auch nach österreichischen und EU-Recht nicht

haltbar, 5) bei richtiger staatsrechtlicher Prüfung und nicht derartige wischiwaschi Prüfungen und Befragungen ohne jede fachliche Substanz und der Missachtung unter anderem des Doppelbesteuerungsabkommens sind die Schriftsätze Kaffeesatzleserei. Beweise alle Unterlagen, alle Niederschriften der Bediensteten folgen wie oben angekündigt."

Beilgelegt war diesem Schreiben ein Beratervertrag zwischen der Firma H F. und der Alf.. Wobei laut Vertrag eine Vergütung je nach Vereinbarung, Notwendigkeit und Aufwand bei Kapitalbedarf für Investitionen in den neuen Bundesländern bis maximal 1,5 Mio. S pro Jahr vereinbart wurde. Rechnungsempfänger laut diesem Beratervertrag sei die F. GmbH in Rei..

Die Berufungen wurden der Finanzlandesdirektion für OÖ am 22. November 2000 vorgelegt. Die Zuständigkeit zur Bearbeitung dieser Berufungen ging am 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

In der Folge wurde seitens der Referentin ein Vorhalt ausgefertigt und ausgeführt:

"1) Es wurde Akteneinsicht beantragt. Akteneinsicht in die Akten des Finanzamtes kann während der Parteienverkehrszeiten nach telefonischer Terminvereinbarung am Finanzamt ABC, genommen werden. Auf § 90 BAO wird hingewiesen. Es wird darauf hingewiesen, dass kein Rechtsanspruch auf Übersendung von Ablichtungen aus Akten besteht. Die Akteneinsicht ist somit am Finanzamt vorzunehmen.

Sollte sich dieser Antrag auch auf die Akten des Unabhängigen Finanzsenates beziehen, so wird in der Beilage der UFS-Akt zum gegenständlichen Verfahren übermittelt, der (zum heutigen Tag) lediglich aus dem Vorlageformular des Finanzamtes und der von Ihnen eingebrachten Berufung besteht. Einem allfälligen Antrag auf Akteneinsicht in die Akten des UFS wurde somit bereits entsprochen. Ein Bescheid über die Gewährung der Akteneinsicht ist nicht erforderlich.

2) Im Schriftsatz vom 17. Jänner 2001 wird ausgeführt, dass die Geschäftsleitung nicht über eine Betriebsprüfung informiert worden sei. Die Ankündigung erfolgte telefonisch am 31.5.1999 beim Steuerberater. Auf die von Ihnen erteilte Vollmacht wird verwiesen. (Laut Vollmacht wurde Herr Dr. Berger bzw. die Industria Treuhand bevollmächtigt, Sie in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörden und Personen rechtsgültig zu vertreten und für Sie Eingaben, Steuererklärungen etc. zu unterfertigen, Akteneinsicht zu nehmen sowie alles ihm in Ihrem Interesse zweckdienlich erscheinende zu verfügen.) Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

Gleiches gilt auch für den Einwand, die abgegebenen Steuererklärungen seien nichtig, da nicht von der Geschäftsführung unterzeichnet.

3) In der Beilage wird eine Kopie des Vorhaltes vom 18. November 1999 übermittelt, bitte beantworten Sie die dortigen Fragen und legen Sie die dort geforderten Unterlagen vor.

4) In der Beilage wird eine Kopie des Vorhaltes vom 12. Juli 1999 übermittelt, bitte beantworten Sie die dortigen Fragen und legen Sie die dort geforderten Unterlagen vor.

5) Von der Besprechung mit Herrn H F. wurde seitens des Finanzamtes kein Wortprotokoll angefertigt. Bitte geben Sie daher nach Ihrer Erinnerung bekannt, welche Themenbereiche besprochen wurden und legen Sie Ihre Ansicht nochmals schriftlich dar.

6) Die Stellungnahme der Betriebsprüfung zu Ihrer Berufung wird (nochmals) übermittelt."

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Darlehen W. /Verdeckte Ausschüttung

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

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 27. Mai 1999, 97/15/0067).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH vom 29.10.1985, 85/14/0087). Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Dass der Vertrag nicht fremdüblich ist, ergibt sich nach Ansicht der Referentin alleine aus dem Umstand, dass im gesamten Prüfungszeitraum keine Zinsen- und Kapitalrückzahlungen erfolgten und die Zinsen bereits ab dem ersten Jahr zur Gänze wertberichtigt wurden. Wenn der Steuerberater dazu ausführt, es sei bereits die Eigentumsübertragung vorbereitet gewesen und habe man nur wegen dem "Unfall" von Herrn W. darauf verzichtet, so ist dem entgegenzuhalten, dass der dazu angeblich existierende Vertragsentwurf weder im BP-Verfahren noch im Berufungsverfahren vorgelegt wurde. Zudem wurde diese Eigentumsübertragung bis heute nicht nachgeholt.

Wenn der Steuerberater das Bestehen eines "Naheverhältnisses" zu den Eltern bzw. Schwiegereltern bestreitet, ist dem entgegenzuhalten, dass das Auftreten von Konflikten (im übrigen offensichtlich erst nach dem Berufszeitraum) nichts am Bestehen des "Naheverhältnisses" ändert, sondern in Familien Konflikte recht häufig vorkommen.

2) Darlehen Re. F.

Zu den verdeckten Ausschüttungen und zu den Grundsätzen des Fremdvergleichs wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Im konkreten Fall von Darlehen/Forderungen an Gesellschafter verlangt der VwGH schriftliche Vereinbarungen über den Rahmen, Zinsenfälligkeiten, Rückzahlungstermine und Sicherheiten. Die bloße Verbuchung der Beträge kann eine Urkunde über die angeführten Voraussetzungen nicht ersetzen.

Wenn in der Berufung angeführt wird, bei der Darlehensgewährung seien sowohl Herr als auch Frau F. anwesend gewesen und sei der Buchhalterin davon Mitteilung gemacht worden und die Weisung gegeben worden, das Darlehen zu verzinsen, so entspricht dies nicht den oben angeführten Kriterien. Es wird in diesem Zusammenhang auf die ausführliche Darstellung in der Stellungnahme der Betriebsprüfung verwiesen.

3) Zinsen

Es darf auf die bereits zitierten Rechtsgrundlagen zu den verdeckten Ausschüttungen verwiesen werden. Bei diesem Punkt ist strittig, ob ein Zufluss erfolgt ist, ein solcher wird von der Bw. bestritten. Diesbezüglich wird darauf hingewiesen, dass die Berufungswerberin ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist und trotz Vorhalt die Kontoblätter zwecks Aufklärung der divergierenden Zinsenansätze nicht übermittelt hat. Die Kontoblätter hätten Aufschluss darüber geben können, wie über die Zinsen verfügt wurde. Es wird daher in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen, dass die Zinsen von den Gesellschaftern vereinnahmt wurden.

4) Leistungen von Herrn Hilmar F.

Es darf auf die bereits zitierten Rechtsgrundlagen zu den verdeckten Ausschüttungen verwiesen werden.

Nach Angaben der Bw. liege eine klare und eindeutige Vereinbarung mit Herrn H F. vor. Eine solche kann jedoch in dem Beratervertrag vom 1.5.1991 nicht erblickt werden. Eine Vergütung nach "Vereinbarung, Notwendigkeit und Aufwand; bei Kapitalbedarf für Investitionen in den neuen Bundesländern, max. 1, 5 Mio." kann wohl keinesfalls die Kriterien einer fremdüblichen Vereinbarung entsprechen. Auch die Vertragsdauer wird mit "je nach Investitionsbedarf in den neuen Bundesländern in Deutschland" bemessen, was wohl ebenfalls nicht den Kriterien für die Fremdüblichkeit entspricht. Die Bw. wurde aufgefordert, nähere Angaben zur Tätigkeit des Herrn H F. zu machen, der Vorhalt blieb unbeantwortet. Das festgesetzte Pauschalhonorar ist daher nach Ansicht der Referentin jedenfalls fremdunüblich. Diesbezüglich darf auf die detaillierte Darstellung in der Stellungnahme der Betriebsprüfung verwiesen werden.

5) Gewerbesteuer

Gem. § 7 Z 1 Gewerbesteuergesetz werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb u.a. Zinsen für Schulden, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind, wieder hinzugerechnet. Für die Behandlung einer Verbindlichkeit als Dauerschuld ist es ohne Bedeutung, ob die Schuld mit dem Willen eingegangen wurde, dass Kapital dauernd zu verstärken oder ob eine baldige Tilgungsabsicht bestand; maßgebend ist vielmehr die tatsächliche Laufzeit einer betreffenden Verbindlichkeit. Von der Hinzurechnung sind Kreditinstitute ausgenommen, die geschäftsmäßig Geldbeträge annehmen und abgeben. Kreditinstitute sind Unternehmungen, die Bank- und Sparkassengeschäfte im Inland betreiben, einschließlich der Girokassen, Giroverbände, Girozentralen und sonstige Einrichtungen, welche dem Abrechnungsverkehr dienen. Die Bw. ist kein Institut im Sinne dieser Bestimmung. Der Hinweis in der Berufung, die Aufwendungen seien deshalb nicht als Dauerschuldzinsen zu behandeln, weil durchlaufende Gelder vorliegen würden, geht ebenfalls ins Leere, da es für die Qualifikation einer Schuld als Dauerschuld nicht auf den Entstehungsgrund oder auf den mit ihrer Aufnahme unmittelbar verbundenen Zweck ankommt, sondern nur darauf, ob die Schuld objektiv nach ihrer Laufzeit und ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen eigenes Betriebskapital ersetzt.

Linz, am 11. Juli 2006