



GZ. RV/1003-W/04,  
GZ. RV/1002-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 sowie Kapitalertragsteuerhaftung für die Jahre 1998 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

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

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

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. September 1987 gegründet. Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist laut Gesellschaftsvertrag die Durchführung von Bauten als Generalplaner und Generalunternehmer, Bauberatung, Baumeistergewerbe, Errichtung von Blitzschutzanlagen, Zimmermeister-, Steinmetzgewerbe, Brunnenmeistergewerbe, Gas-, Wasserleitungs-, Lüftungsinstallateur, Elektroinstallateur der Ober- und Unterstufe sowie der Handel mit Waren aller Art. Das Stammkapital der Bw. beträgt seit ihrer Gründung S 500.000,00 an

welchem Ing. W. K. im berufungsgegenständlichen Zeitraum zu 100 % als Gesellschafter beteiligt war. Dieser war im berufungsgegenständlichen Zeitraum auch Geschäftsführer der Bw. Mit Beschluss der Generalversammlung vom 26. September 2002 wurde das Vermögen der Bw. zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 im Wege der Gesamtsrechtsnachfolge gemäß Artikel II UmgrStG auf den Alleingesellschafter Ing. W. K. übertragen, welcher das Unternehmen als protokolliertes Einzelunternehmen seither weiterführt.

Im Zuge einer die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Bw. im Prüfungszeitraum wegen ihrer Überschuldung vom Gesellschaftergeschäftsführer Ing. W. K. wiederholt Darlehen gewährt worden seien. Schriftliche Darlehensvereinbarungen zwischen der Bw. und ihrem Gesellschafter würden jedoch nur in Form eines Darlehensvertrages aus dem Jahr 1995 existieren, in welchem eine Darlehenshöhe von S 1.000.000 festgelegt worden sei, welche laut Vereinbarung bis zum 26. Juli 1997 zurückbezahlt werden sollte.

Für die im Prüfungszeitraum in der Bilanz ausgewiesenen Darlehensbeträge seien jedoch keine schriftlichen Verträge vorgelegt worden. Vielmehr habe man sich auf den Darlehensvertrag aus dem Jahr 1995 berufen. Der Betriebsprüfer vertrat die Ansicht, dass der Darlehensvertrag aus dem Jahr 1995 keine ausreichende Grundlage für die im Prüfungszeitraum vom Gesellschaftergeschäftsführer gewährten Darlehen an die Bw. sei und qualifizierte die im Prüfungszeitraum der Bw. vom Gesellschaftergeschäftsführer einbezahlten Beträge mangels Vorliegen von nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden klaren und eindeutigen Darlehensverträgen als verdecktes Stammkapital. Für die im Prüfungszeitraum vom Gesellschafter vorgenommenen Kapitalzuführungen in Höhe von

Jahr	1998	1999	2000
	Schilling	Schilling	Schilling
Kapitalzuführung	10.500.000,00	14.700.000,00	10.850.000,00

wurde daher den dafür bei der Bw. als Aufwand verbuchten Zinsen in Höhe von

Jahr	1998	1999	2000
	Schilling	Schilling	Schilling
Zinsaufwand	375.306,00	1.276.544,00	2.211.785,00

die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe versagt. Weiters wurden die von der Bw. im Jahr 1998 in Höhe von S 3.799,00 sowie die im Jahr 1999 in Höhe von S 375.306 an den Ge-

sellschafter ausbezahlten Zinsen von der Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert und der Kapitalertragsbesteuerung unterzogen.

Aufgrund dieser Feststellungen ergingen im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000. Weiters ergingen an die Bw. entsprechende Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 bis 1999.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte unter Durchführung eines Erörterungstermines und einer mündlichen Berufungsverhandlung die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Vorschreibung der Abgaben im Sinne der abgegebenen Steuererklärungen. In der Begründung führte die Bw. aus, der Gesellschafter habe ihr in den Jahren 1995 bis 2000 Darlehen zur Finanzierung eines Großprojektes gewährt. Mangels ausreichender Besicherung durch die Bw. habe ihr Gesellschafter Ing. W. K. entsprechende Kredite bei der Bank aufgenommen und die Haftung für diese Beträge mit seinem Privatvermögen übernommen. Anlässlich der ersten Zuzählung sei mit der Bw. der Darlehensvertrag vom 11. September 1995 abgeschlossen worden, der eine angemessene Verzinsung, eine vierteljährliche Zinsenabrechnung und bestimmte Rückzahlungsmodalitäten vorgesehen habe. Anlässlich der weiteren Zuzahlungen seien die im Vertrag vom 11. September 1995 schriftlich vereinbarten Bedingungen schriftlich weiter vereinbart worden. Diese Weitervereinbarungen seien der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Außerdem sei jede einzelne Darlehenszuzählung der Vergütung als Gesellschafterdarlehen unterzogen worden, womit seitens der Abgabenbehörde der Darlehenscharakter dieser Zuzahlungen als gegeben hingenommen worden sei. Dass diese Darlehensvereinbarungen auch tatsächlich gelebt worden seien, sei aus den laufenden Zinsenabrechnungen und auch aus den Zahlungen 1996 bis 1999 ersichtlich. Wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten bei der Verwirklichung des Großprojektes, sei es bei der Bw. zu Zahlungsstockungen bzw. Zahlungsverzögerungen gekommen, sodass ein Teil der abgerechneten Zinsen gestundet werden musste. Tatsache sei, dass der Gesellschafter wegen der Notwendigkeit der Tilgung der Refinanzierung der Bw. keine Eigenmittel, sondern ausdrücklich Fremdmittel zuwenden wollte. Der innere Zusammenhang zwischen der Refinanzierung und der zugezahlten Gesellschafterdarlehen zeige die Notwendigkeit eines schuldrechtlichen Verhältnisses deutlich auf und ließe eine andere Finanzierungsform von vornherein nicht zu. Es sei immer daran gedacht worden, eine fristenkongruente Bedienung der Refinanzierung durch die zugezahlten Gesellschafterdarlehen, die einem schuldrechtlichen Verhältnis entsprangen, zu ermöglichen. Für die Fremdüblichkeit spreche weiters, dass anlässlich der ersten Zuzählung und auch für alle weiteren Zuzahlungen eine klare vertraglich Grundlage ge-

schaffen worden sei. Dies zeige sich auch aus der korrekten Zinsenabrechnung und den laufenden Zinsenzahlungen bis 1999. Mangelnde Fremdüblichkeit daraus abzuleiten, weil vereinbarte Zinsen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Darlehensschuldners (noch) nicht oder (noch) nicht vollständig bezahlt worden seien, gingen an der wirtschaftlichen Realität vorbei. Ebenso seien Prolongationen der Fälligkeiten von Darlehensbeträgen in wirtschaftlich turbulenten Zeiten an der Tagesordnung. Selbst der Verlust von Darlehen bzw. Krediten kann kein als der Fremdüblichkeit entgegenstehendes Element angesehen werden. Auch die Frage der Besicherung, die sich im übrigen im vereinbarten Zinssatz niederschläge, sei insbesondere durch die Verpfändung der Planung des Großprojektes im Zeitpunkt der Zuzählung der Darlehensvaluta ausreichend gewesen. Diese Vorgangsweisen fänden sich regelmäßig bei finanzierenden Venture Capital Banken und seien daher keinerlei fremdunüblich.

In der Körperschaftsteuererklärung sei irrtümlich unter der Position verdeckte Ausschüttungen eine Gewinnhinzurechnung in Höhe von S 25.000,00 ausgewiesen worden. Bei diesem Betrag handle es sich jedoch um die Körperschaftsteuer, die irrtümlich in der falschen Zeile eingesetzt worden sei. Obwohl in der Steuererklärung als auch bei der Veranlagung 2000 ein Verlustabzug von S 4.640.226 angesetzt worden sei, habe die Betriebsprüfung in den Jahren 1998 bis 2000 als Verlustabzug nur S 4.155.079 berücksichtigt, was in der Berufungserledigung richtig zu stellen sei.

In seiner Stellungnahme vom 10. Februar 2004 weist der Betriebsprüfer darauf hin, dass am 11. September 1995 ein schriftlicher Darlehensvertrag in Höhe von S 1.000.000 abgeschlossen worden sei. Dabei sei vereinbart worden, dass das Darlehen mit 8,5 % verzinst werde und spätestens bis 26. Juli 1997 zurückgezahlt werden sollte. Weitere Darlehensverträge seien nicht vorgelegt worden. Es seien lediglich Meldungen an das Gebührenamt betreffend der Vergebührung von S 200.000 vom 7. August 2000 und für eine Darlehensgewährung von S 1.000.000 vorgelegt worden.

In den Bilanzen der Jahre 1998 bis 2000 seien folgende Darlehensstände ausgewiesen:

31. Dezember 1998	S 12.875.813,00
31. Dezember 1999	S 28.477.051,00
31. Dezember 2000	S 41.538.836,00

Diese betragen daher insgesamt ein Vielfaches der Valuta laut Darlehensvertrag vom 11. September 1995, für welche keine schriftlichen Darlehensverträge dem Finanzamt vorgelegt worden sein sollen. Bei diesen Beträgen handle es sich um Privatkredite, die vom Gesellschafter aufgenommen wurden, da der Bw. von den Banken keine Kredite mehr gewährt wor-

den seien. Die Bankkredite des Gesellschafters seien mit seinen privaten Liegenschaften besichert worden. Aus diesen Umständen sei abzuleiten, dass es sich bei den Darlehensständen um verdeckte Einlagen des Gesellschafters handle.

Betreffend der irrtümlich als verdeckte Ausschüttung angesetzten Körperschaftsteuer sei der Berufung stattzugeben. Bezüglich der Verlustvorträge werde angemerkt, dass diese aus der automatisierten Verlustabzugsdatei übernommen worden seien. Der Verlustvortrag sei im Betriebsprüfungsbericht in den entsprechenden Jahren nach Maßgabe der in der Verlustabzugsdatei angemerkten Beträge gewinnmindernd berücksichtigt worden.

In ihrer Gegenäußerung vom 14. Juni 2004 brachte die Bw. vor, dass bei jeder weiteren Zuzahlung der schriftliche Darlehensvertrag vom 11. September 1995 schriftlich weiter vereinbart worden sei. Diese Weitervereinbarungen seien dem Prüfer auch vorgelegt worden, wobei vom Prüfer jedoch nur eine Kopie zu den Akten genommen worden sei. Weiters sei jede einzelne Darlehenszuzahlung der Vergebüßung unterzogen worden, womit von der Abgabenbehörde der Darlehenscharakter als gegeben hingenommen worden sei. Die in der Stellungnahme erwähnte Anzeige an das Gebührenamt vom 7. August 2000 über S 400.000,00 sei nur eine von vielen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 2. September 2004 wurde die Bw. im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren ersucht, sämtliche Darlehensverträge und die zugehörigen Vergebüßungsanzeigen sowie Unterlagen vorzulegen, welche beweisen, welches Projekt geplant war und dass für die Finanzierung dieses Projektes Gelder in Höhe der gewährten Darlehen erforderlich waren. Weiters wurde die Bw. ersucht, die laufende Verzinsung des Darlehens sowie die fremdübliche Stundung der Darlehens- und Zinsbeträge durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 18. Oktober 2004 führte die Bw. aus, dass anlässlich der weiteren Zuzahlung von Darlehen, die im Darlehensvertrag vom 11.9.1995 schriftlich festgehaltenen Bedingungen - mit Ausnahme der Fälligkeit - durch schriftliche Bestätigungen der die Darlehen übernehmenden Bw. weiter vereinbart worden seien. Weiters sei jede einzelne Darlehenszuzahlung der Vergebüßung als Gesellschafterdarlehen unterzogen worden.

Bei der Finanzierung des Großprojektes handle es sich um die Vorfinanzierung der Alpen-therme P. Die Bw. sei mit der Planung und Projektentwicklung beauftragt worden und hätte die Therme nach Abschluss der Finanzierungsverhandlungen auch errichten sollen.

Im Jahr 1997 sei mit der Planung und Projektentwicklung begonnen worden, welche sich durch etliche Auflagen der Behörde, wie Vorlage einer Machbarkeitsstudie, Unterwerfung einer Umweltsverträglichkeitsprüfung etc., bis 2001 hingezogen habe. Trotzdem sei die Projektentwicklung bis zur Erteilung der Baubewilligung abgeschlossen worden.

Die Baubewilligung sei im November 1999 erteilt worden und bis zum Jahr 2002 seien Finanzierungsverhandlungen mit Banken und Investoren geführt worden, die jedoch bis Juni 2002 keinen Abschluss gefunden hätten.

Im Juni 2002 seien mittels Gemeinderatsbeschlusses der Gemeinde P die exklusiven Wasserrechte vertragswidrig aufgekündigt worden, womit sämtliche Finanzierungsverhandlungen gescheitert seien und das Projekt als undurchführbar ad acta gelegt hätte werden müssen.

Die Planungskosten seien mit 74,8 Millionen Schilling veranschlagt gewesen, was den zu diesem Punkt angeschlossenen Beilagen zu entnehmen sei.

Bezüglich der laufenden Zinsabrechnungen und der Höhe der bezahlten Zinsen wurde in der Vorhaltsbeantwortung auf die als Beilage angeschlossenen Zinsenabrechnungen und Kontenablichtungen über die bezahlten Zinsen verwiesen.

Laut den als Beilage angeschlossenen Bestätigungen, sei für die Jahre 1998 bis 2000 die Fälligkeit des Darlehens mit 31.12.2002 vereinbart worden, da spätestens zu diesem Zeitpunkt die Finanzierung des Großprojektes abgeschlossen hätte sein sollen. Das Projekt sei jedoch im Sommer 2002 undurchführbar geworden. Die Zinsen des Gesellschafters für das erste Quartal 1999 hätten S 239.498 betragen, während laut beiliegender Aufstellung der Bar- und Bankguthaben der Bw. für die Jahre 1999 und 2000, die kurzfristig verfügbaren Mittel zum gleichen Zeitpunkt nur S 234.307,70 betragen hätten. Wie der zuvor erwähnten Aufstellung zu entnehmen sei, hätte sich in den folgenden Quartalen die Relation der liquiden Mittel zu den zu zahlenden Zinsen noch wesentlich verschlechtert. Die Bedienung der Zinsen sei daher aus wirtschaftlichen Gründen nicht mehr möglich gewesen. Im September 1999 hätten sogar nicht nur die Zinsen an den Gesellschafter nicht bezahlt werden können, sondern es sei auch nicht möglich gewesen, die fällig gewordenen Zinsen der Raiffeisenlandesbank bezüglich des Projektes Reihenhäuser M zurückzubezahlen. Diese Kredite seien bis dato nicht zurückgeführt worden, was letztendlich eine Stundung von fünf Jahren bedeute. Dies hätte auch dazu geführt, dass die Kontoführung von der Projektteilung der Raiffeisenlandesbank in die Abteilung Sondergestion verlegt worden sei.

Dem Vorhalt waren folgende Unterlagen angeschlossenen:

- sämtliche (Weiter)-Vereinbarungen sowie die Anzeigen an das Gebührenamt für die Jahre 1998 bis 2000;
- eine Broschüre mit dem Titel "Biopark Alpentherme P: Ein Konzept für alle fünf Sinne";
- eine Broschüre mit dem Titel "Biopark Alpentherme P: Ein gesundes Konzept";
- eine Machbarkeitsstudie vom November 1998;
- ein Businessplan;
- Zinsenabrechnungen der Jahre 1995 bis 2000;
- Ablichtungen der Konten über die bezahlten Zinsen;
- eine vierteljährliche Aufstellung über die Bar- und Bankguthaben 1999 und 2000 der Bw.

Laut den vorgelegten Gebührenanzeigen an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern habe die Bw. folgende Kapitalzuführungen des Gesellschafters Ing. W. K an sie als Darlehen dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt:

Datum der Anzeige	Datum der Kapitalzuführung laut Anzeige	Valuta in Schilling
05.06.1998	07.05.1998	1.000.000,00
09.06.1998	28.05.1998	500.000,00
31.07.1998	01.07.1998	500.000,00
	03.07.1998	500.000,00
	21.07.1998	2.000.000,00
28.08.1998	13.08.1998	1.000.000,00
25.09.1998	28.08.1998	500.000,00
27.11.1998	29.10.1998	1.000.000,00
15.12.1998	18.11.1998	1.000.000,00
23.12.1998	21.11.1998	500.000,00
	04.12.1998	2.000.000,00
15.02.1999	15.01.1999	500.000,00
	02.02.1999	1.500.000,00
24.03.1999	18.02.1999	1.000.000,00
	17.03.1999	1.500.000,00
29.06.1999	24.06.1999	1.500.000,00
26.07.1999	16.07.1999	500.000,00
25.08.1999	02.08.1999	1.000.000,00

	18.08.1999	1.000.000,00
01.10.1999	09.09.1999	1.000.000,00
18.10.1999	08.10.1999	600.000,00
18.11.1999	21.10.1999	1.000.000,00
	05.11.1999	1.000.000,00
21.12.1999	29.11.1999	1.000.000,00
08.03.2000	16.12.1999	1.000.000,00
	22.12.1999	600.000,00
08.03.2000	28.01.2000	300.000,00
16.05.2000	17.02.2000	1.500.000,00
	13.03.2000	500.000,00
13.07.2000	14.04.2000	1.400.000,00
07.08.2000	16.05.2000	200.000,00
	24.05.2000	200.000,00
31.08.2000	08.06.2000	200.000,00
23.10.2000	27.07.2000	1.500.000,00
30.11.2000	30.08.2000	700.000,00
21.12.2000	30.09.2000	200.000,00
	28.09.2000	500.000,00
15.01.2001	17.10.2000	450.000,00
06.02.2001	06.11.2000	1.000.000,00
	10.11.2000	200.000,00
23.02.2001	24.11.2000	1.000.000,00
15.03.2001	20.12.2000	1.000.000,00

In den textlich durchwegs gleich lautenden Gebührenanzeigen wird darauf hingewiesen, dass keine Urkunde über die Zurverfügungstellung der jeweiligen Darlehensvaluta errichtet und der ursprüngliche Darlehensvertrag am 15. September 1995 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden sein soll.

Weiters wird in den ebenfalls textlich durchwegs gleichlautenden (Weiter)-Vereinbarungen der Erhalt der jeweiligen Geldbeträge von der Bw. gegenüber ihren Gesellschafter Ing. W. K. bestätigt und von ihr unwiderruflich das Einverständnis erklärt, dass hinsichtlich der Konditionen



– mit Ausnahme der Laufzeit – die im Darlehensvertrag vom 11. September 1995 festgelegten Grundsätze gelten. Regelungen bezüglich der Bereitstellung von Sicherheiten an den Gesellschafter Ing. W. K. aus dem Betriebsvermögen der Bw. für die von ihr empfangenen als Darlehen titulierten Geldbeträge werden in diesen (Weiter)-Vereinbarungen nicht getroffen.

Aus den angeschlossenen Beilagen betreffend das Großprojekt Alpentherme P geht u. a. Folgendes hervor:

Laut der mit "Biopark Alpentherme P: Ein Konzept für alle fünf Sinne" titulierten Broschüre handelt es sich bei dem von der Bw. übernommenen Großprojekt um die Errichtung eines Bioparkes mit Gesamtinvestitionskosten in Höhe von 750,60 Millionen Schilling. Unter der Aufgliederung dieser Kosten sind für Sonderplaner Investitionskosten in Höhe von 74,8 Millionen Schilling veranschlagt. Aus der mit "Biopark Alpentherme P: Ein gesundes Konzept" titulierten Broschüre geht hervor, dass im Rahmen dieses Projektes die Errichtung von Healthpark, Aquapark sowie Livingpark (3 Standbeine des Bioparks) vorgesehen war. Laut vorgelegtem Businessplan war u. a. der Ausbau von 268 Hoteleinheiten geplant. Mit der Projektleitung und Planung war laut vorgelegter Machbarkeitsstudie vom November 1998 die Bw. betraut.

Aus den Zinsberechnungsblättern geht hervor, dass die als Darlehen titulierten Kapitalzuführungen des Gesellschafters Ing. W. K. - abweichend vom Darlehensvertrag vom 11. September 1995, der eine Verzinsung mit 8,5 % vorsah - mit 6,5 % verzinst wurden. Der berechnete Zinsaufwand beträgt nach diesen Unterlagen im Jahr 1998 S 375.306, im Jahr 1999 S 1.276.544 und im Jahr 2000 S 2.211.785. Aus den vorgelegten Kontenablichtungen geht hervor, dass die Bw. an ihren Gesellschafter Ing. W. K. im Jahr 1998 Zinsen in Höhe von S 3.799 und im Jahr 1999 Zinsen in Höhe von S 375.306 ausbezahlt hat.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde anhand der im Arbeitsbogen sowie der im Steuerakt aufliegenden Unterlagen Folgendes festgestellt:

In dem im Arbeitsbogen unter Bl. 152 bis 153 aufliegenden Darlehensvertrag vom 11. September 1995 wurde zwischen der Bw. als Darlehensnehmerin und ihrem Gesellschafter Ing. W. K. Folgendes vereinbart:

"I. Die Darlehensnehmerin hat vom Darlehensgeber am 26. Juli 1995 einen Darlehensbetrag von S 1.000.000 (Schilling eine Million) erhalten, der auf das Konto bei der Raiffeisenbank X, Nr. Y eingezahlt wurde.

II. Das Darlehen wird ab 26. Juli 1995 mit 8,5 % (achteinhalf Prozent) kontokorrentmäßig verzinst. Die Zinsenabrechnung erfolgt vierteljährlich in nachhinein und die Zinsen sind sofort fällig.

III. Die Darlehensrückzahlung hat spätestens nach 2 Jahren, das ist am 26. Juli 1997 zu erfolgen.

Die Darlehensnehmerin hat jedoch das Recht, das Darlehen ganz oder teilweise zurückzuzahlen oder das Darlehen in größeren Raten abzustatten.

IV. Die Vertragsparteien sind berechtigt, das gegenständliche Darlehen unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufzukündigen.

V. Der Darlehensgeber ist berechtigt, das ganze aushaftende Kapital samt Nebengebühren ohne vorausgegangene Aufkündigung sogleich zurückzufordern, wenn über die Schuldnerin der Konkurs oder ein Ausgleich eröffnet wird, ein Antrag auf Konkurs mangels Deckung der Kosten abgewiesen wird, über die Schuldnerin die Geschäftsaufsicht angeordnet wird oder sie sonst eine Verpflichtung aus diesem Vertrag nicht oder nicht gehörig erfüllt.

VI. Sämtliche Kosten und Gebühren anlässlich der Errichtung dieses Vertrages trägt die Bw."

Sicherheiten aus dem Betriebsvermögen der Bw. wurden dem Gesellschafter Ing. W. K. in diesem Vertrag nicht eingeräumt.

In den Jahresabschlüssen zu den Bilanzstichtagen 31. März 1995 und 31. März 1996 werden unter der Position Eigenkapital folgende Beträge ausgewiesen:

Bilanzstichtag 31. März 1995

	Schilling	Schilling
I. Stammkapital		500.000,00
II. Gewinnrücklagen		
Freie Rücklage		109.372,00
III. Bilanzgewinn		
Gewinnvorträge	1.159.321,52	
Verlustvorträge	-2.528.106,05	
Jahresgewinn	805.992,00	<u>-562.792,53</u>
Eigenkapital zum 31.3.1995		46.579,47
Bilanzstichtag 31. März 1996		

	Schilling	Schilling
I. Stammkapital		500.000,00
II. Gewinnrücklagen		
Freie Rücklage		109.372,00
III. Bilanzgewinn		
Gewinnvorträge	1.965.313,90	
Verlustvorträge	-2.528.106,00	
Jahresverlust	-2.218.102,66	<u>-2.780.894,76</u>
Negatives Eigenkapital zum 31.3.1996		-2.171.522,76

Die im Jahr 1995 als Darlehen titulierte Kapitalzuführung des Gesellschafters Ing. W. K. an die Bw. in Höhe von S 1.000.000 betrug daher das Doppelte des gesellschaftsvertraglich vereinbarten Stammkapitales bzw. das 21,47-fache des zum Bilanzstichtag 31. März 1995 bilanzmäßig tatsächlich ausgewiesenen Eigenkapitals. Bereits am darauf folgenden Bilanzstichtag 31. März 1996 war die Bw. mit einem negativen Eigenkapital im Ausmaß des 4,34-fachen des gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Stammkapitals bilanzmäßig überschuldet.

Nach Wechsel des Bilanzstichtages auf den 31. Dezember im Jahr 1997 werden in den Bilanzen zu den Stichtagen 31.12.1997 bis 31.12.1999 folgende Eigenkapitalstände ausgewiesen:

Bilanzstichtag 31. Dezember 1997:

	Schilling	Schilling
I. Stammkapital		500.000,00
II. Gewinnrücklagen		
Freie Rücklage		205.668,00
III. Bilanzgewinn		
Gewinnvorträge	1.965.313,90	
Verlustvorträge	-8.127.779,30	
Jahresgewinn	1.373.522,49	<u>-4.788.942,91</u>
Negatives Eigenkapital per 31.12.1997		-4.083.274,91

Bilanzstichtag 31. Dezember 1998:

	Schilling	Schilling
I. Stammkapital		500.000,00

## II. Gewinnrücklagen

Freie Rücklage		296.049,00
----------------	--	------------

## III. Bilanzgewinn

Gewinnvorträge	3.338.863,39	
Verlustvorträge	-7.690.979,30	
Jahresverlust	-1.435,51	<u>-4.353.551,42</u>
Negatives Eigenkapital per 31.12.1998		-3.557.502,42

Bilanzstichtag 31. Dezember 1999:

	Schilling	Schilling
I. Stammkapital		500.000,00
II. Gewinnrücklagen		
Freie Rücklage		314.197,00
III. Bilanzgewinn		
Gewinnvorträge	3.338.863,39	
Verlustvorträge	-7.692.414,81	
Jahresverlust	-588.487,00	<u>-4.942.038,42</u>
Negatives Eigenkapital per 31.12.1999		-4.127.841,42

Zu Beginn der jeweiligen Jahre des Prüfungszeitraumes betrug das negative Eigenkapital laut Jahresabschlüsse der Bw. etwa das Sieben- bis Achtfache des gesellschaftsvertraglich vereinbarten Stammkapitals.

Die Entwicklung der Darlehensstände im Prüfungszeitraum weist außerdem im Vergleich zum gesellschaftsvertraglich vereinbarten Stammkapital folgende Entwicklung auf

Bilanzstichtag	Darlehenstand laut jeweiligem Jahresabschluss	Stammkapital laut Gesellschaftsvertrag	x-fache des Stammkapital
	Schilling	Schilling	
31.12.1997	2.309.306,00	500.000,00	4,62
31.12.1998	12.875.813,00	500.000,00	25,75
31.12.1999	28.477.051,00	500.000,00	56,95
31.12.2000	41.538.136,00	500.000,00	83,08

Im Jahresabschluss 2000 wird das Eigenkapital der Bw. zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 wie folgt ausgewiesen:

	Schilling	Schilling
I. Stammkapital		500.000,00
II. Gewinnrücklagen		
Freie Rücklage		318.245,00
III. Bilanzgewinn		
Gewinnvorträge	3.338.863,39	
Verlustvorträge	-8.280.902,12	
Jahresverlust	5.055.585,06	<u>113.546,33</u>
Eigenkapital per 31.12.2000		931.791,33

Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2000 beträgt der mit S 41.538.236 ausgewiesene Darlehensstand daher das 44,58-fache des bilanzmäßig mit S 931.791,33 tatsächlich ausgewiesenen Eigenkapitals.

Mit weiteren Vorhalten wurde der Bw. die Sach- und Rechtslage ausführlichst dargestellt. Weiters wurde am 8. September 2005 mit dem Finanzamtsvertreter in Abwesenheit der Bw. die Sach- und Rechtslage vor dem UFS-Referenten anhand der Vorhalte in Vorbereitung der von der Bw. beantragten Berufungsverhandlung mündlich erörtert.

Mit Telefax vom 3. November 2005 teilte die Bw. mit, dass auf eine Stellungnahme zu den weiteren Vorhalten sowie auf die Abhaltung eines Erörterungstermines und einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet werde.

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

#### ***1. Qualifikation der Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital:***

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 § 4 Abs. 12 Z. 1 EStG 1988 idF des BGBl. 1996/201 ab 1996 und BGBl. 1996/797 ab 31.12.1996 zählen zu den Einlagen u. a. auch Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital zukommt.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern **als betriebliche Vorgänge** setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen auch unter gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor,

auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. dazu VwGH 28. April 1999, 97/13/0068).

Zur Frage des verdeckten Eigenkapitals hat der Verwaltungsgerichtshof zunächst in seinem Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, Zl. 89/14/0133 ausgesprochen, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist, d.h. dass er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden darf und es ihm daher grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Nach diesem Erkenntnis kann daher eine in die äußere Form eines Darlehens gekleidete Forderung der Gesellschafter an eine GmbH nur unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, dass die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung (Kapitalerhöhung) das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. An die den Abgabenbehörden obliegende Beweisführung, dass im konkreten Fall ausnahmsweise besondere Umstände der angegebenen Art vorliegen, sind besonders strenge Anforderungen zu stellen, wobei die geforderten "besonderen Umstände" nicht schon dadurch gegeben sind, dass das Darlehen von der Gesellschaft zu gleich günstigen Bedingungen nicht am Kapitalmarkt zu beschaffen gewesen wäre. Bei der Beurteilung, ob solche "besonderen Umstände" vorliegen oder nicht, ist auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung abzustellen. Auf nachträglich eingetretene wirtschaftliche oder steuerliche Entwicklungen kann die Annahme, das gegebene Darlehen eines Gesellschafters sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise verdecktes Eigenkapital, nicht gestützt werden.

Die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 28.4.1999, 97/13/0068, ÖStZB 1999, 610; 14.12.2000, 95/15/0127, ÖStZB 2001, 559) fordert nicht mehr den strengen Nachweis der Behörde, dass die als Darlehen gestalteten Kapitalzuführungen eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise objektiv Eigenkapital ersetzen, sondern überprüft derartige Darlehensverträge anhand der für Familienverträge entwickelten Kriterien. Maßgebend ist daher vor allem, ob es sich um klare Gestaltungen handelt, die inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten. Auf das Missverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital kommt es daher nicht mehr entscheidend an. Für die Annahme von verdecktem Eigenkapital genügt demnach schon, dass die Gestaltung des Darlehens nicht den vom Verwaltungsgerichtshof für Familienverträge entwickelten Kriterien ent-

spricht. In seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179, 0180, hat der Verwaltungsgerichtshof das Fehlen jeglicher (eindeutiger und klarer) Vereinbarungen über Sicherheiten jedenfalls als fremdunüblich bezeichnet.

Unstrittig ist im gegenständlich Fall, dass das gesellschaftsvertraglich vereinbarte Stammkapital der Bw. seit ihrer Gründung S 500.000 beträgt. Bereits zum Zeitpunkt der ersten Kapitalzuführung laut Darlehensvertrag vom 11. September 1995 betrug das zum Eröffnungsbilanzstichtag 1. April 1995 bilanzmäßig ausgewiesene tatsächliche Eigenkapital S 46.579,47. Die laut Darlehensvertrag vom 11. September 1995 als Darlehen titulierte Kapitalzuführung in Höhe von S 1.000.000 beträgt damit das 21,47-fache des zum Eröffnungsbilanzstichtag 1. April 1995 bilanzmäßig ausgewiesenen Eigenkapitals. Sicherheiten wurden dem Gesellschafter von der Bw. im Darlehensvertrag vom 11. September 1995 nicht eingeräumt. Bereits am folgenden Bilanzstichtag (31. März 1996) war die Bw. mit einem bilanzmäßig ausgewiesenen negativen Eigenkapitalstand in Höhe von 2.171.522,76 im Ausmaß des 4,34-fachen des gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Stammkapitals überschuldet. Laut Bilanzen des Prüfungszeitraumes 1998 bis 2000 stiegen die negativen Eigenkapitalstände auf etwa das Sieben- bis Achtfache des gesellschaftsvertraglich vereinbarten Stammkapitales weiter an. Trotz dieser erheblichen Überschuldung wurde laut Vorhaltsbeantwortung vom 18. Oktober 2004 von der Bw. im Jahr 1997 ein Auftrag (Planung und Projektentwicklung) übernommen, für dessen Finanzierung Planungskosten in Höhe von 74,8 Millionen Schilling veranschlagt waren. Wie die Bw. in ihrer Berufung selbst vorbringt, konnte sie bei Banken – offenkundig als Folge ihrer bilanzmäßig erheblichen Überschuldung, d. h. mangels Fähigkeit zur Einräumung ausreichender Besicherungen aus ihrem Betriebsvermögen - keine Kredite erlangen. Vielmehr musste der Gesellschafter der Bw., Ing. W. K., die für die Projektfinanzierung erforderlichen Beträge selbst bei Banken unter Gewährung von entsprechenden Sicherheiten aus seinem Privatvermögen als Kredit aufnehmen, welche von ihm seinerseits der Bw. als Darlehen gewährt wurden, ohne dass die Bw. ihm gegenüber dafür Sicherheiten bereitgestellt hat. Die Darlehensstände betragen dabei im Prüfungszeitraum etwa das 26 bis 83-fache des gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Stammkapitales

Die Darlehensgewährung des Gesellschafters an die Bw. hält damit einem Fremdvergleich nicht stand, weil ein nicht an der Bw. beteiligter Fremder keine Kredite unter Bereitstellung von Sicherheiten aus seinem Privatvermögen bei Banken aufgenommen hätte, um sie danach der mit unzureichenden Eigenkapital ausgestatteten bzw. überschuldeten Bw. als Darlehen ohne Einräumung von Sicherheiten zur Verfügung zu stellen (vgl. dazu VwGH 21. Oktober 2004, 2000/13/0179, 0180).

Darüber hinaus stehen die als Darlehen titulierten Kapitalzuführungen des Gesellschafters auch von Anbeginn in einem krassen Missverhältnis zur gesellschaftsvertraglich vorgesehenen bzw. tatsächlichen Eigenkapitalausstattung der Bw., die bereits zum bzw. vor dem Zeitpunkt der jeweiligen Kapitalgewährung vorgelegen ist. Im Hinblick auf die bereits per 31. März 1995 unzureichende Eigenkapitalausstattung sowie der seit 31. März 1996 beginnenden und sich über den Prüfungszeitraum fortschreitenden Überschuldung der Bw. hatte die Darlehenshingabe für die Gesellschaft auch objektiv den wirtschaftlichen Erfolg, Eigenkapital zu ersetzen, weil eine Kapitalzuführung (Kapitalerhöhung) zur Durchführung des im Jahr 1997 von der Bw. übernommenen und mit 74,8 Millionen Schilling Planungskosten veranschlagten Großprojektes das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre.

Aufgrund der o. a. Sach- und Rechtslage erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Darlehensgewährungen des Prüfungszeitraumes aufgrund der der Vorhaltsbeantwortung angeschlossenen Weitervereinbarungen des Vertrages vom 11. September 1995 bzw. durch die vorgelegten Vergebühungsanzeigen von vornherein klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten sind. Die Berufung ist daher in diesem Punkt unbegründet.

## ***2. Strittiger Betriebsausgabencharakter bezüglich der als Aufwand verbuchten Darlehenszinsen:***

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

Aufgrund der unter Punkt 1 dargestellten Erwägungen liegt die Ursache für die als Darlehen titulierten Kapitalzuführungen des Gesellschafters Ing. W. K. an die Bw. dem inneren Gehalt nach nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft, sondern im Gesellschaftsverhältnis. Die vom Gesellschafter vorgenommenen Kapitalzuführungen sind daher – wie schon unter Punkt 1 festgestellt - ungeachtet ihrer Bezeichnung als Darlehen, als verdeckte Einlagen zu behandeln. Der dafür verbuchte Zinsaufwand ist daher keine Betriebsausgabe. Die Abzugsfähigkeit des Zinsenaufwandes als Betriebsausgabe wurde daher bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes von der Betriebsprüfung zu Recht nicht anerkannt. Die Berufung ist daher auch in diesem Punkt unbegründet.

## ***3. Qualifikation der bezahlten Zinsen als verdeckte Ausschüttung:***

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder



- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Dies gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen.

Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 ist der Gläubiger beim Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) Steuerschuldner. Der Schuldner der Kapitalerträge haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 1974, 1157/72). Hiezu ist gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1977, 410, 618/77 ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft erforderlich, welcher gemäß Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1979, 1264/78, bzw. vom 10. Dezember 1985, Zl. 85/14/080 bereits aus den objektiven Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden kann. Es genügt dazu ein Verhalten des Organs, welches den Schluss erlaubt, dass dieses die Verminderung des Gesellschaftsvermögens geduldet habe (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1993, Zl. 90/13/0155 sowie die Ausführungen in Doralt-Ruppe: Grundriss des österreichischen Steuerrechtes I, 7. Auflage, 2000, Seite 326).

Da die vom Gesellschafter vorgenommenen Kapitalzuführungen ungeachtet ihrer Bezeichnung als Darlehen, als verdeckte Einlagen zu behandeln sind, stellen die mit den Kapitalzuführungen im Zusammenhang stehenden und an den Gesellschafter Ing. W. K. ausbezahlten Zinsen Vorteilsgewährungen der Bw. an ihn dar, die ihre Wurzel in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben und deren Abfluss aus dem Betriebsvermögen der Bw. vom Geschäftsführer Ing. W. K. als Organ der Bw. geduldet wurde. Zu Recht wurden diese Zinszahlungen von der Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttung an ihren Gesellschafter Ing. W. K. qualifiziert und der Kapitalertragsbesteuerung unterzogen. Die Berufung erweist sich daher auch in diesem Punkt als unbegründet.

**4. Strittige Höhe des im Jahr 2000 vorgetragenen Verlustes und irrtümliche Gewinnhinzurechnung in Höhe von S 25.000 laut Körperschaftsteuererklärung 1988:**

Bezüglich des Vorbringens, es sei im Jahr 2000 ein Verlustabzug in Höhe von S 4.640.226 zu berücksichtigen wird vom unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass laut der im Steuerakt aufliegenden Mitteilung über die angemerkten vortragsfähigen Verluste vom 3. November 1996 für die Jahre 1998 und Folgejahre folgende Verluste als vortragsfähig angemerkt sind:

vortragsfähiger Verlust aus dem Jahr	Schilling
1991	-509.965,00
1996	-2.189.667,00
<u>1997</u>	<u>-1.455.447,00</u>
Summe	-4.155.079,00

Diese vortragsfähigen Verlusten wurden in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden des Prüfungszeitraumes bei der Einkommensermittlung jeweils in folgender Höhe abgezogen:

Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr	berücksichtigter Verlustabzug laut Bp. Schilling
1998	-414.970,00
1999	-650.706,00
<u>2000</u>	<u>-3.089.403,00</u>
Summe	-4.155.079,00

Wie die Gegenüberstellung zeigt, wurden in den angefochtenen Bescheiden des Prüfungszeitraumes die Verlustvorträge grundsätzlich in der richtigen Höhe abgezogen, sodass die Berufung in diesem Punkt ebenfalls unbegründet ist.

Bezüglich der in der Körperschaftsteuererklärung 1988 unter der Kennzahl 625 von der Bw. irrtümlich vorgenommenen Gewinnzurechnung in Höhe von S 25.000 wird festgestellt, dass es sich dabei um die in im Jahresabschluss passivierte Körperschaftsteuerschuld handelt, die als Personensteuer gemäß § 12 Abs. 1 Z. 6 KStG 1988 bei der Einkunftsermittlung nicht abgezogen werden darf und daher den steuerlichen Gewinn nicht vermindert. Demzufolge erfolgte die Gewinnhinzurechnung von S 25.000 durch die Betriebsprüfung nicht irrtümlich sondern zu Recht. Sie wurde von der Bw. nur irrtümlich bei der Kennzahl 625 als verdeckte Ausschüttung deklariert und hätte richtigerweise in der Erklärung unter Kennzahl 612 eingetragen werden müssen. Die Berufung ist jedoch auch in diesem Punkt unbegründet ist, weil sich aus der beantragten Richtigstellung für die Körperschaftsteuer 1998 keine Auswirkung ergibt und die Gewinnhinzurechnung von der Betriebsprüfung nicht als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsbesteuerung unterzogen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, 7. Februar 2006