



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Handel mit Gas-, Öl- und Festbrennstoffkesseln, Adr., vertreten durch Dr. Gerald Neureiter, Steuerberater, 1010 Wien, Gonzagagasse 13/10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wr. Neustadt, St. Nr. O., 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 Schriftührerin 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 angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) (vormals H.GmbH) betrieb in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung einen Handel mit Gas-, Öl- und Festbrennstoffkesseln. Der Gewinn bzw Verlust wird gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt. Geschäftsführer der Bw ist Dr.H..

Zum 31.12.1997 betrug das Stammkapital der Bw S 500.000,00. Die Bw stand zu 100% im Eigentum der M.GmbH.

Im Zuge einer – die Jahre 1994 bis 1997 betreffenden - Betriebsprüfung wurde unter Tz 12 des Bp-Berichtes vom 14. Juli 2000 nachstehende Feststellung getroffen:

"Tz 12 Verdeckte Ausschüttung - Darlehenszinsen:

Auf die Ausführungen in Punkt 1 der NS 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 in Darlehenskapital – Subkonto erfasst wird.

Zurechnung	1994	S 615.877,00
	1995	S 672.696,00
	1996	S 634.614,00
	1997	S 696.392,00

Tz 15 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
Körperschaftsteuer	1994-1997	12

Tz 16 Begründung des Ermessensgebrauchs:

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten 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."

Punkt 1 der Niederschrift vom 19. Mai 2000 lautet:

1) verdeckte Ausschüttung-Darlehenszinsen:

Im Jänner 1994 gewährte die G.GmbH ein Darlehen iHv S 12.770.881,13. 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 nennenswertem 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 Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und hinsichtlich der Konditionen einen 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 Eigenkapitalzufluss anzusehen. Die verrechneten Zinsen stellen bei der Bw eine verdeckte Ausschüttung dar und werden in folgender Höhe außerbilanziell zugerechnet:"

1994	S 615.877,00
1995	S 672.696,00
1996	S 634.614,00
1997	S 696.392,00

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 7. September 2000 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 wieder auf und erließ – den oa Feststellungen der Betriebsprüfung folgend - mit gleichem Datum neue Sachbescheide.

Mit Eingabe vom 11. Oktober 2000 erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen die oa Bescheide Berufung und stellte den Antrag keine Wiederaufnahme vorzunehmen und die alten Bescheide insbesondere die Einkünfte der "Gewerbesteuer" im Sinne der alten Bescheide gelten zu lassen. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Änderungen in den Veranlagungen der Jahre 1994 bis 1997 ausschließlich auf die durch die Betriebsprüfung nicht als aufwandswirksam anerkannten Zinsen für das von der G.GmbH gewährte Darlehen beziehen würden. Sowohl dieses Darlehen, als auch die in diesem Zusammenhang verrechneten Zinsen seien in den einzelnen Jahresabschlüssen gesondert ausgewiesen worden und seien somit dem Finanzamt durchaus bekannt gewesen. Auch habe dem Finanzamt – angesichts der angestrebten Sanierung des Betriebes - der wirtschaftliche Hintergrund dieses Darlehens bekannt sein müssen. Beides würde gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO sprechen.

Weiters führte der steuerliche Vertreter der Bw aus, dass er bereits in der Eingabe vom 7. April 2000 an die Betriebsprüfung folgendes dargelegt habe:

"ad 10) Darlehen an die V.GmbH:

Der Inhalt des mündlichen Darlehensvertrages ist klar und eindeutig. Zinsen und Rückzahlungsmodalitäten sind vereinbart. Fremdüblichkeit ist gegeben.

Durch das von der G.GmbH gewährte Darlehen konnte ein Darlehen der C-Bank abgeschichtet werden. da auch für dieses Darlehen weder Sicherheiten noch eine bestimmte Laufzeit

vereinbart war, muss auch das von der G.GmbH gewährte Darlehen als fremdüblich angesehen werden, zumal eine fremdübliche Verzinsung als vereinbart gilt.

Des Weiteren wird angemerkt, dass im Jahr 1998 ein nicht unwesentlicher Teil des Darlehens (rd. 70 Mio) aufgrund der Zahlung der Feuerversicherung (Brand 1991) und des positiven Cash-flows an die G.GmbH zurückbezahlt werden konnten. Vereinbart ist letztlich, dass der aushaltende Restbetrag samt Zinsen innerhalb der kommenden fünf Jahre zurückbezahlt werden wird.

ad 11) Darlehen an die Bw:

Der Inhalt des mündlichen Darlehensvertrages ist klar und eindeutig. Zinsen und Rückzahlungsmodalitäten sind vereinbart. Fremdüblichkeit ist gegeben (analog zu Punkt 10). "

Weiters führte der steuerliche Vertreter der Bw aus, dass das von der G.GmbH gewährte Darlehen keineswegs – wie die Betriebsprüfung behauptete – als verdeckte Stammeinlage zu sehen ist, zumal sich auch die C-Bank zum Zeitpunkt der Darlehenszuzählung bereit erklärt hat, die Finanzierung zu durchaus vergleichbaren Bedingungen zu übernehmen. Die Bw sei 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 (siehe Schreiben vom 26. Mai 2000) gelegt. Weshalb der Betriebsprüfung zumindest in diesem Punkt mangelndes Parteiengehör vorzuwerfen sei. Die Betriebsprüfung habe mit dem VwGH-Erkenntnis (Zl. 97/13/0068 vom 28. April 1999) argumentiert, diesem Erkenntnis würden aber völlig andere Voraussetzungen zugrunde liegen und seien nicht auf den vorliegenden Fall übertragbar.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2001 nahm die Betriebsprüfung zu der Berufung wie folgt Stellung:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der steuerliche Vertreter der Bw beantrage keine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen und begründe dies damit, dass sowohl die Darlehensgewährung als auch die Zinsenverrechnungen aus den Jahresabschlüssen der Bw, vormals H.GmbH, ersichtlich gewesen wären. Darüberhinaus nehme der steuerliche Vertreter der Bw an, dass dem Finanzamt der wirtschaftliche Hintergrund des Darlehens, der in seiner Aussage nach in der Sanierung des Unternehmens zu sehen sei, bekannt gewesen sei.

Eine Wiederaufnahme von Amtswegen sei dann möglich, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Im Jahresabschluss der Bw sei 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.

Neu hervorgekommene im bisherigen Verfahren weder von der Behörde noch von der Partei geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel könnten Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sein, sie müssten allerdings zum Zeitpunkt der Beendigung des abgeschlossenen Verfahrens bereits existent gewesen sein.

Im gegenständlichen Fall seien erst im Zuge des Prüfungsverfahrens die Darlehensbedingungen erläutert worden. Nach der rechtlichen Würdigung dieser Bedingungen sei die als Darlehensgewährung bezeichnete Geldhingabe durch die Betriebsprüfung als verdecktes Stammkapital qualifiziert worden.

Eine Wiederaufnahme aufgrund der Tatsache des Vorliegens von Neuerungstatbeständen sei daher geboten gewesen.

2) Verdecktes Stammkapital:

Sachverhalt: Im Jänner 1994 habe die G.GmbH ihrer Enkelgesellschaft der Bw vormals H.GmbH ein Darlehen iHv S 12.770.881,13 gewährt. Das Stammkapital der Gesellschaft betrage S 500.000,00. Eine schriftliche Darlehensvereinbarung existiere in diesem Zusammenhang nicht. Der steuerliche Vertreter der Bw sei aufgefordert worden die Bedingungen des mündlich abgeschlossenen Vertrages darzulegen. Demnach würden Zinsen verrechnet werden, Sicherheiten seien nicht geleistet, über die Endfälligkeit des Darlehens sei ebenso wie über die Laufzeit keine Vereinbarung getroffen worden. Die Darstellungen der Zahlungsflüsse und belegsmäßigen Nachweise seien nur fragmentarisch zu erhalten gewesen. Im Zusammenhang mit dem Darlehen sei darauf hingewiesen worden, dass es keinerlei systematisch abgelegte Darlehensunterlagen geben würde. Die G.GmbH würde laufend Rückstellungserklärungen abgeben.

Eine Stellungnahme zu den mündlich vereinbarten Modalitäten sei vom steuerlichen Vertreter der Bw mit Schreiben vom 7. Februar 2000 mit folgendem Inhalt abgegeben worden: "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 Wettbewerbes habe sich die Liquiditätslage der Gesellschaften 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 abgegeben, um einen Totalverlust durch die Insolvenz der Gesellschaften zu verhindern. Restrukturierungspläne und Prognoserechnungen seien nicht vorgelegt worden."

Die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setze voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolge, andernfalls würden Einlagevorgänge vorliegen. Auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet worden seien. 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. Erkenntnis des 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 haben, die Leistung damit ungeachtet ihrer Bezeichnung als Darlehen als Eigenkapitalzufuhr anzusehen sei. Dies komme auch durch das relativ niedrige Stammkapital von S 500.000,00 zum Ausdruck.

Im vorliegenden Fall weise der steuerliche Vertreter darauf hin, dass der Inhalt des mündlichen Darlehensvertrages "klar und eindeutig" und darüberhinaus "fremdüblich" sei. Diese Behauptung sei allerdings auch im Berufungsverfahren weder erläutert noch bewiesen worden. Darüber hinaus werde eingewendet, dass das VwGH Erkenntnis vom 28. April 1999, ZI 97/13/0068 von völlig anderen Voraussetzungen ausgehen würde und auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar sei. Auch diese Behauptung werde nicht untermauert.

Weiters führe der steuerliche Vertreter aus, dass durch das Darlehen der G.GmbH ein Darlehen der C-Bank abgeschichtet worden sei. Dieses Darlehen habe S 52.000.000,00 betragen und sei am 23.12.1993 zugezählt worden. Es sei allerdings Fa. V.GmbH, die ebenfalls eine Enkelgesellschaft der G.GmbH sei, gewährt worden. 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 Behauptungen sei der Betriebsprüfung vom steuerlichen Vertreter 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 vom steuerlichen Vertreter eingewendet, es würde eine Verletzung des Parteiengehörs vorliegen.

Die Betriebsprüfung habe allerdings von einem Gespräch Abstand genommen, weil eine Vergleichbarkeit der beiden "Darlehen" nicht vorliegen würde. Einerseits würden sich die

beiden Geldhingaben durch die Laufzeiten, die beim Darlehen der C-Bank sehr kurz seien, andererseits durch die in das Ermessen des Schuldners gestellte Rückzahlung bei der Geldhingabe der G.GmbH an die V.GmbH unterscheiden. Der Einwand, dass das Parteiengehör verletzt worden sei, würde somit ins Leere gehen.

Auf Grund 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 könne, wäre die Berufung als unbegründet abzuweisen.

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

Der steuerliche Vertreter beantrage keine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen und begründe dies damit, dass sowohl die Darlehensgewährung als auch die Zinsverrechnungen aus den Jahresabschlüssen der Bw, vormals H.GmbH ersichtlich gewesen seien. Darüber hinaus nehme er an, dass dem Finanzamt der wirtschaftliche Hintergrund des Darlehens, der in seiner Aussage nach in der Sanierung des Unternehmens zu sehen sei, bekannt gewesen sei. Eine Wiederaufnahme von Amts wegen sei gemäß § 303 BAO dann möglich, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Im Jahresabschluss der Bw sei lediglich ersichtlich, dass das Unternehmen Geld unter der Bezeichnung "Darlehen" von seiner Großmuttergesellschaft und zwar ohne Abschluss eines schriftlichen Darlehensvertrages erhalten habe. Die konkrete Ausgestaltung des Darlehensvertrages sei dabei nicht offen gelegt worden.

Neu hervorgekommene, im bisherigen Verfahren weder von der Behörde noch von der Partei geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel könnten Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei, sie müssten allerdings im Zeitpunkt der Beendigung des abgeschlossenen Verfahrens bereits existent gewesen sein.

Im gegenständlichen Fall seien erst im Zuge des Prüfungsverfahrens die Darlehensbedingungen erläutert worden. Nach der rechtlichen Würdigung dieser Bedingungen sei die als Darlehensgewährung bezeichnete Geldhingabe durch die Betriebsprüfung als verdecktes Stammkapital qualifiziert worden.

Eine Wiederaufnahme aufgrund der Tatsache des Vorliegens von Neuerungstatbeständen sei daher geboten.

Zum verdeckten Stammkapital:

Sachverhalt: Im Jahr 1994 gewährte die G.GmbH ihrer Enkelgesellschaft, der Bw, ein Darlehen i.H.v. S 12.770.881,13. 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 Einlagerungsvorgänge 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, ZI. 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 Eigenkapitalzufluss 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, ZI. 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. Dieses Darlehen betrug S 52.000.000,00 und wurde am 23.12.1993 zugezählt. Es wurde allerdings der V.GmbH, die ebenfalls eine Enkelgesellschaft der G.GmbH ist, gewährt. 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 Parteiengehörs 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, dass 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 bzw Ergänzungsschreiben vom 27. September 2001 stellte der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweite Instanz. Begründend wurde ausgeführt:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Betriebsprüfung habe dazu ausgeführt: "Im Jahresabschluss der Bw sei lediglich ersichtlich gewesen, dass das Unternehmen Geld unter der Bezeichnung "Darlehen" von seiner Großmuttergesellschaft erhalten habe und zwar ohne Abschluss eines schriftlichen Darlehensvertrages.

Die Finanzbehörde habe selbst ausgeführt, dass aus dem Jahresabschluss der Gesellschaft die Hingabe von Geld unter dem Ausweis "Darlehen" ohne Abschluss eines schriftlichen Darlehensvertrages ersichtlich gewesen sei. Somit dürfe davon ausgegangen werden, dass der Finanzbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen sei, dass der Darlehensvertrag mündlich abgeschlossen worden sei.

Gemäß § 161 BAO habe die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen. Soweit nötig habe sie tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu verlangen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel zu beseitigen (Ergänzungsauftrag) hätten.

Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärungen hege, habe sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für notwendig halte. Sie könne den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe ihrer Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt).

Obwohl der Abgabenbehörde bekannt gewesen sei, dass der Darlehensvertrag nicht schriftlich abgeschlossen worden sei, sei der Bw weder der Ergänzungsauftrag aufgetragen worden die Bedingungen des mündlich abgeschlossenen Vertrages darzulegen, noch mit Bedenkenvorhalt zur Aufklärung bestimmter Angaben aufgefordert worden.

Da die Abgabenbehörde keine weiteren Ermittlungshandlungen für geboten gehalten habe, könne davon ausgegangen werden, dass der Sachverhalt der Abgabenbehörde bereits im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen sei. Eine andere rechtliche Beurteilung des

bekannten Sachverhaltes stelle keinen Wiederaufnahmegrund dar, womit die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO unzulässig sei.

ad Verdecktes Stammkapital:

Die Betriebsprüfung behauptete in der Begründung der BP-Bescheide folgendes: "*Die Darstellungen der Zahlungsflüsse und belegmäßigen Nachweise waren fragmentarisch zu erhalten*".

Dazu:

Die Betriebsprüfung habe die volle Einsicht sowohl in alle Konten sowie auch in alle Belege erhalten. Die von der Betriebsprüfung gewünschten Belege seien mit Schreiben vom 5. März 2000 in Kopie übersandt worden. Diesem Schreiben sei auch eine zusammenfassende Darstellung der Geldflüsse sowie Belegkopien beigegeben worden.

Außerdem habe die Betriebsprüfung in alle Buchhaltungsunterlagen insbesondere Konten jederzeit Einblick nehmen können, sodass die Feststellung der belegmäßige Nachweis sei nur fragmentarisch zu erhalten gewesen, widerlegt sei.

Die Betriebsprüfung stelle weiters fest:

"Im Zusammenhang mit den Darlehen wurde darauf hingewiesen, dass es keinerlei systematisch abgelegte Unterlagen gäbe".

Dazu:

Die Feststellung der Betriebsprüfung sei der steuerlichen Vertretung der Bw unverständlich. Es werde entschieden bestritten, dass die Bw oder ihr steuerlicher Vertreter im Zusammenhang mit den gewährten Darlehen darauf hingewiesen habe, dass es keinerlei systematisch abgelegte Unterlagen geben würde. Von wem die Betriebsprüfung darauf hingewiesen worden sei, wisste die 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 behauptete, "*die Zuzählung der Darlehen weise nach ihrem inneren Gehalt darauf hin, dass nicht die schuldrechtliche Bezeichnung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern das Gesellschaftsverhältnis selbst Ursache der Geldzuwendungen sei.*"

Dazu:

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

Der V.GmbH sei vom Gesellschafter ein Zuschuss von S 10.500.000,00 gewährt worden, der in die nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt worden sei. Die Feststellungen der letzten Betriebsprüfung seien gegen Kapitalrücklage gebucht worden, sodass die nicht gebundene Kapitalrücklage per 31.12.1997 mit S 6.650.165,00 zu Buche stehen würde.

Die Kapitalrücklage habe 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 vorliege 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 V.GmbH von der C-Bank gewährten Darlehen 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 von der Betriebsprüfung vom steuerlichen Vertreter die Möglichkeit geboten, mit der zuständigen Sachbearbeiterin....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:

Die steuerliche Vertretung der Bw habe dazu festgestellt, dass die Betriebsprüfung das Beweisthema nicht erkannt habe. Die Befragung der zuständigen Sachbearbeiterin habe 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:

Darlehensvertrag sei ohne Rückführungsvereinbarung geschlossen worden. Ein Darlehensvertrag ohne konkrete 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.

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 sei somit 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 Darlehenszeitpunkt 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 Zuzählung weder bekannt noch vereinbart gewesen sei. Dadurch werde die tatsächliche Laufzeit für die rechtliche Beurteilung der Laufzeiten unrelevant.

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 abgestellt habe, sei die Aussage der zuständigen Kreditsachbearbeiterin der C-Bank verfahrensrelevant, da genau zu diesem Thema die Befragung klare Antworten geben sollte.

Der Verfahrensgrundsatz des Parteiengehörs sei nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bw durch den Verzicht der Betriebsprüfung auf die Befragung der Kreditsachbearbeiterin verfahrensrelevant verletzt, da der Sachverhalt, der der Entscheidung zu Grunde liege bei der 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. Trotz fehlender Vereinbarung über Laufzeit und Endfälligkeit seien die Darlehen jederzeit sowohl vom Darlehnsgeber, als auch vom Darlehensnehmer kündbar gewesen.

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, dass im Wesentlichen auf die Vergleichbarkeit der üblichen Bedingungen mit gesellschaftsfremden Personen und das Tilgungsermessen des Schuldners abstehen 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 Kündigungsverzicht 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 Darlehenszuzählung 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, behauptete 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.

Im Zuge des am 7. April 2005 abgehaltenen Erörterungsgesprächs 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 war, niederschriftlich festgehalten:

"1. 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.

2. Darlehen:

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

Mit Schreiben vom 31. Juli 2005 nahm der steuerliche Vertreter der Bw zu den offenen Punkten auf Grund des Erörterungsgesprächs 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 Punkt Darlehen bzw verdecktes Stammkapital:

Es sei richtig, dass das Stammkapital der Bw 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 (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 revolvierende 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.

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 Neuerungstatbeständen 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 Einalge 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.

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 Filiale T. nunmehr Filiale S.

Frau R., Filiale T..

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.

Vorweg ist festzuhalten, dass sich die Niederschriften über die mündlichen Berufungsverhandlungen und die Zeugeneinvernahmen im UFS Akt mit der Zahl GZ RV/3185-W/02 abgelegt sind und auch im Zuge dieses Verfahrens durchgeführt worden sind. In gegenständlichen Verfahren wurde lediglich auf diese Niederschriften und Zeugenaussagen verwiesen.

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 Darlehenszuzählung 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 Darlehengewährung 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 K. 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 G.), 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 Vorstandsdirektor der W..

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. Es wird auch die Entbindung des Zeugen vom Bankgeheimnis 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 ausgenutzt 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 Fa. V.GmbH und die Bw (vormals Fa. H.GmbH). Die S 52 Mio sind an die Bw. 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 der Verfahren 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) erschöpfend 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 Subsumtion 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 (Verb. gegenüber verb Unternehmen G.GmbH)	Zinsen an verbundene Unternehmen
1994	13.386.758,13	615.877,00
1995	14.121.904,62	672.696,00
1996	19.000.512,57	634.614,00
1997	11.601.904,66	696.392,00

Weiters wurde unter Allgemeines –Anmerkung zum Jahresabschluss nach dem RLG (zum Jahresabschluss 1994) ausgeführt:

"....1995 hat das Finanzamt 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 12,3 Mio zur Verfügung gestellt hat. In der Darlehensvereinbarung war vorgesehen, dass die Bw neben den vereinbarten Zinsen eine jährliche Rückzahlungsrate 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 12 des BP-Berichtes getroffenen Feststellung, dass die Abgabenerklärungen für die Jahre 1994, 1995, 1996, 1997 in den bezughabenden Beilagen (Bilanzen) hinsichtlich 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 "*aus dem Jahresabschluss der Gesellschaft die Hingabe von Geld unter dem Ausweis Darlehen ohne Abschluss eines schriftlichen Darlehensvertrages ersichtlich war. Somit darf davon ausgegangen werden, dass der Finanzbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt war, dass der Darlehensvertrag mündlich abgeschlossen wurde.*"

Der steuerliche Vertreter der Bw verkennt dabei, 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 der Bw nicht alle jene Angaben enthielt, welchen der entscheidungswesentliche Sachverhalt in seiner Gesamtheit hätte entnommen werden können.

Im Anhang zum Jahresabschluss zum 31.12.1994 wurde lediglich ausgeführt, dass "*die G.GmbH der Bw ein Darlehen in Höhe von S 12,3 Mio zur Verfügung gestellt hat. In der Darlehensvereinbarung war vorgesehen, dass die Bw neben den vereinbarten Zinsen eine jährliche Rückzahlungsrate leistet....*"

Nach Meinung des UFS 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, 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 Bedenken vorhalt 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. 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032).

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 12.770.881,13. Das Stammkapital 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 der Bw ein Darlehen in Höhe von S 12,3 Mio zur Verfügung gestellt hat. In der Darlehensvereinbarung war vorgesehen, dass die Bw neben den vereinbarten Zinsen eine jährliche Rückzahlungsrate leistet....."

Im Zuge der Betriebsprüfung 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 dieser 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 zu 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 "Darlehenszuzählung" 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 gelautet 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 Darlehengestaltung 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 sind 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 Enkelgesellschaft) zu den selben Bedingungen ohne hypothekarische Sicherstellung ein Darlehen in dieser Größenordnung gewährt, dann übersieht er, dass auch 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, erübrigts sich im Sinne des oa Erkenntnis des VwGH eine Auseinandersetzung mit dem oa Vorbringen.

Es war die Berufung daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzämter:

X.	
FA für den Y.	zu St. Nr. Z.

Wien, am 11. April 2006