



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0264-L/02,
GZ. RV/0265-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin-Blumenimport GesmbH, Blumengroßhandel, Adresse1, vertreten durch STB, Adresse2, vom 30. April 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 28. März 1996 betreffend Körperschaftsteuer 1992 und 1993 und gegen den Bescheid vom 29. März 1996 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1992 und 1993 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt, wie in den Berufungsvorentscheidungen vom 28. November 1997 bzw. 1. Dezember 1997:

Körperschaftsteuer:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1992	Einkommen	0 €	Körperschaftsteuer	0 €
		0 S		0 S
1993	Einkommen	0 €	Körperschaftsteuer	0 €
		0 S		0 S

Haftung für Kapitalertragsteuer:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Kapitalertragsteuer	1992 bis 1993	418.705,00	30.428,48

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe(n) sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betrieb in den berufungsgegenständlichen Jahren einen Blumengroßhandel. U.a. wurde gem. § 150 BAO über die Jahre 1992 und 1993 eine Betriebsprüfung durchgeführt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung (vom 6. Februar 1996) wurden von der Betriebsprüfung folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1 Bankgarantien:

Im Jahr 1989 wurde von der Firma Bwin GmbH in Holland eine Filiale gegründet die als Einkaufsgesellschaft geführt wurde. Die Betriebsergebnisse der holländischen Filiale wurden in die österreichische Bilanz eingearbeitet und gem. Art. 7 DBA in Österreich der Besteuerung unterworfen.

Mit 1. Jänner 1991 wurde vom Geschäftsführer der Bwin GmbH, Herrn HP, in Holland die Firma IF (BLUM) gegründet. Herr HP war Alleineigentümer der BLUM. Die Firma Bwin GmbH besaß keine Anteile. Die BLUM übernahm sämtliche Vermögenswerte der holländische Filiale der Bwin GmbH. Ab diesem Zeitpunkt erfolgte die Verrechnung zwischen beiden Firmen richtigerweise wie unter Fremdfirmen.

In der Folge wurden von der BLUM in Holland Kredite aufgenommen. Als Besicherung dieser Kredite wurde von der Firma Bwin GmbH eine Bankgarantie über hfl. 100.000 abgegeben. Eine weitere Bankgarantie über hfl. 200.000 wurde von Herrn HP abgegeben.

1992 wurden von der holländischen Gläubigerbank die Bankgarantien in Anspruch genommen. Die Einlösung der Bankgarantien wurde seitens der Firma Bwin gewinnmindernd („Schadensfall Holland“) verbucht.

Da die Firma Bwin GmbH an der Firma BLUM Holland keine Anteil besaß, stellt nach Ansicht der Bp. die Tilgung der Schulden der Firma BLUM keinen Aufwand dar. Der gebuchte Aufwand wird daher als verdeckte Gewinnausschüttung außerbücherlich dem erklärten Verlust wieder zugerechnet.

Verdeckte Gewinnausschüttung 1992 .	1,887.135,23 S
-------------------------------------	----------------

Tz 2

Ebenso stellen sämtliche mit der Bankgarantie in Zusammenhang stehende und von der GmbH getragenen Aufwendungen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

	1992	1993
Honorar GJ Van A	25.000,00 S	
Honorar MJ Van B	62.780,00 S	
Honorar Dr. C (20 % USt)	25.000,00 S	
Zinsen Bankspesen	136.862,47 S	160.024,00 S
Kursdifferenzen Kreditkonto Schweizer Franken		119.843,05 S
	249.642,47 S	279.867,05 S
Vorsteuerkürzung 1992	5.000,00 S	
Verdeckte Gewinnausschüttung	254.642,47 S	279.867,05 S

Die KEST wird getragen von: Dem Gesellschafter

Tz 3 Wertberichtigung BLUM :

Die Firma Bwin Holland wurde bis zum 31. Dezember 1990 in Form einer Filiale (Einkaufsgesellschaft) der österreichischen Firma geführt. Die Betriebsergebnisse wurden gem. Art. 7 DBA in Österreich der Besteuerung unterworfen. Die 1989 und 1990 entstandene Forderung auf dem Verrechnungskonto wurde 1991 mit erhaltenen Versicherungsvergütungen

und 1992 mit den bestehenden Lieferverbindlichkeiten an die BLUM gegenverrechnet. Der verbleibende Rest wurde 1992 mit 100 % wertberichtet.

Nach Ansicht der Bp. kann die Ausbuchung einer Verrechnungsforderung an einen unselbstständigen Filialbetrieb nicht gewinnwirksam vorgenommen werden, da die Betriebsergebnisse der Filiale bereits in der Bilanz des Hauptbetriebes eingearbeitet sind. Die Verrechnungsforderung stellt somit nur das im Filialbetrieb eingesetzte Kapital dar. Die Ausbuchung erfolgt daher von der Bp. durch Berichtigung des Verlustvortragskontos zum 1. Jänner 1991. Die Ausbuchung der Lieferverbindlichkeiten ist gewinnmäßig im Jahr des Nachlasses 1992 vorzunehmen. Dies führt zu folgenden Änderungen:

<i>Verrechnungskonto Filiale</i>	<i>lt. Erklärung</i>	<i>lt. Bp.</i>	<i>Gewinn</i>
<i>AB 1.1.1991</i>	<i>1.046.674,97</i>	<i>1.046.674,97</i>	
<i>Berichtigung EB</i>		<i>-1.046.674,97</i>	
	<i>1.046.674,97</i>	<i>0,00</i>	
<i>Versicherungsvergütung Scania</i>	<i>-326.865,00</i>	<i>-326.865,00</i>	
<i>Abrechnung Scania</i>	<i>301.564,17</i>	<i>301.564,17</i>	
<i>Verrechnung Versicherungsvergütung</i>		<i>25.300,83</i>	
<i>Stand 31.12.1991</i>	<i>1.021.374,14</i>	<i>0,00</i>	
<i>Nachlass LVBLUM</i>	<i>-232.795,13</i>		<i>232.795,13</i>
<i>Wertberichtigung Verr.Konto</i>	<i>-788.579,01</i>		<i>788.579,01</i>
	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	

Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 1992 und 1993 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Die neu erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 1992 und 1993 folgten der Ansicht der Betriebsprüfung (Bescheide vom 28. März 1996).

Mit 29. März 1996 wurde der Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1992 bis 1993 erlassen und die Kapitalertragsteuer mit 605.411,00 S festgesetzt.

Die **Berufung vom 29. April 1996** richtet sich gegen diese drei oben genannten Bescheide und es wird begehrte den körperschaftsteuerpflichtigen Verlust 1992 mit 2.179.586,00 S, für 1993 mit 471.959,00 S festzulegen sowie die Kapitalertragsteuer 1992 und 1993 mit 0 festzusetzen.

Zur Begründung wird ausgeführt:

01 Verdeckte Gewinnausschüttung 1992; 1,887.135,23 S.

Lt. Tz 01 wurde die Einlösung der Bankgarantien für die Firma IF (BLUM) seitens der Firma Bwin als "Schadensfall Holland" gewinnmindernd verbucht.

Unter Tz 01 wird weiters die Feststellung getroffen, dass die Firma Bwin GmbH an der Firma BLUM Holland keine Anteile besessen hat.

Als Beilage wird nunmehr ein Auszug aus dem niederländischen Firmenbuch vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass Herr H HP dort nicht als Aktieninhaber (aandeelhouder) sondern lediglich als Geschäftsführer (bestuurder) der BLUM IF B.V. onder dossiernummer Zahl1 aufscheint.

Hiezu sei noch vermerkt, dass eine Eintragung einer Person im niederländischen Handelsregister als Aktieninhaber nur dann obligatorisch ist, wenn eine GmbH (B.V.) nur einen Aktieninhaber hat. Eine Eintragung als Aktieninhaber ist jedoch nicht obligatorisch, wenn eine GmbH (B.V.) mehrere Aktieninhaber hat. In Holland ist es jedoch im Gegensatz zu Österreich nicht gestattet einen Treuhänder im Firmenbuch einzutragen zu lassen. Es ist somit unbewiesen, dass die Firma BLUM Herrn H HP alleine oder teilweise gehört hat.

Der Gesellschaftsvertrag der BLUM vom 12. September 1991 legt in § 5 Z 4 fest, dass der Geschäftsführer ein Register zu führen hat, dass die Namen und Adressen sämtlicher Gesellschafter unter Erwähnung des auf jeden Geschäftsanteil eingezahlten Betrages aufzunehmen sind. Ein solches Register wurde mir und der Bp. jedoch nicht vorgelegt.

*Weiters war die Firma BLUM Hauptlieferant meiner Klientin und es lag daher die Haftungs- und spätere Schuldenübernahme zwecks Erhaltung dieses Hauptlieferanten **im betrieblichen Interesse**.*

Die Haftungsübernahme erfolgte seinerzeit durch Bankgarantie der Raiffeisenbank MT für die Bwin GmbH. Da diese Gesellschaft fast vermögenslos ist, übernahmen die Ehegatten HP die Bürgschaft und verpfändeten hierfür ihr gesamtes Privatvermögen:

- a) Sparbuchnummer Zahl2 = 30.089.569 der Raiffeisenbank MT
- b) Sparbuchnummer Zahl3 = 7.136.013 der E Volksbank
- c) Lebensversicherungspolizze Nr. Zahl4 der SE Versicherungs AG
- d) Haus in MT , Adresse3).

Auch nachdem die beiden Bankgarantien am 5. Oktober 1992 in den Abstattungskredit Nr. Zahl5 iHv. 1.330.000,00 S der Raiffeisenbank MT umgewandelt worden sind, blieben die Sicherheiten dieselben. Auch im Falle, dass eine betriebliche Veranlassung dieses Kredites seitens des Finanzamtes verneint werden sollte, wäre dann mE lediglich die Zinsenzahlungen und die Schuldtilgungen verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), nicht jedoch die Schuldübernahme an sich, da ja im Falle einer Verwertung der Sicherheiten durch die Bank nur das verpfändete Privatvermögen der Ehegatten HP der Raiffeisenbank zur Verfügung gestanden wäre. Die fast vermögenslose GmbH hatte ja an Sicherheiten nichts zu bieten gehabt.

Die verdeckte Gewinnausschüttung wird nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 üblicherweise wie folgt definiert: "vGA sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (VwGH vom 20. September 1993, 82/14/0273).

Im gegenständlichen Fall bürgen und haften jedoch die Anteilinhaber und dessen Gattin für einen betrieblich veranlassten Kredit der Bwin GmbH.

02 Honorare von drei Rechtsberatern, die von der Bp. unter Tz 2 als verdeckte Ausschüttung qualifiziert worden sind.

a) Honorar GJ van A ; 25.000,00 S.

Hierbei handelt es sich um Kosten für Beratung betreffend die Einfuhr des Lkw DAF nach Österreich und um Provisionen für die Vermittlung der Firma V und Firma EX.

b) Honorar MJ van B ; 62.780,00 S.

Rechtssache wegen des Lkw DAF (Eigentumsfeststellung).

c) Honorar Dr. C Rechtsanwalt in Wels ; 25.000,00 S.

Rechtsberatung in der causa Raiffeisenbank MT wegen Kündigung der Kredite und Verbuchung der schlagend gewordenen Haftungen aus dem Betriebsmittelkredit. Hierher gehört auch die Vorsteuerkürzung iHv. 5.000,00 S.

In ihrer **Stellungnahme vom 31. Mai 1996** führt die Betriebsprüfung zur Berufung Folgendes aus:

1. Verdeckte Gewinnausschüttung 1992 (1.887.135,23 S):

Im Jahr 1991 wurde durch Herrn H HP die Firma IF B.V. (BLUM) gegründet. Die Firmenanteile standen zu 100 % im Besitz von Herrn H HP (siehe beiliegende Kopie des Gesellschaftsvertrages in Original und in deutscher Übersetzung und die Bilanz 1991 der Firma BLUM - siehe Kopie der Seite 69 des Arbeitsbogens). Die Behauptung, dass Herr HP nur der Geschäftsführer und nicht Eigentümer der BLUM gewesen sei, entspricht somit nicht den Tatsachen lt. Aktenlage und ist daher nicht richtig.

Die neu gegründete Firma BLUM übernahm sämtliche Vermögenswerte der bisherigen holländischen Filiale der österreichischen Bwin GmbH, damit auch die bestehenden Bankschulden bei der BR-Bank (siehe Kopie der Seite 27 des Arbeitsbogens; Stand zum 1. Jänner 1991 hfl. 57.503). Die von der Bwin stammenden Schulden wurden in der Folge getilgt (siehe Kopie der Seite 70 des Arbeitsbogens) und neue Bankkredite bei der BM.-Bank wurden von der BLUM aufgenommen (Stand zum 31. Dezember 1991 hfl. 1.176.633). Für die Sicherung dieser neuen Kredite stellte die Bwin GmbH – obwohl sie keine Anteile besaß – Bankgarantien zur Verfügung. Da, wie in der Berufung ausgeführt wird, die Bwin GmbH vermögenslos war, übernahmen die Ehegatten HP für die von der Firma Bwin GmbH beigebrachten Bankgarantien Bürgschaften gegenüber der Bank und verpfändeten ihr Privatvermögen. Diese Vorgangsweise kann nur darin begründet sein, dass Herr HP Eigentümer bzw. Miteigentümer beider Firmen war. Nach der vorstehenden und unbestrittenen Sachverhaltsdarstellung haftete für die seitens der Bwin GmbH zu Gunsten der Firma BLUM abgegebenen Bürgschaft (Bankgarantie) die Bwin GmbH. Im Fall von Bürgschaften, Schuldübernahmen oder Übernahme sonstiger Verpflichtungen seitens einer GmbH sind die Anteilseigner (Gesellschafter) der GmbH in keiner Weise mit ihrem Privatvermögen haftbar. Im Gegenteil! Hinsichtlich der von den Gesellschaftern zur Abdeckung der Verbindlichkeiten eingesetzten Sparbücher

BA Marchtrenk Nr. Zahl2 ,

E Volksbank Nr. Zahl3

sowie der Lebensversicherung

SE Versicherungs AG Nr. Zahl4

wurde auf den Gesellschafterverrechnungskonten eine Verrechnungsforderung der Gesellschafter an die Gesellschaft (Verbindlichkeit der Gesellschaft) in der Gesamthöhe von 643.226,00 S eingebucht. Für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung spricht ferner, dass die Firma Bwin GmbH nach Inanspruchnahme der ihrerseits beschafften Bankgarantie die dadurch entstandenen Bankverbindlichkeiten in den Folgejahren (1993 bis

1994) aus den erzielten Gewinnen bzw. der Substanzabbau und Vermögensumschichtung teilweise bereits beglichen hat bzw. künftighin zu begleichen hat.

Dass die Erhaltung eines Hauptlieferanten nicht eine Überlebensfrage für die Firma Bwin war, zeigt die Tatsache, dass 1992 nach dem Zusammenbruch der Firma BLUM innerhalb kurzer Zeit ein neuer holländischer Blumenlieferant gefunden wurde. Die Haftungsübernahme für die Kredite lag somit eindeutig im Interesse des Eigentümers der Firma BLUM .

Im Jahr 1992 wurden von der holländischen Gläubigerbank die von der Bwin GmbH geleisteten Bankgarantien eingelöst. Die Einlösung wurde seitens der Firma Bwin GmbH gewinnmindernd als Schadensfall gebucht. Da sich die Bwin GmbH an den Gesellschaftern nicht schadlos hielt – was durch Einstellen einer Verrechnungsforderung möglich gewesen wäre – stellt nach Ansicht der Bp die gewinnmindernde Verbuchung der Einlösung der Bankgarantien eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Hinsichtlich des Punktes wäre daher nach Ansicht der Bp. die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

2. Honorare von drei Rechtsberatern, die von der Bp unter Tz 2 als verdeckte Ausschüttung qualifiziert worden sind.

Durch die in der Berufung angeführten Gründe (Provision für die Vermittlung eines neuen Lieferanten, Eigentumsfeststellung des in Holland verwendeten Lkws der Firma Bwin GmbH, Rechtsbeistand bei der Haftungsinanspruchnahme) und auf Grund der vorgelegten Unterlagen ist nach Ansicht der Bp. eine betriebliche Veranlassung der angefallenen Kosten gegeben und damit der Anerkennung als Betriebsausgabe zuzustimmen.

Über Vorhalt der Ausführungen der Betriebsprüfung führte die Berufungswerberin in einer **ergänzenden Stellungnahme** vom 25. September 1997 Folgendes aus:

1. Vorbemerkungen

Die gegenständliche Stellungnahme steht im Zusammenhang mit dem laufenden Berufungsverfahren gegen Bescheide aus 1992 und 1993, wie insbesondere dem Kapitalertragsteuerbescheid für 1992 und 1993 vom 29 März 1996. Die Bescheide basieren im Wesentlichen auf Feststellungen der Betriebsprüfung gem. Prüfungsbericht vom 6. Februar 1996. Nach Übernahme der steuerlichen Vertretung der Bwin Blumenimport GmbH im August 1997 nehmen wir in Beantwortung einer Anfrage des Finanzamtes Wels vom 31. Mai 1996 sowohl zu diesem Prüfungsbericht als auch zu den ergänzenden Ausführungen des Prüfers vom 31. Mai 1996 hiermit ergänzend zur vorliegenden Berufung Stellung.

2. Anmerkungen im Detail:

Der Prüfer führte in seinem Prüfungsbericht vom 6. Februar 1996 unter Tz 1 aus, dass die Betriebsergebnisse der holländischen Filiale in die österreichische Bilanz eingearbeitet und gem. Art. 7 DBA in Österreich der Besteuerung unterworfen worden seien.

Diese Darstellung ist unkorrekt, da es sich bei der holländischen Betriebsstätte um eine selbstständige im Firmenbuch eingetragene Betriebsstätte einer österreichischen GmbH handelte, mit dem Effekt, dass die Einkünfte in Holland der holländischen Körperschaftsteuer unterworfen wurden (vgl. Beilage 1). Dies führte dazu, dass Gewinne und Verluste in Holland auch dort zu besteuern waren (vgl. Art. 7 DBA Holland/Österreich). Im Gewinnfalle sind die Einkünfte mit der holländischen Körperschaftsteuer für beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften belastet. Eine direkte Gewinn- oder Verlustanrechnung ist weder im DBA Österreich/Holland vorgesehen, noch erfolgte eine solche entgegen der obigen Darstellung des Prüfers.

Festgehalten wird weiters, dass die Betriebsstätte der Bwin GesmbH in Holland durchwegs Verluste erzielte. Zum Beweis hiefür wird auf das Schreiben der 'BDC' vom 6. Februar 1992 an die Bwin Blumenimport GmbH verwiesen, ein Schreiben, dass auch in den Unterlagen der Finanz aufliegt (vgl. Beilage 2). Die insgesamt bis zum 31. Dezember 1990 aufgelaufenen Verluste werden darin mit 68.560 holländischen Gulden beziffert.

Zum 31. Dezember 1991 weist die Betriebsstätte der Bwin GesmbH in Holland einen Bankschuldenstand von rund 195.887 holländischen Gulden aus (vgl. Beilage 3).

Mit der Registrierung vom 20. September 1991 wird die 'BLUM " in Holland als gesonderte Gesellschaft gegründet. Alleingesellschafter ist Herr H HP ; Geschäftsführer ist ebenfalls Herr H HP , Bevollmächtigter vor Ort Herr PGM. Zur näheren Dokumentation der gesellschaftsrechtlichen Daten wird auf beiliegende Übersetzung des Firmenbuchauszuges GZ. Zahl6 der Handelskammer Delft verwiesen (vgl. Beilage 4). Die Darstellung des Betriebsprüfers zur Beteiligung des Herrn H HP an der BLUM ist insofern richtig.

Seitens der BLUM wurden die Vermögensgegenstände der holländischen Betriebsstätte der Bwin GmbH und die Schulden per Stichtag 1. Jänner 1991 (= Schlussbilanzwerte zum 31. Dezember 1990) übernommen. Diesbezüglich wird ebenfalls auf das Schreiben der BDC vom 6. Februar 1992 verwiesen. Gem. dem JahreZahl3 sabschluss der holländischen Betriebsstätte der Bwin Blumenimport GmbH, welcher in Kopie beiliegt, betragen die seinerzeit übernommenen Schulden per 31. Dezember 1990 insgesamt 118.397 holländische Gulden.

In der Folge kam es durch eine Umfinanzierung von der seinerzeitigen „BR -Bank" auf die holländische „BM .-Bank" zu einer Abdeckung der Kreditsalden bei gleichzeitiger Neukreditaufnahme. Die Darstellung des Betriebsprüfers ist in diesem Zusammenhang

unkorrekt, als dieser ausführt, die Ausstellung der Bankgarantien der Bwin GmbH sei ausschließlich zur Besicherung dieser neuen Kredite der „BM .-Bank“ erfolgt. Vielmehr ist auf den ebenfalls in Kopie beiliegenden Kreditvertrag der Bwin GmbH mit der BA MT vom 17. April 1989 zu verweisen, wonach die Bwin GmbH für ihre Betriebsstätte in Holland und deren Finanzierung durch die BR -Bank eine Bankgarantie iHv. 100.000 holländischen Gulden übernimmt (vgl. Beilage 6). Damit steht außer Zweifel, dass diese Bankgarantie betrieblich bedingt und in keinerlei Zusammenhang mit etwaigen persönlichen Beteiligungen des Herrn HP an der BLUM zu sehen ist und im Übrigen auch in keinem ursprünglichen Zusammenhang mit einer Neukreditaufnahme der BLUM bei der BM .-Bank steht.

Mit Kreditvertrag vom 23. September 1991 wurde seitens der BA MT der Bwin GmbH zu Gunsten der „BM .-Bank“ eine Bankgarantie iHv. 200.000 holländischen Gulden ausgestellt. Die Ausstellung dieser Bankgarantie erfolgt nicht zuletzt zur Garantie offener Verbindlichkeiten der Bwin GmbH gegenüber der BLUM aus laufenden Lieferungen und Leistungen und war seitens der „BM .-Bank“ als zwingende Voraussetzung zur Kreditgewährung und damit Fortsetzung der Betriebsführung in Holland eingefordert worden.

Tatsächlich erfolgte die Einlösung dieser Bankgarantie zu Lasten der Bwin GmbH bzw. durch die kreditgewährende BA MT per 27. März 1992 gem. Anforderung durch die holländische Bank iHv. 1.258.080,15 S. Diese Einlösung wurde über das Konto Zahl7 durch Eröffnung eines neuen Betriebsmittelkredites am Konto Zahl8 iHv. 1.338.401,35 S (inklusive Zinsen und Spesen iHv. 80.321,20 S finanziert, vgl. Beilage 8).Zahl3

Zu diesem Zeitpunkt bestand eine Forderung der BLUM gegenüber der Bwin GmbH iHv. 68.517,96 holländische Gulden und wird diesbezüglich auf die Darstellung der Außenstände der BLUM seitens der „BM .-Bank“ per 13. März 1992 verwiesen (vgl. Beilage 9).

Hieraus folgt, dass von der auszahlten Bankgarantie iHv. 200.000 holländische Gulden jedenfalls allein schon 68.517,96 holländische Gulden im Grunde nichts anderes darstellten als die Bezahlung einer offenen Lieferforderung der BLUM gegenüber der Bwin GmbH und daher jedenfalls betrieblich bedingt waren. In diesem Zusammenhang von einer verdeckten Gewinnausschüttung zu sprechen ist folglich unkorrekt.

Fest steht in diesem Zusammenhang darüber hinaus auch, dass ein zwingender betrieblicher Zusammenhang zwischen der seinerzeitigen Bankgarantiegewährung der Bwin GmbH an die BLUM besteht. Die Beteiligung des Herrn HP an der BLUM bildete somit nicht die entscheidende Grundlage für die Übernahme der Bankgarantie der Bwin GmbH vom 23. September 1991.

Ginge man andererseits von einer derartigen Ansicht aus, so erscheint die Schlussfolgerung des Betriebsprüfers, dass er sich mit der Einlösung dieser Bankgarantie um eine verdeckte

Gewinnausschüttung zu Gunsten des Herrn H HP handelt, auch insofern unverständlich, als die Verbuchung dieser Einlösung statt als Betriebsaufwand Schadensfall auch als Verrechnungsforderung gegenüber Herrn HP hätte dargestellt werden können. Tatsächlich ist die BLUM als eigene holländische Gesellschaft nicht mit Herrn HP gleichzusetzen. Wollte man jedoch den geltend gemachten Betriebsaufwand als Forderung gegenüber Herrn HP ausweisen, so ist jedenfalls auch der Ausweis der zwischenzeitig über das Privatvermögen des Herrn HP geleisteten Zahlungen an die Bwin GmbH in Erfüllung persönlicher Bürgschaften im Zusammenhang mit den o.a. Bankgarantien als Ausweis einer Verrechnungsverbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber Herrn HP gerechtfertigt.

Der von Herrn und Frau HP bezahlte Saldo beträgt bis dato insgesamt 643.226,00 S und wurden diese Zahlungen dem Konto der Bwin GmbH Nr. Zahl9 bei der BA MT gutgeschrieben (vgl. Beilage 8).

Die persönliche Haftung des Herrn H HP hat unabhängig von der seinerzeitigen Bankgarantie der KR von Anbeginn der Geschäftsbeziehung zwischen der Bwin GmbH und der KR bestanden. Auch hieraus folgt, dass die vom Betriebsprüfer angestellte Schlussfolgerung, wonach diese Minderung der Schadloshaltung der Bwin GmbH aus dem Schadensfall BLUM eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle, ins Leere geht. Vielmehr wäre aus unserer Sicht ein Lösungsansatz dahingehend vorstellbar, dass der betriebliche Aufwandsausweis in Höhe des Differenzsaldo von 131.482,04 holländische Gulden (200.000 holländische Gulden minus 68.517,96 holländische Gulden) als Schadensfall (uneinbringlicher Verrechnungsforderungssaldo) gegenüber BLUM , das sind umgerechnet 829.651,00 S (Umrechnungskurs 6,31) anstatt der ausgewiesenen 1.887.135,23 S erfolgt. Damit im Zusammenhang wird vorgeschlagen Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Februar 1996 zur Gänze zu streichen.

Tz 3 der Niederschrift wäre dahingehend zu korrigieren, dass anstatt des in der Gewinn- und Verlustrechnung 1992 als außerordentlicher Aufwand ausgewiesenen Saldo „Schadensfall BLUM " iHv. 1.887.135,23 S lediglich 829.651,00 S iSd obigen Ausführungen zum Tragen komme. Hierbei wird ausdrücklich festgehalten, dass dieser Lösungsansatz mit der Streichung der Tz 1 im unmittelbaren Zusammenhang steht. Sollte dieser Lösungsansatz seitens der Berufungsbehörde verworfen werden, so wird im Ergebnis auch die in der Niederschrift unter Tz 3 vorgenommene Gewinnzurechnung bekämpft, da wie bereits oben ausgeführt, die Bankgarantie der Bwin GmbH zu Gunsten der BLUM betrieblich bedingt war und dies somit auch für die hieraus resultierende Verrechnungsforderung und deren betriebliche Uneinbringlichkeit für die Bwin GmbH gilt.

Die Stellungnahme des Kollegen STB! vom 29. April 1996 wird insoferne ergänzt bzw. um die obigen neuen Sachargumente erweitert. Auf Basis der vorliegenden Erläuterungen und der beigefügten Unterlagen wird vor Übermittlung einer Berufungsvorentscheidung um neuerliche Rücksprache ersucht.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 28. November 1997** wurde den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1992 und 1993 sowie die Kapitalertragsteuerbescheide über den Zeitraum 1992 und 1993 teilweise stattgegeben. Begründend führte das Finanzamt an:

Zu Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung:

a) Verdeckte Gewinnausschüttung 100.000 hfl. = 629.045,08 S

Die Bankgarantie über hfl 100.000. wurde 1989 von der Bwin GmbH (Österreich) für die Finanzierung ihrer Betriebsstätte durch die BR -Bank in Holland eingegangen. Die Bankgarantie wurde durch die erfolgte Kreditumschuldung auf die BM .-Bank übertragen, da die ursprüngliche Bankgarantie der Finanzierung des eigenen Unternehmens diente, kann den Argumenten in der Stellungnahme zur Berufung gefolgt werden, wonach diese Bankgarantie betrieblich bedingt war und das im gegenständlichen Fall keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Allerdings kann die Einlösung der Bankgarantie keinen betrieblichen Aufwand darstellen, da die Betriebsergebnisse der Filiale in Holland bereits in den österreichischen Bilanzen eingearbeitet sind. Aus diesem Grund stellt die Einlösung der Bankgarantie nur die Tilgung der Schulden dar. Eine aufwandswirksame Buchung würde dazu führen, dass die bereits durch die aufwandswirksame Einbuchung des Betriebsergebnisses der Filiale Holland ein zweites Mal gewinnmindernd berücksichtigt werden würde. Aus diesem Grund erfolgte keine Änderung der außerbücherlichen Gewinnzurechnung.

b) Verdeckte Gewinnausschüttung hfl 200.000. = 1,258.090,15 S

Im Zuge der Kreditumschuldung von der BR -Bank auf die BM .-Bank wurden von der BLUM die Kredite erheblich aufgestockt. Für diese Kreditausweitung wurde von der Firma Bwin Österreich eine neue Bankgarantie über 200.000 hfl. abgegeben. Da zwischen der Firma Bwin Österreich und der Firma BLUM Holland keinerlei Zusammenhang besteht, außer das Herr HP an beiden Gesellschaften beteiligt ist, besteht keinerlei Veranlassung von der bisher vertretenen Meinung, dass es sich dabei um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, abzuweichen.

Zu Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung:

Wie bereits in der Stellungnahme zur Berufung durch den Betriebsprüfer vom 31. Mai 1996 ausgeführt wurde, sind die Honorare für die Rechtsberatung als betrieblich bedingt anzuerkennen und daraus ergeben sich folgende Änderungen:

	1992	1993
vGa lt. Niederschrift	254.642,47	279.867,05
Honorare Rechtsberatung	-117.780,--	
vGa lt. Berufung	136.862,47	279.867,05

Zu Tz 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung:

Laut Ausführungen des nunmehrigen Steuerberaters (Dr. STB2) handelt es sich bei der seitens des Unternehmens vorgenommenen Wertberichtigung um die Abschreibung einen durch den Konkurs der BLUM uneinbringlich gewordenen Darlehensforderung. Dieser Argumentation kann zugestimmt werden. Der steuerliche Vertreter der Bwin. beantragte die Anrechnung einer offenen Forderung zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung der BLUM an die Bwin GmbH (Österreich) iHv. 68.517,96 hfl. (= ca. 431.000,00 S). Diese Forderung sei mit der eingelösten Bankgarantie über 200.000 hfl. gegen zu verrechnen. Diesem Antrag kann aus folgenden Gründen nicht zugestimmt werden:

1. In der Buchhaltung der Bwin GmbH scheinen nur 232.795,13 als offene Lieferverbindlichkeiten auf. Diese Differenz wurde durch unterschiedliche Verbuchungen Österreich und Holland verursacht (Verbuchung auf Lieferverbindlichkeiten und Verrechnungskonten in Österreich, auf Lieferforderungen und Kapital in Holland). Welche Beträge in Holland wohin gebucht wurden, ist nicht mehr nachvollziehbar.

Die in Österreich ausgewiesene Lieferverbindlichkeit wurde mit dem Verrechnungskonto BLUM gegenverrechnet. Der verbleibende Saldo wurde als Wertberichtigung Holland ausgebucht. Somit wurde bereits der Saldo (788.579,01 S,) der auch die Forderung der BLUM iHv. 68.517,96 hfl. beinhaltet, als Wertberichtigung aller mit der BLUM in Zusammenhang stehenden Buchungen ausgebucht.

2. Weiters wäre eine offene Schuld mit der ältesten Forderung aufzurechnen. Die älteste Forderung ist jedoch nicht die Haftungsinanspruchnahme über 200.000 hfl., sondern steht im Saldo des Verrechnungskontos BLUM. Aus diesem Grund ist die bereits seitens der Bw. vorgenommene Gegenverrechnung als richtig anzusehen.

Darstellung des Verlustvortragskontos zum 1. Jänner 1992

	lt. Bp. Bericht
1. Jänner 1992	3.968.129,99
Berichtigung EB	-1.021.374,17

	2.946.755,82
--	--------------

Aufgliederung verdeckte Gewinnausschüttung:

vGa lt. Bp.	1992	1993
Tz. 1	1.887.135,23	
Tz. 2	254.642,47	279.867,05
	2.141.777,70	
Änderung lt. BVE		
Tz. 1	-620.045,08	
Tz. 2	-117.780,00	bleibt gleich
vGa lt. BVE	1.394.952,62	279.867,05

Mit Schriftsatz vom 10. Dezember 1997, welcher trotz Bezeichnung als Berufung als **Vorlageantrag** zu werten ist, führte die Berufungsverwerberin im Wesentlichen Folgendes aus:

„1. Anerkennung der im Jahresabschluss 1992 ausgewiesenen Betriebsausgaben iHv. 788.579,01 S im Zusammenhang mit einer Wertberichtigung von Rechnungsforderungen der Bwin GmbH gegenüber der BLUM -Holland. Stornierung der Ergebniszurechnung seitens der Betriebsprüfung für das Jahr 1990 in Form einer Berichtigung des Verlustvortragkontos vom 1. Jänner 1991 iHv. 1.021.374,17 S.

2. Entfall des Vorwurfs einer verdeckten Gewinnausschüttung und Stornierung der Vorschreibung einer Kapitalertragsteuer für das Jahr 1992 bzw. 1993 iHv. 418.705,00 S.

Begründung:

Zu 1) Die Ergebniszurechnung ist unkorrekt und wäre jedenfalls um 232.735,13 S zu hoch, da es sich hierbei um eine vor erfolgter aufwandsmäßiger Wertberichtigung erfolgte Saldierung mit Lieferantenverbindlichkeiten gegenüber BLUM handelt, welche gegengleich zu dem Verrechnungsstand von 1.021.374,14 S als Ertrag aufzulösen gewesen wären. Insgesamt sind als Aufwand durch die Verrechnungsausbuchung lediglich 788.571,01 S geltend gemacht worden und stellt dieser Aufwand wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. November 1997 richtig zum Ausdruck gebracht, uneinbringliche Verrechnungsforderungen (Verrechnungssalden) gegenüber der BLUM dar.

Der im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1992 als Wertberichtigung Holland im Aufwand ausgewiesene Saldo iHv. 788.579,01 S stellt wie seitens des Finanzamtes selbst im ersten Absatz richtig erkannt, die Abschreibung einer durch den Konkurs der BLUM uneinbringlich gewordenen Darlehensforderung dar. Es bleibt unerfindlich warum seitens der Finanz eine ergebnismäßige Hinzurechnung eines unsalvierten Forderungsbetrages der Bwin GmbH gegenüber der BLUM iHv. 1,021.374,17 S erfolgt. Wenn man schon überhaupt an eine Hinzurechnung für sachlich gerechtfertigt erachtet, so könnte doch wohl nichts anderes als auch der aufwandsmäßige Saldo iHv. 788.579,01 S von einer derartigen Betrachtung erfasst sein. Tatsächlich ist jedoch jegliche Hinzurechnung und somit Verminderung des Verlustvortrages sachlich ungerechtfertigt. Auf Grund der Konkurs situation waren zwischenzeitige Verrechnungsforderungen, deren Ursprung die seinerzeitige Ausstattung der Betriebsstätte der Bwin GmbH in Holland hatte, wie sich aus den Jahresabschlüssen und dementsprechend dem Verrechnungsforderungsausweis der Jahre 1989 ff zeigt, als uneinbringlich abzuschreiben.

Wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Februar 1996 unter Tz 3 auch seitens des Finanzamtes ausgeführt worden ist, steht der Verrechnungsforderung offensichtlich das im Filialbetrieb eingesetzte Vermögen gegenüber, welches letztlich durch die Einbringung dieser Betriebsstätte in die BLUM und den in der Folge eingetretenen Konkurs der BLUM als wertlos anzusehen waren und daher auch berechtigt aufwandswirksam abgeschrieben worden. Das Finanzamt geht offensichtlich von der irrgigen Auffassung aus, dass die Verrechnungsforderung im Zeitpunkt der aufwandswirksamen Ausbuchung gegenüber einem zuständigen Filialbetrieb bestand. Tatsächlich ist jedoch die BLUM, wie bereits oben im Zusammenhang mit der Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung auch seitens des Finanzamtes selbst bestätigt, eine selbstständige Gesellschaft und besteht zwischen der BLUM und der Bwin GmbH keine gesellschaftsrechtliche Verbindung. Die durch die Betriebspflicht vorgenommene Hinzurechnung des Betrages von 1,021.374,17 S ist daher gänzlich wieder zu stornieren.

Zu 2. Die Begründung der Haftung der Bwin GmbH erfolgte mit Kreditvertrag vom 23. September 1991. Zu diesem Zeitpunkt war die Betriebsstätte in Holland noch existent (diese wurde rückwirkend im September 1991 per 1. Jänner 1991 in die neu gegründete BLUM eingebracht). Entgegen der Darstellung zur Bescheidbegründung Tz 1 lit. b besteht zwischen der Bwin GmbH Österreich und der BLUM in Holland nicht zuletzt auf Grund dieser Einbringung der holländischen Betriebsstätte in die BLUM ein ganz wesentlicher betrieblicher Zusammenhang. Hierzu kommt, dass die BLUM als der Hauptlieferant der von der Bwin GmbH in Österreich vertriebenen Blumen war, wodurch sich, wie schon in unserer Stellungnahme vom 25. September 1997 ausgeführt, ein zusätzlicher weiterer wesentlicher betrieblicher

Zusammenhang zwischen beiden Gesellschaften bestand. Entscheidend dafür, dass es sich bei der Bankgarantie iHv. 200.000 holländischen Gulden und deren Inanspruchnahme im Zuge der Insolvenz der BLUM um keine verdeckte Gewinnausschüttung der Bwin GmbH handelt, ist jedoch neben der Tatsache, dass die Bankgarantie im Zusammenhang mit einer seinerzeitigen Umschuldung der holländischen Betriebsstätte der Bwin GmbH von der BR -Bank auf den BM -Bank erstellt wurde, wie in der oben angeführten Bescheidbegründung Tz 1 lit. b seitens des Finanzamtes selbst ausgeführt wird vielmehr die Tatsache, dass der haftungsweise Zahlungsbetrag keineswegs Herrn HP persönlich zukam und er hiernach keinerlei persönliche Vorteile zu. Im Gegenteil musste Herr HP seinerzeit als Gesellschafter der Bwin GmbH die Haftungsübernahme der BRA MT zu Gunsten der BM -Bank eine persönliche Bürgschaft einschließlich der Verpfändung vom privaten Sparguthaben Versicherungsansprüchen und der Verpfändung privaten Liegenschaftsbesitzes hinnehmen.

Selbst wenn man daher von einem Vorteil des Herrn H HP persönlich aus der Haftungsinanspruchnahme der Bwin GmbH im Zusammenhang mit der Bankgarantie ausgeinge, müsste der persönliche Aufwand von dem Zurechnungsbetrag einer verdeckten Gewinnausschüttung in Abzug gebracht werden.

Tatsächlich führte jedoch die Inanspruchnahme der Bankgarantie zu überhaupt keiner Bereicherung des Herrn H HP und ist im Übrigen die Ausstellung einer Bankgarantie zur Gewährleistung und Aufrechterhaltung wesentlicher Lieferbeziehungen zu Lieferanten keineswegs fremdunüblich. Gerade im Export-Geschäft ist die Bezahlung von Wareneinkäufen regelmäßig im Voraus zu garantieren und stellte die Haftungsübernahme seitens der Bwin GmbH nichts anderes als eine derartige Garantie zu Gunsten ihres Hauptlieferanten der BLUM in Holland dar."

Mit **Vorlagebericht vom 22. Juli 1998** wurden die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1992 und 1993 und gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1992 und 1993 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Bei einem **Erörterungsgespräch am 12. September 2006** wurden die Standpunkte von den Parteien ausführlich dargestellt, wobei das Finanzamt im Wesentlichen nach wie vor die Standpunkte der Betriebsprüfung vertrat und auch die Berufungswerberin im Wesentlichen den in der Berufung vorgebrachten Standpunkt vertrat, dass zum Einen die Garantieübernahme aus betrieblichen Gründen erfolgte und somit keine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle und letztlich auch die Abschreibung der Verrechnungsforderung gegenüber der BLUM betrieblich bedingt sei und entgegen der Meinung des Finanzamtes zu keiner Doppelabschreibung führe.

Hinsichtlich des genauen Vorbringens beim Erörterungstermin wird auf das darüber aufgenommene Protokoll verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Honorare für mehrere Rechtsanwälte als Betriebsausgaben (Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Die Berufung richtet sich u.a. gegen die Nichtanerkennung von folgenden Rechtsanwaltshonoraren als Betriebsausgaben im Jahr 1992:

Honorar GJ Van A ; 25.000,00 S

Honorar MJ Van B ; 62.780,00 S

Honorar Dr. C (20 % USt); 25.000,00 S

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich in diesem Berufungspunkt der Ansicht des Finanzamtes an, welches auf Grund der Ausführungen des Betriebsprüfers in der Stellungnahme zur Berufung diese Aufwendungen bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 28. November 1997 (betreffend Körperschaftsteuer 1992) als Betriebsausgaben anerkannt hat. Entsprechend dieser Beurteilung wurden vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung betreffend Kapitalertragshaftungsbescheid für den Zeitraum 1992 und 1993 diese Aufwendungen ebenfalls nicht als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und die Kapitalertragsteuer entsprechend vermindert.

2. Berufungspunkt „Wertberichtigung BLUM“ (Tz. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

Lt.Tz. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurden im Jahr 1992 von der Berufungswerberin eine Forderung an die BLUM in Höhe von 232.795,13 S („Nachlass LV BLUM“) und die Wertberichtigung des Verrechnungskontos in Höhe von 788.579,01 wegen des Konkurses der BLUM als uneinbringlich abgeschrieben. Diese gewinnwirksame Wertberichtigung wurde von der Betriebsprüfung und vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid nicht anerkannt und der Verlust im Jahr 1992 entsprechend vermindert

In der Berufungsvorentscheidung vom 28. November 1997 (betreffend Körperschaftsteuer 1992) anerkannte das Finanzamt die Abschreibung dieser beiden Forderungen unter Hinweis, darauf, dass es sich nach den Ausführungen des nunmehrigen Steuerberaters um die Abschreibung einer durch den Konkurs der BLUM uneinbringlich gewordenen Darlehensforderung handelt.

In diesem Punkt schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der Beurteilung an.

Hinsichtlich des in der Berufungsergänzung vom 25. September 1997 erweiterten Berufungsbegehrens um gewinnwirksame Wertberichtigung einer offenen Lieferforderung (uneinbringlicher Verrechnungsforderungssaldo) gegenüber der BLUM in Höhe von 68.517,96 holländische Gulden (umgerechnet 829.651,00 S) ist Folgendes zu sagen:

Wie das Finanzamt festgehalten hat scheinen in der Buchhaltung der Berufungswerberin nur 232.795,13 S als offene Lieferverbindlichkeit auf. Diese Differenz wurde durch die unterschiedliche Verbuchung in Österreich und Holland verursacht (Verbuchung auf Lieferverbindlichkeiten und Verrechnungskonten in Österreich, Lieferforderung und Kapital in Holland). Welche Beträge in Holland wohin gebucht wurden ist daher nicht mehr nachvollziehbar. Die in Österreich ausgewiesene Lieferverbindlichkeit wurde mit dem Verrechnungskonto BLUM gegenverrechnet. Der verbleibende Saldo wurde als Wertberichtigung Holland ausgebucht. Somit wurden bereits der Saldo 788.579,01 S, der auch die Forderung der BLUM iHv. 68.517,96 holländische Gulden beinhaltet, als Wertberichtigung aller mit der BLUM in Zusammenhang stehenden Buchungen ausgebucht.

Unter diesen Umständen kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates diesem Begehr nicht gefolgt werden. Auch eine Aufrechnung mit der Bankgarantie von 200.000,00 hfl , falls diese betrieblich bedingt eingegangen worden wäre, kann unter diesen Umständen nicht durchgeführt werden.

Zur betrieblichen Bedingtheit der Bankgarantie über 200.000,00 hfl wird auf die untenstehenden Ausführungen verwiesen.

3. Inanspruchnahme auf Grund der Bankgarantien (Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung)

a) Bankgarantie über 100.000,00 hfl

Die BLUM hat mit 20. September 1991 in Holland den Betrieb aufgenommen. Alleingesellschafter ist Herr H HP , Geschäftsführer ist ebenfalls Herr H HP , Bevollmächtigter vor Ort war Herr PGM . Seitens der BLUM wurde die Vermögensgegenstände der holländischen Betriebsstätte der Bwin GmbH und die Schulden rückwirkend per Stichtag 1. Jänner 1991 (= Schlussbilanz Werte zum 31.12.1990) übernommen. Gem. dem Jahresabschluss der holländischen Betriebsstätte der Bwin Blumenimport GmbH betrugen die übernommenen Schulden per 31. Dezember 1990 insgesamt 118.397 holländische Gulden.

Unbestritten ist, dass die Bankgarantie über 100.000 Gulden ursprünglich von der Bwin GmbH für die Finanzierung der Betriebsstätte durch die BR -Bank in Holland eingegangen wurde. Die Bankgarantie wurde durch die erfolgte Kreditumschuldung auf die BM .-Bank übertragen. Die

ursprüngliche Bankgarantie diente damit der Finanzierung des eigenen Unternehmens der Berufungswerberin.

Weiters ist, unbestritten, dass die Betriebsergebnisse der Filiale in Holland bereits in den österreichischen Bilanzen eingearbeitet wurden. Der Verlust der holländischen Betriebsstätte wurde in den Jahren bis 1990 bei der Berufungswerberin in Österreich geltend gemacht und es hat sich dieser Verlust steuerlich somit ausgewirkt.

In der Berufungsvorentscheidung wurde somit der betriebliche Charakter des Eingehens der Bankgarantie anerkannt und die Auswirkungen bei der verdeckten Gewinnausschüttung hinsichtlich der Kapitalertragsteuer revidiert, sodass diesbezüglich keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

Es ergibt sich jedoch durch die Einlösung der Garantie keine aufwandswirksame Buchung, da nach Ansicht der Betriebsprüfung, der sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt, die Einlösung der Bankgarantie nur die Tilgung der Schulden darstellt. Eine aufwandswirksame Einbuchung der Tilgung der Bankgarantie würde dazu führen, dass die bereits im Betriebsergebnis der Filiale Holland berücksichtigten Aufwendungen ein zweites Mal gewinnmindernd berücksichtigt werden würden.

a) Bankgarantie über 200.000,00 hfl

Im Zuge der Kreditumschuldung von der BR -Bank auf die BM .-Bank wurde von der BLUM der Kredit erheblich aufgestockt. Für diese Kreditaufstockung wurde von der Berufungswerberin eine Bankgarantie von 200.000 Gulden beigebracht.

Mit Kreditvertrag vom 23. September 1991 wurde seitens der BRA MT von der Berufungswerberin zu Gunsten der BM .-Bank eine Bankgarantie iHv. 200.000 holländische Gulden ausgestellt. Die Einlösung der Bankgarantie zu Lasten der Berufungswerberin bzw. durch die kreditgewährende BRA MT per 27. März 1992 erfolgte gem. Anforderung durch die holländische Bank iHv. 1,258.080,15 S.

Strittig ist in der Berufung, ob die Inanspruchnahme auf Grund dieser Bankgarantie einen betrieblichen Aufwand darstellt oder nicht.

Ein betrieblicher Vorgang kann nur angenommen werden, wenn das Eingehen der Bankgarantie aus betrieblichen Gründen vorgenommen wurde.

Vorweg ist festzuhalten, dass davon auszugehen ist, dass im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Bankgarantie das Regressrecht an die BLUM , da diese in Konkurs ist, mit Null zu bewerten ist, somit ein endgültiger (bei betrieblicher Bedingtheit aufwandswirksamer) Vermögensverzehr durch die Inanspruchnahme der Bankgarantie gegeben ist.

Diese Bankgarantie über 200.000 holländische Gulden wurde zu einem Zeitpunkt eingegangen, als die Aktiva und Passiva des Filialbetriebes bereits in die BLUM "eingebracht" waren (Schreiben der Bwin. vom 25. September 1997: Mit der Registrierung vom 20. September 1991 wird die BLUM in Holland als gesonderte Gesellschaft gegründet. Seitens der BLUM wurden die Vermögensgegenstände der holländischen Betriebsstätte der Bwin GmbH und die Schulden per Stichtag 1. Jänner 1991 übernommen.).

Die BLUM ist eine eigenständige Gesellschaft. Der einzige Zusammenhang zwischen der Berufungswerberin und der BLUM besteht in der Gesellschafteridentität bei beiden Gesellschaften (Herr HP ist Gesellschafter und auch Geschäftsführer bei beiden Gesellschaften).

In der Berufung wird als einziger betrieblicher Grund für das Eingehen der Bankgarantie für die BLUM vorgebracht, dass man sich den Blumen-Lieferanten sichern wollte. Es stellt sich somit die Frage, ob das Eingehen der Garantie fremdüblich ist und ob es fremdüblich ist, dass eine fremde Gesellschaft bei den gegebenen Verhältnissen ebenfalls eine Bankgarantie für Bankschulden seines Lieferanten abgegeben hätte.

Dem Unabhängigen Finanzsenat scheint dieses Eingehen der Bankgarantie aus folgenden Gründen nicht plausibel und fremdüblich:

- Es ist offensichtlich, dass nach dem Konkurs der BLUM die Bw. sofort wieder einen Blumenhändler als Lieferanten in Holland gewinnen konnte. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist auch davon auszugehen, dass es in Holland ausreichend Blumenhändler als Lieferanten gibt.
- Es wurde zwischen BLUM und der Berufungswerberin offensichtlich kein Entgelt für die Beibringung der Bankgarantie vereinbart.
- Darüber hinaus ist auch zu sagen, dass der Geschäftsführer der BLUM und der Berufungswerberin ident sind, sodass davon auszugehen ist, dass letztlich das Wissen um der Besorgung von Blumen in Holland jedenfalls auch bei der Berufungswerberin vorhanden ist.
- Im konkreten Fall ist darüber hinaus zu berücksichtigen, dass es der Berufungswerberin jedenfalls bewusst war, dass die BLUM Verluste gemacht hat. Ebenfalls war der Berufungswerberin bekannt, dass mit den gleichen Aktiva und Passiva schon 1989 und 1990, als der Einkauf im Rahmen einer Auslandsfiliale durchgeführt wurde, nur Verluste erwirtschaftet worden sind. Im Erörterungsgespräch wurde von Seiten der Berufungswerberin mehrfach betont, dass die „Einbringung“ der Auslandsfiliale in die BLUM den Zweck hatte, einen Verlustbringer loszuwerden. Auch

der Umstand, dass die BLUM eine Bankgarantie der Berufungswerberin benötigte um einen Kredit bei einer Bank zu bekommen, zeigt, dass die Bonität der BLUM gering einzuschätzen war.

Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass ein fremdes Unternehmen diese Bankgarantie nicht eingegangen wäre, da unter diesen Umständen offensichtlich war, dass die Garantie, jedenfalls zu einem Teil, schlagend werden würde und offensichtlich ein Regress bei der BLUM aussichtslos sein würde. Ein fremdes Unternehmen hätte keine Bankgarantie unter diesen Umständen beigebracht, sondern sich sofort einen neuen Blumenlieferanten gesucht.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht daher keine betriebliche Veranlassung für das Eingehen der Bankgarantie über 200.000 holländische Gulden. Der Grund liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur darin, dass der Gesellschafter und Geschäftsführer bei beiden Gesellschaften beteiligt war, letztlich lag das Eingehen der Garantie darin, dass der geschäftsführende Gesellschafter nur aus persönlichen Gründen diese Form der Finanzierung der beiden Gesellschaften durchgeführt hat.

Das Eingehen der Bankgarantie ist daher nicht betrieblich veranlasst.

Daher ist darin kein betrieblicher Vorgang zu sehen, der in die Bilanz aufzunehmen ist. **Die Inanspruchnahme wegen dieser Garantie kann daher nicht als Betriebsausgabe abgeschrieben werden.** Es ergeben sich somit bei der Körperschaftsteuer und bei der Kapitalertragsteuer die von der Betriebsprüfung und in den Bescheiden durchgeführten Konsequenzen.

Der Berufung kann in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

4. Kapitalertragsteuerliche Auswirkungen

Für die Berechnung der Kapitalertragsteuer wurden (in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 1997) neben den in der Berufung nicht strittigen verdeckten Gewinnausschüttungen {Tz. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung: Zinsen und Bankspesen (1992 und 1993) und Kursdifferenzen Kreditkonto sfr (1993)} auch die Inanspruchnahme auf Grund der Bankgarantie in Höhe von 200.000 hfl als verdeckte Gewinnausschüttung herangezogen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft sind Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss bezieht (vgl. Doralt/Kirchmayr EStG⁸, § 27 Tz 35). Dieser Begriff stammt aus dem KStG und ist inhaltsgleich auf die Einkommensteuer zu übertragen, auch wenn das EStG 1988 den Begriff nicht ausdrücklich erwähnt. Es gibt keine formale Bindungswirkung für die Einkommensteuer, wenn bei der Kapitalgesellschaft eine verdeckte

Gewinnausschüttung festgestellt worden ist. Dies gilt auch für die Frage der Feststellung und Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung.

Im konkreten Fall hat der Gesellschafter Herr HP auf Grund seiner Gesellschafterstellung einem Nichtgesellschafter (= BLUM) einen Vorteil (= Bankgarantie im Wert von 200.000 hfl) verschafft, darum ist der Vorteil dem Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung zuzuschreiben (vgl. Doralt/Kirchmayr EStG⁸, § 27 Tz 35/1).

Im vorliegenden Fall wird in der Berufung (Schreiben vom 25. September 1997) eingewandt, dass man davon ausgehen könne, dass man die Einlösung dieser Bankgarantie statt als „Betriebsaufwand Schadensfall“ auch als „Verrechnungsforderung gegenüber Herrn HP“ hätte darstellen können. Würde man jedoch den geltend gemachten Betriebsaufwand als Forderung gegenüber Herrn HP ausweisen, so sei jedenfalls auch der Ausweis der zwischenzeitig über das Privatvermögen des Herrn HP geleisteten Zahlungen an die Berufungswerberin in Erfüllung persönlicher Bürgschaften im Zusammenhang mit den o.a. Bankgarantien als Ausweis einer Verrechnungsverbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber Herrn HP gerechtfertigt.

Dem ist entgegen zu halten, dass tatsächlich die Einlösung der Bankgarantie bei der Berufungswerberin als „Betriebsaufwand Schadensfall“ behandelt und gebucht wurde. Die Berufungswerberin hat tatsächlich den Vorgang eben als betrieblich verursacht behandelt. Und dieses tatsächliche durchgeführte Vorgehen ist zu beurteilen und stellt sich – wie oben dargestellt – mangels betrieblicher Verursachung als unrichtig heraus. Der Grund für das Eingehen der Bankgarantie liegt darin, dass Herr HP auf Grund seiner Gesellschafterstellung bei der Berufungswerberin der BLUM , an der er ebenfalls Gesellschafter war, diesen Vorteil zukommen lassen wollte.

Die in der Folge von den Gesellschaftern an die Berufungswerberin bezahlten Beträge (lt. oben zitierten Schreiben in Höhe von 643.226,00 S) stellen daher allenfalls eine Einlage der Gesellschafter bei der Berufungswerberin dar; und nicht die Zahlung einer Verrechnungsforderung.

Ein Ausweis als Verrechnungsforderung, wie von der Berufungswerberin gefordert, wäre nur dann möglich, wenn im vorhinein ein fremdüblicher Vertrag zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter über das Eingehen der Bankgarantie zugunsten eines Dritten abgeschlossen worden wäre und auch ein fremdübliches Entgelt für das Eingehen der Bankgarantie vereinbart worden wäre bzw. der Gesellschafter im Falle der Inanspruchnahme aus der Bankgarantie die Schadloshaltung garantiert hätte und der Gesellschafter auch auf Grund seiner Bonitätsverhältnisse dazu in der Lage gewesen wäre. Ein Fremder hätte unter anderen Voraussetzungen eine Bankgarantie an die BLUM , die offensichtlich ohne die

Bankgarantie der Berufungswerberin keine Kredite und Darlehen von Banken mehr bekommen hätte (und kurz darauf tatsächlich in Konkurs ging) auf keinen Fall eine Bankgarantie für die BLUM abgegeben.

Da diese Voraussetzungen nicht vorliegen, kommt eine Beurteilung als Verrechnungsforderung und die Beurteilung der Zahlungen der Gesellschafter an die Berufungswerberin als Begleichung der Verrechnungsforderung nicht in Betracht.

Der Berufung kann daher in diesem Punkt nicht Folge gegeben werden.

Insgesamt ist der Berufung gegen den Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid für 1992 und 1993 daher, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 1997, teilweise Folge zu geben. Zur Höhe der Kapitalertragsteuer wird ebenfalls auf die Berufungsvorentscheidung vom 1. Dezember 1997 verwiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Körperschaftsteuer für 1992 und 1993 errechnen sich folgendermaßen (wie Berufungsvorentscheidungen):

	Euro	Schilling
Die Körperschaftsteuer wird für das Jahr 1992 festgesetzt mit	0,00	0,00 S
Bisher war vorgeschrieben	0,00	0,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 12.047,12	- 165.772,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 12.047,12	- 165.772,00
Einkommen	0,00	0,00
	Euro	Schilling
Die Körperschaftsteuer wird für das Jahr 1993 festgesetzt mit	0,00	0,00 S
Bisher war vorgeschrieben	- 6,90	- 95,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 13.596,51	- 187.092,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 13.596,51	- 187.092,00
Einkommen	0,00	0,00

Linz, am 30. November 2006