



GZ. RV/0250-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 2. Dezember 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Brigitta Zollner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. Bruno Knapp, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995, Körperschaftsteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1997 sowie Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1997 nach in Innsbruck durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1997 sowie Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

Einkommen 1995: null €; Körperschaftsteuer 1995: 1.090,09 €;

Einkommen 1997: 79.818,54 €, Körperschaftsteuer 1997: 23.861,83 €;

Kapitalertragsteuer 1997: 9.650,66 €.

Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt keine Änderung.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 und 1995 sowie gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1994 und Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 gilt gemäß § 275 der Bundesabgabenordnung als zurückgenommen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Geschäftsgegenstand der im Jahr 1975 gegründeten Bw., einer GmbH, ist die Vermögensverwaltung (nach den Abgabenerklärungen: "Erwerb, Verwaltung und Verwertung von Vermögenswerten"). Mit Generalversammlungsbeschluss vom 27. Jänner 2000 wurde die Gesellschaft aufgelöst, der bisherige Alleingeschäftsführer Dr. Z. wurde zum Liquidator bestellt. Dr. Z. war bis Februar 1996 auch Gesellschafter der Bw.; seit Februar 1996 befinden sich sämtliche Gesellschaftsanteile im Besitz seiner Angehörigen R.Z. und Mag. S.Z.

Im Bericht vom 17. Dezember 1999 über eine die Jahre 1994 bis 1997 umfassende Buch- und Betriebsprüfung hielt der Prüfer unter anderem fest, in den Bilanzen der Bw. sei als Passivpost eine Beteiligung der Firma T. AG von 1,500.000 S ausgewiesen. Aus den vom Geschäftsführer der Bw. vorgelegten Aufzeichnungen und Belegen gehe hervor, dass am 31. Juli 1986 ein Betrag von 1,000.000 S und am 15. Mai 1987 ein Betrag von 25.000 DM (umgerechnet 174.946 S) an die Bw. überwiesen worden seien; der auf das angebliche Gesamtbeteiligungskapital von 1,500.000 S fehlende Restbetrag von 325.054 S sei bei der Bw.

als Forderung an die T.AG bilanziert worden. In der Bilanz zum 31. Dezember 1996 sei noch eine Restforderung an die T.AG von 224.973 S enthalten, welche mit 6. März 1997 auf Grund einer Bareinzahlung in der genannten Höhe ausgebucht worden sei. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 16. Dezember 1998 habe der Geschäftsführer der Bw. ausgeführt, die T.AG sei eine Aktiengesellschaft nach Schweizer Recht, die sich im Jahr 1980 mit 1,500.000 S an der Bw. beteiligt habe. Bei der Schlussbesprechung (am 23. August 1999) habe der Geschäftsführer hingegen behauptet, die T.AG habe ursprünglich ein Darlehen von 1,000.000 S gewähren wollen. Dazu sei ein mit 18. Juli bzw. 22. Juli 1986 datierter Darlehensvertrag vorgelegt worden. Abgesehen davon, dass dieser Vertrag entgegen jeder wirtschaftlichen Gepflogenheit keinerlei Angaben über die Rückzahlungsmodalitäten enthalte, sei dieses Darlehen nach Aussage des Geschäftsführers auf Grund von Schwierigkeiten mit der Nationalbank nicht zu Stande gekommen; schließlich sei daraus eine stille Beteiligung in Höhe von 1,500.000 S gemacht worden. Diesbezüglich seien jedoch keine schriftlichen Verträge vorgelegt worden. Der Prüfer habe erhoben, dass es sich bei der T.AG um eine in der Schweiz domizilierte Firma handle, die laut Eintragung vom 16. Dezember 1991 im Schweizerischen Handelsamtsblatt mit 3. Dezember 1991 von Amts wegen als aufgelöst erklärt worden sei. Die T.AG sei letztmalig im Schweizerischen Regionenbuch "92/93" mit dem Vermerk "aufgelöst; Gesellschaft ohne Liquidatoren, ohne Verwaltung, ohne Vertretung und ohne Domizil" eingetragen gewesen. Mit diesem Ermittlungsergebnis konfrontiert, habe der Geschäftsführer der Bw. bei der Schlussbesprechung zwei Schreiben vorgelegt: Das Schreiben des deutschen Rechtsanwalts und Notars DDr. G. vom 12. Juli 1999, in dem dieser dem Geschäftsführer der Bw. bestätige, dass am 23. Dezember 1994 auf ein von der Firma T.AG gewährtes Darlehen 50.000 DM zurückgezahlt worden seien, solle einen Hinweis darauf geben, dass die T.AG zumindest im Jahr 1994 noch existiert habe; beim zweiten Schriftstück handle es sich nach Aussage des Geschäftsführers der Bw. um eine "Verständigung" vom 15. Oktober 1988 über die Abtretung der stillen Beteiligung der T.AG an Frau MD, wohnhaft in Kalifornien, mit der Verpflichtung der Erwerberin, die offene Einlage von 325.000 S an die Bw. einzuzahlen. Da schon hinsichtlich der ursprünglich angeblich von der T.AG gehaltenen Beteiligung keine schriftlichen Vereinbarungen existierten und "auf Grund der Unüblichkeit des Zustandekommens berechnete Zweifel an der Echtheit der Beteiligung überhaupt" bestünden, vermöge auch das vorgelegte Verständigungsschreiben über die angebliche Abtretung der Beteiligung nicht zu überzeugen, da weder eine Adresse der Erwerberin MD angeführt sei noch angegeben werde, wann sie die noch offene Einlage von 325.000 S zu leisten habe. Der Prüfer komme zum Schluss, dass die T. AG zumindest seit 1992 nicht mehr existent sei,

weshalb auch die angebliche stille Beteiligung nicht mehr bestehen könne. Die betreffende, in den Bilanzen der Bw. ausgewiesene Passivpost von 1,500.000 S sei im Jahr 1995 - drei Jahre nach der Auflösung der Schweizer Firma - gewinnerhöhend aufzulösen (Tz 15 des Prüfungsberichtes).

Im Zusammenhang mit der Beteiligung "T.AG" hatte die Bw. (nur) in den Jahren 1994 und 1995 Zinsen von jeweils 90.000 S (6 % von 1,500.000 S) berechnet und gewinnmindernd geltend gemacht. Das Forderungskonto "T.AG" war in diesen beiden Jahren mit 6 % verzinst worden, woraus sich Zinserträge von 21.914 S (1994) und 17.829 S (1995) ergeben hatten. Unter Bezugnahme auf Tz 15 des Prüfungsberichtes wurden diese Zinsaufwendungen und -erträge vom Prüfer storniert (Tz 26a und Tz 26b des Berichtes).

Ferner stellte der Prüfer fest, dass das in den Büchern der Bw. als Forderung ausgewiesene "Verrechnungskonto Dr. Z." im Jahr 1995 nicht verzinst worden war. Die der Bw. entgangenen Zinsen stellten eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, die mit 35.600 S (8 % des Durchschnittsstandes von 445.000 S) zu bewerten sei (Tz 23a des Prüfungsberichtes). Im Zusammenhang mit drei Bareingängen auf dem betrieblichen Bankkonto der Bw. am 6. März 1997 im Gesamtbetrag von 952.890 S lägen nach Ansicht des Prüfers (weitere) verdeckte Gewinnausschüttungen an Dr. Z. vor:

- In Höhe der Bareinzahlung von 224.973 S sei die zum Stichtag 31. Dezember 1996 mit diesem Betrag ausgewiesene Restforderung gegenüber der T.AG ausgebucht worden. Im Hinblick auf die unter Tz 15 des Prüfungsberichtes dargelegten Feststellungen könne nach Ansicht des Prüfers diese Einzahlung nicht von der T.AG stammen. Da die Herkunft des Geldes nicht anders erklärbar sei, gehe der Prüfer davon aus, dass es von der Bw. selbst stamme und von deren Geschäftsführer entnommen worden sei (Tz 23b des Prüfungsberichtes).
- Mit einer weiteren Bareinlage von 398.428 S sei das negative Verrechnungskonto des Dr. Z. ausgeglichen worden. Da Dr. Z. die Herkunft des Geldbetrages nicht einwandfrei habe aufklären können, werde auch diese Bareinlage als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt (Tz 23c des Berichtes).
- In Höhe einer Bareinzahlung von 329.489 S sei schließlich die in den Büchern der Bw. ausgewiesene Darlehensforderung "G." ausgebucht worden. Nach Aussage des Geschäftsführers Dr. Z. habe die Bw. im Jahr 1989 an G. zwei Hypothekendarlehen in Höhe von 40.000 S und 90.000 S gewährt. In der Buchhaltung der Bw. seien diese Darlehen jedoch erst im Jahr 1994 aus dem Forderungskonto "Dr. Z." ausgebucht und als

Darlehensforderung "G." ausgewiesen worden. Bei der Schlussbesprechung seien Aufzeichnungen über die zu den jeweiligen Bilanzstichtagen aushaftenden Darlehensstände und Zinsenberechnungen vorgelegt worden, die jedoch mit der Buchhaltung der Bw. nicht übereinstimmten. So seien die für das Jahr 1996 errechneten Zinsen von 59.308 S in der Buchhaltung nicht erfasst worden, sodass der Darlehensstand zum 31. Dezember 1996 laut den vorgelegten Aufzeichnungen (388.797 S) nicht mit dem Stand laut Buchhaltung (329.489 S) übereinstimme. Den vorgelegten Aufzeichnungen zufolge seien auch für das Jahr 1997 Zinsen von 69.983 S errechnet worden, woraus sich zum 31. Dezember 1997 ein Darlehensstand von 458.780 S ergebe. Laut Buchhaltung sei hingegen der Darlehensstand vom 31. Dezember 1996 (von 329.489 S) mit der in dieser Höhe erfolgten Bareinzahlung vom 6. März 1997 ausgebucht worden. Da die Erklärungen des Geschäftsführers der Bw. über die angebliche Zurückzahlung des Kredites bzw. über die Herkunft dieses Geldes auf Grund der angeführten Widersprüche nicht glaubhaft seien, werde der Vermögenszuwachs bei der Bw. als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt (Tz 23d des Berichtes).

Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1994 und 1995 und erließ neue Sachbescheide (zugestellt am 29. Dezember 1999), in denen die erklärten Betriebsergebnisse hinsichtlich der Zinsaufwendungen und -erträge laut Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes korrigiert wurden; der Gewinn des Jahres 1995 wurde zudem um 1.500.000 S (laut Tz 15 des Prüfungsberichtes; Beteiligung T.AG) sowie 35.600 S (laut Tz 23a; Zinsen Verrechnungskonto Dr. Z.) erhöht. Gleichzeitig erging ein (Erst-)Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1997, in welchem dem erklärten Gewinn unter dem Titel der verdeckten Gewinnausschüttung ein Betrag von insgesamt 952.890 S (224.973 S + 398.428 S + 329.489 S) laut Tz 23 des Prüfungsberichtes zugerechnet wurde. Mit Haftungs- und Zahlungsbescheiden vom 17. Jänner 2000 wurde der Bw. für die Jahre 1995 und 1997 Kapitalertragsteuer von verdeckten Gewinnausschüttungen von 35.600 S (1995; Tz 23a des Prüfungsberichtes) und 952.890 S (1997; Tz 23b, 23c und 23d des Prüfungsberichtes) vorgeschrieben.

Mit Eingabe vom 3. Februar 2000 wurde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1994 und 1995, die Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994, 1995 und 1997 sowie die Kapitalertragsteuerbescheide 1995 und 1997 Berufung erhoben, die sich "gegen die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer 1994, 1995, 1997 sowie gegen die Festsetzung von Kapitalertragsteuer bei Nichtvorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung" richte. Beantragt werde, die angefochtenen Bescheide

"vollinhaltlich aufzuheben". Für die Begründung der Berufung wurde um Gewährung einer Frist bis zum 10. März 2000 ersucht.

Mit Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO vom 7. Februar 2000 trug das Finanzamt der Bw. die Nachholung der Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt würden, sowie die Nachholung der Begründung bis zum 10. März 2000 mit dem Hinweis auf, dass bei Versäumung dieser Frist die Berufung als zurückgenommen gelte.

Am 10. März 2000 reichte die Bw. beim Finanzamt fristgerecht eine Ergänzung ihrer Berufung ein. Darin beantragte sie, "die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1994, 1995 und 1997 erklärungsgemäß zu erlassen und die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer 1994 und 1995 sowie die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Gewinnausschüttung 1995 und 1997 vollinhaltlich aufzuheben". Unter der Überschrift "Begründung" heisst es in der Eingabe vom 10. März 2000 weiter: Angefochten werde die gewinnerhöhende Auflösung der Beteiligung T.AG im Jahr 1995 (Tz 15 des Prüfungsberichtes), die Berichtigung von Zinsaufwendungen und -erträgen (Tz 26) sowie die Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen im Jahr 1997 für die Abdeckung des Forderungskontos T.AG, des Verrechnungskontos Dr. Z. und des Forderungskontos G. (Tz 23) sowie die sich daraus ergebenden rechnerischen Änderungen. Zur Entwicklungsgeschichte der Beteiligung T.AG werde auf eine Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. H verwiesen. Die stille Beteiligung der T.AG "aus dem Jahr 1986" sei aus allen Bilanzen ersichtlich gewesen und habe sich bei der Bw. niemals erfolgswirksam ausgewirkt. An der rechtlichen Beurteilung der Beteiligung ändere sich "durch die Gesamtrechtsnachfolge der MD" nichts, wenngleich es versäumt worden sei, diese darzustellen. Wenn das Finanzamt aber die Beteiligung von vornherein in Zweifel ziehe, hätte dies "jedenfalls andere Folgen als die willkürliche gewinnerhöhende Auflösung im Jahr 1995". Die gewinnerhöhende Ausbuchung der Beteiligung sei "mangels Rechtsgrundes aufzuheben". Unter Tz 23 lit. b, lit. c und lit. d des Prüfungsberichtes sei jeweils mit der Begründung, dass die Erklärungen über die Herkunft des Geldes nicht glaubwürdig seien, die Abdeckung von Forderungen der Bw. als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden. Mit dieser lapidaren Begründung könnten die Bareinzahlungen auf das Bankkonto der Bw. nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden, denn es sei nicht zu ersehen, wem hierbei ein vermögenswerter Vorteil entstanden sein solle. Deshalb werde ersucht, die im Jahr 1997 unter dem Titel der verdeckten Gewinnausschüttung vorgenommenen Zurechnungen "ersatzlos aufzuheben".

In der an das Finanzamt gerichteten Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. H. vom 1. März 2000 ist zu lesen, der Sachverhalt betreffend die Beteiligung der T.AG stelle sich nach Erinnerung des Dr. H. bzw. aus seinem Handakt so dar, dass Dr. Z. ihm "seinerzeit" mitgeteilt habe, eine Firma T.AG mit Sitz in der Schweiz habe sich an der Bw. "mit einer stillen Einlage von Höhe von 1,000.000 S" beteiligt, wobei diese Beteiligung im Jahr 1986 auf 1,500.000 S erhöht worden sei. Im Juli 1986 habe ihm Dr. Z. mitgeteilt, der ursprünglich vereinbarte Betrag von 1,000.000 S sei bereits im Jahr 1982 "an den Vertreter der Firma T.AG, Herrn Dr. W., zur Weiterleitung an die Bw." überwiesen worden. Da Dr. W. den Betrag von 1,000.000 S erst im Jahr 1986 an die Bw. weitergeleitet und bis dahin auch keine Zinsen bezahlt habe, sei er im Juli 1986 von Rechtsanwalt Dr. H. aufgefordert worden, die zwischenzeitig aufgelaufenen Zinsen zu ersetzen; dieses Schreiben befinde sich nicht mehr im Handakt des Dr. H. Beigelegt sei jedoch das Schreiben des Dr. W. vom 21. Juli 1986, in dem dieser unter Bezugnahme auf das vorgenannte Schreiben des Dr. H. die Verpflichtung zur Bezahlung der Zinsen für den Zeitraum vom 1. Juli 1982 bis zum 30. Juni 1986 nicht bestreite, sondern lediglich die nach Schweizer Recht unzulässige Geltendmachung von Zinseszinsen beanstande und bestätige, den von ihm errechneten Zinsbetrag von 60.000 DM "zu Handen der V.AG" bereitzuhalten. Offensichtlich sei im Juli 1986 vereinbart worden, die stille Beteiligung in ein Darlehen umzuwandeln, welches im August 1986 auf 1,500.000 S erhöht worden sei. Mit dem (in Kopie beigegebenen) Schreiben an die T.AG vom 3. November 1986 habe Rechtsanwalt Dr. H. für die Bw. die Bereitschaft erklärt, den bereits überwiesenen Betrag von 1,000.000 S auf Grund des zwischenzeitlich abgeschlossenen Darlehensvertrages entgegenzunehmen und gleichzeitig die T.AG aufgefordert, den Restbetrag von 500.000 S ebenfalls zur Anweisung zu bringen. Am 27. April 1987 habe Rechtsanwalt Dr. H. das an die T.AG gerichtete Schreiben der VD Inc. (mit dem Ersuchen um Überweisung eines Betrages von 500.000 S auf das näher bezeichnete Bankkonto der Bw.) zur Kenntnis erhalten. Am 7. Mai 1987 habe ihm der Direktor der Bankfiliale mitgeteilt, dass ein Scheck über 25.000 DM mit einem Begleitschreiben "Zahlungsgrund Darlehenszinsen für VD Inc., Panama" eingelangt sei, dem Konto der Bw. ohne Genehmigung der Nationalbank jedoch nicht gutgeschrieben werden könne. Mit dem (gleichfalls in Kopie beigegebenen) Schreiben vom 7. Mai 1987 habe Rechtsanwalt Dr. H. die Anfrage der Bank an Dr. Z. weitergeleitet und darauf hingewiesen, dass eine Gutschrift mit dem Zahlungszweck "Zinsen" nur dann erfolgen könne, wenn der Nationalbank auch der zu Grunde liegende Darlehensvertrag zur Genehmigung vorgelegt werde. Nachfolgend sei Rechtsanwalt Dr. H. von seinem Mandanten Dr. Z. darüber informiert worden, dass aus diesem Grund die ursprüngliche Vertragslage, nämlich die stille Beteiligung an Stelle des

Darlehensvertrages wiederhergestellt worden und die stille Beteiligung von dritter Seite übernommen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Mai 2000 (zugestellt am 7. Juni 2000) wies das Finanzamt die Berufung ab. Was die Beteiligung T.AG angehe, vermöge die vorgelegte Stellungnahme des Dr. H. zur Entkräftung der Prüfungsfeststellungen nichts beizutragen. Die Bw. habe auch keine Begründung hinsichtlich der Herkunft der Gelder für die Bareinzahlungen auf dem Bankkonto vom 6. März 1997 beibringen können. Da der Geschäftsführer Dr. Z. zum Zeitpunkt dieser Einlagen über Geldmittel von 952.890 S hätte verfügen müssen, darüber aber selbst keinerlei Auskunft geben habe können, sei der Prüfer zum Schluss gelangt, dass die Mittel für diese Einlagen nur Erträge der GmbH sein könnten. Um in der Folge die Einlagen tätigen zu können, müsse Dr. Z. die Geldmittel zuvor aus der GmbH "entnommen" haben.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2000 beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 2. Dezember 2003 legte Dr. Z. ein Schreiben des deutschen Rechtsanwalts und Notars DDr. G. vom 14. Februar 2000 vor, das neben Ausführungen zur Person der MD die Erklärung enthält, dass Frau MD zunächst an der VD Inc. mit Sitz in Panama beteiligt gewesen sei und im Jahr 1988 die stille Beteiligung an der Bw. mit der Verpflichtung zur Leistung des noch nicht eingezahlten Kapitals von 325.000 S von der T.AG erworben habe. Anfang März 1997 seien darauf 33.600 DM bezahlt worden. Dazu führte Dr. Z. aus, der Betrag von 33.600 DM sei ihm von dem im Schreiben genannten Rechtsanwalt bar übergeben worden, Frau MD sei dabei nicht anwesend gewesen. Am 6. März 1997 habe er den der offenen Einlage entsprechenden Betrag von 224.973 S sodann auf das Bankkonto der Bw. eingezahlt, die Differenz auf den Betrag von 33.600 DM seien Spesen gewesen. Über Vorhalt, dass in der Notiz vom 16. Dezember 1998 mitgeteilt worden war, der "Minussaldo von 224.973 S" sei "am 6. März 1997 von T. ausgeglichen" worden, erwiderte Dr. Z., die Beteiligung sei auch nach erfolgter Abtretung an Frau MD in den Büchern der Bw. unter der Bezeichnung "Beteiligung T." geführt worden. Der Betrag von 224.973 S stamme nicht von der T.AG, sondern von Frau MD. Auch die Teilbeträge von 398.428 S und 329.489 S seien von Dr. Z. am 6. März 1997 auf das Bankkonto der Bw. bar eingezahlt worden. Zur Darlehensforderung G. führte Dr. Z. weiter aus, er habe als Rückzahlung Teppiche akzeptiert, die ihm von G. am 30. Oktober 1996 übergeben worden seien. Die Teppiche seien von G. auf Grund eines Gutachtens mit 900.800 S bewertet worden. Mit G. hätten noch weitere Geschäftsbeziehungen bestanden. Dabei habe es sich um internationale Geschäfte gehandelt,

welche die Bw. vorfinanziert habe. Die von G. übergebenen Teppiche seien von Dr. Z. teils verkauft, teils belehnt worden, und zwar habe ein deutscher Geschäftsfreund einen Teil der Teppiche als Pfand genommen. Weiters seien Gelder von italienischen Geschäftspartnern an Dr. Z. rückgeführt worden. Aus diesen Geldmitteln, die jeweils bar übergeben und von Dr. Z. "nach und nach zusammengesammelt" worden seien, habe er schließlich die Barzahlungen auf das Bankkonto der Bw. von 398.428 S und 329.489 S getätigt. Alle Zahlungen seien am selben Tag erfolgt, weil sich Dr. Z. nicht so oft in Österreich aufhalte. Über Befragen, wo sich die Gelder vor dem 6. März 1997 befunden hätten, antwortete Dr. Z., diese seien nicht auf österreichischen Bankkonten deponiert gewesen. Die steuerliche Vertreterin der Bw. erläuterte, Dr. Z. habe Geschäfte getätigt, die als "atypisch" bzw. unüblich zu bezeichnen seien. Soweit solche Geschäfte aus Mitteln der Bw. finanziert worden seien, seien entsprechende "Entnahmen" über das Verrechnungskonto des Dr. Z. gebucht worden. Mit der steuerlichen Nichtanerkennung der Beteiligung "T.AG" - was zur Folge hätte, dass die vom Prüfer vorgenommene gewinnerhöhende Auflösung im Jahr 1995 zu entfallen habe, hingegen die Zinsberichtigungen laut Tz 26 des Prüfungsberichtes aufrecht blieben - könne sich die steuerliche Vertreterin der Bw. einverstanden erklären. In weiterer Folge sei auch die Zurechnung des im Jahr 1997 auf dem Bankkonto eingegangenen Betrages von 224.973 S zum Gewinn der Bw. schon deshalb rückgängig zu machen, weil die Erbringung einer Zahlung für eine offene Einlage im Falle der Nichtanerkennung der Beteiligung steuerlich keinerlei Relevanz mehr habe.

Der Senat hat erwogen:

1. Zur Berufung betreffend Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 1994 und 1995, Körperschaftsteuer 1994 sowie Kapitalertragsteuer 1995:

Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 BAO umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt (§ 275 BAO). Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nicht oder unzureichend entsprochen, ist daher die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festzustellen (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Rz 16 zu § 275).

Wie sich aus dem oben wiedergegebenen Inhalt des Berufungsschreibens (Eingabe vom 3. Februar 2000) ergibt, beschränkte sich die Bw. darin auf die Erklärung, gegen die einzeln bezeichneten Bescheide Berufung zu erheben, sowie den Antrag, die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Für die Nachreichung der fehlenden Begründung hat die Bw. um Einräumung einer Frist ersucht. Dem hierauf - im Hinblick auf § 250 Abs. 1 lit. d BAO zu Recht - ergangenen Mängelbehebungsauftrag hat die Bw. aber in Bezug auf die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide sowie die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994 und Kapitalertragsteuer 1995 nicht bzw. nur unzureichend entsprochen. In der fristgerecht am 10. März 2000 eingebrachten Berufungsergänzung wurde zwar der Antrag wiederholt, diese Bescheide aufzuheben bzw. die Körperschaftsteuer 1994 erklärungskgemäß festzusetzen, eine Begründung dazu enthält die Eingabe der Bw. aber nicht:

Die **Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995** wurde der Bw. auf Grundlage der Feststellung des Prüfers (Tz 23a des Prüfungsberichtes), dass in der fehlenden Verzinsung des Verrechnungskontos Dr. Z. eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken sei, vorgeschrieben. Dazu wird in der Eingabe vom 10. März 2000 nicht Stellung genommen.

Der angefochtene Bescheid betreffend **Körperschaftsteuer 1994** weicht von der Erklärung insofern ab, als die als Aufwand geltend gemachten Zinsen für die "Beteiligung T.AG" sowie die in den erklärten Erträgen enthaltenen Zinsen für die "Forderung T.AG" nicht anerkannt wurden (Tz 26 des Prüfungsberichtes). In der Berufungsergänzung vom 10. März 2000 wird zwar ausdrücklich auch dieser Punkt angefochten, die weiteren Ausführungen der Bw. befassen sich aber ausschließlich mit der Beteiligung (und deren "Entwicklungsgeschichte"), ohne auf die Zinsbuchungen einzugehen. Auch dem abschließenden Hinweis, selbst wenn das Finanzamt die Beteiligung in Zweifel ziehe, dürfe nicht willkürlich im Jahr 1995 eine gewinnerhöhende Auflösung erfolgen, ist nicht zu entnehmen, aus welchen Gründen die Bw. die Zinsbuchungen (dennoch) für rechtens hält.

Die Verfügung der **Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 1994 und 1995** hat das Finanzamt auf das Hervorkommen neuer Tatsachen im Zusammenhang mit der Beteiligung T.AG (Tz 15) bzw. den Zinsbuchungen (Tz 26) sowie der fehlenden Verzinsung des Verrechnungskontos Dr. Z. (Tz 23a) gestützt und die Ermessensübung begründet (Tz 30 des Prüfungsberichtes). Ausführungen zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren enthält die am 10. März 2000 nachgereichte Berufungsbegründung nicht.

Ungeachtet dessen, dass das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 31. Mai 2000 auch über die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 1994 und 1995,

Körperschaftsteuer 1994 sowie Kapitalertragsteuer 1995 abgesprochen hat, gilt die Berufung gegen diese Bescheide daher gemäß § 275 BAO als zurückgenommen.

2. Beteiligung T.AG:

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Würdigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Fällen, in denen der steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland hat, besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen; insbesondere gilt dies in Fällen, in denen wie etwa von den Schweizer Behörden eine Rechtshilfe in Abgabensachen nicht entsprechend geleistet wird (VwGH 25.11.2002, 97/14/0028).

Danach wäre es Sache der Bw. gewesen, die behaupteten Rechtsbeziehungen zur T.AG. offen zu legen und Vorsorge dafür zu treffen, dass der Abgabenbehörde die erforderlichen Beweismittel vorgelegt werden können.

Im Zuge der Betriebsprüfung war die Bw. um Beantwortung der folgenden Fragen ersucht worden (Vorhalt des Prüfers vom 3. Dezember 1998):

"1) Wer ist die Firma "T.AG" und wie lautet ihre genaue Adresse?

2) Wie und wann entstand die in den Bilanzen der geprüften Jahre 1994 bis 1997 (und der Vorjahre) ausgewiesene Passivpost "T.AG" in Höhe von 1,500.000 S?

3a) Wie ist die in den Bilanzen der geprüften Jahre (und der Vorjahre) ausgewiesene Forderung gegenüber der "T.AG" entstanden?

3b) Eine am 6. März 1997 (auf das Bankkonto der Bw.) erfolgte Bareinzahlung in Höhe von 224.973 S führte zur Ausbuchung der angeblichen Forderung. Wer hat diese Zahlung geleistet? Um Vorlage des entsprechenden Zahlungsbeleges wird ersucht."

In einer "Notiz" vom 16. Dezember 1998 hielt der Geschäftsführer der Bw., Dr. Z., zu den gestellten Fragen Folgendes fest:

"T. ist eine Aktiengesellschaft nach Schweizer Recht, die sich mit Export nach Formosa SOA befasst und Partner in europäischen Ländern suchte. E., M-Straße 15.

1980 beteiligte sich T. mit 1,500.000 S.

Zum Ende 1995 bestand ein Minussaldo von 224.973 S, welcher am 6. März 1997 von T. ausgeglichen wurde."

Nach den Feststellungen des Prüfers handelte es sich bei der T.AG um eine Domizilgesellschaft in der Schweiz mit Sitz zunächst in G., dann (seit 29. Dezember 1988) in E. und zuletzt (seit 16. Februar 1990) in B. Am 3. Dezember 1991 war die T.AG nach Art. 711 Abs. 4 des Schweizer Obligationenrechts von Amts wegen als aufgelöst erklärt worden und

laut Eintragung im Schweizerischen Handelsamtsblatt "ohne Liquidatoren, ohne Verwaltung, ohne Vertretung und ohne Domizil".

Der Prüfer hat Zahlungseingänge bei der Bw. von 1,000.000 S am 31. Juli 1986 und 25.000 DM am 15. Mai 1987 festgestellt. Nach den Angaben des Geschäftsführers Dr. Z. in der oben wieder gegebenen Notiz vom 16. Dezember 1998 soll sich die T.AG im Jahr 1980 an der Bw. mit 1,500.000 S "beteiligt" haben. Einem bei der Schlussbesprechung (am 23. August 1999) vorgelegten, mit Juli 1986 datierten schriftlichen Darlehensvertrag zufolge sollte hingegen die T.AG der Bw. ab 1. August 1986 einen Betrag von 1,000.000 S gegen einen Jahreszins von 12 % (ohne Festlegung eines Rückzahlungstermins) "leihen". Unter Tz 15 des Prüfungsberichtes ist festgehalten, dass nach den bei der Schlussbesprechung erfolgten Erläuterungen des Geschäftsführers Dr. Z. ein Darlehen der T.AG an die Bw. freilich nie zu Stande gekommen sei. In der Berufungsergänzung vom 10. März 2000 ist von einer stillen Beteiligung der T.AG "aus dem Jahr 1986" die Rede. Laut Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. H. wiederum hätte "seinerzeit" nach Mitteilung des Dr. Z. eine stille Beteiligung der T.AG von 1,000.000 S bestanden, die 1986 auf 1,500.000 S erhöht worden sei, wobei der ursprünglich vereinbarte Betrag von 1,000.000 S schon im Jahr 1982 an den Vertreter der T.AG überwiesen, von diesem aber nicht an die Bw. weiter geleitet worden sein soll. Offensichtlich sei (erst) im Juli 1986 vereinbart worden, die ursprüngliche stille Beteiligung in ein Darlehen umzuwandeln. Die der Stellungnahme des Dr. H. angeschlossene Zinsberechnung (Schreiben des Vertreters der T.AG vom 21. Juli 1986) bezieht sich auf ein "Darlehen" (von 150.000 DM, allerdings zwischen der V.AG und der T.AG) und einen Zinszahlungszeitraum vom 1. Juli 1982 bis zum 30. Juni 1986. Im Schreiben vom 3. November 1986, welches der Stellungnahme des Dr. H. gleichfalls angeschossen war, erklärte dieser gegenüber der T.AG das "Einverständnis", dass auf Grund eines Darlehensvertrages der Betrag von 1,000.000 S an die Bw. überwiesen worden war; weiters wurde im genannten Schreiben aber nicht, wie es in der Stellungnahme des Dr. H. heißt, der "Restbetrag" (auf das inzwischen auf 1,500.000 S aufgestockte Darlehen), sondern es wurden "die Zinsen in Höhe von 500.000 S" angefordert.

In den Bilanzen der Bw. ist unter den Passiven durchwegs - jedenfalls seit dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1990 (ältere Jahresabschlüsse sind nicht mehr vorhanden) - eine "Beteiligung" T.AG im Betrag von 1,500.000 S ausgewiesen. Nach dem dem Finanzamt vorgelegten Schriftverkehr und den mündlichen Erläuterungen des Geschäftsführers Dr. Z. ist aber völlig im Dunkeln geblieben, ob und wann nun ein Darlehen der T.AG an die Bw. vereinbart war oder deren Beteiligung am Betrieb der Bw. als stille Gesellschafterin. Über eine Beteiligung der

T.AG konnten keinerlei Vereinbarungen - etwa betreffend Gewinn- und Verlustverteilung zwischen der Bw. und der stillen Gesellschafterin - vorgelegt werden. Dabei ist im Rahmen der Beweiswürdigung auch zu berücksichtigen, dass es sich bei der T.AG um eine in der Schweiz nicht tätige Domizilgesellschaft handelte. Nach den Ausführungen in der Stellungnahme des Rechtsanwaltes Dr. H. wäre die "Einlage" von 1,000.000 S auch gar nicht von der T.AG aufgebracht worden (sondern der T.AG im Jahr 1982 zur Weiterleitung an die Bw. überwiesen worden, wobei offenbar erst vier Jahre später von der T.AG Zinsen für die verspätete Zahlung verlangt worden seien). Schließlich ist die Bw. eine schlüssige Erklärung dafür schuldig geblieben, weshalb die angeblich erfolgte Abtretung der Beteiligung an Frau MD in den Bilanzen der Bw. keinen Niederschlag gefunden hat. Obwohl diese Abtretung laut der bei der Schlussbesprechung vorgelegten (allerdings von Frau MD nicht unterfertigten) Erklärung der T.AG bereits am 15. Oktober 1988 erfolgt sein soll, war in den Jahresabschlüssen der Bw. weiterhin eine Beteiligung der T.AG ausgewiesen, wobei allein schon durch die Verwendung des Wortes "AG", also der gebräuchlichen Abkürzung für "Aktiengesellschaft", ausgeschlossen ist, dass die Bezeichnung der Beteiligung in den Jahresabschlüssen der Bw. mit einer natürlichen Person als "Inhaberin" der Beteiligung in Verbindung gebracht werden kann.

Der Senat hält daher weder ein Darlehen noch die behauptete Beteiligung der T.AG als stille Gesellschafterin für erwiesen. Die in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Bestätigung eines deutschen Rechtsanwaltes vom 14. Februar 2000 über den Erwerb der Beteiligung durch Frau MD im Jahr 1988 vermag für den Bestand einer stillen Gesellschaft zwischen der Bw. und der T.AG - welcher aber Voraussetzung für die behauptete Abtretung der stillen Beteiligung an Frau MD gewesen wäre - keinen Beweis zu erbringen. Aus dem Schreiben geht im Übrigen auch nicht hervor, auf Grund welcher Wahrnehmungen der Rechtsanwalt von dem behaupteten Abtretungsvorgang vom 15. Oktober 1988 Kenntnis hatte.

Allerdings ist die Bw. mit ihrem Einwand im Recht, dass für die gewinnerhöhende Auflösung des in der Bilanz ausgewiesenen Passivpostens (von 1,500.000 S) im Jahr 1995 keine Rechtsgrundlage besteht. Ist nämlich die behauptete "Beteiligung T.AG" steuerlich nicht anzuerkennen, war schon die (vor dem Streitzeitraum erfolgte) Passivierung unzulässig.

Nur der Vollständigkeit halber sei angefügt, dass auch eine "Verzinsung" der Beteiligung bzw. der Ansatz von Zinsen für eine Forderung auf Leistung der offenen Einlage (laut Tz 26 des Prüfungsberichtes) nicht in Betracht kam, da, wie ausgeführt, ein Nachweis für das Bestehen der Beteiligung selbst nicht erbracht werden konnte. Zu diesem Punkt hat die Bw. in der

Berufungsergänzung vom 10. März 2000 aber ohnehin kein Vorbringen (Berufungsbegründung) erstattet.

3. Bankeingänge vom 6. März 1997:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen der Abgabenerhebung auch dann zu schätzen, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalles ergibt, dass ein beim Abgabepflichtigen eingetretener Vermögenszuwachs weder aus seinem erklärten Einkommen noch aus sonstigen Einnahmen, die der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) nicht unterliegen, herrühren kann. Eine solche - auf § 184 Abs. 2 BAO beruhende - Schätzung hat in einer dem unaufgeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen (VwGH vom 13. 10.1993, 91/13/0058).

Vom Prüfer wurden drei Bareingänge auf dem betrieblichen Bankkonto der Bw. am 6. März 1997 festgestellt, und zwar im Betrag von 224.973 S, 398.428 S und 329.489 S. Die Gegenbuchungen erfolgten auf dem Forderungskonto T.AG (224.973 S), dem Verrechnungskonto Dr. Z. (398.428 S) und dem Forderungskonto G. (329.489 S).

Zum erstgenannten Eingang von 224.973 S führte der Geschäftsführer der Bw. in der bereits erwähnten Notiz vom 16. Dezember 1998 aus, der Ende 1995 bestehende Minussaldo sei "am 6. März 1997 von T." ausgeglichen worden. Nach dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung hingegen habe Dr. Z. einen (höheren) Betrag von 33.600 DM vom Anwalt der Frau MD in Empfang genommen, wovon 224.973 S am 6. März 1997 von ihm selbst auf das Bankkonto der Bw. eingezahlt worden seien.

Zum "Verrechnungskonto Dr. Z." wurde in der Notiz vom 16. Dezember 1998 festgehalten, Dr. Z habe im Laufe seiner Geschäftsführertätigkeit diverse Beträge dem Geschäftskonto der Bw. entnommen, welche Ende 1995 in Summe 398.428 S betragen hätten. Am 6. März 1997 seien diese Leihbeträge dem Geschäftskonto refundiert worden. Zum Ersuchen des Prüfers (Schreiben vom 3. Dezember 1998), den Einzahlungsbeleg vorzulegen und mitzuteilen, woher

die Mittel für diese Rückzahlung stammten, wurde in der Notiz vom 16. Dezember 1998 nicht Stellung genommen.

Zur Darlehensforderung "G." richtete der Prüfer im Schreiben vom 3. Dezember 1998 folgende Fragen an die Bw.:

"1) Wer ist "G." bzw. um welche Firma handelt es sich?

2) Wodurch ist die im Jahr 1994 gebuchte Forderung gegenüber "G." in Höhe von 206.293 S entstanden?

3) Auf Grund einer am 6. März 1997 erfolgten Bareinzahlung auf das betriebliche Bankkonto in Höhe von 329.489 S wurde die zu diesem Zeitpunkt angeblich aushaftende Forderung gegenüber "G." getilgt. Wer hat diese Zahlung geleistet? Um Vorlage des entsprechenden Zahlungsbeleges wird ersucht."

Korrespondierend zur Einstellung der Darlehensforderung "G." im Jahr 1994 war dem Verrechnungskonto Dr. Z. ein Betrag von 206.293 S gutgeschrieben worden. Dazu stellte der Prüfer im Schreiben vom 3. Dezember 1998 die Frage, auf Grund welchen Geschäftsfalles die Gutschrift auf dem Verrechnungskonto Dr. Z. und die Einstellung der Forderung gegenüber "G." erfolgt seien.

In der Notiz des Geschäftsführers Dr. Z. vom 16. Dezember 1998 heisst es dazu, G. sei Kaufmann in W. Er habe im Jahr 1989 zwei Hypothekendarlehen im Betrag von 40.000 S und 90.000 S erhalten. Durch Kapitalisierung der Zinsen habe sich "zum Ende 1995 ein offener Saldo von 329.489 S ergeben, welcher am 6. März 1997 bezahlt und in Folge ausgeglichen" worden sei. Die Bewegung von 206.293 S am Verrechnungskonto (im Jahr 1994) "müsste aus der Buchhaltung ersichtlich sein". Nach dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung habe Dr. Z. die Einzahlung vom 6. März 1997 geleistet, nachdem er von G. am 30. Oktober 1996 zur Rückzahlung des Darlehens Teppiche erhalten hätte.

Dem Prüfer wurden ein Beleg über eine Barabhebung vom Bankkonto der Bw. über 90.000 S sowie ein Überweisungsbeleg über 40.000 S, jeweils vom 10. März 1989 samt Kopien von handschriftlichen Empfangsbestätigungen des G. vorgelegt, weiters eine von dessen Sohn A.G. unterfertigte Pfandbestellungsurkunde vom 9. März 1989 sowie eine handschriftliche Erklärung des A.G. vom 10. März 1989. Mit der Pfandbestellungsurkunde vom 9. März 1989 hatte A.G. der Bw. auf ihm gehörigen Liegenschaftsanteilen "zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche aller Art" aus gewährten oder künftigen Krediten eine Hypothek bis zum Höchstbetrag von 700.000 S eingeräumt und in der handschriftlichen Erklärung vom 10. März 1989 bestätigt, dass er die Kreditvereinbarungen der Bw. mit seinem Vater anerkenne und dafür Sicherheit durch die genannte Pfandbestellung leiste.

Die Herkunft der am 6. März 1997 auf dem Bankkonto eingegangenen Zahlungen konnte die Bw. mit diesen Unterlagen und den vom Geschäftsführer erteilten Auskünften freilich nicht nachweisen:

Die Zahlung von 224.973 S soll nach den Angaben des Geschäftsführers in der mündlichen Berufungsverhandlung aus Mitteln der MD stammen, die ihm Anfang März 1997 von deren Anwalt bar übergeben und in der Folge von ihm selbst auf das Konto der Bw. eingezahlt worden seien. Wann genau die Geldübergabe durch den Anwalt von Frau MD erfolgt sei und aus welchen Gründen überhaupt eine Zahlung durch Übergabe von Bargeld (durch einen Rechtsanwalt und Notar) gewählt wurde, konnte Dr. Z. freilich nicht sagen. Auch die nachträgliche Bestätigung des Anwaltes enthält weder eine Angabe über den genauen Zahlungszeitpunkt noch Angaben über die Zahlungsmodalitäten. Das Vorbringen des Geschäftsführers in der mündlichen Berufungsverhandlung steht zudem im Widerspruch zu seinen früheren Angaben in der Notiz vom 16. Dezember 1998, die so formuliert sind, dass die Zahlung **am 6. März 1997 von T.** erbracht worden sei, um die in den Büchern der Bw. ausgewiesene Forderung (auf Leistung des offenen Restbetrages der Einlage) abzudecken. Wie oben (unter Punkt 2) ausgeführt, fehlt darüber hinaus schon der Nachweis, dass jemals eine stille Beteiligung der T.AG bestanden hat. Folglich war auch die in den Büchern der Bw. ausgewiesene Forderung gegenüber "T." auf Leistung einer noch offenen Einlage steuerlich nicht anzuerkennen, wobei noch anzufügen ist, dass auch die behauptete Übernahme dieser Leistungsverpflichtung durch Frau MD in den Büchern der Bw. keinen Niederschlag gefunden hat. Der Rechtsgrund des Zahlungseinganges von 224.973 S blieb somit ungeklärt, dessen behauptete Herkunft aus Mitteln der MD erachtet der Senat als nicht erwiesen.

Was die Darlehensforderung "G." betrifft, ist belegmäßig nachgewiesen, dass G. von der Bw. am 10. März 1989 in zwei Teilbeträgen insgesamt 130.000 S erhalten hat. In die Bücher der Bw. wurde das Darlehen "G." im Jahr 1989 jedoch nicht aufgenommen, vielmehr wurde das Verrechnungskonto Dr. Z. mit dem entsprechenden Betrag belastet. Nach den Feststellungen des Prüfers wurde erst im Jahr 1994 eine Darlehensforderung "G." (mit einem Betrag von 206.293 S) in die Bücher der Bw. eingestellt, auf dem Verrechnungskonto Dr. Z. erfolgte in selber Höhe eine Gutschrift. Durch weitere Verzinsung sei nach den Angaben des Geschäftsführers (Notiz vom 16. Dezember 1998) die Darlehensforderung bis Ende 1995 auf 329.489 S angestiegen; dieser Darlehensstand scheint sowohl in der Bilanz der Bw. zum 31. Dezember 1995 als auch in der bei der Schlussbesprechung dem Prüfer übergebenen Übersicht auf. Für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1995 hat die Bw. keine Zinsbuchungen mehr vorgenommen. Laut Notiz des Geschäftsführers vom 16. Dezember 1998 wäre der

offene Saldo von 329.489 S am 6. März 1997 "bezahlt und ausgeglichen" worden, nach dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung seien Dr. Z. bereits am 30. Oktober 1996 zwecks Rückzahlung des Darlehens sowie zur Abwicklung anderer Geschäftsbeziehungen von G. Teppiche übergeben worden. Die solcherart behaupteten Rückzahlungen des Darlehens wurden nicht in die Bücher der Bw. aufgenommen. In der dem Prüfer übergebenen Übersicht, in der zum 31. Dezember 1996 ein Darlehensstand (einschließlich Zinsen) von 388.797 S, zum 31. Dezember 1997 ein Darlehensstand von 458.780 S und zum 31. Dezember 1998 ein solcher von 541.360 S ausgewiesen ist, scheinen erhaltene Darlehensrückzahlungen gleichfalls nicht auf. Laut Ausweis in den Büchern der Bw. haftete vielmehr das Darlehen G. am 31. Dezember 1996 in voller Höhe aus, laut der dem Prüfer übergebenen Zusammenstellung hat die Darlehensschuld des G. auch über den 6. März 1997 hinaus noch bestanden.

Nach seinen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung habe Dr. Z. die Teppiche von G. "privat" erhalten und am 6. März 1997 einen Betrag in Höhe der zum 31. Dezember 1995 offenen Darlehensschuld des G. auf das Bankkonto der Bw. eingezahlt. Auch der Betrag von 398.428 S, mit dem das negative Verrechnungskonto des Geschäftsführers ausgeglichen wurde, sei von Dr. Z. auf das Bankkonto der Bw. eingezahlt worden. Ein Zahlungsbeleg wurde nicht vorgelegt. Der Senat geht dennoch entsprechend dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung davon aus, dass die Bareinlagen vom 6. März 1997 von Dr. Z. getätigt wurden. Dessen weitere Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass er die Mittel für die Teilbeträge von 329.489 S (Abdeckung des Darlehens G.) und 398.428 S (Abdeckung des Verrechnungskontos) bei verschiedenen Geschäftspartnern bzw. beim Darlehensnehmer G. aufgebracht habe, konnten aber nicht unter Beweis gestellt werden. Zwar wurden Geldflüsse an Dr. Z. aus Geschäftsbeziehungen mit italienischen Partnern und aus dem Verkauf bzw. der Belehnung der von G. übergebenen Teppiche behauptet, diese Geldflüsse - die jeweils bar stattgefunden hätten - konnten aber weder zeitlich noch betraglich konkretisiert werden. Belege über die behaupteten Geldflüsse sind nicht vorhanden.

Damit steht fest, dass die Bw. die den Bareingängen auf ihrem Bankkonto vom 6. März 1997 zu Grunde liegenden Geldflüsse nicht aufzuklären vermochte. Zahlungseingänge, deren Herkunft die Bw. nicht nachweisen kann, rechtfertigen aber den Schluss, dass es sich in Wahrheit um Einnahmen handelt, die im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeit erwirtschaftet wurden. (Bar-)Einlagen der für eine Kapitalgesellschaft handelnden Gesellschaftsorgane, deren Herkunft nicht offengelegt (und nachgewiesen) wird, sind nämlich nicht anders zu behandeln als ungeklärte Einlagen in den Gewerbebetrieb einer natürlichen Person: Sie

begründen eine Schätzung in Höhe des ungeklärt gebliebenen Vermögenszuganges (§ 184 Abs. 2 BAO).

Die Erhöhung des Einkommens der Bw. um die ungeklärten Bankeingänge vom 6. März 1997 erwies sich im Ergebnis daher als rechtmäßig.

Der Prüfer bzw. ihm folgend das Finanzamt wertete die ungeklärten Einlagen (auch) als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Geschäftsführer und ehemaligen Gesellschafter Dr. Z., der den für die Bareinlagen vom 6. März 1997 erforderlichen Geldbetrag zuvor aus Erträgen der Bw. entnommen haben müsse (vgl. die Begründung der Berufungsvorentscheidung). Gegen die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen wird in der Berufungsergänzung vom 10. März 2000 eingewendet, durch die der Gesellschaft zugeflossenen Beträge sei niemandem ein vermögenswerter Vorteil erwachsen. Soweit sich die Berufung - hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 1997 - gegen den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen richtet, ist die Bw. nach Ansicht des Senates teilweise im Recht:

Zwar gelten nicht erklärte Einnahmen einer Kapitalgesellschaft, die im Vermögen der Körperschaft keinen Niederschlag gefunden haben, grundsätzlich als den Anteilsinhabern zugeflossen (Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, Band I, Rz 62 zu § 8, Stichwort "Schwarzgeschäfte"). Ein solcher Sachverhalt liegt hier aber nicht vor, sind doch die - die Schätzung begründenden - Bareinzahlungen vom 6. März 1997 in das Betriebsvermögen der Gesellschaft geleistet worden. In der Folge hat der Geschäftsführer und ehemalige Gesellschafter Dr. Z. insoweit einen Vermögensvorteil erlangt, als der Teilbetrag von 398.428 S seinem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurde. Ausgehend davon, dass diese Schuldtilgung aus Mitteln der Bw. erfolgte, ist darin eine (nicht betrieblich veranlasste) Zuwendung der Bw. zu erblicken, die den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt. Hinsichtlich der beiden weiteren Bareinzahlungen (224.973 S und 329.489 S) sind hingegen nachfolgende Ausschüttungen nicht feststellbar.

Kapitalerträge in Form verdeckter Gewinnausschüttungen, von denen ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a in Verbindung mit § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988), kommen grundsätzlich nur bei den Gesellschaftern der einen Vorteil gewährenden Körperschaft in Betracht. Der Ausschüttungstatbestand ist aber auch dann erfüllt, wenn eine dem Gesellschafter nahe stehende Person unmittelbar von der Gesellschaft Vorteile erhält, die nur durch die Eigentümerschaft des Gesellschafters begründbar sind. In Fällen, in denen der Eigentümer nicht entscheidend zur Vorteilsgewährung an einen ihm nahe stehenden Nichteigentümer beiträgt, ist der Vorteil unmittelbar dem Vorteilsempfänger

zuzurechnen (siehe dazu etwa Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, KStG 1988, Anm. 15 zu § 8). Zur Gutschrift auf dem Verrechnungskonto Dr. Z. haben dessen Angehörige, in deren Hand sich zum Zeitpunkt dieser Gutschrift die Gesellschaftsanteile der Bw. befanden, nichts beigetragen. Die Geschäfte der Gesellschaft wurden allein von Dr. Z. als alleinigem Entscheidungsträger geführt. Daran hat sich nach Übernahme der Gesellschaftsanteile durch seine Angehörigen (im Februar 1996) nichts geändert. Im Hinblick auf die langjährige Gesellschafterstellung des Geschäftsführers (und "faktischen Machthabers") Dr. Z. ist hinsichtlich der in der Gutschrift auf dem Verrechnungskonto gelegenen Vorteilszuwendung nach Meinung des Senates jedoch bei ihm der Einkunftstatbestand des § 27 Abs.1 Z 1 lit.a EStG 1988 erfüllt.

4. Neuberechnung der Abgaben:

Die der Bw. gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit.a in Verbindung mit § 95 EStG 1988 im Haftungswege vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 war auf 132.796 S (33,33 % von 398.428 S) zu reduzieren.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 und deren Bemessungsgrundlage betragen (in Schilling):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung	384.867,00
Zinsen Verrechnungskonto Dr. Z. (Tz 23a)	35.600,00
Zinsbuchungen T.AG (Tz 26)	<u>72.171,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung	492.638,00
Verlustabzug	<u>-492.638,00</u>
Einkommen	0,00
Körperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988	15.000,00

Im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 wurde die Mindestkörperschaftsteuer 1996 gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988 auf die Steuer des Jahres 1997 angerechnet. Auf Grund der Berufungsentscheidung stehen für die Anrechnung auch die Mindeststeuern der Jahre 1994 und 1995 von zusammen 30.000 S zur Verfügung. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 (laut angefochtenem Bescheid: 358.346 S) verringert sich daher um 30.000 S auf 328.346 S.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 10. Dezember 2003