

TE Vwgh Erkenntnis 2010/2/23 2005/15/0148

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.02.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;

BAO §115 Abs1;

BAO §119;

BAO §21;

BAO §22;

BAO §23;

EStG 1988 §6 Z1;

EStG 1988 §6 Z2;

EStG 1988 §6;

EStG 1988 §93 Abs2 Z1 lita;

KStG 1988 §8 Abs2;

1. BAO § 114 heute

2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018

3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017

4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003

6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003

1. BAO § 115 heute

2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017

3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017

1. BAO § 119 heute

2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 23 heute
2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 6 heute
2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 6 heute
2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 6 heute
2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000

29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 93 heute
2. EStG 1988 § 93 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
4. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
6. EStG 1988 § 93 gültig von 07.12.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
7. EStG 1988 § 93 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
8. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2016 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
9. EStG 1988 § 93 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
11. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
12. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
13. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
14. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/2011
16. EStG 1988 § 93 gültig von 01.10.2011 bis 30.09.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
17. EStG 1988 § 93 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
18. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
19. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
20. EStG 1988 § 93 gültig von 27.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
21. EStG 1988 § 93 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
22. EStG 1988 § 93 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
23. EStG 1988 § 93 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
24. EStG 1988 § 93 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
25. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
26. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
27. EStG 1988 § 93 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
28. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
29. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
30. EStG 1988 § 93 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
31. EStG 1988 § 93 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
32. EStG 1988 § 93 gültig von 21.04.1993 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
33. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.1988 bis 20.04.1993

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2005/15/0149

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerden der F GmbH in S, vertreten durch Kleiner & Kleiner Ges.b.m.H., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8010 Graz, Burgring 22, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 5. Oktober 2005,

1. GZ. RV/0074-G/02, betreffend Kapitalertragsteuer 1994 bis 1996 und Jänner 1997, (hg. Zl. 2005/15/0148) und
2. GZ. RV/0073-G/02, betreffend Körperschaftsteuer 1993 sowie 1995 bis 1997, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 23. Jänner 2006, GZ. RV/0073-G/02, (hg. Zl. 2005/15/0149),

zu Recht erkannt:

Spruch

Der zur Zl. 2005/15/0148 angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der zur Zl. 2005/15/0149 angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen, somit hinsichtlich Körperschaftsteuer 1993, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.572,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH (Beschwerdeführerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der mit ihr als übernehmender Gesellschaft zum 31. Dezember 1995 verschmolzenen B. GmbH. Ihr Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist F.G. Bilanzstichtag ist der 31. Jänner. Gegenstand des Unternehmens ist die Herstellung von und der Handel mit Kühl- und Schankanlagen.

F.G. war ab 1987 auch Alleingesellschafter der B. GmbH und bis 31. Juli 1994 deren Geschäftsführer, ab 1. August 1994 übernahm dessen (frühere) Ehefrau G.G. die Geschäftsführung.

F.G. war weiters an der A.P. GmbH zunächst zu einem Viertel und ab April 1994 zur Hälfte beteiligt und Geschäftsführer dieser Gesellschaft.

Im Gefolge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung setzte die belangte Behörde mit dem zur Zl. 2005/15/0149 angefochtenen Bescheid im Instanzenzug die Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 sowie 1995 bis 1997 fest und gelangte in folgenden - im verwaltungsgerichtlichen Verfahren noch strittigen - Punkten zur Annahme von verdeckten Ausschüttungen:

1. Kapitalforderungen gegenüber verbundenen Unternehmen

Die Beschwerdeführerin hat im Prüfungszeitraum 1995 bis 1997 in ihren jeweils zum 31. Jänner erstellten Bilanzen (Verrechnungs-)Forderungen gegenüber der A.P. GmbH und der B. GmbH ausgewiesen. Eine Verzinsung der Außenstände erfolgte nicht. Die Prüfer sahen die fehlende Verzinsung im Naheverhältnis der beteiligten Personen und in den gesellschaftlichen Verflechtungen begründet und gingen in Höhe fremdüblicher Zinssätze vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen aus.

In ihrer Berufung wandte die Beschwerdeführerin zu diesem Punkt ein, die Behörde habe nicht geprüft, ob einander

fremd gegenüberstehende Unternehmen in der gegebenen Situation Zinsen verrechnet hätten und welchen Sinn dieser Vorgang hätte haben können, wenn von vornherein festgestanden sei, dass diese Zinsen nicht einbringlich sein würden. Auch die Einmahnung der ausstehenden Forderungen oder das Ergreifen von Exekutionsschritten wäre nicht sinnvoll gewesen, weil sich dadurch die Situation der Beschwerdeführerin als Gläubigerin überhaupt nicht verbessert hätte.

Bei der A.P. GmbH habe es sich um einen Sanierungsfall gehandelt. Die Gesellschaft sei zum 30. April 1995 mit 19,9 Mio. S, zum 30. April 1996 mit 20,5 Mio. S und zum 30. April 1997 mit 23,2 Mio. S überschuldet gewesen. Nach einem ersten Sanierungsverfahren in den Jahren 1993 und 1994 sei es in den Jahren 1997 und 1998 zu einem zweiten Sanierungsverfahren gekommen, in dessen Verlauf die "Familie G. (Nachname des Gesellschafter-Geschäftsführers)" die Betriebsliegenschaft der A.P. GmbH erworben habe und die X-Bank einen Betrag von 10 Mio. S auf zehn Jahre zins- und tilgungsfrei gestellt habe. Die mit der Berufung vorgelegten Bilanzanalysen der X-Bank zeigten die Insolvenzgefährdung der A.P. GmbH in den Jahren ab 1993 bis 1998. Die Behörde habe es bisher unterlassen, Untersuchungen über die Sanierungsbedürftigkeit der "Schuldner-GmbH" anzustellen. Hätte sie einen namentlich angeführten Referenten des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten als Zeugen befragt, wäre hervorgekommen, dass die A.P. GmbH ohne Sanierungsbeiträge der Gesellschafter keine öffentliche Förderung erhalten hätte. Die Beschwerdeführerin habe an die A.P. GmbH laufend Lieferungen und Leistungen, insbesondere "in ihrem Geschäftsgebiet, der Kühlanlagen, der Installation und der laufenden Hausreparaturen" erbracht und sei an deren Sanierung daher wirtschaftlich interessiert gewesen. "Im Wege des Gesellschafters" F.G. habe die Beschwerdeführerin mit ihrem Vermögen auch für die Verbindlichkeiten der A.P. GmbH gegenüber der X-Bank gehaftet. Durch das Fortbestehen der A.P. GmbH habe die Möglichkeit bestanden, in Zukunft die offenen Forderungen einfordern zu können.

Die Beschwerdeführerin sei auf Grund des Forderungsausfalls der A.P. GmbH selbst in eine Krise geraten, habe diese aber aus eigener Kraft überwunden und sei auf Grund der aus banktechnischer Sicht vorliegenden Gruppenbildung veranlasst gewesen, keine Zinsverrechnungen und auch keine Mietverrechnungen an die A.P. GmbH durchzuführen. Verwiesen werde auf die beantragte Zeugenvernehmung des Referenten im Bundesministerium Dr. P. und des Direktors der X-Bank. Eine verdeckte Ausschüttung liege nicht vor. Die angesetzte Verzinsung der Forderungskonten der Beschwerdeführerin gegenüber der A.P. GmbH und der B. GmbH sei daher rückgängig zu machen.

Mit dem zur Zl. 2005/15/0149 angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die erstinstanzlichen Bescheide insoweit ab, als sie von einer fremdüblichen Verzinsung der Forderungen gegenüber der A.P. GmbH absah und davon ausging, dass die Beschwerdeführerin schon mit dem Eingehen notleidender Leistungsbeziehungen (in den Wirtschaftsjahren 1996 und 1997) den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt habe. Die Beschwerdeführerin habe nach ihrem eigenen Vorbringen und auf Grund des wirtschaftlichen Engagements ihres Gesellschafter-Geschäftsführers F.G. um die mangelnde Einbringlichkeit und die bedrängte Lage der Schuldnerin gewusst. Bereits die ohne ausreichende Besicherung erfolgten weiteren Kreditierungen stellten verdeckte Ausschüttungen dar, sodass der Berufung hinsichtlich der Verzinsungspflicht der Forderungen gegenüber der A.P. GmbH Folge zu geben sei.

Was die Forderungen gegenüber der B. GmbH anlange, habe die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung dezidierte Einwendungen nicht erhoben. Auch die B. GmbH sei eine der Beschwerdeführerin nahestehende Gesellschaft, die in der Folge mit ihr gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen sei. Bedenken gegen das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes seien bislang nicht aufgekommen. Schon bedingt durch die Verschmelzung könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin auch im Falle der B. GmbH von vornherein mit der Uneinbringlichkeit ihrer Forderungen habe rechnen müssen. Die Beschwerdeführerin habe nicht darlegen können, aus welchen wirtschaftlichen Gründen sie verpflichtet gewesen wäre, zinslos (unentgeltlich) mit ihren Vermögenswerten in Vorlage zu treten. Die Zinsersparnis sei daher zu Recht als verdeckte Ausschüttung gewertet worden, zumal sich ihr Gesellschafter, der gleichzeitig auch der Gesellschafter der empfangenden B. GmbH gewesen sei, den Aufwand erspart habe, seiner Gesellschaft (der B. GmbH) das fehlende Kapital zur Verfügung zu stellen. Was die Forderungen gegenüber der B. GmbH anlange, habe die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung dezidierte Einwendungen nicht erhoben. Auch die B. GmbH sei eine der Beschwerdeführerin nahestehende Gesellschaft, die in der Folge mit ihr gemäß Artikel römisch eins, UmgrStG verschmolzen sei. Bedenken gegen das Vorliegen eines positiven Verkehrswertes seien bislang nicht aufgekommen. Schon bedingt durch die Verschmelzung könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin auch im Falle der B. GmbH von vornherein mit der Uneinbringlichkeit ihrer Forderungen habe

rechnen müssen. Die Beschwerdeführerin habe nicht darlegen können, aus welchen wirtschaftlichen Gründen sie verpflichtet gewesen wäre, zinslos (unentgeltlich) mit ihren Vermögenswerten in Vorlage zu treten. Die Zinsersparnis sei daher zu Recht als verdeckte Ausschüttung gewertet worden, zumal sich ihr Gesellschafter, der gleichzeitig auch der Gesellschafter der empfangenden B. GmbH gewesen sei, den Aufwand erspart habe, seiner Gesellschaft (der B. GmbH) das fehlende Kapital zur Verfügung zu stellen.

2. Mietentgelte der A.P. GmbH (Appartements, Seminarräumlichkeiten, Saunabereich)

Zu diesem Punkt verwiesen die Prüfer auf die Feststellungen einer bei der B. GmbH für die Zeit vor der Verschmelzung mit der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung. Diese hatte zur Annahme verdeckter Ausschüttungen in Höhe angemessener fremdüblicher Mieten geführt. In "konsequenter Fortsetzung" der seinerzeitigen Feststellungen sei auch für die Zeit nach der Verschmelzung vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen auszugehen.

In ihrer zu diesem Punkt erhobenen Berufung beantragte die Beschwerdeführerin die vorübergehend unentgeltliche Nutzung der Apartment- und Seminarräumlichkeiten sowie des Saunabereichs "als betrieblich bedingt zur Stützung der (A.P. GmbH)" anzusehen.

Die belangte Behörde folgte diesem Berufungsantrag nicht, sondern ermittelte die Höhe der verdeckten Ausschüttungen unter Hinweis auf ihre für die Vorjahre ergangene Entscheidung vom 28. Oktober 2004, Zl. RV/0071-G/02, neu, indem sie aus dem von der

B. GmbH für Bankschulden getätigten Zinsaufwand einen Durchschnittszinssatz von abgerundet 7,5 % errechnete und um einen Risikoaufschlag von 1 % erhöhte. Diesen "Rechnungszinssatz" von 8,5 % wandte sie auf die Investitionssummen von rund 4.500.000 S für die Appartements, von rund 3.300.000 S für die Seminarräume und von rund 2.300.000 S für die Sauna an und gelangte so zu Monatsbelastungen von rund 33.000 S für die Appartements, rund 24.000 S für die Seminarräume und rund 17.000 S für die Sauna. Der sich daraus ergebende "Mietentgang" von insgesamt 62.600 S für das Wirtschaftsjahr 1996 und von 954.000 S für das Wirtschaftsjahr 1997 wurde als verdeckte Ausschüttung den angefochtenen Bescheiden zu Grunde gelegt.

3. Fehlende Kostenverrechnung an "verbundene Unternehmen" für PKW und Reisekosten

Unter diesem Punkt stellten die Prüfer fest, dass die Beschwerdeführerin PKW- und Reisekosten ihres Geschäftsführers F.G. getragen habe, die wirtschaftlich auf die B. GmbH und die A.P. GmbH entfallen seien. Eine anteilige Weiterverrechnung dieser Gesamtaufwendungen an die verbundenen Unternehmen sei unterblieben. Die der Beschwerdeführerin entgangenen Erlöse seien - mangels Vorlage tauglicher Unterlagen - pauschal mit 10% der Gesamtaufwendungen in Höhe von 49.000 S (Wirtschaftsjahr 1995) und 37.000 S (Wirtschaftsjahre 1996 und 1997) zu schätzen und als verdeckte Ausschüttungen den erklärten Ergebnissen hinzuzurechnen.

In ihrer gegen diese Beurteilung gerichteten Berufung räumte die Beschwerdeführerin zwar ein, dass ihr Gesellschafter-Geschäftsführer F.G. für die A.P. GmbH Dienstreisen unternommen habe, meinte aber, dass eine Aufteilung der Reisekosten ökonomisch nicht sinnvoll und auch nicht "materiell" gewesen wäre. Die zusätzliche Forderung an die A.P. GmbH hätte eine weitere Belastung dieses Unternehmens dargestellt und wäre ohnedies mit Null zu bewerten gewesen. Die Leistungsverrechnungen zwischen F.G., der Beschwerdeführerin und der A.P. GmbH seien unter der genauen Kontrolle der X-Bank gestanden, die jede Überweisung an der A.P. GmbH nahestehende Personen genau überprüft habe. Die Reisekosten hätten jedenfalls die betriebliche und nicht die private Sphäre des Gesellschafters betroffen, sodass keine verdeckte Ausschüttung vorliege.

Die Berufung blieb auch in diesem Punkt erfolglos. Die belangte Behörde entgegnete den Berufungsausführungen, dass es zwar "lebensnah" wäre, gegenüber der A.P. GmbH erworbene Forderungen mit Null zu bewerten. Dies sei für die gegenständliche Betrachtung jedoch von sekundärer Bedeutung, weil die Beschwerdeführerin gleichsam auf Geheiß ihres Hauptgesellschafters Aufwendungen für eine andere Gesellschaft übernommen habe, obwohl ihr klar gewesen sei, diese Aufwendungen mangels Solvenz der Schuldnerin nicht ersetzt zu bekommen. Die Beschwerdeführerin habe damit Aufwendungen übernommen, die üblicherweise aus dem Vermögen ihres Gesellschafters bzw. einer anderen Gesellschaft zu tragen gewesen wären. Die Beschwerdeführerin irre über das

Wesen verdeckter Ausschüttungen, wenn sie meine, der Reisekostenersatz habe nie die private Sphäre des Gesellschafters betroffen, weil der tatsächliche Zufluss beim Vorteilsempfänger irrelevant sei. Es handle sich um nichts anderes als um eine Einkünfteverwendung des Gesellschafters.

4. Bisherige außerbilanzielle Zurechnungen

Die Beschwerdeführerin hat in den Wirtschaftsjahren 1994/1995 und 1995/1996 von ihren Betriebsausgaben Beträge in Höhe von 189.337 S und 72.603 S gemäß § 162 BAO ausgeschieden. Über Vorhalt der Prüfer erklärte die Beschwerdeführerin, dass F.G. diese Beträge entweder bar aus der Kassa entnommen oder mittels Scheck vom Betriebskonto abgehoben und "ausschließlich an Gesellschaftsfremde" ausbezahlt habe. Die Namen der Empfänger seien unklar und könnten nicht bekannt gegeben werden. Die Beschwerdeführerin hat in den Wirtschaftsjahren 1994 aus 1995, und 1995 aus 1996, von ihren Betriebsausgaben Beträge in Höhe von 189.337 S und 72.603 S gemäß Paragraph 162, BAO ausgeschieden. Über Vorhalt der Prüfer erklärte die Beschwerdeführerin, dass F.G. diese Beträge entweder bar aus der Kassa entnommen oder mittels Scheck vom Betriebskonto abgehoben und "ausschließlich an Gesellschaftsfremde" ausbezahlt habe. Die Namen der Empfänger seien unklar und könnten nicht bekannt gegeben werden.

Die Prüfer hielten es nicht für erwiesen, dass die angeführten Beträge an unbekannte Personen geleistet worden seien und beurteilten die unter diesem Titel erfassten Beträge als F.G. zugewommene verdeckte Ausschüttungen, die lediglich unter dem Deckmantel anonymer Empfänger in der Buchhaltung erfasst, tatsächlich aber dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugewommen seien. Gleichartige Verbuchungen seien anlässlich einer früheren Betriebsprüfung über die drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre von der Beschwerdeführerin als verdeckte Ausschüttungen anerkannt worden. Auffällig sei in diesem Zusammenhang, dass es nach dem seinerzeitigen Betriebsprüfungsbericht vom 5. November 1996, der diese unbeanstandet gebliebene Feststellung enthalten habe, ab 1. Februar 1997 keine "empfängerunbekannten betriebsbedingten Aufwendungen" mehr gegeben habe. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 1998 seien derartige nach dem 31. Jänner 1996 angefallenen Beträge "direkt dem Verrechnungskonto des (F.G.) angelastet" worden. Dies sei unglaublich, weil ein Geschäftsführer, der tatsächlich betriebsbedingte Ausgaben tätige, eine solche Vorgangsweise wohl nicht zuließe.

In ihrer gegen diesen Punkt erhobenen Berufung hielt die Beschwerdeführerin ihre bisherigen Angaben "vollinhaltlich aufrecht". Es handle sich bei diesen Ausgaben um verdeckte Provisionen, Werbeabgaben und "Schmiergelder". Die Empfänger könnten nicht genannt werden. Ein Betrieb der vorliegenden Größenordnung müsse Akquisitionsgelder zur Verfügung haben. Diese Akquisitionsgelder würden für Architekten, planende Büros für die Gestaltung der Ausschreibungen, an Lieferanten für vorgezogene Lieferungen, und auch an Frächter, die direkt auf Baustellen lieferten, ausgegeben. Richtig sei lediglich, dass "die Position Beleg Nr. 7961, Reisekosten Lissabon" in Höhe von 41.000 S unrichtig verbucht worden sei. Insofern läge tatsächlich eine verdeckte Ausschüttung vor, würde es sich dabei nicht um ein zusätzliches Entgelt für F.G. handeln, welches unter die Geschäftsführerbezüge einzureihen sei. Bei der Anerkennung einer diesbezüglichen Prüferfeststellung für die Vorjahre habe es sich um einen Kompromiss gehandelt. Das Ausscheiden runder Beträge zeige, dass eine griffweise Schätzung vorliege, bei der den Argumenten der Beschwerdeführerin und den Argumenten der Finanzverwaltung Rechnung getragen worden sei. Die Tatsache, dass ab dem 31. Jänner 1996 "diese Beträge mit einer Charakterisierung nach § 162 BAO" direkt dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet worden seien, habe dem Wunsch des F.G. entsprochen, weil er allen Fragen nach der Verwendung dieser Gelder aus dem Weg habe gehen wollen. Die Vermutung der Behörde, wonach eine Steuerpflicht umgangen werden solle, sei "akademisch interessant". Doch habe die Betriebsprüfung keine Feststellung getroffen, wonach es sich dabei nicht um "charakteristische Beträge des § 162 BAO mit unnennbaren Empfängern" gehandelt habe. In ihrer gegen diesen Punkt erhobenen Berufung hielt die Beschwerdeführerin ihre bisherigen Angaben "vollinhaltlich aufrecht". Es handle sich bei diesen Ausgaben um verdeckte Provisionen, Werbeabgaben und "Schmiergelder". Die Empfänger könnten nicht genannt werden. Ein Betrieb der vorliegenden Größenordnung müsse Akquisitionsgelder zur Verfügung haben. Diese Akquisitionsgelder würden für Architekten, planende Büros für die Gestaltung der Ausschreibungen, an Lieferanten für vorgezogene Lieferungen, und auch an Frächter, die direkt auf Baustellen lieferten, ausgegeben. Richtig sei lediglich, dass "die Position Beleg Nr. 7961, Reisekosten Lissabon" in Höhe von 41.000 S unrichtig verbucht worden sei. Insofern läge tatsächlich eine verdeckte Ausschüttung vor, würde es sich dabei nicht um ein zusätzliches Entgelt für F.G. handeln, welches unter die Geschäftsführerbezüge einzureihen sei. Bei der Anerkennung einer diesbezüglichen Prüferfeststellung für die Vorjahre habe es sich um einen Kompromiss

gehandelt. Das Ausscheiden runder Beträge zeige, dass eine griffweise Schätzung vorliege, bei der den Argumenten der Beschwerdeführerin und den Argumenten der Finanzverwaltung Rechnung getragen worden sei. Die Tatsache, dass ab dem 31. Jänner 1996 "diese Beträge mit einer Charakterisierung nach Paragraph 162, BAO" direkt dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet worden seien, habe dem Wunsch des F.G. entsprochen, weil er allen Fragen nach der Verwendung dieser Gelder aus dem Weg habe gehen wollen. Die Vermutung der Behörde, wonach eine Steuerpflicht umgangen werden solle, sei "akademisch interessant". Doch habe die Betriebsprüfung keine Feststellung getroffen, wonach es sich dabei nicht um "charakteristische Beträge des Paragraph 162, BAO mit unnennbaren Empfängern" gehandelt habe.

Die belangte Behörde glaubte diesem Vorbringen nicht. Sie führte dagegen ins Treffen, dass die Beschwerdeführerin in ihren Vorhaltsbeantwortungen vom 19. Juni 1998 und 17. August 1998 schwankende Angaben gemacht und u.a. von Auszahlungen für Aushilfstätigkeiten gesprochen habe, auf dem Konto "Reisekosten" eine außer Streit gestellte Privatreise verbucht worden sei und die Beschwerdeführerin auch im übrigen nicht unbeträchtliche Privataufwendungen des Gesellschafters wie Heizöllieferungen für das private Wohnhaus als Betriebsausgaben verbucht habe. Auch könnten die Ausgaben der Beschwerdeführerin für die private Lissabon-Reise ihres Gesellschafters nicht als zusätzliches Geschäftsführerentgelt behandelt werden, weil es diesbezüglich an klaren, im vorhinein getroffenen Vereinbarungen fehle.

5. Forderungsabschreibung

Die Beschwerdeführerin hat die zum 31. Jänner 1996 und zum 31. Jänner 1997 gegenüber der A.P. GmbH bestehenden Forderungen zur Gänze wertberichtigt. Im jeweiligen Anhang zu den Bilanzen der genannten Jahre begründete sie die Wertberichtigungen mit der zum Zeitpunkt der Berichterstattung bestehenden akuten Insolvenzgefahr ihrer Schuldnerin. Demgegenüber vertraten die Prüfer die Ansicht, dass entsprechende Wertberichtigungen "schon Jahre vorher und nicht erst für 1996 erstmalig einzuleiten" gewesen wären. In der Vergangenheit versäumte Wertberichtigungen könnten nicht mit steuerlicher Wirkung willkürlich "irgendwann in der Zukunft" nachgeholt werden. Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Prüfer an und erkannte die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Gewinnminderungen in Höhe von 1.784.119 S (1996) und 520.589 S (1997) nicht als Betriebsausgaben dieser Jahre an.

In ihrem zu diesem Punkt erstatteten Berufungsvorbringen verwies die Beschwerdeführerin "zum wiederholten Male" auf das Schreiben des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten vom 30. September 1994, wonach allfällige offene Verbindlichkeiten an die Gesellschafter für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren zins- und tilgungsfrei gestellt werden müssten. Damit seien selbstverständlich die Verbindlichkeiten gegenüber der Beschwerdeführerin gemeint gewesen, weil F.G. persönlich keine wesentlichen Forderungen an die A.P. GmbH gehabt habe. Auf der Grundlage dieser Förderungszusage habe die X-Bank die Geldüberweisungen der A.P. GmbH verstärkt kontrolliert und darauf geachtet, dass nur die notwendigsten Zahlungen von Seiten der Beschwerdeführerin eingefordert werden konnten. Dass die Beschwerdeführerin der A.P. GmbH im Wirtschaftsjahr 1997/98 ein weiteres Darlehen in Höhe von 1,1 Mio. S gewährt habe, sei geradezu ein Kennzeichen einer Sanierungsfinanzierung, bei der man "schlechtem Geld gutes nachwirft". Immerhin habe auch die X-Bank Sanierungsbeiträge in hohem Ausmaß geleistet und damit zum Überleben des Unternehmens ebenso beigetragen wie das Land und das Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten. Daher hätten neben einem Forderungsverzicht der Beschwerdeführerin vom Gesellschafter F.G. weitere Eigenmittel eingebracht werden müssen. Die Prüfer hätten keine betriebswirtschaftliche Berechnung darüber angestellt, inwieweit die Forderungen bereits in früheren Jahren mit einem niedrigeren Teilwert zu bewerten gewesen wären. Durch die Nichtanerkennung der Forderungsabschreibung bleibe die Forderung mit dem vollen Wert als Aktivposten stehen, was dem imparitätischen Realisationsprinzip widerspreche.

In dem zur Zl. 2005/15/0149 angefochtenen Bescheid ging die belangte Behörde davon aus, dass bereits die Lieferungen und Leistungen der Beschwerdeführerin an die A.P. GmbH verdeckte Ausschüttungen darstellten. Die Zahlungsverprechen der leistungsempfangenden Gesellschaft seien von vornherein nicht gewollt oder faktisch unmöglich gewesen. Die gegenständlichen Forderungen seien schon bei ihrer Begründung Not leidend gewesen. Schon aus diesem Grund könnten in den Streitjahren keine Wertberichtigungen der Forderungen erfolgen. Im übrigen habe die Beschwerdeführerin in ihrer sonstigen Argumentation stets die bedrängte Lage ihrer Schuldnerin hervorgehoben, sodass auch nicht erkannt werden könne, warum gerade in den Streitjahren Wertberichtigungen vorzunehmen gewesen wären. Eine Korrektur des unzutreffenden Wertansatzes müsse durch Berichtigung der

fehlerhaften Bilanz erfolgen.

6. Stille Beteiligungen

6.1. an der B. GmbH

Die Beschwerdeführerin und F.G. beteiligten sich mit Gesellschaftsverträgen vom 29. Dezember 1988 als unechte stille Gesellschafter an der B. GmbH. Die Einlage der Beschwerdeführerin in Höhe von 3 Mio. S wurde durch Umbuchung einer gegenüber der B. GmbH bestehenden Forderung aufgebracht.

Die Abgabenbehörden kamen zum Ergebnis, dass keine Mitunternehmerschaft vorliegen würde und die geltend gemachten Verluste nicht auf die Gesellschafter aufzuteilen, sondern zur Gänze der B. GmbH zuzurechnen seien.

Per 31. Dezember 1995 verschmolz die Beschwerdeführerin - wie schon an früherer Stelle dargestellt - mit der B. GmbH.

Die Prüfer werteten den der B. GmbH als stille Einlage gewidmeten Betrag von 3 Mio. S als Darlehen der Beschwerdeführerin an den Gesellschafter-Geschäftsführer F.G. und gingen in Höhe der unterbliebenen fremdüblichen Verzinsung von verdeckten Ausschüttungen (für das Wirtschaftsjahr 1995 in Höhe von 210.000 S und für das Wirtschaftsjahr 1996 in Höhe von 165.000 S) aus.

Mit dem zur Zl. 2005/15/0149 angefochtenen Bescheid schloss sich die belangte Behörde der Ansicht der Prüfer an. Die Beschwerdeführerin habe sich causa societatis an einer ihrem Alleingesellschafter nahestehenden Gesellschaft (B. GmbH) als unecht stille Gesellschafterin beteiligt, einerseits um diese finanziell zu unterstützen und andererseits um im Wege einer Mitunternehmerschaft Verluste lukrieren zu können. In wirtschaftlicher Hinsicht sei dieses Engagement der Beschwerdeführerin als unentgeltliche Kapitalhingabe an ihren Gesellschafter zu betrachten, denn sie habe ihm gleichsam die Last abgenommen, für die Finanzierung der ihm gehörenden B. GmbH aufzukommen. Anders betrachtet könne der Vorgang auch in der Weise gesehen werden, dass sich der Gesellschafter der Beschwerdeführerin bedient habe, um Mittel - gegenständlich bereits bestehende Forderungen aus erbrachten Leistungsbeziehungen - zu "entnehmen", um diese in Form einer verdeckten Einlage im Kleide einer mitunternehmerischen Beteiligung einer anderen Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Auf Grund der per 31. Dezember 1995 erfolgten Verschmelzung der beiden Gesellschaften seien die wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten durch confusio untergegangen. Die daraus zu ziehende steuerliche Schlussfolgerung formulierte die belangte Behörde wie folgt:

"Aus steuerlicher Sicht ist der Bw. durch das in Vorlagetreten einer Art Kapitalzuschuss - nämlich die Umwandlung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen - in eine (stille) Einlage, der bei der B. GmbH eigentlich von ihrem Gesellschafter zu leisten gewesen wäre, ein Nachteil (zumindest) in Höhe des von ihr zu tragenden Fremdfinanzierungsaufwandes erwachsen. Der Gesellschafter hat sich durch die causa societatis eingegangene Beteiligung der Bw. Finanzierungskosten für die von ihm zu tätige Kapitalausstattung erspart. Dem Gesellschafter ist zumindest in Höhe der Refinanzierungskosten, da die Bw. großteils mit Fremdkapital arbeitet, ein Vorteil erwachsen, den die Bw. einem Gesellschaftsfremden nicht zugestanden hätte, denn zinslose Gesellschaftsdarlehen (hier: Bw. an F.G.) sind nicht fremdüblich und bewirken eine verdeckte Ausschüttung, insbesondere dann, wenn sich die Körperschaft selbst mit Fremdkapital refinanzieren muss (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0111; 6.2.1990, 89/14/0034). Mit anderen Worten - hat die Bw. in wirtschaftlicher Hinsicht ihrem Gesellschafter ein zinsloses Darlehen gewährt, welches für die Kapitalzufuhr in eine dem Gesellschafter nahestehende Gesellschaft verwendet wurde." "Aus steuerlicher Sicht ist der Bw. durch das in Vorlagetreten einer Art Kapitalzuschuss - nämlich die Umwandlung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen - in eine (stille) Einlage, der bei der B. GmbH eigentlich von ihrem Gesellschafter zu leisten gewesen wäre, ein Nachteil (zumindest) in Höhe des von ihr zu tragenden Fremdfinanzierungsaufwandes erwachsen. Der Gesellschafter hat sich durch die causa societatis eingegangene Beteiligung der Bw. Finanzierungskosten für die von ihm zu tätige Kapitalausstattung erspart. Dem Gesellschafter ist zumindest in Höhe der Refinanzierungskosten, da die Bw. großteils mit Fremdkapital arbeitet, ein Vorteil erwachsen, den die Bw. einem Gesellschaftsfremden nicht zugestanden hätte, denn zinslose Gesellschaftsdarlehen (hier: Bw. an F.G.) sind nicht fremdüblich und bewirken eine verdeckte Ausschüttung, insbesondere dann, wenn sich die Körperschaft selbst mit Fremdkapital refinanzieren muss vergleiche , VwGH 30.5.1989, 88/14/0111; 6.2.1990, 89/14/0034). Mit anderen Worten - hat die Bw. in wirtschaftlicher Hinsicht ihrem Gesellschafter ein zinsloses Darlehen gewährt, welches für die Kapitalzufuhr in eine dem Gesellschafter nahestehende Gesellschaft verwendet wurde."

6.2. an der A.P. GmbH

Die Beschwerdeführerin hat sich mit Vertrag vom 18. Dezember 1979 mit einem Kapital von 3 Mio. S (das 1981 auf 5 Mio. S aufgestockt wurde) an der A.P. GmbH als echte stille Gesellschafterin beteiligt. Mit Vertrag vom 14. Dezember 1988 wurde die Beteiligung in eine atypisch stille Beteiligung umgeändert. In der Folge fanden für die Mitunternehmerschaft zunächst Feststellungsverfahren statt.

Mit Bescheid vom 20. Februar 2002 sprach das Finanzamt jedoch aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften nicht vorzunehmen sei, weil keine gemeinschaftlich erzielten Einkünfte vorlägen. Zur Begründung wurde auf einen Prüfungsbericht vom 23. November 1999 verwiesen. Das Finanzamt ging davon aus, dass schon die im Jahr 1979 getätigte Mittelzuführung in wirtschaftlicher Sicht ausschließlich zum Zwecke der Dauerwidmung von unbedingt notwendigem Eigenkapital für die Erfüllung des Gesellschaftszweckes und der Aufrechterhaltung des laufenden Gastronomiebetriebes erfolgt sei. Die stillen Einlagen stellten verdecktes Eigenkapital dar. Im Zeitpunkt der Umwandlung der echten in eine atypisch stille Gesellschaft im Dezember 1988 sei die ursprüngliche Vermögenseinlage zur Gänze durch permanente Verlustzuweisungen aufgebraucht gewesen. Eine Mitunternehmerschaft könne nicht mit einer negativen Vermögenseinlage begründet werden.

Für den Prüfungszeitraum vertrat die belangte Behörde zu diesem Punkt die Ansicht, dass die im Jahr 1979 geleistete und später auf 5 Mio. S erhöhte Einlage der Beschwerdeführerin in die A.P. GmbH "funktionell als Kapitalhingabe an ihren Gesellschafter (F.G.)" zu betrachten sei. Der Beschwerdeführerin sei "durch das in Vorlagetreten eines Kapitalzuschusses - nämlich die Umwandlung von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen - in Form der (stillen) Einlage, der bei der A.P. GmbH von ihrem Gesellschafter zu leisten gewesen wäre, ein Nachteil (zumindest) in Höhe des von ihr zu tragenden Fremdfinanzierungsaufwandes erwachsen, denn schließlich hat sich der Gesellschafter durch die causa societatis eingegangene Beteiligung der Bw. Finanzierungskosten für die zu tätigende Kapitalausstattung erspart, womit ihm zumindest in Höhe der Refinanzierungszinsen, ein Vorteil zugekommen ist, den sie einem Gesellschaftsfremden nicht zugestanden hätte, denn zinslose Gesellschaftsdarlehen (hier: Bw. an F.G.) sind nicht fremdüblich und bewirken eine verdeckte Ausschüttung".

Das Finanzamt habe daher zu Recht den von der Beschwerdeführerin erklärten Ergebnissen entgangene Zinserträge in Höhe von 350.000 S (Wirtschaftsjahr 1995) bzw. 300.000 S (Wirtschaftsjahre 1996 und 1997) zugerechnet.

Mit dem zur Zl. 2005/15/0148 angefochtenen Bescheid schrieb die belangte Behörde im Instanzenzug Kapitalertragsteuer in jenem Ausmaß vor, das sich unter Zugrundelegung der unter den Punkten 1 bis 4 und 6 dargestellten verdeckten Ausschüttungen ergibt.

Gegen diese Bescheide richten sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machenden Beschwerden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die vorliegenden Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und sodann erwogen:

Die Beschwerden wenden sich in der Hauptsache gegen die Annahme verdeckter Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer F.G.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder

wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben.

Dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043, sowie in jüngerer Zeit das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039, mit weiteren Nachweisen). Dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043, sowie in jüngerer Zeit das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039, mit weiteren Nachweisen).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022). Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann vergleiche , für viele das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022).

Bezogen auf die einzelnen Streitpunkte ergibt sich daraus Folgendes:

1. Kapitalforderungen gegenüber verbundenen Unternehmen

Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, die belangte Behörde übersehe, dass es sich bei den strittigen Forderungen um solche aus Lieferungen und Leistungen gehandelt habe, deren zu Grunde liegende Erlöse verbucht und im Rahmen des steuerpflichtigen Einkommens der Beschwerdeführerin der Körperschaftsteuer unterzogen worden seien. Durch "die Einbeziehung des Forderungsaufbaus" komme es zu einer überschießenden doppelten Besteuerung, einerseits durch die Körperschaftsteuer auf Grund der erlöswirksam eingebuchten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und andererseits durch die Belastungen des Forderungsaufbaues mit Kapitalertragsteuer. Die Steuerquote steige in Summe auf 93% (2 mal 34% Körperschaftsteuer und 25% Kapitalertragsteuer).

Die belangte Behörde konzidiert in ihrer Gegenschrift, dass es zwar nicht im Jahr 1996 (für dieses Jahr sei der "Forderungsaufbau" aus der Summe der verdeckten Ausschüttungen abgezogen worden), wohl aber im Jahr 1997 versehentlich zu einer ertragsteuerlichen Doppelerfassung gekommen sei. Zugleich legte sie den Bescheid vom 23. Jänner 2006, GZ. RV/0073-G/02, vor, mit dem der zur Zl. 2005/15/0149 angefochtene Bescheid hinsichtlich des Jahres 1997 gemäß § 293 BAO im genannten Punkt berichtigt und damit dem Beschwerdevorbringen entsprochen wurde. Die belangte Behörde konzidiert in ihrer Gegenschrift, dass es zwar nicht im Jahr 1996 (für dieses Jahr sei der "Forderungsaufbau" aus der Summe der verdeckten Ausschüttungen abgezogen worden), wohl aber im Jahr 1997 versehentlich zu einer ertragsteuerlichen Doppelerfassung gekommen sei. Zugleich legte sie den Bescheid vom 23. Jänner 2006, GZ. RV/0073-G/02, vor, mit dem der zur Zl. 2005/15/0149 angefochtene Bescheid hinsichtlich des Jahres 1997 gemäß Paragraph 293, BAO im genannten Punkt berichtigt und damit dem Beschwerdevorbringen entsprochen wurde.

Der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt die Beschwerdeführerin entgegen, das Aufrechterhalten der Leistungsbeziehungen zur A.P. GmbH sei nicht als fremdunüblich zu betrachten, weil die Gesellschaft eine reelle Sanierungschance gehabt habe. Auch das Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten und die X-Bank seien von einem sanierungsfähigen Betrieb ausgegangen. Sie hätten sicherlich kein "totes" Unternehmen gefördert. Schon die Förderungsrichtlinien des Ministeriums würden dies ausschließen. Zusätzlich habe die A.P. GmbH ihre Lieferantenverbindlichkeiten nach Maßgabe verfügbarer Geldmittel bezahlt. Der Beschwerdeführerin sei bekannt gewesen, dass die A.P. GmbH alle werthaltigen Aktiva der X-Bank "über alle Maß" verpfändet hatte. Somit sei eine Rückführung der offenen Forderungen der Beschwerdeführerin nur aus dem operativen Geschäft der A.P. GmbH heraus möglich gewesen, woraus sich das wirtschaftliche Interesse der Beschwerdeführerin am Fortbestand der

A.P. GmbH ergebe. Im Förderungsschreiben des genannten Bundesministeriums vom 30. September 1994 werde gefordert, dass offene Verbindlichkeiten der A.P. GmbH gegenüber den Gesellschaftern jedenfalls für mindestens fünf Jahre zins- und tilgungsfrei gestellt werden müssten. Damit handle es im Beschwerdefall "klar und deutlich nicht um eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung" der Beschwerdeführerin, sondern ausschließlich um eine Voraussetzung dafür, die öffentlichen Förderungen für die Sanierung der A.P. GmbH zu erhalten. Es sei völlig unzulässig, eine verdeckte Ausschüttung in einem Fall anzunehmen, in dem die Körperschaft, die auf Einnahmen verzichte, von dritter Seite, insbesondere von Förderungsstellen des Bundes, zu diesem Verzicht veranlasst werde.

Die belangte Behörde ist in sachverhaltsmäßiger Hinsicht davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren 1996 und 1997 an die A.P. GmbH Lieferungen und Leistungen erbracht habe, obwohl sie von Anfang an nicht mit der Einbringlichkeit der daraus resultierenden Lieferforderung gerechnet habe. Sie konnte sich bei dieser Feststellung auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin stützen, wonach die A.P. GmbH überschuldet gewesen sei und dringender Sanierungsbedarf bestanden habe. Für die Beurteilung der belangten Behörde sprach auch die von der Beschwerdeführerin vorgenommene sofortige Forderungsabschreibung in den Bilanzen zum 31. Jänner 1996 und 31. Jänner 1997. Dass die A.P. GmbH grundsätzlich sanierbar erschienen sei, steht der Feststellung, mit einer Begleichung der neu begründeten Lieferforderungen sei von vornherein nicht gerechnet worden, nicht entgegen, weil sowohl der öffentlichen Förderungszusage wie auch der mit der X-Bank getroffenen Vereinbarung die Annahme von Sanierungsbeiträgen durch die Gesellschafter zu Grunde liegt. Derartige Sanierungsbeiträge sah die belangte Behörde im Ergebnis auch im Eingehen der gegenständlich strittigen Leistungsbeziehungen. Da von fremden Lieferanten eine entsprechende Zurückhaltung bei der Betreibung ihrer Forderungen nach der Aktenlage und dem Beschwerdevorbringen nicht verlangt wurde, geht auch ein Vergleich mit dem Verhalten fremder Lieferanten, die die A.P. GmbH gleichfalls weiterhin beliefert hätten, ins Leere. Schließlich ist eine Unschlüssigkeit der behördlichen Sachverhaltsannahme auch im Hinblick auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren, mit dem sie der Annahme verdeckter Ausschüttungen in Höhe der unterbliebenen Zinsenverrechnung entgegengetreten ist, nicht zu erkennen, macht sie doch nicht plausibel, dass zwar die Einbringlichkeit der Zinsen nicht gegeben war, aber eine Bedienung der gegenständlich strittigen Forderungen in Aussicht genommen und möglich gewesen wäre.

Hinsichtlich der unterbliebenen Verzinsung der Forderungen gegenüber der B. GmbH wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde vor, sie sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin dagegen keine dezidierten Einwendungen erhoben habe. Sie habe diese Prüfungsfeststellung sehr wohl - mit einem Hinweis auf eine im Betriebsprüfungsverfahren erstattete Stellungnahme - bekämpft. In dieser Stellungnahme habe die Beschwerdeführerin auf die Förderungszusage vom 30. September 1994 und die enthaltenen Verpflichtungen hingewiesen. Die Forderungen an die B. GmbH sollten nicht zusätzlich durch Zinsen belastet werden, weil die B. GmbH ihrerseits durch den Wegfall der Mieteingänge seitens der A.P. GmbH unter starkem finanziellen Druck gestanden sei.

Dieses Beschwerdevorbringen bestätigt die Annahme der belangten Behörde, die unterbliebene Verzinsung der Forderungen gegenüber der B. GmbH beruhe auf gesellschaftsrechtlichen Rücksichtnahmen. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist - wie schon eingangs ausgeführt - eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Eine solche liegt aber entgegen dem Beschwerdevorbringen auch dann vor, wenn wie im Beschwerdefall der Zuwendung das Verlangen Dritter (X-Bank, Subventionsgeber) nach Erbringung von Gesellschafterbeiträgen zur Sanierung der A.P. GmbH zu Grunde liegt. Aus diesem Grund wird auch mit der Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe dem Antrag auf Vernehmung des Direktors der X-Bank nicht entsprochen, kein wesentlicher Verfahrensmangel aufgezeigt.

2. Mietentgelte der A.P. GmbH (Appartements, Seminarräumlichkeiten, Saunabereich)

Die belangte Behörde hat zu diesem Punkt auf eine für die Vorjahre gegenüber der B. GmbH ergangene Berufungsentscheidung vom 28. Oktober 2004, GZ. RV/0071-G/02, verwiesen. Diese Berufungsentscheidung wurde mit hg. Erkenntnis vom 24. September 2007, 2004/15/0166, infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Die damals belangte Behörde habe nicht festgestellt, welches Mietentgelt im Falle einer Fremdvermietung zu erzielen gewesen wäre. Darin liege ein wesentlicher Verfahrensmangel, weil sich die Höhe fremdüblicher Mietentgelte nicht allein an Hand der Kosten des Vermieters bestimmen lässt. Dieser Vorwurf trifft auch für die hier strittigen Jahre 1996 und 1997 zu.

3. Fehlende Kostenverrechnung an "verbundene Unternehmen" (PKW, Reisekosten)

Die belangte Behörde hat die Tragung von Kosten für andere, der Beschwerdeführerin nahe stehende Gesellschaften als nicht fremdüblich angesehen. Diese Beurteilung begegnet keinen Bedenken durch den Gerichtshof. Dass ihr Gesellschafter-Geschäftsführer F.G. Dienstreisen für die A.P. GmbH unternommen habe und die damit verbundenen Kosten von der Beschwerdeführerin getragen worden waren, wurde im Verwaltungsverfahren ausdrücklich eingeräumt. Zur Höhe dieser Aufwendungen konnte die Beschwerdeführerin keine konkreten Angaben machen. Soweit nunmehr vorgebracht wird, die Schätzungen der Abgabenbehörden seien "viel zu hoch" und die diesbezüglichen Ausgaben der Beschwerdeführerin wären tatsächlich vernachlässigbar, verbleibt dieses Vorbringen auf bloßer Behauptungsebene. Wie hoch die von der Beschwerdeführerin für die A.P. GmbH getragenen Reisekosten tatsächlich waren und wie dieser Betrag angesichts fehlender Aufzeichnungen von der belangten Behörde richtigerweise zu ermitteln gewesen wäre, zeigt die Beschwerde nicht auf.

4. "Außerbilanzielle Zurechnungen"

Die belangte Behörde hat die von der Beschwerdeführerin unter der Bezeichnung "Reisekosten ohne Belegnachweise" den erklärten Betriebsergebnissen der Jahre 1995 und 1996 gemäß § 162 BAO zugerechneten Beträge als tatsächlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer F.G. als verdeckte Ausschüttung zugekommen beurteilt. Dagegen wendet sich die Beschwerde. Die belangte Behörde hat die von der Beschwerdeführerin unter der Bezeichnung "Reisekosten ohne Belegnachweise" den erklärten Betriebsergebnissen der Jahre 1995 und 1996 gemäß Paragraph 162, BAO zugerechneten Beträge als tatsächlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer F.G. als verdeckte Ausschüttung zugekommen beurteilt. Dagegen wendet sich die Beschwerde.

Bei der Frage, ob die strittigen Beträge vom Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betriebsvermögen entnommen wurden, um aus betrieblichen Gründen an dritte (namentlich unbekannte) Personen weitergegeben zu werden oder um für seine persönlichen Zwecke Verwendung zu finden, handelt es sich um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage. Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen schlüssig sind (vgl. für viele das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043). Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid. Bei der Frage, ob die strittigen Beträge vom Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betriebsvermögen entnommen wurden, um aus betrieblichen Gründen an dritte (namentlich unbekannte) Personen weitergegeben zu werden oder um für seine persönlichen Zwecke Verwendung zu finden, handelt es sich um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage. Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen schlüssig sind vergleiche , für viele das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043). Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid.

Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren trotz ausreichender Gelegenheit kein konkretes, auf seine Plausibilität überprüfbares Vorbringen zum tatsächlichen Verwendungszweck der Gelder gemacht. Soweit in der Beschwerde vorrangig von "Auszahlungen für Aushilfstätigkeiten zur Weitergabe an sogenannte 'Eisenbahner'" die Rede ist, welche der Beschwerdeführerin als wichtige "Arbeitsstütze" gedient hätten, legt sie nicht dar, warum es ihr nicht möglich gewesen sein sollte, die von diesen Personen geleisteten Tätigkeiten und ihre zeitliche Lagerung festzuhalten. Nicht nachvollziehbar ist auch der Zusammenhang dieser Behauptung mit dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren, die Barbeträge seien anlässlich von Fachtagungen oder Reisen entnommen worden (und offenbar deshalb unter der Position "Reisekosten" verbucht worden), um für nicht belegbare Betriebsausgaben liquid zu sein. Ebenso unklar bleibt, wie sich das Beschwerdevorbringen mit den Ausführungen in der Berufung vereinbaren lässt, dass es sich bei den strittigen Beträge im wesentlichen um "verdeckte Provisionen, Werbeabgaben und 'Schmiergelder'" gehandelt habe. Welche Angaben nun tatsächlich zutreffen oder wie sich die Gesamtbeträge der Jahre 1995 und 1996 auf die - möglicherweise unterschiedlichen - Verwendungszwecke verteilen, lässt die Beschwerde im Dunkeln.

Insgesamt gelingt es der Beschwerde daher nicht, eine Unschlüssigkeit der behördlichen Sachverhaltsannahme, die Beträge seien tatsächlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugekommen, aufzuzeigen.

Unberechtigt ist auch der Beschwerdeeinwand, der unter der Position "Reisekosten ohne Belegnachweis" für eine Privatreise des Gesellschafter-Geschäftsführers mit seiner Lebensgefährtin nach Lissabon erfasste Betrag in Höhe von

41.000 S hätte als zusätzliches Geschäftsführerentgelt behandelt werden müssen. Dass die Übernahme der Aufwendungen für eine private Urlaubsreise ein fremdübliches Verhalten eines mit der Beschwerdeführerin vergleichbaren Arbeitgebers darstellt, ist nämlich nicht zu erkennen. Daher erübrigt sich auch eine Auseinandersetzung mit den Beschwerdeausführungen, bei einem monatlichen Geschäftsführerbezug von 30.000 S ergäbe eine Verteilung der Reisekosten auf zwölf Monate eine nur moderate Erhöhung, die in einem fremdüblichen Geschäftsführerentgelt von zumindest 60.000 S monatlich Deckung fände.

5. Forderungsabschreibung

Die Beschwerdeführerin hat die zum 31. Jänner 1996 gegenüber der A.P. GmbH bestehende Gesamtforderung in Höhe von 1.784.119 S zur Gänze teilwertberichtigt und den Forderungszuwachs des Wirtschaftsjahres 1997 in Höhe von 520.589 S ebenfalls zur Gänze in der Bilanz zum 31. Jänner 1997 teilwertberichtigt. Demgegenüber hat die belangte Behörde die in den Wirtschaftsjahren 1996 und 1997 erfolgten weiteren Lieferungen als verdeckte Ausschüttungen gewertet. Damit lagen aus steuerlicher Sicht diesbezügliche Forderungen der Beschwerdeführerin gegen die A.P. GmbH von vornherein nicht vor. Diese Beurteilung hält der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitsprüfung stand (vgl. Pkt. 1). Die Beschwerdeführerin hat die zum 31. Jänner 1996 gegenüber der A.P. GmbH bestehende Gesamtforderung in Höhe von 1.784.119 S zur Gänze teilwertberichtigt und den Forderungszuwachs des Wirtschaftsjahres 1997 in Höhe von 520.589 S ebenfalls zur Gänze in der Bilanz zum 31. Jänner 1997 teilwertberichtigt. Demgegenüber hat die belangte Behörde die in den Wirtschaftsjahren 1996 und 1997 erfolgten weiteren Lieferungen als verdeckte Ausschüttungen gewertet. Damit lagen aus steuerlicher Sicht diesbezügliche Forderungen der Beschwerdeführerin gegen die A.P. GmbH von vornherein nicht vor. Diese Beurteilung hält der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitsprüfung stand vergleiche , Pkt. 1).

Im gegebenen Zusammenhang verbleibt somit lediglich zu prüfen, ob die belangte Behörde der Teilwertberichtigung der in früheren Wirtschaftsjahren entstandenen Forderungen gegenüber der A.P. GmbH in der Bilanz zum 31. Jänner 1996 die Anerkennung versagen durfte.

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes dartun kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei. Eine vor Beginn des Wirtschaftsjahres eingetretene Wertminderung kann bei der Gewinnermittlung eines späteren Wirtschaftsjahres keine Berücksichtigung mehr finden. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. zusammenfassend mit weiterführenden Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 2005, 2001/15/0041). Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes dartun kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei. Eine vor Beginn des Wirtschaftsjahres eingetretene Wertminderung kann bei der Gewinnermittlung eines späteren Wirtschaftsjahres keine Berücksichtigung mehr finden. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen vergleiche , zusammenfassend mit weiterführenden Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 2005, 2001/15/0041).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die Wertberichtigung der Forderung zum 31. Jänner 1996 mit der zwischen F.G. als Geschäftsführer der A.P. GmbH und dem Vorstand der X-Bank am 30. Oktober 1997 geschlossenen Vereinbarung begründet, wonach "die jetzigen und zukünftigen Lieferantenverbindlichkeiten der (A.P. GmbH) gegenüber (der Beschwerdeführerin) nachrangig gegenüber fremden Lieferantenverbindlichkeiten zu erfüllen sind." Diese Vereinbarung habe zum Inhalt gehabt, dass keine liquiden Mittel von der A.P. GmbH an die Beschwerdeführerin fließen sollten, bis die laufenden Darlehensraten an die X-Bank und die sonstigen Lieferanten bezahlt worden seien. Die Bilanz zum 31. Jänner 1996 sei am 9. Juli 1997 fertiggestellt und eingereicht worden.

Es kann im gegenständlichen Zusammenhang dahinstehen, ob diese Vereinbarung vom 30. Oktober 1997, soweit sie

bei der Beschwerdeführerin tatsächlich zur Wertlosigkeit ihrer Forderungen gegenüber der A.P. GmbH geführt hat, als eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Verkürzung ihres Betriebsvermögens zu beurteilen wäre, weil dieser Vorgang jedenfalls nicht das Streitjahr (das zum 31. Jänner 1996 endende Wirtschaftsjahr 1995/96) betrifft. Da es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes primär Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, in schlüssiger Weise darzustellen, warum gerade im Wirtschaftsjahr 1996 in bezug auf die in Rede stehende Forderung wertbeeinflussende Umstände eingetreten sind (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 2005, 2001/15/0041), vermag die Beschwerdeführerin mit ihrem Hinweis auf das im Verwaltungsverfahren erstattete Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Es kann im gegenständlichen Zusammenhang dahinstehen, ob diese Vereinbarung vom 30. Oktober 1997, soweit sie bei der Beschwerdeführerin tatsächlich zur Wertlosigkeit ihrer Forderungen gegenüber der A.P. GmbH geführt hat, als eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Verkürzung ihres Betriebsvermögens zu beurteilen wäre, weil dieser Vorgang jedenfalls nicht das Streitjahr (das zum 31. Jänner 1996 endende Wirtschaftsjahr 1995/96) betrifft. Da es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes primär Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, in schlüssiger Weise darzustellen, warum gerade im Wirtschaftsjahr 1996 in bezug auf die in Rede stehende Forderung wertbeeinflussende Umstände eingetreten sind vergleiche , nochmals das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 2005, 2001/15/0041), vermag die Beschwerdeführerin mit ihrem Hinweis auf das im Verwaltungsverfahren erstattete Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

6. Stille Beteiligungen

Die Beschwerdeführerin hat sich mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Dezember 1988 an der B. GmbH als unecht stille Gesellschafterin und mit Vertrag vom 18. Dezember 1979 an der A.P. GmbH zunächst als echte stille und ab 14. Dezember 1988 als unechte stille Gesellschafterin beteiligt. Die Abgabenbehörden haben das Vorliegen von Mitunternehmerschaften nicht anerkannt. Die diesbezüglichen Feststellungsbescheide sind nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, Slg.Nr. 7487 F/2000). Die Beschwerdeführerin hat sich mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Dezember 1988 an der B. GmbH als unecht stille Gesellschafterin und mit Vertrag vom 18. Dezember 1979 an der A.P. GmbH zunächst als echte stille und ab 14. Dezember 1988 als unechte stille Gesellschafterin beteiligt. Die Abgabenbehörden haben das Vorliegen von Mitunternehmerschaften nicht anerkannt. Die diesbezüglichen Feststellungsbescheide sind nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens vergleiche , dazu das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 96/15/0062, Slg.Nr. 7487 F/2000).

Mit den angefochtenen Bescheiden hat die belangte Behörde die Gesellschaftereinlagen der Beschwerdeführerin in die B. GmbH und die A.P. GmbH als Darlehen der Beschwerdeführerin an den Gesellschafter-Geschäftsführer F.G. gewertet und ist in Höhe der unterbliebenen fremdüblichen Verzinsung von verdeckten Ausschüttungen ausgegangen.

Damit hat sie die Rechtslage verkannt.

Die belangte Behörde hat ihre steuerliche Beurteilung damit begründet, dass das Eingehen der genannten stillen Beteiligungen der Beschwerdeführerin "funktionell als Kapitalhingabe an ihren Gesellschafter" zu betrachten sei, weil der Kapitalzuschuss "eigentlich von ihrem Gesellschafter" zu leisten gewesen wäre, sodass der Beschwerdeführerin ein Nachteil zumindest in Höhe eines rechnerischen Fremdfinanzierungsaufwandes erwachsen sei.

Die Annahme eines Gesellschafterdarlehens setzt zwingend das Vorliegen einer Rückzahlungsvereinbarung voraus. Dass sich F.G. zur Rückzahlung der aus Sicht der belangten Behörde auf sein Geheiß der B. GmbH und der A.P. GmbH als Einlage zugewendeten Beträge verpflichtet hätte, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Sie hat sich vielmehr auf die Feststellung beschränkt, dass die Beschwerdeführerin ihrem Gesellschafter die Last abgenommen habe, für die Finanzierung der "ihm gehörenden" Gesellschaften aufzukommen. Das in stille Beteiligungen gekleidete wirtschaftliche Engagement der Beschwerdeführerin sei als unentgeltliche Kapitalhingabe an ihren Gesellschafter F.G. zu betrachten. Zu Recht entgegnet die Beschwerdeführerin den Erwägungen der belangten Behörde, dass in diesem Fall von einer verdeckten Ausschüttung im Zeitpunkt der Hingabe der Einlagen (der Umwidmung von Lieferforderungen) auszugehen wäre. Von einer in diesem Zusammenhang getroffenen Darlehensvereinbarung zwischen F.G. und der Beschwerdeführerin auszugehen, boten - wie die Beschwerdeführerin zutreffend bemerkt - weder die Erhebungen der abgabenbehördlichen Prüfung noch die Feststellungen des Finanzamtes und der belangten Behörde Raum.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern voraus, dass die Vereinbarung nach außen ausreichend zum

Ausdruck kommt, einen klaren und eindeutigen Inhalt hat und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wäre (vgl. für viele nochmals das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043). Die von der belangten Behörde unterstellten Darlehensvereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und F.G. erfüllen keine dieser Voraussetzungen. Die Annahme von verdeckten Ausschüttungen in Form der unterbliebenen Verzinsung von Darlehen der beschwerdeführenden GmbH an ihren Gesellschafter F.G. muss daher schon am Fehlen eines tauglichen Grundgeschäftes scheitern. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern voraus, dass die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen klaren und eindeutigen Inhalt hat und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wäre (vergleiche, für viele nochmals das hg. Erkenntnis vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043). Die von der belangten Behörde unterstellten Darlehensvereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und F.G. erfüllen keine dieser Voraussetzungen. Die Annahme von verdeckten Ausschüttungen in Form der unterbliebenen Verzinsung von Darlehen der beschwerdeführenden GmbH an ihren Gesellschafter F.G. muss daher schon am Fehlen eines tauglichen Grundgeschäftes scheitern.

Die aufgezeigte Rechtswidrigkeit betrifft hinsichtlich der Körperschaftsteuer die Jahre 1995, 1996 und 1997 und hinsichtlich der Festsetzung von Kapitalertragsteuer (auf Grund des abweichenden Wirtschaftsjahres der Beschwerdeführerin) die Kalenderjahre 1994, 1995 und 1996 sowie den Jänner 1997.

Da eine Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes einer Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (vgl. Pkt. 2), vorgeht, waren der zur Zl. 2005/15/0149 angefochtene Bescheid hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 und der zur Zl. 2005/15/0148 angefochtene Bescheid zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Da eine Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes einer Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (vergleiche, Pkt. 2), vorgeht, waren der zur Zl. 2005/15/0149 angefochtene Bescheid hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 und der zur Zl. 2005/15/0148 angefochtene Bescheid zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Die Beschwerdeführerin bekämpft mit ihrer unter der Zl. 2005/15/0149 protokollierten Beschwerde ausdrücklich auch die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1993. Für dieses Jahr wurden im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung verdeckte Ausschüttungen in Höhe von 100.000 S im Zusammenhang mit "Unternehmensleistungen für den privaten Wohnbereich" (Installation zweier Küchen für nahe Angehörige des Gesellschafter-Geschäftsführers) festgestellt. Diese Prüfungsfeststellung wurde im Verwaltungsverfahren weder dezidiert bekämpft, noch enthält die Beschwerde dazu Ausführungen.

Die Beschwerde erweist sich daher hinsichtlich der Festsetzung von Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 als unbegründet und war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich daher hinsichtlich der Festsetzung von Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 als unbegründet und war daher insoweit gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47 f, f, VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 23. Februar 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2005150148.X00

Im RIS seit

19.03.2010

Zuletzt aktualisiert am

19.07.2017

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at