



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat über die Berufungen der A-C GmbH, Wien, zuletzt vertreten durch StB GmbH, Adr.-StB, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 und 1999 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 1998 entschieden:

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 wird abgeändert.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 1998 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 1998 wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Den angefochtenen Bescheiden liegt eine abgabenbehördliche Prüfung (Betriebsprüfung) zu Grunde.

Berufungswerberin ist die A-C GmbH, FN 123456x (idF kurz Bw bzw GmbH).

Alleingesellschafterin der Bw war von Februar **1996** bis Juni **2000** Frau Dr. E.F. (eine Ärztin).

Geschäftsführerin der Bw ist seit April **1996** Frau J.K..

Frau Dr. E.F. hatte die GmbH-Anteile im Jahr 1996 um S 1,-- erworben (es handelte sich zu diesem Zeitpunkt um einen GmbH-Mantel), im Jahr 2000 verkaufte sie diese GmbH-Anteile ebenfalls um S 1,-- an Frau J.K..

Frau J.K. (eine Personal- und Unternehmensberaterin) ist daher seit Juni **2000**

Alleingesellschafterin der Bw.

Frau Dr. E.F. und Frau J.K. kennen einander etwa seit dem Jahr 1975, sie stehen allerdings in keinem Verwandtschaftsverhältnis.

Frau Dr. E.F. lebt seit dem Jahr 1977 in mmmm Wien, K-gasse 3/39A, Frau J.K. lebt seit dem Jahr 1992 ebenfalls an der Adresse mmmm Wien, K-gasse 3, allerdings Tür 27 (jeweils laut Melderegister).

Die Bw ist wirtschaftlich eng mit einer zweiten GmbH, der A.-B. GmbH, FN 78910y [nunmehr A-F GmbH] (idF A-B GmbH), verflochten.

Die Umsätze der Bw wurden im Wesentlichen an die A-B GmbH erbracht.

Frau J.K. war von **1994** bis **Jänner 2001** mit einer Beteiligung von 25 % Gesellschafterin der A-B GmbH.

Die übrigen 75 % waren mittelbar bzw unmittelbar Herrn Dr. M.N. zuzurechnen.

Handelsrechtliche Geschäftsführer der A-B GmbH waren Herr Dr. M.N. und Frau J.K.. Frau J.K. übte tatsächlich allerdings bei der A-B GmbH keine Geschäftsführungstätigkeit aus.

Die A-B GmbH war von Ende **1997** bis Anfang **2008** an der Adresse nnnn Wien, A-Straße\_9 ansässig.

Die Bw war von Ende **1997** bis Mitte **2002** ebenfalls an der Adresse nnnn Wien, A-Straße\_9 ansässig.

Die Bw war (wie auch die A-B GmbH) im Bereich Headhunting - Recruiting tätig.

Diese Tätigkeit wurde für die Bw durch die Geschäftsführerin, Frau J.K., wahrgenommen. Die Bw erbrachte durch ihre Geschäftsführerin Frau J.K. Geschäftsführungstätigkeiten für die A-B GmbH.

(Ursprünglich war Frau J.K. bei der A-B GmbH selbst tätig gewesen, aus im

---

Verwaltungsverfahren näher dargestellten Gründen wurde diese Tätigkeit allerdings in der Folge im Rahmen der Bw ausgeübt.)

Mit Datum vom 11.9.1998 legte die Bw an die A-B GmbH eine Honorarnote für „die erbrachte Geschäftsführertätigkeit durch Frau J.K. im Zeitraum Dezember 1996 bis einschließlich Juli 1998“ über 1.804.362,94 S zuzüglich 20 % USt, insgesamt somit 2.165.235,53 S.

Diese Honorarforderung bzw deren weiteres Schicksal ist Gegenstand des Berufungsverfahrens.

Die Honorarforderung wurde im Jahr 1998 zum Teil bedient, im Umfang von 1.000.000 S wurde sie allerdings noch im Herbst 1998 in ein „Darlehen“ umgewandelt. Letztgenannter Vorgang wurde von der Bw und der A-B GmbH entsprechend in den Jahresabschlüssen (der Bw zum 31.12.1998 und der A-B GmbH zum 31.7.1999) dokumentiert; es wurde jeweils die Position „Darlehen“ ausgewiesen.

Über diese „Umwandlung“ in ein „Darlehen“ wurde keine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen, ebenso wurden kein konkreter Termin für die Rückzahlung und keine Verzinsung vereinbart. Vielmehr sollte die Rückzahlung erst dann erfolgen, wenn die wirtschaftliche Situation der A-B GmbH gefestigt wäre (in etwa im Sinne einer „Besserungsvereinbarung“). Die Bw und die A-B GmbH konnten sich allerdings nicht über den Begriff einer „ausreichend positiven wirtschaftlichen Situation“ einigen.

Einbringungsversuche wurden seitens der Bw zu keinem Zeitpunkt unternommen.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 5.2.2001 im Rahmen der Betriebsprüfung gab der steuerliche Vertreter der Bw zu dem „Darlehen“ an:

„Dieses Darlehen aus dem Wirtschaftsjahr 1998 stellt eine Forderung gegen die A-B GmbH dar. Es diente dazu, die angespannte Liquiditätslage der A-B GmbH zu stärken.

Auf Grund der angespannten Ertragslage der A-B GmbH erfolgte im Jahr 1999 eine Wertberichtigung um ATS 500.000.

Bedingt durch den Umstand, dass dieses Darlehen als liquiditätsstützende Maßnahme konzipiert war, erfolgte keine Verzinsung des Darlehens. Eine Verzinsung hätte die Liquiditätslage der A-B GmbH zusätzlich belastet.

Zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung konnte eine Uneinbringlichkeit des Darlehens nicht ausgeschlossen werden, weshalb hinsichtlich der Rückzahlung des Darlehens (vorerst) auch keine Vereinbarung getroffen wurde.

Festhalten dürfen wir, dass die Bw an der A-B GmbH nicht beteiligt ist.“

Bei Erstellung des Jahresabschlusses der Bw zum 31.12.1999 wurde diese Forderung (das „Darlehen“) zu 50 %, somit in Höhe von 500.000 S,-- gewinnmindernd wertberichtet.

Zu einem (formellen) Verzicht auf das „Darlehen“ kam es nicht. Im Jahresabschluss der A-B GmbH zum 31.7.2000 wurde das „Darlehen“ nach wie vor mit 1.000.000 S ausgewiesen.

Der Jahresabschluss der Bw zum 31.12.1998 wurde mit 6.10.1999 von der Geschäftsführerin unterfertigt und am 30.11.1999 beim Finanzamt eingereicht.

Der Jahresabschluss der Bw zum 31.12.1999 wurde im Frühsommer 2000 erstellt und am 11.12.2000 beim Finanzamt eingereicht.

Im Herbst 2000 wurden zwischen Herrn Dr. M.N. als Vertreter der A-B GmbH und deren Interessen sowie Frau J.K. als Vertreterin der Bw und deren Forderungen Verhandlungen über die Modalitäten des Ausscheidens von Frau J.K. aus der A-Gruppe geführt. Kurz vor Weihnachten 2000 gelang in den Verhandlungen über das Ausscheiden von Frau J.K. aus der A-Gruppe der Durchbruch.

Alle Forderungen der Bw aus den seit 1999 erbrachten Leistungen wurden von der A-B GmbH bezahlt.

Das streitgegenständliche „Darlehen“ von S 1.000.000 wurde Ende des Jahres 2000 um einen Preis von S 500.000 von der Bw (Zedent) an Herr Dr. M.N. als „Person“ (Zessionar) verkauft (zediert).

Die von Frau J.K. gehaltenen Geschäftsanteile an der A-B GmbH wurden (ebenfalls im Dezember 2000) an Herrn Dr. M.N. zu den Anschaffungskosten abgetreten (vgl Schreiben vom August 2002).

Auf dem als „unwiderruflicher Zessionsvertrag“ überschriebenen, nicht datierten Vertrag findet sich ein Stempel des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern: „Angezeigt am 4. JAN. 2001“; in dem Vertrag wird ausgeführt:

„Dem Zedenten steht gegen die“ A-B GmbH „eine Forderung im Nominale von 1.000.000 S zu. Bei dieser Forderung handelt es sich um ein Darlehen, das durch die Umwandlung von Verbindlichkeiten am 31.12.1998 eingeräumt wurde. Dieses Darlehen wird in der Bilanz ausgewiesen. Der Zedent ... [Bw] tritt diese Forderung unwiderruflich um einen Kaufpreis im Nominale von 500.000 S an den Zessionar Dr. M.N. ab.“

Anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung wurde Frau Dr. E.F. befragt. Die Niederschrift über diese Befragung lautet wie folgt [*Anm: Abkürzungen und Bezeichnungen an die Textierung der Berufungsentscheidung angepasst*]:

„Das geprüfte Unternehmen (Bw) erbrachte im Zeitraum 12/96 – 7/98 gegenüber der wirtschaftlich verflochtenen A-B GmbH Leistungen über durchgeführte Geschäftsführertätigkeiten. In diesem Zusammenhang wurde im 9/1998 eine Rechnung iHv S 2.165.235,- gelegt. Diese Faktura wurde von der damaligen Geschäftsführerin und ab dem Jahr 2000 alleinig tätigen Gesellschafterin Frau J.K. unterfertigt.

Aus einer am 31.12.1998 auf dem Verr.Kto der A-B GmbH [richtig wohl: der Bw] vorge-

nommenen Umbuchung geht hervor, dass rd 3 ½ Monate nach Rechnungslegung auf einen Großteil dieser Forderung, nämlich S 1.000.000 verzichtet wurde.

*Frage: Die Bilanz 1998 wurde am 27.4.2000 beim Finanzamt eingereicht. Zu diesem Zeitpunkt stand schon fest, dass die bisherige Geschäftsführerin Frau J.K. die Firma als neue Eigentümerin führen wird. Erfolgte der Forderungsverzicht mit ihrem Wissen und mit ihrem Einverständnis oder war bereits die neue Eigentümerin damit befasst?*

Antwort: Ich kenne Frau J.K. bereits erinnerlich seit 1975 und habe sie aufgrund ihres Arbeitseinsatzes, ihrer Integrität und Kompetenz schätzen gelernt und sie genoss mein volles Vertrauen. Da die Bw [richtig wohl: die A-B GmbH] damals in Managementschwierigkeiten war beschloss ich, mein persönliches Wissen im medizinischen Bereich zusammen mit dem Know-how von Frau J.K. in eine neu zu gründende Firma einzubringen. Im Laufe der Zeit stabilisierte sich die Situation der anderen Firma wieder, sodass ich als Folge meine Gesellschafteranteile an Frau J.K. abtrat, zumal meine Vorstellungen nicht so zum Tragen kamen. Bezuglich des Forderungsverzichtes gebe ich an, dass ich von Frau J.K. informiert wurde.

*Frage: Nenne sie die wirtschaftlichen Gründe für diesen Verzicht.*

Antwort: Da meine Geschäftsführerin Frau J.K. diese Vorgangsweise für gerechtfertigt hielt, genoss sie mein volles Vertrauen. Andere Gründe als diesen gibt es nicht.

*Frage: Ihnen war bekannt, dass Frau J.K. zugleich auch Gesellschafterin der A-B GmbH ist bzw war?*

Antwort: Wie bereits eingangs festgehalten war mir diese Tatsache bekannt.

*Frage: Hat man sie bei Gesprächen über die wirtschaftlichen Verhältnisse und die Gewinnssituation (im Zeitraum des Forderungsverzichtes) der A-B GmbH informiert?*

Antwort: Nein, das war nicht der Fall.

*Frage: Sie haben im Jahr 2000 ihre Gesellschaftsrechte an Frau J.K. veräußert. Können Sie uns den Verkaufserlös sagen?*

Antwort: Ich habe, wie ich die Gesellschaftsrechte angekauft habe S 1,-- bezahlt. Es gab die Klausel, wenn ein Verdienst aus der vorhergehenden Tätigkeit entsteht werde ich die Minimalkörperschaftsteuer zu bezahlen haben. Bezuglich des Verkaufes ergab sich daher kein Geldfluss (außer S 1,--)."

Die Prüferin stellte (neben anderen Feststellungen) in ihrem Bericht iZm der in ein „Darlehen“ umgewandelten Forderung in Tz 31 unter der Überschrift „Forderungsverzicht 1998“ bzw in Tz 20 und 32 Folgendes fest:

Die Bw sei ab dem Jahr 1997 ausschließlich damit beauftragt gewesen, für die wirtschaftlich und persönlich verbundene A-B GmbH die Geschäftsführung in Person der Geschäftsführerin Frau J.K. vorzunehmen. In diesem Zusammenhang sei die angeführte Honorarnote vom 11.9.1998 gelegt worden. Bereits mit 31.12.1998, also rund drei Monate nach Ausstellung der Rechnung, sei ohne Nachweis konkreter Einbringungsmaßnahmen diese Honorarforderung im Umfang von S 1.000.000 als sonstige Darlehensforderung umgebucht und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr 1999 zu 50 % wertberichtigt worden.

Aus der Aktenlage gehe hervor, dass Frau J.K., welche seit der Gründung der Bw die Geschäftsführertätigkeit immer alleine ausgeübt habe, ab 2.7.2000 Alleingesellschafterin der Bw sei. Gleichzeitig scheine sie als Gesellschafterin und Geschäftsführerin bei der verbun-

denen A-B GmbH auf. Beide Unternehmen seien räumlich (der Ort der Geschäftsleitung befindet sich in nnnn Wien, A-Straße\_9) und wirtschaftlich eng miteinander verbunden. Es sei festgestellt worden, dass nicht die Gesellschafterin Frau Dr. E.F., sondern in Wirklichkeit die Geschäftsführerin Frau J.K. als machhabende Person innerhalb der Gesellschaft fungiert habe (Niederschrift vom 6.4.2001 mit Frau Dr. E.F.). Der Forderungsverzicht gegenüber dem verbundenen Unternehmen sei über Veranlassung der Geschäftsführerin Frau J.K. erfolgt, welche in weiterer Folge durch den Erwerb der Gesellschaftsrechte zum symbolischen Kaufpreis von S 1,-- ab dem Jahr 2000 auch nach Außen hin als Eigentümerin gegolten habe.

Die Vorgehensweise,

a) die streitgegenständliche Honorarforderung in Höhe von S 1.000.000 in eine vertraglich unklare Darlehensforderung umzuwidmen und

b) sie bereits im darauffolgenden Jahr mit 50 % wertzuberichtigen, werde als im Geschäftsverkehr nicht fremdverhaltenskonform bzw unter Fremden als nicht üblich angesehen. Es liege darin eine Vorteilsgewährung der Bw, welche durch die Geschäftsführerin und machhabende Frau J.K. ermöglicht worden sei und die zu einer wesentlichen Minderung des Gesellschaftsvermögens geführt habe. Es werde daher der Betrag von S 1.000.000 als verdeckte Ausschüttung behandelt (Tz 31). Diese verdeckte Ausschüttung betreffe Frau J.K. und sei der Kapitalertragsteuer zu unterziehen (Tz 32).

Da das Darlehen als verdeckte Ausschüttung gewertet werde, sei die im Jahr 1999 erfolgte Wertberichtigung von S 500.000 nicht anzuerkennen (Tz 20).

Weiters stellte die Prüferin in Tz 16 und 18 ihres Berichtes fest, entsprechend einem vor Beginn der Prüfung übermittelten Schreiben würden die mit 20% Umsatzsteuer steuerpflichtigen Entgelte um S 293.866 erhöht. Diese Entgeltsberichtigung stelle in gleicher Höhe eine Erlösberichtigung dar, der Gewinn sei daher ebenfalls um den Betrag von S 293.866 zu erhöhen.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1998 und 1999 entsprechende Körperschaftsteuerbescheide sowie für den Zeitraum 1998 einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer im Betrag von S 333.333. Zur Begründung verwies das Finanzamt jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bzw den darüber erstellten Bericht.

Gegen diese Bescheide er hob die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung. In den Berufungen sowie in zwei weiteren Schriftsätze brachte sie zusammengefasst vor, der Anteilerwerb durch Frau Dr. E.F. (Ärztin) verbunden mit der Geschäftsführungstätigkeit von Frau J.K. (Personal- und Unternehmensberaterin) sei mit dem Ziel der Begründung einer strategischen Allianz zur Erschließung des pharmazeutischen Marktes im Rahmen der Personal- und Unternehmensberatung erfolgt. Die Bw habe ihre Leistungen an die A-B GmbH erbracht, da Frau J.K. die Organisationsstrukturen der A-B GmbH in Anspruch habe nehmen

können, wodurch ein Kosten- und Konkurrenzvorteil für die Bw habe lukriert werden können. Mit der Rechnung vom 11.9.1998 habe die Bw eine Reihe von an die A-B GmbH erbrachten Leistungen ausfakturiert. Eine sofortige Bezahlung des gesamten Betrages sei nicht möglich gewesen, weil sich die A-B GmbH in einer finanziellen Engpasssituation befunden habe. Daher sei ein Betrag von S 1.000.000 in ein „Darlehen“ umgewidmet worden. Da sich die finanzielle Lage der A-B GmbH zum Bilanzerstellungszeitpunkt der Bw nicht verbessert gehabt habe, sei im Jahresabschluss 1999 eine Wertberichtigung in Höhe von S 500.000 vorgenommen worden (Berufung).

Die A-Gruppe habe von Anfang an aus mehreren rechtlich getrennten, teilweise verbundenen Unternehmen bestanden, wobei die A-B GmbH die zentrale operative Gesellschaft (das unternehmerische „Herz“) der Gruppe gewesen sei. Ende des Jahres 1995 bzw mit Beginn des Jahres 1996 sei ein neues Verrechnungsmodell eingeführt worden. Dieses habe jedem Gesellschafter einen größeren unternehmerischen Freiraum einräumen sollen. Jeder Gesellschafter der operativen GmbH sollte die von ihm erwirkten Umsätze in einer eigenen, von ihm geführten Gesellschaft verrechnen. Die A-B GmbH sollte als Verrechnungszentrale bestehen bleiben, in welcher die administrativen Aufwendungen wie zB Personalaufwendungen, als sogenannte „Overhead-Kosten“ an die einzelnen Gesellschaften aufgeteilt werden sollten. Um dieses „GmbH-Modell“ umzusetzen, hätten die damaligen Geschäftsführer (Partner) der A-B GmbH (ua Frau J.K.) eine zusätzliche Geschäftsführungsfunktion in jeweils einer eigenen (wirtschaftlich verflochtenen) GmbH angenommen. Diese GmbH sei im Fall von Frau J.K. die Bw. Als Gesellschafterin habe Frau Dr. E.F. gewonnen werden können. Das Konzept der Bw habe vorgesehen, parallel zur weiter bestehenden Verflechtung mit der A-Gruppe neue Unternehmensberatungskontakte im Bereich Medizintechnik aufzubauen und damit mehrere Akquisitionsschienen gleichzeitig zu bearbeiten. Nach wenigen Monaten habe sich herausgestellt, dass der A-B GmbH mit dem neu eingeführten Verrechnungsmodell die Liquiditätsgrundlage entzogen gewesen sei. Parallel sei Uneinigkeit zwischen den Partnern darüber entstanden, wie eine Verbesserung der Zahlungsfähigkeit der A-B GmbH herbeigeführt werden könne bzw solle. Im Juni 1996 hätten die zwei Hauptbanken die damals aushaftenden Kredite fällig gestellt. In den folgenden Monaten habe die A-B GmbH massive Liquiditätsprobleme zu bewältigen gehabt. Mit September 1996 sei das erst wenige Monaten davor eingeführte Verrechnungsmodell wieder eingestellt worden, um den dringendsten Liquiditätsbedarf der A-B GmbH abzudecken. Ab Herbst 1996 sei die Rechnungslegung aller Projekte wieder von der A-B GmbH erfolgt. Mit den wirtschaftlich verflochtenen GmbHs sei ein Honoraranspruch vereinbart worden. Im April 1997 sei rückwirkend auf den Bilanzstichtag 31.7.1996 eine Bereinigung der Gesellschaftsstruktur vorgenommen worden. Ab diesem Zeitpunkt habe Frau J.K. an der A-B GmbH einen Geschäftsanteil von 25 % gehalten. Sie habe

auf Grund der Größe ihres Anteiles keinen maßgebenden Einfluss auf die Entscheidungen der A-B GmbH nehmen können. Intern sie vereinbart gewesen, dass Herr Dr. M.N., der zweiten Geschäftsführer der A-B GmbH, die administrativen Belange der Geschäftsführung wahrnehmen sollte. Frau J.K. sollte sich auf die Tätigkeit als Personalberaterin konzentrieren. Daher habe Frau J.K. im relevanten Zeitraum keinen entscheidenden Einfluss auf die operative Unternehmensführung der A-B GmbH gehabt. Aufgrund der schwierigen Liquiditätslage der A-B GmbH seien seitens der Bw die im Jahr 1997 erbrachten Leistungen nicht an die A-B GmbH verrechnet worden. Es sei vereinbart gewesen, dass auf die Abgeltung nicht verzichtet werde, sondern dass diese Leistungen zu einem späteren Zeitpunkt verrechnet werden sollten.

Schließlich seien im Herbst 1998 die Leistungen von Frau J.K. für den Zeitraum von 12/1996 bis einschließlich 7/1998 in Rechnung gestellt worden, um eine dokumentierte, einklagbare Forderung im Jahresabschluss auszuweisen. Für diesen Betrag (rund S 1,8 Mio plus 20 % USt = rund S 2,165 Mio) seien im Mai 1998 S 500.000 akontiert worden und weitere S 700.000 im Zeitraum August bis November 1998 an die Bw bezahlt worden. In mehreren Besprechungen zwischen den Geschäftsführern der A-B GmbH im Herbst 1998 sei Frau J.K. die Zusage abgerungen worden, seitens der Bw an die A-B GmbH ein „Darlehen“ in Höhe von S 1.000.000 zu gewähren, um die nach wie vor angespannte Liquiditätslage der A-B GmbH zu unterstützen. Es treffe nicht zu, dass die Verrechnung der Geschäftsführerkosten von der Bw an die A-B GmbH erst zu einem Zeitpunkt erfolgt sei, als sich herausgestellt habe, dass der Betrag von S 1.000.000 nicht einbringlich seien werde. Ebenso treffe nicht zu, dass in der Folge keine weiteren Zahlungsvereinbarungen getroffen worden seien. Frau J.K. habe in den Jahren 1997 bis 1999 (obwohl handelsrechtliche Geschäftsführerin) keine operativen Managementfunktionen in der A-B GmbH wahrgenommen und daher über keinen entscheidenden Einfluss in die tatsächliche Unternehmensführung gehabt. Das „Darlehen“ von S 1.000.000 sei nicht ohne vorherige langwierige Diskussion gewährt worden, um die Liquiditätslage der sich damals in einer schwierigen Situation befindlichen A-B GmbH zu stärken.

Es sei mündlich vereinbart worden, dass eine Rückzahlung erst dann erfolgen könne, wenn die wirtschaftliche Situation der A-B GmbH gefestigt sei (in etwa im Sinne einer „Besserungsvereinbarung“). Ein schriftlicher Vertrag habe nicht abgeschlossen werden können, da man sich nicht über den Begriff einer „ausreichend positiven wirtschaftlichen Situation“ habe einigen können. Eine vollständige Bezahlung der Honorarnote für die Leistungen bis 7/1998 sei zum damaligen Zeitpunkt aufgrund der finanziellen Situation keinesfalls möglich gewesen. Frau J.K. als Vertreterin der Bw habe versucht, eine Rückzahlungsvereinbarung zu treffen. Sie habe aber kein besseres Verhandlungsergebnis erzielen können, weil die Bw inzwischen wirtschaftlich nahezu vollständig von der A-B GmbH abhängig gewesen sei.

Es sei aus diesen Verhandlung eindeutig ersichtlich, dass das Darlehen bereits im Herbst 1998

---

gewährt worden sei, die Erfassung in den Geschäftsbüchern sei lediglich erst zum 31.12.1998 erfolgt, weil diese Sondervereinbarung in der laufenden Buchhaltung nicht aufgenommen worden sei.

Auch im Jahr 1999 seien die laufenden Honoraransprüche der Bw aufgrund der Leistungen von Frau J.K. als Personalberaterin nicht zur Gänze bedient worden. Von den erbrachten Leistungen von rund S 2 Mio seien seitens der A-B GmbH lediglich S 744.000 bezahlt worden. Im Jahresabschluss der Bw seien die Forderungen gegenüber der A-B GmbH in den „noch nicht fakturierten Leistungen“ enthalten, die Zahlungen der A-B GmbH in den „kreditorischen Debitoren“. Da sogar aus den laufenden Ansprüchen eine Forderung von rund S 1.256.000 bestehen geblieben sei, habe eine Rückzahlung des „Darlehens“ in naher Zukunft seitens der A-B GmbH nicht in Aussicht gestellt werden können. Nach den weiteren Zahlungsstockungen im Jahr 1999 und zu Beginn des Jahres 2000 betreffend die erst danach entstandenen Honoraransprüche habe sich die Geschäftsführerin der Bw J.K. im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 1999 im Frühsommer 2000 zu einer Wertberichtigung in Höhe von 50 % entschlossen. Bereits im Herbst 1998 sei versucht worden, in Verhandlungen Zahlungsmodalitäten zu vereinbaren, um die Einbringlichkeit sicherzustellen.

Zugleich mit dem Bekanntwerden der nach wie vor angespannten wirtschaftlichen Situation in der A-B GmbH habe Frau J.K. „ihrer Gesellschafterin, Frau Dr. E.F.“, darüber Bericht erstattet. Frau J.K. und Frau Dr. E.F. seien übereingekommen, dass die ursprüngliche Geschäftsidee nicht habe verwirklicht werden können und dass daher Frau J.K. die Geschäftsanteile zur Gänze übernehmen solle. Die Überlegungen von Frau J.K., aus der A-Gruppe auszuscheiden, hätten die Idee der Anteilsübertragung zusätzlich verstärkt, sodass am 13.6.2000 die Geschäftsanteile der Bw von Frau J.K. übernommen worden seien.

Im Jahr 1998 habe sicherlich nicht die Entwicklung der A-B GmbH fast zwei Jahre im vorhinein erkannt werden können. Die Einbringlichkeit sei daher ursprünglich auch nicht grundsätzlich in Frage zu stellen. Die während der Betriebsprüfung erstattete Vorhaltsbeantwortung enthalte nicht die Aussage, es habe von vornherein gewusst werden können bzw feststehen können, dass das gewährte Darlehen nicht einbringlich sein würde. Die Aussage, dass eine Uneinbringlichkeit des Darlehens nicht ausgeschlossen habe werden können, stelle lediglich eine allgemeine Tatsache fest, die bei jeglicher Geldverleihung zutreffe und im übrigen das Wesen jeglicher unternehmerischer Tätigkeit darstelle. Wenn wirtschaftlich verbundene Gesellschaften einem Unternehmen, das sich in einer kritischen Phase seines Daseins befindet, eine Zahlungsstreckung – in welcher Form auch immer – aus einem Abhängigkeitsverhältnis heraus zusagen müssten, werde sich das Risiko einer (teilweisen) Uneinbringlichkeit niemals vermeiden lassen. Derartige Geschäftsfälle würden täglich durchgeführt und zählten zu den Grundgeschäften des Unternehmertums schlechthin.

---

Tatsächlich sei das streitgegenständliche „Darlehen“ einbringlich gewesen und in der Höhe von S 500.000 zurückgezahlt worden sei. [Anm: Tatsächlich wurde die Forderung im Zuge der Abwicklung der Geschäftsbeziehungen an Herrn Dr. M.N. um die genannten S 500.000 abgetreten.]

Die Liquiditätslage bzw die finanzielle Situation der A-B GmbH sei streng von deren Ertragslage zu unterscheiden. Insbesondere in den Jahren 1996 bis 1999 sei die finanzielle Lage der A-B GmbH durchwegs angespannt gewesen, während die Ertragslage ein durchaus positives Bild gezeichnet habe. Die A-B GmbH habe zu den Stichtagen 31.7.1996 bis 31.7.1999 jeweils Bankverbindlichkeiten von rund S 4,1 Mio, S 1,7 Mio, S 3,1 Mio und S 5,5 Mio gehabt. Aus den Jahresabschlüssen der A-B GmbH sei ersichtlich, dass zwischen 1996 und 2000 keine Gewinnausschüttung vorgenommen worden sei bzw vorgenommen habe werden können. Die Unmöglichkeit einer Gewinnausschüttung habe für die A-B GmbH, ihre Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger von Beginn ihres Bestehens an bis zum heutigen Tage (2002) bestanden. Aufgrund dieser Entwicklung habe sich Frau J.K. entschlossen, mit Verhandlungen über ihr Ausscheiden aus der A-Gruppe zu beginnen.

Im Herbst 2000 seien zwischen Herrn Dr. M.N. als Vertreter der A-B GmbH und deren Interessen sowie Frau J.K. als Vertreterin der Bw und deren Forderungen Verhandlungen über die Modalitäten des Ausscheidens von Frau J.K. aus der A-Gruppe geführt worden. Kurz vor Weihnachten 2000 sei „der Durchbruch in den inzwischen zähen Verhandlungen“ gelungen und Frau J.K. habe erreichen können, dass die Bw alle ihre Forderungen aus den erbrachten Leistungen seit 1999 von der A-B GmbH bezahlt wurden und dass das streitgegenständliche „Darlehen“ von S 1.000.000 um einen Preis von S 500.000 an Herr Dr. M.N. (als „Person“) zediert wurde. Aus der Abtretung der Geschäftsanteile an der A-B GmbH (ebenfalls im Dezember 2000) habe Frau J.K. keinen Gewinn erzielen können, da sie diese lediglich zu den Anschaffungskosten habe veräußern können (Schreiben vom August 2002).

Das Finanzamt könne nicht plausibel erklären, worin der Vorteil für Frau J.K. (und nicht für die A-B GmbH!) im konkreten Fall liegen solle. Mehrmals sei unterstellt worden, die Absicht von Frau J.K. habe darin bestanden, dass sie für die Geschäftsanteile der Bw zum Zeitpunkt der Übernahme nur S 1,-- bezahlen habe müssen. Die Darlehensgewährung sei aber zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt (Herbst 1998) erfolgt als die Übernahme der Anteile (Juni 2000). Bis dahin habe sich Frau J.K. redlich um die Eintreibung der Honorare der Bw bemüht. Erst die anhaltenden Schwierigkeiten der A-B GmbH, das Abhängigkeitsverhältnis der Bw zur A-B GmbH und die Erkenntnis, dass die geplante strategische Ausrichtung der Bw nicht verwirklicht habe werden können, sei Auslöser dafür gewesen, dass Frau J.K. an die Gesellschafterin der Bw, Frau Dr. E.F. das Angebot gelegt habe, deren Geschäftsanteile zur Gänze zu übernehmen. Da Frau Dr. E.F. die Anteile ursprünglich zu einem Preis von S 1,--

übernommen habe und im Zeitraum ihrer Gesellschafterstellung keine Wertsteigerung des Unternehmens erfolgt sei, sei als Kaufpreis ebenso S 1,- vereinbart worden. Der vereinbarte Kaufpreis für die Übernahme der Geschäftsanteile der Bw stehe daher in keinerlei Zusammenhang zu dem fast zwei Jahre zuvor gewährten „Darlehen“. Frau J.K. habe im Zuge ihres Ausscheidens aus der A-Gruppe Ende des Jahres 2000 keinen Vorteil erzielt. Es habe keine Bereicherung stattgefunden. Ohne Vorliegen eines Vorteiles bzw einer Vorteilserzielungsabsicht könne keine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Eine Fremdunüblichkeit in der Vereinbarung (die möglicherweise durch das Abhängigkeitsverhältnis der Bw von der A-B GmbH habe entstehen können) sei für sich alleine kein ausreichendes Argument, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu unterstellen. Es sei nicht festgestellt worden, worin der Vorteil der unterstellten Zuwendung bestanden habe. Es sei auch nicht festgestellt worden, worin die Absicht einer Vorteilszuwendung bestanden habe. Es liege keine verdeckte Ausschüttung vor, weil jedenfalls keine Vorteilszuwendung oder Vorteilszuwendungsabsicht bestanden habe.

Verdeckte Ausschüttungen seien alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft einem Beteiligten oder einem ihm Nahestehenden lediglich in seiner Eigenschaft als Beteiligter (oder ihm Nahestehender) und nicht als Vertragspartner im Wege unangemessener oder unangemessen hoher Aufwendungen oder des Verzichts auf Erträge zulasten ihres Gewinnes oder ihrer steuerlichen Einkünfte gewähre. Es handle sich also um eine durch die Gesellschafterstellung bedingte fremdunübliche Vorteilsgewährung an einen Gesellschafter. Eine fremdunübliche Vorteilsgewährung als verdeckte Ausschüttung setze Gesellschafterstellung, Fremdunüblichkeit und subjektive Tatseite voraus.

Voraussetzung sei somit ua die Gesellschaftereigenschaft. Verdeckte Ausschüttungen könnten jedoch auch nahen Angehörigen zufließen, seien aber auch dann dem Gesellschafter zuzurechnen. Im Streitfall könne von einem solchen Gesellschafterverhältnis keine Rede sein. Frau Dr. E.F. sei lediglich an der Bw beteiligt gewesen, nicht jedoch an der A-B GmbH. Ebenso habe kein Beteiligungsverhältnis zwischen der Bw und der A-B GmbH bestanden. Frau J.K. und Frau Dr. E.F. stünden auch in keinem Verwandtschaftsverhältnis, sie seien zueinander fremde Dritte. Frau Dr. E.F. habe in ihrer Zeugenaussage auch darauf hingewiesen sowie lägen überhaupt keine Anhaltspunkte dafür vor, dass sie Frau J.K. habe begünstigen wollen. Frau J.K. stehe in keinem Verwandtschaftsverhältnis mit Herrn Dr. M.N.. Beide Personen seien wie fremde Dritte anzusehen. Da Frau J.K. an der A-B GmbH lediglich mit 25 % beteiligt gewesen sei, habe ihr bei dieser Gesellschaft der beherrschende Einfluss gefehlt. Jeder (hypothetische) Vorteil wäre mit 75 % einem anderen Gesellschafter, welcher ebenso ein fremder Dritter sei, zugeflossen. Es widerspreche jedoch der Lebenserfahrung und den Denkgesetzen, dass man das eigene Vermögen um 100 % schmälere, um eine andere Person

dann lediglich mit 25 % zu bereichern. Bei einer 25 %igen Beteiligung von Frau J.K. fehle jegliche Sinnhaftigkeit einer Vorteilszuwendung an die A-B GmbH, weil in einem solchen Fall ein fremder Dritter 75 % des Vorteils lukrieren würde. Da im Streitfall kein begünstigter Gesellschafter und kein ihm nahe stehender Angehöriger vorhanden seien, könne schon aus diesem Grund keine verdeckte Ausschüttung angenommen werden.

Ebenso liege keine fremdunübliche Gestaltung vor. Die Bw habe die von ihr erbrachten Leistungen an die A-B GmbH fakturiert. Es sei fremdüblich, erbrachte Leistungen auch abzurechnen. Als in weiterer Folge bei der A-B GmbH Zahlungsschwierigkeiten eingetreten seien, habe die Bw durch Umqualifizierung eines Teiles der aushaftenden Forderung in ein „Darlehen“ reagiert. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass im Fall von Zahlungsschwierigkeiten nicht sofort Rechtsmittel gegen den Vertragspartner ergriffen würden. Hinzu komme, dass die A-B GmbH de facto der einzige Vertragspartner der Bw gewesen sei. Sie habe daher faktisch nicht die Möglichkeit gehabt, relativ kurzfristig Executionsmaßnahmen zu setzen, ohne die eigene Existenz aufs Spiel zu setzen. Ein solches erzwungenes Verhalten sei aber nicht fremdunüblich. Würde die Bw nicht einen Teil der Forderung aus Lieferungen und Leistungen in ein „Darlehen“ umqualifiziert haben, hätte sich die Frage einer verdeckten Ausschüttung nie gestellt, das wirtschaftliche Ergebnis wäre aber das selbe gewesen. Die Bw hätte einen Teil ihrer Forderungen nicht einbringen können, ohne die eigene Existenz zu gefährden.

Die Wertberichtigung im Jahresabschluss für das Jahr 1999 sei erforderlich gewesen, weil zum Bilanzerstellungszeitpunkt ausreichende Anhaltspunkte vorgelegen seien, dass nicht sämtliche aushaftende Forderungen würden befriedigt werden können. Ob eine solche Wertberichtigung aber bei einem Darlehen oder bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen erfolge, weil diese nicht vollständig einbringlich seien, mache im wirtschaftlichen Ergebnis keinen Unterschied. Die Bw habe sich somit nicht fremdunüblich verhalten.

Eine verdeckte Ausschüttung setze eine subjektive Tatseite, einen auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentschluss voraus, wobei die Vorteilsgewährung außerbetrieblich (privat oder gesellschaftsrechtlich) motiviert sein müsse. Geschäftsstrategien könnten eine verdeckte Ausschüttung sohin ausschließen. Dieser Willensentschluss könne allerdings aus den objektiven Umständen des konkreten Falles erschlossen werden. Die Bw hätte somit den Willen haben müssen, jemanden zu bereichern. Da Frau J.K. jedoch nicht bereichert worden sei, fehle auch diese Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung.

Eine bestimmte Beteiligungshöhe sei nicht erforderlich, doch würden bei einer Beteiligung von unter 50 % wohl noch besondere Umstände hinzutreten müssen (zB gleiche Interessen, alle Gesellschafter sind Geschäftsführer oder nahe Angehörige). Frau Dr. E.F. sei an der A-B GmbH nicht beteiligt gewesen. Welches Motiv sollte sie daher gehabt habe, der Gewährung

eines Darlehens an die A-B GmbH zuzustimmen, wenn sie nicht mit der Einbringlichkeit dieser Forderung gerechnet oder zumindest darauf gehofft haben würde. Eine Darlehenshingabe einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter könne nur dann eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt sei oder wenn schon bei Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit zu rechnen sei. Dem Grunde nach handle es sich im Streitfall um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, welche lediglich zum Teil in ein Darlehen umqualifiziert worden seien. Die Forderungsentstehung reiche wesentlich weiter in der Vergangenheit zurück, damals sei mit einer Gefährdung der Einbringlichkeit noch in keiner Weise zu rechnen gewesen. Aber auch zum Zeitpunkt der Umqualifizierung in ein Darlehen sei mit der Gefährdung der Einbringlichkeit noch nicht zu rechnen gewesen. Die A-B GmbH habe eine sehr gute Ertragslage gehabt, doch habe dies über weite Strecken bloß zu einem Anwachsen der eigenen Forderungen geführt, es habe jedoch zum Teil keine Liquiditätszuflüsse zur Folge gehabt. Daher habe schließlich auch die Forderung der Bw nicht befriedigt werden können. Selbst wenn man unterstelle, dass die Bw zu lange mit der A-B GmbH in einem Vertragsverhältnis gestanden sei und sich nicht früher um weitere Vertragspartner umgesehen habe, würde dies dennoch nicht die Annahme einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen. Denn es mangle am Gesellschafter, am zugewendeten Vorteil und an der Vorteilszuwendungsabsicht. Die Bw habe den zu dieser Zeit im Wesentlichen einzigen Vertragspartner nicht verlieren wollen, weil dies wohl ihr wirtschaftliches Ende bedeutet oder zumindest die Geschäftsentwicklung nachhaltig negativ beeinflusst haben würde. Die negative Liquiditätslage der A-B GmbH werde zu Unrecht nicht berücksichtigt. Bei Berücksichtigung der beim Finanzamt aufliegenden Jahresabschlüsse der A-B GmbH wäre das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt, dass zwar ausreichend Gewinne erzielt worden seien, dass gleichzeitig aber auch die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen stark angestiegen seien. Den Gewinnen seien sohin zum Teil keine korrespondierenden Bargeldzuflüsse gegenübergestanden. Wäre dieser Umstand miteinbezogen worden, so wäre das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt, dass kein fremdunübliches Verhalten seitens der Bw vorgelegen sei und auch keine Absicht einer Vorteilszuwendung bestanden habe.

Aufgrund der Liquiditätslage der A-B GmbH sei keine sofortige Forderungsbegleichung möglich gewesen. Erst im Zuge der Schlussbesprechung sei offengelegt worden, dass das Finanzamt von einer verdeckten Ausschüttung ausgehe. Es seien keine erkennbaren Sachverhaltserhebungen in diese Richtung vorgenommen worden. Demonstrativ seien folgende Sachverhaltserhebungen unterlassen worden:

.) Es sei nicht festgestellt worden, warum Frau J.K. eine nahe Angehörige von Frau Dr. E.F. sein solle. Diese Naheverhältnis sei aber Tatbestandsvoraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung.

- 
- . ) Es sei nicht festgestellt worden, worin der Vorteil der unterstellten Zuwendung bestanden habe, der für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung Tatbestandsvoraussetzung sei.
  - . ) Es sei nicht festgestellt worden, warum das Verhalten der Bw fremdunüblich gewesen sei. Mit dem Vorbringen der Bw habe sich das Finanzamt nicht ausreichend auseinandergesetzt.
  - . ) Es sei nicht festgestellt worden, worin die Absicht einer Vorteilszuwendung bestanden habe.
  - . ) Weiters habe sich das Finanzamt auch nicht mit dem Vorbringen auseinander gesetzt, dass das gegenständliche Darlehen um einen Betrag von S 500.000 zum Buchwert zediert worden sei. Auch der Zessionspartner sei sohin der Ansicht gewesen, dass das Darlehen nur einen Wert von S 500.000 repräsentiere.

Weiters wurde im Berufungsverfahren vorgebracht, die Erhöhung der körperschaftsteuer-pflichtigen Bemessungsgrundlage für das Jahr 1998 um S 293.866 sei zu Unrecht erfolgt. Das im BP-Bericht angeführte Schreiben lege lediglich Versäumnisse iZm der Umsatzsteuer offen. In den Jahresabschlüssen sei der betroffene Betrag entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften in Bezug auf die Darstellung des Ertrages sowie des Vermögens periodenrichtig abgegrenzt worden. Die durch die Prüferin vorgenommene Erlösberichtigung sei daher zu Unrecht erfolgt. Es werde daher der Antrag gestellt, die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage um S 293.866 zu reduzieren.

In einer Stellungnahme zu den Berufungen führte die Betriebsprüfung aus, tatsächlich habe sich Frau Dr. E.F. nie um die Belange der Bw gekümmert. Sie sei auch nicht in der Lage gewesen, über den strittigen „Forderungsverzicht“ konkrete Auskünfte zu erteilen (vgl Niederschrift vom 6.4.2001).

Nahestehende Personen im Zusammenhang mit einer verdeckten Ausschüttung könnten nicht nur nahe stehende Angehörige sein, sondern auch Personen, die mit Anteilsinhabern persönlich verbunden seien. Eine Nahebeziehung könne sich daneben aus gesellschaftsrechtlichen, geschäftlichen oder freundschaftlichen Gründen ergeben. Es sei daher nicht unmittelbar von Bedeutung, ob der Anteilsinhaber Vorteilsbezieher sei. Diese Stellung könnten auch Nichtgesellschafter haben. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 15.3.1988, 87/14/0072 zur Frage der Vorteilsgewährung und ihrer Zurechnung ausgeführt, eine solche Vorteilsgewährung könne nur dann Platz greifen, wenn sich überhaupt ein Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung annehmen lasse. Ein solcher Vorteil könne jedoch nicht unterstellt werden, wenn der Geschäftsführer einer GmbH (hier keine Gesellschafterfunktion) von vornherein „für die eigene Tasche“ arbeite, wenn er also im Rahmen der GmbH eine Tätigkeit entfalte, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschafter bereichern solle. In solchen Fällen könne nur von Einkünften des seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführers und nicht von solchen des von diesen Chancen ausgeschlossenen Gesellschafters ausgegangen

werden. Der VwGH habe damit unmissverständlich klargestellt, dass eine Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen nicht nur an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, sondern an nichtbeteiligte Personen mit entscheidendem Einfluss in Betracht komme. Werde die Kapitalgesellschaft faktisch von einer an ihr gesellschaftsrechtlich nicht beteiligten Person beherrscht, habe also diese Person in allen wesentlichen Belangen (Unternehmensführung, Geschäftsabwicklung, Finanzgebarung, Kontrolle des Rechnungswesens etc) das Sagen und somit die Möglichkeit, den Gesellschafter von der Teilnahme am Geschäftsgeschehen auszuschließen, dann sei eine verdeckte Ausschüttung direkt dem nichtbeteiligten vorteilsempfangenden Machthaber der Gesellschaft zuzurechnen (Hinweis *Bergmann*, ÖStZ 1988, 272). Im Streitfall sei im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit an die A-B GmbH keine zeitnahe Verrechnung der Geschäftsführerkosten erfolgt. Die Verrechnung sei erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, als sich herausgestellt habe, dass der Betrag von S 1.000.000 nicht einbringlich sein werde. Dennoch sei keine weitere Zahlungsvereinbarung getroffen worden. Verantwortlich für diese Vorgangsweise sei Frau J.K. selbst gewesen, die in ihrer Funktion als Geschäftsführerin der Bw das Sagen gehabt habe (Niederschrift vom 6.4.2001). Zugleich sei Frau J.K. Gesellschafterin der A-B GmbH gewesen. Frau J.K. sei die alleinige Nutznießerin gewesen, zumal sie für die von ihr erworbenen Anteile der Bw keinen entsprechenden Gegenwert habe entrichten müssen (S 1,-- für 100 % der Anteile). Frau Dr. E.F. sei seit 1996 Alleingesellschafterin der Bw gewesen. Im Juli 2000 habe sie die Anteile um S 1,-- an Frau J.K. verkauft. Allein das buchmäßige Eigenkapital zum 31.12.1999 – also nach Vornahme der Teilwertabschreibung bzw des Forderungsverzichtes (S 1.000.000) – habe S 261.718 betragen. Warum sollten jedoch einer fremden Person die Anteile quasi geschenkt werden. Daraus lasse sich entweder ein bestehendes Naheverhältnis zwischen Frau Dr. E.F. und Frau J.K. ableiten oder Frau J.K. sei bereits in der Vergangenheit machhabende Person der Bw gewesen. Die Bw habe im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit am 11.9.1998, somit zu einem unüblich späten Zeitpunkt, für den Leistungszeitraum 12/96 – 7/98 eine Rechnung über rund S 1,8 Mio netto gelegt. Diese Forderung sei – ohne Nachweis konkreter Einbringungsmaßnahmen – per 31.12.1998 auf „Darlehensforderung“ umgebucht und im folgenden Jahr per 31.12.1999 mit 50 % wertberichtet worden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 5.2.2001 werde dazu wörtlich ausgeführt: „Das Darlehen diente dazu, die angespannte Liquiditätslage der A-B GmbH zu stärken. Aufgrund der angespannten Ertragslage der A-B GmbH erfolgte im Jahr 1999 eine Wertberichtigung um ATS 500.000,--. Bedingt durch den Umstand, dass dieses Darlehen als liquitätsstützende Maßnahme konzipiert war, erfolgte keine Verzinsung des ausständigen Betrages. Eine Verzinsung hätte die Liquiditätslage der A-B GmbH zusätzlich belastet“. Weiter werde ausgeführt: „Zum Zeitpunkt der Darlehengewährung konnte eine Uneinbringlichkeit des Darlehens nicht ausgeschlossen werden, weshalb hinsichtlich der

---

Rückzahlung des Darlehens auch keine Vereinbarung getroffen wurde“.

Im Streitfall lägen gleich mehrere dem Fremdverhalten widersprechende Tatsachen vor, die sich zulasten der Bw auswirkten und die zwischen zwei auf Gesellschafterebene unabhängigen Unternehmen in dieser Form nicht stattgefunden hätten:

- 1) Die verspätete Abrechnung der Geschäftsführung über den Leistungszeitraum 12/96 bis 7/98 erst im September 1998;
- 2) Die „Umwandlung“ der Honorarforderung in ein Darlehen ohne Rückzahlungsvereinbarung kurz nach Rechnungslegung mit anschließender Wertberichtigung;
- 3) Das Fehlen eines schriftlichen Vertrages bezüglich Dauer, Verzinsung, Rückzahlung und Sicherstellung der Darlehensforderung;
- 4) Das Unterlassen jeglicher Einbringungsmaßnahmen.

Damit zeige sich die Fremdunüblichkeit der getroffenen Vorgangsweise. Kein Fremder würde unter diesen Bedingungen einem anderen Unternehmen ohne Verzinsung, ohne Rückzahlungsvereinbarung, ohne zumindest versuchte Einbringungsmaßnahmen und ohne Sicherstellung eine Honorarforderung auf ein unverzinsliches Darlehen umschulden, wenn ihm von vornherein bekannt sei, dass der Gläubiger angeblich nicht in der Lage sei, den Darlehensbetrag zurückzuzahlen. Die Gesellschafterin Frau Dr. E.F. habe (Niederschrift vom 6.4.2001) keine wirtschaftlichen Gründe für diese Vorgangsweise nennen können und über Nachfragen lediglich erklärt: „Da meine Geschäftsführerin Frau J.K. die Vorgangsweise für gerechtfertigt hielt, genoss sie mein volles Vertrauen“. Lediglich Frau J.K. habe ein subjektives Interesse gehabt, die A-B GmbH, an welcher sie auch nach Außen hin Anteilsinhaberin gewesen sei, finanziell zu unterstützen. Darüber hinaus sei sie insofern Nutznießerin gewesen, als mit dem vereinbarten Kaufpreis von S 1,-- nicht der tatsächliche Kapitalwert, sondern der um die Teilwertabschreibung verminderte Kapitalwert habe abgegolten werden müssen. Aufgrund dieser fremdunüblichen Vorteilsgewährung liege eine verdeckte Ausschüttung an Frau J.K. vor und sei die Wertberichtigung als nichtbetrieblich veranlasst erfolgsneutral auszubuchen. Die Ausführungen der Bw, in welchen behauptet werde, zum Zeitpunkt der Umqualifizierung der Forderung in ein Darlehen sei die Einbringlichkeit nicht gefährdet gewesen, seien widersprüchlich. In der Vorhaltsbeantwortung vom 6.2.2001 werde dazu ausgeführt, bereits zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung habe die Uneinbringlichkeit des Darlehens nicht ausgeschlossen werden können, weshalb hinsichtlich der Rückzahlung keine Vereinbarung getroffen worden sei. Frau J.K. habe neben ihrer Geschäftsführertätigkeit auch in gesellschaftsrechtlichen Belangen Entscheidungsgewalt gehabt (Niederschrift vom 6.4.2001). Im strittigen Interessenkonflikt sei daher nur aufgrund dieser Positionen die fremdunübliche Vorgangsweise möglich gewesen. Die Vermögensminderung innerhalb der Bw sei insofern schon zum Zeitpunkt der „Umqualifizierung“ der Forderung bewusst in Kauf genommen

worden. Der für die Umschuldung bzw anschließende Wertberichtigung genannte Grund (Liquiditätsstärkung der A-B GmbH) sei nicht nachvollziehbar. Die A-B GmbH habe zum Zeitpunkt des „Forderungsverzichtes“ eine weit bessere Umsatz- und Ertragslage gehabt als die Bw (Gewinn 1997: rund S 1,2 Mio; 1998: rund S 2,3 Mio; 1999: mehr als S 1 Mio; gegenüber rund S 40.000 innerhalb der Jahre 1997 bis 1999 bei der Bw). Dem Argument, aufgrund der schlechten Liquiditätslage der A-B GmbH sei keine sofortige Forderungsbegleichung möglich gewesen, sei entgegen zu halten, dass ein vorübergehender Liquiditätsengpass nicht den Abschluss eines fremdüblichen Darlehensvertrages ausschließe. Allein die nach dreieinhalb Monaten erfolgte Wertberichtigung bestätige, dass im Zeitpunkt der Darlehensgewährung die Uneinbringlichkeit bereits festgestanden sei, wie auch in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt werde. Es sei unverständlich, weshalb das Finanzamt den Nachweis zu erbringen haben sollte, Frau J.K. sei eine nahe Verwandte von Frau Dr. E.F.. Frau Dr. E.F. habe sich in die Belange der Bw nie eingeschaltet. Dies stehe im Widerspruch zu der von der Bw angeführten strategischen Allianz. Sowohl in der Niederschrift über die Schlussbesprechung als auch im BP-Bericht seien die Punkte aufgezählt, die die Fremdunüblichkeit der Vorgangsweise nachhaltig aufzeigten. Der für eine Entscheidung relevante Sachverhalt sei klar und unmissverständlich dokumentiert worden.

Betreffend die von der Prüferin vorgenommene Erlösberichtigung im Jahr 1998 von S 293.866 sei der Berufung statzugeben, da lt Auskunft der steuerlichen Vertretung der gegenständliche Erlös in dieser Höhe in den erklärten Erlösen 1998 enthalten sei.

Das Finanzamt erließ Berufungsvorentscheidungen, wobei es für das Jahr 1998 die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage zugunsten der Bw um S 352.639 (somit um den Betrag von S 293.866 + 20% bzw um den Bruttbetrag) reduzierte.

In der Streitsache trug das Finanzamt dem Vorbringen der Bw jedoch nicht Rechnung und wies die Berufungen im verbleibenden Umfang als unbegründet ab.

In einer ergänzenden Bescheidbegründung wiederholte das Finanzamt im Wesentlichen die Argumente der Betriebsprüfung. Zusammengefasst führte es aus, ein Nichtgesellschafter könne aufgrund seiner machthabenden faktischen Stellung direkter Empfänger einer verdeckten Ausschüttung sein. Werde eine Kapitalgesellschaft faktisch von einer an ihr gesellschaftlich nicht beteiligten Person beherrscht und habe daher diese Person die Möglichkeit, den Gesellschafter von der Teilnahme am Geschäftsgeschehen auszuschließen, dann sei eine verdeckte Ausschüttung direkt dem nichtbeteiligten vorteilsempfangenden Machthaber der Gesellschaft zuzurechnen (VwGH 15.3.1988, 87/14/0072; Bergmann, ÖStZ 1988, 272). Im Zusammenhang mit der Geschäftsführungstätigkeit an die A-B GmbH sei keine zeitnahe Verrechnung der Geschäftsführerkosten erfolgt, die Verrechnung sei erst zu einem Zeitpunkt erfolgt, als sich herausgestellt habe, dass der Betrag von S 1.000.000 nicht

---

einbringlich sei. In der Folge seien keine weiteren Zahlungsvereinbarungen getroffen worden. Verantwortlich für diese Vorgangsweise sei Frau J.K. selbst gewesen, die in ihrer Funktion als Geschäftsführerin der Bw das Sagen gehabt habe. Zugleich sei Frau J.K. auch Gesellschafterin der A-B GmbH gewesen. Frau J.K. sei die alleinige Nutznießerin gewesen, zumal sie für die von ihr erworbenen Gesellschaftsanteile der Bw keinen entsprechenden Gegenwert habe entrichten müssen (S 1,-- für 100 % der Anteile).

Die Bw beantragte die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag), wobei sie sich zur Höhe der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 vorgenommenen Reduzierung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht äußerte.

Der Unabhängige Finanzsenat hielt dem Finanzamt in einem Schreiben vom 28.8.2008 vor, der Verwaltungsgerichtshof habe sich ua im Erkenntnis vom 7.7.2004, 99/13/0215, 0216 mit der Frage der verdeckten Ausschüttung an einen nicht an der Gesellschaft beteiligten Machthaber auseinander gesetzt und dabei ausdrücklich auch auf das vom Finanzamt angesprochene Erkenntnis vom 15.3.1988, 87/14/0072 Bezug genommen und ausgeführt, (offene wie verdeckte) Gewinnausschüttungen erfüllt den Steuertatbestand nur im Hinblick auf den Gesellschafter. Soweit sich ein Nichtgesellschafter – insbesondere aufgrund seiner Möglichkeit, auf die Gesellschaft Einfluss zu nehmen – gegen den Willen der Gesellschaft und zu deren Lasten widerrechtlich bereichere, lägen in der Regel Betriebsausgaben der Gesellschaft vor. Im Erkenntnis vom 19.9.2007, 2004/13/0108 habe der VwGH ausgesprochen, dass ein „Machthaber“ als Vorteilsempfänger iSd § 8 Abs 2 KStG nicht ausreichend sei.

Im Streitfall habe das Finanzamt nicht festgestellt, dass die Geschäftsführerin Frau J.K. an der Bw beteiligt gewesen sei oder der Gesellschafterin Frau Dr. E.F. nahe gestanden wäre. Auch darüber, dass Frau J.K. wirtschaftliche Eigentümerin (Anteilsinhaberin) der Bw gewesen wäre, seien keine Feststellungen getroffen worden. Das Finanzamt möge daher darlegen, aus welchen Gründen es allenfalls dennoch der Ansicht sei, dass bzw in wie weit die Berufung unberechtigt sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Gruppenleiter der Betriebsprüfung aus, Frau J.K. sei zwar ab Juli 2000 auch Alleingesellschafterin der Bw gewesen, die tatsächliche Stellung als Machthabende habe sie jedoch schon viel eher gehabt. Bereits im Jahresabschluss zum 31.12.1999 (!) sei sie unter dem Punkt „rechtliche Verhältnisse“ als alleinige Gesellschafterin offen ausgewiesen gewesen. Die Bw und die A-B GmbH seien somit auch gesellschaftsrechtlich eng miteinander verbunden gewesen. Nur Frau J.K. habe aufgrund ihrer Stellung in beiden Unternehmen (Gesellschafter/Geschäftsführerin) ein echtes Interesse daran haben können, die A-B GmbH zu unterstützen, an welcher sie zuerst beteiligt gewesen sei und

die im Gegensatz zur Bw einen wesentlich größeren Geschäftsumfang gehabt habe. Der wesentliche Grund für die Unterlassung der Einbringungsmaßnahmen liege aber in der erzielten Steuerersparnis: Die A-B GmbH sei in jenen Jahren sehr erfolgreich gewesen. Die steuerpflichtigen Einkünfte hätten 1997: S 1.264.600,00; 1998: S 2.231.000,00; 1999: S 940.147,00; 2000: S 404.396 betragen. Diese Einkünfte seien allerdings von sehr hohen Verlustvorträgen aus dem Jahre 1992 bis 1996 (S 5.090.000,--) aufgebraucht worden, sodass in diesen Zeiträumen im Endeffekt lediglich die Mindestkörperschaftsteuer vorgeschrieben worden sei. Daraus lasse sich schlüssig ableiten, dass die Bw die „Wertberichtigung“ im Jahr 1999 als Aufwandsposten für steuerliche Zwecke „durchaus brauchen“ habe können, während die A-B GmbH den Ertrag bzw verminderten Aufwand aufgrund der hohen vortragsfähigen Verluste nicht habe versteuern müssen. „Mit einer solchen Vorgangsweise“ sei „der steuerlichen Manipulation Tür und Tor geöffnet!“ „Die Weigerung, der Rechnungsaufforderung nachzukommen, keine anderen Zahlungsmodalitäten (längerfristige Raten, Stundung) zu vereinbaren, keine Einbringungsmaßnahmen zu treffen, keiner Sicherstellung zu verlangen – sondern einer Abschreibung der Darlehensforderung sogleich zuzustimmen“, sei „im normalen Geschäftsverkehr denkunmöglich und nicht fremdüblich.“ Die Abgabe der Bilanz 1999 am 11.12.2000 über die Wertberichtigung des Darlehens sei bereits zu einem Zeitpunkt erfolgt, als Frau J.K. auch formal Alleingesellschafterin der Bw und Gesellschafterin der A-B GmbH gewesen sei. „Wer außer ihr“ habe „in diesem Fall das Sagen gehabt?“ Im Streitfall habe es sich bei der „Darlehensforderung“ um keinen steuerlich anzuerkennenden Realkontrakt gehandelt, es läge weder Schriftlichkeit, noch Vereinbarungen über Raten, Stundung, Zinsen, Fälligkeit, Sicherstellung und Wertsicherung vor. Keines der Darlehenskriterien des Zivilrechtes seien erfüllt. Die Umbuchung der Forderung auf eine „Darlehensforderung“ mit anschließender Wertberichtigung sage klar aus, dass die ab 12/96 erbrachten und fakturierten Leistungen des Unternehmens „von vornherein vom Auftraggeber nicht entrichtet werden sollten und keine Einbringungsmaßnahmen geplant waren.“ Betrachte man die Betriebsergebnisse der damalige A-B GmbH im gegenständlichen Zeitraum näher, stelle sich die Frage, weshalb diese nicht in der Lage gewesen sein sollte, die an sie erbrachten Leistungen für 12/96 bis 7/98 zu bezahlen. Gerade damals habe sie dank der Bw Gewinne erwirtschaftet. Eine Darlehenshingabe könne eine verdeckte Ausschüttung sein, wenn die Rückzahlung von vornherein nicht gewollt sei oder nicht einmal die Mindestvoraussetzungen eines Darlehensvertrages vorlägen. Aber auch das Unterlassen der Eintreibung einer Forderung, deren Rettung möglich gewesen wäre, könne zu einer verdeckten Ausschüttung führen, ebenso wie der Erlass der Darlehensforderung. Im Streitfall sei eine Teilwertabschreibung „unmittelbar nach der Rechnungslegung von der in beiden Firmen tätigen Gesellschafterin/Geschäftsführerin“ Frau J.K. vorgenommen worden, ohne dass reale

Einbringungsmaßnahmen durchgeführt worden wären. Es sei eine Vorteilsgewährung an sie und zu Lasten des Unternehmens vorgelegen und es habe sich durch die Forderungsabschreibung ein gravierender steuerlicher Vorteil ergeben. Eine verdeckte Ausschüttung liege grundsätzlich vor, wenn eine Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft eintrete, die durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst sei, sich auf die Höhe des Einkommens der Gesellschaft auswirke und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehe. Eine Vermögensminderung könne auch in einem Entgelt bestehen, ohne dass für das Entgelt eine klare und im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarung bestehe. Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass in Wirklichkeit schon „damals“ nicht Frau Dr. E.F. sondern Frau J.K. als machthabende Person innerhalb der Bw fungiert habe (vgl Niederschrift vom 6.4.2001). Frau Dr. E.F. sei im operativen Bereich nicht tätig gewesen und habe in geschäftlichen Belangen ein „vertrauensvolles Verhältnis“ zu Frau J.K. gehabt. Sie sei unwissend gewesen, was den Forderungsverzicht als auch die Liquiditätslage der A-B GmbH anbelangt habe. Zum Forderungsverzicht habe sie lapidar gemeint: „...Da Frau J.K. diese Vorgangsweise für gerechtfertigt hielt, genoss sie mein volles Vertrauen - andere Gründe gab es nicht ...“. Dies zeige deutlich auf, wer die wahre Machthabende gewesen sei. Welcher fremde Dritte und Alleineigentümer eines Unternehmens würde sich für jahrelang erbrachte Leistungen „so billig abfinden lassen“?

Frau Dr. E.F. habe nicht den geringsten Einfluss auf die Willensbildung der Bw gehabt. Frau Dr. E.F. und Frau J.K. hätten bereits im Streitzeitraum beide an der Adresse mmmm Wien, K-gasse 3 ihren Wohnsitz gehabt, jedoch in verschiedenen Wohnungen gewohnt (Wohnungsnummer 27 und 39). Die Firmenstandorte der beiden verbundenen Unternehmen hätten den selben Sitz gehabt. Zunächst bis 5.12.1997 in qqqq Wien, und danach vom 6.12.1997 bis 22.7.2002 in nnnn Wien, A-Straße\_9. Der Forderungsverzicht gegenüber dem verbundenen Unternehmen A-B GmbH sei über Veranlassung der Frau J.K. erfolgt, welche durch den Erwerb der Gesellschaftsrechte zum symbolischen Kaufpreis von S 1,-- praktisch auch keinen Anschaffungspreis zu zahlen gehabt habe. Das Unternehmen sei ja auch seiner Einnahmen der letzten Jahre „beraubt“ gewesen. Unter fremdüblicher Unternehmensführung (zeitnahe Fakturierung, gerichtlich Einbringungsmaßnahmen der Honorarforderungen) wäre die Bw „so aufgestellt gewesen“, dass die Veräußerung der Beteiligung einen um diesen Betrag höheren Marktwert gehabt haben würde (mit der Konsequenz der Versteuerung eines Veräußerungsgewinnes). Sollte eine verdeckte Ausschüttung jedoch durch die Berufungsbehörde verneint werden, so sei dennoch die Forderungsabschreibung im Jahr 1999 aus (jedoch nicht näher ausgeführten) sachlichen und steuerlichen Gründen nicht anzuerkennen.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete in weiterer Folge mit Datum vom 3.7.2009 an die Bw folgenden Vorhalt:

„Gegen Ende 1998 wurde eine Honorarforderung (Honorarnote vom 11.9.1998 für erbrachte Geschäftsführungstätigkeiten im Zeitraum Dezember 1996 bis Juli 1998 S 1.804.362,94 + 20 % USt) an die A.-B. GmbH (idF A-B) in Höhe von S 1.000.000 in ein Darlehen umgewidmet.

Das Finanzamt hat anlässlich einer Betriebsprüfung insoweit eine verdeckte Ausschüttung im Jahr 1998 angenommen und daraus resultierend ua eine von Ihnen im Jahresabschluss zum 31.12.1999 vorgenommene Wertberichtigung dieser Darlehensforderung im Ausmaß von 50 % (S 500.000) nicht anerkannt.

Sie bestreiten das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung.

Trägt man Ihrem Vorbringen im Hinblick auf das Nichtvorliegen einer verdeckten Ausschüttung – ohne hiermit bereits der Entscheidung über Ihre Berufungen vorzugreifen – Rechnung ergibt sich die Frage, ob die im Jahr 1999 vorgenommene Wertberichtigung zu Recht erfolgt ist.

Die Abschreibung eines Darlehens auf den niedrigeren Teilwert ist nach der Rechtsprechung grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes daran 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, aufgrund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist der Rechtsprechung und dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Sie werden daher aufgefordert,

- . ) das geltend gemachte Absinken des Teilwertes der streitgegenständlichen Darlehensforderung (Teilwertabschreibung im Ausmaß von S 500.000 im Jahresabschluss zum 31.12.1999) entsprechend nachzuweisen
- . ) sowie den Nachweis der Umstände zu erbringen, aufgrund derer gerade im Jahr 1999 die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist.

Sollten diese Nachweise nicht erbracht werden, kann die geltend gemachte Teilwertabschreibung steuerlich keine Berücksichtigung finden. Nachweise, die sich auf Umstände beziehen, die nach Ende des Bilanzerstellungszeitraumes für den Jahresabschluss zum 31.12.1999 eingetreten sind, sind dabei grundsätzlich nicht von Interesse (vgl *Doralt/Mayr*, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz 14 ff.).“

In Beantwortung dieses Vorhaltes (eingelangt am 7.12.2009) legte die Bw den Jahresabschluss zum 31.7.1999 der A-B GmbH, somit der Schuldnerin der Darlehensforderung, vor. Aus diesem Jahresabschluss gehe laut Vorhaltsbeantwortung hervor, das die A-B GmbH zum 31.12.1999 [richtig: 31.7.1999] zwar über ein deutlich positives Eigenkapital verfügt, jedoch auch Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten von S 5.698.978 (31.12.1998 [richtig: 31.7.1998]: S 3.195.000) aufgewiesen habe. Die ausgewiesenen Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände enthielten mehrere wesentliche Positionen, die nicht kurzfristig realisierbar gewesen seien, so etwa eine Verrechnungsforderung an Herrn Dr. M.N. von S 3.234.149,71 sowie eine Darlehensforderung an Herrn Dr. M.N. von S 522.917.

Trotz der Tatsache, dass die A-B GmbH zum 31.12.1999 [richtig: 31.7.1999] ein positives Eigenkapital ausgewiesen habe und im Geschäftsjahr von 1.1.1999 bis 31.12.1999 [richtig

vom 1.8.1998 bis zum 31.7.1999] ein (sehr bescheidener) Jahresgewinn von S 4.966,34 erzielt worden sei, sei die Liquiditätslage der A-B GmbH im Jahr 1998, vor allem aber im Jahr 1999 äußerst angespannt gewesen.

Daher sei bereits im Jahr 1998 die Honorarforderung von S 1.804.362,94 zuzüglich Umsatzsteuer (brutto S 2.165.235,52) hinsichtlich des Teilbetrages von S 1.000.000 in ein Darlehen umgewandelt worden. Als sich im Jahr 1999 gezeigt habe, dass die Einbringlichkeit immer fraglicher geworden sei, habe man sich zu einer Wertberichtigung dieser Darlehensforderung im Ausmaß von 50 % des Nennbetrages entschlossen.

Letztlich habe sich diese Wertberichtigung als genau richtig gewählt herausgestellt, weil die Bw die gegenständliche Darlehensforderung im Jahr 2000 um den (wertberichtigten) Betrag von S 500.000 an die C. Beteiligung GmbH, FN 111213z (damals: A. E.S. GmbH) abgetreten habe.

Die im Jahr 1999 seitens der Bw vorgenommene Wertberichtigung von S 500.000 sei somit sachgerecht gewesen und daher zutreffend im Jahr 1999 vorgenommen worden.

In dieser Vorhaltsbeantwortung wurden der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

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

Die Bw hat im Herbst 1998 eine teilweise bereits in den Vorjahren gegenüber der A-B GmbH entstandene Leistungsforderung in Höhe von S 1.000.000 in ein „Darlehen“ umgewandelt (materiell somit gestundet bzw längerfristig kreditiert). Zur Zuzählung eines Geldbetrages im Herbst 1998 kam es allerdings nicht.

Zu einem Verzicht auf diese Forderung kam es weder im Jahr 1998 noch im Jahr 1999. Dies ergibt sich ua daraus, dass laut Zessionsvertrag die Forderung von S 1.000.000 Ende des Jahres 2000 (zu einem Preis von S 500.000) abgetreten wurde. Hätte die Bw jedoch bereits in den Jahren 1998 oder 1999 auf die Forderung verzichtet, wäre eine Zession der Forderung in der vollen Höhe von S 1.000.000 im Jahr 2000 nicht mehr möglich gewesen.

Entsprechend wurde die Forderung bzw Verbindlichkeit in den Bilanzen der Bw zu den Stichtagen 31.12.1998 und 31.12.1999 (zum 31.12.1999 neben der Wertberichtigung von S 500.000) und der A-B GmbH zu den Stichtagen 31.7.1999 und 31.7.2000 in Höhe von S 1.000.000 ausgewiesen.

---

Verdeckte Ausschüttung:

Die Betriebsprüfung sieht Frau J.K. als „Machthaberin“ an und hat in der „Begünstigung“ der A-B GmbH eine verdeckte Ausschüttung an Frau J.K. festgestellt, zumal diese in den Jahren 1998 und 1999 auch Gesellschafterin der A-B GmbH (der Schuldnerin) war.

Alleingesellschafterin der Bw war in den Jahren 1998 und 1999 allerdings nicht Frau J.K., sondern Frau Dr. E.F..

Der VwGH hat sich ua im Erkenntnis vom 7.7.2004, 99/13/0215, 0216 mit der Frage der verdeckten Ausschüttung an einen nicht an der Gesellschaft beteiligten Machthaber auseinandergesetzt und dabei ausdrücklich auch auf das vom Finanzamt angesprochene Erkenntnis vom 15.3.1988, 87/14/0072 sowie auf die Erkenntnisse vom 12.6.1990, 90/14/0054 und vom 23.11.1977, 410, 618/77 Bezug genommen und ausgeführt:

„Abgesehen davon, dass diese Erkenntnisse auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. April 1965, 2325/63, Slg. 3266/F, zurückgehen, bei welchem vor dem Hintergrund des KStG 1934 eine verdeckte Gewinnausschüttung einer eignerümerlosen Sparkasse zu beurteilen war, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 1998, 96/15/0114, ausgesprochen, dass (offene wie verdeckte) Gewinnausschüttungen diesen Steuertatbestand nur im Hinblick auf den Gesellschafter erfüllen. Soweit sich ein Nichtgesellschafter - insbesondere auf Grund seiner Möglichkeit, auf die Gesellschaft Einfluss zu nehmen - gegen den Willen der Gesellschaft und zu deren Lasten widerrechtlich bereichert, liegen in der Regel Betriebsausgaben der Gesellschaft vor. Der zu aktivierende Rückforderungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem Nichtgesellschafter wirkt sich in diesem Zusammenhang allerdings aufwandneutralisierend aus.“

Ebenso hat der VwGH im Erkenntnis vom 19.9.2007, 2004/13/0108, ausgesprochen, dass ein „Machthaber“ als Vorteilsempfänger iSd § 8 Abs 2 KStG nicht ausreichend ist.

Unter verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Einnahmen vor.

Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist.

Bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft einen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist (vgl nochmals VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Eine verdeckte Ausschüttung wäre im Streitfall somit nur denkbar, wenn festgestellt werden könnte, dass es sich entweder bei Frau J.K. um eine der Gesellschafterin Frau Dr. E.F. nahestehende Person handelt(e) oder dass Frau J.K. wirtschaftliche Eigentümerin der Gesellschaftsanteile der Bw war, etwa indem ein verdecktes Treuhandverhältnis zwischen Frau J.K. und Frau Dr. E.F. vorgelegen wäre.

Dem Finanzamt ist zuzugestehen, dass im Streitfall Umstände vorliegen, die in eine solche Richtung deuten; dies sind insbesondere die Aussage von Frau Dr. E.F., aus welcher sich deren Ahnungslosigkeit in Bezug auf die Geschäftstätigkeit der Bw ergibt, der Kaufpreis der Gesellschaftsanteile von bloß S 1,-- beim Erwerb durch Frau J.K., das nahezu ausschließliche Interesse der Frau J.K. an der Tätigkeit der Bw (immerhin wurde ja die Tätigkeit der Frau J.K. über die Bw abgewickelt) und die langjährige Bekanntschaft zwischen Frau J.K. und Frau Dr. E.F..

Letztlich sind diese Umstände jedoch weder ausreichend, um eine Nahebeziehung festzustellen, die es rechtfertigen würde, bei einer Vorteilsgewährung an Frau J.K. eine verdeckte Ausschüttung an Frau Dr. E.F. anzunehmen noch um eine wirtschaftliche Eigentümerschaft von Frau J.K. festzustellen:

#### **Keine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin Frau Dr. E.F.:**

Um eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin Frau Dr. E.F. annehmen zu können müsste es sich bei der Empfängerin, Frau J.K. um eine der Gesellschafterin nahe stehende Person handeln.

Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich (familiär, verwandtschaftlich oder freundschaftlich) verbunden sind, jedoch begründen auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen ein Nahestehen (KStR 2000 Rz 776).

Die im Streitfall zu Tage gekommenen Umstände sind für die Feststellung eines derartigen Nahestehens jedoch nicht ausreichend. Denn weder eine Bekanntschaft seit dem Jahr 1975 noch eine Wohnung an der selben Adresse bzw im gleichen Wohnhaus (oder in der gleichen Wohnhausanlage) vermögen eine solche (enge) Nahebeziehung zu begründen. Denn es ist

nichts Ungewöhnliches, dass eine geschäftliche Zusammenarbeit (zB in einer Kapitalgesellschaft) von Personen begonnen wird, die mit einander bereits von früher bekannt sind. Weitere zusätzliche Hinweise auf eine Nahebeziehung sind jedoch nicht hervorgekommen.

Eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin Frau Dr. E.F. aus dem genannten Grund kann daher im Streitfall nicht vorliegen.

#### **Keine Verdeckte Ausschüttung an die Geschäftsführerin Frau J.K.:**

Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an die Geschäftsführerin Frau J.K. würde voraussetzen, dass diese wirtschaftliche Eigentümerin der Gesellschaftsanteile der Bw war. Für eine derartige Feststellung gibt es jedoch keine ausreichenden Belege.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann.

Die Herrschaft gleich einem Eigentümer übt derjenige aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen.

Bei Treuhandverhältnissen ist der Treuhänder zivilrechtlicher Eigentümer (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 24 Tz 2 ff; *Ellinger ua*, BAO, § 24 Anm 1 ff).

Als Strohmann bzw Strohfigur wird im allgemeinen jemand bezeichnet, der einen (verdeckten) Treuhandauftrag ausführt (VwGH 27.1.1998, 93/14/0181 mwN).

Eine Treuhandvereinbarung ist im Streitfall nicht hervorgekommen.

Ebenso sind im Verfahren keine Aussagen gemacht worden, wonach die Gesellschafterin Frau Dr. E.F. als Treuhänderin aufgetreten wäre oder wonach sie die Geschäftsanteile für einen etwaigen Treugeber gehalten habe.

Auch ist im Streitfall keine Option zur Abtretung der Geschäftsanteile der Frau Dr. E.F. bzw keine Vereinbarung hervorgekommen, die einen jederzeitigen Erwerb der Geschäftsanteile der Frau Dr. E.F. durch einen Treugeber (naheliegender Weise durch Frau J.K.) um einen im vorhinein bestimmten Preis ermöglicht hätte (vgl dazu VwGH 27.1.1998, 93/14/0181; VwGH 20.4.1993, 93/14/0007).

---

Der nicht vorhandene Kapitaleinsatz der Frau Dr. E.F. (vgl nochmals VwGH 20.4.1993, 93/14/0007) wird schließlich insoweit relativiert, als eben Frau Dr. E.F. selbst den GmbH-Mantel der Bw um S 1 erworben hat. Um eben diesen Betrag wurden die GmbH-Anteile in der Folge auch an Frau J.K. abgetreten.

Gegen die Annahme, dass Fr. J.K. Treugeberin und Frau Dr. E.F. (verdeckte) Treuhänderin gewesen wären bzw gegen das Vorliegen einer verdeckten Treuhand spricht weiters der Umstand, dass die vom Finanzamt angenommene verdeckte Ausschüttung zwar zu 100 % zu Lasten der Bw ging und damit bei Vorliegen einer (verdeckten) Treuhand zu 100 % die Treugeberin (Frau J.K.) getroffen hätte, allerdings im Rahmen der A-B GmbH Frau J.K. nur im Ausmaß von 25 % (im Umfang ihrer Beteiligung) zu Gute gekommen wäre.

Dass sich die Gesellschafterin nicht um die Geschäfte der GmbH gekümmert hat sondern dies der Geschäftsführerin überlassen hat, dass eine bereits seit langer Zeit andauernde Bekanntschaft zwischen der Geschäftsführerin und der Gesellschafterin bestand, dass diese an der selben Hausnummer (in der gleichen Wohnhausanlage) wohnen sowie dass die Veräußerung der Anteile durch die Gesellschafterin an die Geschäftsführerin um den Erwerbspreis erfolgte sind Umstände, die jeweils weder für sich alleine noch gemeinsam die Annahme wirtschaftlichen Eigentums der Frau J.K. zu begründen vermögen.

Eine verdeckte Ausschüttung an die Geschäftsführerin Frau J.K. als „wirtschaftliche Eigentümerin“ der Bw kann somit im Streitfall nicht vorliegen.

Damit scheidet im Streitfall bereits aus diesem Grund die Annahme einer verdeckten Ausschüttung insgesamt aus. Es erübrigt sich daher darauf einzugehen, ob die übrigen Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gegeben waren.

#### Wertberichtigung im Jahr 1999:

Forderungen können wertberichtet werden, die Umstände der Wertminderung sind darzulegen und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Mangelnde Erweisbarkeit der Abschreibungsgründe geht zu Lasten des Steuerpflichtigen (Jakom/Laudacher EStG, 2009, § 6 Rz 87 mwN).

Wie bereits im Vorhalt vom 3.7.2009 ausgeführt, ist die Abschreibung eines Darlehens auf den niedrigeren Teilwert nach der Rechtsprechung grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darstellen 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, aufgrund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr

---

die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist der Rechtsprechung und dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Wertberichtigungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können (zB Nichteinhalten einer Ratenvereinbarung, vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen, Überziehen eines Kreditrahmens ohne entsprechende Vereinbarung, sonstiges vertragswidriges Verhalten, schlechte Vermögens- und Liquiditätslage des Schuldners, Währungsverlust). Es müssen am Bilanzstichtag Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Das konkrete Forderungsrisiko orientiert sich daher ausschließlich an der individuellen Bonität des Schuldners (oder an besonderen Absprachen zwischen Gläubiger und Schuldner in Zusammenhang mit dem Forderungseingang [zB betr. Skonti]). Weder bei einem Tilgungsrückstand noch bei einer Kontoüberziehung muss eine vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen vorliegen, die eine Einzelwertberichtigung rechtfertigen würde. Diese Umstände zeigen für sich alleine noch keine über das allgemeine Ausfallrisiko hinausgehende Gefährdung an, sondern könnten durchaus auch saisonbedingt sein. Eine Einzelwertberichtigung kann nur vorgenommen werden, wenn qualifizierte Gefährdungsgründe oder besondere Absprachen hinsichtlich des Forderungseingangs vorliegen (EStR 2000 Rz 2374 f.).

Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners führen noch nicht zu einer Wertberichtigung (vgl nochmals Jakom/*Laudacher* EStG, 2009, § 6 Rz 87 mwN).

Im Jahr 1999 hat die Bw die „Darlehensforderung“ von S 1.000.000 zu 50 %, somit im Umfang von S 500.000, wertberichtet.

Der Unabhängige Finanzsenat hat die Bw aufgefordert,  
. ) das geltend gemachte Absinken des Teilwertes der Darlehensforderung entsprechend nachzuweisen  
. ) sowie den Nachweis der Umstände zu erbringen, aufgrund derer gerade im Jahr 1999 die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist.

Die Bw hat dazu zusammengefasst vorgebracht, die A-B GmbH habe zum 31.12.1999 [richtig: 31.7.1999] zwar über ein deutlich positives Eigenkapital verfügt, jedoch auch Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten von rund S 5,7 Mio (Vorjahr rund S 3,2 Mio) aufgewiesen. Die im Jahresabschluss der A-B GmbH ausgewiesenen Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände hätten mehrere wesentliche, nicht kurzfristig realisierbare Positionen, zB Forderungen an Herrn Dr. M.N. von zusammen rund S 3,8 Mio enthalten. Trotz positiven Ei-

genkapitals und eines (bescheidenen) Jahresgewinnes per 31.12.1999 [richtig: 31.7.1999], sei die Liquiditätslage der A-B GmbH im Jahr 1998, vor allem aber im Jahr 1999 äußerst angespannt gewesen. Daher sei im Jahr 1998 die Umwandlung der Forderung im Umfang von S 1.000.000 in ein Darlehen erfolgt. Als sich im Jahr 1999 gezeigt habe, dass die Einbringlichkeit immer fraglicher geworden sei, habe man sich zu der Wertberichtigung im Ausmaß von 50 % entschlossen. Diese Wertberichtigung habe sich letztlich als genau richtig gewählt herausgestellt, weil die Bw die gegenständliche Darlehensforderung im Jahr 2000 um eben den Betrag von S 500.000 an die C. Beteiligung GmbH, FN 111213z (damals: A. E.S. GmbH) abgetreten habe.

Anders als in der Vorhaltsbeantwortung behauptet, wurde die Forderung tatsächlich nicht an die C. Beteiligung GmbH, FN 111213z (damals: A. E.S. GmbH), sondern an Herrn Dr. M.N. als Privatperson abgetreten (vgl den aktenkundigen Zessionsvertrag ArbBog Seite 12 sowie das Vorbringen in der Berufung); allerdings stand auch hinter der C. Beteiligung GmbH, FN 111213z (damals: A. E.S. GmbH) im gesamten Jahr 1999 (seit dem Jahr 1996 bis dato) Herr Dr. M.N. als Geschäftsführer und Alleingesellschafter.

Es handelt sich bei der wertberichtigten Forderung um eine Darlehensforderung ohne konkreten Rückzahlungstermin, die erst getilgt werden sollte, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Schuldnerin gebessert haben würde.

Nach Aktenlage und Vorbringen der Bw erfolgte offensichtlich weder eine Fälligstellung dieser Darlehensforderung durch die Bw noch wurden Einbringungsmaßnahmen gesetzt.

Zum 31.7.1999 erzielte die Schuldnerin einen (wenn auch geringen) Gewinn.

Zu einem Insolvenzverfahren betreffend die Schuldnerin ist es nach der Aktenlage (Veranlagungsakt und elektronischer Finanzamtsakt der A-B GmbH; Ediktsdatei) zu keinem Zeitpunkt (somit vom Beginn des Jahres 1999 bis dato) gekommen; derartiges wurde auch im Verfahren nicht behauptet.

Als Grund für die vorgenommene Wertberichtigung wird im Wesentlichen lediglich vorgebracht, die Liquiditätslage der Schuldnerin sei (äußerst) angespannt gewesen.

Eine schlechte Liquiditätslage bzw. Zahlungsschwierigkeiten der Schuldnerin rechtfertigen für sich alleine nach dem oben Gesagten noch nicht die Wertberichtigung einer Forderung.

Nichts anderes führt allerdings die Bw im Ergebnis als Grund für die Wertberichtigung an. Damit ist jedoch das Schicksal der Berufung bereits entschieden, die Wertberichtigung erfolgte zu Unrecht.

---

Selbst diese behauptete schlechte (angespannte) Liquiditätslage der Schuldnerin wurde allerdings von der Bw weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Belege für die behauptete angespannte Liquiditätslage der Schuldnerin (A-B GmbH) wurden insgesamt nicht beigebracht. Ohne Belege blieb insbesondere auch das Vorbringen, die im Jahresabschluss ausgewiesenen Forderungen an Herrn Dr. M.N. von zusammen rund S 3,8 Mio seien kurzfristig nicht realisierbar gewesen.

Hingegen wurden nach der Aktenlage bzw laut Vorbringen im Berufungsverfahren alle im Jahr 1999 entstandenen Forderungen der Bw gegenüber der A-B GmbH Ende des Jahres 2000 – somit rund ein halbes Jahr nach Erstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 1999 – getilgt. Die Schuldnerin war daher offensichtlich nur relativ kurze Zeit nach Erstellung des Jahresabschlusses der Bw in der Lage, umfangreiche Zahlungen vorzunehmen (es war daher zu diesem Zeitpunkt sehr wohl Liquidität gegeben).

Die A-B GmbH (die Schuldnerin) hat zudem per 31.7.1999 sogar einen Gewinn erzielt.

Die Bw hat auch nicht dargetan, dass es der A-B GmbH nicht möglich gewesen wäre, sich durch Aufnahme etwa eines Bankkredites die für die Bedienung der Darlehensverbindlichkeit erforderliche Liquidität zu verschaffen.

Eine Entwertung der Darlehensforderung wurde damit insgesamt weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Dass diese Forderung um S 500.000 an Herrn Dr. M.N. abgetreten wurde vermag schließlich für den Standpunkt der Bw nichts zu belegen bzw über die Werthaltigkeit der Forderung nichts auszusagen. Denn Herr Dr. M.N. kann mit dem Erwerb einer Forderung i.H. von S 1.000.000 um S 500.000 auch bloß ein gutes Geschäft gemacht haben. Dass Herr Dr. M.N. letztlich selbst auch bloß S 500.000 aus dieser Forderung erhalten hätte, wurde weder behauptet noch ergeben sich aus den Jahresabschlüssen der A-B GmbH Hinweise hierauf.

Da die geltend gemachten Gründe eine Wertberichtigung nicht rechtfertigen und die Entwertung der Darlehensforderung weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde, war die von der Bw vorgenommene Teilwertberichtigung der Darlehensforderung nicht rechtmäßig.

Die Wertberichtigung der Forderung im Ausmaß von S 500.000 im Jahr 1999 erfolgte daher zu Unrecht.

Erhöhung der körperschaftsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage für das Jahr 1998 – Erlösberichtigung um den Betrag von S 293.866:

Die Bw wendet sich weiters gegen die von der Prüferin vorgenommene Erhöhung der körperschaftsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage für das Jahr 1998 um S 293.866. Das im BP-Bericht angeführte Schreiben lege lediglich Versäumnisse iZm der Umsatzsteuer offen. In den Jahresabschlüssen sei der betroffene Betrag entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften in Bezug auf die Darstellung des Ertrages sowie des Vermögens periodenrichtig abgegrenzt worden. Die durch die Prüferin vorgenommene Erlösberichtigung sei daher zu Unrecht erfolgt.

Die Prüferin hat in ihrer Stellungnahme dazu ausgeführt, dass der Berufung insoweit Berechtigung zukomme.

Das Finanzamt hat eine stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen, um diesem Vorbringen Rechnung zu tragen. Dabei wurde vom Finanzamt allerdings die körperschaftsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage für das Jahr 1998 nicht um S 293.866, sondern um S 352.639 reduziert.

Bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 hat daher eine Korrektur zu erfolgen, die körperschaftsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage für das Jahr 1998 ist somit gegenüber der Berufungsvorentscheidung abzuändern und entsprechend dem Antrag der Bw eine Änderung um S 293.866 vorzunehmen.

<u>Berechnung:</u>	S	1998
--------------------	---	------

**Bemessungsgrundlage vor BP:**

Gesamtbetrag der Einkünfte	S	68.423
minus Verlustabzug	S	- 24.733
Einkommen	S	43.690

**Aenderungen It BP:**

Tz 18 Erlösberichtigung	S	+ 293.866
Tz 19 nicht anerkannte Aufwendungen	S	+ 27.000
Tz 26 kein Verlustabzug	S	+ 24.733
Einkommen	S	389.289
 Einkommen It angefochtenem Bescheid	 S	 389.322
Reduktion It Berufungsvorentscheidung	S	- 352.639
Einkommen It Berufungsvorentscheidung	S	36.683

**Änderung laut Berufungsentscheidung**

Einkommen It BP	S	389.289
minus Tz 18 Erlösberichtigung	S	- 293.866
<b>Einkommen It Berufungsentscheidung</b>	<b>S</b>	<b>95.423</b>

Ergebnis:

Die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung hatte für das Jahr 1998 keine körperschaftsteuerliche Auswirkung. Durch deren Wegfall ergeben sich daher hinsichtlich Körperschaft-

---

steuer für das Jahr 1998 ebenfalls keine Auswirkungen.

Die Erlösberichtigung gemäß Tz 18 erfolgte hingegen zu Unrecht. Das Finanzamt hat iZm dieser Erlösberichtigung eine stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen. Gegenüber dieser Berufungsvorentscheidung ergaben sich für das Jahr 1998 die oben dargestellten Änderungen.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 1998 beträgt somit laut Berufungsentscheidung S 95.423.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 1998 war mangels Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung aufzuheben.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 hatte sich durch die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung eine Nichtanerkennung der Wertberichtigung der Darlehensforderung ergeben. Da die Wertberichtigung dieser Darlehensforderung auch ohne die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung auf Grund des oben Gesagten nicht anzuerkennen ist, ergibt sich durch die Berufungsentscheidung insoweit keine Änderung der körperschaftsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage.

Es war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (1 Schilling / 1 Euro)

Wien, am 25. Jänner 2010