



GZ. RV/0263-W/02

GZ. RV/0264-W/02

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch SCHECK WT-UNION Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1994, Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1994 entschieden:

Die nachstehend angeführten Bescheide werden gemäß § 289 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und die Stadtgemeinde Klosterneuburg **aufgehoben**:

- a) Umsatzsteuer 1994, vom 7. Oktober 1997,
- b) Körperschaftsteuer 1994 vom 16. Jänner 1996 sowie Berufungsvorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 1994 vom 7. Oktober 1997,
- c) Körperschaftsteuer 1995 vom 20. November 1997 und
- d) Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1994 vom 7. Oktober 1997

Rechtsbelehrung

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

sehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

1.) Mantelkaufatbestand - Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995:

Den Betriebsgegenstand der Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) bildete bis Jahresende 1992 in dem Geschäftslokal N-Straße 2x in Z. der Betrieb eines Figur- und Schönheitssalons, der ab 31. Dezember 1992 als ruhend gemeldet wurde.

Am Stammkapital der Bw. in Höhe von S 500.000,00 sind bis einschließlich 29. April 1994 V.S. und K.H. mit einer Einlage in Höhe von S 125.000,00 bzw. S 375.000,00 beteiligt. Zur einzelvertretungsbefugten Geschäftsführerin der Bw. ist bis zu diesem Zeitpunkt V.S. bestellt.

Zufolge den Notariatsakten vom 29. April 1994 traten V.S. und K.H. ihre Geschäftsanteile im Nominale von S 125.000,00 bzw. S 375.000,00 unentgeltlich an E.B. ab und scheiden somit als Gesellschafter der Bw. aus. Ab 29. April 1994 ist somit E.B. als Alleingesellschafter zur Gänze am Stammkapital der Bw. beteiligt und ab 29. Juni 1994 zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der Bw. bestellt.

Der Präambel der mit 29. April 1994 datierten Notariatsakte ist jeweils zu entnehmen, dass die Bw. ihren Geschäftsbetrieb infolge des gänzlichen Verlustes des bisher einbezahlten Stammkapitales eingestellt habe. Die abtretende Gesellschafterin, Frau V.S. sei daran interessiert, eine *Liquidation* des Unternehmens infolge der damit verbundenen Kosten zu vermeiden. Der erwerbende Gesellschafter Mag. E.B. sei daran interessiert, den Geschäftsbetrieb wieder aufzunehmen und die Kosten für eine *Neugründung* zu sparen.

Eine in den Notariatsakten vom 29. April 1994 bezeichnete und zu diesem Stichtag erstellte Übertragungsbilanz konnte seitens der Bw. nicht vorgelegt werden. Die Bilanz der Bw. zum 31. Dezember 1993 weist die nachstehend angeführten Aktiva und Passiva auf:

AKTIVA:		PASSIVA:	
Anlagevermögen:		Nominalkapital	500.000,00
Betriebs- u. Geschäftsausstattung	147.227,00	freie Rücklagen:	24.039,00
Adaptierungen	144.588,00	Verlustvortrag	-693.109,00
Umlaufvermögen:		Reinverlust	-150.994,00
Kautionen	29.000,00	RL IFB	94.475,00

		Verr.-Kto Gesellschafter	548.365,00
		sonst. Verbindlichkeiten	- 1.961,00
SUMME:	320.815,00		320.815,00

Infolge des Erwerbes sämtlicher Gesellschaftsanteile an der Bw. durch Mag. E.B. wurde der Sitz der Bw. von Z., N-Straße 2x, nach W., P-Straße 4x, verlegt. Dem Bericht über den Jahresabschluss zum 31. Dezember 1996 ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile durch Mag. E.B. der Betriebsgegenstand der Bw. nunmehr in der Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der automatischen Datenverarbeitung, Informationstechnik und der Softwareentwicklung bestehe.

In Zusammenhang mit der mit Notariatsakten vom 29. April 1994 erfolgten Abtretung der Geschäftsanteile der Bw. an E.B. übertrugen V.S. und K.H. mit Globalzessionsverträgen vom 15. April 1994 vorbehaltlos und unentgeltlich die gegenüber der Bw. zum 15. April 1994 bestehenden Forderungen im Gesamtbetrag von S 519.364,19.

Aus Punkt 2 der mit 15. April 1994 datierten Zessionsverträge ergibt sich, dass wegen mangelnder Liquidität der Bw. die Einbringlichkeit dieser Forderungen durchaus fraglich erscheine. V.S. hatte demnach als Zedentin ausdrücklich nicht für die Einbringlichmachung der vertragsgegenständlichen Forderungen.

Zufolge Punkt 3 dieser Globalzessionsverträge erfolge die Übertragung dieser Forderungen symbolisch durch Unterfertigung des Vertrages und Übergabe der Buchhaltungsunterlagen der Bw., in denen die vertragsgegenständlichen Forderungen angeführt seien.

Die mit Globalzessionsverträgen vom 15. April 1994 als *uneinbringlich* bezeichneten und an H.F. abgetretenen Forderungen im Gesamtbetrag von S 519.364,19 bzw. S 529.364,59 wurden zufolge der Eingabe vom 30. April 1996 wie folgt von der Bw. getilgt:

Zahlung vom:	Betrag:
Zahlung vom 30. 06. 1995:	150.000,00
Zahlung vom 31. 08. 1995:	100.000,00
Zahlung vom 31. 10. 1995:	100.000,00
Zahlung vom 31. 12. 1995:	179.364,59
SUMME der Zahlungen:	529.364,59

Im Zuge der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 1994 sowie der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1995 versagte das Finanzamt für Körperschaften der Bw. mit Bescheiden vom 7. Oktober 1997 bzw. 20. November 1997 u.a. den Abzug der in den Jahren 1990 bis 1993 erwirtschafteten Verluste im Gesamtbetrag von S 764.088,00.

Die Versagung des beantragten Verlustabzuges wurde im Wesentlichen durch die nicht erwiesene Tatsache begründet, dass E.B. als neuer Geschäftsführer und Erwerber dieser Anteile bewußt akzeptiert habe, dass ein *Teil* des Anlagevermögens von den übertragenden Gesellschaftern zurückbehalten und verwertet worden sei.

Das Finanzamt erblickte daher in der bewußten Überlassung des Anlagevermögens und dem Verzicht auf eine etwaige Ablöseforderung die Zuwendung eines Vorteiles an E.B., die als Entgelt für die Übertragung der Gesellschaftsanteile anzusehen sei. Folglich sei der *Mantelkaufatbestand* erfüllt.

Die gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995 eingebrachte Berufung richtet sich u.a. gegen die *Versagung* des Abzuges der in den Jahren 1990 bis 1993 erwirtschafteten *Verluste*. Nach Auffassung der Bw. sei der Mantelkaufatbestand nicht erfüllt, da mit Notariatsakten vom 29. April 1994 *keine entgeltliche Übertragung* der Geschäftsanteile der Bw. stattgefunden habe.

2.) nicht anerkannte AfA betreffend Kto 400 - Betriebs- und Geschäftsausstattung Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995:

Laut vorliegender Bilanz zum 31. Dezember 1994 wurde der zum 1. Jänner 1994 auf dem Konto 410 "Adaptierung" ausgewiesene Buchwert in Höhe von S 144.588,00 in folgender Weise ausgebucht:

Bezeichnung:	Betrag:
Buchwert zum 1. Jänner 1994:	144.588,00
davon: Jahres-AfA:	- 24.072,00
Buchwert ausgeschiedener Anlagen:	- 120.516,00
Buchwert zum 31. Dezember 1994:	-

In der Folge wurde das Finanzamt L. mit 28. März 1996 mit Ermittlungen beauftragt, um zu erheben, was mit dem Anlagevermögen des ehemaligen Kosmetiksalons der Bw. in N-Straße 2x in Z. geschehen sei.

Diesbezügliche vom Finanzamt L. durchgeführte Erhebungen ergaben, dass V.S., im Sommer 1993 als Einzelperson das in der N-Straße befindliche und zum Betrieb des Figur- und Schönheitssalons verwendete Geschäftslokal anmietete und die Bw. in weiterer Folge sehr viel Geld in Sanitäranlagen und Möbel sowie in die Elektrifizierung des Geschäftslokales investierte.

Basierend auf den mit V.S. als Einzelperson geschlossenen Mietvertrag habe aber zufolge der mit 17. Juni 1996 datierten und von A.L. unterfertigten Niederschrift die Bw. am Standort N-Straße 2x in Z. niemals eine geschäftliche Tätigkeit ausgeübt und auch niemals Handelswaren angekauft.

Aus dem mit 27. August 1997 datierten Aktenvermerk ergibt sich, dass auch V.S. keine Auskünfte über den Verbleib des Anlagevermögens erteilen könne.

In der mit 7. Oktober 1997 datierten Berufungsvorentscheidung wird seitens des Finanzamtes für Körperschaften ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Übernahme der Gesellschaftsanteile durch V.S. und K.H. am 21. Mai 1993 als Anlagevermögen *vermutlich* nur noch die Bilanzposition "Adaptierung" und die anfängliche Geschäftseinrichtung vorhanden gewesen seien.

Zum 1. Jänner 1994 seien demnach die folgenden Buchwerte vorhanden gewesen:

Adaptierung:	144.588,00
Betriebs- und Geschäftsausstattung:	30.000,00
lt. Bilanz:	147.227,00

Da weiters festzustellen sei, dass weitere aus dem Jahre 1990 stammende Investitionen aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien, sei auch der gesamte IFB 1990 in Höhe von S 17.214,00 gewinnerhöhend aufzulösen.

Aus dem mit 6. November 1997 datierten Vorlageantrag ergibt sich jedoch, dass sich das in der Berufungsvorentscheidung angesprochene Anlagevermögen noch immer im Gesellschaftsvermögen befinde und auf einem an den Langenzersdorfer Bahnhof angrenzenden Grundstück gelagert werde und jederzeit besichtigt werden könne.

Erforderlichenfalls könnten zufolge den Eingaben vom 6. November 2007 sowie der Telefax-Sendung vom 8. Mai 2003 durch E.B. entsprechende Bildbeweise nachgeliefert werden.

3.) verdeckte Gewinnausschüttung wegen nicht erklärter Investitionsablöse

S 60.000,00 Bescheide betr. Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1994:

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der mit 17. Juni 1996 durchgeführten Befragung der Vermieterin A.L., dass mit V.S. in *eigenem* Namen ein Mietvertrag für das Geschäftslokal in N-Straße 2x in Z. abgeschlossen worden sei. In der Folge habe die Bw. sehr viel Geld in Sanitäranlagen und Möbel sowie in die Elektrifizierung des Geschäftslokales investiert.

Da jedoch bereits mit 15. März 1994 mit M.B. ein neuer Mietvertrag für das in der N-Straße 2x in Z. befindliche Geschäftslokal abgeschlossen worden sei, habe diese an Vormieterin V.S. eine Ablöse in Höhe von S 60.000,00 (inkl. USt) bezahlt.

Aus dem mit 6. November 1997 datierten Vorlageantrag geht in diesem Zusammenhang lediglich hervor, dass E.B. erst durch die gegenständliche Berufungsvorentscheidung des Fi-

nanzantes für Körperschaften Kenntnis von der von V.S. vereinnahmten Ablösezahlung erhalten habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Mantelkaufatbestand - Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994 und 1995:

Zufolge der Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 steht einer Körperschaft der Verlustabzug als Sonderausgabe in jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die *Identität* des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf *entgeltlicher Grundlage* nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf).

Ausgangspunkt für die Erfüllung des Tatbildes "Mantelkauf" sind demnach die im § 8 Abs 4 Z 2 KStG umschriebenen Kriterien wie

- die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur
- in Kombination mit einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur und
- eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage.

Sind die bestehend bezeichneten Veränderungskriterien kumulativ erfüllt, ist die wirtschaftliche Identität der steuerpflichtigen Körperschaft nicht mehr gegeben und liegt ein Mantelkauf vor (vgl. Wolf, Der Mantelkauf im österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, S. 38ff).

Als wesentliche Änderung der *organisatorischen* Struktur wird eine Änderung von zumindest 75% der Organe oder der Gesellschafter angesehen, die auf entgeltlicher Grundlage vor sich gehen muss, damit bei gleichzeitiger Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur ein Mantelkauf vorliegen kann (vgl. Baumann, Die Übertragung von Verlustvorträgen, SWK 1993, A I S. 45).

Ändert sich der Unternehmensgegenstand vollkommen, sodass aus dem Betrieb eines Figur- und Schönheitssalons der Betrieb eines Unternehmens wird, dessen Betriebsgegenstand in der Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der automatischen Datenverarbeitung, Informationstechnik und der Softwareentwicklung besteht, ist dies für sich schon eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur. Dies selbst dann, wenn Teile des bisherigen Betriebsvermögens weiterverwendet werden (vgl. Quantschnigg, Der Verlustabzug im KStG 1988, ÖStZ 1989, S. 40f).

Da die Bestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG den Mantelkauf von einem *entgeltlichen* Anteils-erwerb abhängig macht, bleibt im Falle einer unentgeltlichen Anteilsübertragung das Verlustvortragsrecht auch bei einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur erhalten (vgl. Wiesner, Die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter im neuen Körperschaftsteuerrecht, SWK 1988, S. 233).

Eine Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage, liegt aber bereits vor, wenn der Kauf der Gesellschaftsanteile bloß gegen einen symbolischen Betrag erfolgt. Dem ist gleichzuhalten, wenn sich für eine unentgeltliche Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt (vgl. § 8 Tz 1182 der KStR 2001).

In diesem Zusammenhang ist weiters zu beachten, dass bei Anteilsübertragungen zwischen Fremden von der Tatsache auszugehen ist, dass Kaufleute einander nichts zu schenken pflegen. Da zudem der steuerliche Verlustvortrag einen handelsrechtlichen Wertfaktor darstellt, ist daher eine formal unentgeltliche Anteilsübertragung zwischen Fremden zu hinterfragen (vgl. SWK 1993, A 40).

Im vorliegenden Fall steht die mit 15. April 1994 erfolgte Abtretung der auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto verbuchten Verbindlichkeit der Bw. in Höhe von S 519.364,19 an die Lebensgefährtin von E.B., H.F., in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der mit 29. April 1994 erfolgten und in den Notariatsakten vom 29. April 1994 als unentgeltlich bezeichneten Übertragung von Geschäftsanteilen der Bw..

Der dabei erfolgte gleichzeitige Erwerb einer mit 15. April 1994 uneinbringlichen Forderung in Höhe von S 519.364,19 ermöglicht H.F., der Lebensgefährtin von E.B., im Wege einer Darlehensrückzahlung, Geldmittel aus der Bw. ohne eine entsprechende Körperschaftsteuerbelastung zu entnehmen.

Zudem ist es in Anbetracht des in geringem Ausmaß vorhandenen Anlage- und Umlaufvermögens nicht glaubhaft, dass sich V.S. durch die mit 29. April 1994 erfolgte unentgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen der Bw. maßgebliche Liquidationskosten erspart.

Im vorliegenden Fall ist wäre daher noch zu *ermitteln* gewesen, ob hinsichtlich der mit Notariatsakten vom 29. April 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. tatsächlich eine **unentgeltliche Übertragung** von Gesellschaftsanteilen vorliegt.

Die **unentgeltliche** Übertragung von Geschäftsanteilen der Bw. hätte zur Folge, dass mangels Entgeltlichkeit kein Mantelkaufatbestand verwirklicht wurde, der die Versagung des Abzuges von Verlusten im Gesamtbetrag von S 764.088,00 zur Folge hätte.

Im vorliegenden Fall wäre überdies zu beachten, dass selbst *überschuldete Unternehmen* mit nicht verbrauchten Verlustvorträgen für einen einkommensstarken Erwerber einen *wirtschaftlichen Wert* haben, der in der künftigen Steuerentlastung durch den Verlustabzug besteht (vgl. Bichler, Ist der Verlustabzug ein Wirtschaftsgut, SWK 1993, A I S. 407).

2.) nicht anerkannte AfA betreffend Kto 400 - Betriebs- und Geschäftsausstattung Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995:

Im vorliegenden Fall ist noch *nicht abgeklärt*, ob sich das in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 1997 angesprochene Anlagevermögen in den Jahren 1994 und 1995 noch *im Gesellschaftsvermögen* der Bw. befunden hat.

Insbesondere ergibt sich aus den Eingaben vom 6. November 1997 und 8. Mai 2003, dass sich das in der Berufungsvorentscheidung angesprochene Anlagevermögen noch im Gesellschaftsvermögen der Bw. befindet und auf einem, an den *Langenzersdorfer Bahnhof* angrenzenden Grundstück gelagert werde. Zuzufolge den vorstehend bezeichneten Eingaben könnten von der Bw. entsprechende *Bildbeweise* nachgeliefert werden.

Die Frage, ob sich das in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 1997 angesprochene Anlagevermögen in den Jahren 1994 und 1995 noch im Gesellschaftsvermögen der Bw. befunden hat, ist demnach von Bedeutung für die in den Jahren 1994 und 1995 erfolgte Korrektur der Absetzung für Abnutzung in Höhe von S 48.174,00 (1994) bzw. S 60.845,- (1995) sowie hinsichtlich der im Jahre 1994 vorgenommenen gewinnerhöhenden Auflösung des Investitionsfreibetrages in Höhe von S 17.214,00.

Wirtschaftsgüter, für die ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wurde, müssen eine Behaltefrist von 4 Wirtschaftsjahren im Betriebsvermögen verbleiben, da es andernfalls zu einer Nachversteuerung des Investitionsfreibetrages kommt. Das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen kann dabei durch Veräußerung oder Entnahme bewirkt werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 10 Tz 71, S. 516).

Geht hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, für die ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wurde lediglich die technische oder wirtschaftliche Funktionsfähigkeit verloren, indem beispielsweise der Einsatz dieser Maschine wirtschaftlich unrentabel wird, und verbleibt das nunmehr funktionslose Wirtschaftsgut aber im Betrieb, so kommt es zu keiner Nachversteuerung des Investitionsfreibetrages (vgl. Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 10 Tz 71, S. 516).

Im vorliegenden Fall ist daher noch *zu erheben*, ob sich das in der Berufungsvorentscheidung angesprochene *Anlagevermögen* in den Jahren 1994 und 1995 *im Gesellschaftsvermögen*

der Bw. befunden hat und ob dieses auf einem dem Langenzersdorfer Bahnhof angrenzenden Grundstück gelagert wurde.

Nur *soweit* im Jahre 1994 *sämtliche* aus dem Jahre 1990 stammenden *Investitionen*, für die im Jahre 1990 ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wurde, aus dem Betriebsvermögen der Bw. *ausgeschieden* sind, ist dieser im Gesamtbetrag von S 45.270,00, und nicht nur mit einem Teilbetrag in Höhe von S 28.056,00 gemäß § 10 Abs 9 EStG 1988 gewinnerhöhend aufzulösen.

Im vorliegenden Fall ist *allenfalls* zu *erheben*, ob und inwieweit bei der mit 29. April 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. E.B. *in Kauf* genommen habe, dass von den abtretenden Gesellschaftern V.S. und K.H. Teile des *Anlagevermögens zurückbehalten* wurden.

**3.) verdeckte Gewinnausschüttung wegen nicht erklärter Investitionsablässe
S 60.000,00 Bescheide betr. Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 sowie Haftung
für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1994:**

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung immer dann vor, wenn eine Körperschaft einem Gesellschafter Vermögensvorteile zuwendet, die nach außen hin nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind, ihre Ursache aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. VwGH 20.3.1974, 1157/72).

Insbesondere stellen die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, deren Zufluss an den Gesellschafter grundsätzlich anzunehmen ist (vgl. VwGH 27.4.1994, 92/13/0011).

Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist es weiters ausreichend, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (vgl. 26.9.1985, 85/14/0051; 6.2.1990, 89/14/0034).

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich der strittigen und von V.S. vereinnahmten **Ablöse** in Höhe von S 60.000,00 (inkl. USt) noch abzuklären, **welche Vereinbarungen** dem zwischen der Bw. und V.S. abgeschlossenen Mietvertrag für die Überlassung des Geschäftslokales in N-Straße 2x in Z. zu Grunde liegen.

Des Weiteren ist noch zu ermitteln, aus *welchem Rechtsgrund* die Vormieterin V.S. von der Nachmieterin M.B. eine Ablösezahlung in Höhe von S 60.000,00 (inkl. USt) vereinnahmte.

Soweit im vorliegenden Fall V.S. für die von der Bw. getätigten Investitionen eine Investitionsablässe in Höhe von S 60.000,00 (inkl. USt) vereinnahmte, ohne diese an die Bw. weiterzuleiten, wurden damit von der Bw. für das Jahr 1994 nicht sämtliche steuerpflichtigen Umsätze erklärt und der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung verwirklicht, der die außerbilanzmäßige Hinzurechnung der nicht erklärten Investitionsablässe in Höhe von S 50.000,00 als verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge hat.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung wird dabei ungeachtet der Tatsache begründet, dass der nunmehrige Gesellschafter E.B. anlässlich des im Jahre 1994 erfolgten Erwerbes sämtlicher Geschäftsanteile der Bw. keine Kenntnis von gegenständlichen, von V.S. vereinnahmten Investitionsablässe in Höhe von S 60.000,00 erhielt.

Soweit nicht erklärte Einnahmen aus der gegenständlichen Investitionsablässe eine verdeckte Gewinnausschüttung begründen, ist aber zu beachten, dass die Kapitalertragsteuerbelastung den steuerlichen Gewinn der Bw. nicht mindert. Daher darf auch die Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Bw. bei ihr nicht gewinnerhöhend erfasst werden (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204).

Wenn daher im vorliegenden Fall von der Bw. eine Investitionsablässe in Höhe von S 60.000,00 (inkl. USt) nicht erklärte wurde, sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt zu erhöhen:

Bezeichnung:	Betrag:
USt-Passivierung/Bildung einer USt-RSt:	- 10.000,00
außerbilanzmäßige Hinzurechnung:	60.000,00
Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	50.000,00

Für die Klärung der Frage, ob die Bw. zu Recht als Haftungspflichtige für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld der Abgabepflichtigen V.S. mit 22% von S 76.920,00 d.s. S 16.920,00 in Anspruch genommen wurde, wird daher auf die vorstehenden Ausführungen zum Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung verwiesen, da zufolge § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 auch verdeckte Ausschüttungen dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen.

Nach § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Diese Ermittlungen wurden nach der Aktenlage jedoch nicht vollständig durchgeführt und es ist durchaus möglich, dass bei deren Durchführung ein anders lautende Bescheide hätten erlassen werden müssen oder die dass die Erlassung eines Bescheides betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1994 unterblieben wäre.

Da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen vergleichsweise großen Umfang haben und im Wege eines Vorhalteverfahrens nicht hinreichend erhoben werden können, ist es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden (vgl. UFS 24.2.2003, RV/1365-L/02).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 9. März 2004