



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien  
SENAT 14

GZ. RV/1321-W/02,

GZ. RV/1323-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Wilfried Marzi, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 - 1996, Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1993-1995, Festsetzung der Verspätungszuschläge für die Jahre 1995 - 1997 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 1993 – 1995 sowie Festsetzung der Verspätungszuschläge für die Jahre 1995 - 1997 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 – 1996 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Höhe der Abgaben beträgt unter Berücksichtigung der anrechenbaren Steuern bei der Körperschaftsteuer:

Text	1993 in Euro (in ÖS)	1994 in Euro (in ÖS)	1995 in Euro (in ÖS)	1996 in Euro (in ÖS)	1997 in Euro (in ÖS)
Körperschaftsteuer	0,00	59.068,77 (812.804,00)	1.090,09 (15.000,00)	17.839,44 (245.476,00)	
Verspätungs- zuschläge			140,04 (1.927,00)	142,51 (1.961,00)	66,71 (918,00)
Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1993 – 1995	53.012,65 (729.470,00)				

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

## Rechtsbelehrung

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

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

## Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19.10.1989 gegründet und am 29.12.1989 ins Firmenbuch des HG Wien eingetragen. Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Ausschankanlagen und Gastronomiebedarf.

Die Gesellschaftsanteile befanden sich bis zum 11.1.1996 zu 100% im Besitz der HB B.V., danach war alleinige Eigentümerin die S.Trust.

Mit Abtretungsvertrag vom 7.8.1992 erwarb die Bw. zum Stichtag 1.1.1992 100% der Anteile an der A.GmbH.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 11.5.1993 wurden die A.GmbH und die Bw., wobei die Bw. als aufnehmende Gesellschaft fungierte, rückwirkend zum Stichtag 31.12.1992 verschmolzen.

In der Zeit von Mai bis Oktober 1998 fand bei der Bw. eine **Betriebsprüfung (Bp)** für den Zeitraum 1993 – 1996 statt. Wie dem Bp-Bericht vom 26.1.1999 zu entnehmen ist, wurden neben anderen Feststellungen, die im Folgenden unter Punkt 1) – 4) angeführten Feststellungen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993 – 1996, der Kapitalertragsteuer 1993 – 1995 sowie Verspätungszuschlägen zu den Zusammenfassenden Meldungen der Jahre 1995 – 1997 getroffen.

### Punkt 1) Verschmelzungsmehrwert – Firmenwert, 1993- 1995

Im August 1992 erwarb die Bw. 100% der Anteile an der A.GmbH. Der Bilanzansatz betrug 1992 für diese Beteiligung ÖS 4.612.500. Mit Verschmelzungsvertrag vom 11. Mai 1993 wurde die A.GmbH mit der Bw. gem. Art I UmgrStG rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 1992 verschmolzen.

Den aus diesem Vorgang resultierenden Buchverlust/„Verschmelzungsmehrwert“ aktivierte

die Bw. zum 31.12.1992 in Höhe von ÖS 3.013.375,44. Die Bw. wertete diesen Verschmelzungsmehrwert zur Gänze als Firmenwert und schrieb diesen nach den Bestimmungen des Handelsrechts auf 5 Jahre ab. Im Jahr 1995 wurde infolge der negativen Geschäftsentwicklung der Restbuchwert des Firmenwertes von ÖS 1.808.025,00 auf Null abgeschrieben.

Die Bp führte dazu aus, dass gem. § 3 Abs. 2 Z1 UmgrStG grundsätzlich für die übernehmende Gesellschaft Buchgewinne und Buchverluste steuerneutral seien. Nur unter bestimmten Voraussetzungen könne ein Firmenwert ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und eine Abschreibung vorgenommen werden.

Die Bw. habe kein Gutachten über den Firmenwert vorgelegt. Das Vorhandensein des Firmenwertes in Höhe von ÖS 3.013.375,44 sei somit nicht nachgewiesen worden. Die Bp habe einen steuerneutral zu behandelnder Verschmelzungsmehrwert von ÖS 900.000,00 bilanzmäßig ausgebucht. Die Abschreibung des Firmenwertes sei von der neuen Bemessungsgrundlage, dem um diesen Betrag geminderten Bilanzansatz vorzunehmen. Daraus resultiere für den Zeitraum 1993 – 1995 eine Erfolgsänderung von insgesamt ÖS 900.000,--. Des Weiteren erfolge außerbilanzmäßig die Anpassung der Abschreibung gem. den Vorschriften des § 8 Abs. 3 EStG1988 auf 15 Jahre, wobei es sich im Ergebnis um eine Periodenverschiebung handle.

### **Punkt 2) Provisionsaufwand für Ostgeschäfte betreffend 1993 - 1996**

Die Bp stellte fest, dass die Bw. im Prüfungszeitraum Provisionszahlungen für so genannte „Ost-Geschäfte“ in Ungarn an eine Firma EWT Ltd. mit Sitz in Jersey (Kanalinseln) geleistet habe. Da die Behebung der Beträge mit Barschecks erfolgte, sei der tatsächliche Zahlungsempfänger nicht ersichtlich gewesen. Der Geldfluss sei nicht auf die Kanalinseln gegangen. Der Bw. sei es nach Aufforderung durch die Bp nicht möglich gewesen, die tatsächlichen Zahlungsempfänger zu nennen. Begründet wurde dies damit, dass dadurch in Zukunft keine Geschäftsverbindungen mit Oststaaten zustande kommen würden.

Aufgrund der fehlenden Empfängernennung habe die Bp eine Kürzung des Gesamtaufwandes für Provisionen für die Jahre 1993 – 1996 in Höhe von jeweils 35% vorgenommen und die Beträge (ÖS 120.740,00 – 1993; 129.513,00 – 1994; 156.847,00 – 1995; 162.905,00 – 1996) außerbilanzmäßig dem Betriebsergebnis zugerechnet.

### **Punkt 3) Zinsaufwand aus Gesellschafterdarlehen 1993 – 1995 ; verdeckte Einlage**

Die Bw. habe im Jahr 1992 von ihrer damaligen Gesellschafterin, der HB B.V., zwei Darlehen (ÖS 4,5 Mio und ÖS 6.707.000,-- gesamt ÖS 11.207.000,--) erhalten, welche 1995 in einen Gesellschafterzuschuss umgewandelt worden seien. Der Zuschuss wurde, ebenfalls 1995, in eine nicht gebundene Kapitalrücklage umgewandelt und zum Bilanzstichtag zur Verlustabdeckung aufgelöst. Laut Angabe des Geschäftsführers der Bw. habe es hinsichtlich der

Darlehen keine schriftlichen Vereinbarungen gegeben. Es seien keine Vereinbarungen über Rückzahlung oder Sicherheiten getroffen worden. Für diese Darlehen seien jährlich Zinsen an die Bw. verrechnet worden, die diese auch laufend bezahlt habe.

Die Bp betrachte diese gegebenen Darlehen als verdeckte Einlage, da dieser Zuschuss in Wirklichkeit Eigenkapital ersetzt habe und nur aufgrund des damaligen Gesellschaftsverhältnisses geleistet worden sei. Die Bp führte dazu aus, dass verdeckte Kapitalzuführungen von Gesellschaftern an die Kapitalgesellschaft als verdecktes Eigenkapital angesehen werden können. Dies dann, wenn besondere Umstände gegeben seien, die dafür sprächen, dass die Kapitalzuführung für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg habe Eigenkapital zu ersetzen.

Die Bp führte die folgenden Voraussetzungen dafür an:

- Kapitalzufuhr durch den Gesellschafter und nicht z. B. durch die Hausbank
- die Kapitalzufuhr müsse Eigenkapital ersetzen
- Kreditunfähigkeit der Gesellschaft müsse vorliegen
- Missverhältnis zwischen Eigenkapital und Mittelbedarf
- Eigenkapitalquote unter 18,4%
- Beteiligung am Erfolg (z. B. Verzinsung) und am Vermögen, gesellschafterähnliche Rechte des Gläubigers.

Für eine verdeckte Einlage sprächen die folgenden Kriterien:

- hohes Beteiligungsausmaß des Anteilinhabers – 100%
- Kapital der gegebenen Größenordnung könne mangels Sicherheiten bei einem fremden Dritten (z. B. Bank) nicht aufgebracht werden
- kein vorübergehender sondern dauernder Kapitalbedarf
- Zuschüsse des Gesellschafters.

Die Bp führte weiter aus, dass die Zuführung von Mittel durch den Gesellschafter grundsätzlich als Einlage anzusehen sei und dies auch für Zuschüsse zur Verlustabdeckung (steuerneutral) gelte. Der geltend gemachte Zinsaufwand werde für die Jahre 1993 – 1995 als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter angesehen und außerbilanzmäßig zuzüglich Kapitalertragsteuer dem Betriebsergebnis hinzugerechnet.

Hinsichtlich der festgesetzten Kapitalertragsteuer könne für die Jahre 1993 – 1994 eine Entlastung an der Quelle nicht vorgenommen werden, da dies nicht beantragt worden sei und keine Ansässigkeitsbescheinigung der Muttergesellschaft beigebracht worden sei.

Unter Hinweis auf die Bestimmungen der Mutter-Tochter-Richtlinie sei auch für 1995 der Steuerabzug vorzunehmen gewesen, da offenkundig eine verdeckte Ausschüttung vorläge. Die Voraussetzung für eine Befreiung sei nicht gegeben; eine zeitnahe Ansässigkeitsbescheinigung sei nicht vorgelegt worden.

#### Punkt 4) Verspätungszuschlag 1995 - 1997

Die Bp habe bei der Überprüfung betreffend die „Zusammenfassenden Meldungen“ festgestellt, dass diese seitens der Bw. seit 1995 nicht abgegeben worden seien. Die Bp habe diese im Zuge des Prüfungsverfahrens abverlangt und an das zuständige Finanzamt weitergeleitet. Unter Hinweis auf die Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe dieser Meldungen sei infolge der Nichtabgabe für die Zeiträume 1995 – 1997 jeweils ein Verspätungszuschlag in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage festgesetzt worden.

Das **Finanzamt** folgte sämtlichen Feststellungen der Bp und erließ die entsprechenden **Bescheide**. Es ergingen mit Datum 17.3.1999 die Bescheide zur Körperschaftsteuer der Jahre 1993 – 1996 sowie mit Datum 5.2.1999 die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1993 – 1995 und die Festsetzung der Verspätungszuschläge zu den Zusammenfassenden Meldungen für die Jahre 1995 – 1997.

Mit Schreiben vom 3.3.1999 erhob die Bw. **Berufung** gegen die Festsetzungsbescheide betreffend die Kapitalertragsteuer 1993 – 1995 sowie betreffend die Verspätungszuschläge 1995 - 1997. Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1993 – 1996 langte am 19.4.1999 ein. Eine Ergänzung (Begründung) dazu wurde am 6.5.1999 eingereicht.

Die Berufungen richten sich nicht gegen sämtliche Prüfungsfeststellungen sondern lediglich gegen die unter Punkt 1 – 4) oben Genannten. Die Bw. beantragte die Aufhebung dieser Feststellungen und Herabsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1993 – 1996 um die aus diesen Feststellungen resultierenden Zurechnungsbeträge. Hinsichtlich der festgesetzten Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1993 – 1995 wurde die Herabsetzung auf Null beantragt.

In der **Berufsbegründung führte die Bw.** zu den strittigen Punkten wie folgt aus.

#### zu Punkt 1) Verschmelzungsmehrwert:

Nach Darstellung der bekannten Fakten zum Kauf der Anteile, der Verschmelzung sowie der Vorgehensweise hinsichtlich Ansatz und handelsrechtlicher Abschreibung des Firmenwertes führte die Bw. an, dass die außerplanmäßige Abschreibung des Firmenwertes im Jahr 1995 aufgrund des nachhaltigen und massiven Umsatzeinbruches des verschmolzenen Betriebes notwendig gewesen sei. Die Umsätze seien von 27,6 Mio ÖS im Anschaffungsjahr 1992 auf 7,5 Mio ÖS im Abschreibungsjahr 1995 und weiter auf 5 Mio ÖS zurückgegangen. Damit habe sich die Abschreibung als richtig erwiesen.

Die Bp habe den Ansatz des gesamten Buchverlustes von ÖS 3.013.375,44 als Firmenwert nicht anerkannt und eine, in der Höhe nicht näher erläuterte, aber offensichtlich mit rd. 30% pauschale, Kürzung des Firmenwertes um ÖS 900.000,-- vorgenommen. Die Bp habe die

Kürzung damit begründet, dass die Bw. das „Vorhandensein eines Firmenwertes zum Verschmelzungstichtag“ nicht nachweisen konnte. Dazu werde angemerkt, dass der Firmenwert gem. § 3 Abs. 2 Z 2 UmgrStG aF, der sich rechentechnisch als Differenz zwischen den Anschaffungskosten der Anteile an der übertragenden Körperschaft und der Teilwerte der bilanzierten Wirtschaftsgüter des übernommenen Betriebes ergibt, zum Zeitpunkt des Anteilstaufes und nicht zum Verschmelzungstichtag festzustellen sei. Der Buchverlust sei hingegen zum Verschmelzungstichtag zu ermitteln. Firmenwert und Buchwert seien daher für idR unterschiedliche Zeitpunkte zu bestimmen.

Die Vorlage eines Gutachtens zur Bestimmung des Firmenwertes zum Anschaffungszeitpunkt der Anteile an der A.GmbH erscheine schon deshalb nicht erforderlich, weil aus dem der Verschmelzung zugrunde liegenden Jahresabschluss der A.GmbH zum 31.12.1992 erkennbar sei, dass im Betrieb der Gesellschaft keine Wirtschaftsgüter (wie z. B. Liegenschaften) enthalten seien, in welchen stille Reserven vorhanden sein könnten. Es fehlten somit Wirtschaftsgüter, die die Behandlung des Buchverlustes als Verschmelzungsmehrwert rechtfertigen. Unter Berücksichtigung des zwischen dem Anschaffungszeitpunkt in 05/92 und dem Verschmelzungstichtag erzielten Bilanzgewinnes der A.GmbH habe sich der Buchverlust zum 31.12.1992, der die Obergrenze für den erworbenen Firmenwert darstelle, sogar reduziert. Der Teilwert des durch die Bw. entrichteten Kaufpreises für die Gesellschaftsanteile sei wegen des im Zeitpunkt der Verschmelzung auf die Bw. übergegangenen Kundenstocks und der daraus erwarteten Gewinne über der Summe der Teilwerte der bilanzierten Wirtschaftsgüter der A.GmbH gelegen und sei als Firmenwert aktiviert worden. Das sei gerechtfertigt, weil auch firmenwertähnliche Tangenten, wie eben solch selbst geschaffener Kundenstock, als Firmenwert zu berücksichtigen seien und als nicht aktivierte immaterielle Wirtschaftsgüter nicht dem Verschmelzungsmehrwert zuzuordnen seien.

Ergänzend sei anzumerken, dass durch die Bp der Teilwert der Beteiligung an der A.GmbH zum Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages in 05/1993 nicht geprüft worden sei. Aufgrund der zu diesem Zeitpunkt bereits erkennbaren nachhaltigen Umsatzeinbrüche der übertragenden Körperschaft, die durch den teilweisen Wegfall des zum Erwerbszeitpunkt 08/1992 noch bestandenen Kundenstocks bedingt gewesen seien, wäre uU vor Verschmelzung eine steuerwirksame Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der A.GmbH erforderlich gewesen. Im Umfang der steuerwirksamen Teilwertabschreibung hätten sich daher der Buchverlust und damit auch der angesetzte Firmenwert verringert.

## **zu Punkt 2) Provisionsaufwand für Ostgeschäfte:**

Die Bw. bringt vor, dass sie in den Jahren 1993 – 1996 für Leistungen der EWT Ltd., Jersey, UK, Zahlungen von ÖS 185.754,00 (1993), ÖS 199.251,00 (1994), ÖS 241.303,00 (1995) und ÖS 250.623,00 (1996) geleistet habe. Diese Zahlungen seien in den Jahresabschlüssen 1993 – 1996 in der Gewinn- und Verlustrechnung unter Verwaltungskosten als Provisionen an Dritte

bezeichnet worden. Den Zahlungen lägen tatsächlich nicht nur Vermittlungsleistungen der EWT Ltd. für Umsätze in den Staaten des ehemaligen Ostblocks, sondern Werbeleistungen und Serviceleistungen (insbesondere in Ungarn) zugrunde. Die Leistungen seien durch die EWT Ltd. der Bw. in Rechnung gestellt worden und die Zahlungen teils über Barschecks erfolgt, die den durch die EWT Ltd. genannten Personen ausgehändigt worden seien. Die Übergabe der Schecks sei durch die Empfänger bestätigt worden.

Die Bp habe die „Provisionsaufwendungen“ unter Hinweis auf die „fehlende Empfängernennung“ nur in Höhe von 65% als Betriebsausgaben anerkannt. Die Abgabenbehörde könne gem. § 162 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger von abgesetzten Beträgen genau benennt.

Dazu werde angemerkt, dass die Bw. jene Person, die die Zahlungen erhalten hat, nämlich die EWT Ltd., genannt habe. Es sei der Bp Einsicht in die Fakturen der EWT Ltd. gewährt und die genaue Geschäftsanschrift der Gesellschaft genannt worden. Den Fakturen sei eine genaue Beschreibung der erbrachten Leistungen zu entnehmen gewesen.

Die Bw. verwies auf die Rechtsansicht, dass im Bezug auf Ostprovisionen bei tatsächlicher Unmöglichkeit der Empfängernennung von einer Entbindung von der Auskunftspflicht des § 162 BAO ausgegangen werden könne. Die Bw. biete an, die zur Entgegennahme der Barschecks durch die EWT Ltd. namhaft gemachten Personen (nach deren Angaben im Übrigen in Österreich mangels Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt nicht steuerpflichtig), bei Zusicherung von Vertraulichkeit, der Abgabenbehörde zu nennen.

### **zu Punkt 3) Zinsaufwand aus Gesellschafterdarlehen – verdeckte Einlage:**

Die Gesellschafterin der Bw., die HB B.V. gewährte der Bw. im Jahr 1992 zwei Darlehen im Gesamtwert von ÖS 11.207.000,--. Die Einräumung der Darlehen sei auf unbestimmte Zeit und mit einer variablen Verzinsung zum jeweils aktuellen, banküblichen 3-Monats-Zinssatz vereinbart worden. In den Jahren 1993 – 1995 seien vereinbarungsgemäß die entsprechenden jährlichen Zinszahlungen geleistet worden. Das Gesamtdarlehen sei durch Tilgung im Dezember 1994 um ÖS 1.000.000,-- reduziert worden. Im September 1995 gewährte die Gesellschafterin der Bw. einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von ÖS 10.207.000,--. Zur Abkürzung des Zahlungsweges sei die Forderung aus diesem Zuschuss gegen die in gleicher Höhe bestehende Darlehensverbindlichkeit verrechnet worden.

Wenn die Bp nun diese Darlehen als Eigenkapital bewerte und die Zinszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung behandle, werde dazu grundsätzlich angemerkt, dass Vereinbarungen, nach denen die Gesellschafter der Gesellschaft Kapital in Form von Darlehen zur Verfügung stellen, prinzipiell auch steuerlich anzuerkennen seien und insbesondere die Abzugsfähigkeit angemessener Schuldzinsen nicht zu versagen sei. Wiederholt habe der VwGH betont, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er den Betrieb führt,

frei sei und dass an die der Finanzbehörde obliegende Beweisführung hinsichtlich der Behandlung von Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital besonders strenge Anforderungen (E vom 23.10.1984, Zl. 83/14/0257) zu stellen seien. Nur wenn ganz besondere Umstände dafür sprächen, dass die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital zu ersetzen, und daher eine Eigenkapitalzufuhr das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, sei eine Umdeutung des Darlehens in verdecktes Eigenkapital zulässig.

Zu den „besonderen Umständen“, die die Bp als Argument für die Umdeutung angeführt habe, sei folgendes anzumerken:

- das hohe Beteiligungsausmaß des Darlehensgebers von 100% lasse eine Umdeutung nicht zu, weil der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt sei und er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden dürfe; aus der Alleingesellschafterstellung könne schon deshalb keine Umdeutung abgeleitet werden, weil es im Konzernverband durchaus üblich sei optimale Finanzierungsstrukturen durch gegenseitige Einräumung von Darlehen zu schaffen und dadurch die im Konzern vorhandenen Finanzierungsressourcen zu nutzen bzw. zu maximieren; das Beteiligungsausmaß könne somit nicht für die Anerkennung von Darlehensverträgen dem Grunde nach, sondern nur hinsichtlich der Angemessenheit der Zinsvereinbarung und somit der Darlehensverträge der Höhe nach maßgebend sein; gegenständlich sei eine bankübliche Verzinsung vereinbart gewesen, sodass aus der Höhe der Zinszahlungen keine verdeckte Einlage oder verdeckte Gewinnausschüttung abgeleitet werden könne;

- das von der Bp vorgebrachte Argument, ein Darlehen der gegebenen Größenordnung könne mangels Sicherheiten bei einem fremden Dritten (z. B. Bank) nicht aufgebracht werden, gehe ins Leere; das Fehlen von Sicherheiten bei Darlehensvereinbarungen zwischen zwei Konzerngesellschaften sowie das Fehlen eines genauen Rückzahlungstermins rechtfertige nicht ohne weiteres die Umqualifizierung der gezahlten Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. Schnorberger, Transfer Pricing Journal 1998, 255ff/BFH-Urteil). Als Alleingesellschafterin sei die HB B.V. jederzeit in der Lage gewesen, die Rückzahlung des Darlehens von der Bw. zu verlangen; auch ein fremder Dritter würde in einer ähnlichen Situation von der Gestellung von Sicherheiten absehen; die von der Bp aufgestellte Behauptung, dass keine Vereinbarung über die Rückzahlung des Darlehens getroffen worden sei, sei durch die jederzeitige Weisungsmöglichkeit des Alleingesellschafters gegenüber der Geschäftsführung der Bw. auf Rückzahlung des Darlehens kein Indiz für eine Umqualifizierung;

- das Argument, dass für die Bw. kein vorübergehender sondern ein dauerhafter Kapitalbedarf gegeben gewesen wäre, könne nicht nachvollzogen werden; falls damit zum Ausdruck

gebracht werden solle, dass eine Eigenkapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, werde darauf hingewiesen, dass für die Beurteilung des Vorliegens besonderer Umstände, die eine solche Umqualifizierung rechtfertigten, auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzählung abzustellen sei; die wirtschaftliche Situation der Bw. sei im Jahr der Darlehenszuzählung, 1992, durch die Bp nicht untersucht worden; die Annahme, das gegebene Darlehen sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise „verdecktes Eigenkapital“ könne nicht auf nachträglich eingetretene wirtschaftliche Entwicklungen gestützt werden; zur wirtschaftlichen Lage der Bw. 1992 sei nur kurz angemerkt, dass diese einen Jahresüberschuss von ÖS 147.631,30 erzielt habe und darin bereits die entsprechenden Zinszahlungen enthalten gewesen seien - die Bw. somit 1992 jedenfalls in der Lage gewesen wäre Darlehen von fremden Dritten zu bedienen;

- der durch die Gesellschafterin 1995 gewährte Gesellschafterzuschuss sei durch die Anteilsveräußerung im Jänner 1996 an die S.Trust bedingt gewesen; durch den Anteilsverkauf und dem Wunsch des neuen Gesellschafters alle Konzernverhältnisse und somit auch den Darlehensvertrag zum Altgesellschafter zu lösen, sei ein Zuschuss gewährt worden, der zur Rückzahlung des Darlehens verwendet worden sei; alternativ hätte auch ein um den gewährten Zuschuss verringelter Veräußerungspreis der Anteile an der Bw. festgesetzt werden können und die S.Trust als neuer Gesellschafter durch einen Zuschuss in Höhe des niedrigeren Anteilspreises die Rückführung des Darlehens an die HB B.V. bewirken können; in wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätten sich die beiden Alternativen nicht unterschieden. Wie den Ausführungen zu entnehmen sei, erfolgte die Mittelzufuhr des Gesellschafters nicht unter vertraglichen oder faktischen Umständen die ansonsten mit Eigenkapital verbunden seien (beispielsweise gewinnabhängige Verzinsung).

In der Berufung gegen die **Festsetzung der Kapitalertragsteuer** führte die Bw. ergänzend aus, dass die Behandlung der Zinsaufwendungen als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter im Jahr 1995 zur Inanspruchnahme der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie berechtige. Die von der Bp behauptete offenkundige „verdeckte Ausschüttung“, die zum Verlust der KEst-Entlastung führe, liege grundsätzlich nicht vor. Eine solche erfordere gem. § 3 VO BGBI 1995/56 zu § 94a Abs. 2 Z 2 EStG die gegenständlich nicht gegebene Missachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes. Die Sorgfalt werde nach der VO dann missachtet, wenn der Steuerpflichtige den Verstoß gegen die Rechtsprechung der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts oder die allgemein zugängliche Verwaltungspraxis erkannte oder hätte erkennen müssen. Das sei hier nicht der Fall, weil die Annahme einer „verdeckten Gewinnausschüttung“ mangels eindeutiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu Unterkapitalisierungsregeln und aufgrund des Sachverhalts nicht gegeben sei. Die Behauptung der Bp, dass eine Ansässigkeitsbescheinigung zeitnah bei sonstigem Verlust der KEst-Entlastungsmöglichkeit an der Quelle beizubringen sei, sei wohl § 4 Abs 2 lit b VO BGBI 1995/56

entnommen, wonach Ansässigkeitsbescheinigungen zeitnah oder vor oder nach Zahlung der Kapitalerträge ausgestellt sein müssen. Seien für den Abzugsverpflichtenden keine Umstände erkennbar, die auf eine ungerechtfertigte Steuerentlastung hindeuten könnten, sei eine Bescheinigung innerhalb eines Zeitraums von einem Jahr noch als zeitnah anzusehen. Selbst wenn man der Bp folge und die Zinszahlungen rechtswidrig als „verdeckte Ausschüttungen“ werte, könne eine nicht zeitnah zur Zinszahlung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung nicht zum Wegfall der Entlastung an der Quelle führen, weil im Zinszahlungszeitpunkt mangels eines gesetzlichen KESt-Abzugsgebots für Zinszahlungen keine Ansässigkeitsbescheinigung erforderlich war. Eine solche werde erst durch die „Umqualifizierung“ der Zahlungen durch die Bp notwendig und könnte daher noch „zeitnah“ erstellt werden. Weiters sei anzumerken, dass die von der Bw. einbehaltene KESt der HB B.V. zu erstatten sei. Für die „Ausschüttungen“ in 1995 (Zinszahlungen 1995) habe die Erstattung in voller Höhe, für die „Ausschüttungen“ in 1993 und 1994 (Zinszahlungen 1993 und 1994) habe diese bis auf einen Restbetrag von 5% zu erfolgen (DBA Österreich – NL, Art. 10 Abs 3). Die Verwaltungspraxis sehe in solchen Fällen aus Vereinfachungsgründen von der Vorschreibung der KESt ab.

#### **zu Punkt 4) Verspätungszuschläge:**

Die Bw. beantragte die auf die „Kapitalertragsteuer festgesetzten Verspätungszuschläge“ auf Null herabzusetzen und führte aus, dass diese aufgrund der Umdeutung von Darlehen des Gesellschafters in Eigenkapital und die Behandlung von Zinszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen festgesetzt würden. Die Bw. verweist dazu auf die Ergänzung vom 6.5.1995 zur Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide.

In der **Stellungnahme zu den Berufungen führte die Bp** zum Vorbringen der Bw. ergänzend aus.

#### **zu Punkt 1) Verschmelzungsmehrwert**

Die Bp verwies darauf, dass die Bw. angegeben habe, dass der Firmenwert des erworbenen Unternehmens (A.GmbH) aufgrund des massiven, nachhaltigen Umsatzeinbruches der Jahre 1992 – 1995 im Wirtschaftsjahr 1995 auf Null abzuschreiben gewesen sei. Aus der Argumentation der Bw. sei ersichtlich, dass die Umsätze bereits seit dem Jahr 1991 rückläufig und im Jahr 1992 ein unterjähriger Umsatzrückgang von rund 1/3 zu verzeichnen gewesen seien. Den Umsatzrückgang habe die Bw. damit begründet, dass im damaligen Kaufpreis von ÖS 4.612.500,-- unter anderem auch die exklusiven Vertrags- und Verkaufsrechte der Marken Diam und Safa enthalten gewesen seien. Einige Monate nach dem Kauf der A.GmbH durch die Bw. sei die Firma Diam an die Firma Zanussi verkauft worden, welche in weiterer Folge nur noch fehlerhafte Geräte verkauft habe, sodass in dieser Geschäftssparte erhebliche Verluste entstanden seien.

Im Bp-Verfahren sei der für die Anerkennung des Vorliegens und des Ausmaßes eines

Firmenwertes zum Zeitpunkt des Anteilserwerbes erforderliche Nachweis (unter anderem ein Gutachten) mehrfach abverlangt, jedoch durch die Bw. nicht beigebracht worden.

### **zu Punkt 2) Provisionsaufwand**

Die Bp habe Erhebungen zur Firma EWT Ltd. durchgeführt und festgestellt, dass sich der Sitz des Unternehmens auf der als Steueroase bekannten Insel Jersey befände und es sich um eine private Aktiengesellschaft mit einem Kapital von GBP 5.000,-- handle, deren Geschäftstätigkeit der Import-Export sei. Informationen über Beschäftigte, Bankverbindungen und die finanzielle Lage hätten nicht erlangt werden können. Hinsichtlich der Bankverbindung werde angemerkt, dass nur auf einer der Eingangsrechnungen eine Angabe über ein Bankkonto und zwar zu einem Konto bei „Schweizer Bankverein“ Zürich vorhanden gewesen sei. Die im Prüfungszeitraum geleisteten Zahlungen seien mit Barschecks behoben und nie überwiesen worden. Es habe auf den Fakturen weder Angaben zur Telefon- noch zur Faxnummer der Firma gegeben.

Nach Ansicht der Bp sei es unwahrscheinlich, dass ein Unternehmen mit Sitz in Jersey Service- oder Marketingleistungen in Ungarn für ein österreichisches Unternehmen vorgenommen habe. Es handle sich um eine Täuschung der Finanzverwaltung durch ein Scheingeschäft. Laut Aussage des Geschäftsführers der Bw. seien Anbahnungsleistungen von leitenden Angestellten ungarischer Partnerunternehmen (möglicherweise Brauereien) erbracht worden. Da diese Personen weder bei der EWT Ltd. beschäftigt gewesen seien noch eine Rechtsbeziehung zur EWT Ltd. bestanden habe, seien die Zahlungen nicht als Aufwand anzuerkennen.

### **zu Punkt 3) Zinsaufwand**

Im Bp-Verfahren sei (entgegen der Behauptung der Bw.) eine Überprüfung des Kapitalbedarfs zum Zeitpunkt der Zuzählung der Darlehen erfolgt.

Für die Beurteilung des Vorliegens eines dauernden Kapitalbedarfs sei der Jahresabschluss 1992 relevant, aus welchem ein negatives Kapital von ÖS 1.505.089,18 hervorgehe. Weiters gehe aus dem Geschäftsbericht 1992 eindeutig hervor, dass die Bw. unter Einschluss der unversteuerten Rücklagen überschuldet gewesen sei. Im Hinblick auf die Bereitschaft der HB B.V. die Bw. fortzusetzen und für die Finanzierung aufzukommen habe eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorgelegen.

Aus dem Bilanzbild zum Zeitpunkt der Darlehenszuzählung ergebe sich eine negative Eigenkapitalausstattung von -5,4%. Die durchschnittliche Eigenkapitalausstattung österreichischer Industrieunternehmen läge laut dem Österr. Institut für Wirtschaftsforschung bei 20 – 22% der Bilanzsumme. Es läge ein erheblicher Unterschied zu den Gegebenheiten bei der Bw. vor, sodass von einem unbedingten Eigenmittelbedarf ausgegangen werden müsse. Die Passivseite der Handelsbilanz habe, abgesehen vom aufgezehrten Stammkapital und geringfügigen abgereiften IFB's, lediglich aus Fremdkapital bestanden, sodass von einem

groben Missverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital gesprochen werden müsse. Das Vermögen der Bw. sei im gesamten Prüfungszeitraum und auch im Jahr der Darlehenszuzählung negativ gewesen.

Die Darlehenszuzählung betrage in etwa das 7-fache des nominellen Stammkapitals. Die Erlangung eines Darlehens solcher Größenordnung durch gesellschaftsfremde Personen sei ohne hypothekarische Sicherstellung unmöglich. Nennenswerte und belastbare Aktivwerte seien nicht vorhanden gewesen.

Zusammenfassend ergebe dies, dass die strittigen Darlehen schon bei der Hingabe 1992 nicht einen bloß vorübergehenden Geldbedarf deckten, sondern dass es sich um betriebsnotwendig eingebrachte Gelder mit Dauerwidmung handle.

Die Verbindlichkeiten gegenüber den beiden verbundenen Unternehmen (niederländische Gesellschafterin sowie Unternehmen in Deutschland) hätten zusammen über ÖS 19 Mio ergeben. Da die Bilanzen der Bw. ständig ein negatives Eigenkapital auswiesen, seien seitens des deutschen Unternehmens laufend Rückstehungserklärungen hinsichtlich ihrer Forderungen abgegeben worden.

Der Argumentation der Bw. über die Rückzahlung des Darlehens werde entgegnet, dass dies aufgrund des „vorhandenen Eigenkapitals“ nicht möglich gewesen wäre. Die Zitierung des Erkenntnisses 23.10.1984, Zi. 83/14/0257 seitens der Bw. sei nicht ganz passend, da es bei dieser abweisenden Entscheidung um den Vergleich einer (ausreichenden) Kapitalausstattung von 18,4% der Bilanzsumme zur durchschnittlichen Kapitalausstattung von damals 22,8% gegangen sei. Im Fall der Bw. läge jedoch eine negative Kapitalausstattung vor und damit sei diese weit entfernt von einer ausreichenden Kapitalausstattung.

Die gegebenen Darlehen seien somit nach Ansicht der Bp als verdeckte Einlage zu sehen.

Die Bw. habe in der Berufung hinsichtlich der **Festsetzung der Kapitalertragsteuer** für die Jahre 1993 – 1994 keine Begründung vorgebracht. Es sei weder ein Antrag auf Entlastung gestellt, noch eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Muttergesellschaft beigebracht worden um die Abkommensberechtigung nachzuweisen.

Für den Zeitraum 1995 seien die nicht anerkannten Zinsaufwendungen als verdeckte Ausschüttung gewertet worden; eine Begünstigung gem. § 94a Abs 2 EStG (Befreiung der EU-Muttergesellschaften) sei nicht anwendbar. Da eine zeitnahe Ansässigkeitsbescheinigung (= innerhalb eines Jahres zur Zinsenzahlung) nicht vorgelegt werden konnte, sei eine Entlastung an der Quelle bis zu 0% nicht möglich. Es bleibe der Bw. jedoch unbenommen, die KESt einzuzahlen und im Rückerstattungswege eine Entlastung bis zu 0% anzustreben. Auch in diesem Fall seien jedoch ein Antrag auf Rückerstattung und eine (zeitferne) Ansässigkeitsbescheinigung erforderlich. Beides läge jedoch nicht vor.

Im Übrigen sei für eine Gesellschaft aus den Niederlanden das System der Rückerstattung der zur Gänze einbehaltenen Kapitalertragsteuer vorgesehen. Die zum Steuerabzug ver-

pflichtete Stelle überlässt es daher dem ausländischen Empfänger dieser Einkünfte, die Rückerstattung der zuviel einbezahlten Quellensteuer zu beantragen.

Die **Bw. führte** zur Stellungnahme der Bp zum Teil wie in der Berufung sowie ergänzend aus.  
**zu Punkt 1) Verschmelzungsmehrwert**

Das von der Bp vorgebrachte Argument, dass der Umsatz der A.GmbH seit 1991 rückläufig sei, könne keine Auswirkung auf die Höhe des Firmenwertes zum Anschaffungszeitpunkt 8/1992 haben. Die Umsatzentwicklung vor 1992 sei schon allein deshalb nicht maßgebend, weil diese bei der Kaufpreisfestsetzung für die Anteile (die zwischen fremden Dritten erfolgt sei) jedenfalls Berücksichtigung gefunden habe und daher bereits die Höhe des Firmenwertes 8/1992 (negativ) beeinflusst habe. Die Umsatzentwicklung seit 8/1992 könne keine Auswirkung auf den Firmenwert haben, weil ausschließlich der Firmenwert zum Zeitpunkt der Anschaffung der Anteile und nicht dessen weitere Entwicklung maßgebend sei. Auch wenn bereits zum Erwerbszeitpunkt der Anteile die zukünftige Entwicklung vorauszusehen gewesen wäre, hätte dieser Umstand keine Auswirkungen auf die Höhe des Firmenwertes zum Erwerbszeitpunkt gehabt, weil die Anschaffungskosten entsprechend niedriger angesetzt worden wären und daher auch der darin enthaltene Firmenwert niedriger gewesen wäre.

Wie die Bp in der Stellungnahme feststellt, seien im Kaufpreis auch exclusive Vertrags- und Verkaufsrechte abgegolten worden. Solche fielen nach Ansicht der Bw. als firmenwertähnliche Tangenten ebenfalls unter den Firmenwert. Nach herrschender Ansicht ist der Begriff „Firmenwert“ iSd § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG weit auszulegen. Dies werde auch durch die erläuternden Bemerkungen zu dieser Bestimmung unterstützt. Danach sei auch ein selbst geschaffener Kundenstock oder ein technisches (organisatorisches) Verfahren als Firmenwert anzusehen.

Ergänzend merkte die Bw. an, dass, aufgrund der Ausführungen der Bp in der Stellungnahme zur Berufung zur Umsatzentwicklung der A.GmbH sowie zum wirtschaftlichen Einbruch einer (der wesentlichsten) Geschäftssparte der Gesellschaft (deren erwartete Gewinne zum Anschaffungszeitpunkt im Anschaffungspreis der Anteile abgegolten worden seien), von Amts wegen zu prüfen wäre, ob diese Umstände eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der A.GmbH zum 31.12.1992 von ÖS 4.612.500,-- auf ÖS 1,-- rechtfertigen würden. Folge man den Ausführungen der Bp wäre zum 31.12.1992 der im Erwerbszeitpunkt abgegoltene Firmenwert nicht mehr vorhanden gewesen, sodass die Anschaffungskosten jedenfalls im Wege der Teilwertabschreibung noch 1992 zu korrigieren seien.

### **zu Punkt 3) Zinsaufwand**

Es werde angemerkt, dass die Bp nicht untersucht habe, ob die Bw. zum Darlehens-zuzahlungszeitpunkt tatsächlich und nicht nur buchmäßig, überschuldet gewesen sei. Die buchmäßige Überschuldung sei zwar ein Indiz, aber kein hinreichender Grund zur Annahme einer tatsächlichen Überschuldung. Maßgebend für die Einschätzung des Bestehens einer

Überschuldung sei das Vorliegen einer negativen Fortbestehensprognose und nicht das Vorliegen von negativem buchmäßigem Eigenkapital. Die rechnerische Überschuldung alleine, ohne Berücksichtigung der positiven Ertragsaussichten der Bw., rechtfertige daher in 1992 noch nicht eine Überschuldung anzunehmen.

Die positive Fortbestehensprognose und somit mangelnde Überschuldung der Bw. sei bereits daraus zu erkennen, dass die Bw. in 1992 aus ihrer operativen Tätigkeit einen positiven Cash-Flow in Höhe von rd. ÖS 2,6 Mio erwirtschaftet habe. Allein dieser Umstand rechtfertige die Annahme, dass ein fremder Dritter der Bw. unter gleichen Umständen ein Darlehen gewährt hätte, weil die laufenden Darlehenszinsen jedenfalls aus diesem Cash-Flow hätten bedient werden können. Selbst nach Leistung der Zinszahlungen seien durch die Bw. in 1992 noch ein positiver Jahresüberschuss von ÖS 147.631,30 und ein positiver Cash-Flow von rd. ÖS 0,8 Mio erzielt worden.

Zur Argumentation der Bw., dass die Rückzahlung der Darlehen aufgrund des „vorhandenen Eigenkapitals“ nicht möglich gewesen wäre, werde angemerkt, dass nicht das „vorhandene Eigenkapital“ sondern die liquiden Mittel die Rückzahlung ermöglicht hätten. Diese seien aufgrund des positiven Cash-Flows jedenfalls vorhanden gewesen.

Des Weiteren könnten Schuldverhältnisse auch anders als durch dingliche Rechte, wie beispielsweise Bürgschaft oder Patronatserklärung, sichergestellt werden. Gegenständlich wären daher bereits durch die angeführten Patronats- sowie die Rückstehungserklärungen entsprechende Darlehen von dritter Seite erlangbar gewesen.

Zum Argument der Bp, dass Verträge zwischen verbundenen Unternehmen nur dann steuerlich Anerkennung fänden, wenn diese auch zwischen Unternehmensfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, werde nochmals auf das BFH-Urteil verwiesen, wonach bei Darlehengewährung von einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft die Mutter als Hauptgesellschafterin es jederzeit in der Hand hätte die Rückzahlung des Darlehens zu verlangen und insofern keine genauen Rückzahlungstermine vereinbart sein müssten. Eine dritte Person würde auch von der Gestellung von Sicherheiten absehen, wenn sie in einer ähnlichen Situation wie hier Mutter- zu Tochtergesellschaft wäre.

Der Hinweis der Bp auf die durchschnittliche Eigenkapitalausstattung österreichischer Industrieunternehmen von rd. 22% der Bilanzsumme und der diesbezügliche Vergleich mit der Bw. sei gegenständlich unzulässig, weil die Bw. vorwiegend als Vertriebsgesellschaft tätig sei und deren Eigenkapitalausstattung in der Regel niedriger als jene von Industrieunternehmen sei.

Der durch den **unabhängigen Finanzsenat** im Zuge des weiteren Verfahrens an die Bw. gerichtete **Vorhalt** zu Details zum Sachverhalt der strittigen Berufungspunkte wurde mit Schreiben vom 4.3.2004 und 7.5.2004 seitens der Bw. beantwortet.

Folgende, die bisherigen Vorbringen ergänzende, Angaben wurden dazu durch die Bw. vor-

gebracht.

### **zu Punkt 1) Verschmelzungsmehrwert**

Zum Ersuchen der Rechtsmittelbehörde mit Unterlagen (Kalkulationen etc.) nachzuweisen worauf der Abtretungspreis bzw. die bilanzierten Anschaffungskosten für den Erwerb der Anteile an der A.GmbH beruhen, sowie ob und in welcher Höhe ein Firmenwert abgegolten worden sei, brachte die Bw. in ihren Antwortschreiben lediglich vor, dass dazu keine entsprechenden Gutachten vorlägen. Es sei aus dem Jahresabschluss erkennbar dass keine Vermögensgegenstände vorhanden gewesen seien, die stille Reserven enthielten. Hinsichtlich der Verkaufs- und Vertragsrechte (Diam und Safa) vermeinte die Bw., dass diese als Firmenwert zu berücksichtigen wären und nicht als aktivierte immaterielle Wirtschaftsgüter dem Verschmelzungsmehrwert zuzuordnen seien. Waren dies Wirtschaftsgüter mit einer selbständigen Verkehrsfähigkeit, die entgeltlich erworben worden wären, wäre im Jahresabschluss 31.12.1992 bzw. 31.12.1991 (bei einem Erwerbszeitpunkt 1.1.1992) ein Vermögensgegenstand auszuweisen gewesen.

Die Anschaffungskosten hätten daher jedenfalls die zum Anschaffungszeitpunkt erwarteten Ertragswerte der A.GmbH abgegolten und in voller Höhe den durch die Verschmelzung auf die Bw. übergegangenen Firmenwert gedeckt.

Hinsichtlich der im Vorhalt angesprochenen Denkmöglichkeit einer (wie die Bw. selbst in ihren Schriftsätze darlegte) Teilwertabschreibung auf die Beteiligung der A.GmbH im Zeitraum zwischen Anteilserwerb und Verschmelzungszeitpunkt argumentiert die Bw. nunmehr gegenseitlich. Eine Teilwertabschreibung sei vor dem Verschmelzungstichtag 31.12.1992 unzulässig gewesen. Dies lasse sich damit begründen, dass die Anteile an der A.GmbH in 8/1992 erworben worden seien und nicht davon auszugehen sei, dass so zeitnahe zum Erwerbstichtag bereits eine Fehlmaßnahme erkennbar gewesen wäre. Der Umstand, dass die erworbene Gesellschaft im Jahr 1992 einen Gewinn erzielt habe, rechtfertige keine Teilwertabschreibung. Sollte die Abgabenbehörde dennoch den Wegfall des Firmenwertes feststellen, sei jedoch auch eine Teilwertabschreibung der Beteiligung in 1992 vorzunehmen, da eine Nichtigkeit einer Firmenwertabschreibung der Beteiligung unschlüssig wäre.

### **zu Punkt 2) Provisionsaufwand**

Da die seitens der Bw. in der Berufung als Zahlungen an die EWT Ltd. genannten Beträge weder aufgrund der Aktenlage noch aus den Unterlagen der Bp überprüfbar bzw. ohne weiteres der GuV-Rechnung zuordenbar gewesen seien, habe daher die Rechtsmittelbehörde die Bw. zur Klärung des Sachverhaltes aufgefordert, die Provisionskonten aus der Buchhaltung für den Prüfungszeitraum sowie die zugehörigen Belege vorzulegen. Die Bw. wurde auch nochmals aufgefordert die tatsächlichen Empfänger lückenlos zu bezeichnen sowie den Zusammenhang zwischen Aufträgen und Provisionen und erbrachten Leistungen zu den

jeweiligen Exporten nachweislich darzulegen. Die seitens der EWT Ltd. verrechneten Leistungen seien durch ergänzende Unterlagen nachzuweisen.

Die Bw. habe in ihrem Antwortschreiben lediglich wie bereits in den vorliegenden Schriftsätzen ausgeführt. Auf das Ersuchen um Beibringung der Buchhaltungsunterlagen und Belege wurde in diesem Schreiben nicht eingegangen. Die Bw. habe keine der geforderten Unterlagen beigebracht. Nach nochmaliger telefonischer Rückfrage habe die Bw. ein Schreiben mit einer Aufstellung der Provisionsempfänger nachgereicht. Dabei habe es sich aber nur um eine Auflistung von Personen mit ungarischen Namen unter Zuordnung zu drei verschiedener Brauereien in Ungarn gehandelt.

### **zu Punkt 3) Zinsaufwand**

Die Bw. habe zur gegebenen Problematik hinsichtlich der aus der Bilanz zum 31.12.1992 ersichtlichen Überschuldung und der, mangels Standhalten der Vorgehensweise gegenüber einem Fremdvergleich, in Frage stehenden Darlehensgewährung, wie bereits in den vorliegenden Schriftsätzen argumentiert und nochmals auf diese Ausführungen verwiesen. Die abverlangten Unterlagen wie Darlehensverträge oder sonstige Vereinbarungen hinsichtlich der Darlehen seien nicht beigebracht worden.

Die Bw. führte nochmals aus, dass 1992, nach Berücksichtigung der Zinszahlungen für das Darlehen, ein Überschuss erzielt worden sei und sie damit jedenfalls in der Lage gewesen wäre, Darlehen von fremden Dritten zu bedienen. Durch den Umstand, dass zum Zeitpunkt der Darlehenszuzählung keine Überschuldung bestanden habe, erübrige sich auch die Notwendigkeit Unterlagen über die Darlehen vorzulegen.

### **zu Punkt 4) Verspätungszuschläge**

Seitens der Rechtsmittelbehörde wird angemerkt, dass weder in den Schriftsätzen noch der Vorhaltsbeantwortung der Bw. Ausführungen zur Berufung gegen die festgesetzten Verspätungszuschläge enthalten sind. Aus der Formulierung in der Berufung zur Kapitalertragsteuer ist zu schließen, dass die Bw. vermeint, die Verspätungszuschläge stünden mit der Festsetzung der Kapitalertragsteuer in Verbindung.

Zu dem im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates enthaltenen Hinweis, dass es sich um Verspätungszuschläge aufgrund der Nichtabgabe der Zusammenfassenden Meldungen für die Jahre 1995 – 1997 handelt, hat die Bw. nicht Stellung genommen.

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

## **KÖRPERSCHAFTSTEUER 1993 - 1996**

### **Punkt 1) Verschmelzungsmehrwert – Firmenwert, 1993 – 1995**

Bei Verschmelzungen hat gem. § 3 Abs. 1 UmgrStG idF BGBI. Nr. 699/1991 die übernehmende Körperschaft die zum Verschmelzungstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen. Buchgewinne und Buchverluste bleiben gem. § 3 Abs. 2

Z 1 bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

Mit der die Firmenwertabschreibung regelnden Bestimmung des **§ 3 Abs. 2 Z 2** ist jedoch eine Ausnahme vom Grundsatz der Steuerneutralität der Buchgewinne und -verluste normiert. Ein Firmenwert, der im Rahmen eines vorbereitenden Anteilserwerbes mit dem Kaufpreis abgegolten wurde, kann unter bestimmten Voraussetzungen verteilt über fünfzehn Jahre steuerlich abgeschrieben werden, soweit ein Buchverlust vorhanden ist und er darin Deckung findet.

Diese Voraussetzungen dafür sind, dass

- die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungsstichtag erfolgt ist;
- das Vorliegen und das Ausmaß des Firmenwertes nachgewiesen wird und
- die Körperschaft, deren Anteile erworben worden sind, bis zum Verschmelzungsstichtag einen Betrieb führt.
- Der Firmenwert muss zum Verschmelzungsstichtag noch ungemindert vorhanden sein. Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung im Zeitraum zwischen Erwerb und Stichtag vermindern den abschreibbaren Wert.

Hinsichtlich des *Vorliegens und des Ausmaßes eines Firmenwertes ist der Zeitpunkt des Anteilserwerbes*, d. h. hier der 1.1.1992 (lt. Abtretungsvertrag vom 7.8.1992 gehen an diesem Tag sämtliche Rechte und Verbindlichkeiten auf die Bw. über), maßgeblich.

Rechnerisch sind zur Feststellung eines Firmenwertes die Anschaffungskosten der Beteiligung (hier ÖS 4.612.500,00) auf die Aktiven und Passiven der erworbenen Gesellschaft aufzuteilen. Insoweit die Teilwerte der erworbenen Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung der steuerlichen Passivwerte überschritten werden, ist der übersteigende Teil als Firmenwert zu behandeln. Führt man diese Berechnung bei der Bw. auf Basis der Bilanz zum Stichtag 1.1.1992 durch, so ergibt dies rechnerisch einen Wert von ÖS 2.873.367,00. Die Berechnungen der Bw., die einen Wert von ÖS 3.013.375,00 ergeben, beruhen auf den Daten der Bilanz zum 31.12.1992.

Die Bw. nahm zur Frage der Berechnung oder Kalkulation der Höhe des Anschaffungspreises der Beteiligung nicht Stellung und gab lediglich an, dass über den Firmenwert kein Gutachten erstellt worden ist. Hinsichtlich der Unterlassung des gesetzlich geforderten Nachweises des Firmenwertes bringt die Bw. vor, dass im Betrieb der A.GmbH keine Vermögensgegenstände enthalten waren, die stillen Reserven enthalten hätten und somit kein Bedarf für die Erstellung eines Gutachtens gegeben gewesen sei.

Die Bw. übersieht dabei jedoch, dass, wie die Bw. selbst angegeben hat, mit der Beteiligung exklusive Vertrags- und Verkaufsrechte (Diam und Safa) erworben wurden und diese, wie auch die zum Anschaffungszeitpunkt erwarteten Ertragswerte der A.GmbH, mit dem Anschaffungspreis abgegolten wurden.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 3 Abs. 2 UmgrStG ist der Firmen-

wertbegriff weit auszulegen. Demnach sind dem Firmenwert auch firmenwertähnliche Tangenten, also selbst geschaffene, nicht aktivierte Werte oder Güter zuzuordnen und insofern kann der Bw. zugestimmt werden, dass die genannten Vertrags- und Verkaufsrechte und ein eventuell übergegangener Kundenstock grundsätzlich dem Firmenwert zugezählt werden können.

Geht man aber trotz dieser fehlenden Bewertungen und Nachweise davon aus, dass der rechnerisch ermittelte Wert im Sinne eines Firmenwertes aus den genannten abzugeltenden Werten für die Rechte und aus den erwarteten Erträgen resultiert, ist in der Folge für eine Firmenwertabschreibung aufgrund der Verschmelzung zu prüfen, ob und inwieweit dieser Firmenwert zum Verschmelzungstichtag 31.12.1992 noch ungemindert vorhanden ist.

Hinsichtlich der mit dem Firmenwert als abgegolten beurteilten Verkaufsrechte wird festgestellt, dass die Firma Diam, an der die gegenständlichen Verkaufsrechte bestanden haben, noch 1992 verkauft wurde. Zur Frage inwieweit und ob danach die Verkaufsrechte für die Bw. noch bestanden und somit als werthaltig zu beurteilen waren, wurde seitens der Bw. nicht Stellung genommen. Wie die Bw. der Bp gegenüber dargelegt hat, gab es mit den Produkten Diam schon während des Jahres 1992 massive Probleme aufgrund der Lieferung mangelhafter Geräte, sodass es immer wieder zu Reklamationen gekommen war. Auch in der Folge gab es laufend technische Mängel. Die Produktion wurde Ende 1993 gänzlich eingestellt. Durch diese mangelhaften Lieferungen kam es ab 1992 bei der übernommenen A.GmbH zu erheblichen Umsatzrückgängen und zum Verlust von Marktanteilen. Selbst wenn die Verkaufsrechte Ende 1992 noch bestanden haben, ist aus den genannten Gründen deren Werthaltigkeit bereits Ende 1992 nicht mehr als gegeben zu beurteilen.

Die Umsatzrückgänge belaufen sich auf rund 4 Mio für 1992, rund 10 Mio für 1993, rund 8 Mio für 1994 und rund 1 Mio für 1995.

Es wird daher geschlossen, dass die Beteiligung an der A.GmbH aufgrund des aus den Vorgängen im Jahr 1992 resultierenden nachhaltigen Wertverlusts bereits zum 31.12.1992 nicht mehr als werthaltig zu beurteilen war. Infolge der massiven Probleme in der wesentlichen Geschäftssparte des erworbenen Unternehmens ist, entgegen der Ansicht der Bw., davon auszugehen, dass, wenn auch zeitnah zum Erwerbstichtag, das Vorliegen einer Fehlmaßnahme bereits 1992 erkennbar gewesen sein muss. Damit wird aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates jedoch eine Teilwertabschreibung der Beteiligung zum 31.12.1992 als erforderlich und zulässig erachtet.

Da die Bw. trotz mehrmaliger, auch schriftlicher, Aufforderungen keine Angaben oder Nachweise darüber erbrachte, welcher Wert den genannten Rechten zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung beizumessen gewesen wäre und auch jegliche Angaben über Höhe und Bewertung der angeführten „erwarteten Ertragswerte“ der A.GmbH fehlen, ist aufgrund des dargelegten Sachverhalts davon auszugehen, dass der gesamte ermittelte

Firmenwert durch den nachhaltigen Wertverlust des erworbenen Unternehmens bereits im Jahr 1992 vernichtet worden ist.

Entgegen der nicht schlüssig nachvollziehbaren, teilweisen Anerkennung des Firmenwertes zum Verschmelzungsstichtag seitens der Bp ist aufgrund der Gegebenheiten nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates der Firmenwert zum Verschmelzungsstichtag 31.12.1992 als nicht mehr vorhanden zu beurteilen und es verbleibt für dessen Aktivierung und, entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen, in der Folge (ab 1993) für dessen steuerwirksame Abschreibung kein Raum.

Infolge des nachhaltigen Wertverlustes ist eine Teilwertabschreibung der Beteiligung auf ÖS 1,00 gerechtfertigt. Dadurch ist der ursprünglich aufgrund der Verschmelzung errechnete und bisher seitens der Bw. zum 31.12.1992 aktivierte Firmenwert von ÖS 3.013.375,44 mit Null zu bewerten und die Bilanz entsprechend zu berichtigen. Angemerkt wird, dass die Beurteilung des Sachverhaltes im Hinblick auf das Erfordernis einer Teilwertabschreibung auch den diesbezüglich bereits in der Berufung vom 6.Mai1999 sowie den in der Stellungnahme vom 11.11.1999 seitens der Bw. dargelegten Überlegungen Rechnung trägt.

Wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, ist ein Bilanzansatz zurück bis zum Jahr des erstmaligen fehlerhaften Ausweises zu berichtigen, sodass die Bilanzberichtigung nicht zu einer periodenfremden Nacherfassung eines Betriebsvorfallen zum Zeitpunkt der Entdeckung eines Fehlers führen kann. Die Bilanzberichtigung kann sich bei eingetretener Rechtskraft der Veranlagung auf die Steuerbemessungsgrundlage und somit Steuerfestsetzung nicht auswirken. Im Ergebnis kann die Auswirkung zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen ausfallen. Damit wird dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung gegenüber dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung der Vorrang eingeräumt.

Im Fall der Bw. bedeutet dies, dass die Berücksichtigung der Teilwertabschreibung der Beteiligung und der folglich erforderlichen Berichtigung des aktivierten Firmenwertes, aufgrund der bereits eingetretenen Rechtskraft des Veranlagungsbescheides für das Jahr 1992, über die Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1993 zu erfolgen hat.

*Darstellung der Bilanzansatzes „Firmenwert“ (Angabe der Werte in ÖS):*

Text	1.1.1993	31.12.1993	31.12.1994	31.12.1995
lt. Handelsbilanz	3.013.375,44	2.410.700,00	1.808.025,00	0,00
nach Bilanz-berichtigung	0,00	0,00	0,00	0,00
Vermögensänd.	-3.013.375,44	-2.410.700,00	-1.808.025,00	0,00
- Vorjahr	0,00	+3.013.375,44	+2.410.700,00	+1.808.025,00
Erfolgsänderung	-3.013.375,44	+602.675,44	+602.675,00	+1.808.025,00

Die außerbilanzmäßigen Zurechnungen der Bp aufgrund der Anpassung der Abschreibung in den betreffenden Jahren unterbleiben somit.

## **Punkt 2) Provisionsaufwand für Ostgeschäfte betreffend 1993 – 1996**

Beantragt der Abgabepflichtige, dass Aufwendungen als Betriebsausgaben abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde gem. **§ 162 BAO** verlangen, dass die Empfänger der als Aufwand abgesetzten Beträge genau bezeichnet werden.

Im vorliegenden Fall wurden durch die Bw. im Prüfungszeitraum diverse Provisionszahlungen geleistet. Der Gesamtaufwand unter „Verwaltungskosten – Provisionen an Dritte“ betrug lt. GuV-Rechnungen ÖS 311.974,06 (1993), ÖS 370.038,00 (1994), ÖS 448.136,00 (1995), ÖS 465.444,00 (1996).

Nach den Angaben der Bw. in der Berufung seien in diesem Gesamtaufwand geleistete Zahlungen an die EWT Ltd., Jersey, UK, in Höhe von ÖS 185.754,00 (1993), ÖS 199.251,00 (1994), ÖS 241.303,00 (1995) und ÖS 250.623,00 (1996) enthalten. Die Zahlungen seien meist mittels Barschecks geleistet worden.

Die Barschecks seien an von der EWT Ltd. genannten Personen ausgehändigt worden, wobei die Übergabe der Schecks durch die Empfänger bestätigt worden sei.

Derartige, den Rechnungen bzw. Zahlungen zuordenbare Bestätigungen liegen der Abgabenbehörde jedoch nicht vor. Die Nennung dieser Personen erfolgte im Bp-Verfahren nicht. Die Bw. führte als Begründung an, dass sich dies für zukünftige Geschäftsverbindungen mit Oststaaten negativ auswirken könnte und verwies darauf, dass im Bezug auf Ostprovisionen die Möglichkeit bestünde von einer Nennung der Empfänger abzusehen.

Des Weiteren führte sie aus, dass es sich bei den Leistungen der EWT Ltd. um Vermittlungs-, Werbe- sowie Serviceleistungen (insbesondere in Ungarn) gehandelt hat und argumentierte weiter, dass ihrer Ansicht nach die Abzugsfähigkeit der Beträge schon durch die Nennung der EWT Ltd. als Empfängerin sowie durch die in den Rechnungen angeführten Leistungsbeschreibungen nachgewiesen sei.

Seitens der Bp wurden 35% des Gesamtaufwandes für Provisionen, das sind ÖS 120.740,00 (1993), ÖS 129.513,00 – (1994), ÖS 156.847,00 (1995), ÖS 162.905,00 (1996), nicht als Betriebsausgabe anerkannt und außerbilanzmäßig dem Betriebsergebnis zugerechnet. Diese Beträge wurden im Schätzungswege ermittelt.

Zur Klärung des Sachverhalts welche Zahlungen, in welcher Höhe an die EWT Ltd. ergangen sind, wurde die Bw. seitens des unabhängigen Finanzsenates mittels Vorhalt aufgefordert die Provisionskonten der Jahre 1993 – 1996 sowie die zugehörigen Belege aus der Buchhaltung beizubringen. Es wurde um lückenlose Bezeichnung der tatsächlichen Empfänger der Zahlungen in jenem Umfang ersucht, dass deren Steuerpflicht im Inland ausgeschlossen

werden kann. Des Weiteren sei der Zusammenhang zwischen Aufträgen und Provisionen sowie den verrechneten Montage- und Serviceleistungen nachweislich darzulegen. Die verrechneten Leistungen seien durch ergänzende Unterlagen nachzuweisen.

Im Zuge der Beantwortung dieses Vorhaltes brachte die Bw. keinerlei Unterlagen bei. Die zum Thema Provisionen abverlangten Buchhaltungsunterlagen sowie die entsprechenden Belege wurden somit ebenfalls nicht vorgelegt. Die Bw. verwies nochmals auf die in den Rechnungen der EWT Ltd. angeführte Leistungsbeschreibung sowie eine später noch nachzureichende Aufstellung der Empfänger der Beträge. Nach Rücksprache der Rechtsmittelbehörde mit der Bw. erfolgte die Übermittlung einer „Aufstellung der Provisionsempfänger“. In dieser Aufstellung sind die Namen dreier ungarischer Brauereien angeführt, welchen insgesamt wiederum sechs ungarisch klingende Namen mit jeweiliger Ortsangabe zugeordnet waren. Weitere Angaben sind nicht enthalten.

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass derjenige als Empfänger abgesetzter Beträge zu sehen ist, mit dem der Steuerpflichtige in rechtliche Beziehungen tritt, also der Vertragspartner. Dieser muss gem. § 162 BAO genau und iVm § 119 BAO vollständig und wahrheitsgemäß bezeichnet werden. Handelt es sich um Auslandssachverhalte so besteht erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen.

Die Bw. nennt nun im Bp-Verfahren als Empfängerin der Beträge die EWT Ltd, Jersey und verweist dazu auf die Angaben in den Eingangsfakturen.

Wie das Auskunftsersuchen der Bp an den Kreditschutzverband ergeben hat, handelt es sich bei der EWT Ltd. um eine private Aktiengesellschaft mit Sitz in Jersey (Kanalinseln). Der Tätigkeitsbereich wird mit Import-Export angegeben. Telefon- bzw. Faxnummer sowie Angaben zu einer Bankverbindung liegen lt. Auskunft des Kreditschutzverbandes nicht vor. Zu Telefon- bzw. Faxnummer finden sich auch keine Angaben in den zu den Provisionen und Leistungsverrechnungen zum Teil vorliegenden Rechnungen. Der einzige feststellbare Hinweis auf eine Bankverbindung findet sich auf einer Rechnung für „Werbeaufwendungen“ (Wein) und betrifft ein Schweizer Bankkonto. Nachweise über eine Tätigkeit der EWT Ltd. im Bereich des Import-Exports bzw. zu einem Tätigwerden in Ungarn wurden nicht beigebracht. Angaben über vorhandenes Personal bzw. die Verfügbarkeit von Personal liegen nicht vor. Eine Erbringung der verrechneten Leistungen (z. B. „Montage und Inbetriebnahme von 300 Anlagen“) wäre jedoch ohne eine entsprechende Anzahl von Mitarbeitern nicht als glaubhaft zu beurteilen.

Seitens des unabhängigen Finanzsenates wird daher geschlossen, dass die als leistendes Unternehmen genannte EWT Ltd. mangels Personal nicht in der Lage war die in Rechnung gestellten Leistungen zu erbringen. Erschwerend kommt hinzu, dass aufgrund der allgemein gehaltenen Angaben in den vorliegenden Rechnungen, wie z. B. Montage, Messe Praha etc.,

kein Rückschluss auf die tatsächliche Leistung zu ziehen ist. Ergänzende Unterlagen zum Nachweis der Leistungserbringung sowie konkrete Angaben zur Geschäftsabwicklung mit der EWT Ltd., wurden trotz mehrmaliger, auch schriftlicher Aufforderung weder im Bp-Verfahren noch im weiteren Rechtsmittelverfahren beigebracht.

Die EWT Ltd. ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes als eine so genannte Domizilfirma zu beurteilen. Wie der VwGH in seinen Erkenntnissen mehrfach ausgesprochen hat, ist für die Anerkennung von Aufwendungen die Nennung eines als Domizilfirma zu beurteilenden Unternehmens nicht ausreichend.

Im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung wurde, wie oben ausgeführt, seitens der Bw. zudem eine Liste mit den Namen von sechs Personen vorgelegt, bei welchen es sich nach den Angaben der Bw. um die Empfänger der als Betriebsausgabe abgesetzten Provisionen an die EWT Ltd. handelt. In dieser Liste sind die Anschriften der angegebenen Personen sowie die Höhe der Provisionen, die von den angeführten Personen jeweils vereinahmt worden sein sollen, nicht angeführt. Ebenso ist nicht erkennbar welche Leistungen die genannten Personen für die angeblich erhaltenen Provisionen erbracht haben. Ein wie immer gearteter Bezug der bekannt gegebenen Personen zur EWT Ltd. ist anhand der vorgelegten Auflistung nicht erkennbar.

Aufgrund dieser Gegebenheiten ist auch die nachträgliche Bekanntgabe von sechs Personen nicht als Empfängerbenennung im Sinne des § 162 BAO anzusehen.

Somit ist die Bw. in keiner Hinsicht ihrer Verpflichtung zur Empfängerbenennung im Sinne des § 162 BAO nachgekommen.

Entgegen der Vorgehensweise der Bp berechtigt die mangelnde Empfängernennung jedoch nicht dazu einen im Wege der Schätzung ermittelten Teil der geltend gemachten Provisionsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Vielmehr ist jenen Provisionsaufwendungen, die an nicht namentlich bekannt gegebene Empfänger geflossen sind, zur Gänze die Abzugsfähigkeit zu versagen. In diesem Zusammenhang wurde die Bw. seitens des unabhängigen Finanzsenats aufgefordert, die Provisionskonten samt zugehörigen Belegen vorzulegen und nachzuweisen welche Zahlungen, in welcher Höhe an die EWT Ltd. geflossen sind. Dieser Aufforderung ist die Bw. nicht nachgekommen.

Daher werden ersatzweise die in der Berufung vom 6. Mai 1999 konkret angeführten Beträge herangezogen. Laut den Angaben der Bw. wurden Provisionen in Höhe von ÖS 185.754,00 (1993), ÖS 199.251,00 (1994), ÖS 241.303,00 (1995) und ÖS 250.623,00 (1996) an die EWT Ltd. bezahlt und aufwandswirksam geltend gemacht.

Diese genannten Beträge werden somit nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt.

### **Punkt 3) Zinsaufwand aus Gesellschafterdarlehen 1993 – 1995; verdeckte Einlage**

Grundsätzlich ist lt. Judikatur, wie auch die Bw. argumentiert, der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führt, frei. Daraus ist jedoch nicht abzuleiten, dass er auch frei in der Gestaltung der Mittelbeschaffung sei. Die Mittelbeschaffung muss einem Fremdvergleich standhalten.

Das bedeutet, dass die Vermögenszuwendung des einzigen Gesellschafters einer (überschuldeten) GmbH an diese dahingehend zu untersuchen ist, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeteilt einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen - als verdeckte Einlage anzusehen. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des VwGH voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im gegenständlichen Fall sind der Bw. Geldbeträge von ÖS 11.207.000,00 im Jahr 1992 auf unbestimmte Zeit und zu einer variablen Verzinsung zum 3-Monats-Zinsatz durch ihre Alleingesellschafterin, der HB B.V., überlassen worden. Vereinbarungen über Laufzeit, Besicherung und Rückzahlung wurden nicht getroffen. Ein schriftlicher Vertrag wurde nicht abgeschlossen. Nach Tilgung des Betrages um ÖS 1 Mio im Dezember 1994 wurden die als Darlehen bezeichneten Beträge insgesamt im Jahr 1995 in einen Gesellschafterzuschuss und letztendlich ebenfalls 1995 in eine nicht gebundene Kapitalrücklage umgewandelt, die zum Bilanzstichtag zur Verlustabdeckung aufgelöst wurde.

Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung und Besicherung, ist Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068; 25.6.1997, 94/15/0118; 14.12.2000, 95/15/0127).

Das Argument der Bw., dass es sich um ein Darlehen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft handelt und aufgrund der jederzeitigen Weisungsmöglichkeit der Alleingesellschafterin Vereinbarungen über die Rückzahlung nicht erforderlich seien, geht ins Leere, da laut ständiger Rechtsprechung des VwGH zwischen nahe stehenden Personen geschlossene Verträge bzw. Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten müssen. Sie

müssen einen klaren und eindeutigen Inhalt haben, auch zwischen Fremden zu gleichen Bedingungen geschlossen werden und nach außen eindeutig zum Ausdruck kommen.

Mangels Vorliegens derartigen Vereinbarungen wird festgestellt, dass die hier gegebene Vorgehensweise bezüglich der Darlehensgewährung 1992 einem Fremdvergleich nicht standhält. Die Mittelzufuhr ist daher nur aufgrund der bestehenden Gesellschaftsverhältnisse zu begründen.

Hinsichtlich der Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als verdecktes Eigenkapital ist grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzählung, somit 1992, abzustellen und weiters zu prüfen, ob die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Eigenkapitalzufuhr das wirtschaftlich Gebotene gewesen war.

Wie die Bp festgestellt hat, lag die Überschuldung der Bw. und damit der dauernde Kapitalbedarf schon im Jahr 1992 vor. In der Textierung des Geschäftsberichts für das Jahr 1992 (sowie auch 1993) ist festgehalten, dass die Bw. unter Einschluss der unversteuerten Rücklagen überschuldet gewesen war und lediglich im Hinblick darauf, dass die Gesellschafterin bereit war die Bw. fortzusetzen und für die Finanzierung aufzukommen, keine Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinn vorlag.

Des Weiteren zeigt das Bilanzbild für 1992 eine negative Kapitalausstattung von -5,4%, sodass zu Recht von einem unbedingten Eigenmittelbedarf auszugehen war. Die Bw. ist damit von einer durchschnittlichen Eigenkapitalausstattung österreichischer Industrieunternehmen von 20 – 22% der Bilanzsumme weit entfernt. Ein Eingehen auf die Argumente der Bw. hinsichtlich der Frage der branchenüblichen Höhe der Eigenkapitalquote (die Bw. sei vorwiegend als Vertriebsgesellschaft tätig und deren Eigenkapitalausstattung sei in der Regel niedriger) erübrigkt sich im Fall der Bw., da keine zu vergleichende positive Eigenkapitalquote gegeben ist. Die Darlehenszuzählung beträgt in etwa das 7-fache des nominellen Stammkapitals wodurch von einem groben Missverhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital auszugehen ist. Es kann daher nicht einmal annähernd von einer ausreichenden Kapitalausstattung gesprochen werden, sodass eine Eigenkapitalzufuhr das wirtschaftliche Gebotene war. Das weitere Argument der Bw., dass die Umwidmung des Darlehens im Jahr 1995 durch die folgende Anteilsveräußerung bedingt gewesen sei, ist für die Beurteilung des Eigenkapitalcharakters der Beträge im Jahr 1992 irrelevant.

Wie schon oben ausgeführt wurde, hält die Darlehensgewährung einem Fremdvergleich nicht stand und ist daher schon aus diesem Grund nicht als echtes Gesellschafterdarlehen zu qualifizieren. Auf die Feststellung der im Jahr 1992 vorliegenden Überschuldung kommt es dabei nicht mehr entscheidend an.

Die Zuführung der Mittel durch die Gesellschafterin im Jahr 1992 ist grundsätzlich als (steuerneutrale) Einlage zu sehen, der damit in Verbindung stehende, geltend gemachte Zinsaufwand ist jedoch für den Prüfungszeitraum 1993 – 1995 als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin zu beurteilen und außerbilanzmäßig zuzüglich Kapitalertragsteuer dem Betriebsergebnis zuzurechnen.

**Die Entscheidung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993 – 1996 war dementsprechend spruchgemäß zu treffen.**

## **KAPITALERTRAGSTEUER für den Zeitraum 1993 – 1995**

### **Punkt 3.1) Zinsaufwand als verdeckte Ausschüttung**

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.

Infolge der Feststellung, dass es sich bei den im Jahr 1992 erhaltenen Geldbeträgen nicht um ein Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung – eine verdeckte Einlage - handelt, stellen die in den Jahren 1993 – 1995 erfolgten Zinszahlungen verdeckte Ausschüttungen dar. Die Beträge sind daher mit 25% bzw. 22% der Kapitalertragsteuer (KeSt) zu unterziehen.

Hinsichtlich der Jahre 1993 und 1994 ist eine Entlastung der KeSt an der Quelle nicht vorzunehmen, da diesbezüglich weder ein Antrag der Bw. vorliegt noch eine Ansässigkeitsbescheinigung der niederländischen Gesellschafterin beigebracht worden ist um die Berechtigung zur Anwendung des DBA nachzuweisen.

Bezüglich des Jahres 1995 verweist die Bw. auf das Erfordernis der Anwendung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie. Dazu ist festzustellen:

Gem. § 1 Z 2 der VO BGBI. Nr. 56/1995 zu § 94a Abs. 2 EStG 1988 ist eine Unterlassung des Steuerabzugs unzulässig, wenn eine offenkundige verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) vorliegt oder gem. Z 3 der zum Abzug Verpflichtete nicht ausreichend nachweisen kann, dass die Voraussetzungen für eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug vorliegen (§ 4).

Gem. § 3 liegt eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vor, wenn der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes insbesondere auf Grund der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste. Gem. § 4 ist der Nachweis der Voraussetzungen für eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug durch Unterlagen zu führen, aus denen diese Voraussetzungen jederzeit leicht nach-

prüfbar sind. Zum Nachweis darüber, dass die Kapitalerträge einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Gesellschaft zufließen, ist eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates erteilte Ansässigkeitsbescheinigung zu erbringen, wobei diese Ansässigkeitsbescheinigung zeitnah vor oder nach der Zahlung der Kapitalerträge ausgestellt sein muss. Sind für den Abzugsverpflichteten keine Umstände erkennbar, die auf eine ungerechtfertigte Steuerentlastung hindeuten könnten, ist eine Bescheinigung innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr noch als zeitnah anzusehen.

Die Bw. argumentiert, dass keine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliege, da diese aus der Umdeutung der Darlehen resultiere und sie dies somit auch nicht bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätte erkennen können. Dieses Argument geht jedoch ins Leere, da aufgrund maßgeblicher Anhaltspunkte vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen auszugehen war. Bei Einkommensminderungen in Verbindung mit verdeckten Einlagen handelt es sich um eine der grundlegenden Erscheinungsformen der verdeckten Ausschüttung, sodass die Bp zu Recht davon ausgehen konnte, dass entsprechende verdeckte Ausschüttungen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erkennen waren (vgl. VwGH 25.2.2003, 2002/14/0012).

Die Bp hat somit zu Recht festgestellt, dass eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliegt und weiters mangels Vorlage einer zeitnahen Ansässigkeitsbescheinigung eine Befreiung vom Steuerabzug nicht vorzunehmen war.

**Die Entscheidung hinsichtlich der Festsetzung der Kapitalertragsteuer war somit spruchgemäß zu treffen.**

#### **Punkt 4) Verspätungszuschlag – Zusammenfassende Meldungen 1995 – 1997**

Gem. **Art. 21 Abs. 3 UStG 1994** hat der Unternehmer bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr folgenden Kalendermonats, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine Meldung (Zusammenfassende Meldung) abzugeben, in der er die Angaben gem. Abs. 6 zu machen hat.

Die Zusammenfassende Meldung gilt gem. **Art. 21 Abs. 9** als Steuererklärung. Bei Nichtabgabe dieser Meldung zum gesetzlichen Zeitpunkt kann gem. § 135 BAO ein Verspätungszuschlag in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlagen festgesetzt werden.

Gem. **§ 135 BAO** kann die Behörde dem Abgabepflichtigen, der die Frist zur Einreichung einer Steuererklärung nicht wahrt, einen Verspätungszuschlag vorschreiben, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Die Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft, auch wenn lediglich leichte Fahrlässigkeit vorliegt.

Wie seitens der Bp im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellt wurde, hatte die Bw. ab dem Jahr 1995 trotz Ausführung innergemeinschaftlicher Warenlieferungen keine erforderlichen Zusammenfassenden Meldungen (ZM) abgegeben. Nach Aufforderung durch die Bp zur Abgabe und unter Hinweis auf die Verpflichtung zur Abgabe wurden die ZM während des Bp-Verfahrens abgegeben und durch die Bp an das zuständige Finanzamt weitergeleitet.

Gegenüber der Bp begründete die Bw. ihre Vorgehensweise nicht. In der Berufung sowie den die Berufung betreffenden Schriftsätze bezog sich die Bw. in ihren Ausführungen auf Verspätungszuschläge nur im Zusammenhang mit der für den Zeitraum 1993 – 1995 festgesetzten Kapitalertragsteuer.

Dazu wird klargestellt, dass in diesem Zusammenhang keine Verspätungszuschläge vorgeschrieben worden sind, sondern die Verspätungszuschläge aufgrund der Nichtabgabe der ZM festgesetzt wurden. Die Bw. wurde auf diesen Umstand seitens der Rechtsmittelbehörde im Vorhalteverfahren hingewiesen; diese nahm jedoch darauf in ihren Antwortschreiben keinen Bezug.

Tatsache ist, dass die Bw. ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Abgabe der ZM nicht rechtzeitig nachgekommen ist und davon auszugehen ist, dass sie dieser Verpflichtung ohne Aufforderung durch die Bp auch nicht nachgekommen wäre. Die Bw. hat die zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Pflichten nötige und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen, sodass die Verspätung nicht als entschuldbar zu betrachten ist. Das Ausmaß der Fristüberschreitung (bis zu 3 Jahren) ist keinesfalls als unbedeutlich zu beurteilen.

**Die Festsetzung der Verspätungszuschläge hinsichtlich der Zusammenfassenden Meldungen der Jahre 1995 – 1997 erfolgte somit zu Recht. Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.**

#### **BERECHNUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER für die Jahre 1993 – 1996**

(Bei den Berechnungen wird von der Ermittlung der Einkünfte im Bp-Bericht ausgegangen. Die Abänderungen werden entsprechend der Berufungsentscheidung durchgeführt. Die Tz. beziehen sich auf den Bp-Bericht. Die Berechnungen erfolgen, wenn nicht anderes angegeben in ÖS)

Text	<u>1993</u>	<u>1994</u>	<u>1995</u>	<u>1996</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Tz. 34	2.223.709,00	2.462.122,00	-11.224.872,00	751.926,00
<b>Abänderungen lt. Berufungsentscheidung (BE)</b>				
Verschmelzungsmehrwert abzgl. Zurechnung (Tz. 20)	-180.000,00	-180.000,00	-540.000,00	
ab-/zzgl. Afa-Anpassung (Tz. 31)	-282.083,00	-282.084,00	+564.167,00	
zzgl Erfolgsänderung lt. BE	+602.675,00	+602.675,00	+1.808.025,00	
<b>Provisionen</b>				

abzügl. Tz. 30	-120.740,00	-129.513,00	-156.847,00	-162.905,00
zzgl. Zurechnung lt. BE	+185.754,00	+199.251,00	+241.303,00	+250.623,00
abzgl. § 8 (4) KStG 1988	-5.000,00			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	2.424.315,00	2.672.451,00	-9.308.224,00	839.644,00
abzgl. Verlustabzug	-2.424.315,00	-281.806,00		
Einkommen lt. BE	0,00	2.390.645,00	-9.308.224,00	839.644,00
zu versteuerndes Einkommen (gerundet)	0,00	2.390.600,00	0,00	839.600,00
<b>Körperschaftsteuer 34% bzw. MindestKSt</b>	<b>0,00</b>	<b>812.804,00</b>	<b>15.000,00</b>	<b>285.464,00</b>
<b>abzgl. anrechenbare MindestKSt bzw. KeSt</b>				<b>-30.000,00 -9.988,00</b>
<b>Abgabenschuld in ÖS</b>	<b>0,00</b>	<b>812.804,00</b>	<b>15.000,00</b>	<b>245.476,00</b>
<b>in Euro</b>	<b>0,00</b>	<b>59.068,77</b>	<b>1.090,09</b>	<b>17.839,44</b>

Wien, 12. August 2004