



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Helga Krendlsberger, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1999 und betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1998 entschieden:

Der Berufung gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 1995** wird Folge gegeben.  
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 1996** wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Berufung gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 1997** wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der mit Berufung angefochtene **Körperschaftsteuerbescheid 1998** wird abgeändert.

Der mit Berufung angefochtene **Körperschaftsteuerbescheid 1999** wird abgeändert.

Den Berufungen gegen die **Kapitalertragsteuerbescheide 1995 und 1996** wird Folge gegeben. Die Bescheide sind ersatzlos aufzuheben.

Die Berufungen gegen die **Kapitalertragsteuerbescheide 1997 und 1998** werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, das Einkommen und die Höhe der Abgaben bei den geänderten Bescheiden sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## 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 Berufungswerberin (Bw.) wollte ein Hotelbuchungs- und Informationssystem benannt als "D-Infoline für Reisende" am Markt vertreiben. Im Jahr 1998, im neunten Verlustjahr, veräußerte die Ehefrau des damaligen Gesellschafter-Geschäftsführers HP, EMP, ihre 75% der Geschäftsanteile an der Bw. an Dr.B. Im Jahr 1999 veräußerte HP seine 25% der Geschäftsanteile an die Ehefrau von Dr.B, an EB.

Vom Finanzamt Wels wurde vom 08.05.2001 bis 05.09.2001 eine Betriebsprüfung für die Veranlagungsjahre 1994 bis 1999 durchgeführt. Die Betriebsprüfung führte zu folgenden Feststellungen laut dem **Betriebsprüfungsprogramm und dem Betriebsprüfungsbericht vom 07.09.2001:**

### **1. verdecktes Stammkapital und verdeckte Gewinnausschüttung von Zinsen = siehe Punkt 2) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.08.2001**

*Im Jahr 1995 seien die privaten Bankverbindlichkeiten des HP als Verbindlichkeiten der Bw. eingebucht worden und somit sei das Verrechnungskonto neutralisiert worden.*

*Die Bankzinsen seien in den Jahren 1995 und 1996 als Betriebsausgaben geltend gemacht worden.*

*Auf Grund der finanziellen Situation der Bw. (Bankverbindlichkeiten 1996: S 3.491.290,29) wurden vom Gesellschafter-Geschäftsführer diese Verbindlichkeiten auf ein anderes privates Bankkonto umgeschuldet (1997) und auf S 4.379.068,09 (1998) aufgestockt.*

*Da die GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits zahlungsunfähig gewesen sei, sei von einer Dauerwidmung dieser Beträge auszugehen. Solche Beträge würden daher verdecktes Stammkapital darstellen.*

*Da sich die Bankverbindlichkeiten ab diesem Zeitpunkt in der Privatsphäre des Gesellschafter-Geschäftsführers befanden, sei auch die Geltendmachung von Zinsen als Betriebsausgabe der GmbH nicht zulässig.*

*Folgende "private" Zinsen seien in den Jahren 1995 bis 1998 als Betriebsausgaben geltend gemacht worden und seien anteilig oder zur Gänze von der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt worden:*

<b>Jahre</b>	<b>Zinsen als Betriebsausgabe in Schilling</b>	<b>davon verdeckte Gewinnausschüttung in Schilling</b>
1995	155.736,60	104.546,00
1996	250.802,72	122.893,00
1997	231.636,00	231.636,00
1998	298.795,00	298.795,00

## **2. Abschreibung für Software = Punkt 3) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.08.2001:**

*Im Anlageverzeichnis wurde im Jahr 1996 eine Software betreffend die D-Infoline mit Anschaffungskosten von S 647.265,00 aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von vier Jahren verteilt abgeschrieben. Aufgrund der dem Finanzamt vorliegenden Informationen erfolgte keine Lieferung dieses Wirtschaftsgutes an die Bw. Eine Geltendmachung der Abschreibung sei daher nicht zulässig, sodass die Abschreibung zu korrigieren war.*

<b>EDV-Software</b>	<b>Handelsbilanz</b>	<b>Steuerbilanz</b>	<b>+/- Erfolg</b>
<b>28.02.1996</b>	647.265,00	647.265,00	
Afa 1996	-161.816,00	-647.265,00	-485.449,00
<b>31.12.1996</b>	485.449,00	0,00	
Afa 1997	-161.816,00	0,00	161.816,00
<b>31.12.1997</b>	323.633,00	0,00	
Afa 1998	-161.816,00	0,00	161.816,00
<b>31.12.1998</b>	161.817,00	0,00	
Afa 1999	-161.817,00	0,00	161.817,00
<b>31.12.1999</b>	0,00	0,00	

## **3. Keine Vortragsfähigkeit des Verlustabzuges wegen Vorliegen des Manteltatbestandes = siehe Punkt 1) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.08.2001:**

Diese drei Punkte führten zum Betriebsprüfungsergebnis, dass wegen Vorliegens aller Voraussetzungen des Manteltatbestandes nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG (1. Kauf der Anteile durch die Ehegatten B = Gesellschafteränderung; 2. Änderung der Geschäftsführung und Sitzverlegung = organisatorische Änderung; 3. zum Zeitpunkt der Anteilsabtretung existierte kein realer Betrieb mehr – ab 1999 EDV-Branche (Internet) = wirtschaftliche Änderung ) der gesamte Verlustvortrag der Bw. in Höhe von S 4.683.934,00 ab 1999 versagt wurde, die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegen ihren Gesellschaftergeschäftsführer HP von 1995 bis 1998 als verdecktes Stammkapital angesehen wurden, die dafür verrechneten Zinsen teilweise (1995 und 1996) oder zur Gänze (1997 und 1998) als verdeckte Gewinnausschüttungen gewertet wurden und die Aktivierung für die EDV Software als unrichtig korrigiert wurde, weil kein Wirtschaftsgut vorgelegen sei. Die Kapitalertragsteuer aus den verdeckten Gewinnausschüttungen 1995 bis 1998 wurde der Bw. mit einem Abgaben- und Haftungsbescheid vorgeschrieben.

**Betriebsprüfungsarbeitsbogen:** Diese Feststellungen der Prüferin gründen sich im Wesentlichen auf folgende im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung aufliegende Unterlagen:

Das Verrechnungskonto von HP mit seinen Buchungen liegt ab 1990 fast lückenlos vor. Die Tätigkeit der Bw., der A-Handels- und BeteiligungsGmbH ab 1999 wurde von der Betriebsprüfung erhoben und die diversen Verträge liegen im Arbeitsbogen. Es liegen Ausdrucke des Internetauftritts vom 15.05.2001 der Webseite [www.bxxxxxn.com](http://www.bxxxxxn.com) vor. Es wurden im Jahr 2002 von Dr.B dem Finanzamt Wels Geschäftsideen betreffend den Internetauftritt von [www.moresxx.com](http://www.moresxx.com) im Zusammenhang mit einem Projekt NC und eine Werbeinformation betreffend ein Bauprojekt Sol xxxxx als Tätigkeitsnachweise im Fremdenverkehrsbereich vorgelegt.

Es liegen ein Werknutzungsvertrag zwischen der italienischen Firma P und der Bw., zwei Zahlungsbelege an diese italienische Firma P, ein italienischer Vertrag zwischen der Firma P mit der italienischen Firma I und die deutsche Übersetzung vor.

Weiters wurde der ehemalige Geschäftsführer der Bw., HP, vom Finanzamt Linz am 18.04.2001 und vom Finanzamt Wels am 15.05.2001 vernommen und hat im Wesentlichen ausgesagt: Er habe sich mit dem Aufbau einer D-Infoline für den Fremdenverkehr beschäftigt. Über Buchungsautomaten hätte der Kunde Buchungen von Quartieren u.ä. im gesamten Bundesgebiet vornehmen können. Zur Verwirklichung dieses Vorhabens sei über eine Tochterfirma der Firma I in Italien, der Firma P, ein Softwareprogramm entwickelt worden. Er habe mit der italienischen Firma P in Mailand einen Werknutzungsvertrag abgeschlossen. In

diesem Vertrag verpflichtete sich sowohl die Bw. als auch die Firma P dazu je 50% der Entwicklungskosten und Softwareprogrammkosten zu tragen. Die Firma I hat ausschließlich an die Firma P verrechnet und diese hat dann Teilrechnungen an die Bw. weiter verrechnet. Das Softwareprogramm sei nicht an die Firma P geliefert worden, da die restlichen Teilzahlungen mangels Liquidität der Bw. nicht mehr geleistet wurden. Ebenso habe die Bw. diese Software nie erhalten. Auf die Frage, ob mit dem Verkauf der Geschäftsanteile an der Bw. auch das Konzept der D-Infoline mitverkauft wurde, gab Herr HP an, dass diese Rechte noch bei ihm lägen. Die jetzigen Besitzer der Gesellschaftsanteile seien nicht berechtigt das Know-how der D-Infoline zu nutzen.

Am Anfang ihrer Tätigkeit habe die Bw. auch eine Versicherungsschadensabwicklung durchgeführt. Das sei nach seiner Erinnerung in ca. 5-6 Fällen der Fall gewesen. Die Erlöse daraus würden als Einnahmen in der Buchhaltung der Bw. aufscheinen.

Im Jahr 1996 seien 6 Ausgangsrechnungen an verschiedene Beherbergungsbetriebe ausgestellt worden, die Verträge für die Teilnahme an der D-Infoline unterzeichnet haben. Es mussten aber diese Rechnungen bald darauf wieder storniert werden, da Einwendungen von dritter, jedoch unbekannter Seite, erfolgt seien.

Die Bw. erhob gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1999 und gegen die Abgaben- und Haftungsbescheide 1995 bis 1998 **Berufung** mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei der Zinsaufwand der Bw. für die Jahre 1995 bis 1998 als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden, da die Verbindlichkeiten als verdecktes Stammkapital angesehen wurden. Im Jahr 1995 seien die Bankverbindlichkeiten des damaligen Geschäftsführers HP als Verbindlichkeiten der Bw. eingebucht und die Zinsen als Betriebsaufwand geltend gemacht worden. Diese Vorgangsweise sei völlig korrekt gewesen, da es sich bei den Verbindlichkeiten nicht um Privatschulden des Geschäftsführers gehandelt habe, sondern diese Verbindlichkeiten seien ausschließlich in der gewerblichen Tätigkeit der Bw. begründet gewesen. Im Jahr 1997 fand eine Umschuldung auf ein anderes Bankinstitut statt und das Bankkonto lautete ab diesem Zeitpunkt auf den Namen des Geschäftsführers HP, obwohl es sich weiterhin um die Verbindlichkeiten der GmbH gehandelt habe. Lediglich der Umstand, dass der Geschäftsführer auch eine persönliche Haftung gegenüber dem Bankinstitut übernehmen musste, hat zur falschen Bezeichnung des Bankkontos geführt. Da die steuerrechtliche Gesetzgebung die wirtschaftliche Betrachtungsweise bejaht und nicht die Einhaltung formeller Richtigkeit als Entscheidungsgrundlage heranziehe, sei in diesem Fall vom ursächlichen Zusammenhang auszugehen.

Die Bankverbindlichkeiten seien nachweisbar durch die Bw. entstanden und somit seien auch die anfallenden Zinsen Betriebsaufwand der GmbH und nicht der Privatsphäre des damaligen Geschäftsführers zuzurechnen gewesen. Auch der Umstand, dass das Bankkonto eine falsche Bezeichnung gehabt habe, ändere daran nichts, sodass die Zinsen abzugsfähig seien.

Weiters sei die Abzugsfähigkeit der bestehenden Verlustvorträge aberkannt worden, da ein Mantelkauf vorliege. Mit den mit der Berufung vorgelegten Beilagen werde eine detaillierte Darstellung über die früheren laufenden Aktivitäten der Bw. übermittelt, aus welchen ersichtlich sei, dass nach Übernahme der Geschäftsanteile weiterhin an dem EDV-Projekt, welches die Grundlage der GmbH bildete, gearbeitet wurde und werde und daher die Verlustvorträge, die durch die Entwicklungskosten entstanden seien, abzugsfähig sein müssten.

In einer Beilage vom 03.12.2001 wurde weiters zur Berufung ausgeführt:

Der damalige Geschäftsführer der Bw., HP, sei an Dr.B herangetreten, weil er wusste, dass Dr.B langjährige Erfahrung im Bereich der EDV-Programmerstellung hatte und auch an der Entwicklung und Vermarktung neuer Programme interessiert war.

Die Grundidee von HP war, die Entwicklung eines Systems, das es Kunden ermöglicht, über Automaten (z.B. Terminals) selbst Reiseaufenthalte buchen zu können und ein Netzwerk zu errichten, das verzeichnet, welche Zimmer frei oder belegt seien.

Zur Umsetzung dieses Vorhabens sei eine Software erforderlich gewesen. Da die berufungswerbende GmbH diese nicht selbst entwickeln konnte, sei die Firma I in Italien damit beauftragt worden (Fax von Firma I von Italien vom 03.06.1996). Die vorläufigen Bildschirmmasken wurden ausgedruckt von der Firma. I an die Bw. übermittelt, diese habe einige Korrekturvorschläge gemacht und die korrigierten Abzüge wurden an die Bw. zurückgeschickt. Laut Frau L der Firma I sei das gesamte – von der Firma I erstellte – Softwarepaket ausgehändigt worden.

Herr HP habe Herrn Dr.B die Unterlagen zur Einsicht zur Verfügung gestellt. Selbstverständlich hätten die bisherigen Auswertungen nicht dem aktuellen Stand entsprochen, aber Dr.B verfüge über ausreichende Softwarekenntnisse um die Grundentwicklungskosten einschätzen zu können. Er habe jedenfalls darin eine große Möglichkeit gesehen, die vorhandene Software zu ergänzen und auf den Internetbereich (Mobile Internetstationen) auszuweiten und mit Hilfe von Vertriebspartnern zu verwerten.

Da seitens der Finanzbehörde das Vorliegen der Ausarbeitungen durch die Firma I negiert werde, lege Dr.B die entsprechenden Unterlagen (vor und nach der Korrektur durch die Fa I) bei. Daraus sei eindeutig ersichtlich, dass das von der Bw. geplante Vorhaben in eine EDV-gerechte Version gebracht wurde. Dieses Package der Grundversion sei auch laut Firma I abgeschlossen.

Der einzige Mangel, der auch Dr.B klar war, sei die Tatsache gewesen, dass das Programm aktualisiert werden musste, da zum Zeitpunkt der Programmentwicklung z.B. noch keine virtuelle Zahlung möglich war und auch der Internetbereich erst im Entstehen war. Die dahingehende Fertigstellung und Aktualisierung sei mit ca. S 300.000,00 bis S 500.000,00 veranschlagt gewesen. Da dieser Betrag im Verhältnis zu einer kompletten Softwareentwicklung sehr gering sei, sei dies auch der Ausgangspunkt zur Übernahme und Weiterführung des Unternehmens gewesen.

Der zweite Schritt hätte darin bestanden, Investoren bzw. Vertriebspartner für dieses System zu finden und auch andere Branchen einzubinden, sowie Verhandlungen im Hardwarebereich. Zu diesem Zweck werde seit ca. zwei Jahren (= ca. seit 2000, wenn man vom Zeitpunkt der Einreichung der Beilage zur Berufung weg rechnet) mit einem Reisebüro zusammengearbeitet. Dies erfolge derzeit in der Form, dass Reiseanfragen, die über das Internet an die Bw. gestellt werden, an das Reisebüro weitergeleitet werden. Es würden derzeit auch einfachere Fragebögen über die Wünsche und Vorstellungen der Anfragenden ausgearbeitet. Die Grundlage dieser Fragebögen seien wiederum die bereits ausgearbeiteten Bildschirmmasken und diese sollten die Vorstufe zum Online-Buchungssystem bilden.

Bereits im April 2000 wurde mit einem Hardwarehersteller verhandelt, allerdings belief sich zu diesem Zeitpunkt der Anschaffungspreis pro Gerät bei S 200.000,00. Eine Investition solcher Beträge wäre nur bei einer entsprechenden Anzahl von Investoren an einem Netzwerk sinnvoll.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Bw. auf Grund des vorhandenen Projektes übernommen wurde. Dieses Projekt werde unter dem bereits vorhandenen Namen "D-Infoline" weiter ausgebaut und betrieben. Zu diesem Zweck seien in der Bw. bis zu 12 Arbeitnehmer beschäftigt. Der Unternehmensgegenstand wurde keineswegs geändert, es wurden lediglich einige Erweiterungen vorgenommen. Das Arbeitsgebiet der Bw. umfasse Homepage-Design, Softwareverbesserung und Internetsoftware der D-Infoline, Vermarktung der D-Infoline, Projektabwicklung und BeteiligungsGmbHs für D-Infoline. Derzeit ist der gewünschte Erfolg noch nicht erreicht, aber es werde intensiv an der Umsetzung des Gesamtprojektes

gearbeitet. Sobald ein geeignetes Vertriebssystem aufgebaut sei, sei auch mit entsprechenden Erlösen zu rechnen, die auch die Entwicklungskosten decken würden. Auch die vom Ehepaar B entwickelte L-Software habe jahrelang nur Entwicklungskosten und Verluste gebracht und sei jetzt aber die gewinnbringende Existenzgrundlage der Firma B GmbH. Es liege bei der Bw. dieselbe Ausgangslage vor und es sei nicht einsehbar, dass lediglich wegen eines Gesellschafterwechsels eine andere Betrachtungsweise erfolge.

Auf Grund der Berufung richtete die Betriebsprüferin am 05.02.2002 einen Vorhalt an die Bw, Die Fragen der Betriebsprüferin vom 05.02.2002 und die Antworten der Bw. vom 27.02.2002 lauteten im Wesentlichen wie folgt:

Frage 1: *Legen Sie bitte sämtliche Verträge mit den von Ihnen behaupteten Vertragspartnern (Reisebüros bzw. Reiseveranstaltern betreffend das EDV-Programm "D-Infoline" im Original vor.*

Die Antwort lautete, dass mit Herrn G vom RCM mündlich die Vereinbarung getroffen worden sei, Anfragen betreffend Urlaubsreisen via Internet, die zur Bw. gelangen, an diesen weiterzuleiten. Weiters wurden vom Sporthotel St in F mit Schreiben vom 08.03.2001 drei Gutscheine für ein Gewinnspiel an die Bw. übersandt. Ebenso wurde eine Anfrage vom 11. und 12.10.2001 für eine Partneragentur Firma F bzw. eine Möglichkeit der Inseratenschaltung der Firma F in der Tourismusbranche vorgelegt.

Frage 2: *Um schriftliche Dokumentationen (Angebote) über die von Ihnen bzw. von der Bw. geführten Verhandlungen mit den Hardwareherstellern (z.B. Firma D) hinsichtlich der Errichtung der geplanten Terminals wird ersucht.* Antwort: Es wurde ohne Datum auf ein persönliches Gespräch von Dr.B mit Mitarbeitern der Fa. D und mit Herrn D hingewiesen. Es sei auch ein Telefonat mit einer Wiener Automatenherstellerfirma geführt worden. Weiters gäbe es mehrere E-Mails vom April 2000 mit Herrn Mag. N von der Firma Sy GmbH betreffend die Anfrage des Vertriebes einer Internet-Surf-Station.

Frage 3: *Geben Sie bitte Auskunft darüber, warum die von Ihnen angeführte Software ("D-Infoline") auf der übers Internet seitens der Bw. angebotenen Produktpalette nicht aufscheint?* Antwort: Das Terminalprojekt werde sehr wohl auf mehreren Seiten im Internet spezifisch beworben wie z.B. auf Uxxxxx1.com oder sxxxxxfxx.at etc.

Frage 4: *Legen Sie bitte das strittige Programm (D-Infoline) gespeichert auf einem geeigneten Datenträger (Diskette oder CD-Rom) samt den dazugehörigen Handbüchern dem Finanzamt vor. Die von Ihnen bislang beigebrachten "Screen-Prints" stellen nach Ansicht des Finanzamtes lediglich belangloses Werbematerial dar und sind daher einer Entscheidung über*



*ihr eingebrachtes Rechtsmittel nicht dienlich. Auch eine eventuelle Vorlage einer PowerPoint-Präsentation oder Demo-Version erscheint dem Finanzamt als für eine Entscheidung über ihr Berufungsbegehren nicht dienlich.* Antwort: Als Beilage wurde das Fax vom 03.06.1996 von Frau L an die Bw. mit folgendem Text übermittelt: " According to our agreements, we have printed all the screens of the application and the short description of each of them. We`d be glad, if you could tell us what you think about this stuff". Sinngemäß übersetzt lautet der Text *"Vereinbarungsgemäß haben wir alle Bilder des Auftrages gedruckt und eine kurze Beschreibung von jedem von ihnen. Wir wären froh, wenn Sie uns sagen könnten, was Sie über die Sache denken."* Ebenso wurden neuerlich die ganzen Bilder bzw. Raster ausgedruckt in Papierform und das Werbe- und Verkaufsprospekt betreffend das Konzept der D-Infoline vorgelegt. Weiters wurde eine Vereinbarung vom 19.10.1995 mit Herrn Sch vorgelegt über das Gebiet W , Umgebung von W und Wa.

Frage 5: *Sie behaupten in ihrer Ergänzung zur Berufung, dass das Package des angesprochenen Programms in der Grundversion seitens der Firma I abgeschlossen worden sei und seitens der Bw. lediglich aktualisiert werden müsste. Es wäre daher unabdinglich erforderlich die entsprechenden Verträge der Bw. mit der Firma I vorzulegen (Lizenzen bzw. Nutzungsverträge).* Antwort: Frau L habe telefonisch bestätigt, dass natürlich ein Programm entwickelt wurde. Das Programm liege in Mailand auf, wo man diese Angaben bei der Firma I bzw. bei Frau L überprüfen könne. Es seien für die Entwicklung dieses Programms rund S 580.000,00 bezahlt worden. Für die derzeitigen Verhandlungszwecke genüge die Vorlage der Präsentationsmappe, da hieraus hervorgeht, dass sich das Programm tatsächlich rechnet. Da Herr Dr.B bislang noch keinen konkreten Investor gefunden hat, hat er das Programm – auch aus Kosten- und Zeitgründen – noch nicht in Mailand abgeholt.

Frage 6: *Da Herr HP ( ehemaliger Geschäftsführer der Bw.) am 15.05.2001 niederschriftlich gegenüber der Finanzbehörde erklärt habe, dass eventuell bestehende Urheberrechte an der Software "D-Infoline" ihm persönlich übertragen worden seien und somit die Bw. diesbezüglich nie über eine Lizenz verfügt habe, werden Sie ersucht die entsprechenden Urheberrechts- bzw. Lizenzverträge zugunsten der GmbH im Original vorzulegen.* Antwort: Es sei für Dr.B nicht nachvollziehbar, warum HP behaupte, dass ihm die Urheberrechte an der Software persönlich übertragen worden seien. Der Gegenstand des Unternehmens der Bw. wäre und sei diese Software. Sämtliche mit der Software in Zusammenhang stehende Aufwendungen seien von der GmbH getätigt worden und die Software sei auch in der Bilanz aktiviert worden.

Am 20. Juni 2002 wurde vom Gruppenleiter der Betriebsprüfung folgende Stellungnahme zu den Ermittlungsergebnissen abgegeben:

Die Betriebsprüfung stellte nochmals ihre Argumente betreffend verdecktes Stammkapital und verdeckte Gewinnausschüttung dar. Sie weise darauf hin, dass seit der Gründung die Bw. keinerlei Umsatzerlöse erzielt habe. Weiters habe der Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. die Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen und die Passivposten als Verbindlichkeit gegen ihn selbst auf sein Verrechnungskonto umgebucht. Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien daher diese Verbindlichkeiten der Bw. als verdecktes Stammkapital zu werten. Allfälliger Zinsenaufwand für verdecktes Stammkapital sei nicht abzugsfähig. Die Bw. habe in der Vorhaltsbeantwortung nur diejenigen Kopien vorgelegt, die auch bereits bei der Betriebsprüfung schon vorgelegen hätten. Es wurde wieder nicht die Software der D-Infoline als EDV-Programm vorgelegt. Das von der Bw. eingereichte "Werbematerial" z.B. betreffend "Sol xxxxx – Spanien" und Fa.NC – Wels seien keine geeigneten Beweise um die Argumente der Bw. zu stützen. Ebenso werde darauf verwiesen, dass vom gewinnträchtigen Hauptunternehmen, der B GmbH, systematisch Gewinn in die Bw. geschoben werden, um steuerfrei Geldbeträge als Rückzahlungen aus dem Verrechnungskonto beheben zu können.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde der Bw. zu Gegenstellungnahme übermittelt. Nachdem innerhalb der gewährten Frist keine Äußerung beim Finanzamt eingelangt ist, wurden abweisende Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 1995 bis 1999 erlassen.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. am 03.08.2002 Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Am 24.03.2004 wurde beim Unabhängigen Finanzsenat in Linz ein Erörterungstermin im Beisein der Steuerberaterin Frau Krendlsberger, Herrn Dr.B, und seiner Gattin, EB, durchgeführt. Von Herrn Dr.B wurde Herr WH als Auskunftsperson mitgenommen, um über das Erstgespräch mit Herrn HP im Jahr 1996 Auskunft zu geben. Im Wesentlichen wurde bei diesem Erörterungstermin ausgeführt: Es sei nicht mehr aufklärbar, was als im Zessionsvertrag angeführte "Anlage" gemeint war. Wahrscheinlich sei damit die Bilanz gemeint gewesen. Ebenso sei nicht aufklärbar, warum im Zessionsvertrag von Forderungen von S 5.100.000,00 die Rede sei, wenn auch während der Betriebsprüfung immer nur von einem Betrag von S 4.379.068,09 die Rede gewesen sei. Wann genau Zahlungen an das Ehepaar P für die Geschäftsanteile und die Zession geleistet wurden sei nicht mehr in Erinnerung und die Zahlungsbelege seien nicht auffindbar. Es dürfte aber so gewesen sein, wie die Zahlungen im Zessionsvertrag vereinbart waren.

Von der Auskunftsperson WH wurde erzählt, dass der Erstkontakt zwischen Herrn HP und Dr.B im Sommer 1996 war. Bei einem Treffen wurde über den Vertrieb und die Gebietslizenzen für die D-Infoline gesprochen. Das Gespräch blieb ohne konkretes Ergebnis.

Im Jahr 1998 habe sich dann Herr HP bei Herrn Dr.B gemeldet. Es wurde über die Entwicklung der D-Infoline gesprochen und dass ein Teil der Geschäftsanteile an der Bw. verkauft werden sollte. Herr Dr.B habe sich dann vor dem Kauf der Geschäftsanteile die Bilanzen und die Gewinn- und Verlustrechnungen ca. der letzten drei Jahre angeschaut.

Der Kaufpreis für 75% der Geschäftsanteile an der Bw. sei zwischen ihm und Frau EMP einvernehmlich festgelegt worden. Vorher habe er sich die Bilanzen und die Gewinn- und Verlustrechnungen angeschaut. Herr HP, der ehemalige Geschäftsführer der Bw., habe Forderungen an die Bw. gehabt, da er einiges Geld als Privatperson investiert habe. Es wurden Verhandlungen über die Abtretung der Forderung geführt, die dann einvernehmlich zu einem Betrag von S 250.000,00 geführt haben. Da die Bw. die Software bezahlt habe, habe sie auch das Recht daran. Es habe Dr.B genügt, dass man anhand der ausgedruckten Bildschirmmasken ansehen konnte, dass das Programm funktioniere.

Wenn Dr.B vorgehalten werde, dass von der Bw. nicht alle vereinbarten Rechnungen für dieses Softwareprogramm bezahlt worden seien, gebe er an, dass er das nicht gewusst habe und darüber verwundert sei. Er sei nach wie vor der Meinung, dass er diese Rechte habe, auch wenn er keinen Datenträger mit dem Programm in Händen habe. Er könne es nutzen wann er wolle.

Es wurde auch darüber gesprochen, dass sich Dr.B das Programm bisher dh bis 24.03.2004 nicht in Mailand angefordert habe, weil mangels Kundeninteresse– wie auch schon in der Vorhaltsbeantwortung vom 27.02.2002 ausgeführt hat – keine Notwendigkeit bestand.

Im Zuge des Erörterungstermins wurde Herrn Dr. B nochmals eine Frist bis 30.04.2004 eingeräumt, um bei der Firma I in Italien anzufragen, ob die Bw. die Rechte habe oder ob andere Unternehmen Interesse hätten, diese Rechte zu erwerben.

Mit Schreiben vom 06.05.2004 wurde von der Steuerberaterin Frau Krendlsberger mitgeteilt, dass zum jetzigen Zeitpunkt keinerlei weitere Unterlagen vorgelegt werden könnten. Laut einem weiteren Telefonat vom August 2004 mit Frau Krendlsberger bleibe aber die bisher vertretene Rechtsansicht laut Berufung trotzdem aufrecht.

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

**Bei der gegenständlichen Berufung ist strittig:**

1. ob und in welchen Jahren verdecktes Eigenkapital vorliege;
2. welche für das Kapital verrechneten Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren seien und
3. ob ein Manteltatbestand iS § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 vorliege.

**Auf Grund des durch das Finanzamt und den Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten umfangreichen Ermittlungsverfahrens wird unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen folgender Sachverhalt festgestellt:**

**Gesellschafter der Bw., Verkauf der Geschäftsanteile an der Bw., sonstige Informationen:**

Die Berufungswerberin (Bw.), die A-Handels- und BeteiligungsGmbH, wurde am 18.07.1990 mit Notariatsakt gegründet. Die Gründungsgesellschafter der Bw. waren HP und seine Gattin EMP. Das Stammkapital der GmbH betrug Schilling (= S) 500.000,00; die Geschäftsanteile wurden von HP zu 25% = S 125.000,00 und von EMP zu 75% = S 375.000,00 gehalten; Alleingeschäftsführer war HP.

Mit Abtretungsvertrag vom 13.11.1998 und Notariatsakt vom 13.11.1998 veräußerte EMP ihre 75% der Geschäftsanteile an der Bw. im Nennwert von S 375.000,00 um S 37.500,00 an Dr.B. Am selben Tag wurde auch Dr.B als neuer Geschäftsführer der Bw. in der Generalversammlung bestellt. Ebenfalls am 13.11.1998 schlossen die Ehegatten HP und EMP mit Dr.B einen Zessionsvertrag, in dem beide alle bestehenden Forderungen sowie alle künftigen Forderungen, welche sie persönlich gegen die Bw. erworben hatten, mit sämtlichen Rechten und Pflichten an Dr.B mit 13.11.1998 um einen Abtretungsbetrag von S 250.000,00 abtraten. Tatsächlich zediert wurde das Verrechnungskonto HP laut der Schlussbilanz mit einem Verbindlichkeitenstand zum 31.12.1998 von S 4.379.068,09.

Mit Abtretungsvertrag vom 17.11.1999 und Notariatsakt vom 17.11.1999 veräußerte HP seine 25% der Geschäftsanteile an der Bw. im Nennwert von S 125.000,00 um S 12.500,00 an EB.

Laut den Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen 1993, 1994, 1995, 1996 und 1997 war als Art des Unternehmens in den Umsatzsteuererklärungen bzw. als Gegenstand des Unternehmens in den Körperschaftsteuererklärungen die " Vermittlung von Werks- und Dienstleistungsverträgen" angegeben.

Die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung 1998 der Bw. wurde von Herrn Dr.B unterschrieben und keine Angabe zum Gegenstand des Unternehmens als auch zur Art des Unternehmens gemacht.

Die Veranlagungsjahre 1990, 1991 und 1992 (= 3 Jahre) sind beim Finanzamt nicht mehr auffindbar. Es sind aber die Mitteilungen über die angemerkten Verluste auch für diese Jahre vorhanden. Aus den seit 1993 bis 1998 vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen ist ersichtlich, dass die Gesellschaft keinerlei Umsätze erzielt hat und in diesen sechs Jahren nur Aufwendungen hatte.

In all diesen Jahren von 1990 bis 1998 ergaben sich folgende Verluste laut den Abgabenbescheiden (vor der Betriebsprüfung):

		<b>Verluste lt.den Bescheiden</b>
	<b>Jahre</b>	<b>in Schilling</b>
1.Jahr	1990	-509.950,00
2.Jahr	1991	-517.767,00
3.Jahr	1992	-402.465,00
4.Jahr	1993	-427.803,00
5.Jahr	1994	-303.947,00
6.Jahr	1995	-418.477,00
7.Jahr	1996	-642.709,00
8.Jahr	1997	-747.980,00
9.Jahr	1998	-659.329,00
	Summe	-4.630.427,00

### **Zum Betriebsgegenstand der Bw.:**

Die Berufungswerberin beschäftigte sich von ihrer Gründung am 18.07.1990 weg bis 1998 erfolglos mit der Verwirklichung einer Idee des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers HP. Dieser wollte ein Hotelbuchungs- und Informationssystem benannt als "D-Infoline für Reisende" am Markt vertreiben.

Es wurde von HP eine Projektbeschreibung der D-Infoline für Reisende erstellt, die aus ca. 15 Seiten besteht (siehe Veranlagungsakt Veranlagungsjahr 1999). Inhalt ist die Beschreibung der Marktsituation mit dem Trend zum Kurzurlaub, auf zwei Seiten eine Systembeschreibung der Software, die Zielgruppen, mögliche Standorte der Buchungsterminals und ua. eine Preisliste für eine Bild- und Textseite zur Bewerbung eines Hotels.

Die Bw. hat am 19.10.1995 mit einem Vertreter, dem Herrn Sch., eine Vereinbarung getroffen, dass gegen eine Provision von S 5.000,00 + 20% Umsatzsteuer Hotels zur Unterzeichnung eines Vertrages über die Teilnahme am D-Infoline-System angeworben werden sollten. Vom 15.01.1996 existieren 4 und vom 05.02.1996 existieren 2 Rechnungen

an Hotels betreffend ihrer Aufnahme in das D-Infoline Buchungssystem. Diese Rechnungen mussten alle wieder storniert werden, da laut Aussage von Herrn HP vom 15.05.2001 Einwendungen von dritter Seite, die aber nicht genannt oder konkretisiert wurden, kamen.

Nach sechs Jahren seit der Gründung, das heißt im Jahr 1996, wurde von der Bw. versucht die Idee voranzutreiben. Die Bw. als Werknutzungsgeber schloss mit der italienischen Firma P als Werknutzungsnehmer einen Werknutzungsvertrag. Darin wird erläutert, dass die Bw. ein Hotelbuchungs- und Informationssystem entwickelt hat und dies als D-Infoline für Reisende bezeichnet. Die italienische Firma bestätigte, dass sie das angebotene Konzept nicht kannte und bisher nicht verwendet hat und dass die Idee und Know-how in ausreichender Form zur Verfügung gestellt wurde. Es wurden eine Projektbeschreibung, Hotelkooperationsvertragsunterlagen und Grundlagen für die Erstellung der Software zur Umsetzung bereitgestellt. Die Exklusivrechte für die Realisierung und Verbreitung des Systems wurden für das Land Italien der Firma P zugewiesen. Die Laufzeit des Vertrages hätte ab dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Software 15 Jahre betragen. Zur Softwareerstellung war vereinbart, dass der Werknutzungsnehmer, die italienische Firma P, und der Werknutzungsgeber, die Bw., je 50% der Gesamtentstehungskosten übernehmen, die Rechte jedoch ausschließlich beim Werknutzungsgeber verbleiben. Der Werknutzungsvertrag hat nie zu laufen begonnen, da die Software mangels Fertigstellung nie in Betrieb ging.

Es lag ein Vertrag zwischen der italienischen Firma P und der italienischen Firma I über die Bestellung der Softwareerstellung vor. Als Zeitraum der Leistungserstellung war von 15.12.1995 bis 15.04.1996 angegeben. Es waren 4 Teilzahlungen vereinbart und zwar: Lire 90.000.000 bei Bestellung, Lire 100.000.000 am 28.02.1996, Lire 100.000.000 am 31.03.1996 und Lire 136.000.000 bei der Fertigstellung.

Am 23.01.1996 leistete die Bw. die Anzahlung von 50% der ersten Teilzahlung, nämlich Lire 45.000.000 und am 21.06.1996 eine weitere Zahlung von Lire 50.000.000. Weitere Zahlungen wurden mangels Liquidität nicht mehr geleistet. Laut Aussage des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers HP wurde das Softwareprogramm nicht fertig gestellt, da eben keine Zahlungen mehr von der Bw. geleistet wurden. Auch aus den vorliegenden Zahlungsunterlagen sind nur diese zwei Teilzahlungen ersichtlich. Von der Software existiert nur ein Fax vom 03.Juni 1996 von der italienischen Firma I an die Bw. als Handout, in dem die Bildschirmmasken des beauftragten Softwareprogramms dargestellt sind. Ein Softwareprogramm selbst wurde mangels weiterer Zahlungen nie körperlich an die Bw. geliefert.

Festgestellt wird, dass mit Schreiben vom 06.05.2004 die Steuerberaterin Krendlsberger bestätigte, dass derzeit keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden können. Bis zum letzten Telefonat mit ihr im August 2004 existierte somit kein körperliches Programm betreffend die D-Infoline.

Zur Beurteilung der Tätigkeit der Bw. vor und nach dem Kauf der Geschäftsanteile ist auszuführen: Nach der Zahlung der zweiten Teilzahlung für das zu erstellende Softwareprogramm dh ab ca. Mitte des Jahres 1996 bis Ende 1998 hat die Bw. keine Tätigkeit entfaltet, die sich im Rechenwerk bei den Erlösen oder in bindenden Verträgen mit Kunden oder Lieferanten niederschlugen. Aus den Gewinn- und Verlustrechnungen dieser Jahre ist ersichtlich, dass an Aufwendungen Büroaufwendungen wie Miete, Telefon, Büromaterial etc., Kilometergelder und Diäten und Zinsen geltend gemacht wurden, die weder zu Umsätzen, noch zu irgendeinem Auftragsvolumen geführt haben. Bindende Kunden- oder Lieferantenkontakte konnten mangels Softwareprogramm auch nicht eingegangen werden. Zum Zeitpunkt des Kaufes von 75% der Geschäftsanteile durch Dr.B am 13.11.1998 konnte keine Tätigkeit der Bw. übernommen werden, da keine übernahmefähige Tätigkeit betrieben wurde.

Auch wenn der neue Gesellschafter-Geschäftsführer Dr.B mehrere Informationsgespräche zB im Jahr 2000 mit Mag. N. oder der Firma D betreffend eine Verwertung der Idee der D-Infoline durch Terminals geführt hat, führte dies weder ab 1999, noch in den Folgejahren zu einem konkreten Betriebsgegenstand der Bw., da sich daraus keine wirtschaftliche Tätigkeit ergab.

Es konnte beim Kauf der Geschäftsanteile außer der Idee der D-Infoline kein wirtschaftlicher Unternehmensgegenstand (= eine Tätigkeit, die zu Umsatz, Anlagevermögen oder Aufträgen führt) vom Folgeeigentümer Dr.B übernommen werden. Es wird der Vorhaltsbeantwortung der Bw. geglaubt, dass die D-Infoline auf Internet Seiten wie Uxxxxx1.com oder sxxxxxfix.at beworben wurde. Weiters wurde festgestellt, dass sie auch jetzt noch beworben wird. Von der Internet Seite der B GmbH (Internet Abfrage vom 07.01.2004), www.bxxxxxnxx.com, und ab Oktober 2004 auch von der Internet Seite der Bw., www.axnxx.com, werden zwei Buchungssysteme, nämlich ein Internet Reiseportal und das Terminalprojekt D-Infoline angeboten. Das Angebot D-Infoline muss unter mehreren Verzweigungen wie Stadt und Land und weiter Tourismus und Hotels gesucht werden. Tatsache ist, dass es seit 1998 bis jetzt im Jahr 2004 keine konkrete Tätigkeit aus dieser Idee, noch irgendwelche konkreten Kunden- oder Lieferantenkontakte gibt. Die Übernahme oder gelegentliche Fortführung einer Idee, das Bewerben einer Idee im Internet, für die gar kein Softwareprogramm existiert, ist substanzlos

und stellt in dieser Form keinen Betriebsgegenstand und keine Weiterführung einer wirtschaftlichen Tätigkeit dar.

Die Vorlage von Informationsmaterial zu Projekten wie z.B. von Sol xxxxxx oder der NC zeigt die Beschäftigung mit Fremdenverkehrsthemen bei den Firmen des Ehepaares B auf. Die Projekte haben aber keinerlei direkten Zusammenhang zur Idee der D-Infoline bzw. haben auch bis 2004 nicht zur Verwirklichung der D-Infoline beigetragen.

Eine Sanierung des Betriebes der Bw. nach dem Kauf der Geschäftsanteile liegt ebenfalls nicht vor, da bis 1998 keinerlei Arbeitskräfte eingestellt waren und daher keine Arbeitsplätze zu erhalten waren.

### **Zum Jahr 1999:**

Dr.B und seine Gattin EB sind auch Gesellschafter der B GmbH, die sich mit EDV-Programmen und Internetgeschäften beschäftigt. Diese B GmbH betreibt auch diverse Internetadressen wie z.B. [www.Uxxxxx1.com](http://www.Uxxxxx1.com) oder [www.moresxxxxxfxx.com](http://www.moresxxxxxfxx.com).

Laut Erhebungen der Betriebsprüfung wurde vom neuen Geschäftsführer Dr.B am 01.12.1998 ein Vertriebsvertrag zwischen seiner Stammfirma der Computer B GmbH und der Bw. über den Vertrieb des Computerprogramms X-Betriebsplaner und des Programms H betreffend den Vertrieb über Großprojekte abgeschlossen. Das bedeutete, dass der Vertrieb des Computerprogramms X-Betriebsplaner etc. bei Großprojekten nicht mehr – wie bisher – über die Firma Computer B GmbH -, sondern ab dem Jahr 1999 über die Bw. abgewickelt wurde. Dies führte im Jahr 1999 zu Umsatzerlösen von S 1.967.400,00.

Weiters wurde die Erstellung einer Agrar-CD und einer Homepage von der Bw. im Jahr 1999 in Rechnung gestellt. Dies führte zu Umsatzerlösen von S 590.000,00.

Die Bw. erzielte somit im Jahr 1999 Gesamterlöse von S 2.557.400,00 und einen steuerlichen Gewinn von S 1.198.220,00 laut Körperschaftsteuererklärung. Laut Datenbankabfrage der Meldungen der Arbeitgeber waren 1999 vier Dienstnehmer bei der Bw. beschäftigt.

Daraus ist ersichtlich, dass die Tätigkeit der Bw. völlig geändert wurde. Es wurden Lizenzgebühren verrechnet und EDV-Dienstleistungen erbracht, die eine völlig andere inhaltliche Tätigkeit als die ursprüngliche Tätigkeit betreffend das Projekt D-Infoline umfassen. Damit wurden der Bw. neue Unternehmensgegenstände zugeordnet. Aus den ab 1999 betriebenen Tätigkeiten werden Erlöse erzielt und diese gesamten Erlöse stammen ausschließlich aus den neu in der Gesellschaft betriebenen Tätigkeiten und haben mit der Idee der D-Infoline keinen Zusammenhang.



## Zur Finanzierung der Bw.:

Die Gesellschafter HP und EMP statteten die Bw. im Eröffnungsjahr mit einem Stammkapital von S 500.000,00 aus. Nach "Verbrauch" des Stammkapitals durch die Betriebsaufwendungen des Jahres 1990 erfolgte ab dem Jahr 1991 die Finanzierung der Betriebsausgaben der Bw. über das Verrechnungskonto HP des Gesellschafter-Geschäftsführers HP. Er hat entsprechend den Buchungen am Verrechnungskonto HP der Bw. laufend ein "Darlehen" gewährt. Teilweise wurden jedes Jahr größere Beträge tatsächlich in die Firma eingelegt, teilweise wurde der Betriebsaufwand wie z.B. die Gehaltszahlungen 1992 bis 1994 an HP von diesem der Bw. in den Jahren 1992 bis 1994 gestundet und Gehaltsaufwand an Verrechnungskonto HP gebucht. 1994 wurde der letzte Gehaltsaufwand in der Buchhaltung verbucht und abgerechnet. 1995 wurden drei Notebooks von HP privat angeschafft und in die Bw. als Betriebs- und Geschäftsausstattung (Betriebs- und Geschäftsausstattung an Verrechnungskonto HP) eingelegt. Bis zum 31.12.1994 werden die "Darlehen" des Gesellschafter-Geschäftsführers HP an die Bw. nicht verzinst.

Die Kontostände des Verrechnungskontos HP bei der Bw. werden zusammengefasst pro Jahr laut den folgenden Auflistungen dargestellt. Die als "Darlehen an die Bw." vom Gesellschafter-Geschäftsführer verbuchten Habenbuchungen auf dem Verrechnungskonto sind Einlagen in die Bw.. Die Sollbuchungen stellen "Entnahmen" aus der Bw. dar bzw. sie sind Verbindlichkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers an die Bw..

### Verrechnungskonto (=VerrKto) HP

Buchhaltungskonto  
340 bzw 346 bzw 3460  
Verrechnungskonto HP

	Entnahmen = Soll	Einlagen = Haben	SALDO
<b>Saldo VerrKto 1990</b>	0,00	0,00	<b>0,00</b>
1991 Bareinlagen	0,00	192.000,00	
1991 Scheckeinlage	0,00	510.874,50	
1991 Barentnahme	88.000,00	0,00	
1991 Umbuchung Entnahme Kto 900	15.000,00	0,00	
1991 Umbuchung Einlage Kto 510	0,00	46.372,50	
<b>31.12.1991</b>	<b>103.000,00</b>	<b>749.247,00</b>	<b>646.247,00</b>

Verbindlichkeit der Bw. an HP  
646.247,00

Differenz 31.12.1990 und 31.12.1991 = Erhöhung Einlagen 1991

<b>Saldo VerrKto 1991</b>	0,00	<b>646.247,00</b>	
1992 Bareinlagen	0,00	225.000,00	
1992 Barentnahmen	44.000,00	0,00	
1992 Umbuchung Gehalt Kto 620	0,00	189.090,00	
1992 Umbuchung Kto 356	2.021,00	0,00	
<b>31.12.1992</b>	<b>46.021,00</b>	<b>1.060.337,00</b>	<b>1.014.316,00</b>

Verbindlichkeit der Bw. an HP  
368.069,00

Differenz 31.12.1991 und 31.12.1992 = Erhöhung Einlagen 1992

<b>Saldo VerrKto 1992</b>	0,00	<b>1.014.316,00</b>	
1993 Bareinlagen	0,00	140.000,00	
1993 Barentnahmen	20.000,00	0,00	
1993 Buchung Gehalt Kto 620	0,00	70.560,00	
1993 Buchung Gehalt Kto 620	0,00	214.710,00	
<b>31.12.1993</b>	20.000,00	1.439.586,00	<b>1.419.586,00</b>

**Verbindlichkeit der Bw. an HP**  
405.270,00

Differenz 31.12.1992 und 31.12.1993 = Erhöhung Einlagen 1993

<b>Saldo VerrKto 1993</b>	0,00	<b>1.419.586,00</b>	
1994 Bareinlagen	0,00	158.000,00	
1994 Barentnahmen	18.000,00	0,00	
1994 Buchung Gehalt Kto 620	0,00	142.968,00	
1994 Buchung Gehalt Kto 627	0,00	976,00	
<b>31.12.1994</b>	18.000,00	1.721.530,00	<b>1.703.530,00</b>

**Verbindlichkeit der Bw. an HP**  
283.944,00

Differenz 31.12.1993 und 31.12.1994 = Erhöhung Einlagen 1994

Am 31.12. 1994 bestand eine Verbindlichkeit = Schuld der Bw. aus dem Verrechnungskonto HP an den Gesellschafter-Geschäftsführer HP in Höhe von S 1.703.530,00. Im Jahr 1995 nahm der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. einen Bankkredit bei der GiroCreditBank, auf. Er buchte auf seinem Verrechnungskonto HP seine Forderungen aus und buchte eine Entnahme in Höhe von insgesamt S 2.330.000,00 gegen den Bankkredit ein. Dieser Bankkredit der GiroCreditBank, der laut Kontoauszug auf den Namen der Bw. lautete, haftete laut den Jahresabschlüssen mit den Ständen zum 31.12.1995 mit S 2.537.631,50 und zum 31.12.1996 mit S 3.491.290,29 aus.

Aus den vorliegenden Unterlagen konnte nicht festgestellt werden, ob es sich, wie von der Betriebsprüfung behauptet, im Jahr 1995 um die Aufnahme eines Privatkredites durch HP gehandelt habe oder nicht, da sich im Arbeitsbogen keine Kopien der Kreditverträge befinden, das Kreditkonto laut Kontoauszug aber auf die Bw. lautet und alle Unterlagen, die die Betriebsprüfung zur Einsicht hatte, bereits zurückgegeben worden sind. Aus verwaltungs-ökonomischen Gründen wurde darauf verzichtet, nochmals Unterlagen für einen Sachverhalt anzufordern, der im jetzigen Zeitpunkt bereits neun Jahre zurückliegt. Die Bankzinsen für diesen Kredit stellen in den Jahren 1995 und 1996 Betriebsausgaben dar. Eine verdeckte Gewinnausschüttung für die Zinsen oder einen Zinsenanteil 1995 und 1996 liegt nicht vor.

Das Verrechnungskonto HP wurde in den Jahren 1995 und 1996 wie folgt fortgesetzt:

**Verrechnungskonto (=VerrKto) HP****Buchhaltungskonto  
340 bzw 346 bzw 3460  
Verrechnungskonto HP**

	<b>Entnahmen = Soll</b>	<b>Einlagen = Haben</b>	<b>SALDO</b>
<b>Saldo VerrKto 1994</b>	0,00	<b>1.703.530,00</b>	
1995 Bareinlagen Kassa Kto 2700	0,00	110.000,00	
1995 Bareinlagen OberB Kto 2800	0,00	125.000,00	
1995 Barentnahmen GiroCreditBank Summe	2.330.000,00	0,00	<b>Aufnahme Bankkredit</b>
1995 Barentnahmen OberB	4.298,00	0,00	
1995 Buchung BUGA Kto 0550	0,00	43.980,00	Sacheinlage 2 Notebooks
1995 Buchung BUGA Kto 0550	0,00	21.990,00	Sacheinlage 1 Notebook
<b>31.12.1995</b>	<b>2.334.298,00</b>	<b>2.004.500,00</b>	<b>-329.798,00</b>
			<b>Forderung der Bw. an HP</b>
Differenz 31.12.1994 und 31.12.1995 = Erhöhung Entnahmen 1995			-2.033.328,00

<b>Saldo VerrKto 1995</b>	<b>329.798,00</b>	<b>0,00</b>	
1996 Bareinlagen Kassa Kto 2700	0,00	87.722,50	
1996 Bareinlagen OberB Kto 2800	0,00	186.690,00	
1996 Bareinlagen OberB Kto 2800	0,00	360.000,00	<b>Text: Darlehen</b>
1996 Scheckentnahmen GiroCreditBank	359.000,00	0,00	
1996 Bar-/Scheckentnahmen OberB	6.000,00	0,00	05.01.1996
1996 "Einlage" Umbuchung übrige Verb	0,00	6.000,00	
1996	0,00	0,00	
<b>31.12.1996</b>	<b>694.798,00</b>	<b>640.412,50</b>	<b>-54.385,50</b>
			<b>Forderung der Bw. an HP</b>
Differenz 31.12.1995 und 31.12.1996 = Erhöhung Einlagen 1996			275.412,50

Im Zuge einer privaten Umschuldungsmaßnahme nahm HP mit seiner Ehegattin EMP 1997 einen persönlichen Kredit bei der Raiffeisenbank S auf. Das Kreditkonto lautete auf HP und EMP. Es wurde als Sicherheit für den Kredit am 30.04.1997 eine Höchstbetragshypothek in Höhe von ATS 4.620.000,00 im Grundbuch auf dem Einfamilienhaus der Familie P für die Raiffeisenbank S eingetragen. In der Folge buchte HP den Bankkredit in Höhe von S 3.642.695,30 wieder als privates "Darlehen" an die Bw. auf sein Verrechnungskonto HP ein und zwar am 30.04. mit S 526.813,00 und am 05.05.1997 mit S 3.115.882,30. Die Kreditgewährung des Gesellschafter-Geschäftsführers stellte zu diesem Zeitpunkt die einzige Finanzierungsmöglichkeit der Bw. dar, da die Bw. mangels Kapital und Erlösen über keine liquiden Mittel mehr verfügte. Alle Einlagen des Gesellschafter-Geschäftsführers HP sind ab 1997 steuerlich auf Grund der Liquiditätssituation der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst. Es handelt sich um Umbuchungen der Schulden der Gesellschaft von der GiroCreditBank auf das Verrechnungskonto HP. Der Gesellschafter kreditiert die Gesellschaftsschulden als einziger Gläubiger. Unter solchen Umständen kann der vom Gesellschafter HP aufgenommene private Kredit nicht in einen Betriebsmittelkredit der Gesellschaft umgedeutet werden.

**Verrechnungskonto (=VerrKto) HP**

**Buchhaltungskonto**  
**340 bzw 346 bzw 3460**  
**Verrechnungskonto HP**  
**SALDO**

	<b>Entnahmen = Soll</b>	<b>Einlagen = Haben</b>	
<b>Saldo VerrKto 1996</b>	<b>54.385,50</b>	<b>0,00</b>	
1997 "Einlage" Postgeb. Kto 7300	0,00	249,00	
1997 Bareinlagen Kassa Kto 2700	0,00	0,00	
1997 Bareinlagen OberB Kto 2800	0,00	78.000,00	
1997 Bareinlage GiroCreditBank 3200	0,00	2.000,00	
1997 Barentnahmen OberB Kto 2800	15.000,00	0,00	
1997 Einl. Kontoabdeckung GiroCredit 3200	0,00	526.813,00	<b>30.04. und 05.05.1997</b> <b>durch Kredit Raika S</b>
1997 Einl. Kontoabdeckung GiroCredit 3200	0,00	3.115.882,30	
1997 "Einlage" Km-Gelder Kto 6275	0,00	30.691,30	
1997 "Einlage" Diäten Kto 6270	0,00	5.330,00	
1997 "Einlage" Büromaterial Kto 7500	0,00	59,00	
1997 "Einlage" Zinsen Kto 8301	0,00	231.636,00	
<b>31.12.1997</b>	<b>69.385,50</b>	<b>3.990.660,60</b>	
			gebucht 31.12.1997
			<b>3.921.275,10</b>
			<b>Verbindlichkeit der Bw. an HP</b>

Differenz 31.12.1996 und 31.12.1997 = Erhöhung Einlagen 1997

3.975.660,60

<b>Saldo VerrKto 1997</b>	<b>0,00</b>	<b>3.921.275,10</b>	
1998 "div.Einlagen"	0,00	38.391,80	<b>von 01.01. bis 15.04.1998</b> kein Kontoblatt vorhanden
1998 "Einlage" Postgeb. Kto 7300	0,00	0,00	
1998 "Einlage" Telefongeb. Kto 7310	0,00	8.940,20	
1998 Bareinlagen Kassa Kto 2700	0,00	0,00	
1998 "Einlage" Kto 3210	0,00	145,79	
1998 "Einlage" VerrKto FA, Kto 3540	0,00	10.991,00	
1998 "Einlage" Kto 3800	0,00	9.180,00	
1998 "Einlage" Km-Gelder Kto 6275	0,00	61.289,20	
1998 "Einlage" Diäten Kto 6270	0,00	9.060,00	
1998 "Einlage" Büromaterial Kto 7500	0,00	0,00	
1998 "Einlage" Miete Kto 7700	0,00	21.000,00	gebucht 30.11.1998
1998 "Einlage" Zinsen Kto 8301	0,00	298.795,00	
<b>31.12.1998</b>	<b>0,00</b>	<b>4.379.068,09</b>	

**Verbindlichkeit der Bw. an HP**

Differenz 31.12.1997 und 31.12.1998 = Erhöhung Einlagen 1998

457.792,99

Verdecktes Eigenkapital liegt vor, wenn alle Buchungen auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters wegen Überschuldung der Gesellschaft als Einlage und nicht als Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft zu qualifizieren sind. Die eingelegten Beträge ersetzen fehlendes Eigenkapital.

Aus dem Verrechnungskonto HP ist ersichtlich, dass in den Jahren 1997 und 1998 auch ein Zinsaufwand an Verrechnungskonto eingebucht wurde. Diese Bankzinsen stellen mangels Vorliegen eines Gesellschafterdarlehens keine Betriebsausgaben der Bw. dar und müssen als verdeckte Gewinnausschüttung dem Ergebnis der Bw. zugerechnet werden.

Die im Zessionsvertrag zwischen HP, EMP und Dr.B erwähnte Anlage hat es laut Erinnerung von Dr.B und seiner Gattin EB nicht gegeben. Es erscheint glaubhaft, dass es sich bei der Anlage nur um die Bilanz zum 31.12.1998 gehandelt habe, in der der Stand des Verrechnungskontos HP angeführt war. Trotz Nachfragens beim Erörterungstermin, was mit der Anlage gemeint gewesen sei, waren dem Ehepaar B keine sonstigen schriftlichen Unterlagen

in Erinnerung. Es wird daher festgestellt, dass es zwischen HP und der Bw. zu keinerlei schriftlichen Darlehensverträgen über seine Einlagen gekommen ist. Es gibt daher auch keine Unterlagen, wie die Verbindlichkeiten hätten von der Bw. getilgt werden sollen oder können und ob eine allfällige Verzinsung vereinbart gewesen wäre oder nicht. Es ergibt sich jedoch aus dem vorliegenden Sachverhalt, dass die Existenz von "Darlehensverträgen" bei einer vermögens- und ertragslosen Gesellschaft nur aus dem Gesellschafterverhältnis erklärbar ist, da eine Rückzahlung des Darlehens faktisch als ausgeschlossen angesehen werden musste.

Aus den vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen und aus den Bilanzen der einzelnen Jahre geht unzweifelhaft hervor, dass die Bw. eine vermögens- und ertraglose Gesellschaft darstellte. Ohne die Einlagen hätte die Bw. mangels Kapital nie die diversen Betriebsaufwendungen tätigen können. Ohne die Aufwandsstundungen z.B. betreffend den Geschäftsführerbezug 1991 bis 1993 hätte die Bw. mangels Kapital die Betriebsaufwendungen auch nicht buchhalterisch tätigen können.

Beim hier vorliegenden Sachverhalt ist daher die gesamte private "Darlehensgewährung" des Gesellschafter-Geschäftsführers HP an die Bw. überhaupt nur durch sein Gesellschafterverhältnis erklärbar. Der Gesellschafter finanzierte den Verlust der Gesellschaft durch seine Einlagen bzw. durch die von ihm gestundeten Aufwendungen. Es handelt sich daher beim Verrechnungskonto HP in den berufsgegenständlichen Jahren 1997 bis 1998 **steuerlich** immer um verdecktes Eigenkapital des Gesellschafter-Geschäftsführers HP. Nur in den Jahren 1995 und 1996 wird der eingebuchte Bankkredit als von der Bw. aufgenommenes Fremdkapital angesehen, da in diesen Jahren auch das Kreditkonto auf den Namen der Bw. lautete.

Da der Stand des Verrechnungskontos HP zum 31.12.1998 im Betrag von S 4.379.068,09 mit Zessionsvertrag vom 13.11.1998 an den neuen Gesellschafter-Geschäftsführer Dr.B um S 250.000,00 verkauft wurde, hat auf Grund der steuerlichen Würdigung des Verrechnungskontos HP als verdecktes Eigenkapital Dr.B **steuerlich** eine Gesellschaft mit hohem Eigenkapitalanteil erworben. Herr Dr.B hat einerseits 75% der Geschäftsanteile, die das Stammkapital verkörpern, um S 37.500,00 erworben und andererseits das Verrechnungskonto HP als verdecktes Eigenkapital mit Anschaffungskosten von S 250.000,00 erworben, sodass seine steuerlichen Gesamtanschaffungskosten der Beteiligung an der Bw. S 287.500,00 betragen.

**In rechtlicher Hinsicht ist der vorliegende Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:**

**Schuldrechtliche oder gesellschaftsrechtliche Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter - Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigen- oder Stammkapital**

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) vertritt in ständiger Rechtsprechung (vergleiche VwGH vom 20.04.1982, 81/14/0195, 82/14/0003, 82/14/0004; VwGH 18.10.1989, 88/13/0180) die Auffassung, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist und er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden darf, es ihm also grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten. Nur unter **besonderen Umständen**, die dafür sprechen, dass die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, kann eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden.

Grundsätzlich können Gesellschafter einer Gesellschaft dieses Kapital in Form von Darlehen zur Verfügung stellen. Wenn sie derartige Vereinbarungen in Anlehnung an die Verträge zwischen nahen Angehörigen fremdüblich gestalten, sind solche Vereinbarungen auch steuerlich anzuerkennen. Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und der Judikatur des VwGH ist aber abzuleiten, dass wie bei nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung von Rechtsgeschäften seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen oder zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern setzt dabei kumulativ voraus, dass solche Vereinbarungen

nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 13.6.1989, 86/14/0037).

Die Beurteilung von Leistungsbeziehungen oder von Verträgen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern **als betriebliche Vorgänge** setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen oder Verträge unter solchen Bedingungen erfolgen, wie sie auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblich sind. Entscheidend ist, ob es sich um klare Gestaltungen handelt, die inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten. Wenn diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind und im Sachverhalt besondere Umstände vorliegen, dann liegen **Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge** vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Eine unklare Vertragsgestaltung, wie z.B. keine Vereinbarung über die Rückzahlung bzw. die Verzinsung von Gesellschafterdarlehen, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes

Gesellschafterdarlehen vorliegt, sondern eine verdeckte Einlage bzw. verdecktes Stammkapital (VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0127).

Von verdeckten Einlagen wird dann gesprochen, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vermögensvorteile – z.B. in Form von Darlehen – zuwendet, die äußerlich zwar nicht als Einlage in Erscheinung treten, ihre Ursache aber im Gesellschaftsverhältnis haben. Im Zeitpunkt der hier strittigen Darlehensgewährung im Jahr 1997 an die Bw. war die Bw. laut den Gewinn- und Verlustrechnungen und den Bilanzen bereits überschuldet. Die finanzielle Situation der Bw. war so, dass kein fremder Dritter dieser vermögens-, auftrags- und ertragslosen GmbH noch Geld zur Verfügung gestellt hätte. Nur der Gesellschafter selbst bzw. beide Gesellschafter haben bei der Raiffeisenbank S einen privaten Kredit aufgenommen, der in der Folge in die Bw. gegen das Verrechnungskonto HP gebucht wurde. Diese besonderen finanziellen Umstände und das Fehlen jeglicher fremdüblicher Darlehensvereinbarung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Bw. machen die Zuführung aller Geldbeträge und die Zuführung von Aufwandsstundungen an die Bw., die auf dem Verrechnungskonto HP gebucht wurden, zu verdeckten Einlagen. Die Stände des Verrechnungskontos HP zum 31.12.1997 mit S 3.921.275,10 und zum 31.12.1998 mit S 4.379.068,09 stellen verdecktes Eigen- bzw. Stammkapital dar.

Die beiden Begriffe verdecktes Eigenkapital und verdecktes Stammkapital werden hier mit gleicher inhaltlicher Bedeutung verwendet.

Ebenso liegen Einlagen vor, wenn der Gesellschafter in den Jahren 1997 und 1998 Aufwendungen der Gesellschaft (z.B. Mietaufwendungen, die die Gesellschaft betreffen) trägt. Sie wurden hier bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben an Zuführungen auf das Verrechnungskonto HP gebucht.

### **verdeckte Gewinnausschüttung betreffend Zinsen als Betriebsausgaben**

Die Zinsenbeträge, die 1997 und 1998 für die Nutzung von verdecktem Eigenkapital gegen das Verrechnungskonto HP gebucht wurden, stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar.

*Gemäß § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.*

*Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen*

- *im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder*

- *entnommen oder*
- *in anderer Weise verwendet wird (Abs. 2).*

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (Bauer/-Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8 Tz 31).

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (VwGH 20.3.1983, 82/14/0273).

In den Jahren **1997 und 1998** sind alle Zuführungen auf das Verrechnungskonto HP als Einlage und nicht als Darlehen von HP an die Bw. zu betrachten. Die Zinsen, die bisher als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden, gelten daher als Zinsen für das verdeckte Eigenkapital und sind nicht als Aufwand abzugsfähig. Die Zinsen sind als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln und erhöhen das Ergebnis der Gesellschaft. Der Zinsbetrag gilt als ausgeschüttet und ist der Kapitalertragsteuer zu unterziehen, gleichzeitig wird der ausgeschüttete Betrag wieder auf das Verrechnungskonto HP als weitere Einlage gebucht.

In den Jahren **1995 und 1996** wird der Bankkredit bei der GiroCreditBank als Aufnahme von Fremdmitteln anerkannt. Das aufgenommene Fremdkapital kann nicht in einen Teil verdecktes Eigenkapital, für den die Bankzinsen nicht abzugsfähig sind, und in einen Teil Fremdkapital umgedeutet werden. Da es dem Steuerpflichtigen unbenommen ist, eine GmbH mit Eigen- oder Fremdkapital zu führen, muss in Zeiten in denen von einem fremden Dritten, nämlich einer Bank, ein Kredit zur Verfügung gestellt wurde, dies auch als Fremdmittelkredit anerkannt werden. Die Bankzinsen sind zur Gänze Betriebsausgaben. Es liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung betreffend anteilige Zinsen 1995 und 1996 vor.

### **Zum verdeckten Eigenkapital und der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs. 12 EStG 1988**

Auf diese Bestimmung wird informativ wegen zukünftiger Rückzahlungen aus dem Verrechnungskonto HP, ab 1999 als Verrechnungskonto Dr.B gebucht, hingewiesen.



In der Steuerbilanz ist das Verrechnungskonto HP bzw. das Verrechnungskonto Dr.B, das in Höhe des Verrechnungskontos HP entgeltlich im Zessionsvertrag vom 13.11.1998 übernommen wurde, als verdecktes Eigenkapital auszuweisen. Handelsrechtlich kann das Verrechnungskonto HP weiter als eine längerfristige Verbindlichkeit angesehen werden.

Wenn es handelsrechtlich zu einer Rückzahlung der Verbindlichkeit kommt, gilt derselbe Betrag steuerrechtlich als Einlagenrückzahlung des verdeckten Eigenkapitals.

*Gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 gilt die Einlagenrückzahlung, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einem Einnahmen-Ausgabenrechner (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:*

*Z 1: Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren, einschließlich eines Partizipations- und Genussrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.*

*Z 3: Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eine Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.*

Im hier vorliegenden Fall kann bald bei Rückzahlungen von Einlagen dieser rückgezahlte Betrag (verdecktes Eigenkapital S 4.379.068,09) höher sein als der Beteiligungsansatz (Anschaffungskosten von Dr.B nur S 287.500,00). Der Vorgang der Einlagenrückzahlung ist in so einem Fall nur insoweit steuerneutral dh bis S 287.500,00, bis der Beteiligungsansatz entsprechend der Abstockung der Anschaffungskosten auf S 0,00 reduziert wird. Insoweit als die Einlagenrückzahlung den Beteiligungsansatz hier von S 0,00 übersteigt, wird **eine Veräußerung** der Beteiligung fingiert und es ist ein Veräußerungsgewinn im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart des Gesellschafters Dr.B zu erfassen. Auf die Bestimmungen des § 37 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) bei Vorliegen der Voraussetzungen wird hingewiesen.

### **Versagung des Verlustabzuges der Vorjahre wegen Vorliegen des Manteltatbestandes**

*Gemäß § 8 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:*

*Z 2 (in der Fassung ab dem BGBl 1993/818 vom 30.11.1993): Der Verlustabzug im Sinn des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab 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). Dies gilt nicht, wenn diese Änderung zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als in Folge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.*

1. Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur: Nach der Verwaltungspraxis wird ein Veränderungsgrad der Gesellschafterstruktur von zumindest 75% als maßgeblich für die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals angesehen. Wenn also zumindest 75% des Nennkapitals entgeltlich wechseln, ist dieses Element des Mantelkaufes erfüllt. Im gegenständlichen Fall hat Dr.B 75% der Geschäftsanteile erworben, sodass von einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auszugehen ist.
2. Änderung der Organstruktur: Ein Wechsel in der organisatorischen Struktur liegt dann vor, wenn in den willensbildenden Organen der Gesellschaft ein überwiegender oder vollständiger Wechsel erfolgt ist. Allgemein wird als Grenze der Änderung der Geschäftsführung oder eines Vorstandes angesehen, wenn das willensbildende Organ sich zu 75% ändert. Hier im Sachverhalt hat mit Übernahme von 75% der Geschäftsanteile auch der alleinige Geschäftsführer von Herrn HP auf Herrn Dr.B gewechselt, sodass auch dieses Kriterium erfüllt ist.
3. Änderungen in der wirtschaftlichen Struktur: Die wirtschaftliche Tätigkeit der Bw. war das Betreiben einer Idee und deren Verwirklichung bis 1998. Wie schon im Sachverhalt ausführlich dargestellt, hat der Folgeigentümer ab 1999 eine völlig andere Tätigkeit in der Bw. aufgenommen. Diese ist weder inhaltlich mit der ehemaligen Tätigkeit vergleichbar, noch wurde die ursprüngliche Tätigkeit im wirtschaftlichen Sinn weiter betrieben. Der Unternehmensgegenstand hat sich völlig geändert, sodass auch diese Voraussetzung erfüllt ist.

4. Gesamtbild der Verhältnisse: Ein Mantelkauf kann auch vorliegen, wenn die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 KStG 1988 unterschiedlich stark ausgeprägt sind. Es ist nicht maßgeblich, in welcher Reihenfolge die drei Strukturelemente wesentlich geändert werden. Es kommt auf das wirtschaftliche Gesamtbild der betrieblichen Tätigkeit vor und nach dem Kauf der Geschäftsanteile an. Der Unternehmensgegenstand der Bw. wurde ab 1999 in Richtung Vertrieb von Computerprogrammen, die bereits in einer anderen Firma des Ehepaares B vorhanden waren, und der Erstellung von Homepages etc. vollständig geändert.

Zum Zeitpunkt des Kaufes der Geschäftsanteile am 13.11.1998 gab es keinen greifbaren Unternehmensgegenstand, den der Käufer hätte übernehmen können. Es gab nach neun Jahren nur das Konzept bzw. die Idee einer D-Infoline für Reisende. Es gab kein EDV Softwareprogramm, es gab keine Verträge mit Lieferanten und keine Vereinbarungen mit Kunden. Insofern konnte kein Unternehmensgegenstand, der zu den Verlusten geführt hat, übergehen. Der Käufer übernahm nur eine Geschäftsidee, die sich nach wie vor im Entwicklungsstadium befand. Die einzige Tätigkeit des Käufers seit 1999 bestand darin, die Idee im Internet zu bewerben und ein- oder zweimal Geschäftskontakte über eine Terminallösung zu pflegen. Die Übernahme der Idee hat weder 1999, noch drei Jahre später während der Betriebsprüfung im Jahr 2001, noch bis heute im Jahr 2004 zu irgendwelchen wirtschaftlichen Aktivitäten geführt. Es existiert aus dieser Idee kein Umsatz, kein Anlagevermögen und auch kein Auftragsvolumen. Das Gesamtbild der Verhältnisse zeigt somit klar den Verlust der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft, da nichts an wirtschaftlicher Substanz auf den Käufer übergang und von diesem die Idee nicht zu wirtschaftlichem Leben erweckt wurde.

Sämtliche in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 genannten Veränderungskriterien – siehe die Punkte 1 bis 4 – hinsichtlich der Struktur der Körperschaft liegen kumulativ vor. Ein Mantelkauf ist verwirklicht und der gesamte Verlustabzug der Vorjahre geht ab 1999 verloren.

Folgende Verluste sind ab 1999 nicht mehr vortragsfähig:

### Verluste lt. den Bescheiden und der Berufungsentscheidung

	Jahre	in Schilling
1. Jahr	1990	-509.950,00
2. Jahr	1991	-517.767,00
3. Jahr	1992	-402.465,00
4. Jahr	1993	-427.803,00
5. Jahr	1994	-303.947,00
6. Jahr	1995	-418.477,00
7. Jahr	1996	-1.128.158,00
8. Jahr	1997	-354.528,00
9. Jahr	1998	-198.718,00
	Summe	-4.261.813,00

Unberührt vom Tatbestand eines Mantelkaufes bleiben die Schwebeverluste = Wartetastenverluste im Sinne des § 10 Abs. 8 EStG 1988 abzugsfähig und sind auch bei einer vollständigen Strukturänderung der Körperschaft mit ihren nächsten Gewinnen zu verrechnen.

### Zu den Abgaben- und Haftungsbescheiden für die Kapitalertragsteuer

Bei der Kapitalertragsteuer ist zwischen dem Steuerschuldner und dem Abzugsverpflichteten, der für die Abfuhr der Steuer haftet zu unterscheiden.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 a EStG 1988 auch die sonstigen Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zu diesen sonstigen Bezügen zählen insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug verpflichtete (§ 95 Abs. 3 EStG 1988) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Hier im gegenständlichen Sachverhalt kommt es im Jahr 1997 und 1998 zu verdeckten Gewinnausschüttungen, weil die Darlehensgewährung des Gesellschafter-Geschäftsführers HP steuerlich nicht anerkannt wird, sondern das Verrechnungskonto als steuerlich verdecktes Eigenkapital angesehen wird. Die für das verdeckte Eigenkapital verrechneten Zinsaufwendungen stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar, da Zinsen für steuerliches Eigenkapital nicht gewinnmindernd abgesetzt werden dürfen. Es handelt sich um

Zuwendungen der Gesellschaft an den Gesellschafter, die ihren Ursprung im Gesellschaftsverhältnis haben.

Die Zinsen **1997 und 1998** gelten mit dem Buchungstag auf dem Verrechnungskonto als ausgeschüttet und zugeflossen (das ist für die Zinsen 1997 der 31.12.1997 und für die Zinsen 1998 der 30.11.1998), sodass die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft als Abzugsverpflichtete abzuführen ist.

Die Abgaben- und Haftungsbescheide **1995 und 1996** werden ersatzlos aufgehoben, da die Zinsen in diesen Jahren Betriebsausgaben waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zur Berechnung der einzelnen Abgabenbescheide:**

**Zum Körperschaftsteuerbescheid 1995:** Durch den Wegfall der verdeckten Gewinnausschüttung im Betrag von S 104.546,00 entfällt auch die Kapitalertragsteuerrückstellung und in der Mehr-Weniger-Rechnung die Zurechnung der Kapitalertragsteuer.

**Zum Körperschaftsteuerbescheid 1996:** Durch den Wegfall der verdeckten Gewinnausschüttung im Betrag von S 122.893,00 entfällt auch die Kapitalertragsteuerrückstellung und in der Mehr-Weniger-Rechnung die Zurechnung der Kapitalertragsteuer. Da bei der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass für die D-Infoline kein EDV Softwareprogramm vorlag, wurde die Position Software D-Infoline aus dem Anlageverzeichnis ausgeschieden und als Sofortaufwand abgesetzt. Wenn kein Anlagevermögen vorliegt kann auch kein Investitionsfreibetrag in Höhe von S 38.836,00 geltend gemacht werden. Dies wurde von der Betriebsprüfung nicht korrigiert. Der Investitionsfreibetrag war daher zusätzlich noch gewinnerhöhend aufzulösen.

#### **unversteuerte Rücklage**

<b>Investitionsfreibetrag</b>	<b>HB</b>	<b>Steuerbilanz</b>	<b>+/- Erfolg</b>
Bildung im Jahr 1994	2.850,00	2.850,00	
Bildung im Jahr 1995	8.247,00	8.247,00	
Dotierung aus EDV-Software 1996	38.836,00	<b>0,00</b>	38.836,00
Dotierung aus IBM Laptop 1996	3.574,00	3.574,00	
<b>31.12.1996</b>	<b>53.507,00</b>	<b>14.671,00</b>	
<b>31.12.1997</b>	<b>53.507,00</b>	<b>14.671,00</b>	
Übertragung 1998	-2.850,00	-2.850,00	
<b>31.12.1998</b>	<b>50.657,00</b>	<b>11.821,00</b>	
Übertragung, Auflösung 1999	-8.971,00	-8.971,00	
<b>31.12.1999</b>	<b>41.686,00</b>	<b>2.850,00</b>	

**Zum Körperschaftsteuerbescheid 1997:** bleibt unverändert

**Zum Körperschaftsteuerbescheid 1998:** Es erfolgt eine Korrektur aus einem Eingaberechenfehler. Es wurde bei der Bescheiddbuchung von der Betriebsprüfung bei der Kennzahl 612 = 673 eine ausländische Kapitalertragsteuer mit S 25.000,00 zugerechnet und gleichfalls bei den Zurechnungen in der Kennzahl 629 diese S 25.000,00 nochmals im Betrag von S 126.580,00 zugerechnet. Diese S 25.000,00 sind nur einmal zuzurechnen, daher erfolgt eine Korrektur des Verlustes.

**Zum Körperschaftsteuerbescheid 1999:** Auf Grund des Vorliegens eines Mantelkaufes im Sinne des § 8 Abs. 4 KStG 1988 entfallen alle Verlustabzüge nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988. Die Wartetastenverluste aus den Investitionsfreibeträgen sind vom Verlustabzugsverbot nicht umfasst und werden in Höhe von S 27.933,00 bei der Neuberechnung abgezogen.

<b>Investitionsfreibeträge (IFB)</b>	
Bildung 1990	13.262,00
Bildung 1994	2.850,00
Bildung 1995	8.247,00
Bildung 1996	<u>3.574,00</u>
<b>Wartetastenverluste aus IFB</b>	<b>27.933,00</b>

Die Änderungen bei der Körperschaftsteuer 1999 werden im richtigen Betrag rückgestellt und bei der Mehr-Weniger-Rechnung inklusive der vorausbezahlten Körperschaftsteuer 1999 (S 24.080,00) wieder zugerechnet.

**Zu den Haftungs- und Kapitalertragsteuerbescheiden:** Die Bescheide 1995 und 1996 werden aufgehoben, 1997 und 1998 bleiben unverändert.

In den beiliegenden Berechnungsblättern UFS werden nur die Jahre mit Änderungen das sind 1995, 1996, 1998 und 1999 dargestellt.

Beilage: 3 Berechnungsblätter für 1995, 1996 und 1998 mit Tz A, B, C; 3 Berechnungsblätter für 1999 mit Tz D, E, F; je ein Berechnungsblatt für die Körperschaftsteuer 1995, 1996, 1998 und 1999 in Schilling- und Eurobeträgen

Linz, 29.Oktober 2004