



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 1. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 12. Mai 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2001, den Bescheid des Finanzamtes vom 25. Mai 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2002 und den Bescheid des Finanzamtes vom 28. Mai 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Wie aus dem Darlehensvertrag vom 20. Juli 1999 ersichtlich hat die Berufungswerberin den Ehegatten B und C D ein Darlehen in Höhe von S 250.000,00 gewährt. Der Darlehensbetrag ist zweckgebunden zur Einzahlung der ausstehenden Stammeinlagen der Schimplsberger GmbH ausbezahlt worden.

Im Zeitraum vom 12. Januar bis 31. März 2004 fand bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) am 27. März 2004 verfassten Bericht hielt der Prüfer unter anderem Folgendes in der Anlage A (Niederschrift über die Schlussbesprechung) fest:

" Tz. 2 Beteiligungsveräußerung Firma E GmbH Wirtschaftsjahr 2000/2001

Sachverhalt:

Die Firma E HandelsgmbH (vormals Firma D GmbH) fungierte bis einschließlich 1998 als Komplementär GmbH der Firma D GmbH & Co KG. Mit Einbringungsvertrag vom 20. April 1999 ist die Firma D GmbH & Co KG durch Anwachsen gemäß § 142 HGB auf die Firma D GmbH übergegangen. Gegenstand der Firma ist laut Firmenbuch der Handel mit Waren aller Art und das Klavierstimmergewerbe.

Mit Übernahme beziehungsweise Beitrittserklärung vom 17. Mai 1999 wurde beschlossen, das Stammkapital der Firma von S 500.000,00 (S 250.000,00 ausstehend) auf S 833.874,17 zu erhöhen, wobei diese Kapitalaufstockung fast zur Gänze (S 333.549,67) von der Berufungswerberin getragen wurde, und diese als Gesellschafter neu hinzugetreten ist. Die Einzahlung des Stammkapital erfolgte nun zu 100%. Gleichzeitig wurde ein neuer Gesellschaftsvertrag errichtet und eine Namensänderung in Firma E HandelsgmbH vorgenommen.

Es ergeben sich nun folgende Beteiligungsverhältnisse bei dieser Firma:

Stammkapital:	S 833.874,18
B D	S 291.855,96
C D	S 208.468,55
Berufungswerberin	S 333.549,67

Gleichzeitig wurde von der Berufungswerberin ein Aufgeld in Höhe von S 416.450,44 bar auf das Gesellschaftskonto geleistet, welches jedoch lediglich zur Verlustabdeckung heranzuziehen ist. Am 21. Juni 1999 wurde beschlossen, dass die Berufungswerberin einen nichtrückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von S 350.000,00 zu leisten hat, welcher bei der Firma E HandelsgmbH als außerordentlicher Ertrag verbucht wurde.

Bei der Berufungswerberin wurden sämtliche geleisteten Zahlungen als Anschaffungskosten der Beteiligung aktiviert und stellen somit auch Betriebsvermögen der Berufungswerberin dar.

Anschaffungskosten gesamt	S 1.100.000,00
---------------------------	----------------

Im August 2000 wurde die Beteiligung an der Firma E HandelsgmbH von der Firma Berufungswerberin an B D um S 151.363,00 verkauft.

Der daraus resultierende Veräußerungsverlust in Höhe von S 948.636,70 wird in den Folgejahren bis zur Liquidation der Firma Berufungswerberin im Jahr 2003 zu jeweils einem Siebtel abgesetzt.

2001	S 135.519,53
2002	€ 9.848,59
2003	€ 9.848,59

Rechtliche Würdigung:

Laut Ansicht der Betriebsprüfungsabteilung liegt hier ein krasses Missverhältnis zwischen Veräußerungserlös und seinerzeitigem Anschaffungskosten vor, wobei auch noch anzumerken ist, dass es sich bei der Firma E HandelsgmbH zum Zeitpunkt der Veräußerung weder um eine überschuldete Unternehmen handelte, noch die stetig steigenden Betriebsergebnisse einen derartigen Wertverlust rechtfertigen.

Im Zeitraum der Beteiligung des geprüften Unternehmens an der Firma E HandelsgmbH haben keine Gewinnausschüttungen von dieser Firma stattgefunden, obwohl zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung Gewinnvorträge aufscheinen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfungsabteilung liegt im Hinblick auf das wirtschaftlich unbegründete krasse Missverhältnis zwischen Anschaffungskosten und Verkaufspreis der GmbH-Anteile eine verdeckte Ausschüttung in Form einer Vorteilszuwendung an eine den Anteilshabern nahe stehende Person vor.

Laut Literatur und Rechtsprechung sind als nahe stehende Personen unter anderem auch solche anzusehen, die mit dem Anteilshaber in geschäftlichen Verbindungen stehen oder

wenn beteiligungsmäßige Verflechtungen bestehen. Beteiligungsmäßige Verflechtungen liegen im gegenständlichen Fall vor, da die seitens der geprüften GmbH gehaltenen Anteile an der Firma E HandelsgmbH an einen bisherigen Gesellschafter dieser Firma abgetreten wurden. Die Gesellschafter beziehungsweise Geschäftsführer der geprüften GmbH hatten es in der Hand, die von der GmbH gehaltenen Anteile zu den aufscheinenden Bedingungen zu veräußern.

Die verdeckte Ausschüttung ist aber laut Rechtsprechung auch dann dem Gesellschafter der Körperschaft zuzurechnen, wenn die Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahe stehenden Person zufließen.

Ziel des von Literatur und Rechtsprechung zur Beurteilung der Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung als gegeben anzunehmen ist, geforderten Fremdvergleiches ist in Fällen wie dem vorliegenden in der Regel letztlich die Prüfung, ob zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beziehungsweise dessen nahe stehende Person ein marktgerechter Preis vereinbart wurde. Besteht aber - wie im vorliegenden Fall - wo der Verkaufspreis der GmbH-Anteile der Gewinne erzielenden GmbH lediglich rund 14% der vor circa 15 Monaten getätigten Anschaffungskosten erreicht hat, ein eklatantes Missverhältnis unter Berücksichtigung des Vermögensstatus und der steigenden Gewinnsituation, ist davon auszugehen, dass der Verkauf nicht im gewöhnlichen Geschäftsverkehr und damit marktgerecht zustande gekommen ist."

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den Bescheiden für die Körperschaftsteuer 2001 (datiert vom 12. Mai 2004), 2002 (datiert vom 25. Mai 2004) und 2003 (datiert vom 28. Mai 2004) zugestellt am 2. Juni 2004.

Gegen diese richtet sich die Berufung vom 1. Juli 2004, in welcher die Berufungswerberin vorbringt, dass im Wirtschaftsjahr 2001 der Gewinn laut Jahresabschluss zum 31. Januar 2001 S 512.692,25 betragen habe. Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens für das Jahr 2001 sei ein Bilanzgewinn von S 513.474,25 der Berechnung zu Grunde gelegt worden. Es dürfte sich dabei um einen Übertragungsfehler der Abgabenbehörde gehandelt haben. Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens für das Wirtschaftsjahr 2003 sei bei der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung vom Betriebsprüfer übersehen worden, den Abzug für die handelsrechtliche aufgelöste Abfertigungsrückstellung nach finanzmathematischer Methode in Höhe von S 1.032,61 vorzunehmen. Im Wirtschaftsjahr 2001 sei eine Beteiligung an der Firma E HandelsgmbH mit Verlust veräußert worden. Diese Verluste in Höhe von S 948.519,53 seien im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung als verdeckte Ausschüttung behandelt worden. Die Argumentation, dass es sich bei den Erwerbern um "*nahe stehende Personen*" gehandelt habe, sei falsch. Die Judikatur fordere, dass es bei einer verdeckten Ausschüttung zu einer Verminderung des Einkommens der Körperschaft durch eine Zuwendung, die ihre Wurzeln der Anteilsinhaberschaft habe, komme. Der strittige Aufwand sei durch die Veräußerung der Beteiligung an eine der Berufungswerberin gesellschaftsfremde Person zu Stande gekommen. Die Erwerber der Anteile seien weder nahe Angehöriger im Sinne des § 25 BAO der Gesellschafter der Berufungswerberin, noch wären sie jemals direkt oder indirekt an der Berufungswerberin als Gesellschafter beteiligt gewesen. Bei der abgabenbehördlichen Prüfung sei außerdem außer acht gelassen worden, dass der Punkt

neuntens des Gesellschaftsvertrages der Berufungswerberin wie folgt laute: *„Die Geschäftsanteile sind teilbar und übertragbar. Die Abtretung von Geschäftsanteilen oder Teilen hievon ist zu beliebigen Bedingungen zwischen Gesellschaftern und zulässig. Die Abtretung von Geschäftsanteilen oder Teilen hievon an gesellschaftsfremde Personen hat in der Weise zu erfolgen, dass diese zuerst den übrigen Gesellschaftern zur Übernahme im Verhältnis ihrer eigenen Stammeinlage anzubieten sind. Für die Ausübung des Aufgriffsrechtes steht denn aufgriffsberechtigten Gesellschaftern eine Überlegungsfrist von einem Monat ab Anbietung zu. Lehnen die Gesellschafter die Übernahme ab oder äußern sie sich nicht innerhalb der Überlegungsfrist, so ist die Abtretung an gesellschaftsfremde Personen zulässig. Machen nur Einzelgesellschafter von ihrem Aufgriffsrecht keinen Gebrauch, so fällt ihr Aufgriffsrecht den übrigen Aufgriffswilligen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Stammeinlage zu. Als Abtretungspreis wird der tatsächliche Wert des Geschäftsanteils vereinbart ...“*. Die Abtretung des Geschäftsanteiles an der E HandelsgmbH durch die Berufungswerberin könne daher nicht schon allein deshalb, weil man sich an Vertragsregeln halte, eine verdeckte Ausschüttung bewirken. Sofern man nämlich dieser Argumentation der Abgabenbehörde folgen würde, würde jede Veräußerung einer Beteiligung mit Verlust zu einer verdeckten Ausschüttung. Die wirtschaftlichen Überlegungen, weswegen es zu einer Beteiligung an der E HandelsgmbH gekommen sei und diese kurzfristig wieder abgestoßen worden wäre, seien der Abgabenbehörde im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie bei der Schlussbesprechung ausführlich erläutert, von dieser jedoch überhaupt nicht gewürdigt worden. Die kaufmännischen Überlegungen eine Beteiligung zu erwerben oder zu veräußern, habe mit der Qualifikation einer Person als *"naher Angehöriger"* oder als Gesellschafter nicht das Mindeste zu tun. Die Beteiligung sei deshalb mit Verlust veräußert worden, weil die Berufungswerberin überzeugt gewesen sei, lieber gleich noch einen Erlös für die Beteiligung erhalten zu wollen, als in einigen Jahren nichts mehr. Es könne wohl nicht so sein, dass eine kaufmännische Entscheidung zur Verlustbegrenzung für sich alleine zur Qualifikation als verdeckte Ausschüttung führe. Bei entsprechenden Börsengeschäften würde auch niemand eine an eine verdeckte Ausschüttung denken. Die Berufungswerberin beantragte das Abhalten einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat des unabhängigen Finanzsenates und bei der Körperschaftsteuer 2001 den Jahresgewinn entsprechend des Jahresabschlusses zum 31. Januar 2001 mit S 512.692,25 der Berechnung zu Grunde zu legen und die geschilderte Beteiligungsveräußerung nicht als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren, sowie den entsprechenden Siebtelbetrag (S 135.502,79) Gewinnmindernd zu berücksichtigen. Diese Summe sei ebenfalls bei der Körperschaftsteuer 2002 gewinnmindernd anzusetzen. Der Körperschaftsteuerbescheid 2003 solle dahingehend

abgeändert werden, dass der genannte Siebtelbetrag berücksichtigt und die Mehr-Weniger-Rechnung um den fehlenden Abzugsposten von € 1.032,61 berichtigt werde.

Das Finanzamt übermittelte dem Berufungswerber mit Schreiben datiert vom 20. August 2004 die Kopien eines Aktenvermerk datiert vom 5. März 2004 so wie eine Stellungnahme des Gruppenleiters der Betriebsprüfungsabteilung so wie des Prüfers datiert vom 18. August 2004.

Im Aktenvermerk vom 5. März 2004 wurde festgehalten, dass der Geschäftsführer der Berufungswerberin und ihr steuerlicher Vertreter im Rahmen der Schlussbesprechung der abgabenbehördlichen Prüfung den Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb 1999 und der Veräußerung 2000 ausführlich dargelegt hätten. Es seien dabei jedoch im Vergleich zur bereits am 1. März 2004 eingebrachten schriftlichen Stellungnahme der Berufungswerberin keine wesentlichen Neuerungen hervorgekommen. Der Geschäftsführer der Berufungswerberin habe ausgeführt, dass er im Wege seiner Bank nach Anlegemöglichkeiten gesucht habe, welche mit relativ geringem persönlichen Einsatz verbunden gewesen wären. Dabei habe sich die Möglichkeit einer Beteiligung an der Firma E HandelsgmbH angeboten. Nach der Darstellung des Geschäftsführers der Berufungswerberin sei die Firma E HandelsgmbH schon vor der Beteiligung der Berufungswerberin beinahe illiquid gewesen. Diese Umstände würden der Abgabenbehörde nicht plausibel erscheinen, da der Geschäftsführer der Berufungswerberin und seine Ehegattin und die Gesellschafter der E HandelsgmbH schon vorher vom Tennisspielen miteinander bekannt gewesen seien. Von der Berufungswerberin sei ein "*Business Plan*" aus dem Februar 1999 für die E HandelsgmbH vorgelegt worden. Dieses Konzept, nämlich insbesondere Geschäfte in Verbindung mit Kulturprojekten der öffentlichen Hand anzugehen, sei von Geschäftsführer der Berufungswerberin entwickelt, jedoch von der E HandelsgmbH nicht entsprechend umgesetzt worden. Da im Zusammenhang mit diesem Projekt hohe Aufwendungen angefallen seien, jedoch diese Geschäftssparte von der Geschäftsleitung der E HandelsgmbH abgebrochen worden wäre, sei daraus einen Verlust von beinahe einer Millionen Schilling entstanden. Dies sei im Wesentlichen auch der Grund für die Anteilsveräußerung weit unter den Anschaffungskosten. Die vergeblichen Aufwendungen seien vor allem Honorare für Fremdleistungen zu Akquisition von Aufträgen, die jedoch nicht zu Stande gekommen seien, gewesen. Der Versuch die Ertragslage zu verbessern und die Möglichkeit, dass solche Maßnahmen nicht fruchten, beziehungsweise sich daraus weitere Verluste ergeben können, entspreche den Erfahrungen des Wirtschaftslebens. Grund für den Misserfolg sei es gewesen, dass die geplanten Maßnahmen von der Geschäftsführung der E HandelsgmbH nicht entsprechend ausgeführt, beziehungsweise vorzeitig abgebrochen worden wären. Nach Ansicht des Prüfers stehe diese Argumentation im Widerspruch zur Behauptung, der niedrige Verkaufspreis der Anteile an der E HandelsgmbH sei auf Grund der von ihm initiierten

Ertragslosen Maßnahmen entstanden, da ja nach Ansicht des Geschäftsführers der Berufungswerberin die Verluste nur durch das Fehlverhalten der Geschäftsführung der E HandelsgmbH entstanden wären. Der Geschäftsführer der Berufungswerberin habe langjährige Erfahrung im Bereich von Finanzanlagen. Ein fremder Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, der über Anteilsverkauf- und Verkauf zu entscheiden habe, wäre unter solchen Umständen nicht ohne weiteres bereit gewesen, auf einen Großteil der vor erst etwa 15 Monaten angefallenen Anschaffungskosten einer Beteiligung zu verzichten, wenn es sich beim angeschafften Unternehmen, wie im Fall der Berufungswerberin, um ein Unternehmen gehandelt hätte, welches in der betreffenden Phase, trotz verlorenen Aufwands für erfolglose Aktivitäten, positive und steigende Ergebnisse ausgewiesen hätte. Im Übrigen habe die Berufungswerberin nicht versucht, anderen, insbesondere Gesellschaftsfremden, die fraglichen Anteile anzubieten, um dadurch einen besseren Preis zu erzielen. Dies wäre jedoch bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes geboten gewesen. Es würden sich auch aus den Bilanzen der Firma E HandelsgmbH für den betreffenden Zeitraum keine Umstände ableiten lassen, die einen Anteilsverkauf zu den gegenständlichen Bedingungen und zu jenem Zeitpunkt wirtschaftlich rechtfertigen würden. Nach Ansicht des Prüfers wäre für die Beurteilung des im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preises eine Unternehmensbewertung zu den jeweiligen Stichtagen heranzuziehen. Die Bilanzen der Firma E HandelsgmbH würden keine buchmäßige Überschuldung zeigen. Der Prüfer habe auch den schriftlichen Vertrag über den Anteilsverkauf an der Firma E HandelsgmbH angefordert. Dazu sei ihm mitgeteilt worden, dass lediglich mündliche Verhandlungen über die Anteilsübertragung stattgefunden hätten. Konkrete Berechnungen über den Wert der Anteile, wie etwa eine Unternehmensbewertung zum Übertragungszeitpunkt, seien nicht vorgenommen worden. Die Vertragspartner seien nach den mündlichen Verhandlungen an den steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin herangetreten, um das Festlegen der formellen Grundlagen durch einen Notariatsakt zu veranlassen.

Zur oben geschilderten Berufungsschrift nahm der Prüfer mit dem Schreiben vom 18. August 2004 wie folgt Stellung. Die in der Berufung angeführte Differenz zwischen dem im Jahresabschluss angeführten Gewinn und den festgestellten Einkünften 2001 sei auf einen Übertragungsfehler des Prüfers zurückzuführen und dem Berufsbegehren insofern stattzugeben.

Richtig sei vom bisherigen Ansatz der abgabenbehördlichen Prüfung S - 782,00 für die Zuweisung zum IFB abzuziehen, was S 512.692,25 ergebe. Davon sei noch die Körperschaftsteuerrückstellung von S -46.076,00 und die Kapitalertragsteuerrückstellung von S -237.159,00 entsprechend der abgabenbehördlichen Prüfung in Abzug zu bringen, sowie die

Forderung Kapitalertragsteuer und gegen den Gesellschafter von S 237.159,00 hinzuzurechnen, was eine Jahresgewinn bei der Kennzahl 662 von S 466.616,25 ergebe.

Die von der Berufungswerberin in Punkt 2 angeführte Nichtanrechnung der Auflösung der Abfertigungsrückstellung nach Handelsrecht in der Höhe von € 1.032,61 sei bei der Berichterstellung für die Berechnung des Einkommens 2003 übersehen worden. Die Berechnung hätte daher wie folgt lauten müssen:

Mehr-Weniger-Rechnung laut Tz. 19 Bp-Bericht	31.1.2003	30.11.2003	Gesamt
Jahresgewinn bisher	93.524,49	-22.157,31	
Körperschaftsteuer Rückstellung laut BP	-23.043,00		
Auflösung Abfertigungsrückstellung HR	-1.032,61		
Jahresgewinn laut Bp	69.448,88	-22.157,31	47.291,57
KZ 662 Ansatz bisher laut K-Erklärung vor Bp			71.367,18
KZ 662 Ansatz laut Bp-Bericht			48.324,18
Abzüglich Auflösung			-1.032,61
Abfertigungsrückstellung			
KZ 662 Ansatz nach Stattgabe der Berufung			47.291,57

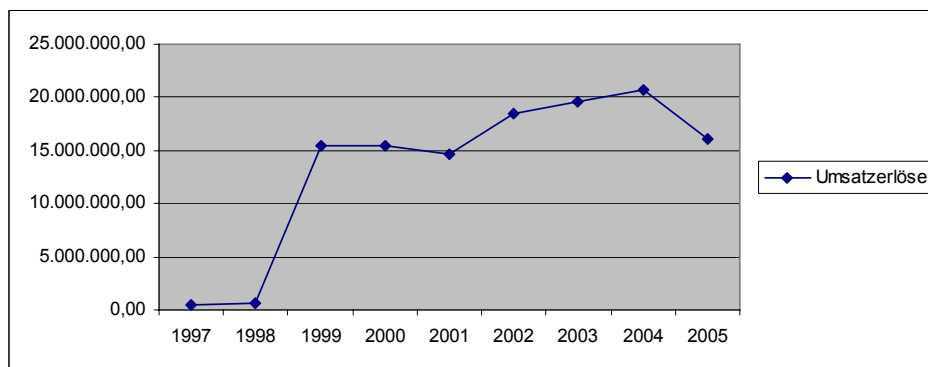
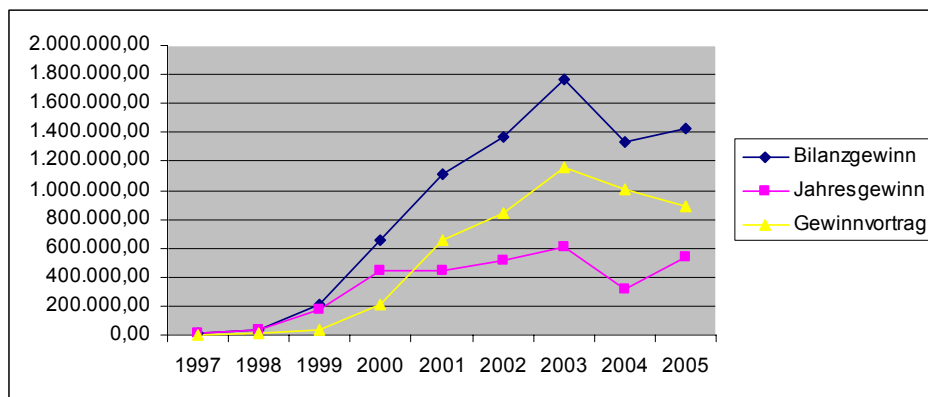
Zum dritten Punkt der Berufung wurde noch ausgeführt, dass die Berufungswerberin Auffassung sei, die Veräußerung der Beteiligung an der E HandelsgmbH, aufgrund welcher die Berufungswerberin einen Verlust von S 948.636,70 erklärt habe, sei an eine der der Berufungswerberin gesellschaftsfremde Person erfolgt. Es sei daher die Frage zu klären, ob es sich beim Anteilserwerber Herrn B D um eine der Berufungswerberin nahe stehende Person gehandelt habe. An der Firma E HandelsgmbH seien im fraglichen Zeitraum Herr B D , seine Ehegattin und die Berufungswerberin beteiligt gewesen. Die Anteile der Berufungswerberin wären im August 2000 an Herrn B D verkauft worden. An der Berufungswerberin seien Herr A F und seine Ehegattin beteiligt gewesen. Im Betriebsvermögen der Berufungswerberin hätten sich die Anteile an der E HandelsgmbH vom Mai 1999 bis zum August 2000 befunden. Nach der Rechtsprechung liege eine verdeckte Ausschüttung auch dann vor, wenn eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Personen begünstigt werde. Im gegenständlichen Fall sei der Vorteil nicht direkt an einen Anteilsinhaber der Berufungswerberin sondern einem Gesellschafter einer GmbH, an welcher auch die Berufungswerberin beteiligt gewesen sei, zugewendet worden. Zwar seien als nahe stehende Personen primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber etwa durch Verwandtschaft oder Freundschaft persönlich verbunden wären, es würden aber auch geschäftliche Verbindungen und Verflechtungen durch Beteiligungen das "*nahe Stehen*" begründen. Dies gelte auch für Körperschaften an den dem Anteilsinhaber nahe stehende Personen beteiligt wären.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hielt der Berufungswerberin mit Schreiben vom 24. April 2006 vor, dass Sie nach ihrem Vorbringen die Beteiligung an der Firma E GmbH im Jahr 2000

deshalb um S 151.363,00 an Herrn B D, nachdem Sie diese im Jahr 1999 um S 1,1 Mio. erworben und darüber hinaus im Juli 1999 den Ehegatten B und C D ein Darlehen in Höhe von S 250.000,00 zur Einzahlung der Stammeinlage gewährt hätte, veräußert habe, weil die Firma E HandelsgmbH sich in einer derart schlechten wirtschaftlichen Lage befunden habe, dass Sie damit rechnen musste später einen noch geringeren Betrag für ihre Beteiligung Erlösen zu können. Nach den Aussagen der Berufungswerberin im Betriebsprüfungsverfahren sei bei der Veräußerung der Beteiligung an der E HandelsgmbH im August 2000 der Wert der zu veräußernden Anteile nicht bestimmt, sondern von der Berufungswerberin und dem Käufer B D ohne weiteres ein Notar zum Abfassen des Vertrages beauftragt worden. Eine Dokumentation der Kaufpreisberechnung ist nach dem bisherigen Vorbringen unterblieben.

Wenn man die wirtschaftliche Entwicklung der E HandelsgmbH grob betrachtete, ergibt sich folgendes Bild (Darstellung der Zahlen zur leichteren Vergleichbarkeit in öS):

	Bilanzgewinn	Jahresgewinn	Gewinnvortrag		Umsatzerlöse
1997	8.325,00	8.325,00	0,00	1997	403.059,66
1998	40.749,00	32.424,00	8.325,00	1998	664.779,28
1999	210.357,34	175.550,33	40.749,00	1999	15.476.441,61
2000	655.826,10	439.526,77	216.299,00	2000	15.509.145,78
2001	1.105.649,00	449.823,40	655.826,10	2001	14.608.547,42
2002	1.363.646,97	516.658,53	846.988,43	2002	18.425.408,41
2003	1.768.361,33	604.714,27	1.163.647,06	2003	19.655.804,76
2004	1.327.569,80	316.024,97	1.011.544,83	2004	20.753.803,09
2005	1.425.835,41	538.595,20	887.240,20	2005	16.006.650,81



Daraus wäre ersichtlich, dass ein Wertverfall der Beteiligung an der E HandelsgmbH von 1999 bis 2000 auf ein Zehntel der ursprünglichen Anschaffungskosten und auch später nicht erkennbar sei. Vielmehr sei die Entwicklung durch einen stetigen Aufwärtstrend (mit kleinen Einbruch 2004) geprägt.

Die Berufungswerberin wurde daher ersucht, bekannt zu geben, ob etwa die Anschaffungskosten des Jahres 1999 nicht fremdvergleichbar und welche nicht wirtschaftlichen Gründe für den geringen Verkaufspreis 2000 maßgeblich gewesen seien und wann der Kredit von S 250.000,00 von den Ehegatten D zurückgezahlt worden ist.

Angemerkt wurde, dass der ihm Rahmen der Beteiligung der Berufungswerberin an der E HandelsgmbH neu gefasste Gesellschaftsvertrag in dem in der Berufung zitierten Punkt neuntens für die Bemessung des Abtretungspreises den tatsächlichen Wert des Geschäftsanteiles vorgesehen habe, dass der im Zweifel vom Wirtschaftstreuhänder der E HandelsgmbH nach den Grundsätzen des jeweils gültigen Fachgutachtens des Fachsenates für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die Bewertung von Unternehmen oder Anteilen von Unternehmen zu ermitteln wäre. Da dies unterblieben sei, wurde die Berufungswerberin aufgefordert die Berechnungsgrundlagen, die für die Ermittlung des Verkaufspreises 2000 maßgeblich waren, vorzulegen.

Dazu brachte die Berufungswerberin in dem vom 10. Mai 2006 auf neuerlichen Vorhalt am 1. August per Telefax in Kopie übermittelten Schreiben vor, dass die Beteiligungsveräußerung an der Firma E HandelsgmbH aufgrund der Einschätzung der zukünftigen Ertragslage des Unternehmens erfolgt sei. Diese sei vor dem Eintritt der Berufungswerberin unbefriedigend gewesen. Der Geschäftsführer der Berufungswerberin, Herr A F habe über jahrzehntelange Erfahrung im Bereich der Unternehmensführung verfügt und erfolgreich als Marketingberater und Berater für strategische Unternehmensführung tätig gewesen. Er habe ein Unternehmenskonzept entwickelt, dass der E durch zusätzliche Dienstleistungen zu mehr Ertrag hätte verhelfen sollen. Im Frühsommer 2000 sei zu "*veritablen*"

Meinungsverschiedenheiten zwischen Herrn A F und Herrn D gekommen. Herr D habe über keine berufliche Erfahrung im Dienstleistungsbereich verfügt und habe keine längere Anlaufphase mitmachen wollen und im Gegenzug ein amerikanischen Klavierhausmodell favorisiert. Diesem Modell liege die Überlegung zu Grunde, einfach ausgestattete Geschäftsräume in einer Eben mit möglichst großer Fläche, wie etwa alte Industriehallen, zu verwenden. Herr D habe den Betrieb vollständig umgestalten wollen und auch schon Verhandlungen geführt, das bisherige Betriebsgebäude zu verkaufen und eine Industriehalle zu mieten. Das Unternehmen habe zu diesem Zeitpunkt drei Marktsegmente bedient, den Klavier- und Gitarrenhandel sowie Musikworkshops (kreativer Musikunterricht). Nach den Vorstellungen von Herrn D hätte der Gitarren- und Zubehörbereich komplett sowie der

Dienstleistungsbereich komplett aufgelassen werden sollen. Zum damaligen Betriebsgebäude sei anzumerken, dass es aus heutiger Sicht eine Fehlplanung gewesen sei, da Klaviere in den ersten Stock hätten transportiert werden müssen und die Lagerkapazität zu gering gewesen sei. Es seien laufend Klaviere gut verpackt in Containern im Hof gelagert worden. Dies habe zu hohem Manipulationsaufwand geführt sowie den Absatz gehindert. Wer wolle schon gern ein Klavier aus einem Container. Die Verkaufsverhandlungen über das Betriebsgebäude hätten insofern ein ernüchterndes Ergebnis erbracht, als der Kaufpreis unter dem Buchwert gelegen und ein Verlust zu realisieren gewesen wäre. Ebenso hätte der Wegfall des Handelsumsatzes mit Gitarren, elektronischen Musikinstrumenten und deren Zubehör zu weiteren Umsatzrückgang geführt, der auf der Ertragsseite nicht durch den Abbau von Verkaufsmitarbeitern hätte kompensiert werden können. Dazu wurden verschiedenste Berechnungen über einzelne Entscheidungsvarianten angestellt. Über diese Fragen hätte zwischen den Gesellschaftern keine Einigkeit erzielt werden können. Die Berufungswerberin habe im Zuge dieser Verhandlungen und Gespräche das Vertrauen in den Geschäftsführer der E GmbH, Herrn D, verloren. Tatsächlich habe Herr D nach dem Verkauf der Anteile die geplanten Schritte nicht sofort realisiert. Aus dem von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Zahlenmaterial könne geschlossen werden, dass im Jahr 2004 die Schließung der Gitarrenabteilung erfolgt und der erwartete Umsatz- und Ertragsrückgang eingetreten sei. Die Umsatz- und Ertragszahlen der nachfolgenden Jahre, welche gegen die Einschätzung der Berufungswerberin sprechen würden, könnten der Berufungswerberin nicht vorgehalten werden, da diese im Zeitpunkt der Entscheidung nicht bekannt gewesen wären und daher im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht berücksichtigt werden dürften.

Beigelegt waren dem Schreiben zwei Blätter über die von Herrn D geplanten Gang der Geschäftsentwicklung wie folgt (umgerechnet in Schilling):

Erfolgsplanung E GmbH		Ist			Phase 1		Phase 2
in ATS		1999	2000	2001	2002	2003	2005ff
Umsatzerlöse		15.509.146,06	15.763.948,29	10.320.225,00	11.352.247,50	12.487.472,25	12.040.262,50
Sonstige Erträge		44.313,67	249.994,38	0,00	0,00	0,00	0,00
Wareneinkauf		-11.496.784,32	-11.265.524,59	-7.265.438,40	-7.991.982,24	-8.791.455,67	-8.668.989,00
Personalkosten		-1.950.079,44	-2.034.701,16	-1.472.352,10	-1.516.522,66	-1.554.913,90	-1.513.633,00
sonstiger Aufwand		-989.314,66	-946.088,05	-1.389.790,30	-1.225.079,51	-1.307.228,50	-1.238.427,00
Abschreibungen		-409.602,85	-508.359,15	-247.685,40	-247.685,40	-247.685,40	-247.685,40
Ergebnis vor Zinsen und Steuern		707.678,47	1.259.269,73	-55.041,20	370.977,69	586.188,78	371.528,10
Zinserträge		112.951,42	80.913,32	0,00	0,00	0,00	0,00
Zinsaufwand		-935.272,45	-627.780,66	-385.288,40	-344.007,50	-344.007,50	-344.007,50
Ergebnis vor Steuern (EBT, EGT)		-114.642,56	712.402,38	-440.329,60	26.970,19	242.181,28	27.520,60
25% KöSt		-24.999,71	-23.159,96	148.611,24	-9.169,86	-82.341,64	-9.357,00
Jahresüberschuss		-139.642,28	689.242,42	-290.617,54	17.800,32	159.839,64	18.163,60

Auf dem zweiten Blatt ist eine "*Cash-flow-orientierte Ertragswertermittlung*" dargestellt, die aber aufgrund des nicht erläuterten Bezugssystems weder zeitlich zugeordnet, noch einem bestimmten Betrieb zugerechnet werden kann. Völlig unklar sind die Bemerkungen "*G hat einen Unternehmenswert von 750. H will nur 500 bestätigen. 375 unbare Entnahme. Zwei Betriebe einzubringen gibt einen Wert von 1,4 Mio; ist für sich schon ein Problem. Gibt es Bestandsprovisionen? Nachhaltigkeit der Provision. Abhängig von Leistungsfähigkeit der Geschäftsführung, daher*".

Am 27. April 2006 wurden B und C D als Zeugen bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einvernommen. Dabei gaben diese übereinstimmend an, das sie Herrn F , den Geschäftsführer der Berufungswerberin, fast ausschließlich über ihre geschäftliche Beziehung kennen gelernt hatten. Zwar hätte Frau C D die Ehefrau des Herrn F , Frau I F bereits seit der Volksschulzeit gekannt, allerdings hätten die Ehegatten D den Geschäftsführer der Berufungswerberin erst durch Frau I F kennen gelernt. Vor der Beteiligung an der Firma E HandelsgmbH habe Herr F seine Anteile an einer Werbeagentur verkauft und ein neues Betätigungsfeld gesucht. Dabei habe er vorgehabt, sich mit Musik zu beschäftigen. Bei seiner vorangegangenen Beschäftigung habe Herr F Beziehungen zu Gemeinden und Politikern aufgebaut. Da die Firma E HandelsgmbH in diesem Bereich ebenfalls über Kontakte verfügt habe, habe er sich an die Familie D mit dem Ersuchen gewandt, sich an der Firma E GmbH, beteiligen zu können.

Auf den Vorhalt, dass die faktischen Kosten der Beteiligung an der Firma E HandelsgmbH für die Berufungswerber S 1,350.000,11 (S 250.000,00 Darlehen an die Ehegattin Schimplsberger zur vollständigen Einzahlung des Stammkapitals , S 333.549,67 Kapitalerhöhung, Aufgeld S 416.054,44 und nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschuss S 350.000,00) betragen hätten,

gaben die Zeugen an, das damals "*der Steuerberater eigentlich alles ausgerechnet*" habe. Über die Höhe der von der Berufungswerberin übernommenen Anteile waren sich die Zeugen ebenso wenig sicher wie über den damaligen Namen der Berufungswerberin. Den Ablauf der nächsten 15 Monate, in welchen die Berufungswerberin an der E HandelsgmbH beteiligt war, schilderten die Zeugin als konfliktbeladen. Bei von Herrn F gestarteten Geschäftsfeldern seien durch die Beschäftigung von zusätzlichen Mitarbeitern Kosten entstanden, jedoch hätte es ansprechenden Erträgen gefehlt. Die zusätzlichen Mittel hätten die Zeugen aufbringen sollen. Sie wären jedoch nicht bereit gewesen, dafür weitere Kredite und persönliche Haftungen und zu übernehmen. Die Zeugen hätten 1998 das Betriebsgebäude gebaut und deshalb in der Folge über geringe Barmittel verfügt. Dies sei der eigentliche Grund für das Auseinandergehen der Zeugen und des Herrn F gewesen. Es habe die Chemie zwischen dem Geschäftsführer der Berufungswerberin und den Zeugen nicht gestimmt. Herr F habe dann seine Geschäftsidee alleine ohne die Zeugen fortführen wollen. Um sich von den Zeugen zu trennen, hätte Herr F auf Geld von den Zeugen verzichtet. Jedoch habe der Steuerberater der Berufungswerberin einen Betrag für den Rückkauf der Anteile an der E HandelsgmbH ausgerechnet. Herr F sei von seinem Geschäftsmodell völlig überzeugt gewesen, doch habe er gleichzeitig weniger als in der Vergangenheit arbeiten wollen. Aus diesem Grund habe er einen Mitarbeiter und noch zwei weitere dazu einsetzen wollen. Aber ohne Herrn F hätten die Mitarbeiter nichts zu Stande gebracht. Es sei am Geld gescheitert. Auch Herr F habe später wohl seine Firma, die Berufungswerberin, liquidiert. Die Zeugen und Herr F hätten einfach nicht zusammen gepasst. Herr F habe geglaubt, er könne aus der Firma E HandelsgmbH große Gewinne holen. Die Zeugen würden jedoch „*im Prinzip eine Schnackerlfirma*“ betreiben und hätten nach Ansicht des Herrn F im Verhältnis zu dem was er eingebracht habe, zu wenig beigetragen. Er habe die Zeugen unter Druck gesetzt und wäre ihre Leistung immer zu gering gewesen. Dies sei für die Zeugen unbefriedigend und wären sie froh gewesen, als die Beteiligung geendet habe. Die Zeugen hätten mehr als 60 Stunden in der Woche gearbeitet, doch dies sei niemals genug gewesen. Herr F habe beabsichtigt, in fünf Standorten Filialen der Firma E zu errichten, die sich mit dem Klavierhandel, dem Verkauf anderer Instrumente und dem Anbieten von musikalischen Serviceleistungen für Gemeinden und andere Gebietskörperschaften beschäftigen sollten. Für die Entwicklung aller fünf Standorte habe Herr F eine genaue Planung entwickelt, deren Vorgaben die Zeugen jedoch nicht hätten erfüllen können. Dass der Beitrag der Zeugen zu gering gewesen sei, habe gestört und hätte dies den Zeugen „*nichts gebracht, nur gekostet*“. Herr F hätte die Zeugen „*blockiert*“ und wären diese „*heilfroh*“ gewesen, als die Geschäftsbeziehung beendet worden sei. Die Beteiligung der Berufungswerberin habe sich „*eigentlich*“ als Glücksfall erwiesen, da die finanzielle Lage der Firma E HandelsgmbH nach dem Hausbau schlecht gewesen wäre. Es sei

den Zeugen recht gewesen, dass Herr F die Beteiligung um jeden Preis habe beenden wollen und dies deutlich zum Ausdruck gebracht habe. Herr F wäre auch mit einer Trennung ohne jeden finanziellen Ausgleich zufrieden gewesen. Wie der Steuerberater der Berufungswerberin den Betrag von etwa S 151.000,00 als Kaufpreis der Anteile an der E HandelsgmbH ermittelt habe sei den Zeugen nicht bekannt. Nach der Trennung hätten die Zeugen den Steuerberater gewechselt. Auf den Vorhalt, dass auch Herr F bereits schriftlich zu diesen Vorgängen befragt worden sei, erklärten die Zeugen, dass dieser den Zeugen jeweils strikte Vorgaben erteilt hätte und die Zeugen monatlich berichten hätten müssen. Auf diese Weise hätten die Zeugen eine genaue Geschäftsplanung erlernt und würden davon noch heute profitieren. Jedoch seien die bescheidenen Gewinne der Firma E HandelsgmbH für Herrn F weitaus zu gering gewesen. Das habe Herrn F soweit verstimmt, dass er bereit gewesen sei, sich um jeden Preis von den Zeugen zu trennen. Auf den Hinweis, dass nach der Darstellung des Herrn F die Zeugen des Geschäftsmodell eines „*amerikanischen Klavierhauses*“ bevorzugt hätten, erklärten diese, dass sei daran gedacht hätten, ein Kaufhaus für Musikinstrumente mit wenigen Angestellten zu errichten. Davon habe sich Herr F nicht überzeugen lassen. Auch hätten die Zeugen versucht eine Lagerhalle, zu diesem Zweck zu mieten und das Betriebsgebäude zu verkaufen, um damit die Umstrukturierung zu finanzieren. Die Firma J und L hätte jedoch zu wenig für den Ankauf geboten. Es sei nicht richtig, dass sich die Zeugen beim Supermarktmodell auf Klaviere hätten konzentrieren wollen. Das hätten die Zeugen aber später ohnehin gemacht, da die Gewinnmargen durch das Internet bei den anderen Musikinstrumenten so stark zurückgegangen seien. Die Kunden würden heute im Internet nach dem günstigsten Preis suchen und das Instrument auch im Ausland bestellen. Die Zeugen hätten in ihrem Betriebsgebäude im Erdgeschoss die übrigen Instrumente und im ersten Stock die Klaviere gehabt. Das habe einfach nicht funktioniert. Mit den Mitarbeitern habe es laufend Probleme wegen ihrer Tätigkeit als Musiker gegeben, weil diese sogar um 9.00 Uhr am Vormittag nicht zu Arbeit erschienen seien. Die Zeugen hätten sich dann vom Verkauf der übrigen Instrumente getrennt und würden nur noch Klaviere verkaufen. Mittlerweile sei der Sohn der Zeugen in der Firma tätig, der Klavierbaumeister sei und der Firma sehr viel bringe. Mit dem Verkauf von Klavieren hätten die Zeugen jetzt ein ruhigeres Leben. Früher hätten sie auch mit der Gitarrenabteilung Geld verdient, das sie in K die einzigen Anbieter gewesen wären. Deshalb hätten sie auch geglaubt diesen Geschäftszweig ausbauen zu können. Die S 250.000,00, die die Berufungswerberin den Zeugen zum vollständigen Einzahlen des Stammkapitals kreditiert habe, hätten die Zeugen in Raten gemeinsam mit dem Rückkaufpreis der Anteile an der Firma E HandelsgmbH zurückbezahlt. Das habe der Steuerberater gemacht. Herr B D habe bei der Firma E HandelsgmbH einen Kredit aufgenommen und sei dies aus den Gewinn rückbezahlt worden. Für die Zeugen sei die vorübergehende Beteiligung der

Berufungswerberin eine schöne Sache gewesen. Vorher sei die finanzielle Lage schlecht gewesen. Die Berufungswerberin habe die Zeugen auf die Beine gebracht. Von der Differenz zwischen Verkauf und Kauf der Beteiligung sei den Zeugen allerdings aufgrund der Lohnkosten für die Geschäftssparte Musikleistungen für Gemeinden und andere Gebietskörperschaften wenig geblieben. Die Angestellten hätten alleine nichts erreicht. Nur wenn Herr F sich persönlich eingesetzt habe, habe sich etwas bewegt. Herrn F habe die Arbeit aber nicht mehr interessiert und deshalb die Zeugen dazu bewegen wollen, auch diesen Geschäftsbereich zu betreuen. Herr B D habe auch teilweise die Koordination übernommen. Das habe aber alles nicht funktioniert.

Die von der Berufungswerberin übermittelte Prognoserechnung, welche das Geschäftsmodell der Zeugen darstellen soll, erschien diesen unbekannt. Sie wollten jedoch nicht ausschließen, dass ähnliches von Ihnen erstellt worden sei. Sie hätten zu jener Zeit viele Prognoserechnungen entworfen. Herrn F seien aber die von den Zeugen erwarteten Gewinne weitaus zu gering gewesen. Dieser habe nämlich für jeden Standort einen jährlichen Gewinn von S 3.000.000,00 erwartet. Die Gitarrenabteilung hätte S 300.000.000, die Klaviere S 1.000.000,00 und den Rest die musikalischen Dienstleistungen für Gebietskörperschaften an Gewinn erwirtschaften sollen. Bei fünf Standorten hätte dies einen Gewinn von S 15.000.000,00 ergeben. Dies sei aber nicht möglich. Der Verkauf von Musikinstrumenten sei ein sehr persönliches Geschäft. Wenn man Filialen eröffne, müsse man gute Mitarbeiter haben. Der Verkauf von Klavieren sei eine Vertrauensangelegenheit. Ein solches Modell hätte nicht funktioniert. Das hätten die Zeugen aber erst im Nachhinein erkannt.

Mit Schreiben vom 25. September 2006 gab die Abgabenbehörde erster Instanz bekannt, dass sie das oben beschriebene Ergebnis des Ermittlungsverfahrens zur Kenntnis nehme. Ein Stellungnahme werde unterbleiben und würde an der mündlichen Verhandlung nicht teilgenommen werden.

Im Schreiben vom 7. November 2006 hat die Berufungswerberin die ursprünglich in der Berufung vom 2. Juli 2004 gestellten Anträge auf Abhalten einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Verdeckte Ausschüttung:

Unter einer verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988 [Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988]) versteht man im Allgemeinen, alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das

Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/01017; aus Hartl/Laudacher/Moser/Renner/Rumpl, Praxisleitfaden Körperschaftsteuerrichtlinien 2001). Dabei ist die Zuwendung dem Gesellschafter zuzurechnen, wenn diese nicht ihm sondern einer ihm nahe stehenden Person zufließen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 0072). Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen dient der Entflechtung von betrieblich veranlassten Vorgängen und durch das Gesellschaftsverhältnis verursachten. Zweck ist das Erfassen des objektiv richtigen Erfolges einer Körperschaft.

Die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind daher eine Eigentums- oder Nahebeziehung zur jeweiligen Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Nicht notwendig ist, dass auf der Ebene des Empfängers zu einer Vermögensvermehrung kommt.

Legt man diese Kriterien nun beim konkreten Fall der Berufungswerberin an ergibt sich folgendes Bild.

In der Rechtsform einer GmbH kommt die Berufungswerberin als Objekt einer verdeckten Ausschüttung in Betracht. Zuwendungsempfänger einer verdeckten Ausschüttung kann ein Anteilsinhaber oder eine ihm nahe stehende Person sein. Ein solches Nahestehen wird auch durch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründet. Wenn man bedenkt, dass einerseits C D mit Frau I F, die an der Berufungswerberin zu 20% im berufsgegenständlichen Zeitraum beteiligt gewesen ist und ihre Ehemann A F die übrigen 80% der Anteile an der Berufungswerberin gehalten hat, begründet allein dies schon ein Naheverhältnis wie oben beschrieben. Dazu kommt aber noch, dass sich die Berufungswerberin an der E HandelsgmbH beteiligt hat und B und C D bis dahin die Eigentümer der Vorgängerin der E HandelsgmbH gewesen sind, woraus sich noch zusätzlich eine geschäftliche und beteiligungsmäßige Verflechtung ergibt.

Als objektives Tatbild, kommt die Vermögensminderung in Höhe von S 948.636,70 in Betracht, die der Berufungswerberin durch die schon oben vom Prüfer beschriebenen Vorgänge entstanden ist. Hätte die Berufungswerberin die Anteile an der E HandelsgmbH zum Einstandspreis an B und C D oder einen anderen Erwerber zurückverkauft, wäre ihr kein Verlust entstanden.

Als subjektives Tatbild muss für eine verdeckte Ausschüttung der Wille (Wissen und Wollen) der Körperschaft dem Begünstigten einen Vorteil zu gewähren vorliegen.

Gerade dieser Wille steht im konkreten Fall in Frage. Die Berufungswerberin argumentiert, der Verkauf der Anteile an der E HandelsgmbH wäre erfolgt, um größeren wirtschaftlichen Schaden bei einem späteren Verkauf zu vermeiden.

Betrachtet man allein die oben zitierten und auch die der Berufungswerberin vorgehaltenen Zahlen für den Aufwand des Anteilserwerbs und die wirtschaftliche Entwicklung der E HandelsgmbH, ergibt sich als erstes der auch vom Prüfer geteilte Eindruck, dass im üblichen Wirtschaftsleben auf diese Weise nicht vorgegangen wird. Die jährlichen Ergebnisse der E HandelsgmbH lassen keinen Schluss auf einen radikalen Wertverlust der Anteile zu.

Sieht man aber die von den Zeugen C und B D glaubhaft dargestellte Entwicklung der persönlichen Verhältnisse zwischen den agierenden Personen, wird klar, dass Herr F als Geschäftsführer und Mehrheitseigentümer der Berufungswerberin nicht mehr gewillt war mit C und B D zusammen zu arbeiten und sich zu jedem Preis von der Beteiligung an der E HandelsgmbH trennen wollte.

Betrachtet man das rechtliche agieren von Körperschaften und will deren subjektiven Willen feststellen, muss man den subjektiven Willen der für diese Körperschaft agierenden natürlichen Personen erforschen. Wie das Ermittlungsverfahren ergeben hat, war es die Absicht des Herrn A F mit Hilfe der Berufungswerberin und der Beteiligung an der E HandelsgmbH ein Netz von fünf Filialen für Musikinstrumente und Dienstleistungen im Musikgewerbe aufzubauen. Um so ein Ziel zu verwirklichen, benötigt man Personen, die über explorativen Geist und eine unbedingt zielorientierte kaufmännische Ausrichtung besitzen. Diesen Kriterien sind C und B D auch nach ihrem eigenen Dafürhalten nicht gerecht geworden. Wie auch ihr weiterer geschäftlicher Weg zeigt, besitzen C und B D ein Herz für die von ihnen vertriebenen Musikinstrumente und ihre Kundschaft, nicht jedoch das Kalkül einer expansiven Marktpolitik mit dem Ziel der Gewinnmaximierung. Dies wurde A F allerdings erst mit dem Ablauf der Zeit klar. Die Berufungswerberin hat also etwa eine Million Schilling (wenn man den zurückbezahlten Kredit nicht rechnet) in eine Form persönlicher Leistungsfähigkeit von C und B D investiert, welche diese beiden nicht besitzen. So gesehen hat A F auf eine geschäftliche Hoffnung gesetzt, deren Grundlage von vornherein nicht vorhanden gewesen ist. Das Trennen von der Beteiligung war daher aus der Sicht von A F und damit auch aus der Sicht der Berufungswerberin ein notwendiger Schritt, der möglicherweise zum Teil auch aus persönlichen Gründen erfolgt ist, wobei man eine Absicht C und B D zu bereichern jedenfalls ausschließen kann.

Allenfalls könnte man der Berufungswerberin noch vorhalten, dass sie nicht versucht hat die Beteiligung an der E HandelsgmbH an einen Dritten zu veräußern. Angesichts der Tatsache, dass die berufungsgegenständliche Beteiligung in der Sache eine an der persönlichen Arbeitskraft von C und B D war, ist zu bezweifeln, ob sich nach den wirtschaftlichen Erfahrungen der Berufungswerberin ein Dritter bereit gefunden hätte, diese Beteiligung zu übernehmen. Aber auch das Auslassen einer geschäftlichen Gelegenheit führt dann nicht zur verdeckten Ausschüttung, wenn es, wie schon dargelegt, an der subjektiven Absicht fehlt eine Vorteil zu gewähren.

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass die Berufungswerberin zwar möglicherweise C und B D, die der Berufungswerberin beziehungsweise ihren Gesellschaftern nahe gestanden sind objektiv einen Vorteil gewährt, allerdings der subjektive Wille der für die Berufungswerberin handelnden Person C und B D einen Vorteil zu gewähren gefehlt hat und somit die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht erfüllt wurden. Dementsprechend war dem Berufungsbegehren in diesem Punkt stattzugeben.

Rechen- und Übertragungsfehler:

Die oben vom Prüfer im Schreiben vom 18. August 2004 dargestellten Rechen- und Übertragungsfehler wurden korrigiert und insofern der Berufung ebenfalls statt gegeben.

Insgesamt gesehen wurde daher die Körperschaftsteuer der Berufungswerberin, abgesehen von den nicht angefochtenen Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2001 antragsgemäß festgesetzt und berechnet. Dementsprechend ergibt sich für das Jahr 2002 ein geringer Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € -9.132,52 und ändert sich in gleicher Weise der 2003 zu berücksichtigende Verlustvortrag.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 23. November 2006