



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Feldhofer & Partner WTH Gesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhänder, 3300 Amstetten, Kruppstraße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Richard Wenzl Gesellschaft mbH (in der Folge kurz Gesellschaft). Die Gesellschaft betreibt das Tischlereigewerbe und einen Möbelhandel. Die Geschäftsführerbezüge aus dieser Tätigkeit behandelt der Bw. in seiner Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Mit Bescheiden vom 10. August 1998, vom 17. Jänner 2000, vom 12. Dezember 2000 und vom 10. April 2002 wurde der Bw. erklärungskgemäß zur Einkommensteuer 1997, 1998, 1999 und 2000 veranlagt.

Im Anschluss an eine bei der Gesellschaft (StNr. 312/2270) die Abgabengjahre 1997 bis 2001 gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer hinsichtlich des Einkommensteuerverfahrens des Bw. nachstehende berufsrelevante Feststellung:

TZ 21 Geschäftsführerbezug

Bei der Außenprüfung der Gesellschaft sei festgestellt worden, sie habe dem Bw. in den betreffenden Jahren höhere Beträge ausbezahlt, als in ihrer Lohnverrechnung und der GuV verbucht worden seien. Der Differenzbetrag zwischen den ausbezahlten Beträgen und den letztendlich verbuchten sei von der Gesellschaft als Darlehen an den Bw. behandelt worden. Von der Außenprüfung werde die rückwirkende Kürzung der Bezüge des Bw. nicht anerkannt (vgl. Bp-Bericht vom 26. Jänner 2004 zu StNr. 312/2270). Die Mehrauszahlungen an den Bw. seien bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu erfassen. Mangels Darlehensanerkennung sei der angesetzte Vorteil aus der Nichtbezahlung von Zinsen zu berichtigen.

	1997	1998	1999	2000
ausbezahlte Beträge = Gf. Bezug lt. Bp	1.330.000,00	795.000,00	1.050.000,00	730.000,00
Gf. Bezug bisher angesetzt	-770.000,00	-770.000,00	-490.000,00	-490.000,00
Mehrauszahlungen = Erhöhung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	560.000,00	25.000,00	560.000,00	240.000,00
bisher angesetzte Zinsen, kein Darlehen				-82.500
Erhöhung der Einkünfte (gesamt)	560.000,00	25.000,00	560.000,00	157.500,00
Einkünfte bisher	671.301,68	629.329,58	367.424,60	479.449,76
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit lt. Bp	1.231.301,68	654.329,58	927.424,60	636.949,76

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Außenprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahrens der Feststellung folgend am 4. Februar 2004 entsprechende Einkommensteuerbescheide für 1997 – 2000.

Mit Schriftsatz vom 26. April 2004 erhob die steuerliche Vertretung, welche auch die Gesellschaft steuerlich vertritt, namens des Bw. Berufung und führte im Wesentlichen begründend aus:

Wegen der sich ändernden wirtschaftlichen Ertragslage der Gesellschaft, auch infolge verstärkter Konkurrenz durch Möbelhausketten, sei hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges des Bw. beschlossen worden, diesen künftig an die Gewinnsituation der Gesellschaft anzupassen. Diese Änderung und Anpassung sei im Sommer 1997 beschlossen worden und laute die diesbezügliche Faxmitteilung des Geschäftsführers (Bw.) an die steuerliche Vertretung der Gesellschaft wie folgt (wörtlich):

" *Faxmessage*

Datum: 29.7.97

An: ...

Betrifft: offenes von der Besprechung

Karin entscheide ich demnächst. Muss ich mir noch überlegen. Bezüglich meinem Gehalt: Jetziger Gehalt wird aufgeteilt (1/3 Fixum, 2/3 gewinnabhängig, 50% für mich, 50% für die Firma), aber nur alle zwei Jahre anpassen. Aber dafür kann ich mir in der Zwischenzeit die Differenz als Darlehen rausnehmen. Gilt aber befristet auf 5 Jahre. Dann müssen wir

weitersehen. Ich nehme es so zu den Akten, falls es nicht geht, bitte anrufen.

... "

Diese Berechnungsmethode erläuternd sei grundsätzlich festzuhalten, "dass üblicherweise erfolgsabhängige Bestandteile immer erst mit Feststellung eines Jahres berechnet werden können und daher während des Jahres an einen Geschäftsführer bezahlten Bezüge immer nur Akonto-Charakter (als Vorauszahlung) haben und welche sodann erst nach Ablauf eines Jahres überhaupt endfestgestellt und endabgerechnet werden können."

Es sei somit im Frühjahr 1998 erstmals eine Neuberechnung des Geschäftsführerbezuges des Bw. auf Basis des Unternehmensergebnisses 1996 und der Rohbilanz 1997 der Gesellschaft durchgeführt worden. Von diesem Ergebnis habe man den Durchschnitt errechnet. Diesem Durchschnittsergebnis sei sodann 50 % als erfolgsabhängiger Bestandteil zum Fixum hinzugerechnet worden und sei dieser Betrag als gesamt zustehender Geschäftsführerbezug für die zu diesem Zeitpunkt noch nicht bilanzierten zwei Jahre (1997 und 1998) ausgewiesen worden. Nach der selben Systematik seien die Berechnungen im Jahr 2000 und 2002 erfolgt.

Auch könne in der Art der Abrechnung kein Indiz erblickt werden, die im Fax beschriebene Regelung sei nicht entsprechend gelebt worden. Aus der Bezeichnung der Überweisungen als "Gehalt" könne nicht geschlossen werden, es handle sich dabei um den vereinbarten Gesamtbezug. Wie bereits erwähnt, beinhalten Akontozahlungen auf einen gewinnabhängigen Gehaltsbestandteil ein Element der Schätzung, weswegen eine Festlegung der ausbezahlten Akontobeträge als angemessenen Geschäftsführerbezug nicht richtig erscheine.

Die ganze Vereinbarung sei sodann über die ganzen Jahre gelebt, entsprechend ausgeführt, jährlich berechnet und auch in den Büchern der Gesellschaft vermerkt worden.

Die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft im Frühjahr 2002 habe man zum Anlass genommen, einerseits das Thema Geschäftsführerbezug erneut zu diskutieren und andererseits strategische und organisatorische Veränderungen vorzunehmen. So habe man beschlossen das ausstehende Stammkapital einzuzahlen und auch zu erhöhen sowie das Geschäftsführerdarlehen bereits vor Ablauf der 5-Jahresfrist an die Gesellschaft zurückzuzahlen. Die Darlehensrückzahlung sei somit vereinbarungsgemäß erfolgt und in den Büchern entsprechend vermerkt worden.

Das Interesse des Bw. ein Erwerbseinkommen und ein Arbeitsverhältnis zu erhalten stehe im Widerspruch zum Interesse des Gesellschafters das Unternehmen und die Investitionen zu sichern. Mit der gegenständlichen Vereinbarung sei diesem Interessengegensatz bestmöglich

Rechnung getragen worden und stelle auch die Darlehengewährung an den Bw. keinen unüblichen Sachverhalt dar.

Seitens des Finanzamtes wären keine Daten oder Normen dafür vorgelegt worden, was als fremdüblich angesehen werde, es werde ausschließlich behauptet, die vorliegende Vereinbarung werde als nicht fremdüblich erachtet.

Den einzelnen Darlegungen und Begründungselementen der Außenprüfung werde entgegnet:

Zur Nichtanerkennung der rückwirkenden Kürzung der Bezüge und der Darlehensauszahlung werde erwähnt, dass im vorliegenden Fall die Bezüge nicht rückwirkend gekürzt sondern sodann nur an die vereinbarten Jahresbezüge angepasst worden seien, welche aufgrund einer Gewinnkomponente nur jährlich, und somit zwangsläufig nur im nachhinein, ermittelbar gewesen seien.

Fertigt ein Geschäftsführer und Gesellschafter in Personalunion eine schriftliche Darstellung einer Vereinbarung an und werde diese entsprechend zu den Akten genommen (ob unterschrieben oder nicht unterschrieben wurde bisher nicht untersucht, da es für die Behörde anscheinend ohne Bedeutung gewesen sei) könne dies vorweg nicht als "mündliche Vereinbarung" abqualifiziert werden.

Im vorliegenden Fall sei der tatsächlichen Abwicklung anscheinend kaum Bedeutung beigemessen worden, weswegen die rechtliche Begründung der Abgabenbehörde – *"wobei der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung wesentliche Bedeutung beizumessen ist"* – nicht verstanden werde, da sie damit sogar für den Bw. spreche.

Betreffend des Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung, der Nichtfixierung der Rückzahlungstermine und der Verzinsung sowie der Fälligkeit der Zinsen werde auf die bereits angesprochene Vereinbarungsniederschrift, welche diese Vereinbarungen darstelle und sodann zu den Akten genommen worden sei, verwiesen. Gerade in diesem Dokument werde die Laufzeit für die Darlehensinanspruchnahme mit 5 Jahren endfällig beschränkt und werde auch hier die mögliche Höhe der Darlehensinanspruchnahme definiert (vorheriger Gehalt abzüglich neuer Fixgehalt, in der Vereinbarung mit "Differenz" gemeint).

Erscheine es nach Ansicht der Behörde unwahrscheinlich, mit einem fremden Geschäftsführer eine derartige Vereinbarung zu treffen, bei der die Gehälter rückwirkend und in diesem Ausmaß reduziert würden, sei zu erwähnen, dass jeder variable (und somit auch erfolgsabhängige) Vertrag eine Glückskomponente innehabe. Bei entsprechender wirtschaftlicher Erholung oder nicht so starkem Einbruch des Marktes des Unternehmens wäre

eine derart starke Reduktion des Geschäftsführergehaltes nicht eingetreten. Auch eine andere Entwicklung hätte möglich sein können und könne dies kaum als ernsthaftes Argument angelastet werden.

Der Begründung der Außenprüfung wonach "die monatlichen Auszahlungen an den Geschäftsführer weiterhin unter dem Titel Gehalt erfolgt seien und weder auf den Überweisungsbelegen noch in der laufenden Buchhaltung die Auszahlungen in einen Gehalts- und in einen Darlehensteil aufgeteilt" worden seien, sei zu erwähnen, dass dies schlicht und einfach nicht möglich gewesen sei, da ja sodann die Aufteilung in Gehalt und in Darlehensteil erst mit Ablauf des Jahres nach der Feststellung der Jahresergebnisse und somit des gewinnabhängigen Gehaltsteiles und somit dann auch erst des Darlehensteiles möglich gewesen wäre.

Sämtliche Auszahlungen seien als vorläufige Akontozahlung mit jährlicher Endabrechnung gemäß vorliegender Vereinbarung zu verstehen. Den Argumenten der Behörde, dass auf den entsprechenden Überweisungen der Wortlaut "Gehalt" und nicht wie vielleicht von der Behörde erwünscht eine Nennung "Fixgehalt und Akonto erfolgsabhängiger Gehalt" vermerkt wäre, und daher der jeweils überwiesene Betrag als vereinbarter Gesamtbezug für den Geschäftsführer zu sehen sei, vermag wie bereits erwähnt nicht gefolgt werden, und könne dies wohl kein ernsthaftes Indiz dafür sein, dass die entsprechende Regelung (noch dazu über viele Jahre) nicht entsprechend gelebt worden sei.

Dem Argument, durch die Reduktion der Geschäftsführerbezüge des Bw. sollte die finanzielle Lage der Gesellschaft verbessert werden, könne die Außenprüfung nichts abgewinnen, da der Gesellschaft durch die Auszahlung der Beträge weiteres Kapital entzogen worden sei.

Diesbezüglich sei zu erwähnen, "*dass die Argumentation der Behörde leider in keinsten Weise nachvollzogen werden kann*". Hätte die Außenprüfung nachgerechnet, welche Ausgaben die Gesellschaft bei Beibehaltung des alten Geschäftsführerbezuges des Bw. gehabt hätte und welche Ausgaben das Unternehmen aufgrund der neuen Geschäftsführerbezug-Regelung gehabt habe, so hätte man feststellen können, dass hier für die Gesellschaft finanziell und kostenmäßig Einsparungen erzielt worden seien. Wenn man sodann noch die erfolgte Darlehensrückzahlung mitrechnet, hätten für die Gesellschaft wesentliche und auch notwendige Einsparungen erzielt werden können.

Erscheine der Ansatz des Geschäftsführerbezuges des Bw. von der Außenprüfung als angemessen, so sei zu erwähnen, dass hierfür keine nachvollziehbare Linie erkennbar sei, was die Behörde als angemessen empfinde. Als angemessen würde somit der Geschäftsführerbezug zwischen 2,01% und 4,77% des Umsatzes schwanken und würden die Geschäftsführerbezüge nominell zwischen ATS 490.000,00 und 1.330.000,00 schwanken, und

dies nicht linear zu den Erfolgen des Unternehmens. Daraus eine nachvollziehbare Angemessenheit zu erkennen falle schwer, umso mehr spreche dies für die durch die Parteien getroffene Vereinbarung, welche die Angemessenheit der Höhe nach am Erfolg des Unternehmens bemesse.

Werde auch vom steuerlichen Vertreter des Bw. die Reduktion des Geschäftsführerbezuges für das Jahr 2001 auf monatlich ÖS 12.000,00 als überspitzt angesehen, so sei zu erwähnen, dass diesbezüglich Grenzen der Angemessenheit möglicherweise unterschritten worden seien, aber könne dieses Zugeständnis nicht auf die gesamte strittige Position bezogen werden.

Stimme der Überweisungsbetrag (€ 143.568,02) nicht mit dem offenen Saldo des Verrechnungskontos und der Darlehensforderung überein, so werde dazu ausgeführt, es sei aus der Buchhaltung der Gesellschaft ersichtlich, dass mit dieser Überweisung vorrangig das Darlehenskonto und zugleich sodann ein Teil des laufenden Verrechnungskontos des Bw. getilgt worden sei und finden sich diese Buchungen entsprechend im Jahresabschluss wieder, Welche Zweifel und Begründungen aus dieser Darstellung für die Behörde folgen, könne leider nicht erkannt werden.

In Anlehnung an die Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerrichtlinien sei rechtlich anzumerken, dass bei anzuerkennenden Dienstverhältnissen die Prüfung der Angemessenheit der Bezahlung am Maßstab der Entlohnung gesellschaftsfremder Personen im Vordergrund stehe. Dabei bilden der Wert der Dienstleistung und die Entlohnung der anderen Angestellten, die wirtschaftliche Situation, die Maßgeblichkeit der Gesamtausstattung und das Heranziehen des Fremdvergleiches die maßgeblichen Parameter. Bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation müsse jedoch die Möglichkeit der Lohn- und Gehaltskürzung vorgenommen werden können (VwGH vom 24.11.1987, 87/14/0157).

Aus den der Außenprüfung übermittelten Unterlagen – durchschnittliche Geschäftsführerbezüge der Garant-Gruppe – ist ersichtlich, dass die mit dem Bw. vereinbarten und in der Bilanz angesetzten Bezüge grundsätzlich im Rahmen der in der Branche gezahlten Bezüge liegen und daher als angemessen zu beurteilen seien.

Zusammenfassend halte der steuerliche Vertreter des Bw. fest, dass sämtliche Bestimmungen, wie die Richtlinien für Verträge unter nahen Angehörigen oder die Bestimmungen zur Prüfung von Angemessenheit letztendlich nur der Einhaltung jener rechtlichen fundamentalen Grundbestimmung dienen, welche gewährleisten soll, dass eine willkürliche Verschiebung von Steuerlasten durch den Steuerpflichtigen vermieden werden soll. Diese Bestimmungen stellten keinen eigenen Rechtsbestand und Folgentatbestand dar sondern dienen nur als

Auslegungsregel für obige Grundbestimmung. Formelle Bestimmungen hätten üblicherweise oder oft nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung. Das Nichterfüllen von Formerfordernissen, sofern überhaupt gegeben, könne nicht unweigerlich zu rechtlichen Würdigungen führen, die mit einem Sachverhalt in völligem Gegensatz stehen. Wäre dies der Fall, würden die Auslegungsregeln bezüglich der Einhaltung von Formerfordernissen unweigerlich zu einer Strafbestimmung mutieren, welche die wirtschaftliche Betrachtungsweise völlig überlagern würde und damit rechtsunbedeutend machen würde.

Die Auslegungsregeln dienen nur dazu, dem Hauptzweck und damit der rechtlichen Grundbestimmung zu dienen, sie können jedoch die Grundbestimmung weder inhaltlich abwandeln oder gar ersetzen.

Die Einräumung von Darlehen an Mitarbeiter oder Geschäftsführer sei im heutigen Wirtschaftsleben üblich und existieren dazu entsprechende steuerrechtliche Regelungen, welche darauf schließen lassen, dass der Steuergesetzgeber diese Fälle für allgemein gegeben und daher für regelungswürdig erachte. Hinsichtlich der Ausmaße von eingeräumten Darlehen sei im Einzelfall zu beurteilen, ob sie als angemessen und fremdüblich zu betrachten seien. Im Rahmen des Interessensausgleich sei im gegenständlichen Falle den Interessen des Gesellschafters und des Geschäftsführers bestens und ausgewogen Rechnung getragen worden, indem beide Seiten eine Vereinbarung abgeschlossen hätten, die sie wohl als fremde Personen ebenso geschlossen hätten, da sie, jedem für sich, ihre wesentlichen Interessen ausgewogen berücksichtigt habe.

Betreffend der Darstellung und Form der Vereinbarung so sei diese in der Gesellschaft entsprechend zu Akt genommen worden und sollte es auch nicht gegen den Bw. wirken, wenn getroffene Vereinbarungen nicht in legistischer Weise detailliert und umfassend ausgeführt, sondern in kurzer und prägnanter, jedoch nachvollziehbarer und interpretierbarer Form ausgefertigt worden sei.

Auch der ausgefeiltste Vertrag biete Substanz für Streitigkeiten und Missinterpretationen. Auch dürfe erwähnt werden, dass es bei allen großen und wichtigen Rechtsgebieten Auffangbestimmungen gebe, sofern die Parteien etwas in einem Vertragswerk unerwähnt lassen. Dies bedeute jedoch noch lange nicht, dass es sodann an einer entsprechenden und zu vollziehenden Regelung fehle, diese werde sodann durch das Gesetz bereitgestellt. Aus diesen Gründen habe auch eine kurze und nicht in allen Belangen und im Detail ausgefertigte Vereinbarung ihre zivilrechtliche Gültigkeit und sollte damit auch den steuerrechtlichen Anforderungen genügen.

Sofern überhaupt Formerfordernisse fehlen, so gelte es trotzdem zu berücksichtigen, dass die Vereinbarung über Jahre entsprechend gelebt und vollzogen worden sei.

Bezüglich des durchgeführten Modus und der Abwicklung der getroffenen Vereinbarung habe diese aufgrund der getroffenen Bestimmungen nicht anders durchgeführt werden können, Jahresvereinbarungen können nicht monatlich genau abgerechnet werden und bleibe eben dies einer Jahresabrechnung vorbehalten.

Aus vorgenannten Gründen beantrage die Bw. der Berufung stattzugeben.

Der Berufung hält die Außenprüfung mit Stellungnahme vom 28. Februar 2005 im Wesentlichen entgegen:

Die Berufungsbegründung entspreche in weiten Teilen dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. September 2003. Dieses Vorbringen habe in die rechtliche Würdigung des gegenständlichen Sachverhaltes ebenso Eingang gefunden, wie die schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters der Gesellschaft vom 15. Dezember 2003, abgegeben im Rahmen bei deren Außenprüfung (StNr. 312/2270, ABp AS 346-368).

Über die Änderung und Anpassung des Geschäftsführerbezuges im Sommer 1997 seien bis auf die Ablichtung der Faxmitteilung vom 29. Juli 1997 keine weiteren Unterlagen und Berechnungen vorgelegt worden. Der dem Bw. seit dem September 1996 ausbezahlte Geschäftsführerbezug in Höhe von ÖS 95.000,-- habe keine Änderung erfahren und sei auch eine Berechnung der Bezugsanpassung für 1999/2000 –, lediglich eine korrigierte Version (ABp AS 267) – sowie die Berechnung des Bezuges von ÖS 12.000,-- im Jahr 2001 nicht vorgelegt worden.

In der berufungsgegenständlichen Vorgehensweise der erst bei Bilanzerstellung – sechs Monate nach Bilanzstichtag – vorgenommenen nachträglichen Kürzung des ausbezahlten Geschäftsführerbezuges des Bw. durch die Gesellschaft, könne eine planbare finanzielle Situation für den Bw. nicht erblickt werden, zumal die rückwirkende Reduktion des Jahresbezuges für 1997, 1998 bzw. für 2001 jeweils in Höhe von 42%, 53% bzw. 66% erfolgte. Nach Ansicht der Außenprüfung hätte dies mit einem fremden Geschäftsführer nicht vereinbart werden können.

Die Erhöhung der Auszahlungsbeträge auf ÖS 75.000,--, trotz vorjähriger Reduktion auf ÖS 55.000,-- habe die Gesellschaft sinngemäß mit der "Hoffnung auf bessere Geschäftsergebnisse" begründet. Dies widerspreche aber der behaupteten 2-jährigen Anpassung der Geschäftsführerbezüge des Bw.

Zu verweisen sei auch, dass für 1999 auf dem Lohnkonto die Auszahlung von 12 Bezügen zu ÖS 35.000,-- verzeichnet seien. Dies stehe in Widerspruch zu den ausbezahlten Beträgen (14 x ÖS 75.000,--) sowie zu den in der Bilanz verbuchten Auszahlungen von 14 x ÖS 35.000,--.

Für die Außenprüfung ergebe sich durch die von der Gesellschaft gewählte Vorgehensweise – diese zeitigte keine Auswirkungen auf den Gewinn der Gesellschaft – eine Einschränkung der Liquidität bei einer angespannten finanziellen Situation. Die im Jahr 2002 erfolgte Kapitalerhöhung und "Abdeckung des Verrechnungskontos" habe allerdings keine Auswirkungen auf die Liquidität in den Jahren 1997 – 2001.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass nicht die Gehaltskürzung an sich in Frage gestellt werde, sondern die fremdunübliche rückwirkende Verminderung des ausbezahlten Geschäftsführerbezuges des Bw. bei der Bilanzerstellung und die Umbuchung der Gehaltskürzung auf das Bilanzkonto Darlehen. Da in der Berufung keine neuen Argumente und kein neuer Sachverhalt zur Beurteilung gelange, beantragt das Finanzamt die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 9. Mai 2005 langte die Gegenäußerung des Bw. zur Stellungnahme der Außenprüfung beim Finanzamt ein und entgegnete dieser dabei im Wesentlichen:

Sehr wohl habe es für den Bw. eine wirtschaftlich planbare Situation gegeben, indem er laufend und mittelfristig über bestimmte Mittelzuflüsse, in welcher Art immer, in welcher Widmung immer und in notwendiger Höhe habe verfügen können. Die Vereinbarung, wonach die Differenzbeträge zu den vorigen Geschäftsführerbezügen als Darlehen entnommen werden könnten, entstamme genau dieser Zielsetzung, wodurch der Bw. in die Lage versetzt werden sollte, seine finanzielle Planung aufrechtzuerhalten.

Bereits am 5. September 2003 habe die Gesellschaft mit umfassenden Schreiben eine Kopie der Fax-Mitteilung im Rahmen ihrer Außenprüfung übermittelt und werde nunmehr nochmals die Berechnung des Geschäftsführerbezuges des Bw. für die Jahre 1997 – 2000 beigelegt.

Beizupflichten sei der Außenprüfung, wonach der isoliert betrachtete Buchungsvorgang nach außen möglicherweise nicht zum Ausdruck komme. Festzuhalten sei, dass ein bloßer Buchungsvorgang könne weder eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung ersetzen noch gehe daraus der Rechtsgrund selbst hervor. Da im gegenständlichen Fall eine Darlehensvereinbarung getroffen und dementsprechend umgesetzt worden sei, somit ein Rechtsgrund für die Zahlungen und Buchungen vorliege, könne kein Unterschied in der Abwicklung zu einem "normalen" Dienstverhältnis erblickt werden.

Dem Einwand der Außenprüfung, der nachträgliche Entgeltsverzicht des Bw. führe zu einer Einlage, wenn auf den bereits entstandenen Entgeltsanspruch verzichtet werde, könne im gegenständlichen Fall nicht gefolgt werden, weil der Bw. die Neuregelung durch entsprechende Bilanzansätze akzeptiert habe. Darüber hinaus seien die vereinbarten Regelungen nicht nachträglich, sondern erst mit der Vereinbarung (Faxmitteilung) vom 29. Juli 1997 vorgenommen und in weiterer Folge umgesetzt.

Die Darstellung der Außenprüfung, wonach die auf dem Lohnkonto 1999 verzeichneten 12 Bezüge des Bw. nicht im Einklang mit den ausbezahlten Bezügen (14 x ÖS 75.000) und nicht mit den in der Bilanz verbuchten (14 x ÖS 35.000) stehen, sei richtig und logisch. Gemäß der Vereinbarung habe sich für 1999 und 2000 ein Geschäftsführerbezug von ÖS 490.000 errechnet (12 x 40.833,33 oder 14 x 35.000), welcher auch im jeweiligen Jahresabschluss als Geschäftsführerbezug angesetzt worden sei. Die erwähnten 12 Bezüge (in Summe ÖS 420.000) stellen den "Akonto-Geschäftsführerbezug" des laufenden Jahres dar, welcher für dieses angenommen worden sei. Die Annahme entspreche annähernd dem tatsächlich eingetretenen Ereignis. Die erwähnten 14 x ausbezahlten Bezüge von ÖS 75.000 (in Summe ÖS 1.050.000) stellen den "Akonto-Geschäftsführerbezug" inklusive der vereinbarten und möglichen Darlehensaufnahme dar. Ein Widerspruch in den vorgenommenen Buchungen könne somit nicht erblickt werden.

Argumentiere die Außenprüfung damit, der Gesellschaft wäre durch diese Vereinbarung in einer wirtschaftlich und finanziell angespannten Lage Kapital und Liquidität entzogen worden, so sei zu entgegnen, dass auch Darlehensforderungen Vermögen darstellen und es somit zu keinem Vermögensabfluss gekommen sei. In diesem Zusammenhang könne auch keine Einschränkung der Liquidität der Gesellschaft erkannt werden, zumal wesentliche Skontoerträge auf keine angespannte Liquiditätssituation schließen lassen.

Dem Einwand der Außenprüfung stimme die steuerliche Vertretung des Bw. zu, *"sofern es keine entsprechende Vereinbarung gäbe, eine rückwirkende Umbuchung eines ausbezahlten Geschäftsführerbezuges auf Darlehen, steuerrechtlich nicht anzuerkennen wäre, da eine diesbezügliche Rechtsgrundlage dazu wahrscheinlich fehlen würde.*

Im vorliegenden Fall gibt es jedoch eine entsprechende Vereinbarung und wurde auch vereinbart, dass der zustehende GF-Bezug nachträglich auf Basis der Unternehmensergebnisse ermittelt wird, was in der heutigen Zeit als absolut üblich anzusehen ist und dass eine Darlehensaufnahme innerhalb einer bestimmten Frist als Interessensausgleich für die Zustimmung zu einem wahrscheinlich und auch sodann tatsächlich geringerem GF-Bezug gestattet wird. Kritisierenswert bleibt alleine, dass im Rahmen der monatlichen Auszahlung der Auszahlungsteil 'Akonto GF-Bezug' und der

Auszahlungsteil 'Darlehnsauszahlung' nicht sofort entsprechend getrennt dargestellt wurden und dies erst im Rahmen der Bilanzdarstellung, jedoch nach den vorliegenden und vereinbarten Regeln, vorgenommen wurde."

Abschließend beantragt der Bw. der Berufung stattzugeben.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als strittig stellt sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren die Frage der Zulässigkeit der rückwirkenden Reduktion des Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges im Rahmen der Bilanzerstellung und die Behandlung eben dieser Bezugskürzung im Zeitpunkt der Bilanzerstellung als Darlehensgewährung, dar.

Der Bw. erhält für seine Geschäftsführertätigkeit von der Gesellschaft Bw. (14 x) monatlich einen Geschäftsführerbezug ausbezahlt. Eine schriftliche Vereinbarung über die Höhe des Geschäftsführerbezuges bzw. ein schriftlicher Dienstvertrag liegt im berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht vor.

Infolge der Veränderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Tätigkeit der Gesellschaft – erhöhte Konkurrenz, geringerer wirtschaftlicher Gewinn – wurde zu Beginn des Jahres 1997 beschlossen, die Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge an die sich abzeichnenden Veränderungen anzupassen.

Mit Fax-Mitteilung vom 29. Juli 1997 teilte die Geschäftsführung (Bw.) der Gesellschaft dem steuerlichen Vertreter, welcher auch den Bw. steuerlich vertritt, diesbezüglich folgendes mit (ABp AS 265 zu StNr 312/2270, ESt-Akt 2000, AS 38):

"... Bezüglich meinem Gehalt: Jetziger Gehalt wird aufgeteilt (1/3 Fixum, 2/3 gewinnabhängig, 50% für mich, 50% für die Firma), aber nur alle zwei Jahre anpassen. Aber dafür kann ich mir in der Zwischenzeit die Differenz als Darlehen rausnehmen. Gilt aber befristet auf 5 Jahre. Dann müssen wir weitersehen. Ich nehme es so zu den Akten, falls es nicht geht, bitte anrufen. ... "

Als Folge dieser Erklärung wurden die dem Bw. laufend ausbezahlten Geschäftsführerbezüge anlässlich der Bilanzerstellung der Gesellschaft nachträglich reduziert und die Differenz zwischen dem laufend ausbezahlten und dem nachträglich bei Bilanzerstellung ermittelten Gesellschafter-Geschäftsführerbezug dem "Darlehenskonto" des Bw. angelastet.

Folgende Tabelle stellt die zahlenmäßigen Auswirkungen der Fax-Mitteilung vom 29. Juli 1997 dar:

	1997	1998	1999	2000	2001
dem Bw. ausbezahlter GF-Bezug	1.330.000	795.000	1.050.000	730.000	490.000
als GF-Bezug (nachträglich) verbucht von Gesellschaft auf "Darlehen"	770.000	770.000	490.000	490.000	168.000
gebuchte Beträge	560.000	25.000	560.000	240.000	322.000
von Bp. als zusätzliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit beurteilt	560.000	25.000	560.000	240.000	322.000

Die oben wiedergegebene Faxmitteilung vom 29. Juli 1997 stellt die einzige schriftliche Grundlage für die Reduktion des Geschäftsführerbezuges des Bw. sowie die Grundlage für die Gewährung der Darlehen an den Bw. dar. Das Vorhandensein weiterer schriftlicher Fassungen in Vertragsform wird auch gar nicht behauptet.

Vom Finanzamt wurden diese nachträglich gekürzten und sodann auf das Bestandskonto "Darlehen" gebuchten Beträge an den Bw. im Rahmen der Außenprüfung bei der Gesellschaft als Betriebsausgabe sowie als laufender Geschäftsführerbezug beurteilt. Aus den diesbezüglichen Akten (ABp AS 274, ABp AS 249) erschließt sich hinsichtlich des zeitlichen Ablaufes der Auszahlungen der laufenden Bezüge an den Bw. folgendes:

Im Jahr 1997 wurden dem Bw. monatlich ÖS 95.000,-- ausbezahlt und wurde dieser Bezug bis zum 26. Februar 1998 in dieser Höhe beibehalten.

Ab dem 23. März 1998 erhielt der Bw. bis zum 10. Jänner 1999 monatlich ÖS 55.000,-- als Geschäftsführerbezug von der Gesellschaft überwiesen.

Vom 10. Jänner 1999 bis zum 10. Juli 2000 erhielt der Bw. einen monatlichen Geschäftsführerbezug in Höhe von ÖS 75.000,-- ausbezahlt.

Im Zeitraum 10. Juli 2000 bis zum 2. Dezember 2002 bemisst sich der von der Gesellschaft ausbezahlte Geschäftsführerbezug des Bw. in Höhe von ÖS 35.000,--.

Ab dem 2. Dezember 2002 erhält der Bw. einen monatlichen Bezug in Höhe von ÖS 12.000,-- ausbezahlt.

Die aufwandsmäßige Erfassung dieser einzelnen Zahlungen in der Buchhaltung der Gesellschaft erfolgte über die Verbuchung auf dem Konto "Geschäftsführergehälter".

Zusammenfassend dargestellt ergeben die (durchschnittlichen) monatlichen Auszahlungen der Gesellschaft an den Bw. sowie die im Rahmen der Bilanzerstellung sodann tatsächlich als Bezug errechneten und gebuchten Zahlungen nachstehendes Bild:

	1997	1998	1999	2000	2001
Ø monatliche Auszahlung	95.000	56.785	75.000	52.142	35.000
nachträglich monatlich gebuchter Gehalt	-55.000	-55.000	-35.000	-35.000	-12.000

Am 29. Mai 2002 zahlte der Bw. den Betrag von € 143.568,02 (ÖS 1.975.539,03) mit dem Zahlungszweck "*Abdeckung Verrechnungskonto*" auf das Bankkonto der Gesellschaft ein und glich damit das Darlehenskonto bei der Gesellschaft aus.

Der Bw. beantragt, die Behandlung des Geschäftsführergehaltes und des Darlehens wie ursprünglich der Behörde gegenüber erklärt anzuerkennen.

Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstich EStG 1988 sind Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu beurteilen. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Rechtsbeziehungen zwischen Fremden werden so gestaltet, dass sie das tatsächliche Geschehen widerspiegeln, die Geschäftspartner "wollen sich nichts schenken" (Jakom/Lenneis, EStG 2009, § 4, Tz 331). Da jedoch dieser Interessensgegensatz bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden vielfach fehlt bzw. ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, wird dieser Interessensgegensatz anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt.

Als nahe Angehörige gelten unter anderem die in § 25 BAO aufgezählten Personen, andere verwandte oder verschwägte Personen, sonstige Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, aber auch die einer Gesellschaft nahe stehenden Personen, wie z.B. der Geschäftsführer und auch der beteiligte (Allein-)Gesellschafter. Da diesfalls Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – im gegenständlichen Fall zwischen dem (Allein-)Gesellschafter-Geschäftsführers und der von ihm beherrschten Gesellschaft – auf ihre steuerliche Relevanz zu überprüfen sind, ist zu untersuchen, ob die gegenständliche (Dienst-)Vereinbarung bzw. und auch die damit in

Zusammenhang stehenden Darlehensverträge auch zwischen Gesellschaftsfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutig, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären

(Doralt, EStG ⁴ § 2 Tz 158, mit Judikaturhinweisen, Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz. 45 zu § 8).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien liegen in der im § 21 BAO statuierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 29.11.2000, 95/13/0004). Der Mangel einer dieser drei Voraussetzungen hat die steuerliche Unwirksamkeit der Vereinbarung zur Folge.

Die Schriftform einer Vereinbarung wird bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile für die steuerliche Anerkennung nicht zwingend vorausgesetzt, es sei denn es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich ihn in Schriftform abzuschließen. Die fehlende Schriftform führt dann in aller Regel zur steuerlichen Nichtanerkennung des Vertrages. (Dienst-)Verträge jedenfalls, die das Schulden der Arbeitskraft zum Inhalt haben und sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der geschuldeten Arbeitsleistung orientiert, setzen das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung voraus, deren wesentliche Inhalte eindeutig und zweifelsfrei feststehen müssen. Dies gilt insbesondere für abgrenzbare Gehalts- bzw. Bezugsbestandteile wie z.B. etwa neben dem laufenden Bezug vereinbarte Bonuszahlungen und Umsatzbeteiligungen.

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd

gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen, sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Um dem gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern(-Geschäftsführern) wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernisses Rechnung zu tragen, ist der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0067).

Gemäß § 167 Abs. BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt es, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; VwGH vom 14.5.1991, 89/14/0195).

Subsumiert man nunmehr den Sachverhalt unter obigen rechtlichen Ausführungen, so ergibt sich für den unabhängigen Finanzsenat, dass die zwischen dem Bw. und der Gesellschaft getroffene Vereinbarung – offensichtlich geworden durch die Faxmitteilung vom 29. Juli 1997 – einem anzustellenden Fremdvergleich vor allem deswegen nicht standhält, weil sie keinen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und weil sie mit einem fremden Dritten so nicht geschlossen worden wäre.

Eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Zwar ist bei unklarem und nicht eindeutigem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der

sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (*Ruppe*, Familienverträge², 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; *Doralt/Renner*, a.a.O., § 2, Tz 163).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seiner Rechtsprechung einen strengeren Standpunkt (so z.B. VwGH 22.9.1992, 88/14/0074, betrifft einen nicht anerkannten Kaufvertrag zwischen einem Eltern und minderjährigem Sohn wegen nicht eindeutig festgelegter Rechte und Pflichten).

Damit eine Vereinbarung überhaupt anzuerkennen ist, ist eine deutliche Fixierung der wesentlichen Leistungsbestandteile und Aufgabengebiete gefordert.

Ein klarer und zweifelsfreier Inhalt einer wie im Berufungsverfahren strittigen Vereinbarung wäre – exemplarisch angeführt – nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates etwa

- die Angabe der bisherigen Höhe des Geschäftsführerbezuges;
- die Angabe der betragsmäßigen Höhe des als "Fixums" bezeichneten Gehaltsbestandteiles;
- die Angabe ab welchem Zeitpunkt diese Vereinbarung gilt;
- die Angabe von welchem Gewinnbegriff (z.B. vor/nach Abschreibungen, vor/nach Berücksichtigung des Geschäftsführerbezuges, vor/nach Berücksichtigung von Verlustvorträgen, vor/nach Vornahme von Forderungs- bzw. Wertberichtigungen udgl.) die Neuberechnungen des Jahresbezuges ausgeht, zumal je nach Verfahren der Gewinn für der Gesellschaft unterschiedlich hoch ausfallen kann;
- die Angabe, wie sich die Geschäftsführerbezüge des Bw. bei "Verlusten" der Gesellschaft berechnen und Regelungen wie in diesem Fall mit "Akonto-Zahlungen" zu verfahren sei;
- die Angabe, ob auch der als "Fixum" bezeichnete Gehaltsbestandteil einer zweijährigen Anpassung unterliegt;
- die Angabe der betragsmäßigen Höhe der Gehaltsbestandteile, welche "Akonto-Charakter" aufweisen bzw. ob überhaupt eine Akontierung von Gehaltsbestandteilen erfolgt;
- die Angabe der Modalitäten bei vorzeitiger Auflösung des Dienstvertrages;
- die Angabe eines konkreten Tilgungsplanes für die einzelnen "Darlehen";
- die Angabe des Darlehenszinssatzes udgl.

Von einer Vereinbarung, welche einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist ist bei der gegenständlichen Faxmitteilung folglich nicht auszugehen.

Eine erstmalige Darlegung der Berechnungsmethode des Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges des Bw. erfolgte mit Schreiben des steuerlichen Vertreters Gesellschaft vom 5. September 2003 im Zuge der Außenprüfung bei der Gesellschaft (StNr. 312/2270, ABp AS 260, 4. Absatz und AS 266 und 267), doch kann diese Berechnungsmethode nicht mit eindeutiger Sicherheit aus der gegenständlichen Faxmitteilung abgeleitet werden.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters des Bw, wonach der Inhalt der Faxmitteilung vereinbarungsgemäß über die ganzen Jahre gelebt, entsprechend ausgeführt, jährlich berechnet und auch entsprechend in den Büchern vermerkt worden sei, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann. Ein solcher Buchungsvorgang kommt weder nach außen zum Ausdruck noch geht daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervor (VwGH vom 2.6.2004, 2001/13/0229).

Zuzustimmen ist dem steuerlichen Vertreter des Bw., dass erfolgsabhängige Gehaltsbestandteile immer erst mit dem Ablauf eines Geschäftsjahres festgestellt werden können. Doch mit diesem Einwand wird für die angefochtenen Bescheide keine Rechtswidrigkeit aufgezeigt und wird auch die berufungsgegenständliche Vereinbarung dadurch nicht klarer und in ihrem Inhalt eindeutiger. So werden erfolgsabhängige Gehaltsbestandteile (so z.B. Bonuszahlungen) von Bankinstituten erst nach Ablauf des Geschäftsjahres auf Grundlage des wirtschaftlichen Erfolges berechnet und sodann den Bankbediensteten ausbezahlt. Dem unabhängigen Finanzsenat ist in diesem Zusammenhang eine Akontierung der Bonuszahlungen, also die Vorauszahlung, von erfolgsabhängigen Gehaltsbestandteilen (Bonuszahlungen) im Bankwesen, wie die steuerliche Vertretung der Bw. vermeint, unbekannt.

Fremdüblichkeit

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine aus Einkünfteerzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Dabei ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Diese zweistufige Prüfung der Vereinbarung ist dahingehend

vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form und sodann mit diesem Inhalt abgeschlossen worden wäre (VwGH vom 13.12.1988, 85/13/0041).

Folgt man der Ansicht der steuerlichen Vertretung, wonach durch die berufsgegenständliche Vereinbarung (Faxmitteilung vom 29. Juli 1997) dem Bw. von der Gesellschaft Darlehen eingeräumt wurden, so stellen sich die Konstruktion dieser Darlehensverträge für den unabhängigen Finanzsenat als nicht fremdüblich dar.

Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Hingabe von Darlehen im Ausmaß von etwa ÖS 1.600.000,-- über einen Zeitraum von 4 Jahren ohne darüber eine schriftliche Urkunde mit den wesentlichen Darlehenskonditionen (Tilgungsvereinbarung, Zinsen, Sicherheiten) zu verfassen als nicht fremdüblich zu beurteilen (vgl. etwa VwGH vom 21.10.2004, 2000/13/0179; VwGH 27.11.2002, 2001/13/0032). Kein vernünftig denkender Mensch wäre bereit, einer ihm fremden Person Darlehen oder aber auch Kredite auf diese Art und Weise einzuräumen. Diese Vorgehensweise erklärt sich ausschließlich aus dem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis des Bw. zur Gesellschaft.

Den allgemeinen Ausführungen des steuerlichen Vertreters hinsichtlich der Reduktion der Geschäftsführerbezüge sowie deren Höhe kann seitens des unabhängigen Finanzsenates beigeprüft werden. Nicht zu folgen ist steuerlichen Vertretung der Bw. allerdings in der daraus gezogenen Schlussfolgerungen, wonach die Vereinbarung vom 29. Juli 1997 sich als fremdüblich darstellt.

Die Reduktion der Bezüge in wirtschaftlich angespannten Zeiten auch für einen der Gesellschaft fremden Geschäftsführer entspricht den Erfahrungen des täglichen Wirtschaftslebens und bleibt für sich unwidersprochen. Allerdings hätte ein der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich nicht verbundener Geschäftsführer nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates eine derartige – berufsgegenständliche – Vereinbarung nicht abgeschlossen. Es ist nicht nachvollziehbar, dass ein fremder Geschäftsführer einer Vereinbarung zustimmt, die einen Teil der ihm bereits ausbezahlten und ihm zugeflossenen Geschäftsführervergütung nachträglich im Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu einer Zahlungsverpflichtung an den Dienstgeber umwandelt. Auch ist in diesem Zusammenhang nicht schlüssig und zweifelsfrei ersichtlich und erklärbar, weswegen ein fremder Geschäftsführer aus Gründen der Beweissicherung und damit dem Hintanhalten von Rechtsunsicherheiten betreffend den wesentlichen Vertragsinhalt auf die schriftliche Abfassung eines in seine Rechte und Pflichten tief eingreifende Vereinbarung hätte verzichten sollen.

Schließlich bleib zu konstatieren, dass durch die gegenständliche Regelung eine persönlich wirtschaftlich planbare Lebenssituation für den – auch für einen fremden – Geschäftsführer nicht zu erkennen ist, zumal im Zeitpunkt der Auszahlung und dem Zufluss des Geschäftsführerbezuges äußerst unklar ist, welche Auszahlungen als "Bezüge" und welche als "Darlehen" bzw. als "Kredite" zu beurteilen sind. Ein (gesellschafts-)fremder Geschäftsführer würde eine derartige, mit Unsicherheiten und Unwägbarkeiten behaftete Vereinbarung nicht abschließen.

Vermeint die steuerliche Vertretung die Fremdüblichkeit der gegenständlichen Regelung dadurch zu begründen, dass sich für den Bw. die wirtschaftliche Situation und die finanzielle Planung auch durch die Gehaltsreduktionen nicht verändert hat, weil er laufend und mittelfristig über bestimmte Mittelzuflüsse, in welcher Art immer, in welcher Widmung immer und in notwendiger Höhe verfügen konnte, so wird damit die Fremdunüblichkeit der gegenständlichen Regelung aber noch offensichtlicher, da mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen ist, einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer wäre dieselbe Befugnis über Mittelzuflüsse durch die Gesellschaft eingeräumt worden.

Da es letztlich der gegenständlichen Vereinbarung auch an der erforderlichen Fremdüblichkeit mangelt und ihr somit die Berücksichtigung für steuerliche Zwecke zu versagen ist, stellen die von der Bw. dem Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten und ihm zugeflossenen Beträge Gehaltsbestandteile und keine ihm gewährten Darlehen dar.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. März 2010