

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Gernot Schleich, Wirtschaftstreuhänder, 8010 Graz, Sparbersbachgasse 63, vom 27. August 1998, 12. August 1999, 26. September 2002, 15. November 2000 und 21. Dezember 2001, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. Juli 1998, 3. August 1999, 19. September 2002, 3. November 2000 und 5. Dezember 2001, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Gründung der verfahrensgegenständlichen ARGE G.-H. (Bw.) zum 1. September 1987 wurde dem Finanzamt am 1. Dezember 1987 zur Kenntnis gebracht. Zweck der Vergesellschaftung war nach Angaben des Fragebogens das "Sammeln und Beseitigen von entwässertem Klärschlamm".

Nachdem von 1987 bis 1989 keine einzelne Einnahme und kein einziger Umsatz erklärt worden war, wohl aber verschiedenen Betriebsausgaben und Vorsteuern geltend gemacht worden waren, gab der steuerliche Vertreter über (telefonische) Befragung durch den zuständigen Referatsleiters des FA Graz-Stadt bekannt, die bisher einbekannten Daten seien auf die Forschungs- und Entwicklungsarbeit in Bezug auf eine Klärschlamm-Restentsorgungsanlage zurück zu führen. Danach werde die Anlage entweder selbst oder

durch Dritte errichtet werden. Spätere Einnahmen würden durch die Vervielfältigung der Anlage erzielt werden.

Etwa zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Erfindung und Patenterteilung (Nr. 0007, Urkunde vom abc) errichteten E.H, H.G. und R.H. die SPS-Systeme-GmbH (in der Folge: GmbH) zu dem hauptsächlichen Zweck der Erzeugung und des Handels mit dem von der Bw. entwickelten Entwässerungssystem ("Lamellenfilterpresse").

(Im Gesellschaftsvertrag vom 11. Juni 1991 schienen zwar nicht die beiden ARGE-Gesellschafter, sondern - als Treuhänder - deren steuerlicher Vertreter G.S. [Stammeinlage S 450.000,00] als Gründungsgesellschafter gemeinsam mit R.H. [Stammeinlage S 50.000,00] auf. Dieses Treuhandverhältnis wurde jedoch erst aus dem Konkursantrag vom 21. Dezember 1994 ersichtlich und waren daher die beiden ARGE-Gesellschafter von Anfang an zu je 45 % an der GmbH beteiligt.)

Diese neu gegründete GmbH hätte nun auf Grund eines Werkvertrages mit dem Abwasserverband der Gemeinden B. und O. vom 31. Jänner 1992 eine Lamellenfilterpresse liefern, montieren und in Betrieb nehmen sollen. In der Auftragserteilung war vorgesehen, dass der Auftragnehmerin (GmbH) 30 % der Gesamtauftragssumme (S 5.635.261,20), somit S 1.408.000,00 nach Auftragserteilung und weitere S 1.408.000,00 nach Montagebeginn als Teilzahlungen zu leisten wären. Diese Zahlungen wurden aber nach Punkt 9.) des Vertrages von einer vorangehenden Sicherstellung – konkret der Beibringung einer Bankgarantie in Höhe der Teilzahlungsbeträge – durch die GmbH abhängig gemacht.

Demgemäß stellten die beiden Gesellschafter der Bw. (bzw. der GmbH), E.H und H.G. am 14. Februar 1992 einen Antrag an die L.H.S. auf Abschluss eines Haftungskredites zur Übernahme einer Bankgarantie im Haftungsbetrag von insgesamt S 2.816.000,00. Dieser Kredit wurde einerseits durch persönliche Bürgschaften von E.H und H.G.

(Bürgschaftserklärungen vom 14. Februar 1992, jeweils bis zu 50 % der aushaftenden Forderung), andererseits durch Begründung von Höchstbetragshypotheken über jeweils S 1.500.000,00 an – von im Privatvermögen der Gesellschafter stehenden Liegenschaften – besichert (Pfandbestellungsurkunden vom 12. Februar 1992).

Daraufhin wurde von der L.H.S. dem Abwasserverband der Gemeinden B. und O. eine mit 17. Februar 1992 datierte schriftliche Zahlungsgarantie abgegeben mit dem Hinweis, dass "im Falle der Inanspruchnahme aus dieser Garantieerklärung die vereinbarten Sicherstellungen" in Anspruch genommen würden.

Nach Stornierung der (einzig) Auftragserteilung durch den Abwasserverband musste in der Folge über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet werden (Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom xyz) und wurden schließlich die beiden Gesellschafter als

Bürgen und Zahler für jeweils die Hälfte des Haftungsbetrages (insgesamt S 2,816.000,00) herangezogen.

Strittig ist nun im gegenständlichen Fall die Frage, wie diese Kreditbesicherung (und die daran anknüpfenden Haftungsinanspruchnahmen in den Jahren 1995 bis 2000) durch die beiden an der GmbH beteiligten ARGE-Gesellschafter steuerrechtlich zu beurteilen ist.

Das Finanzamt hat dazu in der Berufungsvorentscheidung nachstehende Auffassung vertreten:

Die verfahrensgegenständliche ARGE habe seit ihrer Gründung bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine Erlöse welcher Art immer aus operativen Tätigkeiten erzielt. Bei den zum 31. Dezember 1992 und zum 31. Dezember 1993 als Ertrag ausgewiesenen (S 1.000.000,00 S 1.800.000,00) und - nach dem Konkurs der GmbH – zum 31. Dezember 1994 als "Forderungsausfälle" gebuchten "nicht abgerechneten Leistungen" (S 1.800.000,00) handle es sich offensichtlich um Geldzuwendungen an die notleidende GmbH, nicht jedoch um das Ergebnis eines nachvollziehbaren wirtschaftlichen Leistungsaustausches zwischen den beiden Betrieben. Eine vertragliche Vereinbarung, wonach die ARGE Lieferungen oder Leistungen gegen Entgelt an die GmbH zu erbringen gehabt hätte, habe offenkundig nicht existiert. Darüber hinaus wäre in all den Jahren (1993 bis einschließlich 2000) kein Versuch unternommen worden, zur Umsetzung der bestehenden Erfindung neue Geschäftsbeziehungen einzugehen oder das Patent auf irgendeine Art und Weise selbst zu verwerten. Die ARGE habe darüber hinaus über kein Anlagevermögen und – von den über ihre Gesellschafter bei Banken aufgenommenen Krediten abgesehen – über so gut wie keine flüssigen Mittel verfügt. Demnach wäre der einzige Zweck der ARGE die technische Entwicklung einer Erfindung bis zur Patentreife gewesen.

In der Inanspruchnahme aus einer persönlichen Bürgschaft, die Gesellschafter für ihre eigene Gesellschaft eingegangen seien, könne nun – so die weiteren Ausführungen des Finanzamtes - nie etwas anderes gesehen werden als eine Einlage. Erfolge die Bürgschaftszahlung für eine Personengesellschaft, so erhöhe die Einlage das Kapitalkonto (VwGH 25.9.1985, 83/13/0186 und VwGH 17.12.1998, 97/15/0122), ohne zu einer Betriebsausgabe zu führen. Werde ein Gesellschafter aus einer Bürgschaft zu Gunsten seiner Kapitalgesellschaft in Anspruch genommen, so seien die diesbezüglichen Aufwendungen (quasi als zusätzliche bzw. nachträgliche Anschaffungskosten) auf seine Beteiligung zu aktivieren (VwGH 24.1.1990, 86/13/0162). In letzteren Fällen könne es keinen Unterschied machen, ob die Beteiligung im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten werde (vgl. VwGH 13.9.1988, 87/14/0132). Ebenso könne nicht entscheidend sein, ob die Bankverbindlichkeit in die nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 geführten Bücher der Bw. aufgenommen worden sei; eine derartige

Bilanzmaßnahme könnte rechtlich unrichtig sein (wenn die Fremdmittel dem Betrieb überhaupt nicht dienen sollten) oder es könnte auch im Anschluss an die Kreditaufnahme eine Entnahme mit nachfolgender Einlage in eine andere Gesellschaft stattfinden.

Aber selbst dann, wenn man die - mit den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung ohnehin schwer in Einklang zu bringende - Meinung vertreten wollte, es würden Bürgschaften von Gesellschaftern für ihre Gesellschaft ausnahmsweise nicht *societas causa*, sondern aus rein betrieblichen Gründen eingegangen werden, würde dies jedenfalls im Anlassfall nicht zutreffen. Mit Berufungsentscheidung vom 26. Juni 2002, GZ. RV-130.97/1-8/97, habe die Finanzlandesdirektion für Steiermark bereits zu Recht erkannt, dass die GmbH nur völlig unzureichend mit Eigenkapital ausgestattet gewesen wäre und die als "Darlehen" bezeichneten zweifelhaften Mittelzufuhren seitens der Bw. in den Jahren 1992 bis 1994 (insgesamt S 4,355.000,00) steuerlich als verdecktes Eigenkapital anzusehen wären. Dasselbe müsse - so die abschließenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung – sinngemäß für die Übernahme von Bürgschaften gelten, ohne die die Körperschaft ihre Tätigkeit überhaupt nicht aufnehmen hätte können. Derartigen Bürgschaften und Garantien liege kein unmittelbarer und qualifizierter Zusammenhang mit künftigen Einnahmenerzielungen zu Grunde (zB VwGH 27.11.2001, 98/14/0052, VwGH 30.9.1999, 97/15/0101), sondern das Interesse der Anteilsinhaber an einer entsprechenden Kapitalausstattung.

Demgegenüber vertritt der steuerliche Vertreter der Bw. im Vorlageantrag die Auffassung, dass der "grundlegende Aspekt für die unrichtige Beurteilung" durch das Finanzamt in der gegenteiligen Ansicht des Rechtsverhältnisses zwischen der GmbH zu der GesbR (ARGE) und den Gesellschaftern dieser GmbH und der GesbR liege.

Das Projekt der Entwicklung einer volkswirtschaftlich wertvollen Erfindung (Schlammentwässerungsanlage) und deren Verwertung wäre von Anfang an durch die Bw. geplant und auch bis zur Konkurseröffnung (der GmbH) von dieser durchgeführt worden. Als Nachweis würden die anlässlich der Forderungsanmeldung an den Kreditschutzverband vom 8. Februar 1995 vorgelegten Belege zur Einsichtnahme beigeschlossen. Aus diesen Belegen, die eine "Auflistung der nicht abgerechneten Leistungen für die Entwicklung, Detailkonstruktion, Herstellungsüberwachung und Montagebeaufsichtigung in den Jahren 1992 bis 1994" enthielten, könne entnommen werden, dass die Bw. tatsächlich Leistungen erbracht habe und es sich nicht nur um "Geldzuweisungen" an die notleidende GmbH gehandelt hätte, wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt worden sei.

Weiters habe das Finanzamt die Tatsache nicht ausreichend gewürdigt, dass die GmbH ausschließlich als Vertriebskanal fungieren hätte sollen und in weiterer Folge die Bw. für die technischen Belange und als Konstruktionsfirma am Markt aufgetreten wäre. Dass die

wesentlichen Geschäftsbeziehungen zur eigenen Vertriebsfirma bestanden hätten, sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ja nicht unüblich.

Wenn also das "Pilot-Projekt" (durch welche Gründe auch immer – technischer oder politischer Art) nicht gescheitert wäre, wäre eine "ganz normale wirtschaftlich sehr erfolgreiche Geschäftsverbindung" zwischen der ARGE als "Konstruktions-GesbR" und der GmbH als "Vertriebs-GmbH" (mit gegenseitiger Leistungsverrechnung) zustande gekommen. Aus diesem Grund müsste auch - so die weiteren Ausführungen im Vorlageantrag – beeinsprucht werden, dass die beiden Gesellschafter der Bw. als "Privat-Personen" die in Rede stehenden Bankgarantie beigebracht hätten, sondern "in ihrer Funktion als Gesellschafter der GesbR, da diese als Gesellschaft ja keine Haftung eingehen kann."

Da somit die Haftungsübernahme durch die beiden Gesellschafter der ARGE für den der GmbH eingeräumten Kredit aus rein betrieblichen Gründen erfolgt sei, seien also auch die daraus resultierenden Zahlungen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Bei betrieblicher Veranlassung der Übernahme einer Haftung für einen Bankkredit kommt den daraus erwachsenen Aufwendungen Betriebsausgabencharakter zu. Dies ist nicht der Fall, wenn die Haftungsübernahme aus persönlichen (privaten) Gründen erfolgt ist.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter – auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen – üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden.

Dies bedeutet, dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn sie

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

Es ist daher unter Bedachtnahme auf die genannten Kriterien zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen

Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Im gegenständlichen Fall behauptet nun die Bw., die ua. auf dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufbauende Argumentation des Finanzamtes sei deshalb unrichtig, da es vorliegendenfalls gar nicht um Rechtsbeziehungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern ginge, sondern – wäre das Pilot-Projekt nicht gescheitert - eine "ganz normale wirtschaftlich sehr erfolgreiche Geschäftsverbindung" zwischen der ARGE als "Konstruktions-GesbR" und der GmbH als "Vertriebs-GmbH" mit gegenseitiger Leistungsverrechnung zustande gekommen wäre; dazu komme, dass die Haftungsübernahme der Gesellschafter quasi in ihrer "Funktion" als Gesellschafter der GesbR (ARGE) erfolgt sei (und nicht als Gesellschafter der GmbH).

Dazu ist festzuhalten, dass die oben dargestellte, aus der Angehörigenjudikatur übernommene Kriterienprüfung für die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen nicht nur für Gesellschaften und deren Gesellschafter Gültigkeit hat, sondern auch auf Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaften Anwendung findet, an denen dieselben Gesellschafter direkt (oder indirekt) beteiligt sind. (vgl. Doralt, EStG⁴, § 2 Tz 159/2 und die dort angeführte Judikatur). Von einer derartigen personellen bzw. gesellschaftsrechtlichen Verflechtung ist nun im gegenständlichen Fall - die beiden ARGE-Gesellschafter sind gleichzeitig auch zu 90% an "ihrer" GmbH beteiligt - zweifellos auszugehen.

Betrachtet man nun den gegenständlichen Berufungsfall im Lichte dieser Erwägungen, stellt sich also ua. die Frage, ob auch eine "fremde", mit der Entwicklung und Herstellung eines Produktes befasste "Konstruktions-GesbR" (bzw. deren Gesellschafter) bereits im "Vorfeld" einer geplanten Geschäftsbeziehung mit einer "Vertriebs-GmbH" für deren Kredite Haftungen in Millionenhöhe aus betrieblichen Gründen übernommen hätte oder nicht.

Einer "Vertriebs-GmbH", deren einziger Auftrag zu diesem Zeitpunkt das "Pilot-Projekt" gewesen ist und es damals noch überhaupt nicht absehbar gewesen ist, dass die geplante Geschäftsbeziehung - "Konstruktions-GesbR" auf der einen und "Vertriebs-GmbH" auf der anderen Seite – jemals zustande kommen würde.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates ist es nun völlig undenkbar, dass sich eine "fremde" Konstruktionfirma iZm der (geplanten) Vermarktung ihrer Produkte (deren Einführung am Markt) einer Vertriebsfirma bedienen würde, für die sie zusätzlich (zur "eigenen" zu finanzierenden Tätigkeit) ein derartiges Haftungsrisiko eingehen müsste: Ein "fremder" Konstrukteur hätte nämlich – weder als "Privatperson" noch als Gesellschafter einer "Konstruktions-GesbR" - für eine (fremde) "Vertriebs-GmbH" derartige Haftungen

übernommen. Wenn jedoch die Haftungsübernahme trotzdem erfolgt ist, waren dafür offensichtlich außerbetriebliche, im Gesellschaftsverhältnis gelegene Gründe ausschlaggebend und stellen daher die daraus resultierenden Zahlungen keinen betrieblich veranlassten Aufwand dar.

Bemerkt wird, dass sich an diesen Überlegungen auch dadurch nichts ändert, wie die von der ARGE der GmbH in den Jahren 1992 bis 1994 in Rechnung gestellten Leistungen rechtlich zu beurteilen sind:

Das heißt, dass unabhängig davon, wie diese Leistungen rechtlich qualifiziert würden – als "bloße Geldzuweisungen" an eine notleidende GmbH (laut Auffassung des Finanzamtes) oder als "tatsächliche Leistungen" (laut Meinung der Bw.) –, die streitgegenständliche Haftungsübernahme "unter Fremden" undenkbar gewesen wäre bzw. dieselbe nur aus den oben dargelegten personellen und gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen erklärbar ist.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage hat es sich daher erübrigt, auf weitere Argumente der Bw. einzugehen und war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 21. November 2005