



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1180 Wien, Gregor Mendelstraße 2-4/1/3, vertreten durch ABG Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, 1010 Wien, Tegetthoffstraße 7, vom 6. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vom 29. Oktober 2004 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (im Folgenden kurz Berufungswerberin = Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. September 1988 als T. gegründet. Als Gesellschafter war bis Mai 2000 die PU. mit einer Stammeinlage von S 500.000,-- im Firmenbuch eingetragen, ab diesem Zeitpunkt waren diese mit einer Stammeinlage von € 35.000,-- , ES mit einer Stammeinlage von € 1.000,-- und RS mit einer Stammeinlage von € 4.000,-- . Ab Jänner 2001 waren als Gesellschafter die PU. mit einer Stammeinlage von € 34.000,-- , ES mit € 1.000,-- , RS mit € 4.000,-- und RK mit € 1.000,-- eingetragen.

Bei der Mehrheitsgesellschafterin PU. war laut Firmenbuch in den Streitjahren MS mit einer Stammeinlage von S 1.000.000,-- Alleingesellschafter und auch alleiniger Geschäftsführer.

Wohnsitz von MS war laut Firmenbuch in Wien, seit 2003 in M.

Mit Beschluss vom 27. März 2000 wurde im Pkt. 4 festgestellt, dass "im Hinblick darauf, dass an der GmbH die PU. als Alleingesellschafter beteiligt ist, die Euroumstellung keine

Veränderung der Rechte der Gesellschafter zueinander bewirkt." Gemäß Pkt. 5 dieses Gesellschafterbeschlusses wurde die Neufassung des Gesellschaftsvertrages der GmbH gemäß der Anlage 2, die einen integrierten Bestandteil dieses Gesellschafterbeschlusses darstellte, beschlossen. Demnach sind gemäß § 2 Pkt.1. Gegenstand des Unternehmens die

- a) Unternehmensberatung, Betriebsberatung und Organisation, Reorganisation von Unternehmen,
- b) Veranstaltung und Durchführung von Seminaren,
- c) Marketing- und Werbeberatung, Werbemittlung,
- d) Beratung in Finanzierungsfragen, Vermittlung von Finanzprodukten,
- e) EDV- und Internet-Aktivitäten aller Art, Beratung, Handel, Implementierung, Vermittlung,
- f) die Vermittlung aller oben genannten Geschäfte,
- g) die Vermittlung von Immobilien,
- h) Handel mit Waren aller Art sowie Vertretungen und Vertriebsaktivitäten,
- i) Geschäftsführung in anderen Unternehmen und die
- j) Beteiligung an anderen Unternehmen ausgenommen in Form von Bankgeschäften.

Gemäß § 5 Pkt. 1 hat die Gesellschaft einen oder mehrere Geschäftsführer.

Gemäß § 5 Pkt. 2 vertritt jeder Geschäftsführer die Gesellschaft in Gemeinschaft mit einem zweiten Geschäftsführer oder mit einem Gesamtprokuristen, sofern durch Gesellschafterbeschluss keine andere Vertretungsregelung festgesetzt wird. Ist nur ein Geschäftsführer bestellt, so vertritt er die Gesellschaft einzeln.

Gemäß § 6 (Geschäftsstrategie) Pkt. 1. ist es grundsätzlich Aufgabe des Geschäftsführers, das Unternehmen der Gesellschaft derart zu führen, dass das Risiko gering gehalten wird und das Unternehmen schlank, möglichst ohne eigene Dienstnehmer, sowie gewinnmaximierend geführt wird, wobei die Wertsteigerung des Unternehmens um zukünftige Gewinnmöglichkeiten zu beachten ist. Nach Pkt. 2. ist zur Beurteilung, ob gewinnmaximierendes Handeln vorliegt, jeweils zum Entscheidungszeitpunkt ein Horizont von drei bis fünf Jahren zugrunde zu legen. Insbesondere ist es Aufgabe des Geschäftsführers, Investitionen in Innovationen, Technologien, Marketing, Eintritt und Aufschließung von neuen Geschäftsfeldern und Schulung – auch ohne konkrete, zur Bearbeitung anstehende Aufträge – in angemessenem Umfang zu tätigen, auch wenn dies kurzfristig den Ertrag der Gesellschaft schmälert.

Gemäß § 7 (Zustimmungspflichtige Geschäfte und Maßnahmen, Quoren) Pkt. 1 hat (haben) der oder die Geschäftsführer – unbeschadet der sonst in diesem Gesellschaftsvertrag in sonstigen Verträgen und im GmbH-Gesetz festgesetzten Zustimmungspflichten – für nachstehende Geschäfte und Maßnahmen im Vorhinein einen zustimmenden

Gesellschafterbeschluss einzuholen, und sie haben ferner dafür Sorge zu tragen, dass auch sonstige Bevollmächtigte der Gesellschaft derartige Geschäfte und Maßnahmen nur nach vorherigem zustimmenden Gesellschafterbeschluss tätigen. Nach Pkt. 2 bedürfen folgende Geschäfte und Maßnahmen eines Gesellschafterbeschlusses mit einfacher Mehrheit des gesamten Stammkapitals:

a) Der Abschluss, die Änderung und die Beendigung von Verträgen, welcher Art auch immer, mit Geschäftsführern und deren Ehegatten und Kindern, ausgenommen Subaufträge also Unterauftragnehmer zu firmeninternüblichen Bedingungen mit einem maximalen Auftragswert von € 20.000,-- netto ohne USt.

b) ...

Gemäß Pkt. 3 bedürfen folgende Geschäfte und Maßnahmen eines Gesellschafterbeschlusses mit einer Mehrheit von 75 % des gesamten Stammkapitals.

...

i) Genehmigung für einen Geschäftsführer, Prokuristen oder Gesellschafter, Geschäfte im Sinne des § 12 dieses Vertrages zu tätigen.

j) Geschäfte mit Gesellschaftern und deren Angehörigen und Konzerngesellschaften (ausgenommen die nach § 12 gestatteten Geschäfte).

k) Für außergewöhnliche Geschäfte und Maßnahmen, insbesondere wenn der Wert oder die Belastung für das Unternehmen € 100.000,-- netto übersteigt.

...

m) Zur Festlegung allgemeiner Grundsätze der Geschäftspolitik sowie zu allen Angelegenheiten, denen grundsätzliche Bedeutung oder besondere Wichtigkeit für das Unternehmen zukommt oder die über den Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs hinausgehen.

n) Vereinbarungen von Werkverträgen mit Einzelunternehmern, freien Werkverträgen oder freien Dienstverträgen für geringfügig Beschäftigte mit Personen, die im Falle, dass eine Behörde trotz anders lautenden Vertrag ein Dienstverhältnis annimmt, einem Kündigungsschutz unterliegen würden, insbesondere jegliche Verträge mit Behinderten oder jegliche längerfristige bzw. Kettenverträge mit Personen ab dem 50. Lebensjahr. Ebenso die weitere Beauftragung solcher Personen, wenn einer der relevanten Sachverhalte eintritt (z.B. Behinderung, Erreichen der Altersgrenze).

q) Sondergenehmigungen für Gesellschafter im Sinn des § 11 Abs. 10.

r) Durch Gesellschafterbeschluss können weitere Arten von zustimmungsbedürftigen Geschäften und Maßnahmen bestimmt werden, deren Vorname der vorherigen Zustimmung durch Gesellschafterbeschluss bedarf.

4. Die Geschäftsführer haben die Gesellschafter über nachstehende, von ihnen beabsichtigte Geschäfte und Maßnahmen im Vorhinein zu verständigen. Erklärt oder erklären ein, zwei oder mehrere Gesellschafter, deren Stammeinlagen allein oder insgesamt wenigstens 25 % des Stammkapitals der Gesellschaft betragen, binnen fünf Werktagen ab Erhalt der Verständigung Widerspruch gegen dieses Geschäft oder diese Maßnahme, so hat die Geschäftsführung – wenn sie das Geschäft oder die Maßnahme dennoch tätigen will – einen zustimmenden Gesellschafterbeschluss, der mit 75 % Mehrheit des gesamten Stammkapitals schriftlich im Umlaufweg oder in einer Generalversammlung zu fassen ist, vorher einzuholen. Die Verständigung gilt mit Zugang in den Machtbereich des Empfängers (z.B. per e-Mail, Fax oder Einschreibebrief oder mit Übergabe einer entsprechenden schriftlichen Mitteilung an den Empfänger) "erhalten".

...

- c) Budgetausdehnungen während des Geschäftsjahres; Ausweitungen variabler Kosten anteilig zum Umsatz sind in diesem Sinne nicht als Budgetausdehnungen anzusehen.
- d) Eingehen von Geschäften, aus denen nach der Finanzplanung ein Bedarf an Zuführung von liquiden Mitteln entsteht, wenn diese Zuführung im Finanzierungsbudget nicht vorgesehen ist.
- g) Jegliche Vereinbarungen, bei denen eine über den Leistungszeitpunkt hinausgehende Verpflichtung von mehr als € 10.000,-- entsteht, insbesondere für: Pensionszusagen, Leasingverträge, Kauf auf Raten, Versorgungsverträge, Vereinbarung von Folgeprovisionen für Beraterprojekte und Folgeprojekte, Rahmenaufträge, wenn diese über das budgetierte Geschäftsjahr hinausgehen, außer es stehen diesen für die gesamte Laufzeit entsprechende Verpflichtungen der Kunden gegenüber.
- h) Eingehen von Abhängigkeiten: Diese sind anzunehmen bei einzelnen Geschäften mit einzelnen Geschäftspartnern oder Firmengruppen, wenn der erwartete Umsatz aus diesem Geschäft innerhalb eines Geschäftsjahres 30 % des geplanten Gesamtumsatzes dieses Geschäftsjahres übersteigt (bei Seriengeschäften gilt die Serie gesamt) oder wenn die Gefahr besteht, dass ein großer Geschäftspartner zahlreiche Aufträge vergibt, dann seine Zahlungen zurückhält und auf diese Weise das Unternehmen unter Druck setzen und die Liquidität gefährden kann.
- i) Rahmenaufträge und Aufträge an Dienstleister (Unternehmensberater, Trainer, Anwälte Wirtschaftstreuhänder, Programmierer etc.) – sofern es sich nicht um einen Subauftrag zur Durchführung eines Auftrags, den ein Kunde erteilt hat, handelt – jeweils sofern sie ein Entgelt im Einzelfall oder insgesamt (bei Serienaufträgen) von € 10.000,-- netto ohne USt übersteigt, sofern dieses Entgelt nicht im genehmigten Budget vorgesehen ist.

n) Rahmenverträge mit Unterauftragnehmern, auf deren Basis die einzelnen Projektaufträge durchgeführt werden, Provisionsvereinbarungen, Tantiemen etc. und Änderungen derselben, sofern diese nicht den definierten Standardrichtlinien entsprechen.

5. Die Zustimmung kann für bestimmte Arten der zustimmungspflichtigen Geschäfte durch Rahmenermächtigung durch Gesellschafterbeschluss erteilt werden.

...

8. In Verträgen mit Geschäftsführern sind Haftungen sowie Konventionalstrafen für den Fall zu vereinbaren, dass der Geschäftsführer für ein zustimmungspflichtiges Geschäft die Zustimmung nicht einholt oder trotz Ablehnung die Gesellschaft verpflichtet, unabhängig vom positiven oder negativen Ausgang dieses Geschäftes.

§ 11 Anteilsübertragung, Vorkaufsrechte, Aufgriffsrechte, Kündigung

10. Jeder Gesellschafter ist grundsätzlich auch in irgendeiner Weise im Auftragsverhältnis für die Gesellschaft tätig, als Geschäftsführer, als Berater, Akquisiteur, oder als sonstiger Dienstleister. Beschließt die Gesellschaft aus welchem Grund auch immer, einen Gesellschafter nicht weiter zu beauftragen oder übernimmt dieser keine Aufträge für die Gesellschaft für einen Zeitraum von sechs Monaten nach Abschluss des letzten Projektes oder der letzten Zusammenarbeit (gilt auch im Falle von Berufsunfähigkeit), so ist der betreffende Gesellschafter verpflichtet, seinen Geschäftsanteil auf Verlangen eines Vorkaufs- und Aufgriffsberechtigten zum Buchwert des Geschäftsanteils abzutreten, und zwar primär an den nach Abs. 3 primär Vorkaufs- und Aufgriffsberechtigten, im Falle der Nichtausübung an den dort sekundär bezeichneten Vorkaufs- und Aufgriffsberechtigten, subsidiär an einen durch Gesellschafterbeschluss als aufgriffsberechtigt bestimmten Erwerber (gleichgültig, ob dieser Gesellschafter oder Dritter ist). Die Auszahlung des Abtretungspreises erfolgt nach den Richtlinien des Absatz 5.

§ 14 Schlussbestimmungen

...

2. Soweit dieser Vertrag nichts anderes bestimmt, gelten die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes.

...

7. Der PU. wird hiermit das gesellschaftliche Sonderrecht eingeräumt, jeweils einen Geschäftsführer in die Geschäftsführung der Gesellschaft wiederholt zu entsenden und den

entsandten Geschäftsführer jeweils abzubuchen; der entsandte Geschäftsführer hat Einzelvertretungsbefugnis und Anspruch auf angemessene Entlohnung.

Im Jahr 2004 fand eine die Bw. betreffende Betriebsprüfung statt, die u.a. die Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 umfasste. Dabei wurde festgestellt, dass in der Bilanz zum 31. Dezember 2000 nichtfakturierte Leistungen in Höhe von ATS 1.430.000,-- an den Geschäftsführer des geprüften Unternehmens gegen sonstigen Aufwand gebucht wurde. Hierbei hätte es sich um eine Erfolgsprämie für geleistete Verkaufsaktivitäten des Geschäftsführers MS gehandelt, welche laut Gesellschafterbeschluss vom 5. Oktober 2001 zwar genehmigt, aber mangels ausreichender Liquidität des Unternehmens noch nicht ausbezahlt worden, spätestens jedoch mit 30. Juni 2003 ausbezahlen wäre. Tatsächlich wäre aber bis zur Betriebsprüfung keine Auszahlung jener Prämie erfolgt, da die Geschäftsentwicklung stark rückgängig und die Liquidität des Unternehmens nicht in dem Ausmaß vorhanden gewesen wäre (laut Aussage des steuerlichen Vertreters), um eine Auszahlung zu rechtfertigen. Auch sei ein Verzicht der Prämienforderung des Geschäftsführers möglich, um die Fortführung des Unternehmens nicht zu gefährden. Laut Ansicht der Betriebsprüfung wären jene Verkaufsaktivitäten des Geschäftsführers im Zuge seiner Geschäftsführertätigkeit ausgeübt und wären diese mit seinen daraus erfolgten Bezügen abgegolten worden. MS hätte außer jener Verkaufsprovision keine Geschäftstätigkeit als Einzelunternehmer aufzuweisen. Die Trennung zwischen Geschäftsführerbezügen und Honoraren wäre nur aus Gründen der Steuerersparnis beim geprüften Unternehmen erfolgt. Die behauptete mangelnde Liquidität des Unternehmens hätte im Zuge der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden können, da zum Zeitpunkt der Leistungserbringung der Honorare (1999-2000) die finanzielle Situation sehr positiv gewesen wäre (Bankguthaben in Höhe von ca. ATS 2,3 Mio.) und bei der Beurteilung der Liquidität eines Unternehmens in Verbindung mit Forderungen eines Geschäftsführers ein sehr enger Maßstab anzusetzen wäre. Da der Geschäftsführer auch indirekt Mehrheitsgesellschafter des geprüften Unternehmens wäre (mehrheitliche Beteiligung an der Bw., welche wiederum Mehrheitsgesellschafter des geprüften Unternehmens wäre), wäre unter nahen Angehörigen ein Fremdvergleich vorzunehmen. Im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wäre es absolut unüblich, dass erbrachte Leistungen nicht in einem absehbaren Zeitraum fakturiert und auch ausbezahlt würden. Dass bis zum Ende der Betriebsprüfung weder eine ordnungsgemäße Rechnung noch der tatsächliche Zufluss der Forderung erfolgt wäre, würde einem Fremdvergleich nicht standhalten. Auch der mögliche Verzicht auf die Forderung von Seiten des Geschäftsführers wäre nur aus seinem Naheverhältnis zur Gesellschaft begründbar. Die Betriebsprüfung stellte die Ernsthaftigkeit der Honorarforderungen aus diesen Gründen in Zweifel und anerkannte daher die daraus entstandenen Betriebsausgaben nicht. Für das Jahr 2000 ergab dies eine

Erfolgsänderung in Höhe von ATS 1,43 Mio. Das Verrechnungskonto der PU.. wurde von der Betriebsprüfung für die Jahre 2000 und 2001 mit dem Zinssatz von 3,25 % p.A. kontokorrentmäßig verzinst.

Mit Bescheiden vom 29. Oktober 2004 folgte das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001. Ausgehend von Bemessungsgrundlagen in Höhe von ATS 3.855.300,-- und ATS 105.800,-- wurde die Körperschaftsteuer mit ATS 1.297.804,-- und ATS 35.972,-- festgesetzt, das einem Mehrbetrag von ATS 507.756 und ATS 11.892,-- (36.900,06 € und 864,23 €) entsprach.

Mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2004 erhob die Bw. gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Berufung und führte zunächst aus, dass sich diese Berufung ausschließlich gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung richte, die die MS zustehende Projektvermittlungsprovision im Jahr 2000 nicht anerkannte. Begründend führte sie aus, dass die Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens in der Abwicklung und Fakturierung von Unternehmensberatungsaufträgen bestünde, die von der Firma mangels Angestellter nicht selbst, sondern ausschließlich durch Subunternehmer abgearbeitet werden könnten. Die reine Geschäftsführungstätigkeit von MS hätte somit nur einen kleinen Bereich umfasst und wäre mit der Geschäftsführervergütung abgegolten gewesen. Die entscheidende Leistung hätte jedoch in der Akquisition der entsprechenden Beratungsaufträge bestanden und wäre durch diese Geschäftsführervergütungen in keiner Weise umfasst bzw. abgegolten gewesen. Die von der Betriebsprüfung beanspruchte Hinzurechnung ginge am wirtschaftlichen Sachverhalt vorbei und hätte zudem auch eine völlig unrichtige – MS – schädigende Gewinnverteilung zur Folge. Die Hinzurechnung würde nämlich zu einer ganz anderen Gewinnverteilung führen und die anderen Gesellschafter – unrichtigerweise – begünstigen. Es wäre zwar die Behauptung der Betriebsprüfung, "dass die Trennung zwischen Geschäftsführerbezügen und Honoraren nur aus Gründen der Steuerersparnis beim geprüften Unternehmen erfolgte", nicht richtig, es würde aber auch das in eins Werfen von Geschäftsführerbezügen und Verkaufsaktivitäten eine Hinzurechnung beim geprüften Unternehmen nicht rechtfertigen. Über die Höhe der Geschäftsführerbezüge und der Vergütung für Verkaufsaktivitäten hätte die Betriebsprüfung nicht zu befinden. Diesbezüglich wäre auch festzuhalten, dass Herr MS nicht – auch nicht indirekt – Mehrheitsgesellschafter der geprüften Firma wäre. Die Forderung der Betriebsprüfung, dass unter nahen Angehörigen ein Fremdvergleich vorzunehmen wäre, ginge daher ins Leere, da nicht nahe Angehörige involviert wären, sondern miteinander nichtverwandte Dritte. Es wäre auch die Behauptung der Betriebsprüfung unrichtig, dass noch keine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt worden wäre. Der Betriebsprüfung wäre sogar ein genaues Detail der Zusammensetzung und Berechnung der gegenständlichen

Verkaufsaktivitäten übergeben worden. Dass die Verkaufsprämie bis dato nicht ausgezahlt hätte werden können, hätte aus dem Rückgang der Geschäftstätigkeit resultiert, bedingt durch den Rückgang der Verkaufsaktivitäten von Herrn MS. Dies allein würde schon zeigen, dass der wesentliche Anteil für eine Gewinnerzielung des geprüften Unternehmens in der Akquisition von Beratungsaufträgen liegen würde. Auch die Behauptung der Betriebsprüfung, dass der mögliche Verzicht auf die Forderung von Seiten des Geschäftsführers nur aus seinem Naheverhältnis zur Gesellschaft begründbar wäre, sei nicht richtig, da einerseits – wie oben bereits erläutert, MS nicht – auch nicht indirekt – an dem geprüften Unternehmen beteiligt wäre und andererseits, Forderungsverzichte im wirtschaftlichen Leben an der Tagesordnung wären – wie tausende Konkurse und Ausgleichs pro Jahr auch nachdrücklich beweisen würden.

Der Rückgang der Verkaufsaktivitäten von MS und damit verbunden der mögliche Forderungsausfall würde ausschließlich aus seiner der Betriebsprüfung gegenüber erwähnten – schweren Krebserkrankung resultieren, welche im Jahr 2002 entdeckt worden wäre und zu zwei großen Krebsoperationen geführt hätte (komplettes Entfernen der Schilddrüsen und der Nebennieren). Seit diesem Zeitpunkt wäre MS leider nur mehr eingeschränkt einsatzfähig. Als einzig zu Recht festgestellter Sachverhalt bliebe die bis dato nicht erfolgte Auszahlung der Erfolgsprämie für die Verkaufsaktivitäten, welche aber nur aufgrund der gesundheitlichen Probleme noch nicht hätte erfolgen können. Offenbar aus Zweifel an der Richtigkeit dieser Behauptung hätte die Betriebsprüfung auch keinen Nachweis der Erkrankung von MS angefordert, deswegen auch "die Ernsthaftigkeit der Honorarforderung in Zweifel gezogen" und daraus die negativen Konsequenzen gezogen, "die daraus entstandenen Betriebsausgaben nicht anzuerkennen".

Dem Schriftsatz waren neun Seiten Befunde u.a. der Krankenanstalt Rudolfstiftung angeschlossen, die zeitlich von Ende April bis Mitte Juni 2002 (inklusive Operation am 21.5.2002) reichten.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung führte diese aus, dass es sehr unglaubwürdig wäre, dass die bis zur Betriebsprüfung nach außen nicht in Erscheinung getretene Einzelfirma des MS einmalig eine einzige Vergütung von einem Unternehmen (PU .) erhalten sollte, (insbesondere in einem Jahr, in welchem die Bw. einen hohen Gewinn aufweise), wodurch sich ein erhebliches Steuerersparnis ergeben würde. Weiters wäre eine ordnungsgemäße Rechnung nicht vorgelegt worden, sondern lediglich ein Berechnungsblatt (Excel-Tabelle) der Verkaufsprämie vorgezeigt worden. Die Zuerkennung der Prämie wäre in einem Gesellschafterbeschluss festgelegt gewesen, in welchem von einer Ausschüttung an MS die Rede wäre. Es stelle sich die Frage, ob nicht von vornherein eine Gewinnausschüttung an MS

gedacht gewesen und versucht worden wäre, jene mit Hilfe einer nicht nachvollziehbaren Gegenleistung aufwandswirksam zu verbuchen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre sehr wohl in der Tätigkeit eines Geschäftsführers die Akquisition von Kunden enthalten und wäre es vielmehr der wesentliche Teil einer Geschäftsführertätigkeit. Eine Trennung wäre hier nicht nachvollziehbar. Über die Gewinnverteilung könnte nur in einem Gesellschafterbeschluss betreffend Gewinnausschüttungen abgesprochen werden. Mittels aufwandswirksamer Honorare eine Gewinnverteilung vorzunehmen wäre nicht im Sinne der Gesetzgebung. Herr MS wäre im Übrigen zwischen Februar 1995 bis Jänner 2002 einziger Gesellschafter der PU., welche bis 2000 Alleingesellschafterin des geprüften Unternehmens und danach überwiegende Mehrheitsgesellschafterin bis 2005 gewesen wäre. Es würde sich daher im Prüfungszeitraum zwischen MS und dem geprüften Unternehmen um nahe Angehörige handeln. Ein Forderungsverzicht in Höhe von ATS 1,43 Mio. ohne Liquiditätsengpass zum Zeitpunkt der Zuzählung der Forderung wäre im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht üblich. Die Krankheit des MS wäre im Übrigen nie in Zweifel gezogen worden, könnte aber keine Rechtfertigung für eine Abgabenverkürzung darstellen.

Auf Ersuchen des Finanzamtes übermittelte die Bw. mit einem Schriftsatz vom 31. Jänner 2004 einen Gesellschaftsvertrag mit Nachträgen und eine Rechnung betreffend Verkaufsaktivitäten und führte dazu aus, dass MS weder direkt noch indirekt an der GmbH beteiligt wäre. Eintreibungsmaßnahmen gerichtlicher Art wären nicht gesetzt worden, da dies bis jetzt nur unnötige Kosten verursacht hätte. Auch hätte es in den letzten Jahren keine Gewinnausschüttungen gegeben.

Im laufenden Berufungsverfahren ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Bw., den Gesellschaftsvertrag der Berufungswerberin samt nachfolgenden Änderungen im Original, den Vertrag betreffend die Überlassung von MS als Geschäftsführer der Berufungswerberin zwischen der Berufungswerberin und der PU. . samt allfälligen Änderungen im Original und sämtliche Geschäftsführerverträge des MS betreffend die Berufungswerberin und die PU.. samt Änderungen im Original vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2011 kam die Bw. dem Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates nach und legte zunächst Folgendes vor:

Begl. Kopie d. Gesellschaftsvertrages GZ 916 v. 20.09.1988

Begl. Kopie d. Nachtrages zum Gesellschaftsvertrag GZ 956 v. 16.11.1988

Begl. Kopie d. Nachtrages zum Gesellschaftsvertrag GZ 968 v. 6.12.1988

Begl. Kopie des Generalversammlungsprotokolles GZ. 3424 v. 3.2.1999

Begl. Kopie der Gesellschafterbeschlüsse GZ 29 vom 27.3.2000

Begl. Kopie des Generalversammlungsprotokolles GZ 340 v. 6.8.2011

Ferner wurde bekannt gegeben, dass es leider keinen schriftlichen Vertrag betreffend die Überlassung von MS als Geschäftsführer der Berufungswerberin zwischen der Berufungswerberin und der PU.. und es auch leider keine schriftlichen Geschäftsführerverträge des MS betreffend die Berufungswerberin und der PU.. gäbe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der Gesellschaftsverträge und der Eintragungen im Firmenbuch steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass MS in den Berufungsjahren 2000 und 2001 Geschäftsführer bei der Bw. war. Deren alleinige Gesellschafterin war zuerst die PU., an der der Geschäftsführer der Berufungswerberin als Alleingesellschafter und Geschäftsführer beteiligt ist. Ab ca. Mitte des Jahres 2000 reduzierte die bisherige Alleingesellschafterin ihren Gesellschaftsanteil auf 87,5 % der gesamten Stammeinlage in Höhe von 40.000,-- €, 2,5 % entfielen auf ES und 10 % auf RS. Eine neuerliche Änderung betraf Anfang 2001 die PU., die ihren Anteil auf 85 % der Stammeinlage reduzierte und scheint als neuer Gesellschafter RK mit 2,5 % auf.

Dies widerspricht den mehrmaligen Beteuerungen des Geschäftsführers der Bw., demnach er weder direkt noch indirekt an der Bw. beteiligt wäre. Entsprechend den Eintragungen im Firmenbuch war MS Alleingesellschafter der PU. im Berufszeitraum zumindest seit 1995. Der Geschäftsführer der Bw. MS ist daher im Berufszeitraum als Alleingesellschafter der PU. bei der Berufungswerberin zunächst als Alleingesellschafter, später als Mehrheitsgesellschafter indirekt beteiligt.

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht aber auch weiters fest, dass die geleisteten Verkaufsaktivitäten MS in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Bw. für die Bw. erbrachte. Dies erschließt sich aus folgenden weiteren Umständen:

Während die Bw. behauptet, dass die Erfolgsprovision insofern gerechtfertigt sei, dass die reine Geschäftsführungstätigkeit von MS nur einen kleinen Bereich umfasste und daher mit der Geschäftsführervergütung abgegolten gewesen und die entscheidende Leistung in der Akquisition entsprechend der Beratungsaufträge gelegen wäre, die durch die Geschäftsführervergütung jedoch in keinsten Weise umfasst bzw. abgegolten gewesen wäre, geht aus dem Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer Gesellschaft m.b.H. unter der Firma Asia Trade Handelsgesellschaft m.b.H. vom 8. September 1988 hervor, dass unter Pkt. IX Verschwiegenheitspflicht und Konkurrenzverbot die Geschäftsführer und die Gesellschafter ohne Einwilligung der übrigen Gesellschafter weder Geschäfte im Geschäftszweig der Gesellschaft für eigene noch fremde Rechnung machen dürfen noch sich

an einer Gesellschaft des gleichen Geschäftszweiges beteiligen oder eine Stelle als Prokurist oder Geschäftsführer bzw. im Vorstand oder Aufsichtsrat bekleiden dürfen.

Auch die Neufassung des Gesellschaftsvertrages sieht unter § 7 zustimmungspflichtige Geschäfte und Maßnahmen, Quoren für den Geschäftsführer vor, dass

1. der oder die Geschäftsführer hat (haben) – unbeschadet der sonst in diesem Gesellschaftsvertrag, in sonstigen Verträgen und im GmbH-Gesetz festgesetzten Zustimmungspflichten – für nachstehende Geschäfte und Maßnahmen im Vorhinein einen zustimmenden Gesellschafterbeschluss einzuholen und sie haben ferner dafür Sorge zu tragen, dass auch sonstige Bevollmächtigte der Gesellschaft derartige Geschäfte und Maßnahmen nur nach vorherigem zustimmenden Gesellschafterbeschluss tätigen.
2. folgende Geschäfte und Maßnahmen bedürfen eines Gesellschafterbeschlusses mit einfacher Mehrheit des gesamten Stammkapitals
 - a.) Der Abschluss, die Änderung und die Beendigung von Verträgen, welcher Art auch immer mit Geschäftsführern und deren Ehegatten und Kindern, ausgenommen Subaufträge als Unterauftragnehmer zu firmeninternüblichen Bedingungen mit einem maximalen Auftragswert von € 20.000,-- netto ohne Umsatzsteuer
3. folgende Geschäfte und Maßnahmen bedürfen eines Gesellschafterbeschlusses mit 75 % des gesamten Stammkapitals:

...

 - j. Geschäfte mit Gesellschaftern und deren Angehörigen und Konzerngesellschaften,
 - n. Vereinbarungen von Werkverträgen mit Einzelunternehmern, freien Werkverträgen oder freien Dienstverträgen für geringfügig Beschäftigte mit Personen, die im Falle, dass eine Behörde trotz anders lautendem Vertrag ein Dienstverhältnis annimmt, einem Kündigungsschutz unterliegen würden ...

Diese zitierten Bestimmungen zeigen, dass die Bw. Wert darauf legte, im Vorhinein über solche Geschäfte informiert zu werden, um im Vorhinein darüber auch abstimmen zu können. Nach der Aktenlage wurde der Gesellschafterbeschluss über die Genehmigung der Geschäftsaktivitäten des MS jedoch erst am 5. Oktober 2001 gefasst, hingegen bereits in der Bilanz zum 31.12.2000 für MS eine Verkaufsprovision von 1,43 Mio. ausgewiesen. Aus diesem Umstand muss der Unabhängige Finanzsenat schließen, dass vor Abschluss dieses Geschäftes kein zustimmender Gesellschafterbeschluss eingeholt wurde, daher die Bw. nicht rechtzeitig von dem Umstand in Kenntnis gesetzt wurde, dass dieses lukrative Geschäft nicht sie selbst

durch ihren Geschäftsführer, sondern vielmehr durch den Einzelunternehmer MS tätige. Im Jahr 2000 war daher offensichtlich auch der Geschäftsführer noch der Meinung, dass diese Aktivität zu seinen Agenden als Geschäftsführer gehörte und die Einholung eines positiven Gesellschafterbeschlusses offensichtlich nicht erforderlich war. Im Fall der von der Bw. aufgestellten Behauptung wäre es aufgrund der Personenidentität des Gesellschafters der Mehrheitsgesellschafterin mit der Person des Geschäftsführers der Bw. nicht allzu schwierig gewesen, vor Geschäftsabschluss die zwingend vertraglich vorgesehene Zustimmung zu diesem Geschäft einzuholen.

Eine ähnliche Regelung ist auch durch § 24 GmbH-Gesetz getroffen, laut der der Geschäftsführer ohne Einwilligung der Gesellschaft weder Geschäfte in deren Geschäftszweig für eigene oder fremde Rechnung machen noch bei einer Gesellschaft des gleichen Geschäftszweiges als persönlich haftender Gesellschaft sich beteiligen oder eine Stelle im Vorstände oder Aufsichtsrate oder als Geschäftsführer bekleiden darf. Es gehört aber auch insbesondere zu den Befugnissen eines Geschäftsführers, die Gesellschaft zu verwalten und deren Geschäfte zu führen und hat er im Rahmen dieser Befugnis alle zur Verfolgung des Gesellschaftszwecks betriebsgewöhnlichen Maßnahmen zu setzen. Davon umfasst sind die Beschaffung von Vorräten und Anlagen, Aufnahme und Kündigung von Mitarbeitern, Festlegung interner Unternehmensrichtlinien aber auch Vertragsabschlüsse mit Kunden und Lieferanten.

Die Akquisition von Kunden bzw. von Aufträgen zählt daher zu den ureigensten Aufgabengebieten eines Geschäftsführers und können diese daher nicht ohne Festlegung im Gesellschaftsvertrag oder aufgrund getrennter Vereinbarung mit dem Geschäftsführer vorausgesetzt werden. Vielmehr wird sich ein Geschäftsführer zu Recht dem Vorwurf der Gesellschafter aussetzen, wenn er gerade solche Maßnahmen, ohne dass eine wie oben angeführte Zustimmung eingeholt würde, unterlassen würde.

Auf Nachfrage hat jedoch die Bw. selbst bekannt gegeben, dass keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer bestehen, sodass feststeht, dass eine Sondervereinbarung diesbezüglich im Berufszeitraum, insbesondere im Jahr 2000, in dem die Verkaufsprovision aufwandswirksam geltend gemacht wurde, nicht getroffen wurde. Die wiederholten Ausführungen, dass der Geschäftsführer nicht – auch nicht indirekt – Mehrheitsgesellschafter der Bw. wäre, wurde wie oben dargelegt durch die Firmenbuchauszüge sowie die Gesellschaftsverträge für den Berufszeitraum widerlegt und gilt daher für diesen Zeitraum sehr wohl die Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden und den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2008/15/0132).

Der VwGH vertritt weiters in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden (vgl. VwGH vom 8.2.2007, 2004/15/0149).

Um die geschäftlichen Aktivitäten im Geschäftszweig der Bw. zu führen, hätte es daher eines nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden Vertrages mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt bedurft, der auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Weder wurden jedoch Mindestformalerfordernisse wie die Einholung einer rechtzeitigen Zustimmung, noch solche inhaltlicher Natur eingehalten. Denn Regelungsschwerpunkt wäre sicher die Art des abzuschließenden Geschäftes gewesen, die Dauer der außergesellschaftlichen Aktivitäten sowie die finanzielle Abgeltung für solche für die Bw. konkurrierende Tätigkeiten. Da der Geschäftsführer der Bw. in dieser Zeit daher auch nicht der Bw. zur Verfügung gestanden wäre, hätte sich aus diesem Anlass auch die Frage seiner möglichen Enthebung als Geschäftsführer oder die Bestellung eines zweiten Geschäftsführers stellen müssen.

Zwar ist der Behauptung der Bw. zuzustimmen, dass die Verkaufsaktivitäten des Geschäftsführers zurückgingen, allerdings trifft dies krankheitsbedingt frühestens ab April 2002 zu, da erst ab diesem Zeitpunkt Befunde und Operationsberichte betreffend die Erkrankung des Geschäftsführers vorliegen. Die Vermutung der Bw., dass die Nichtanforderung der Befunde durch die Betriebsprüfung seinen Grund darin hätte, dass die Behauptung der Erkrankung nicht glaubhaft wäre, ist insofern zu widersprechen, dass dies einerseits eine sehr einfach zu überprüfende Tatsache ist und daher von der Betriebsprüfung auch mit keinem Wort in Zweifel gezogen wurde, andererseits aber ein Zusammenhang zwischen einem im Jahr 2000 abgeschlossenen Geschäft mit einer erst zwei Jahre später diagnostizierten schweren Erkrankung nicht besteht.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung, dass die von der Bw. behauptete mangelnde Liquidität des Unternehmens im Zuge der BP nicht festgestellt werden konnte, vielmehr zum Zeitpunkt der Leistungserbringung in den Jahren 1999 bis 2000 die finanzielle Situation sehr positiv war und ein Bankguthaben in Höhe von ca. ATS 2,3 Mio. aktenkundig ist, entlarvt die Behauptung der Bw. als unrichtig.

Auch der von der Bw. behauptete spätere Forderungsverzicht muss im Lichte der o.a. Feststellung der Betriebsprüfung gesehen werden, da ein fremder Dritter sehr wohl auf die Begleichung einer Forderung an die Bw. bestehen würde, solange die Bw. noch ausreichend Liquidität verfügt. Gerade ein grundloses Zuwarten mit dem Betreiben einer Forderung in einer solchen Höhe birgt die Gefahr, dass sich eine Firma später zum Begleichen dieser Forderung nicht mehr in der Lage sieht. Ein fremder Forderungsberechtigter würde daher sehr wohl auf die Bezahlung der Forderung sowie auf die gerichtliche Durchsetzung dieser Forderung bestehen, sodass ein behaupteter späterer Forderungsverzicht – wie die Betriebsprüfung zutreffend ausführte – nur aus dem Naheverhältnis zur Gesellschaft begründbar wäre, jedoch tatsächlich auch dies nicht mehr als eine unglaubliche Behauptung der Bw. darstellt.

Da somit sämtliche von der Bw. vorgebrachte Argumente nicht zutreffen, war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 23. Dezember 2011