

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr., vertreten durch die Stb-GmbH, Str., 5020 Salzburg, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 12. August 2009, St.Nr., betreffend Körperschaftsteuer 2007, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende GmbH, deren Unternehmensgegenstand der Handel mit Waren aller Art, Handel mit Textilien und Lederwaren, Handel mit Fisch- und Schokoladeprodukten, und Erbringung von Dienstleistungen aller Art ist, wurde mittels Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 19.05.2006 gegründet. Alleinige Gesellschafterin der GmbH ist DM , Geschäftsführer deren Ehegatte RM .

Die Y-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 05.02.2007 errichtet. Gegenstand des Unternehmens war der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Getränken sowie die Beteiligung an Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Gesellschaftszweck. An der GmbH waren jeweils zu 50 % DM und SS beteiligt. Als Geschäftsführer fungierten im Streitzeitraum der Ehegatte von DM , RM , und SS , wobei die Geschäftsführer jeweils berechtigt waren, die Gesellschaft selbständig zu vertreten.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom x.x. 2008, GZ , wurde über das Vermögen der Y-GmbH der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des genannten Gerichtes vom y.y. 2010, GZ , wurde dieser nach erfolgter Schlussverteilung wieder aufgehoben. Am z.z. 2011 wurde die GmbH gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Im Jahre 2009 fand bei der Bf eine abgabenbehördliche Prüfung, den Zeitraum 2006 bis 2007 umfassend, statt, anlässlich der folgende Feststellung getroffen wurde (vgl. Prüfungsbericht vom 31.07.2009):

“Tz. 1 Darlehen

Sachverhalt:

Im Jahr 2007 wurde von der X-GmbH , Adresse , ein Kontokorrentkredit an die Y-GmbH , Adr.2 , in der Höhe von Euro 201.842,94 gewährt. Aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der Y-GmbH 2008 wurde in der Bilanz 2007 eine Wertberichtigung in der Höhe von Euro 100.604,41 gemacht.

Der VwGH stellt für die steuerliche Anerkennung eines Darlehens auf die Erfüllung der formalen Kriterien der Judikatur ab. Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen sind in diesem Fall durch folgende Sachverhalte nicht gegeben:

- a) *Vereinbarungen über die Tilgung. Bei vorliegender Vereinbarung wurde ein völlig fremdunüblicher Kontokorrentkredit in unbestimmter Kredithöhe gewährt. Der in der Vereinbarung angesetzte Zinssatz ist in keinster Weise dem Risiko angepasst. Eine alternativ dazu bestehende Gewinnbeteiligung fehlt ebenfalls völlig.*
- b) *Ebenfalls fehlt ein fremdüblicher Überziehungsrahmen.*
- c) *Die von Ihnen vorgelegte E-Mail vom 18.08.2007 kann in keinster Weise als Forderungsabtretung gesehen werden, da in dieser E-Mail keine handelsüblichen Vertragselemente erfüllt wurden.*
- d) *Fehlende Errichtung einer Vertragsurkunde bzw. wurde Hr. SS nach eigener Aussage weder informiert noch die Vereinbarung vorgelegt.*
- e) *Ein Naheverhältnis der X-GmbH und der Firma Y-GmbH ist durch die Dominanz des Ehepaars M gegeben.*

Fazit: Zusammenfassend ist festzustellen, dass es sich bei der gegenständlichen Vereinbarung keineswegs um ein fremdübliches Vertragsverhältnis handelt, deren Inhalt jeden Zweifel ausschließen würde, dass es sich um ein fremdübliches Vertragswerk handelt. Aus den vorgenannten Gründen ist die durchgeführte Wertberichtigung nicht anzuerkennen und daher außerbücherlich dem erklärten Gewinn hinzuzurechnen.

[...]

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Körperschaftsteuer

[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust

Zeitraum	2007
----------	------

Vor BP	€ 136.680,08
Tz. 1 Darlehen	€ 100.604,41
Nach BP	€ 237.284,49

Die Abgabenbehörde folgte der Feststellung des Betriebsprüfers und setzte mit Bescheid vom 12.08.2009 die Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 fest, wobei sie von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 237.284,49 ausging.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf nach erfolgter Fristverlängerung mit Schriftsatz vom 21.09.2009 Berufung ein. In der Rechtsmittelschrift bemängelt sie, die Wertberichtigung der Forderung sei zu Unrecht nicht anerkannt worden. Frau DM sei gemeinsam mit S die Beteiligung an der Y-GmbH eingegangen, da sie aufgrund der Tätigkeit der X-GmbH, die insbesondere Kontakte zu Großkonzernen pflege, auch entsprechende Geschäftschancen im Bereich des Getränkehandels gesehen habe. Da die Y-GmbH in der Anfangsphase nur von Frau M finanziert worden sei, habe ihre Gesellschaft in der ersten Jahreshälfte 2007 eine Kontokorrentvereinbarung mit der Y-GmbH abgeschlossen. Diese Vereinbarung habe der Verrechnung der Lieferungen und Leistungen zwischen den beiden Gesellschaften gedient. Ein Vertragsverhältnis zwischen einander nahe stehenden Personen liege nicht vor. Herr S und Frau M besäßen jeweils 50 % der Anteile an der Y-GmbH. S sei im Besitz der Rezeptur und der Vertriebsrechte, sodass er faktisch die GmbH beherrsche und nicht Frau M. In seiner Rechtsprechung (Erkenntnis vom 03.08.2000, 96/15/0159) habe der VwGH dargetan, dass für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen würden, die von der gleichen Person vertreten *und wirtschaftlich dominiert würden*, wegen Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen typischer Weise zu unterstellenden Interessensgegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben seien (Anmerkung: wie an Verträge zwischen nahen Angehörigen). Da im vorliegenden Fall die beiden Gesellschaften nicht von der/den gleichen Person/en vertreten und dominiert würden, handle es sich nicht um ein Naheverhältnis. Dass auch faktisch zwischen den Vertragsparteien (X-GmbH und Y-GmbH) größere Interessensgegensätze bestünden, zeige das vor Gericht anhängige Verfahren zwischen Herrn S und der X-GmbH. Von einer fehlenden Vertragsurkunde könne keine Rede sein. Diese sei bei der Prüfung vorgelegt worden und sei auch diesem Schreiben beigefügt. Zur Aussage, wonach S weder informiert, noch ihm die Vereinbarung vorgelegt worden sei, sei darauf hinzuweisen, dass diese Vereinbarung im Gerichtsverfahren zwischen Herrn S und der X-GmbH bei Gericht aufliege. Alleine dadurch, dass in der Vereinbarung die Bezeichnung Darlehen verwendet werde, könne nicht geschlossen werden, dass es sich dabei auch um ein Darlehen handle. Die Vereinbarung weise alle Merkmale eines Kontokorrentvertrages auf (die Bf erläutert in diesem Zusammenhang mit näheren Ausführungen allgemein das Wesen eines derartigen Vertrages). Die Verzinsung sei in § 2 geregelt, die Verrechnung in § 3, die Kündigung in § 4. Eine Festlegung der Tilgung sei gegeben (§ 3 der Vereinbarung

sowie e-mail vom 18.08.2008 von Herrn S an die X-GmbH). Ein Überziehungsrahmen im Zusammenhang mit einem Darlehensvertrag wäre im allgemeinen kaufmännischen Verkehr eher unüblich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.10.2009 gab die Abgabenbehörde der Berufung keine Folge. Diese Entscheidung begründete sie damit, bei einer 50 % igen Kapitalbeteiligung liege es in der Natur der Sache, dass beide Gesellschafter Einigung über geplante Maßnahmen erzielen müssten. Frau M hätte daher jeden (auch fiskalisch relevanten) Schritt mitbestimmen oder verhindern können. Im Übrigen habe sie auch ihren Ehegatten RM als vollberechtigten Geschäftsführer eingesetzt, was zumindest eine Personalmehrheit gegen den anderen Hälftebeteiligten SS bedeute. Frau M habe – der Schilderung in der Berufung nach – nichts anderes erreichen wollen als der Mitgesellschafter S . Letztgenannter habe eine Getränkerezeptur besessen und Frau M die entsprechenden Möglichkeiten sie zum Absatz zu bringen. Beide hätten ihre – jeweils dem anderen fehlenden — unternehmerischen Vorteile miteingebracht, um daraus gemeinsam wirtschaftlichen Erfolg zu ziehen. Hinzu komme, dass Frau M für das ganze Unternehmen auch noch die Anfangsfinanzierung (> Euro 200.000,--) übernommen habe, was es vollständig unwahrscheinlich erscheinen lasse, dass sie keinen entscheidenden Einfluss auf die wirtschaftlichen Entscheidungen habe nehmen können. Das zeige sich schon daran, dass der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Y-GmbH maßgeblich vom Willen Fr. Ms abhängig gewesen sei. Es wäre ihr zumindest möglich gewesen die Kreditlinie aus ihrem Unternehmen, namentlich der X-GmbH , zu erhöhen und die Liquidität der Y-GmbH weiter abzusichern. Fehlende Dominanz der Berufungswerberin im Unternehmen Y-GmbH könne im gegebenen Fall daher ausgeschlossen werden. Zum Charakter der Vereinbarung/Verwendung des Begriffes Darlehen sei festzuhalten, dass die Organisation einer Grundfinanzierung ebenso wie einer Überbrückungshilfe über das kurzfristig gestaltete Instrument des Kontokorrentkredites unter fremden Gesellschaften nicht realistisch sei. Aber selbst dann, wenn man die vorliegende Finanzierung als solche über einen Kontokorrentkredit annehme, sei auf das Vorliegen von Fremdüblichkeit abzustellen. An dieser fehle es im gegebenen Fall jedoch eindeutig:

- Ein ungesicherter Kontokorrentkredit würde mit Sicherheit keinen Soll – Zinssatz von 4,5 % p.a. aufweisen, jedenfalls aber keinen Haben - Zinssatz in gleicher Höhe. Ebenso sei kein Kreditrahmen (!) eingerichtet worden. Schon allein dieser Punkt wäre für sich genommen das Ende jeder Fremdüblichkeitsvermutung.
- Wenn gem. § 3 des Vertrages jedes Jahr zum 31.12. eine vollständige Glattstellung des aushaftenden Kredites erzwingbar sei, führe dies die Annahme von Fremdüblichkeit völlig ad absurdum. Das Unternehmen Y-GmbH könnte praktisch mit Ende jeden Jahres nach Belieben durch den Kreditgeber wirtschaftlich vernichtet werden. Ein derartiger Kredit käme zwischen Fremden unter dieser Vertragsbedingung mit Sicherheit nicht zustande.
- Ein fremder Kreditgeber hätte - in Anbetracht der wirtschaftlichen Probleme des Unternehmens (welche aufgrund des 5 1/2 Monate später erfolgten Konkurses mit

Jahresende 2007 jedenfalls schon hätten absehbar sein müssen) - die Gelegenheit genutzt, wenigstens einen Teil des verliehenen Geldes am 31.12.2007 zurückzuerhalten. Tatsächlich sei es jedoch zu keinerlei Glattstellung des aushaftenden Betrages noch zu irgendwelchen Betreibungsmaßnahmen seitens der Fa. X-GmbH gekommen.

Mit Schreiben vom 09.02.2010 beantragte die Bf innerhalb der dazu verlängerten Frist die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Schreiben wiederholt sie ihr Vorbringen im Berufungsschriftsatz und bringt weiters vor: Es möge zwar zutreffen, dass Hr. und Fr. M eine Personalmehrheit gegenüber dem anderen zu 50 % beteiligten Gesellschafter, S , gebildet hätten, dies allerdings nur rechnerisch, faktisch sei es Fr. M weder möglich gewesen, Entscheidungen gegen den Willen von Hrn. S durchzusetzen, noch einem der Geschäftsführer, im speziellen Fall ihrem Mann, Hrn. M , gegen den Willen des anderen Gesellschafters, Hrn. S , Weisungen zu erteilen, da dies eben nur mit dessen Zustimmung möglich gewesen sei. Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit vom Willen von Fr. M abhängig gewesen sei, sei festzuhalten, dass es ihrem Unternehmen, der X-GmbH , aus Liquiditätsgründen weder möglich gewesen sei, weitere Mittel der Y-GmbH zuzuführen, noch dass dies in der damaligen Situation (es sei bereits absehbar gewesen, dass die Geschäftsidee nicht zum gewünschten Erfolg führen würde) unternehmerisch und wirtschaftlich betrachtet vertretbar gewesen sei. Auch jede andere fremde Person mit entsprechenden finanz- und betriebswirtschaftlichen Kenntnissen hätte in einer solchen Situation der Y-GmbH kein Geld mehr zukommen lassen. Eine Start- bzw. Überbrückungshilfe in Form einer Kontokorrentvereinbarung sei generell üblich und auch zweckmäßig, da eine Kontokorrentvereinbarung nicht kurzfristigen Charakter habe, sondern immer auf eine gewisse Dauer angelegt sei (siehe auch Kommentar zu § 355 UGB). Im Rahmen eines Kontokorrentverhältnisses würden zwischen Kaufleuten keine unterschiedlichen Konditionen, Zinssätze etc. vereinbart werden. Der Zinssatz selbst habe dem damaligen Zinsniveau entsprochen. Eine entsprechende Sicherstellung sei einerseits dadurch gegeben gewesen, dass Hr. S zugesichert habe, die Erträge aus dem Verkauf der 1. Charge zur Gänze zur Abdeckung des bestehenden Kontokorrentsaldos zu verwenden, andererseits durch die Übertragung der Rechte an den Lagerbeständen, die Hr. S zugesichert habe und zusätzlich durch die Regelung in § 3 der Vereinbarung. Angesichts dessen hätte Herr M in seiner Funktion als Geschäftsführer der Y-GmbH die bestehenden Warenvorräte als Sicherstellung des offenen Kontokorrentbetrages bei der Spedition A eingelagert. Der Spediteur sei jedoch später gezwungen worden die Waren, die für die X-GmbH sichergestellt gewesen seien, auf Forderung des Masseverwalters an diese herauszugeben. Ein Kreditrahmen sei bei einem Kontokorrentkredit nicht üblich, da mit Ausnahme des Bankkontokorrents der Kontokorrent keine Kreditierungsfunktion, sondern eine Verrechnungsfunktion habe. Die in der Vereinbarung vorgesehene Möglichkeit der vollständigen Glattstellung des aushaftenden Kredites zum 31.12 sei kein Ausdruck einer Fremdunüblichkeit. Die Möglichkeit der Festlegung eines bestimmten Rückzahlungstermins stelle eine Voraussetzung des Kontokorrents dar. Zum Einwand

in der Berufungsvorentscheidung, dass es zu keiner Glattstellung des aushaftenden Betrages gekommen sei, noch dass irgendwelche Betreibungsmaßnahmen seitens der X-GmbH erfolgt seien, sei festzuhalten, dass die Glattstellung des Kontokorrentkontos natürlich über unterschiedlichste Maßnahmen versucht worden, jedoch nicht erzwingbar gewesen sei. In diesem Zusammenhang sei insbesondere auf die oben angeführten Maßnahmen, wie Übertragung der Rechte an den Lagerbeständen, Sicherstellung der Waren etc.) zu verweisen. Eine Glattstellung mittels Verrechnung bzw. Überweisung sei allerdings aufgrund fehlender Liquidität nicht durchführbar gewesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß Abs. 2 der genannten Gesetzesstelle nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Der steuerliche Gewinn einer Körperschaft darf durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (VwGH 27.06.2000, 99/14/0263, 26.05.1998, 94/14/0042).

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, ob die von der Bf vorgenommene Wertberichtigung der Forderung gegen die Y-GmbH den steuerlichen Gewinn der Bf zu schmälern vermag.

Die Bf wendet sich gegen die steuerliche Nichtberücksichtigung der Wertberichtigung mit der Begründung, eine Naheverhältnis zwischen ihr und der Y-GmbH liege nicht vor, die mit der genannten GmbH abgeschlossene Vereinbarung entspreche in allen Punkten einem fremdüblichen Vertragsverhältnis. Was das behauptete fehlende Naheverhältnis anlangt, beruft sie sich auf das Erkenntnis des VwGH vom 03.08.2000, 96/15/0159, und führt aus, da im vorliegenden Fall nicht eine Konstellation gegeben sei, wie sie dem genannten Erkenntnis zugrunde liege (die beiden Gesellschaften würden nicht von der/ den gleichen Person/en vertreten und wirtschaftlich dominiert) könne nicht von einem Naheverhältnis gesprochen werden.

Mit diesem Vorbringen vermag die Bf jedoch nicht durchzudringen.

Die im genannten Erkenntnis gegebene Sachverhaltskonstellation (die Gesellschafter der Vertragspartnerin sind die Ehefrauen der Gesellschafter/und Geschäftsführer der do. Bf, ein Gesellschafter der do. Bf ist Geschäftsführer der Vertragspartnerin) ist keinesfalls die einzige Fallkonstellation, die ein "Nahestehen" zu bewirken vermag. Ein "Nahestehen" im hier maßgeblichen steuerlichen Sinn kann vielmehr durch verschiedenste Fallkonstellationen verwirklicht werden. "Nahestehende Personen" sind primär solche, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen, uU sogar faktische Verhältnisse begründen ein

“Nahestehen“ (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988 § 8 Rz 144/1/1 und die dort angeführte Judikatur). Als Beispiele für Nahebeziehungen siehe die im genannten Kommentar unter § 8 Rz 145 angeführten Fälle. Danach kommen als nahestehende Körperschaften u.a. auch Kapitalgesellschaften, an denen der Anteilsinhaber beteiligt ist, in Betracht.

Im vorliegenden Fall ist die Alleingesellschafterin der beschwerdeführenden GmbH (DM) zu 50 % an der Vertragspartnerin (Y-GmbH) beteiligt. Als Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH fungiert der Ehegatte der Alleingesellschafterin (RM), der mit dem zweiten Gesellschafter der Vertragspartnerin (SS) auch die Geschäfte der Vertragspartnerin führt, wobei den beiden Geschäftsführern jeweils das Recht zukommt, die Gesellschaft selbstständig zu vertreten. Die Beteiligungs- und Vertretungsverhältnisse sind gegenständlich so gestaltet, dass bereits aufgrund der bestehenden Struktur außer Zweifel steht, dass es sich bei der Y-GmbH um eine der Bf nahestehende Körperschaft handelt.

Kommt es zu einer Vertragsbeziehung zwischen einer Körperschaft und einer ihr “nahe stehenden Person“, so wird diese nach der ständigen Judikatur des VwGH an den Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden d.h. Vereinbarungen zwischen einer Körperschaft und Anteileignern bzw. “Nahestehenden“ werden steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, wobei diese Merkmale kumulativ vorliegen müssen (siehe dazu Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Rz 169-170/1 und die dort angeführte Judikatur).

Der Grund für diese Vorgangsweise liegt darin, dass in derartigen Fällen der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellende Interessensgegensatz wegfällt. Soweit die Bf in ihren Ausführungen ins Treffen führt, zwischen den Vertragsparteien (X-GmbH und Y-GmbH) hätten größere Interessensgegensätze bestanden, wie das vor Gericht anhängige Verfahren zwischen S und der X-GmbH zeige, geht dieses Vorbringen ins Leere. Abzustellen ist auf die Interessenslage im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Dass im vorliegenden Fall im Zeitpunkt des Eingehens der Vertragsbeziehung die Interessen der Vertragsparteien (X-GmbH und Y-GmbH) gleichgerichtet waren, nämlich auf die gemeinsame Herbeiführung eines Geschäftserfolges wird in der Berufungsvorentscheidung von der Abgabenbehörde zutreffend dargestellt (siehe dazu die betreffenden Ausführungen). Erst nachdem die Geschäftsidee nicht aufgegangen ist, ist es zu Unstimmigkeiten zwischen der Bf und S gekommen, die im Jahre 2008 in ein zivilgerichtliches Verfahren mündeten. In dem vor dem Landesgericht Salzburg unter AZ geführtem Rechtsstreit forderte die Bf von S den Betrag von Euro 17.500,-- samt Zinsen ein. Hiebei handelte es sich um das Darlehen, das die Bf S zur Bezahlung der Stammeinlage für den Geschäftsanteil an der Y-GmbH gewährt hatte (vgl. Urteil vom 20.02.2010).

Was das dem gegenständlichen Rechtsstreit zugrundeliegende Vertragsverhältnis anlangt, ersuchte das Prüfungsorgan im Rahmen der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung die Bf, sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit der vorgenommenen Wertberichtigung, insbesondere die Darlehensverträge, vorzulegen. In Entsprechung dieses Auftrages legte die Bf ein Schriftstück vor, das folgenden Wortlaut trägt (Tippfehler im Original):

“VEREINBARUNG

zwischen

X-GmbH , Adr.1

und der

Y-GmbH , Adr.2

§ 1

Die Darlehn zwischen der X-GmbH und Y-GmbH werden über ein Kontokorrent abgewickelt. Der Rechnungs-Abschluss erfolgt zum 31. Dezember eines jeden Jahres.

§ 2

Die Zinsen sind jeweils nach der Zinsstaffelmethode zum Jahresende zu berechnen und dem Darlehnskonto zu belasten.

Das Kontokorrentkonto wird im Soll und Haben ab dem 01.05.2007 mit 4,5 % verzinst.

§ 3

Ergibt sich aufgrund der Abrechnung des Kontokorrentkontos zum Jahresende eine Verbindlichkeit der Y-GmbH , so hat die X-GmbH das Recht zur Befriedigung ihres Anspruches.

Die Aufrechnungsmöglichkeit ist auch für den sich aus § 2 ergebenden Zinsanspruch gegeben.

§ 4

Jede Partei ist berechtigt, die Vereinbarung mit einer Frist von 3 Monaten zum Quartalsende zu kündigen. Eine fristlose Kündigung aus außerordentlichen Gründen bleibt hiervon unberührt. Ein zum Kündigungstag bestehender Saldo ist innerhalb von 4 Wochen auszugleichen.

O , 30. April 2007

RM GmbH

Y-GmbH “

Diese Vereinbarung war nicht unterfertigt.

In weiterer Folge legte die Bf ein Schriftstück vor, das exakt denselben Wortlaut trägt, jedoch mit Unterschriften versehen ist. So findet sich auf dieser Vereinbarung 2 x die eigenhändige Unterschrift von RM , u.zw. einmal beim Wortlaut " RM GmbH" und einmal bei " Y-GmbH ".

Zur Vereinbarung ist - abgesehen vom Umstand, dass sie in 2 unterschiedlichen Fassungen vorgelegt wurde, einmal in nicht unterfertigter und einmal in unterfertiger Form - festzuhalten, dass nicht ganz klar ist, wer die Vertragsparteien dieser Vereinbarung sein sollen. So scheint in der Vereinbarung eingangs neben der Y-GmbH die X-GmbH auf, während am Ende von einer " RM GmbH" die Rede ist. Weiters trägt die unterfertigte Vereinbarung 2 x die Unterschrift von RM . Selbst wenn man davon ausgeht, dass mit der " RM GmbH" die X-GmbH gemeint ist und nicht eine andere GmbH, so bedeutet dies, dass RM einerseits als Geschäftsführer der X-GmbH und andererseits als Geschäftsführer der Y-GmbH tätig geworden ist. Werden von ein und derselben Person Rechtsgeschäfte abgeschlossen, die für beide Vertragsparteien auftritt, so kommt der Beurkundung der Rechtsgeschäfte besondere Bedeutung zu (siehe dazu § 18 Abs. 5 GmbHG zum Abschluss von Rechtsgeschäften, die der einzige Gesellschafter sowohl im eigenen Namen als auch im Namen der Gesellschaft abschließt). Die vorliegende, erst nachträglich über Anforderung des Prüfungsorgans im Betriebsprüfungsverfahren in 2 Fassungen vorgelegte Vereinbarung, die in der unterfertigen Form von ein und derselben Person für beide Vertragsparteien gezeichnet ist, stellt keine Vereinbarung dar, die nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist. Zur mangelnden Publizität tritt (wie bereits vorhin aufgezeigt) noch hinzu, dass die Vereinbarung nicht den geforderten eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist (unklare Bezeichnung der Vertragsparteien). Was das Wesen der Vereinbarung anlangt, so verneint die Bf in ihren Ausführungen das Vorliegen eines Darlehensvertrages (ihrer Ansicht nach handle es sich um einen Kontokorrentvertrag), dies obwohl sie ihrerseits in der Forderungsanmeldung im Konkurs der Y-GmbH selbst ausdrücklich von einer Darlehensforderung spricht (vgl. dazu die Forderungsanmeldung vom m.m. 2008). Die Forderung wurde im Übrigen im Konkursverfahren nicht anerkannt. Gleichgültig, ob man nun der gegenständlichen Vereinbarung den Charakter eines Darlehensvertrages oder eines Kontokorrentvertrages beimisst, Tatsache ist, dass sie schon in zwei wesentlichen Punkten einem Fremdvergleich nicht standhält. Geht es um die Verwirklichung bzw. Umsetzung einer neuen Produktidee (im konkreten Fall Einführung eines neuen diätetischen Erfrischungsgetränkes auf dem Markt), so wird ein Unternehmer zur Hingabe größerer Geldbeträge an einen fremden Geschäftspartner nur dann bereit sein, wenn ihm auch entsprechende Sicherheiten eingeräumt werden. Daran mangelt es aber im vorliegenden Fall. Die in diesem Zusammenhang von der Bf ins Treffen geführten Sicherheiten (Zusicherung von S , die Erträge aus dem Verkauf der 1. Charge zur Gänze zur Abdeckung des bestehenden Kontokorrentsaldos zu verwenden, Übertragung der Rechte an den Lagerbeständen, Regelung in § 3 der Vereinbarung) entsprechen nicht

einer Besicherung, wie sie unter fremden Geschäftspartnern üblich ist. So wird sich ein fremder Geldgeber mit der bloßen Möglichkeit der Rückzahlung des Geldes, abhängig vom Gedeihen der unternehmerischen Tätigkeit, und der Übertragung der Rechte an den Lagerbeständen keinesfalls zufrieden geben, dies umso weniger dann, wenn es – wie im vorliegenden Fall - um ein neues Produkt auf dem Markt geht und folglich die unternehmerische Tätigkeit mit einem besonderen Unternehmerrisiko verbunden ist. Die in § 3 der Vereinbarung enthaltene Regelung stellt keine Besicherung dar, sondern handelt es sich hiebei nur um eine Maßnahme, die dem Wesen des Kontokorrentvertrages entspringt.

Einem nicht fremdüblichen Verhalten entspricht weiters auch der Umstand, dass die Bf - nachdem absehbar war, dass die Geschäftsidee nicht aufgeht - keine Maßnahmen zur Hereinbringung des aushaltenden Geldbetrages gesetzt hat. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung verwiesen (Seite 2 letzter Unterabsatz). Die Bf hält diesen Ausführungen im Vorlageantrag lediglich entgegen, die Glattstellung des Kontokorrentkontos sei selbstverständlich über unterschiedlichste Maßnahmen versucht worden. Worin diese Maßnahmen konkret bestanden haben, gibt sie jedoch nicht. Sie verweist in diesem Zusammenhang lediglich auf die von ihr bereits als Besicherung angeführten Maßnahmen wie "Übertragung der Rechte an den Lagerbeständen, Sicherstellung der Waren etc". Diese Maßnahmen stellen aber keine tauglichen Eintreibungsmaßnahmen dar.

Die gegenständliche Vereinbarung wird den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht gerecht. Die Abgabenbehörde ist demnach im Recht, wenn sie der vorgenommenen Wertberichtigung die steuerliche Anerkennung versagt hat.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da der Umstand, dass die von der Bf vorgenommenen Wertberichtigung steuerlich nicht anzuerkennen ist, eine Frage des Sachverhaltes bzw. der Beweiswürdigung ist.

Salzburg, am 30. Oktober 2014