



GZ. RV/1106-L/10,
miterledigt RV/1107-L/10,
RV/1108-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 21. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 26. Mai 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008, Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid 2006 (KESt) entschieden:

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2005 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2006, 2007 und 2008 sowie der Haftungs- und Abgabenbescheid 2006 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

KSt und KESt

	2005	2006	2007	2008
Einkünfte	16.288,75	-36.746,77	40.778,28	29.413,21
Verlustabzug			-30.583,71	-6.163,06
Einkommen	16.288,75	0,00	10.194,57	23.250,15
KSt	4.072,19	0,00	2.548,64	5.812,54

Anrechenbare KSt	-2.083,68		-798,64	
Festgesetzte KSt	1.988,51	1.742,20	1.750,00	5.812,54
KEST		541,43		

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Nach einer Betriebsprüfung (Außenprüfung) gem. § 147 BAO wurden im **Bericht gem.**

§ 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bzw. der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** folgende, hier streitgegenständliche, Feststellungen festgehalten:

Niederschrift über die Schlussbesprechung welche am 4. Mai 2010 bzw. 6. Mai 2010 durchgeführt wurde:

Tz. 1) Verrechnungsforderung US GmbH (im folgenden auch „U“):

Lt. Auskunft des Geschäftsführers vom 13. Jänner 2010 (Herr Johann M) würden hinsichtlich der Leistungsbeziehungen einschließlich der ausgewiesenen Verrechnungsforderung(en) zwischen der U und der Berufungswerberin keine Vereinbarungen in Schriftform existieren. Im Zuge der Außenprüfung sei lediglich eine Aufstellung in Form eines unverbindlichen "Rückzahlungsplanes" der die Jahre 2009 (1. Jahr) bis 2025 (17. Jahr) umfasse, vorgelegt worden. Als Gesamtrückzahlungsbetrag sei dem Rückzahlungsplan ein Betrag von lediglich 138.000,00 € zu entnehmen.

Zinszahlungen seien für diesen Zeitraum offensichtlich nicht berücksichtigt worden.

Aufgrund der wirtschaftlichen bzw. finanziellen Situation der U sei hinsichtlich der Beteiligung (24%/8.400,00 €) bereits im Jahr 2005 eine 100%ige Teilwertabschreibung (Abschreibung von Finanzanlagen) vorgenommen worden.

Zwischen der U sowie der Berufungswerberin seien hinsichtlich der nachfolgenden Positionen lt. den erteilten Auskünften keine Vereinbarungen getroffen worden:

- Zinssatz und Zinsfälligkeit
- Sicherheiten

c) Rückzahlungsvereinbarungen

d) Laufzeit der Kreditierungen

Das negative Eigenkapital sowie die Bilanzsumme der U würden lt. den Jahresaufstellungen folgende Beträge enthalten:

31.12.2005: Eigenkapital – 128.135,02 €; Bilanzsumme: 20.184,88 €

31.12.2006: Eigenkapital – 178.576,80 €; Bilanzsumme: 67.637,23 €

31.12.2007: Eigenkapital – 172.857,62 €; Bilanzsumme: 9.505,19 €

31.12.2008: Eigenkapital – 170.399,20 €; Bilanzsumme: 6.411,58 €

Dem Anhang zum Jahresabschluss per 31.12.2005 sei zu entnehmen, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes deswegen nicht vorliege, da von den Gesellschaftern Patronatserklärungen vorliegen würden. Zudem würden ab Mitte des Jahres 2006 einschneidende Maßnahmen zur Kostensenkung gesetzt werden, um aus dem laufenden Geschäft kostendeckend arbeiten zu können.

Im konkreten Fall würde der Zuwachs der Verrechnungsforderung in den Jahren 2005 und 2006 eine verdeckte Ausschüttung darstellen, da trotz der bekannt schlechten wirtschaftlichen Situation der U eine Kreditierung der Forderungen erfolgt sei. Weiters würden zwischen den Gesellschaftern fremdübliche Vereinbarungen über Rückzahlungsverpflichtungen, Sicherheiten und Verzinsung fehlen.

Unter einer verdeckten Ausschüttung würde man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar (ehemals) beteiligten Personen verstehen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen würde und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden würden.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung sei die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar seien und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hätten. Diese Ursache sei an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln. Für die Jahre 2005 und 2006 würde eine Vorteilsgewährung in Höhe des Zuwachses der Verrechnungsforderung zu Gunsten der U vorliegen.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde hierzu Folgendes ergänzt:

Stellen Anteilsinhaber einer GmbH Kapital in Form von Darlehen zur Verfügung, so seien derartige Vereinbarungen grundsätzlich steuerlich anzuerkennen. Bei Vorliegen von besonderen Umständen sei jedoch davon auszugehen, dass durch die Darlehenshingabe Eigenkapital ersetzt werden solle.

Steuerlich würde somit zum 31.12.2006 keine Verrechnungsforderung, sondern verdecktes Stammkapital vorliegen. Der Betrag in Höhe von 137.427,46 € (Verrechnungsforderung per

31.12.2006) sei demnach auf das Konto "Beteiligungen" (Kto. 830) umzubuchen.

Die bisher berücksichtigten Zinseinnahmen der Jahre 2005-2008 seien im Zuge der Außenprüfung außerbilanziell abzurechnen.

Dem Antrag der steuerlichen Vertretung, von der verdeckten Einlage eine Teilwertabschreibung in Höhe von 40% zu berücksichtigen, könne nicht nachgekommen werden.

Eine Teilwertabschreibung hätte grundsätzlich zur Voraussetzung, dass von einer erheblichen und dauernden Wertminderung auszugehen sei. Nach den in den eingereichten Jahresabschlüssen wiedergegebenen und dokumentierten Auffassung seien die Voraussetzungen für eine positive Geschäftsentwicklung gegeben. Den vorliegenden Urkunden könne nicht entnommen werden, dass aufgrund der festgehaltenen Erwartung eine positive Geschäftsentwicklung, der Eintritt einer dauerhaften und nachhaltigen Minderung des Wertes der Beteiligung zum 31.12.2006 gegeben sei.

Aufgrund dieser Ausführungen sei auch die bisher im Jahr 2005 vorgenommene 100%ige Teilwertabschreibung der aktivierten Beteiligung in Höhe von 8.400,00 € zu korrigieren.

Tz 2) Zuweisung Wertberichtigung Verrechnungskonto U:

Die bisher zugewiesenen Wertberichtigungen "VerrKto. U" (2005-2007) hätten nicht anerkannt werden können, da die Verrechnungsforderung auf "Beteiligung U" zu aktivieren sei (steuerliche Auswirkung im Jahr 2005; in den Jahren 2006 und 2007 sei der bilanzielle Wertansatz in der M/W-Rechnung von der Berufungswerberin wieder neutralisiert worden).

Tz 3) Verrechnungskonto Manfred A:

Nicht berufungsrelevant.

Tz. 4) Lohn- und Gehaltsaufwand Gabriele A:

In den Monaten Jänner - Oktober 2006 seien Gehaltszahlungen in Höhe von brutto 11.106,23 € an die Ehegattin des ehemaligen Gesellschafters und Geschäftsführers Manfred A, Frau Gabriele A, erfolgt.

Laut vorgelegtem Dienstvertrag vom 1. Jänner 2006 sei ein Monatsgehalt von brutto 900,00 € (14 x jährlich), sowie eine Normalarbeitszeit, aufgeteilt auf 3 Wochentage, im Ausmaß von 20 Stunden (ohne Pausen) vereinbart worden.

Laut Lohnkonto 2006 würde die wöchentliche Arbeitszeit 15 Stunden betragen. Als Beruf sei kaufmännische Angestellte (Kollektivvertrag Angestellte Handelsbetriebe, Beschäftigungsgruppe 4/10 Berufsjahre) angegeben worden.

Der monatliche Bruttogehalt (ohne Sonderzahlung) würde laut Lohnkonto 1.012,73 € betragen. Laut Auskunft des Geschäftsführers Herrn M sei Frau A im Beschäftigungszeitraum

für die Buchhaltung und Provisionsverrechnung zuständig gewesen. Die Arbeiten seien sowohl am Wohnsitz von Frau A (R) als auch am Betriebsstandort der Gesellschaft (W) durchgeführt worden.

Darüber hinaus sei vom ehemaligen Geschäftsführer der GesmbH die Tätigkeit von Frau G. A wie folgt bekannt gegeben worden (vgl. E-Mail vom 05. März 2010, A -> Mag. Rt):

- < Durchführung der Buchhaltung in der Regel 1 x wöchentlich ganztägig (Dienstag).
- < Unterstützung im betriebswirtschaftlichen Bereich (Auswertung von Saldenlisten, Abstimmung der OP-Listen, Abstimmung offener Provisionen, statistische Auswertungen, Überprüfung von Provisionsabrechnungen, Aufbereitung von Unterlagen für Besprechungen; zwei Vormittage/meist Mi u. Do).

Bei Frau A würde es sich um die Ehegattin des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers Manfred A und somit um eine "nahe Angehörige" handeln (vgl. ständige Judikatur des VwGH). Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen würden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familien fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 3.9.1997, 93/14/0095, 26.1.1999, 98/14/0095).

Diese Grundsätze würden auf der in § 21 Bundesabgabenordnung normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhen und hätten ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung.

Bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen würden eindeutige Vereinbarungen vorliegen müssen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien würden zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Wesentliche Vertragsinhalte würden eindeutig festgelegt werden müssen. Die wöchentliche Arbeitszeit laut (zeitaktuellem) Dienstvertrag und laut Lohnkonto dürfe keinesfalls abweichen. Auch hinsichtlich des monatlichen Bruttogehaltes würden Differenzen zwischen dem Dienstvertrag und den tatsächlichen Auszahlungsbeträgen vorliegen.

Festgehalten wird, dass aufgrund der Tätigkeitsbeschreibung von Herrn A die Wochenarbeitszeit rd. 15 Stunden betrage.

Die im Dienstvertrag angegebene wöchentliche Normalarbeitszeit im Ausmaß von 20 Wochenstunden würde somit mit der tatsächlichen Arbeitszeit nicht übereinstimmen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung sei der angemessene Lohnaufwand von Frau A im Schätzungswege zu ermitteln.

Wie bereits ausgeführt, würden die laut Lohnkonto angeführten 15 Wochenstunden für die von Frau A ausgeübten Tätigkeiten als angemessen und fremdüblich erachtet. Ausgehend vom Kollektivvertragslohn zum 1. Jänner 2006 in Höhe von rd. 717,00 € brutto (Basis 15 Wochenstunden) würden sich somit folgende Änderungen ergeben:

2006

Bruttolohnaufwand 1-10/2006 (Lohnkonto): 11.106,23 €

Lohnnebenkosten ca. 30%: 3.331,87€

Summe Lohnaufwand: 14.438,10 €

Kürzung Gehaltsaufwand (BP)*: 30%: 4.331,43 €.

*) Bei Gegenüberstellung des Gehaltes laut Lohnkonto und des geschätzten Lohnaufwandes laut BP würde sich eine prozentuelle Kürzung von rd. 30% ergeben.

Für die Beschäftigungsmonate von Frau A würde hinsichtlich der nicht fremdüblich ausbezahlten Gehälter eine verdeckte Ausschüttung vorliegen.

Verdeckte Ausschüttungen seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an (ehemalige) Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft hätten. Die Zuwendung eines Vorteils an einen (ehemaligen) Anteilsinhaber könne auch darin gelegen sein, dass eine dem (ehemaligen) Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt werde.

Es würde eine Vorteilsgewährung in Höhe der nicht angemessenen Gehaltsauszahlungen zu Gunsten von Herrn A Manfred vorliegen:

BMG brutto (=BMG VA): 4.331,43 €

KEST 25%: 1.082,86 €

Die Höhe der Kapitalertragsteuer richte sich danach, wer diese Abgabe trägt. Werde die Kapitalertragsteuer vom (ehem.) Gesellschafter getragen, würde die Kapitalertragsteuer 25% betragen. Werde die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft getragen, würde die Kapitalertragsteuer 33,33% betragen, da die von der Gesellschaft getragene Kapitalertragsteuer ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung darstelle. Die Kapitalertragsteuer sei vorerst mit 25 % zum Ansatz gebracht worden.

Mit **Bescheiden vom 26. Mai 2010** wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen und die entsprechenden Abgaben festgesetzt (tw. nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren).

Mit Eingabe vom 21. Mai 2010 (richtig offensichtlich 21. Juni 2010) wurde **Berufung** gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2005, 2006, 2007 und 2008 sowie gegen den Haftungs- und

Abgabenbescheid 2006 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 vom 26. Mai 2010 eingereicht.

1. Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden:

Die Körperschaftsteuerbescheide würden hinsichtlich der BP-Feststellungen

- < „Verrechnungsforderung US GmbH“,
- < „Beteiligung Teilwertabschreibung“ und

< „Lohn- und Gehaltsaufwand A Gabriele“ dem Grunde nach angefochten.

Der Haftungs- und Abgabenbescheid 2006 werde hinsichtlich der BP-Feststellung

< „Lohn und Gehaltsaufwand A Gabriele“ dem Grunde nach angefochten.

Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 werde

< der Höhe nach angefochten.

2. Erklärung welche Änderungen beantragt werden:

2.1. „Verrechnungskonto US GmbH“:

Es werde eine Teilwertabschreibung des Beteiligungsansatzes (gerundet 138.000,00 €) in Höhe von 40% im Jahr 2006 beantragt.

2.2. „Beteiligung Teilwertabschreibung“:

Es werde eine Teilwertabschreibung des Beteiligungsansatzes (8.400,00 €) in Höhe von 40% im Jahr 2006 beantragt.

2.3. „Lohn- und Gehaltsaufwand A Gabriele“:

Es werde die volle Anerkennung des Gehaltsaufwand A Gabriele als Betriebsausgabe beantragt.

2.4. „Anspruchszinsen 2008“:

Es werde beantragt, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen auf Basis der Einkünfte laut hiermit beantragten Werten neu festzusetzen.

3. Begründung

3.1. „Verrechnungskonto US GmbH“:

Im Oktober 2004 sei die US GmbH (in der Folge mit U abgekürzt) als Tochter der Mc GmbH (in der Folge auch mit mc abgekürzt) und den Beteiligten Manfred A, Johann M und Franz J gegründet worden. Manfred A und Johann M seien gewesen bzw. seien auch die Gesellschafter der Mc GmbH. Die U sei als Ergänzung für die Tätigkeit der mc gedacht gewesen, weshalb zwischen beiden Firmen eine umfangreiche Kooperation stattgefunden hätte. Die U hätte als Berater und Betreuer im Rahmen von juristischen und versicherungstechnischen Nachbearbeitung von Versicherungsschäden tätig werden sollen. Daneben seien auch Versicherungen vermittelt worden. Da das Honorar für die Schadensbearbeitung überwiegend erfolgsabhängig vereinbart gewesen sei, hätte nach den

anfänglichen Planungen ungefähr der Aufwand eines Jahres vorfinanziert werden müssen, bis nennenswerte Erlöse zu erwarten gewesen wären. Diese Vorfinanzierung sei von der mc durchgeführt worden, die aus dem gemeinsamen Versicherungsgeschäft mit der U Vorteile zu erwarten gehabt hätte. Mit Übernahme eines anderen Unternehmens dieser Branche hätte die notwendige Unternehmensgröße erreicht werden sollen.

Im Jahr 2005 hätte sich der im Unternehmensplan vorgesehene Kauf des anderen vergleichbaren Unternehmens zerschlagen, und es seien Zweifel an der Verwirklichung des Unternehmensplanes der U laut geworden. Es hätte sich auch gezeigt, dass die Umsätze der U aus den Schadensbearbeitungen wesentlich später und geringer als erwartet eingetroffen seien. Im Rahmen ihrer finanziellen Möglichkeiten hätten die Gesellschafter (soweit es sich um natürliche Personen handelte) mit Haftungen und entsprechendem persönlichen Arbeitseinsatz eine vorzeitige Insolvenz wegen Überschuldung und die mc durch weitere Gelder eine Insolvenz wegen Zahlungsunfähigkeit verhindert.

Im Frühjahr 2006 hätten schließlich die Gesellschafter die Konsequenz gezogen und ein massives Kostensenkungsprogramm bei der U gestartet. Die Sparte Schadensbearbeitung sei zur Gänze aufgelassen worden; Dienstnehmer seien entlassen, der Betriebsstandort gewechselt worden usw..

Letztendlich hätte erreicht werden können, dass ab 2007 die U wieder ausgeglichen bzw. leicht positiv bilanziert hätte. Geblieben seien aber neben Bankverbindlichkeiten (2008: ca. 36.000,00 €) eine Verbindlichkeit gegenüber der mc in Höhe von rund 138.000,00 € per 31.12.2006 (seither stabil bleibend).

Im Rahmen der Betriebsprüfung der mc sei festgestellt worden, dass es sich bei diesem bisher unter Forderungen ausgewiesenen Betrag um verdecktes Eigenkapital handeln würde, *da „... trotz der bekannt schlechten wirtschaftlichen Situation der U eine Kreditierung der Forderungen erfolgte.“*

Dazu werde festgehalten:

Gemäß § 6 Z 2 EStG sei nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Sei der Teilwert niedriger, so könne dieser angesetzt werden.

§ 204 UGB besagt, dass Gegenstände des Anlagevermögens bei dauernder Wertminderung abzuschreiben seien. Finanzanlagen würden auch abgeschrieben werden dürfen, wenn die Wertminderung nicht von Dauer sei.

Auf Grund der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts seien Bestimmungen des UGB auch in steuerlicher Hinsicht zu beachten, wenn dem nicht ausdrücklich anders lautende Bestimmungen des Steuerrechts gegenüber stehen würden.

Im gegenständlichen Fall würde es sich um eine typische Fehlinvestition handeln, bei der durch Leistungen der Gesellschafter (Kreditierung, Haftungen, teilweiser Verzicht auf

Entlohnung) in letzter Minute eine Insolvenz vermieden werden hätte können. Eine Insolvenz der U hätte auf Grund der engen Verflechtung auch die beteiligte Muttergesellschaft mc mitgerissen, denn ein Forderungsausfall von 138.000,00 € hätte zu einem deutlich negativen Eigenkapital der mc geführt. Die daraus folgende Überschuldung hätte neben möglichen insolvenzrechtlichen Folgen zudem die Kredit gebenden Banken veranlasst, auch der mc keine weiteren Kreditlinien mehr zu gewähren. Daraus wiederum wäre die Zahlungsunfähigkeit der mc resultiert. Es hätte somit eine rechtliche (als Muttergesellschaft) als auch eine existentielle wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden, seitens der mc die Sanierung ihrer Tochter U zu unterstützen.

Mittlerweile hätte sich die Lage der U wie erwähnt wieder soweit gebessert, dass schwarze Zahlen ausgewiesen würden (2007: 5.719,18 €, 2008: 2.458,42 €).

Der Gewinn sei aber so bescheiden, dass damit die aufgelaufenen Verbindlichkeiten erst in mehreren Jahren und die Zuschüsse der Gesellschafter erst nach Erreichen eines positiven Eigenkapitalstandes zurück gezahlt werden würden können. Das von der mc zur Verfügung gestellte Geld sei daher alleine schon aus dem Gesichtspunkt der Abzinsung mit einem Barwert von nur rund 60% anzusetzen, wie nachfolgende Berechnung ausgehend vom 31.12.2008 zeige:

Daraus würde sich im bei einem Zinsfaktor von 4% im Jahr 2025 ein Barwert der Rückzahlungen von 84.352,00 € ergeben, das seien 61,125% des Verrechnungskontos. Dieser neue Rückzahlungsplan gehe von einer optimistischen gleichmäßigen, wenn auch bescheidenen Steigerung des Jahresgewinnes der U in den kommenden Jahren aus. Weiters werde die maximal mögliche Rückzahlung jener Gelder unterstellt, die von der mc in der Sanierungsphase bereitgestellt worden seien. Die Rückzahlungen würden frühestens zu dem Zeitpunkt und höchstens in dem Ausmaß erfolgen, in dem das Eigenkapital der U inklusive des Verrechnungskontos mit der mc wieder den Wert von 35.000,00 € übersteigen würde (vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbH-Kommentar, TZ 1 zu § 74).

Die Rückzahlung von Gesellschafterdarlehen, die in einer Krise gewährt worden seien, sei nicht zulässig, wenn dadurch das Gesellschaftsvermögen unter den Wert des Stammkapitals gedrückt werde.

Der ausgewiesene Wert von 84.352,00 € würde den mit 4% abgezinsten Wert der zu erwartenden Rückflüsse darstellen und rund 61% des nominell eingesetzten Betrages von 138.000,00 € betragen. Gleichzeitig stelle diese Berechnung eine vereinfachte Form einer Unternehmensbewertung dar; nach der Methode der Abzinsung künftig zu erwartender Cash-Flows.

Neben dem Abzinsungsfaktor bleibe auch das langjährige wirtschaftliche Risiko für die mc. Bei einer abermaligen Verschlechterung der Lage der U würde erneut die Rückzahlungsfähigkeit

in Frage zu stellen und der Wertansatz der Forderung/Beteiligung gegenüber/an der U neuerlich zu korrigieren sein.

Im Falle einer Insolvenz der U, die Mitte bis Ende 2006 nur haarscharf vermieden werden hätte können, wäre es zu einer Abschreibung von 100% der Forderung/Beteiligung bei der mc gekommen. Somit sei es unlogisch, dass wenige Wochen danach am 31.12.2006 der Forderungs- bzw. Beteiligungsansatz ohne jede Berichtigung vorzunehmen sei. Es würde jeder wirtschaftlichen Logik widersprechen, dass eine Forderung/Beteiligung an einer mit 170.000,00 € überschuldeten GmbH (Stand per 31.12.2008), was dem 42,5 fachen (!) des durchschnittlichen Jahresgewinnes 2007 und 2008 entspräche, einen Teilwert von 100% besitzen würde.

Welcher potentielle Käufer würde die U um 138.000,00 € erwerben?

Der Teilwert der U in der Bilanz der mc sei somit wesentlich niedriger als der Nennwert. Es würde daher gerechtfertigt erscheinen, zumindest die in der Handelsbilanz vorgenommene Wertberichtigung/Teilwertabschreibung in Höhe von 40% auch für steuerliche Zwecke vorzunehmen.

3.2. „Beteiligung Teilwertabschreibung“:

Bezüglich der Bewertung des Anteils der mc am Stammkapital der U werde auf die Begründung zu 3.1. verwiesen.

3.3. „Lohn- und Gehaltsaufwand A Gabriele“:

Die Gattin des damaligen Geschäftsführers und Gesellschafters Manfred A sei im Jahr 2006 als Dienstnehmerin der Mc GmbH tätig gewesen. Laut ursprünglichem Dienstvertrag hätte sie 20 Wochenstunden für 900,00 € Bruttogehalt tätig werden sollen. Tatsächlich sei sie dann für 15 Wochenstunden mit 1.012,73 € brutto entlohnt worden (vgl. Lohnkonto).

Im Zuge der Betriebsprüfung sei vom seinerzeitigen Geschäftsführer eine Beschreibung des Aufgabengebietes und des zeitlichen Umfanges der Tätigkeit geliefert worden, sodass das Dienstverhältnis vom Prüfer grundsätzlich anerkannt und der zeitliche Aufwand mit 15 Wochenstunden ebenfalls akzeptiert worden sei. Nicht anerkannt worden sei hingegen die überkollektivvertragliche Entlohnung. Laut Prüfer sei nur ein Bruttogehalt in Höhe des kollektivvertraglichen Mindestgehaltes angemessen.

Dem wird entgegnet:

Die Tätigkeit von Frau A als Dienstnehmerin sei dem Grunde und dem zeitlichen Ausmaß (15 Wochenstunden) nach unumstritten. Der ursprüngliche Dienstvertrag sei insofern nicht relevant, da er sowohl hinsichtlich der Arbeitszeit als auch Entlohnung nicht mit den Tatsachen übereinstimme und müsse daher eher als ein „Entwurf für einen Dienstvertrag“ bezeichnet werden. Außerdem liege die angeführte Entlohnung sogar unter dem

kollektivvertraglichen Mindestniveau und wäre daher gar nicht realistisch. Der Dienstvertrag sei schon in den ersten Tagen des Dienstverhältnisses durch eine andere (leider nur mündliche) Vereinbarung abgelöst worden. Nach außen dokumentiert sei die neue Vereinbarung durch die bereits im 1. Monat erfolgte Gehaltsabrechnung mit 1.012,73 €. Somit sei zu klären, ob eine überkollektivvertragliche Entlohnung von rund 30% laut BP unter nahen Angehörigen einem Fremdvergleich standhalte oder nicht. Dazu würde ein inner- als auch ein außerbetrieblicher Vergleich dienen (vgl. VwGH-Zitierungen unter der RZ 1154 EStR). Dass ein solcher Vergleich im Rahmen der Prüfung nicht gewürdigt worden sei, würde einen Verfahrensmangel darstellen, zumal durch den steuerlichen Vertreter auf die Tatsache der teilweisen überkollektivvertraglichen Entlohnung im Unternehmen hingewiesen worden sei. Ein innerbetrieblicher Vergleich zeige, dass im selben Zeitraum im Verwaltungsbereich der Mc GmbH überkollektivvertragliche Entlohnungen bis zu 19% gewährt worden seien. Für einen außerbetrieblichen Vergleich würden leider repräsentative Zahlen fehlen, doch erscheine die gewährte Überzahlung vertretbar, zumal es sich in absoluten Zahlen (rund 295,00 € monatlich) um keinen maßgeblichen Betrag handle.

3.4. „Anspruchszinsen 2008“:

Bei Stattgabe der Berufung in den oben angeführten Punkten würde der Ansatz von Anspruchszinsen für das Jahr 2008 entfallen.

Mit **Datum 7. Juli 2010** nahm der Betriebsprüfer zur gegenständlichen Berufung wie folgt Stellung:

Dem Anhang zur Bilanz der US GmbH per 31.12.2006 sei u.a. Folgendes zu entnehmen:

„Eine Überschuldung iS des Insolvenzrechtes besteht nicht, weil seit Jahresmitte 2006 die Kosten derart radikal reduziert wurden, dass seit Ende 2006 keine neuen Verluste mehr entstanden sind. Ein Unternehmensplan sieht ab 2007 wieder laufende Gewinne vor. Für langfristige Verbindlichkeiten gibt es realistische Zahlungsvereinbarungen. Die kurzfristigen Verbindlichkeiten können laufend bedient werden.“

Für die Bewertung von Beteiligungen seien die Umstände am Bilanzstichtag, allenfalls nach besserer Kenntnis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung maßgebend. Aus der Einschätzung der wirtschaftlichen Lage laut Bilanzanhang zum Bilanzstichtag (Bilanz der US GmbH) seien die hinkünftigen Erwartungen durch das Unternehmen positiv dargestellt worden bzw. seien ab 2007 wieder Gewinne prognostiziert worden.

Bei Sanierungsmaßnahmen sei der Wert einer Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lasse, dass den Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben werde.

Festzuhalten sei weiters, dass die ursprüngliche Forderungswertberichtigung laut den

eingereichten Bilanzen der Jahre 2005 - 2007 mit den laut Berufung vorgelegten Berechnungen nicht korrespondieren würde. Die Wertberichtigungen der Jahre 2005 - 2007 hätte ursprünglich in Summe 40% (55.558,00 €) betragen, wobei die Dotationen der Jahre 2006 und 2007 für steuerliche Zwecke im Rahmen der M/W-Rechnung außerbilanzmäßig wieder hinzugerechnet worden sei. Lediglich für das Jahr 2005 sei die dotierte Wertberichtigung laut Handelsbilanz für die Steuerbilanz übernommen worden. Die ursprünglichen Bilanzansätze bzw. deren Überlegungen würden den Angaben laut Berufung widersprechen.

Eine Teilwertabschreibung hätte eine erhebliche und dauernde Wertminderung zur Voraussetzung. Nach der im Anhang zur Bilanz wiedergegebenen Auffassung seien die Voraussetzungen für eine positive Geschäftsentwicklung gegeben. Es hätte demnach insbesondere aus den laut Bilanzanhang dokumentierten Erwartungen davon ausgegangen werden können, dass eine nachhaltige und dauerhafte Minderung des Wertes der Beteiligung zum 31.12.2006 noch nicht eingetreten gewesen sei.

Lohn- und Gehaltsaufwand Gabriele A:

In der Berufung werde erstmalig argumentiert, dass der vorgelegte Dienstvertrag, der sowohl von der Arbeitnehmerin als auch vom Geschäftsführer der Gesellschaft unterschrieben worden sei, nicht von Relevanz sei, da es sich lediglich um einen „Entwurf“ für einen Dienstvertrag gehandelt hätte. Warum ein nicht gültiger Dienstvertrag, der als solcher nicht erkennbar gewesen, im Zuge der Prüfung vorgelegt worden sei, obwohl wegen der Beurteilung des Sachverhaltes die gültigen Dienstverträge angefordert worden seien, könne der Berufung nicht entnommen bzw. nicht nachvollzogen werden. Im Zuge der Prüfung sei vom seinerzeitigen Geschäftsführer die Tätigkeit, als auch der Zeitaufwand der Beschäftigung von Frau A beschrieben worden (E-Mail vom 05. März 2010).

Unstrittig ist, dass die Beschäftigung von Frau A nach einem Fremdvergleich zu beurteilen sei, da im Beschäftigungszeitraum ein Naheverhältnis zum seinerzeitigen Geschäftsführer der Gesellschaft vorgelegen sei. Frau A sei im fraglichen Zeitraum die Ehegattin des ehemaligen Geschäftsführers gewesen.

Zur Fremdvergleichsprüfung sei festzuhalten, dass eine Vergleichbarkeit in der Tätigkeit, als auch im Beschäftigungsausmaß jedenfalls gegeben sein müsse. Sei dies nicht der Fall, würde eine Fremdvergleichsprüfung zu einer unrichtigen Beurteilung führen. Aufgrund der vorliegenden Tätigkeitsbeschreibung bzw. Funktion von Frau A hätte im Zuge der Prüfung ein innerbetrieblicher Vergleich mit anderen DienstnehmerInnen nicht angestellt werden können. Für einen außerbetrieblichen Vergleich hätten - wie auch der Berufung zu entnehmen sei - substantielle Grundlagen gefehlt.

Bei der Entlohnung von nahen Angehörigen sei ein strenger Maßstab heranzuziehen. Da, wie

auch der Berufung zu entnehmen sei, nicht alle Mitarbeiter der Gesellschaft über dem Kollektivvertrag entlohnt worden seien, sei das Gehalt von Frau A aufgrund der Widersprüche zwischen dem vorgelegten Dienstvertrag und der Angaben des ehemaligen Geschäftsführers im Rahmen der freien Beweiswürdigung in Höhe des Kollektivvertrages berücksichtigt worden.

Mit **Eingabe vom 19. Juli 2010** übermittelte die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin folgende Ergänzungen bzw. Richtigstellungen zur Stellungnahme des Betriebsprüfers:

1. Teilwertabschreibung Beteiligung:

Laut Stellungnahme des Prüfers würden die ursprünglichen Bilanzansätze bzw. deren Überlegungen den Angaben laut Berufung widersprechen.

Dazu müsse ergänzt werden, dass die Ursache dieser Abweichungen in den Feststellungen und Überlegungen des Prüfers zu finden seien.

In der Handelsbilanz sei bisher die Beteiligung an der US GmbH in Höhe von 8.400,00 € im Anlagevermögen mit 100% wertberichtet worden. Weiters sei das Verrechnungskonto zwischen der Mc GmbH und der US GmbH in Höhe von rund 138.000,00 € per 31.12.2008 bisher im Umlaufvermögen als Forderung ausgewiesen und mit 40% handelsrechtlich wertberichtet worden.

Im Rahmen der Betriebsprüfung sei durch den Prüfer festgestellt worden, dass es sich bei der Forderung in Höhe von 138.000,00 € um verdecktes Eigenkapital handeln würde. Seiner Ansicht nach sei die Kreditgewährung der Mc GmbH an das Tochterunternehmen trotz der „bekannt schlechten wirtschaftlichen Situation der U“ (siehe Beilage Punkt 1, Seite 2 des Programms zur Schlussbesprechung) nur auf Grund des Naheverhältnisses der Gesellschaften bzw. der Gesellschafter erfolgt. Er sei damals noch von einer „verdeckten Ausschüttung“ der Mutter an das Tochterunternehmen (?) ausgegangen worden. Im Zuge der Schlussbesprechung hätte man sich auf „Zuführung von verdecktem Eigenkapital“ geeinigt. Die Initiative zur Neubeurteilung des Verrechnungskontos sei somit vom Prüfer ausgegangen. Die Berufung würde somit nicht den ursprünglichen Bilanzansätzen widersprechen, sondern die vom Prüfer vorgenommene Neubeurteilung (Beteiligung statt Forderung) aufgreifen und eine adäquate Bewertung des Bilanzansatzes „Beteiligung“ fordern.

Zur Bewertung selber führt der Prüfer in seiner Stellungnahme an, dass als Voraussetzung für die beantragte Teilwertabschreibung eine erhebliche und dauerhafte Wertminderung vorliegen müsse, welche er nicht sehe. Außerdem wäre im Rahmen einer Sanierung eine Wertminderung erst dann gegeben, wenn absehbar sei, dass die Sanierungs-(Belebungs-)maßnahmen erfolglos bleiben würden.

Dem sei entgegen zu halten, dass bei Finanzanlagen die Wertminderung nicht dauerhaft sein müsse. Gemäß § 204 Abs. 2 UGB würden bei Finanzanlagen Abschreibungen auch

vorgenommen werden dürfen, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer sei. Diesem handelsrechtlichen Wahlrecht stehe keine steuerrechtlich widersprechende Bestimmung gegenüber, weshalb die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in diesem Punkt greife.

Der Misserfolg einer Sanierung sei zwar ein deutliches Zeichen für den Ansatz einer Wertberichtigung, aber sicherlich nicht die einzige Voraussetzung dafür.

Vielmehr sei nach den Worten des Gesetzes (EStG) vom Teilwertbegriff auszugehen (§ 6 Z 2 EStG: „*... ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.*“). Dieser stelle den Wert dar, den ein Erwerber für das Wirtschaftsgut zahlen würde (§ 6 Z 1 EStG).

Mit Sicherheit würde ein Erwerber für ein Unternehmen, das sich in einer langfristigen Sanierungsphase befindet (mit stark negativem Eigenkapital), einen geringeren Preis als für ein gesundes eigenkapitalstarkes Unternehmen zahlen.

Dem Rückzahlungsplan, welcher in der Berufung angeführt sei, würde eine Sanierungsphase von 17 Jahren zugrunde liegen.

Daher rechtfertige die auf Jahre hinaus noch schwierige wirtschaftliche Lage der Unfall- und Schadensbüro GmbH jedenfalls eine Teilwertabschreibung seitens der Muttergesellschaft.

2. Lohn- und Gehaltsaufwand A Gabriele:

Unstrittig sei, dass der vorgelegte „Dienstvertrag“ in Bezug auf Arbeitszeit und Gehaltshöhe, also in wesentlichen Punkten, nicht der Realität entspreche. Es sei zu bedauern, dass dem Prüfer dieser nicht gültige Vertrag vorgelegt und er damit unter Umständen zu falschen Schlüssen veranlasst worden sei. Leider seien auch die Steuerpflichtigen und ihre steuerlichen Vertreter nicht vor Irrtümern gefeit.

Davon unabhängig sei das Arbeitsverhältnis jedenfalls danach zu beurteilen, wie es sich tatsächlich zugetragen hätte. Insofern werde einem nicht richtigen Dienstvertrag wohl keine wesentliche Relevanz zuzuordnen sein.

Während in Bezug auf die Arbeitszeit im Rahmen der Prüfung Einvernehmen erzielt worden sei, hätte der Prüfer die steuerliche Anerkennung der überkollektivvertraglichen Entlohnung der Dienstnehmerin versagt. Der Stellungnahme des Prüfers sei als Begründung für die Kürzung der Betriebsausgaben zu entnehmen, dass

- a) nicht alle Mitarbeiter der Gesellschaft überkollektivvertraglich entlohnt worden seien, und dass
- b) das Gehalt aufgrund der Widersprüche zwischen dem vorgelegten Dienstvertrag und den Angaben des ehemaligen Geschäftsführers im Rahmen der freien Beweiswürdigung berücksichtigt worden sei.

Dies würde bedeuten, dass eine überkollektivvertragliche Entlohnung von mitarbeitenden Familienangehörigen nur dann steuerlich akzeptiert werde, wenn alle Mitarbeiter

überkollektivvertraglich entlohnt werden würden. Dieses Argument sei nicht durch Gesetz oder Rechtsprechung gedeckt. Inakzeptabel wäre unter Umständen der Fall, dass nur der Angehörige, nicht aber die sonstigen Mitarbeiter überkollektivvertraglich entlohnt würden. Dieser Sachverhalt würde aber nicht vorliegen.

Dass es einen Widerspruch zwischen dem vorgelegten (unrichtigen) Dienstvertrag und den Aussagen des Geschäftsführers gebe, sei logisch, denn sonst wäre entweder der Dienstvertrag nicht falsch oder die Aussage des Geschäftsführers nicht richtig. Diesen Widerspruch aber als Begründung für die Nichtanerkennung eines Teils des Gehaltes heranzuziehen, sei sachlich nicht gerechtfertigt und würde wie eine Bestrafung für die (vielleicht absichtliche?) Vorlage eines falschen Dienstvertrages wirken.

Abgesehen von dem unter a) angeführten Argument sei die Betriebsprüfung weitere Begründungen schuldig geblieben, weshalb im konkreten Fall eine überkollektivvertragliche Entlohnung nicht gerechtfertigt sein sollte.

Mit **Vorlagebericht vom 9. September 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 21. Juli 2011** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen:

A) Verdeckte Ausschüttung – Gehalt Gabriele A:

- Dienstverträge der Dienstnehmer
- Gehaltskonten
- Tätigkeitsbeschreibung

B) Teilwertabschreibung:

- Ergebnisse der Firma U GmbH
- Geschäftsfelder

Mit **Eingabe vom 26. August 2011** wurde hierauf wie folgt Stellung genommen und die entsprechenden Unterlagen vorgelegt:

A) Verdeckte Gewinnausschüttung - Gehalt Gabriele A:

- 1) Dienstverträge der im Jahr 2006 beschäftigten Dienstnehmer
(siehe Beilage)
- 2) Gehaltskonten der im Jahr 2006 beschäftigten Dienstnehmer
(siehe Beilage)

Ergänzend dazu sei auch je Dienstnehmer eine Aufstellung beigelegt worden, in der die kollektivvertragliche Mindestentlohnung, Istentlohnung sowie eine allfällige Überzahlung

ausgewiesen seien.

3) Genaue Tätigkeitsbeschreibung

- < H Bettina: Sekretariat, Vertriebsunterstützung, KFZ-Anmeldungen
- < DN1: Akquisition und Betreuung von Schadens- und Versicherungskunden
- < DN2: Sachbearbeiterin für Versicherungsangelegenheiten
- < DN3: Sachbearbeiterin für Schadensangelegenheiten
- < DN4: Akquisition und Betreuung von Schadens- und Versicherungskunden
- < DN5: Sachbearbeiterin für Versicherungsangelegenheiten
- < DN6: Sachbearbeiterin für Versicherungsangelegenheiten

4) Kollektivvertrag

Es sei der Kollektivvertrag für Handelsangestellte zur Anwendung gelangt.

5) Anzahl Dienstnehmer

Im Jahr 2006 seien neben Frau A noch weitere 7 Dienstnehmer beschäftigt gewesen.

6) Karenzvertretung für Frau A

Ab November 2003 sei die bisher von Frau A ausgeübte Tätigkeit (Buchhaltung, Assistenz der Geschäftsführung) überwiegend vom Geschäftsführer Herrn Manfred A übernommen worden. Sein Bruttogeschäftsführerbezug sei von 24.260,00 € (2003) auf 44.760,00 € (2004) gestiegen.

Nach dem Ausscheiden von Frau A aus dem Unternehmen im Jahr 2006 sei die Buchhaltungstätigkeit an den Steuerberater fremd vergeben worden. Sämtliche weiteren administrativen Tätigkeiten seien ab diesem Zeitpunkt vom neuen Geschäftsführer, Herrn Johann M bzw. seiner Sekretärin, Frau Bettina H ausgeübt worden. Auf Grund der äußerst prekären finanziellen Lage des Unternehmens zu dieser Zeit hätte es für die Dienstnehmer aber bis Ende 2007 keine Gehaltserhöhungen gegeben.

B) Teilwertabschreibung/Wertberichtigung des Verrechnungskontos/Beteiligung U GmbH:

1) Ergebnisse der U GmbH 2010 und 1-6/2011:

Saldenlisten laut Beilage

2) Erläuterung der Wertberichtigung des Verrechnungskonto 2005-2008:

Im Jahr 2005 sei das Gesellschafterdarlehen (=Verrechnungskonto) vom Umfang her noch als ein übliches Darlehen zwischen Mutter- und Tochterunternehmen angesehen und somit auch die Wertberichtigung handels- und steuerrechtlich gleich behandelt worden. Mit der sich abzeichnenden existenziellen Gefährdung der U ab dem Jahr 2006 hätte sich die Sichtweise geändert. Die außerbücherliche Zurechnung der Wertberichtigung für das Verrechnungskonto sei in den Jahren 2006 und 2007 vorgenommen worden, weil die steuerliche Abzugsfähigkeit der Wertberichtigung für ein Gesellschafterdarlehen zur Konkursvermeidung fraglich erschien.

Dabei sei übersehen worden, dass eigentlich ein Eigenkapital ersetzendes Darlehen vorliegen würde, das steuerlich als Beteiligung zu qualifizieren sei (siehe Feststellungen der BP). Wegen der engen wirtschaftlichen Verknüpfung beider Unternehmen sei aber (aus jetziger Sicht) auch die Beteiligung der mc GmbH an der U GmbH unternehmens- und steuerrechtlich einer Wertberichtigung zu unterwerfen gewesen.

Die Auflösung der Wertberichtigung 2008 sei nicht in die Mehr-Weniger-Rechnung aufgenommen worden, weil es sich um eine geringfügige Teilrückführung der seinerzeit nur handelsrechtlich gebildeten Wertberichtigung gehandelt hätte.

C) US GmbH:

1) Fremdpersonalanteil:

Die enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen der mc GmbH und der U GmbH hätte sich nicht nur in der kapitalmäßigen Beteiligung gespiegelt, sondern auch in der Bearbeitung komplementärer und identer Geschäftsfelder sowie in der zum Teil gemeinsamen Verwendung von Personalressourcen.

Die gesamten in den U-Bilanzen 2005 und 2006 ausgewiesenen Fremdpersonalkosten seien Personalkosten von Mitarbeitern der mc GmbH, welche teilweise auch für die U GmbH tätig geworden seien. Es hätte sich dabei um Außendienstmitarbeiter (Versicherungsvertreter) und um Innendienstmitarbeiter (Versicherungsabwicklung, ...) gehandelt, die sowohl für den Kundenstock der mc GmbH als auch für den Kundenstock der U GmbH tätig gewesen seien.

2) Schwankung Versicherungsprovisionen

Die Schwankungen im Ergebnis, vor allem aber im Bereich der Erlöse aus Versicherungsprovisionen, würden sich am besten mit einer Aufstellung der Unternehmensphasen der U GmbH darstellen lassen:

- < 2004: GmbH-Gründung, Organisationsaufbau
- < 2005: Beginn der operativen Tätigkeit
- < 2006: ab Jahresmitte: radikaler Kostenschnitt zur Insolvenzvermeidung (Kündigung Dienstnehmer, Auflösung des bisherigen Firmenstandortes, Beendigung der Geschäftssparte Schadensbearbeitung)

Die Erlöse aus Versicherungsprovisionen hätten somit ab 2005 einen aufsteigenden Verlauf genommen, um dann nach Kündigung der meisten Dienstnehmer Mitte 2006 wieder stark abzusinken.

Die Erlöse aus der Schadensbearbeitung hätten eine längere Vorlaufzeit gehabt, da sie nur erfolgsabhängig nach Abschluss der mitunter monate- oder jahrelangen Schadensklärungen abgerechnet werden hätten können. Diese Erlösart hätte daher im Jahr 2006 ihren Höhepunkt gehabt und würde 2007 und 2008 auslaufen.

3) Geschäftsfelder U

Die U GmbH sei zur Abdeckung aller Serviceleistungen im Zusammenhang mit Unfällen gegründet worden. Dies würde vor allem im Vorfeld von Unfällen den Bereich Versicherungen und in der Folge von Unfällen die bestmögliche Begleitung der Unfallopfer vor allem hinsichtlich der Geltendmachung von Ansprüchen gegenüber den Unfallverursachern und Versicherungsunternehmen betreffen.

Mitte 2006 hätte sich gezeigt, dass die Sparte der Schadensbearbeitung in absehbarer Zeit nicht gewinnbringend geführt werden hätte können, weil

- a) die Vorlaufzeit bis zur Abrechnung der ausschließlich erfolgsabhängigen Honorare wesentlich länger als geplant gewesen sei, weil
- b) öfters als gedacht die vertretenen Klienten als mit- bzw. teilschuldig erkannt worden seien und daher keine Vergütung erstritten hätte werden können und weil sich
- c) die Schadensbearbeitung als zu kostenintensiv herausgestellt hätte.

Seit Mitte 2006 hätte sich die U GmbH daher auf ihr 2. Standbein, die Vermittlung von Versicherungen, konzentriert.

4) Patronatserklärung

Die Patronatserklärungen der Gesellschafter für das Geschäftsjahr 2005 würden beiliegen.

Beilagen:

- < Dienstverträge
- < Lohnkonten
- < Saldenliste U GmbH (31.12.2010; 30.6.2011)
- < Patronatserklärungen: Mc GmbH (31.200,00 €); Manfred A (36.400,00 €); Johann M (36.400,00 €); Franz J (26.000,00 €).

In einem weiteren **Schreiben** des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates vom **21. Oktober 2011** wurde die Berufungswerberin aufgefordert, anhand eines nachvollziehbaren Gutachtens bzw. Bewertungsverfahrens die Beteiligungswerte darzulegen.

Mit **Eingabe vom 30. November 2011** wurden die gewünschten Informationen und Unterlagen übermittelt.

Es wurde ausgeführt, dass dem beiliegenden Gutachten zur Unternehmensbewertung der U GmbH ein Unternehmenswert von 18.400,00 € per 31.12.2006 zu entnehmen sei. Bezogen auf das Stammkapital von 35.000,00 € würde dies einem Wert von 53% des Nominales entsprechen und damit die vorgenommene Teilwertabschreibung von 40% rechtfertigen. Der verringerte Wertansatz sei insbesondere wegen einer Fehlinvestition der U GmbH in die Sparte Schadensbearbeitung und den daraus bedingten Verlusten entstanden.

Dem **Gutachten zur Unternehmensbewertung** wurden folgende Daten zugrunde gelegt:

Die Planungsrechnung sei Anfang 2007 anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses 2006 erstellt worden.

Die Weiterplanung 2012 bis 2026 sei durch annähernde lineare Fortschreibung des Gewinntrends 2007 bis 2011 (Erhöhung des Jahresgewinnes vor Steuern um 2.000,00 € pro Jahr) erfolgt.

Die Planung sei bis zum Jahr 2025 (Pensionierung von Herrn M mit 65 Jahren) ausgelegt.

Der Kapitalisierungszinssatz würde sich im Allgemeinen aus einem Basiszinssatz und einem Risikozuschlag zusammensetzen. Weiters seien das erwartete Wachstum der finanziellen Überschüsse und Ertragssteuerwirkungen zu berücksichtigen.

Lt. ProfitWeb – OeKB FinanzDatenService würde die Sekundärmarktrendite im Dezember 2006 3,77% betragen.

Auf Basis neuerer empirischer Untersuchungen würde es die Arbeitsgruppe „Unternehmensbewertung“ für sachgerecht halten für den österreichischen Kapitalmarkt bis auf weiteres von einer Marktrisikoprämie in Höhe von 4,5% bis 5,0% auszugehen.

KPMG Deutschland gehe für 2007 von einer Marktrisikoprämie von 4,72% aus (http://www.kpmg.de/docs/Kapitalkosten_Gesamt_weg.pdf).

Der allgemeine Risikozuschlag werde mit 5% bewertet und durch einen betriebsindividuellen Zuschlag von 2% ergänzt. Dieser Zuschlag werde damit begründet, dass zum einen das Wohlergehen des Unternehmens ganz wesentlich von einer Person (Gesellschafter-Geschäftsführer) abhänge. Zum andern würde die Ausgangslage mit einer massiven Überschuldung ein überdurchschnittliches Risiko in sich bergen.

Der Kapitalisierungszinssatz würde somit 10,77% (3,77+5,00+2,00) betragen.

Unter der Berücksichtigung von möglichen Ausschüttungen ab dem Jahr 2021 (siehe Seite 13 des Gutachtens) würde dies einen Barwert von gerundet 18.400,00 € ergeben.

Der Substanzwert würde aufgrund der Überschuldung negativ ausfallen (-178.576,80 €).

Mit **Schreiben vom 2. Februar 2012** wurde dieses Gutachten dem Amtsvertreter zu Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Der Referent bemerkte hierin, dass aufgrund der dargestellten Fehlmaßnahme eine TWA durchaus zulässig sei.

Hinsichtlich des Lohnaufwandes für Frau Gabriele A wurde dargestellt, dass nach neueren Berechnungen eine Überentlohnung von ca. 25% vorliegen würde.

In einem **Telefonat am 13. Februar 2012** gab der Amtsvertreter hierzu bekannt, das seiner Ansicht nach eine TWA von 40% nicht gerechtfertigt wäre. Der im Lagebericht angeführte positive Sanierungseffekt würde dem widersprechen.

In einem **Schreiben vom 21. Februar 2012** seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates an die Berufungswerberin wurden noch Anmerkungen zum vorgelegten Bewertungsgutachten vorgebracht:

Angemerkt wurde, dass auf Seite zwölf der Kapitalisierungzinssatz mit 10,77% errechnet worden sei. Bei der Berechnung des Barwertes der Ausschüttungen sei aber ein Zinssatz von 12,07% zugrunde gelegt worden.

Dem Ansatz der SMR in Höhe von 3,77% und dem allgemeinen Risikozuschlag von 5,00% könne durchaus zugestimmt werden.

Es sei aber kein Abschlag für Inflationsschutz berücksichtigt worden. Diesbezüglich werde ein Abschlag von 1,00% als angemessen erachtet.

Die betriebsinternen Gegebenheiten würden allenfalls einen individuellen Zuschlag von 1,50% rechtfertigen.

Bei Beachtung dieser Daten würde sich ein Kapitalisierungzinssatz von 9,27% ergeben.

Unter Berücksichtigung dieses Zinssatzes würden sich die kapitalisierten Nettozuflüsse mit einem Betrag von rund 28.400,00 € errechnen.

Dies würde eine TWA im Ausmaß von 20% rechtfertigen (28.400 :: 35.000).

Im **Antwortschreiben vom 5. März 2012** gab die Berufungswerberin hierzu bekannt, dass bei der Berechnung der Barwertfaktoren ein grundsätzlicher Fehler unterlaufen sei.

Im Sinne einer raschen Klärung des Falles könne man den Berechnungen und Schlussfolgerungen mit folgender Einschränkung zustimmen:

Das Gutachten sei bewusst vom Wissensstand und der Planung per 2007 ausgegangen. Wie die Zahlen seither zeigen würden, hätte der Umsatz weitaus nicht auf die gewünschte Höhe gesteigert werden können, weil unter anderem durch die inzwischen eingetretene Finanz- und Wirtschaftskrise seit 2008 der Ertrag bringende Abschluss von Kapitalversicherungen massiv gelitten hätte. Dank gleichzeitig unter dem Plan liegenden Aufwendungen hätte zwar in den meisten Jahren mit Gewinn abgeschlossen werden können, allerdings sei der Jahresgewinn tendenziell niedriger als bisher geplant gewesen. Dies sei auch im Gutachten der Fall gewesen.

Unter Berücksichtigung der Zahlen 2007-2011 müsse daher von einem nachhaltig geringeren Jahreserfolg ausgegangen werden. Wenn daher nur der erwartete Gewinn für 2012 und Folgejahre auf ein (aus heutiger Sicht) realistisches Maß von 6.750,00 € zuzüglich Steigerung um 2.000,00 € p.a. angesetzt werde, würde die Teilwertabschreibung bei einem Kapitalisierungzinssatz von 9,27% bei fast 70% liegen.

Selbst bei einem noch deutlich niedrigeren Kapitalisierungszinssatz und theoretisch höheren Ausschüttungsquoten würde jedenfalls eine notwendige Teilwertabschreibung von mindestens in Höhe der beantragten 40% verbleiben.

Zum möglichen Argument einer „Anlaufphase“ sei anzuführen, dass die Anlaufphase für die U GmbH von der Gründung Ende 2004 bis Mitte 2006 gedauert hätte. Dann sei die Gesellschaft konkursreif gewesen und nur durch die tatkräftige Mitwirkung der Gesellschafter (finanzielle Hilfestellung, Arbeitsleistungen, Übernahme von Haftungen), nicht aber aus eigener Kapazität, vor der Insolvenz gerettet worden. Die Anlaufphase hätte gezeigt, dass das Unternehmen in der gewählten Form und Organisation nicht gewinnbringend geführt werden hätte können. Es hätte sich also eindeutig um eine Fehlinvestition gehandelt.

Die Aussagen im Anhang der Jahresabschlüsse 2006 ff. („keine insolvenzrechtliche Überschuldung“) würden dem nicht entgegenstehen. Es sei darin nur ausgesagt worden, dass es gelungen sei, weitere Verluste zu vermeiden und dass künftig wieder mit Gewinnen zu rechnen sei. Dessen ungeachtet würde aber nur die Haftung der Gesellschafter das Überleben der U GmbH sichern. Lt. Planrechnung werde es ab jetzt noch mindestens 10 Jahre brauchen, bis die Verlustvorträge abgearbeitet seien. Frühestens ab diesem Zeitpunkt könne erst wieder von einem selbständigen lebensfähigen Unternehmen ausgegangen werden.

Bei derart langen Fristen, einer hohen finanziellen Hypothek (im übertragenen Sinn) und den bis dahin möglichen Unwägbarkeiten und Risken erscheine den Grundsätzen der Logik folgend eine merkliche Abwertung (Teilwertabschreibung) naheliegend und geboten.

Mit **E-Mail vom 6. März 2012** wurden der Vorhalt von 21. Februar 2012 sowie das Antwortschreiben vom 5. März 2012 dem Amtsvertreter zu Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In einem **Telefonat am 6. März 2012** gab dieser bekannt, dass er keine schriftliche Stellungnahme abgeben werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Beteiligung Unfall- und Schadensbüro GmbH:

Unstrittig ist in diesem Zusammenhang die Beurteilung der Betriebsprüfung, dass die ausgewiesene Verrechnungsforderung verdecktes Stammkapital darstellen würde. Der Betrag in Höhe von 137.427,46 € wurde von der Betriebsprüfung auf das Konto Beteiligung umgebucht.

Aufgrund der im Sachverhalt dargestellten Argumente, wird allerdings seitens der Berufungswerberin diesbezüglich eine Teilwertabschreibung von 40% begehrts.

Wie bereits im Schreiben des Referenten vom 21. Oktober 2011 zum Ausdruck gebracht wurde, ist eine Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn dargestellt werden kann, dass zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen, oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat.

Der wertmäßige Beteiligungsansatz hat sich durch die „Umwidmung“ der Betriebsprüfung im Jahr 2006 betragsmäßig wesentlich erhöht. Die Verrechnungsforderungen sind auch in den Vorjahren entstanden:

- 2004: 8.359,84 €
- 2005: 86.526,28 €
- 2006: 137.427,46 €

Aufgrund der dargestellten Entwicklung der Firma U GmbH musste im Jahr 2006 ein umfangreiches Restrukturierungsprogramm durchgezogen werden. Die ursprünglichen „Beteiligungen“ in Form der Verrechnungsforderungen hatten also im Jahr 2006 eine wesentliche Änderung erfahren.

Dass die ausgewiesenen Werte dieser Firma nicht mehr den Teilwerten entsprochen haben, kann auch in der Tatsache gesehen werden, dass die Gesellschafter Patronatserklärungen abgeben mussten, um den Fortbestand dieser Firma zu sichern.

Unter diesen Gegebenheiten kann nicht von einer voll werthaltigen Beteiligungshöhe ausgegangen werden.

Gem. § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger so kann dieser angesetzt werden.

Eine Teilwertabschreibung ist in jenem Jahr durchzuführen, indem die Wertminderung eingetreten ist. Diese Wertminderung darf nicht nur vorübergehend gegeben sein (vgl. VwGH 18.4.2007, [2003/13/0053](#)).

Wie die Betriebsprüfung richtigerweise ausgeführt hat, rechtfertigen Verluste in einzelnen Jahren noch keine Teilwertabschreibung. Aufgrund der Darstellung im Lagebericht sieht die Betriebsprüfung keine erhebliche und dauernde Wertminderung und somit keinen Grund für eine Teilwertabschreibung.

Hierzu ist allerdings anzumerken, dass der ursprüngliche Grund für die Gründung dieses Unternehmens in der Ergänzung der Tätigkeit der Berufungswerberin gesehen wurde. Diese Firma sollte die Nachbearbeitung von Versicherungsschäden durchführen. Weiters sei ein Ausbau geplant gewesen (Übernahme eines anderen Unternehmens).

In der Aussage im Lagebericht wurde zum Ausdruck gebracht, dass die Sanierungs- bzw. Restrukturierungsmaßnahmen offensichtlich greifen (vgl. VwGH [90/13/0228](#)). Es wurde also ein Ausblick vorgenommen, nachdem die Restrukturierung vorgenommen wurde. Das heißt aber nicht, dass die vorgenommene Restrukturierung nicht den Wert der Beteiligung beeinflusst haben könnte.

Bei einer Fehlmaßnahme wird eine Teilwertabschreibung zu Beispiel auch im Anlaufzeitraum zulässig sein (vgl. BFH 27.7.1988, I R 104/84).

Der Beteiligungsansatz resultiert aus der Zeit in welcher diese Firma noch ganz andere Geschäftsfelder hatte. Im Jahr 2006 wurde beschlossen, Teile dieser Geschäftsfelder nicht mehr zu verfolgen (Beteiligung, Schadensabwicklung). Damit hat sich aber auch der Umfang der Betätigung und somit auch der Wert dieses Unternehmens verändert. Es ist aber der Wert dieser Beteiligung NACH dieser Veränderung (also zum 31.12.2006) festzustellen. Anhand dieser geänderten Fakten wurde die Bewertung zukünftiger erwarteter Zahlungsflüsse vorgenommen.

Wie die Ergebnisse dieser Anfangsjahre belegen, dürfte diese Unternehmensidee nicht gegriffen haben und so wurde im Jahr 2006 eine Umstrukturierung vorgenommen. Anhand dieser Gegebenheiten kann durchaus erkannt werden, dass es sich hierbei zumindest um eine teilweise Fehlmaßnahme der ursprünglichen Idee gehandelt hat. Damit ist aber auch die Verrechnungsforderung bzw. nunmehr als Beteiligung gewertet, als nicht voll werthaltig zu beurteilen.

Anhand eines Bewertungsgutachtens ist der Wert der Beteiligung an diesem Unternehmen darzustellen („nach wissenschaftlich anerkannten Methoden“).

Die vorgelegte Unternehmensbewertung erfolgte auf Basis des Fachgutachtens „Unternehmensbewertung“ KFS-BW1 des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 27. Februar 2006.

Damit hat man sich jedenfalls an den sog. „wissenschaftlich anerkannten Methoden“ orientiert.

Bei der Art des Unternehmens ist der Substanzwert nicht der zentrale Wert dieses Unternehmens.

Wie bei der Bewertung auch berücksichtigt wurde, liegt der Wert dieses Unternehmens sicherlich im Wesentlichen in den erzielbaren Erträgen. Da allerdings diese erzielbaren Erträge

doch relativ weit in der Zukunft liegen, sind diese Erträge in der Art eines Discounted Cash Flow Verfahrens zu bewerten (Errechnung eines Barwertes).

Der Unternehmenswert kann sich - unter der Voraussetzung ausschließlich finanzieller Ziele - durch den Barwert der mit dem Eigentum am Unternehmen verbunden Nettozuflüsse ergeben (vgl. VwGH 6.6.2006, [2006/15/0186](#)).

Dabei spielen natürlich die erwarteten Erträge sowie der Kapitalisierungszinssatz eine wesentliche Rolle.

Im vorgelegten Gutachten zur Unternehmensbewertung wurde ein Barwert der Ausschüttungen in Höhe von 18.400,00 € errechnet. Dabei wurde ein Kapitalisierungszinssatz von 12,07% zugrunde gelegt.

Im selben Gutachten wurde allerdings der Kapitalisierungszinssatz mit einem Betrag von 10,77% errechnet.

Darauf hingewiesen gab der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 5. März 2012 an, dass bei der Berechnung des Barwertes ein Fehler passiert sei.

Tatsächlich würde sich bei einem Kapitalisierungszinssatz von 10,77% ein Barwert in Höhe von rund 22.500,00 € ergeben. Dies würde zu einer möglichen Teilwertabschreibung von rd. 36% führen.

Im Schreiben vom 21. Februar 2012 gab der Referent hierzu zu Bedenken, dass auch der Kapitalisierungszinssatz neu zu berechnen wäre. Unter Berücksichtigung eines Inflationsabschlages und einer Kürzung des individuellen Risikos wurde ein Kapitalisierungszinssatz in Höhe von 9,27% errechnet.

Im Schreiben vom 5. März 2012 stimmte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin dieser Berechnung im Wesentlichen zu. Er ergänzte seine Ausführungen allerdings dahingehend, dass die erwarteten Jahresgewinne und somit die möglichen Ausschüttungen zu optimistisch angesetzt seien.

Durch die inzwischen eingetretene Finanz- und Wirtschaftskrise seit 2008 hätte der Ertrag bringende Abschluss von Kapitalversicherungen massiv gelitten.

Die Neuberechnung unter Berücksichtigung der geringeren Gewinne würde jedenfalls eine Teilwertabschreibung von mindestens 40% rechtfertigen.

Weder die Berufungswerberin noch der Vertreter des Finanzamtes brachten Einwendungen hinsichtlich der Berechnung des Kapitalisierungszinssatzes im Schreiben des Referenten vom 21. Februar 2012 vor. Darin wurde dieser Zinssatz unter Berücksichtigung von Inflation und Risiko mit einem Wert von 9,27% errechnet.

Tatsache ist hierbei, dass die Teilwertabschreibung aus der Sicht des Bilanzstichtages 31. Dezember 2006 zu würdigen ist. Welche Ereignisse haben zu diesem Zeitpunkt bereits den Wert beeinflusst.

Einflussfaktoren welche erst **nach** diesem Zeitpunkt passiert sind, sind nicht zu berücksichtigen.

Wie im vorgelegten Gutachten ausgeführt wurde, basieren die berechneten finanziellen Überschüsse aus dem Zukunftskonzept per Ende 2006.

Die Berechnung in der Eingabe vom 5. März 2012 berücksichtigt allerdings Tatsachen und Einflussfaktoren welche sich erst **nach** dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2006 ereignet haben:

< Die Finanz- und Wirtschaftskrise 2008!

Damit ist nach Ansicht des erkennenden Senates von folgenden Daten auszugehen:

< prognostizierte Ausschüttungen lt. vorgelegtem Gutachten.

< Kapitalisierungzinssatz, welcher vom Referenten neu berechnet wurde (9,27%).

Diesem Zinssatz wurde weder seitens des steuerlichen Vertreters noch von Seiten des Amtsvertreters entgegengetreten.

Wie bereits im Schreiben vom 21. Februar 2012 dargestellt, ergibt sich bei einem Kapitalisierungzinssatz von 9,27% ein Barwert der ausschüttbaren Gewinne in Höhe von gerundet 28.400,00 €.

Unter Berücksichtigung dieser Berechnungen ist also eine **Teilwertabschreibung von 20%** jedenfalls gerechtfertigt (28.400::: 35.000).

Analog zu dieser Beurteilung ist auch der ursprüngliche Beteiligungsansatz von 8.400,00 € einer Teilwertabschreibung von 20% zu unterwerfen (ebenfalls im Jahr 2006).

Die jeweiligen Teilwertabschreibungen berechnen sich demnach wie folgt:

< 20% von 137.427,46 €: 27.485,00 €

< 20% von 8.400,00 €: 1.680,00 €

Gem. § 13 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen.

Die entsprechende Berechnung ist den Berechnungsblättern im Anhang zu entnehmen.

2.) Lohn- und Gehaltsaufwand Gabriele A:

Frau A ist die Ehegattin des ehemaligen Gesellschafters und Geschäftsführers Manfred A.

Da es sich hierbei also um sog. „Nahe Angehörige“ handelt, wurde seitens der Betriebsprüfung eine Kürzung des Gehaltsaufwandes um 30% vorgenommen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO würden keine fremdüblichen Vereinbarungen vorliegen. Die wöchentliche Arbeitszeit lt. Dienstvertrag würde nicht den Daten lt. Lohnkonto entsprechen.

Den Berufungsausführungen ist insoweit zu folgen, dass nicht unbedingt auf die Vereinbarungen lt. Dienstvertrag abzustellen ist.

Aufgrund der Nahebeziehung ist aber sehr wohl eine Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob nicht der fehlende Interessensgegensatz durch diese Nahebeziehung zu einer fremdunüblichen Entlohnung geführt hat.

Im Ermittlungsverfahren durch den Referenten wurden die Entlohnungen und Tätigkeitsinhalte der übrigen Mitarbeiter erforscht.

Dabei ergaben sich Parallelen zwischen Frau A Gabriele und Frau Bettina H.

Lt. Dienstvertrag kam bei Frau A der Kollektivvertrag für Angestellte und Lehrlinge in Handelsbetrieben zur Anwendung. Unter Anrechnung von Berufsjahren wurde sie in die Beschäftigungsgruppe 4 mit 10 Berufsjahren des Kollektivvertrages eingereiht.

Bei Frau H wurde derselbe Kollektivvertrag angewendet, sowie die Beschäftigungsgruppe 3 im dritten Berufsjahr berücksichtigt.

Frau H war im Sekretariat im Bereich Kundenempfang, Kunden- und Dokumentenverwaltung, Vertriebsunterstützung, KFZ-Anmeldung, Telefon, Post, Personalverwaltung sowie Materialverwaltung tätig.

Der Tätigkeitsbereich von Frau A lag im Bereich Buchhaltung und Provisionsverrechnung. Nach Ansicht des Referenten handelt es sich hier durchaus um vergleichbare Agenden, wenn doch die Erfahrungen gezeigt haben, dass der Bereich Buchhaltung und Provisionsverrechnung allenfalls etwas höher entlohnt wird.

Lt. Lohnverrechnung bezog Frau H einen Monatslohn von 1.500,00 €. Bei einer 30 Stunden Woche und vier Wochen im Monat (also 120 Stunden) ergibt dies einen Stundenlohn von 12,50 €.

Frau A erhielt einen Monatslohn von 1.012,73 € für 15 Stunden. Dies würde bei vier Wochen im Monat (also 60 Stunden) einen Stundenlohn von 16,88 € ergeben.

Aus der Sicht von Frau A verdient sie also um ca. 26% mehr als Frau H:
[4,38 € :: 16,88 €].

Unter Beachtung der oben angeführten Unterschiedlichen Einstufungen und Tätigkeiten erscheint diese große Differenz allerdings nicht gerechtfertigt.

Im Schätzungswege wird eine „Überentlohnung“ aufgrund des Naheverhältnisses um ca. 15% angenommen (also die Hälfte des von der Betriebsprüfung angenommenen Wertes).

Die oben angeführte differenzierte Tätigkeit rechtfertigt nach Ansicht des erkennenden Senates diese Annahme. Da genaue Daten allerdings nicht mehr erforscht wurden (werden konnten), wurde diese Annahme im Schätzungswege vorgenommen.

Für die Beschäftigungsmonate von Frau A liegt hinsichtlich des nicht fremdüblich ausbezahlten Gehaltes eine verdeckte Ausschüttung vor, da diese Zuwendung ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft hätte (Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers) und das Einkommen der Körperschaft somit zu Unrecht vermindern würde.

Wie bereits von der Betriebsprüfung festgestellt, liegt eine Vorteilsgewährung zu Gunsten des Gesellschafters Manfred A vor.

Berechnung

Bruttolohn lt. Lohnkonto	11.106,23
+ Lohnnebenkosten (30%)	3.331,87
Summe Lohnaufwand	14.438,10
davon 15% als v.A.	2.165,72
davon 25% KESt	541,43

3.) Anspruchszinsen 2008:

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 3 BAO kann der Abgabepflichtige, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Die Vorschreibung von Anspruchszinsen steht nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, weshalb es auch nicht zulässig ist, dabei die Gründe für den Zeitpunkt der Erlassung bzw. der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides zu berücksichtigen. Es ist nicht relevant, warum dieser Bescheid erst nach dem 30. September erlassen wurde.

§ 205 BAO sieht keine Regelung vor, dass im Falle der nachträglichen Abänderung einer Körperschaftssteuernachforderung, die die Festsetzung von Nachforderungszinsen ausgelöst hat, diese Zinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages neu zu berechnen (anzupassen) wären.

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen voraus. Solche Bescheide sind daher auch nicht mit dem Argument anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter (wieder aufgenommener) Bescheid wäre rechtswidrig.

Im Falle der (teilweisen) Stattgabe der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 hat - basierend auf der Berufungsentscheidung - ein neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen zu ergehen, sofern die Höhe der Zinsen den Betrag von 50,00 € übersteigt. Nicht der Anspruchszinsenbescheid wird angepasst, sondern ein jeweils neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen ist zu erlassen.

Da der dem Anspruchszinsenbescheid zugrunde liegende Bescheid (Körperschaftsteuerbescheid 2008) rechtswirksam erlassen wurde, stehen dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegen.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Linz, am 13. März 2012