



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Feldhofer und Partner Wirtschaftstreuhand Gesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhänder, 3300 Amstetten, Kruppstraße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Körperschaftsteuer für 1997 bis 2001 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 1998 entschieden:

1. Die Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 und 1999 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

3. Der Berufung hinsichtlich Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1998 wird Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Abgabenbetrages ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) betreibt das Tischlereigewerbe und einen Möbelhandel.

Als geschäftsführender Alleingesellschafter ist AX bei der Bw. tätig.

Mit Bescheiden vom 2. Juli 1998, vom 27. Oktober 1999, vom 11. Oktober 2000 und vom 25. Juli 2001 wurde die Bw. erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer 1997, 1998, 1999 und 2000 veranlagt.

Im Zuge einer die Abgabenjahre 1997 bis 2001 gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeföhrten Außenprüfung – Prüfungsbeginn 10. März 2003, Schlussbesprechung 16. Dezember 2003 – traf der Prüfer nachstehende berufungsrelevante Feststellungen:

### TZ 24 Darlehensforderung RW

Für seine Tätigkeit erhalte der geschäftsführende Alleingesellschafter von der Bw. (14 x) jährlich einen Geschäftsführerbezug ausbezahlt. Eine schriftliche Vereinbarung darüber liege nicht vor.

Bei der Bilanzierung der Jahre 1997 – 2001 seien die bereits ausbezahlten Geschäftsführerbezüge nachträglich vermindert und die Mehrzahlungen als Forderungen auf das Gesellschafter-Verrechnungskonto bzw. als Darlehensforderungen umgebucht worden. Des weiteren habe die Gesellschaft am 23. April 1998 dem Geschäftsführer ÖS 350.000 ausbezahlt und diesen Betrag als Darlehen behandelt.

Diese Maßnahmen seien damit begründet worden, der Einbruch der Auftragslage und des Ergebnisses im Jahr 1997 habe eine Anpassung des Geschäftsführerbezuges an die Gewinnsituation des Unternehmens notwendig gemacht (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. September 2003, ABp AS 257 ff). Neben der Gehaltsreduktion habe man beschlossen, die Differenz zum vorherigen Bezug des Geschäftsführers als rückzahlbares Darlehen zu behandeln. Über diese mündliche Vereinbarung werde eine Faxmitteilung des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers vom 29. Juli 1997 an den steuerlichen Vertreter vorgelegt (ABp AS 256). Über die Darlehensgewährung gebe es keine schriftliche Vereinbarung, auch wären die Rückzahlungstermine, die Verzinsung des Darlehens, die Fälligkeit der Zinsen und die Bestimmung der Höhe des Kreditrahmens nicht festgelegt.

Unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.4.2001, 2001/14/054; VwGH vom 23.1.2002, 2001/13/0107) zu den erhöhten

Anerkennungserfordernissen für Vereinbarungen zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft, komme die Betriebsprüfung zum Schluss, diese im gegenständlichen Fall als nicht erfüllt zu betrachten. Nach Ansicht der Betriebsprüfung könne auch bei einer rückwirkenden Gehaltsreduktion nicht von einer fremdüblichen Gestaltungsweise ausgegangen werden, zumal es unwahrscheinlich erscheine, dass ein gesellschaftsfremder Geschäftsführer eine derartige Vereinbarung, bei der die Bezüge rückwirkend und in diesem Ausmaß reduziert werden, getroffen hätte.

siehe Pkt 8 Niederschrift	<b>31.12.1998</b>	<b>31.12.1999</b>	<b>31.12.2000</b>	<b>31.12.2001</b>
It. Bilanz	350.000	1.500.000	1.500.000	1.900.000
It. Bp	0,00	0,00	0,00	0,00
Vermögensänderung	-350.000	-1.500.000	-1.500.000	-1.900.000
Vermögensänderung Vj.	0,00	350.000	1.500.000	1.500.000
Erfolgsänderung	-350.000	-1.150.000	0,00	-400.000

Festzuhalten bleibe weiters, dass "*die monatlichen Auszahlungen an den GF weiterhin unter dem Titel 'Gehalt' [erfolgten], weder auf den Überweisungsbelegen (Verwendungszweck 'Gehalt') noch in der laufenden Buchhaltung wurden die Auszahlungen in einen Gehalts- und in einen Darlehensanteil aufgeteilt. Die Auszahlungen wurden in weiterer Folge nicht immer zeitnahe an die bei der Bilanzerstellung neu errechneten Gehaltsbeträge angepasst. So erfolgte im Jänner 1999 sogar eine Erhöhung der Auszahlung von ÖS 55.000 mtl. (Auszahlungen an 3/98 und Bilanzansatz 1997 und 1998) auf ÖS 75.000 mtl. Dieser Betrag wurde bis 6/2000 ausbezahlt, obwohl der GF-Bezug bereits bei der Bilanzerstellung 1997 (Erklärungseingang 9.6.1998) und 1998 (Erklärungseingang 5.10.1999) auf jeweils ÖS 55.000 mtl. reduziert wurde. Eine Begründung dafür blieben der Geschäftsführer und der Steuerberater schuldig.*"

Dem vorgebrachten Argument, die Reduktion der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge verbessere die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft, könne die Betriebsprüfung nichts abgewinnen, da der Gesellschaft durch die Auszahlung der Beträge weiters Kapital entzogen worden sei. Es erscheine ungewöhnlich, dass die Gesellschaft trotz schlechter finanzieller Lage nicht ihrerseits Kredit erhalte, sondern Kredit gewähre.

Der Entgeltsverzicht werde von der Betriebsprüfung daher nicht anerkannt, die ausbezahlten Beträge seien bei der Gesellschaft als Betriebsausgabe zu erfassen (Korrektur der Bilanzansätze Darlehensforderung und Verrechnungskonto Gesellschafter) und stellen beim geschäftsführenden Alleingesellschafter Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit dar.

	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
ausbezahlte Beträge als GF-Bezug gebucht	1.330.000 -770.000	795.000 -770.000	1.050.000 -490.000	730.000 -490.000	490.000 -168.000
Mehrauszahlungen	560.000	25.000	560.000	240.000	322.000

Ø monatliche Auszahlung	95.000	56.785	75.000	52.142	35.000
monatlich gebuchter Gehalt	-55.000	-55.000	-35.000	-35.000	-12.000

Der von der Betriebsprüfung in Ansatz gebrachte Geschäftsführerbezug erscheine der Höhe nach angemessen. Selbst der steuerlichen Vertreter habe die Gehaltsreduktion des Jahres 2001 als überspitzt angesehen. Die vom steuerlichen Vertreter vorgelegte Garant-ErfA-Auswertung (siehe Schreiben vom 5.September 2003, ABp AS 270) weise im Jahre 1998 als Durchschnittsbezug für GF einen Betrag von ÖS 49.917 bei einem Höchstwert von ÖS 70.000 aus. Die ausbezahlten und von der Betriebsprüfung angesetzten Beträge seien daher auch in Relation zum Umsatz (Anhaltspunkt für die Leistung des GF) als angemessen zu betrachten und tragen der wirtschaftlichen Entwicklung des Betriebes Rechnung.

Jahr	Umsatz	Gewinn vor GF-Bezug	ausbezahlt GF-Bezug	% vom Umsatz
1995	32.336.572	2.371.283	1.260.000	3,90
1996	31.250.188	2.118.170	1.280.000	4,10
1997	27.911.347	578.070	1.330.000	4,77
1998	31.431.161	554.701	795.000	2,53
1999	29.284.386	916.236	1.050.000	3,59
2000	28.890.312	867.125	730.000	2,53
2001	24.406.181	436.311	490.000	2,01

Als Argument für die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung verweise die Bw. auf die Rückzahlung der Darlehen. Auf das Bankkonto der Bw. seien am 29. Mai 2002 € 143.568,02 (in etwa ÖS 1.975.539) als "Abdeckung Verrechnungskonto" überwiesen worden. Zeitgleich sei die Einzahlung der ausstehenden Einlage (€ 8.866,09) und die Zahlung der Kapitalerhöhung (€ 36.336,42; Beschluss vom 23.9.2002) erfolgt.

In der Kapitalzuführung an die Gesellschaft sehe die Betriebsprüfung keinen Grund, diese Zahlungen als Teil einer nicht von vorneherein klaren Vereinbarung anzusehen, weil der Überweisungsbetrag (€ 143.568,02) nicht mit dem offenen Saldo des Verrechnungskontos (Stand zum 1. Jänner 2002 € 20.451,32 und zum 29. Mai 2002 € 19.940,59) und der Darlehensforderung (ÖS 1.900.000 in € 138.078,38) übereinstimme.

#### TZ 25 Verrechnungskonto RW

Das Verrechnungskonto werde um die Mehrauszahlungen und die damit zusammenhängenden nicht anerkannten Darlehen sowie den darauf verbuchten Zinseneingang (ÖS 19.250) im Jahr 1998, welcher das Darlehen in Höhe von ÖS 350.000 betreffe, korrigiert.

siehe Pkt 8 Niederschrift	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001
laut Bilanz	528.364,02	604.697,26	-19.997,16	364.159,04	281.416,35
laut Bp	-31.635,98	447,26	-34.247,16	145.909,04	141.166,35
Vermögensänderung	-560.000,00	-604.250,00	-14.250,00	-218.250,00	-140.250,00
Vermögensänderung Vorjahr	0,00	560.000,00	604.250,00	14.250,00	218.250,00
Erfolgsänderung	-560.000,00	-44.250,00	590.000,00	-204.000,00	78.000,00

Kontrollrechnung	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999	31.12.2000	31.12.2001
Darlehensforderung	---	-350.000	-1.150.000	0,00	-400.000
Erfolgsänderung					
Verrechnungskonto Erfolgsänderung	-560.000	-44.250	590.000	-204.000	78.000
	-560.000	-394.205	-560.000	-204.000	-322.000
Darlehen 1998		350.000			
Zinsen 1998		19.250			
Verrechnung V+V				36.000	
Mehrauszahlungen GF-Bezug	-560.000	-25.000	-560.000	-240.000	-322.000

### TZ 38 d Verdeckte Ausschüttung

Da die Voraussetzungen für einen Darlehensvertrag nicht gegeben seien, werde die Hingabe dieses Betrages als verdeckte Ausschüttung beurteilt (siehe VwGH vom 26.9.1985, 85/14/0079, VwGH vom 24.11.1993, 92/15/0113). Zusammengefasst ergeben sich somit nachstehenden verdeckten Ausschüttungen:

	1997	1998	1999	2000	2001
Bewirtung GF	4.500,00	10.000,00	13.500,00	12.000,00	8.000,00
Private Einkäufe			20.729,96	15.815,87	5.187,77
Privatnutzung Mercedes	40.981,10	34.508,84	20.437,82	17.032,85	29.420,88
Darlehen		350.000,00			
verdeckte Ausschüttung	45.481,10	394.508,84	54.667,78	44.848,72	42.608,65

Die Bemessungsgrundlagen für die Kapitalertragsteuer, welche gemäß § 92 Abs. 4 EStG für Vorteile aus dem Gesellschaftsverhältnis anzuwenden ist, stelle sich nach Ansicht der Betriebsprüfung zusammengefasst folgendermaßen dar (TZ 43 e):

	1997	1998	1999	2000	2001
verdeckte Ausschüttungen	45.803,81	416.392,04	85.584,78	74.265,72	68.025,65

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens den Feststellungen folgend am 4. Februar 2004 entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für 1997 – 2000 und setzte mit Bescheid gleichen Datums die Körperschaftsteuer für 2001 erstmalig fest.

Mit Haftungsbescheid für 1998 vom 4. Februar 2004 wurde die Kapitalertragsteuer für die Bw. festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 26. April 2004 erhob die steuerliche Vertretung namens der Bw. Berufung und führte im Wesentlichen begründend aus:

Wegen der sich ändernden wirtschaftlichen Ertragslage der Bw. auch infolge verstärkter Konkurrenz durch Möbelhausketten sei hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges beschlossen worden, diesen künftig an die Gewinnsituation der Bw. anzupassen. Diese Änderung und Anpassung sei im Sommer 1997 beschlossen worden und laute die diesbezügliche

Faxmitteilung des Gesellschafter-Geschäftsführers an die steuerliche Vertretung wie folgt (wörtlich):

*"Faxmessage*

*Datum: 29.7.97*

*An: ...*

*Betrifft: offenes von der Besprechung*

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

*... "*

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

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

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

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

Die wirtschaftliche Situation im Frühjahr 2002 habe man zum Anlass genommen, einerseits das Thema Geschäftsführerbezug erneut zu diskutieren und andererseits strategische und

organisatorische Veränderungen bei der Bw. vorzunehmen. So habe man beschlossen das ausstehende Stammkapital einzuzahlen und auch zu erhöhen sowie das Geschäftsführerdarlehen bereits vor Ablauf der 5-Jahresfrist an die Bw. zurückzuzahlen. Die Darlehensrückzahlung sei somit vereinbarungsgemäß erfolgt und in den Büchern entsprechend vermerkt worden.

Das Interesse des Geschäftsführers ein Erwerbseinkommen und ein Arbeitsverhältnis zu erhalten stehe im Widerspruch zum Interesse des Gesellschafters das Unternehmen und die Investitionen zu sichern. Mit der gegenständlichen Vereinbarung sei diesem Interessengegensatz bestmöglich Rechnung getragen worden und stelle auch die Darlehengewährung an den Dienstnehmer keinen unüblichen Sachverhalt dar. Im übrigen sei die Rückzahlung des Darlehens erfolgt.

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

Den einzelnen Darlegungen und Begründungselementen der Betriebsprüfung wird entgegnet:

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

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

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

Betreffend des Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung, der Nichtfixierung der Rückzahlungstermine und der Verzinsung sowie der Fälligkeit der Zinsen werde auf die bereits

angesprochene Vereinbarungsniederschrift, welche diese Vereinbarungen darstelle und sodann zu den Akten genommen worden sei, verwiesen. Gerade in diesem Dokument werde die Laufzeit für die Darlehensinanspruchnahme mit 5 Jahren endfällig beschränkt und werde auch hier die mögliche Höhe der Darlehensinanspruchnahme definiert (vorheriger Gehalt abzüglich neuer Fixgehalt, in der Vereinbarung mit "Differenz" gemeint).

Erscheine es nach Ansicht der Behörde unwahrscheinlich, mit einem fremden Geschäftsführer eine derartige Vereinbarung zu treffen, bei der die Gehälter rückwirkend und in diesem Ausmaß reduziert würden, sei zu erwähnen, dass jeder variable (und somit auch erfolgsabhängige) Vertrag eine Glückskomponente innehabe. Bei entsprechender wirtschaftlicher Erholung oder nicht so starkem Einbruch des Marktes des Unternehmens wäre eine derart starke Reduktion des Geschäftsführergehaltes nicht eingetreten. Auch eine andere Entwicklung hätte möglich sein können und könne dies kaum als ernsthaftes Argument angelastet werden.

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

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

Dem Argument, durch die Reduktion der Geschäftsführerbezüge sollte die finanzielle Lage der Bw. verbessert werden, könne die Betriebsprüfung nichts abgewinnen, da der Bw. durch die Auszahlung der Beträge weiteres Kapital entzogen worden sei. Diesbezüglich sei zu erwähnen, "*dass die Argumentation der Behörde leider in keiner Weise nachvollzogen werden kann*". Hätte die Betriebsprüfung nachgerechnet, welche Ausgaben die Bw. bei Beibehaltung des alten Geschäftsführerbezuges gehabt hätte und welche Ausgaben das Unternehmen aufgrund

der neuen Geschäftsführerbezug-Regelung gehabt habe, so hätte man feststellen können, dass hier für die Gesellschaft finanziell und kostenmäßig Einsparungen erzielt worden seien. Wenn man sodann noch die erfolgte Darlehensrückzahlung mitrechnet, hätten für die Bw. wesentliche und auch notwendige Einsparungen erzielt werden können.

Erscheine der Ansatz des Geschäftsführerbezuges von der Betriebsprüfung als angemessen, so sei zu erwähnen, dass hierfür keine nachvollziehbare Linie erkennbar sei, was die Behörde als angemessen empfinde. Als angemessen würde somit der Geschäftsführerbezug zwischen 2,01% und 4,77% des Umsatzes schwanken und würden die Geschäftsführerbezüge nominell zwischen ATS 490.000,00 und 1.330.000,00 schwanken, und dies nicht linear zu den Erfolgen des Unternehmens. Daraus eine nachvollziehbare Angemessenheit zu erkennen falle schwer, umso mehr spreche dies für die durch die Parteien getroffene Vereinbarung, welche die Angemessenheit der Höhe nach am Erfolg des Unternehmens bemesse.

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

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

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

Aus den der Betriebsprüfung übermittelten Unterlagen – durchschnittliche Geschäftsführerbezüge der Garant-Gruppe – ist ersichtlich, dass die dem

---

Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. vereinbarten und in der Bilanz angesetzten Bezüge grundsätzlich im Rahmen der in der Branche gezahlten Bezüge liegen und daher als angemessen zu beurteilen seien.

Zusammenfassend halte die Bw. fest, dass sämtliche Bestimmungen, wie die Richtlinien für Verträge unter nahen Angehörigen oder die Bestimmungen zur Prüfung von Angemessenheit letztendlich nur der Einhaltung jener rechtlichen fundamentalen Grundbestimmung dienen, welche gewährleisten soll, dass eine willkürliche Verschiebung von Steuerlasten durch den Steuerpflichtigen vermieden werden soll. Diese Bestimmungen stellten keinen eigenen Rechtsbestand und Folgentatbestand dar sondern dienen nur als Auslegungsregel für obige Grundbestimmung. Formelle Bestimmungen hätten üblicherweise oder oft nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung. Das Nichterfüllen von Formerfordernissen, sofern überhaupt gegeben, könnte nicht unweigerlich zu rechtlichen Würdigungen führen, die mit einem Sachverhalt in völligem Gegensatz stehen. Wäre dies der Fall, würden die Auslegungsregeln bezüglich der Einhaltung von Formerfordernissen unweigerlich zu einer Strafbestimmung mutieren, welche die wirtschaftliche Betrachtungsweise völlig überlagern würde und damit rechtsunbedeutend machen würde.

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

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

Betreffend der Darstellung und Form der Vereinbarung werde ausgeführt, diese sei im Unternehmen entsprechend zu Akt genommen worden und sollte der Umstand auch nicht gegen den Steuerpflichtigen wirken, wenn die getroffene Vereinbarungen nicht in legistischer Weise detailliert und umfassend ausgeführt, sondern in kurzer und prägnanter, jedoch nachvollziehbarer und interpretierbarer Form ausgefertigt und abgefasst worden sei.

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

Sofern überhaupt Formerfordernisse fehlen, so gelte es trotzdem zu berücksichtigen, dass die Vereinbarung über Jahre entsprechend gelebt und vollzogen worden sei, das Darlehen sei auch ordnungsgemäß rückbezahlt worden, und daher von den Parteien ernst gemeint gewesen.

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

Aus vorgenannten Gründen beantrage die Bw. der Berufung stattzugeben.

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

Die Berufungsbegründung entspreche in weiten Teilen dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. September 2003 (ABp AS 258 – 273). Dieses Vorbringen der Bw. habe in die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes ebenso Eingang gefunden, wie die schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 15. Dezember 2003 (ABp AS 346 - 348).

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

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

Die Erhöhung der Auszahlungsbeträge auf ÖS 75.000,--, trotz vorjähriger Reduktion auf ÖS 55.000,-- habe die Bw. sinngemäß mit der "Hoffnung auf bessere Geschäftsergebnisse" begründet. Dies widerspreche aber der behaupteten 2-jährigen Anpassung der Geschäftsführerbezüge. Zu verweisen sei auch, dass für 1999 auf dem Lohnkonto die Auszahlung von 12 Bezügen zu ÖS 35.000,-- verzeichnet seien. Dies stehe in Widerspruch zu den ausbezahlten Beträgen (14 x ÖS 75.000,--) sowie zu den in der Bilanz verbuchten Auszahlungen von 14 x ÖS 35.000,--.

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

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

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

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

Beizupflichten sei der Betriebsprüfung, wonach der isoliert betrachtete Buchungsvorgang nach außen möglicherweise nicht zum Ausdruck komme. Festzuhalten sei, dass ein bloßer Buchungsvorgang könne weder eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung ersetzen

noch gehe daraus der Rechtsgrund selbst hervor. Da im gegenständlichen Fall eine Darlehensvereinbarung getroffen und dementsprechend umgesetzt worden sei, somit ein Rechtsgrund für die Zahlungen und Buchungen vorliege, könne kein Unterschied in der Abwicklung zu einem "normalen" Dienstverhältnis erblickt werden.

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

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

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

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

*Im vorliegenden Fall gibt es jedoch eine entsprechende Vereinbarung und wurde auch vereinbart, dass der zustehende GF-Bezug nachträglich auf Basis der Unternehmensergebnisse ermittelt wird, was in der heutigen Zeit als absolut üblich anzusehen ist und dass eine Darlehensaufnahme innerhalb einer bestimmten Frist als Interessensausgleich für die Zustimmung zu einem wahrscheinlich und auch sodann tatsächlich geringerem GF-Bezug gestattet wird. Kritisierenswert bleibt alleine, dass im Rahmen der monatlichen Auszahlung der Auszahlungsteil 'Akonto GF-Bezug' und der Auszahlungsteil 'Darlehnsauszahlung' nicht sofort entsprechend getrennt dargestellt wurden und dies erst im Rahmen der Bilanzdarstellung, jedoch nach den vorliegenden und vereinbarten Regeln, vorgenommen wurde."*

Abschließend beantragt die Bw. der Berufung stattzugeben.

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

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Als strittig stellen sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren zwei Themenkreise,

1. die Zulässigkeit der Zuzählung der Darlehensvaluta an den Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung, sowie
2. die Frage der Zulässigkeit der rückwirkenden Reduktion des Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges im Rahmen der Bilanzerstellung und die Behandlung ebendieser Bezugskürzung im Zeitpunkt der Bilanzerstellung als Darlehengewährung, dar.

Gemäß § 7 Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. EStG sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup>, Tz 991). An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066, Hofstätter/Reichel, EStG III D, Tz 4 zu § 95). Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (VwGH 9.8.2008, 2005/13/0020).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Da jedoch das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung die Zuwendung von Vermögensvorteilen ist, die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, wird diese Ursache anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

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

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

---

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

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

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

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

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

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

Gehalts- bzw. Bezugsbestandteile wie z.B. etwa neben dem laufenden Bezug vereinbarte Bonuszahlungen und Umsatzbeteiligungen.

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

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

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

## **1. Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1998, Körperschaftsteuer 1998 (Darlehensvaluta an den Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung)**

Am 23. April 1998 erhielt der Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bw. den Betrag von ÖS 350.000 ausbezahlt und behandelte die Bw. diesen Vorgang in ihrer Bilanz als

Darlehensgewährung. Ein schriftliche Urkunde über diese Vereinbarung wurde dabei nicht ausgefertigt und wird im Berufungsverfahren auch gar nicht behauptet. Eine Verzinsung des ausgezahlten Betrages wurde von der Bw. lediglich zum 31. Dezember 1998 mit ÖS 19.250,-- (das sind 5,5 % der Darlehenskapitals) vorgenommen und wurden diese Zinsen auch als betriebliche Erträge bei der Bw. erfasst und dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers angelastet. In den Folgejahren unterblieb die Verzinsung des Kapitals.

Die betragsmäßige Entwicklung des in der Bilanz ausgewiesenen Darlehenskontos ergibt sich aus den von der Bw. übermittelten Jahresabschlüssen und zeitigt folgendes Bild:

Darlehenskonto	<b>31.12.1998</b>	<b>31.12.1999</b>	<b>31.12.2000</b>	<b>31.12.2001</b>	<b>31.12.2002</b>
Darlehenshöhe zum Bilanzstichtag	350.000	1.500.000	1.500.000	1.900.000	---
darin berücksichtigte Bezugsreduktion lt. Bp					
für 1997		560.000			
für 1998		25.000			
für 1999		560.000			
für 2000			240.000		
für 2001				322.000	

Am 29. Mai 2002 zahlte der Gesellschafter-Geschäftsführer den Betrag von € 143.568,02 (ÖS 1.975.539,03) mit dem Zahlungszweck "*Abdeckung Verrechnungskonto*" auf das Bankkonto der Bw. ein und beglich unter anderem auf diese Art das ihm gewährte Darlehen.

Das dem Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bw. gewährte Darlehen in Höhe von ÖS 350.000,-- hingegen wurde von der Betriebsprüfung bilanztechnisch neutralisiert und die ursprünglich als betrieblicher Ertrag erfassten Zinsen rückgängig gemacht.

Aufgrund der bisherigen Sachlage ist nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates ein Zusammenhang zwischen dem (gegenständlich) gewährten Darlehen und den laufend erfolgten, nachträglich auch als Darlehen erfassten, Geschäftsführerbezugsreduktionen nicht erkennbar. Dies ergibt sich auch aus dem Umstand, dass das Finanzamt lediglich jene Beträge als betrieblichen Aufwand der Bw. anerkannte, welche nachträglich als Kürzung der Geschäftsführerbezüge ermittelt wurden und diese nicht als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilte.

Nach § 983 ABGB kommt ein Darlehensvertrag als Realvertrag mit der tatsächlichen Übergabe vertretbarer Sachen – in erster Linie Geld – zwischen den Vertragsparteien zustande.

Gewährt eine Körperschaft ihrem Anteilseigner ein Darlehen und wird dieses niedrig oder gar nicht verzinst so stellt, Lehre und Rechtsprechung folgend, die Höhe der entgangenen Zinsen eine verhinderte Vermögensvermehrung und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilseigner dar (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0111, VwGH 23.10.1997, 96/15/0180,

Quantschnigg/Schellmann/Renner/Stöger, KStG<sup>11</sup>, Anhang zu § 8 Stichwort "Zinsen", Lang/Schuch/Staringer, KStG § 8 Rz 163 sowie die dort angeführte Judikatur). Auch kann die Darlehenshingabe in Höhe der gesamten Darlehensvaluta eine verdeckte Gewinnausschüttung sein, wenn die Darlehensrückzahlung von vorneherein nicht gewollt oder schon bei der Auszahlung praktisch unmöglich ist (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, Quantschnigg/Schellmann/Renner/Stöger, KStG<sup>12</sup>, Anhang zu § 8 Stichwort "Darlehen").

Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen ergibt sich nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates, dass im gegenständlichen Fall der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe der zugezahlten Darlehensvaluta nicht gerechtfertigt ist.

Obwohl eine schriftliche Vereinbarung über den Darlehensvertrag an sich und somit über die Rückzahlung des Darlehens des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vorlag, wurde das oben dargestellte Darlehenskonto durch die am 29. Mai 2002 getätigte Einzahlung in Höhe von ÖS 1.975.539,03, somit 9 Monate vor Beginn der Außenprüfung, ausgeglichen. Diese Tatsache spricht gegen die vom Finanzamt – und somit auf die von der Rechtsprechung gestützte Ansicht – getroffene Annahme der von vorneherein nicht gewollten bzw. praktisch unmöglichen Darlehensrückzahlung. Nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates erhärtet gerade die tatsächlich erfolgte Rückzahlung des Darlehens durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, noch dazu lange vor Beginn der ihm nicht bekannten Außenprüfung der Bw., das Vorhandensein der Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht. Diesem Faktum ist bei der Beurteilung des betreffenden Sachverhaltes erhöhtes Gewicht beizumessen.

Die vom Finanzamt vorgenommenen Änderung – Stornierung des Zinsertrages von ÖS 19.250,-- sowie der Ansatz der Darlehensvaluta von ÖS 350.000 als verdeckte Gewinnausschüttung – werden rückgängig gemacht.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp (KöST-Akt 1998, AS 76)	-215.299,00
Stornierung des Zinsertrages	19.250,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsentscheidung	-196.049,00

Festsetzung der Kapitalertragsteuer 1998:

verdeckte Gewinnausschüttung lt. Bp (Tz 43e des Bp-Berichtes)	416.392,04
Stornierung des Ansatzes der Darlehensvaluta	- 350.000,00
verdeckte Gewinnausschüttung lt. Berufungsentscheidung	66.392,04
Kapitalertragsteuer (25 %) in ÖS	16.598,01
in Euro	1.206,22

## **2. Körperschaftsteuer 1997 bis 2000, nachträgliche Kürzung des Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges im Rahmen der Bilanzerstellung und die Behandlung der Bezugskürzung als Darlehensgewährungen**

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

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

Mit Fax-Mitteilung vom 29. Juli 1997 teilte der Gesellschafter-Geschäftsführer dem steuerlichen Vertreter der Bw. diesbezüglich folgendes mit (ABp AS 265:

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

Als Folge dieser Erklärung wurden die dem Gesellschafter-Geschäftsführer laufend ausbezahlten Geschäftsführerbezüge anlässlich der Bilanzerstellung der Bw. nachträglich reduziert und die Differenz zwischen dem laufend ausbezahlt und dem nachträglich bei Bilanzerstellung ermittelten Gesellschafter-Geschäftsführerbezug dem "Darlehenskonto" des Gesellschafter-Geschäftsführers angelastet (siehe die unter Punkt 1, Kapitalertragsteuer 1998, angeführte Aufstellung).

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

	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>
dem GF auszahlte Beträge	1.330.000	795.000	1.050.000	730.000	490.000
als GF-Bezug (nachträglich) verbucht	770.000	770.000	490.000	490.000	168.000
Differenz von Bw. auf "Darlehen" gebucht	560.000	25.000	560.000	240.000	322.000
Differenz von Bp. als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigt		560.000	25.000	560.000	240.000
					322.000

Die oben wiedergegebene Faxmitteilung vom 29. Juli 1997 stellt die einzige schriftliche Grundlage für die Reduktion des Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges sowie die Grundlage für die Gewährung der Darlehen an den Gesellschafter-Geschäftsführer dar. Das

Vorhandensein weiterer schriftlicher Fassungen in Vertragsform wird auch gar nicht behauptet.

Vom Finanzamt wurden diese nachträglich gekürzten und sodann auf das Bestandskonto "Darlehen" gebuchten Beträge an den Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Betriebsprüfung als Betriebsausgabe sowie als laufender Geschäftsführerbezug beurteilt.

Aus den Akten (ABp AS 274, ABp AS 249) erschließt sich hinsichtlich des zeitlichen Ablaufes der Auszahlungen der laufenden Bezüge an den Gesellschafter-Geschäftsführer folgendes:

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

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

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

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

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

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

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

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

Die Bw. beantragt, die Behandlung des Geschäftsführergehaltes und des Darlehens wie ursprünglich dem Finanzamt gegenüber erklärt anzuerkennen.

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

## **Eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt**

Zwar ist bei unklarem und nicht eindeutigem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (*Ruppe, Familienverträge*<sup>2</sup>, 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; *Doralt/Renner*, a.a.O., § 2, Tz 163).

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

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

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

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

- die Angabe der Modalitäten bei vorzeitiger Auflösung des Dienstvertrages;
- die Angabe eines konkreten Tilgungsplanes für die einzelnen "Darlehen";
- die Angabe des Darlehenszinssatzes usgl.

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

Eine erstmalige Darlegung der Berechnungsmethode des Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges erfolgte mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 5. September 2003 (ABp AS 260, 4. Absatz und AS 266 und 267) im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bw., doch kann diese Berechnungsmethode nicht mit eindeutiger Sicherheit aus der gegenständlichen Faxmitteilung abgeleitet werden. Darüber hinaus wird damit keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufgezeigt, da nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates die Erfordernisse der Eindeutigkeit und des jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes einer Vereinbarung bereits zum Abschluss derselben vorliegen und sich aus der Textierung der Vereinbarung ergeben müssen. Berechnungen sollten in diesem Zusammenhang lediglich die "Ausführung" der eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarung darstellen und können eine solche Vereinbarung nicht ersetzen.

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

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

## Fremdüblichkeit

Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkünftezielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Dabei ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Diese zweistufige Prüfung der Vereinbarung ist dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form und sodann mit diesem Inhalt abgeschlossen worden wäre (VwGH vom 13.12.1988, 85/13/0041).

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

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

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

Die Reduktion der Bezüge in wirtschaftlich angespannten Zeiten auch für einen der Bw. fremden Geschäftsführer entspricht den Erfahrungen des täglichen Wirtschaftslebens und bleibt für sich unwidersprochen. Allerdings hätte ein der Bw. gesellschaftsrechtlich nicht verbundener Geschäftsführer nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates eine derartige – berufungsgegenständliche – Vereinbarung nicht abgeschlossen. Es ist nicht nachvollziehbar, dass ein fremder Geschäftsführer einer Vereinbarung zustimmt, die einen Teil der ihm bereits ausbezahlten und ihm zugeflossenen Geschäftsführervergütung nachträglich

im Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu einer Zahlungsverpflichtung an den Dienstgeber umwandelt. Auch ist in diesem Zusammenhang nicht schlüssig und zweifelsfrei ersichtlich und erklärbar, weswegen ein fremder Geschäftsführer aus Gründen der Beweissicherung und damit dem Hintanhalten von Rechtsunsicherheiten betreffend den wesentlichen Vertragsinhalt auf die schriftliche Abfassung eines in seine Rechte und Pflichten tief eingreifende Vereinbarung hätte verzichten sollen.

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

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

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. März 2010