



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/1249-L/08,
miterledigt RV/1250-L/08,
RV/1251-L/08, RV/1252-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W-GmbH, vertreten durch Europa Treuhand WP- u. STBER GmbH, 4020 Linz, Europaplatz 4, vom 31. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 15. Juli 2008 betreffend: Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 2005 sowie Körperschaftsteuer 2005, Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 sowie den Haftungs- und Abgabenbescheid 2004 hinsichtlich Kapitalertragsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt gewerbliche Einkünfte aus dem Großhandel mit Möbeln und Heimtextilien.

Anlässlich einer im ersten Halbjahr 2008 stattgefundenen und die Jahre 2004 – 2006 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer in der Niederschrift vom 9. Juli 2008 fest:

1. Fremdleistungen W. Besitz GmbH & Co KG und W. GmbH

In den Jahren 2005 und 2006 wurden von der W. Besitz GmbH & Co KG und der W. Möbel GmbH Fremdleistungen an die W. GmbH (in Österreich) verrechnet. Folgende Fakturierungen in Euro liegen vor:

Sonderleistung Verkauf Grundstück Traun	276.000,00	
---	------------	--

Monatliche Kostenumlage	30.000,00	(20.000,00)
Abwicklungskosten	60.000,00	
Der Aufwand der W. GmbH (Österreich) beträgt		
	<u>2005</u>	<u>2006</u>
Konto 75810 rund	520.000,00	20.000,00
Konto 78610 rund	30.000,00	30.000,00

Die Verrechnung dieser Kosten erfolgte, da einerseits der Grundstücksverkauf durch die Geschäftsführer der W. Möbel Besitz GmbH & Co KG bzw. durch Mitarbeiter der W. Möbel GmbH durchgeführt wurde und andererseits die Abwicklung und Betreuung der Kunden von der Zentrale in Deutschland aus erfolgte.

Der Prüfer stellt fest, dass sämtliche Kostenverrechnungen mit Pauschalbeträgen erfolgten, die im Schätzungswege ermittelt wurden. Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeiten liegen nicht vor. Die verrechneten Kosten erscheinen im Fremdvergleich als zu hoch. Eine Verrechnung von Sonderleistungen in Höhe von 15 % des erzielten Verkaufspreises der Liegenschaft in Traun neben der monatlichen Verrechnung einer Kostenumlage ist überhöht. Wäre der Verkauf der Liegenschaft einem Immobilienmakler übertragen worden, wäre für die W. Österreich GmbH ein wesentlich geringerer Aufwand entstanden. Die Höhe der tatsächlich gerechtfertigten Kostenverrechnung zwischen den Muttergesellschaften in Deutschland und der W. Österreich GmbH ist bei der Schlussbesprechung zu erörtern.

2. Sonstige Forderungen 31. Dezember 2006

In der Bilanz zum 31. Dezember 2006 scheint auf dem Konto 28990 sonstige Forderungen ein Betrag in Höhe von 1.093.264,00 € auf. Es handelt sich dabei um eine Forderung an die Firma Stamm. Möbel GmbH. Mit Darlehensverträgen vom 30. November 2004 hat die W. Österreich GmbH Herrn Werner S., Herrn Karl Robert S. und Herrn Volker M. insgesamt 1.000.000,00 € als Darlehen bis auf weiteres zur Verfügung gestellt. Laut Darlehensvertrag ist dieser jederzeit von beiden Seiten mit einer Frist von sieben Tagen kündbar. Der vereinbarte Zinssatz beträgt 5,5 % bzw. beträgt der Zinssatz bei Herrn M. den Basiszins zum 30. Juni eines Jahres zuzüglich 3 %. Diese Darlehen wurden in den Jahren 2005 und 2006 verzinst (Zinsen 2005: 41.700,00 € - Zinsen 2006: 51.564,00 €) Es ergibt sich daher zum 31. Dezember 2006 eine Darlehensforderung in Höhe von 1.093.264,00 €. Mit Vereinbarungen von 31. Dezember 2006 tritt die W. Österreich GmbH die Forderungen gegen die Gesellschafter (Werner S., Karl S.

und Volker M.) an die Stamm. Möbel GmbH ab. Aus der Forderung an die Gesellschafter wird damit in der Bilanz eine Forderung gegenüber der Stamm. Möbel GmbH.

Der Prüfer stellt fest, dass die Finanzierung der im Jahr 2004 an die Gesellschafter ausbezahlten Beträge mittels Bankdarlehen bzw. Darlehen der W. Meubelen B.V. erfolgte. Die Abdeckung dieser Darlehen erfolgte aus dem Erlös des Grundverkaufs in Traun im Jahr 2005. Als Grund für die Forderungsabtretung zum 31. Dezember 2006 wurde Folgendes mitgeteilt: *"Die Forderungen wurden abgetreten, um die Zuordnung der Forderungen gegenüber den Gesellschaftern deutlicher darzustellen."*

Eine wirtschaftliche Begründung für die Abtretung der Darlehensforderungen ist nach Ansicht des Prüfers nicht gegeben. Laut Erläuterungen zur Bilanz zum 30. Juni 2007 der Stamm. Möbel GmbH ist diese Gesellschaft auf die Unterstützung der Muttergesellschaft bzw. nahe stehender Unternehmen angewiesen, um zu einer Stabilisierung der Liquidität zu gelangen. Es ist daher aus der Sicht der W. Österreich GmbH die Forderungsabtretung an die Stamm. Möbel GmbH zum 31. Dezember 2006 mit einem wesentlich erhöhten Risiko verbunden, da die Liquiditätslage der Stamm. Möbel GmbH angespannt ist und nur durch Zuschüsse des Mutterunternehmens verbessert werden kann. Anzumerken ist, dass in der Bilanz der Stamm. Möbel GmbH zum 30. Juni 2007 keine Verbindlichkeit an die W. Österreich GmbH aufscheint. Nach Ansicht des Prüfers stellt die Forderungsabtretung zum 31. Dezember eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Gesellschafter haben von der W. Österreich GmbH Geldbeträge bekommen. Durch die Forderungsabtretung werden diese Beträge an eine Gesellschaft, an der ebenfalls die Herrn Werner S., Karl S. und Volker M. beteiligt sind, abgetreten.

Der Geldfluss erfolgte von der W. Österreich GmbH an die Gesellschafter und die Rückzahlung soll von einer Gesellschaft erfolgen, die noch dazu einen Liquiditätsengpass hat. Weiters ist in den Darlehensverträgen weder eine Vereinbarung über die Rückzahlungsmodalitäten enthalten, noch gibt es für diese Darlehen Sicherheiten. Im Fremdvergleich würde die W. Österreich GmbH ein solches Darlehen nicht gewähren. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt sich, dass die Darlehenshingabe und spätere Forderungsabtretung keinesfalls wirtschaftlich begründet ist, sondern im Verhältnis Gesellschafter zur Gesellschaft zu finden ist.

3. Kapitalertragsteuer

Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt der Kapitalertragsteuer mit 33,33 %.

Aufgrund der Schlussbesprechung ergeben sich folgende Änderungen:

Pkt. 1:

Nach Ansicht des Prüfers ist eine Sonderleistung für den Verkauf des Grundstückes in Traun an die Firma W. Möbel Besitz GmbH u. Co KG in Höhe von 7,5 % des erzielten Kaufpreises angemessen. Es erfolgt daher eine Gewinnerhöhung (Verminderung der Verbindlichkeit) in Höhe von 138.000,00 € im Jahr 2005.

Der steuerliche Vertreter merkte an, dass die Maklergebühren dem Käufer und Verkäufer jeweils mit 3 % verrechnet werden. Mit dem vom Finanzamt angesetzten 4,5 % fallen insgesamt 10,5 % an. Dieser Prozentsatz ist von den verrechneten 12 % marginal entfernt.

Pkt. 2:

Da in den vorgelegten Darlehensverträgen kein bestimmter Rückzahlungszeitpunkt festgelegt ist, eine Rückzahlungsvereinbarung fehlt, keine Zinsfälligkeiten festgelegt wurden und weiters keine Sicherheiten vereinbart wurden, stellt die Darlehenshingabe in Höhe von 1.000.000,00 € im Zeitpunkt der Auszahlung (2004) eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die verdeckte Gewinnausschüttung unterliegt der Kapitalertragssteuer mit 33,33 % .

Der steuerliche Vertreter merkte an, dass jedenfalls eine gegenseitige Rückzahlungsvereinbarung vorliegt und eine Bereicherung der Gesellschafter nicht vorhanden ist, da die Schuld der Gesellschafter weiterhin besteht.

Das Finanzamt erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechend der Feststellung der Außenprüfung am 15. Juli 2008 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005, einen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 sowie einen Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer über die verdeckte Gewinnausschüttung für das Jahr 2004.

Gegen diese genannten Bescheide wurde mit Schreiben vom 31.Juli fristgerecht Berufung erhoben und ausgeführt:

1. Sonderleistungen Verkauf Betriebsgebäude Traun

Die W. GmbH, Linz, verkaufte mit Kaufvertrag vom 1. März 2005 das Betriebsgebäude in Traun. Bei der Marktsondierung sowie den Verkaufsgesprächen und der Abwicklung wurden die Geschäftsführer von der W. Möbel Besitz GmbH & Co KG unterstützt. Für diese Sonderleistungen stellte diese einen Betrag von 276.000,00 € in Rechnung. Im Zuge der Betriebspflege wurden nur 50 % dieser Sonderleistung (entspricht 7,5 % des erzielten Kaufpreises) anerkannt.

Da die W. GmbH, Linz, zum Zeitpunkt des Verkaufs nicht mehr operativ tätig war und nur mehr einen Mitarbeiter mit Altersteilzeitvereinbarung beschäftigte, nahmen die in Deutschland wohnhaften Geschäftsführer die Unterstützung der in Deutschland ansässigen W. Möbel Besitz

GmbH & Co KG in Anspruch, da sich diese mit der Verwaltung von Anlagevermögen beschäftigt.

Da sowohl die Gesellschafter als auch die Geschäftsführer der W. GmbH, Linz, in Deutschland ansässig sind, war es nahe liegend, ein deutsches Unternehmen mit dem Verkauf der in Österreich gelegenen Liegenschaft zu betrauen.

In Deutschland ist die Höhe der Maklerprovision nicht gesetzlich geregelt. Die übliche Höhe der Maklerprovision beträgt im Verkaufsstall, je nach Bundesland, 6 % zuzüglich USt für eine Partei bzw. 3 % zuzüglich USt für beide (Käufer und Verkäufer). Für Gewerbeblächen gelten teilweise andere Marktüblichkeiten. Nach damaliger Auskunft eines Maklers werden für Gewerbeblächen in Summe (Käufer und Verkäufer) zwischen 10 - 12 % verrechnet.

Es wurde vom Geschäftsführer vom Recht gebrauch gemacht, in einer freien Marktwirtschaft ein Unternehmen seines Vertrauens mit dem Verkauf einer Immobilie zu beauftragen. Da sich dieses Unternehmen in Deutschland befindet, ist auch von den dort verrechneten Maklerprovisionen auszugehen.

Auf Grund der geographischen Lage (Grundstück in Österreich - Geschäftsführung in Deutschland) kommt es zu zusätzlichen Kosten (Fahrtspesen, Telefonate,...) an denen auch ein österreichischer Immobilienmakler nichts geändert hätte. (Diese Kosten wurden im Zuge der Betriebsprüfung in Höhe von 4,5 % des Kaufpreises anerkannt.) Da der Käufer der Immobilie keine Maklergebühren zu tragen hatte, wären nach deutschem Recht der Firma W. GmbH, Linz, die zweifachen Maklergebühren entstanden. Weiters wurde nicht nur das Grundstück vermarktet sondern zuvor auch ein Konzept für die Vermarktung entwickelt, dessen Kosten in dieser Rechnung mit abgegolten wurden.

Wir beantragen die Anerkennung der Rechnung der Firma W. Besitz GmbH & Co KG in Höhe von 276,000,00 € da diese den Maklergebühren in Deutschland sowie den zusätzlichen Kosten auf Grund der Entfernung zwischen Deutschland und Österreich und den Kosten für eine Konzeptentwicklung für die Vermarktung entspricht.

2. Darlehen Gesellschafter

Im Jahr 2004 wurden an die Gesellschafter Darlehen lt. folgender Aufstellung gewährt:

Werner S.	200.000,00 €
Volker M.	400.000,00 €
Karl S.	400.000,00 €
Summe	1.000.000,00 €

Die Verzinsung erfolgte bis dato im Nachhinein jeweils zum Jahresende. Der marktübliche Zinssatz ergibt sich aus dem Basiszinssatz zuzüglich 3 %. Im schriftlichen Darlehensvertrag

wurde eine Kündigungsfrist von sieben Tagen und damit verbunden eine Rückzahlungsvereinbarung getroffen.

Die vom Prüfer in der Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung unter Pkt. 2 angeführten Feststellungen sind daher falsch. Sicherheiten sind nicht erforderlich, da der Gesellschaft die finanzielle Situation der Darlehensempfänger und Gesellschafter hinlänglich bekannt ist und eine Zahlungsunfähigkeit der Gesellschafter gleichzusetzen wäre mit einer Zahlungsunfähigkeit des Konzerns. Durch die angemessene Verzinsung der Darlehen wurde ein Vorteilsausgleich geschaffen. Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließt die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus (KStR Rz 792). Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (Wissen und Wollen) der entsprechenden Organe der Körperschaft. Durch die Hingabe eines marktüblichen Darlehens wurde das Gesellschaftsvermögen nicht verringert. Somit fehlt die subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung. Die Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung ist daher schlichtweg falsch.

Wir beantragen, die Kapitalertragsteuer 2004 mit 0,00 €, die Körperschaftsteuer 2005 mit 38.963,83 € und die Anspruchszinsen 2005 mit 0,00 € neu festzusetzen.

Mit Bescheid vom 16. September 2008 wurde die Bw. aufgefordert, bis 10. Oktober 2008 eine Begründung zur Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 2005 nachzuholen.

Mit Schreiben vom 25. September 2008 führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aus einer abweichenden Rechtsmeinung des Finanzamtes beruhe, die nicht geteilt werde. Da sowohl die Sonderleistungen als auch das Darlehen im Jahresabschluss ausgewiesen bzw. aus den Beilagen ersichtlich gewesen seien, läge kein Hervorkommen neuer Tatsachen vor.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus:

1. Sonderleistungen Verkauf Betriebsgebäude Traun

Der W. GmbH (Österreich) wurden monatliche Kostenumlagen (30.000,00 € zum Teil 20.000,00 €) und Abwicklungskosten in Höhe von 60.000,00 € von den Firmen W. Möbel Besitz GmbH & Co KG und W. Möbel GmbH (beide mit Sitz in Deutschland) verrechnet. Für den Verkauf des Grundstückes samt Betriebsgebäude in Traun wurden von der W. Besitz GmbH & Co KG zusätzlich 276.000,00 € verrechnet (15% des erzielten Kaufpreises). Die Angemessenheit dieser konzerninternen Verrechnung ist zu beurteilen. Die Beurteilung der Angemessenheit dieser Verrechnung erfolgte laut Betriebsprüfung im Fremdvergleich. Ausgehend von einer österreichischen Maklerprovision in Höhe von 3% wurde ein Zuschlag in Höhe von 4,5% für zusätzliche Kosten (Grundstück in Österreich, Geschäftsführung in

Deutschland) als angemessen angesehen. Für die von der Konzernmutter erbrachten Sonderleistungen beim Grundstücksverkauf werden daher 7,5% des erzielten Kaufpreises als angemessen angesehen.

Die in der Berufung angeführten Maklergebühren in Deutschland (gesamt Käufer und Verkäufer 10 – 12%) wurden bisher nicht mit Unterlagen belegt bzw. nachgewiesen. Dabei wird davon ausgegangen, dass vom Verkäufer sowohl die Maklergebühr des Käufers als auch des Verkäufers getragen wird. Dies erscheint im Wirtschaftsleben unüblich. Im Kaufvertrag über den Verkauf der Liegenschaft ist bezüglich einer Übernahme der Maklergebühr seitens des Verkäufers für den Käufer nichts angeführt.

Die Verrechnung der Entwicklung eines Konzeptes für die Vermarktung (laut Berufung in den 15% enthalten) wurde weder in der Rechnung vom 31. März 2005 noch in der Vereinbarung zwischen der W. Besitz GmbH & Co KG und der W. GmbH (Österreich) vom 31. Jänner 2005 über den Verkauf der Immobilie angeführt. Das angeführte Konzept für die Vermarktung wurde bisher nicht vorgelegt.

Die Verrechnung einer Sonderleistung für den Verkauf des Grundstückes in Traun seitens der W. Besitz GmbH & Co KG (Konzernmutter) in Höhe von 7,5% des erzielten Verkaufspreises erscheint daher angemessen. Genaue Aufzeichnungen über geleistete Stunden etc., die in diesem Zusammenhang von der Muttergesellschaft zu erbringen waren, gibt es nicht.

2. Darlehen Gesellschafter

In den Darlehensverträgen ist angeführt, dass der Vertrag jederzeit von beiden Seiten mit einer Frist von sieben Tagen kündbar ist. In dieser Formulierung ist nach Ansicht des Prüfers keine Rückzahlungsvereinbarung zu erkennen. Es ist kein bestimmter Rückzahlungstermin festgelegt.

In der Berufungsschrift wird angeführt, dass Sicherheiten auf Grund der finanziellen Situation der Darlehensempfänger (Gesellschafter) nicht erforderlich sind. Dazu ist anzumerken, dass die Forderungen an die Gesellschafter in der Folge mehrmals abgetreten wurden. Die finanzielle Situation der ursprünglichen Darlehensempfänger ist ab dem Zeitpunkt der ersten Forderungsabtretung nicht mehr wesentlich. Eine wirtschaftliche Begründung für die Forderungsabtretungen ist nach Ansicht des Prüfers nicht gegeben. Diese führen lediglich dazu, dass eine Konzernverbindlichkeit der W. GmbH (Österreich) mit dieser Forderung saldiert wird, ohne dass ein Geldfluss stattfindet. Ein tatsächlicher Geldfluss erfolgte lediglich von der W. GmbH (Österreich) an die Gesellschafter.

Im Fremdvergleich würde eine Gesellschaft ein solches Darlehen nicht gewähren. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

eine eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

In den vorgelegten Darlehensverträgen fehlen ein bestimmter Rückzahlungstermin, eine Rückzahlungsvereinbarung, die Festlegung von Zinsfälligkeiten und weiters die Vereinbarung von Sicherheiten. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt sich, dass die Darlehenshingabe und die späteren Forderungsabtretungen keinesfalls wirtschaftlich begründet sind, sondern im Verhältnis Gesellschafter zur Gesellschaft zu finden sind.

Nach Ansicht des Prüfers liegt in der im Fremdvergleich unüblichen Darlehenshingabe an die Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Es wurde eine Ausschüttung an die Gesellschafter in die Form eines Darlehens gekleidet. Die Berufung wäre daher nach Ansicht des Prüfers abzuweisen.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2008 gab der steuerliche Vertreter folgende Replik zur Äußerung des Prüfers ab:

zu Pkt. 1:

Wenn der Betriebsprüfer behauptet, dass in einem Fremdvergleich von österreichischen Maklerprovisionen auszugehen ist, so wird hier folgender Umstand übersehen: Das Honorar eines Maklers kann grundsätzlich frei vereinbart werden, sodass eine Provision inklusive Vermarktungskonzept von 15 % durchaus als marktüblich (insbes. für die Vermittlung von ausländischen Liegenschaften) angesehen werden kann. Warum es im Wirtschaftsleben unüblich ist, dass die Maklergebühren des Käufers vom Verkäufer übernommen werden, wird nicht begründet. Bei vielen Immobilienvermittlungen sind die angebotenen Objekte für den Käufer provisionsfrei, sodass hier der Provisionsanteil des Käufers vom Verkäufer übernommen wird. Daher ist die von der W. Möbel GmbH gewählte Vorgehensweise der Verrechnung der Maklerprovisionen in Höhe von 15 % als fremdüblich zu bezeichnen, zumal nicht ausschließlich die Vermittlung der Liegenschaft sondern auch noch Zusatzleistungen erbracht wurden. Die Vorlage von Stundenaufzeichnungen ist aus unserer Sicht nicht erforderlich, da hier ein pauschaler Prozentsatz vereinbart wurde, der unabhängig von den aufgewendeten Stunden der W. in Deutschland ist und somit das wirtschaftliche Risiko für die durchgeführten Vermittlungsmaßnahmen eindeutig bei der W. in Deutschland liegt.

zu Pkt. 2:

Der Darlehensvertrag entspricht durchaus den Formvorschriften, die bei Darlehen zwischen fremden Dritten angewendet werden. Auch die Abtretung von Forderungen ist im Wirtschaftsverkehr durchaus fremdüblich (Factoring), sodass die Abtretung der in Pkt. 2 angeführten Darlehen auch unter Fremdüblichkeitskriterien keinerlei unübliche Vorgehensweise darstellt. Die Gesellschafterschulden sind nach wie vor die abgetretenen

Kreditbeträge. Lediglich der Gläubiger der Beträge hat sich geändert. Für die W. Österreich hatten die Abtretungen den Vorteil, dass durch die erfolgten Abtretungen internationale Forderungen und Verbindlichkeiten zum gleichen Unternehmen entstanden sind, die damit aufgerechnet werden konnten. Somit wurden die Schulden gegenüber Konzernunternehmen getilgt, ohne dass ein Geldfluss stattfinden musste.

Als sozial verdeckte Gewinnausschüttung können lediglich Einkommensverwendungen angesehen werden, wie

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft,
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Lebensentscheidung aufweisen.

Ein Maßstab für das Ausmaß der verdeckten Gewinnausschüttung ist vor allem der Fremdvergleich. Der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang zu vergleichen, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung mit einem fremden Dritten üblich wäre. Erforderlich für die steuerliche Anerkennung einer Geschäftsbeziehung ist jedenfalls eine klare, ernsthafte, im Voraus abgeschlossene und die Körperschaft bindende Vereinbarung.

Beim vorliegenden Sachverhalt ist es zu keiner Bereicherung der Anteilsinhaber gekommen, da die Anteilsinhaber nach wie vor Schuldner der Beträge sind. Es hat lediglich der Gläubiger gewechselt, sodass nicht davon ausgegangen werden kann, dass eine Ausschüttung an die Gesellschafter vorgelegen ist.

Auch der subjektive Wille der Gesellschafter ist auf keinerlei Bereicherung der Gesellschafter gerichtet. Vielmehr wurde durch die Vorgänge ein Weg gefunden, ohne Zuführung von Fremdmitteln Verbindlichkeiten gegenüber Konzerngesellschaften zu tilgen. Auf diesen Umstand geht der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme nicht ein.

Wenn der Betriebsprüfer schreibt, dass kein bestimmter Rückzahlungstermin bzw. keine Rückzahlungsvereinbarung besteht, so ist dem entgegen zu halten, dass das Darlehen jederzeit kündbar war. Wenn nun W. Österreich die entsprechenden Geldbeträge benötigt hätte, wären die Darlehen aufgekündigt worden. Hinsichtlich der Zinsfälligkeit kann davon ausgegangen werden, dass es sich hier um einen endfälligen Kredit gehandelt hat, bei dem die Zinsen erst mit Auslaufen der Kreditvereinbarung fällig waren. Hier sind aus unserer Sicht keinerlei zusätzliche Vereinbarungen notwendig. Zur wirtschaftlichen Notwendigkeit der Abtretung der Forderungen verweisen wir auf unsere Ausführungen weiter oben.

Wir beantragen daher neuerlich, unserer Berufung vollinhaltlich statt zu geben und sowohl die

Sonderleistungen für den Verkauf des Betriebsgebäudes in Traun sowie das Gesellschafterdarlehen steuerlich anzuerkennen.

Weiters wird ersucht, mit der Bundesrepublik Deutschland ein Verständigungsverfahren einzuleiten, zumal insbesondere bei den nicht anerkannten Sonderleistungen auch eine Steuerpflicht der Erträge in Deutschland eingetreten ist und diese Doppelbesteuerung im Sinne des österreichisch-deutschen DBAs nur im Wege eines Verständigungsverfahrens gelöst werden kann. Gleiches gilt für die Fremdüblichkeit der Abtretung von Darlehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2005

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und b und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis – als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht – geführt hätten.

Eine auf neu hervorgekommene Tatsachen gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 303, S 937 f.).

Nach Ansicht der Bw. sind im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen, weil schon im seinerzeitigen Körperschaftsteuerverfahren für 2005 sowohl die Sonderleistungen für den Grundstücksverkauf als auch die Darlehen an die Gesellschafter im Jahresabschluss ausgewiesen bzw. aus dem den Jahresabschluss beiliegenden "Details" ersichtlich gewesen seien. Die Wiederaufnahme resultiere aus einer abweichenden Rechtsmeinung seitens des Finanzamtes, die von der Bw. nicht geteilt werde.

Von einer Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes kann allerdings nicht schon dann gesprochen werden, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit einer Steuererklärung

erkennen kann, sondern erst dann, wenn eine Richtigstellung der Besteuerungsgrundlagen auf Grund des offen gelegten Sachverhaltes schon im abgeschlossenen Verfahren ohne weitere Sachverhaltsergänzungen möglich gewesen wäre (vgl. VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016).

Ein solcher Fall liegt aber hier nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zweifelsfrei nicht vor. Erst im Zuge der Außenprüfung wurden nach Erhebungen des Prüfers wichtige Details – wie die Vereinbarung zur Erbringung der Sonderleistungen, das Fehlen von Aufzeichnungen über geleistete Arbeiten, sowie die Nichtvorlage des Konzeptes für die Vermarktung und die (mangelhaften) Darlehensverträge bekannt.

Mit der Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall zu Recht bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung getragen und nicht, wie von der Bw. behauptet, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes beseitigt.

2. Körperschafsteuer 2005

Strittig ist die Höhe der Sonderleistung für den Grundstücksverkauf im Jahr 2005, den die deutsche Muttergesellschaft für ihre in Österreich ansässige Tochtergesellschaft abgewickelt hat. Die Liegenschaft, die sich in Oberösterreich befindet, wurde an ein österreichisches Unternehmen veräußert. Da die Bw. zum Zeitpunkt des Verkaufs in Österreich nicht mehr operativ tätig war, nahm man laut den Ausführungen des steuerlichen Vertreters die Unterstützung der in Deutschland ansässigen W. Möbel Besitz GmbH & Co KG in Anspruch.

Bei Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen sind angemessene Verrechnungspreise zu berechnen. Die Verrechnungspreise haben dabei dem Fremdverhaltensgrundsatz zu entsprechen.

Als innerstaatliche Rechtsgrundlage kann § 6 Abs. 6 EStG herangezogen werden. Bei der gesetzlichen Anordnung, dass eine Bewertung mit dem Fremdprix zu erfolgen hat, bezieht diese Gesetzesvorschrift ausdrücklich auch Fremdprix für "sonstige Leistungen" mit ein.

Während die Bw. davon ausgeht, dass eine Maklerprovision in Höhe von rd. 10 - 15% bezugnehmend auf den deutschen Markt als durchaus üblich angesehen werden könne, vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass bei der Beurteilung der Angemessenheit dieser internen Verrechnung der Fremdverhaltensgrundsatz zu berücksichtigen ist.

Die Berufungsausführungen, wonach es bei der Bw. auf Grund der personellen Situation nahe liegend gewesen sei, ein deutsches Unternehmen mit dem Verkauf der in Österreich gelegenen Liegenschaft zu betrauen und das wirtschaftliche Risiko für die durchgeführten Verwertungsmaßnahmen einen pauschalen Prozentsatz in Höhe von 15 % des

Verkaufspreises rechtfertigen würden, vermögen den Unabhängigen Finanzsenat nicht überzeugen. Es widerspricht den Erfahrungen im Wirtschaftsleben, dass ein österreichisches Unternehmen einen deutschen Grundstücksvermittler beauftragen würde, wenn dieser rd. das doppelte der Maklerprovision verlangen würde als ein adäquater österreichischer Dienstleister. Vielmehr ist es im Geschäftsleben üblich, dass ausländische Unternehmen in Österreich ihre Dienstleistungen zumindest in gleicher Höhe wie ihre inländischen Konkurrenten anbieten. Der Prüfer hat ausgehend von einer üblichen inländischen Provision in Höhe von 3 % noch einen Zuschlag in Höhe von 4,5 % für zusätzliche bei der deutschen Gesellschaft anfallende Kosten als angemessen angesehen.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Ansicht, dass die Verrechnung der Kosten des verbundenen Unternehmens in Deutschland unter jenen Bedingungen zu erfolgen hat, wie sie zwischen fremden Dritten in Österreich für die Erbringung der Dienstleistung erfolgen würde. Mangels detailliertem Nachweis über die geleistete Tätigkeit hat das Finanzamt daher nicht zu Unrecht nur 7,5 % des Kaufpreises für die von der Konzernmutter erbrachte Sonderleistung beim Grundstücksverkauf als angemessen angesehen. Selbst in diesem Prozentsatz würde ein vom Verkäufer allenfalls übernommener Provisionsanteil des Käufers (fiktive Maklergebühr in Höhe von maximal 3 %) noch Platz finden. Einen Nachweis darüber, dass dem Käufer die Liegenschaft provisionsfrei angeboten wurde, blieb die Bw. jedoch schuldig.

Zur Behauptung, dass die Sonderleistung nicht nur die Vermarktung bzw. den Verkauf des Grundstückes beinhalte, sondern auch zusätzliche Aufwendungen für ein zuvor entwickeltes Konzept für die Vermarktung mit einschließe, stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass dieses Konzept weder im Rahmen der Außenprüfung vorgelegt noch den Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren beigelegt wurde und auch nicht in den aktenkundigen Unterlagen (Vereinbarung, Rechnung) angeführt ist.

Die sich ergebende Verminderung der Verbindlichkeit (Anerkennung von nur 7,5 % anstelle von 15 %) in Höhe von 138.000,00 € wurde der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer erfolgswirksam hinzugerechnet.

3. Kapitalertragsteuer (bzw. sonstige Forderungen zum 31. Dezember 2006)

Entsprechend der ständigen Judikatur des VwGH (siehe zB VwGH 25.2.2004, 99/13/0154 mwN) sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und deren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Solche Vereinbarungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einen eindeutigen Inhalt haben, nach außen ausreichend zu Ausdruck kommen, und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls liegen Ausschüttung- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn diese Vorgänge in

zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0127; 28.4.1999, 97/13/0068).

Ob die gegenständlichen im Jahr 2004 zugezählten Gesellschafter-Darlehen eine verdeckte Ausschüttung darstellen, entscheidet sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nach dem Gesamtbild der Verhältnisse:

Fehlende Darlehensrückzahlung:

Der Vertrag enthält keine Regelungen und Fristen, betreffend eine regelmäßige und vollständige Rückzahlung der aushaftenden Darlehen. Es widerspricht den Erfahrungen im Wirtschaftsleben einen fremden Dritten – wie im Vertrag formuliert – ein Darlehen „*bis auf weiteres*“ zur Verfügung zu stellen.

Die im Vertrag festgehaltene beidseitige Kündigungsfrist kann entgegen der Ansicht der Bw. eine erforderliche Rückzahlungsvereinbarung nicht ersetzen. Die Kündigungsklausel bildet einen von der Rückzahlungsmodalitäten eigenen festzu haltenden Vertragspunkt.

Fehlende Zinsfälligkeit:

Im Darlehensvertrag sind lediglich die vereinbarten Zinssätze angeführt. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters „*kann*“ davon ausgegangen werden, dass es sich um einen endfälligen Kredit handle, bei dem die Zinsen erst mit dem Auslaufen der Kreditvereinbarung fällig werden würden.

Nach der Rechtsprechung stellt die bloße Verbuchung von Zinsen (auf dem Verrechnungskonto) keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages dar, wenn schriftliche Vereinbarungen über Zinsfälligkeit und Rückzahlungstermine fehlen (vgl. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194).

Fehlende Sicherheiten:

Fremdüblich ist, dass Darlehen in der berufungsgegenständlichen Höhe durch werthaltige Sicherheiten bzw. Bürgschafts- und Haftungserklärungen abgedeckt werden.

Die Argumentation der Bw. wonach Sicherheiten nicht erforderlich gewesen seien, da der Gesellschaft die finanzielle Situation der Darlehensempfänger hinlänglich bekannt gewesen sei und eine Zahlungsunfähigkeit der Gesellschafter gleichzusetzen gewesen sei mit einer Zahlungsunfähigkeit des Konzerns, vermag nicht überzeugen.

Insbesondere auch deshalb, weil die Darlehensforderung mit 31. Dezember 2006 von der Bw. an die Stamm. Möbel GmbH abgetreten wurde, an der die drei Darlehensnehmer ebenfalls beteiligt sind. Der Prüfer hat dazu – unwidersprochen - festgestellt, dass diese Gesellschaft auf die Unterstützung der Muttergesellschaft bzw. nahe stehender Gesellschaften angewiesen sei, um zu einer Stabilisierung der Liquidität zu gelangen.

Der Bw. ist zwar zuzugestehen, dass Abtretungen von Forderungen im Wirtschaftsleben nicht

unüblich sind. Keineswegs den Fremdüblichkeitsskriterien entspricht es jedoch, wenn Forderungen an eine sich in Liquiditätsschwierigkeiten befindliche Gesellschaft abgetreten werden.

Zusammenfassend kommt der Unabhängige Finanzsenat, aufgrund der obigen Erwägungen, zum Ergebnis, dass die Bw. fremden Dritten ein solches Darlehen nicht gewähren würde. Bei einer Zusammenschau aller Umstände ist es nicht erwiesen, ob die Darlehensrückzahlung von vornehmerein immer gewollt war. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Feststellung getroffen, dass die Darlehenshingabe und spätere Forderungsabtretung keinesfalls wirtschaftlich begründet, sondern im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft zu finden ist.

Zu den Berufungsausführungen, wonach keine verdeckte Ausschüttung vorliegen könne, weil durch die angemessene Verzinsung ein Vorteilausgleich geschaffen worden sei, ist unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0020,0027) auf voranstehende Ausführungen zu verweisen. Wenn im Darlehensvertrag Vereinbarungen über Rückzahlungen und Zinsfälligkeit fehlen, findet ein Vorteilausgleich nicht statt.

Da das Darlehen mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen in der gleichen Rechtsform nicht abgeschlossen worden wäre, muss sich die Bw. den Vorwurf einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung gefallen lassen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wurde das Rechtsgeschäft so unangemessen gestaltet, dass auf das Vorliegen einer Vorteilsgewährungsabsicht geschlossen werden kann (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar, § 8, Tz 128 ff.).

Der Unabhängige Finanzsenat bestätigt die Rechtansicht des Finanzamtes, dass die Darlehenshingabe in Höhe von 1.000.000,00 € im Zeitpunkt der Auszahlung im Jahr 2004 eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

4. Verständigungsverfahren

In der Stellungnahme zur Äußerung des Prüfers wurde die Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit der Bundesrepublik Deutschland begehrt.

Die dazu maßgebliche abkommensrechtliche Bestimmung des Art. 25 Abs. 1 DBA-Deutschland lautet: *"Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist."*

Aus der zitierten Bestimmung geht hervor, dass Berufungs- und Verständigungsverfahren zwei

von einander unabhängige Verfahren sind und ein allfälliger Antrag bei der obersten Finanzbehörde jenes Staates einzubringen ist, in dem der Antragsteller seinen (Wohn)sitz hat.

5. Anspruchszinsen

Im gegenständlichen Fall erhab die Bw. in ihrer Berufung ausschließlich Einwendungen gegen die im Zuge der Außenprüfung ergangenen Sach- und Wiederaufnahmbescheide. Inhaltliche Einwendungen über die Festsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2005 brachte die Bw. hingegen nicht vor.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus 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 Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

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

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt (im gegenständlichen Fall entstand der Abgabenanspruch für die Körperschaftsteuer 2005 mit Ablauf des Jahres 2005) entsteht, die Abgabenfestsetzungen aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten - hier mit Bescheid vom 15. Juli 2008 - erfolgen.

Jede Nachforderung oder Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden ("Bindungswirkung"); wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der "Stammabgaben"-Bescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, aaO., § 205, Tz 34). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid und erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, aaO., § 205, Tz 35).

Die prozessuale Bindung des - wie im vorliegenden Fall - abgeleiteten (Anspruchszinsen)Bescheides kommt nur dann zum Tragen, wenn die Grundlagenbescheide rechtswirksam erlassen worden sind (vgl. Ritz, aaO., § 252, Tz 3). Weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus dem Abgabenakt sind Argumente ersichtlich, dass der die Anspruchszinsen auslösende Körperschafteuerbescheid für 2005 nicht rechtswirksam erlassen oder dass die Höhe der Anspruchszinsen im Zeitpunkt ihrer Erlassung nicht korrekt berechnet worden wären.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. Mai 2010