

GZ. RV/1523-W/04,

GZ. RV/0519-W/06

### **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat am 5. Mai 2006 über die Berufung der Bw., vertreten durch Walter, Zeinler & Partner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Zeiträume Jänner bis Dezember 1999, 2000 und 2001 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 – 2001 werden abgeändert.

Die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Zeiträume Jänner bis Dezember 1999, 2000 und 2001 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein (§ 24 VwGG).

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag im Jahr 1993 gegründet. Der Geschäftsgegenstand ist der Handel mit Altmetallen, Recycling, Entsorgung, etc. Gesellschafter sind je zur Hälfte A und B, Geschäftsführer ist A. A und B sind weiters je zur Hälfte Gesellschafter der C, wobei A der Komplementär und Geschäftsführer ist.

Anlässlich einer die Jahre 1999 bis 2001 betreffenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass bis zum Jahre 2001 (inkl.) von der Bw. ein jährlicher GF-Bezug in Höhe von S 540.000,00 an A ausbezahlt worden wäre. Ab dem Jahre 2001 (inkl.) wäre seitens der C eine jährliche Leasingrate in der Höhe von ebenfalls S 540.000,00 an die Bw. verrechnet worden. Im Jahre 2001 wären somit von der Bw. zweimal S 540.000,00 an A ausbezahlt worden. Diese rechtliche Konstruktion, die eine zusätzliche Zahlung zum bisherigen GF-Bezug unter dem Titel „GF-Leasing“ für die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit darstellte und für die kein zusätzlicher Nachweis, z.B. in Form eines Gesellschafterbeschlusses vorlag, wurde seitens der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung an A behandelt. Die so genannte Leasingvereinbarung vom 12. Jänner 2000 hätte eine fixe monatliche Fakturierung von S 45.000,00 und je nach Betriebsergebnis eine Verrechnung von zusätzlichen Beträgen beinhaltet. Für die Höhe dieser zusätzlichen Beträge hätte es einer jeweiligen Vereinbarung bedurft, die jedoch laut Auskunft der steuerlichen Vertretung nicht vorgelegen wäre. Die steuerliche Vertretung hätte argumentiert, dass diese Leasingzahlung auf der rechtlichen Basis eines Geschäftsbesorgungsauftrages von der C an die Bw. erfolgt wäre. Es wäre unbestritten, dass A sowohl Komplementär und GF der C als auch als 50 % beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. tätig wäre. Nach Ansicht der Betriebsprüfung hätte A in seiner Funktion als GF der Bw. ohnehin sämtliche geschäftlichen Angelegenheiten der Bw. durchzuführen und könnte daher begrifflich nicht von jemandem Dritten (C) auf der Basis eines Geschäftsbesorgungsauftrages noch einmal mit den selben Agenden beauftragt werden. Ab 2002 wären anstelle des GF-Bezuges nur mehr Leasingraten in Höhe des bisherigen GF-Bezuges von der C an die Bw. verrechnet worden. Auch hinsichtlich dieser Leasingraten vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass kein Geschäftsbesorgungsauftrag sondern lediglich ein GF-Bezug an A vorlag. Die Zahlung von S 540.000,00 wurde daher als verdeckte Gewinnausschüttung an A außerbilanzmäßig zugerechnet.

Die Betriebsprüfung stellte u.a. weiters fest, dass die Verrechnungskonten von den Gesellschaftern Kto.Nr. 3610 „Verrechnungskonto D“ und Kto.Nr. 3614 „Verrechnungskonto B“ nicht verzinst worden wären. Die Betriebsprüfung verzinst diese unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5%. Außerbilanzmäßig wurden von der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 S 101.229,13, S 139.563,53 und S 237.126,82 erfasst. Als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter wurden ausschließlich die Zinsen vom Konto Nr. 3614 „Verrechnungskonto B“ erfasst. Umsatzsteuerlich wurden die Vorsteuern aus den Rechnungen der C an die Bw. für Personalleasing mangels Leistungsaustausches seitens der Betriebsprüfung nicht anerkannt. Für 2001 handelte es sich um S 108.000,00, die Umsatzsteuernachforderung wurde außerbilanziell berücksichtigt.

Da die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen wurde, war eine dementsprechende Forderung einschließlich eines Säumniszuschlages von 2 % für die Jahre 1999 bis 2001 in Höhe von S 2.550,00, S 2.677,50 und S 140.511,38 einzustellen. Die sich aufgrund der Prüfungsfeststellungen ergebenden Kapitalertragsteuernachforderungen sowie die darauf entfallenden Säumniszuschläge wurden passiviert. Die Nachforderung an Umsatzsteuer wurde ebenfalls passiviert. Für die dargestellte verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin B wurde gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Gesellschaft im Haftungswege die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 in Höhe von S 2.500,00, S 2.625,00 und S 2.756,25 vorgeschrieben, für die dargestellte verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter A wurde für das Jahr 2001 Kapitalertragsteuer in Höhe von S 135.000,00 vorgeschrieben. Insgesamt betrugen die Vorschriften daher für den Zeitraum 1999 bis 2001 S 2.500,00, S 2.625,00 und S 137.756,25.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und nahm mit Bescheiden vom 11. Februar 2004 die Verfahren u.a. hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wieder auf und setzte die Körperschaftsteuer für die o.a. Jahre mit € 1.749,96 (S 24.079,97), € 51.914,57 (S 714.360,06), und € 36.452,84 (S 501.602,01) fest. Die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Zeiträume Jänner bis Dezember der Jahre 1999 bis 2001 wurden sämtliche am 11. Dezember 2003 erlassen und € 181,68 (S 2.500,00), € 190,77 (S 2.625,00) und € 10.011,22 (S 137.756,00) für die o.a. Zeiträume vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 15. März 2004 erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung u.a. gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Haftungs- und Abgabenbescheide für die Prüfungsjahre und begründete diese hinsichtlich der Verzinsung des Verrechnungskontos Nr. 3610 der Bw., dass die Firma C, an der A als Komplementär und B als Kommanditistin je

zu 50 % beteiligt wären, ab 1. Jänner 1994 mit einem sehr detaillierten Pachtvertrag, der sowohl dem Finanzamt als auch gesondert der Betriebsprüfung offen gelegt worden wäre, das betriebliche Superädifikat über eine Liegenschaft, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Fuhrpark lt. Anlagenverzeichnis, Firmenwert, Know-how, Lizenzen, etc. alles zum Betrieb des Handels mit Altmetallen und Altmetallrecycling, an die seit 1993 protokollierte Bw. verpachtet, sämtliche Vorräte zum 31. Dezember 1993 an die Pächterin verkauft und mit Geschäftsbesorgungsauftrag vom 12. Jänner 2000 die Geschäftsführung der Bw. (durch ihren Gesellschafter und GF A) mit Wirkung ab 1. Jänner 2001 übernommen hätte. Zur Verrechnung zwischen den verbundenen Unternehmen würde § 13 des Pachtvertrages unter dem Titel „kontokorrentmäßige Verrechnung“ festlegen: „Die Parteien vereinbaren über alle buchungsfähigen Ansprüche und Leistungen aus der Geschäftsverbindung die kontokorrentmäßige Verrechnung; die Feststellung des Saldos hat jeweils zu den beiderseitigen Bilanzstichtagen zu erfolgen, auf Verzinsung wird einvernehmlich verzichtet.“ Diese vertragliche Vereinbarung wäre seit nunmehr 10 Jahren aufrecht und würden im Rahmen der kontokorrentmäßigen Verrechnung drei Einzelkonten bei der Bw. geführt.

Das Konto 33003 würde die restliche Schuld an die C aus dem Kauf der Vorräte zum 1. Jänner 1994 enthalten (Lieferverbindlichkeit) und auf dem Konto 3610 würden die Geldbewegungen zwischen den verbundenen Unternehmen erfasst werden, die Zahlungen für Pacht, GF-Bezüge (ab 2001) und Geldtransfers betreffen, die dadurch bedingt wären, dass die langfristige Fremdfinanzierung der Unternehmensgruppe durch die Personengesellschaft C erfolgen würde (Verrechnungskonto). Das Konto 33009 beinhalte Gutschriften der Bw. an die C für Pacht (monatlich für den fixen Pachtbestandteil von S 120.000,00 und mindestens vierteljährlich für den umsatzabhängigen Pachtbestandteil). Alle drei Konten wären für die kontokorrentmäßige Verrechnung gem. § 13 des Pachtvertrages zusammenzufassen und würden wirtschaftlich und nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung eine Einheit bilden, wobei diese zusammengefasste Rechnung in der Beilage zu dieser Berufung dargestellt wäre. Aus dieser für den gesamten Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 zusammengefassten Verrechnung zog die Bw. den Schluss, dass in diesen Jahren keine verzinsliche Forderung der Bw. gegenüber C bestanden hätte (wenn man von einem Forderungssaldo zum 30. Juni 2000 in Höhe von S 1.494.497,93 absehe, der nur durch verspätete Belastungen entstanden wäre und nur sechs Tage bestanden hätte).

Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung betreffend das Jahr 2001 verwies die Bw. zunächst auf Punkt II „Außerbilanzmäßige Zurechnungen“ Punkt 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Dezember 2003. Darin wäre im Wesentlichen festgehalten, dass

von der Bw. an A ein jährlicher GF-Bezug in Höhe von S 540.000,00 ausbezahlt würde und im Jahre 2001 seitens C eine jährliche Leasingrate in Höhe von ebenfalls S 540.000,00 an die Bw. verrechnet worden wäre, sodass im Jahre 2001 von der Bw. zweimal S 540.000,00 an A ausbezahlt worden wären. Diese rechtliche Konstruktion, die eine zusätzliche Zahlung zum bisherigen GF-Bezug unter dem Titel „GF-Leasing“ für die Ausführung der Geschäftstätigkeit darstellte, und für die kein zusätzlicher Nachweis, z.B. in Form eines Gesellschafterbeschlusses vorlägen, wäre seitens der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung an A behandelt worden. Die so genannte Leasingvereinbarung vom 12. Jänner 2000 beinhalte eine fixe monatliche Fakturierung von S 45.000,00 und je nach Betriebsergebnis eine Verrechnung von zusätzlichen Beträgen. Für die Höhe dieser zusätzlichen Beträge bedürfte es einer jeweiligen Vereinbarung, die laut Auskunft der steuerlichen Vertretung nicht vorlag. Die steuerliche Vertretung argumentierte laut dieser Niederschrift, dass diese Leasingzahlung auf der rechtlichen Basis eines Geschäftsbesorgungsauftrages von C an die Bw. erfolgt wäre. Es wäre unbestritten, dass A sowohl Komplementär der C als auch 50 %ig beteiligter Gesellschafter-GF der Bw. wäre. Da A nach Ansicht der Betriebsprüfung in seiner Funktion als GF der Bw. ohnedies sämtliche geschäftlichen Angelegenheiten der Bw. durchzuführen hätte, könne daher dieser begrifflich nicht von jemandem Dritten auf der Basis eines Geschäftsbesorgungsauftrages noch einmal mit den selben Agenden beauftragt werden. Ab 2002 würden anstelle des GF-Bezuges nur mehr Leasingraten in Höhe des bisherigen GF-Bezuges von C an die Bw. verrechnet werden. Auch hinsichtlich dieser Leasingraten vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass kein Geschäftsbesorgungsauftrag vorlag, sondern lediglich ein GF-Bezug an A. Daher werde die Zahlung von S 540.000,00 als verdeckte Gewinnausschüttung an A außerbilanzmäßig zugerechnet.

Hiezu vertrat die Bw. die Meinung, dass diese Begründung zu Unrecht die Möglichkeiten negiere, die das bürgerliche Recht und das Handelsrecht Kaufleuten in ihren Beziehungen einräume. Denn das GmbH-Recht würde es für zulässig erachten, dass der GF nicht von der Gesellschaft sondern einem Dritten angestellt werde. Drittanstellung wäre nach Koppensteiner auch in Konzernen von einiger praktischer Bedeutung. Aufgrund der engen wirtschaftlichen Beziehungen wären sowohl C als auch die Bw. verbundene Unternehmen. Die C würde das gesamte zum Betrieb notwendige Sachanlagevermögen und immaterielle Wirtschaftsgüter halten und über den Großteil der hohen betrieblich erforderlichen Fremdfinanzierung verfügen. Dass die Entscheidungsfindung für wichtige Geschäftsführungsmaßnahmen der Eheleute A und B im Rahmen der Personengesellschaft leichter erfolgen würde als durch Gesellschafterversammlung bei der GmbH wäre der Grund dafür, dass die GF-Bestellung des A

nunmehr durch die C erfolgte und dazu auch eine dem Inhalt nach als Geschäftsbesorgungsauftrag zulässige Vereinbarung getroffen worden wäre.

Hinsichtlich der grundsätzlichen Vereinbarung, die laufende monatlichen GF-Bezüge von S 45.000,00 mal 12 sowie zusätzliche Vergütungen auf Basis guter Betriebsergebnisse gem. § 231 Z. 9 HGB beinhaltete, verwies die Bw. auf den Umstand, dass aufgrund dieser grundsätzlichen Vereinbarung die Gesellschafter der Bw. und C einvernehmlich die Auszahlung einer Prämie von S 540.000,00 an den GF vereinbart hätten und es entbehrlich wäre, wenn die Gesellschafter der beiden Gesellschaften, die täglich in den Gesellschaften arbeiten würden, diese Prämie durch Genehmigung beider Jahresabschlüsse bestätigten und dies der Betriebsprüfung gegenüber auch zum Ausdruck gebracht hätten. Die Gründe dafür wären nach übereinstimmender Erklärung beider Gesellschafter gewesen, dass nach Verlustjahren bis einschließlich 1998 eine deutliche Verbesserung der Ertragslage durch die Geschäftsführung gelungen wäre, da der Gewinn nach Steuern und nach dem GF-Bezug 1999 S 934.000,00 und 2000 S 1.496.000,00 und 2001 vor Abzug der Prämie von S 540.000,00 S 1.049.000,00 betragen hätte und die Geschäftsführung in diesem Zeitraum mit dem erfolgreichen Aufbau einer zweiten Betriebsstätte beschäftigt gewesen wäre, die eine gewaltige Arbeitsleistung und hohen persönlichen Einsatz erfordert hätte. Würde man die Prämie wie beschrieben auf den dreijährigen Zeitraum 1999 bis 2001 umlegen, ergäbe dies pro Geschäftsjahr eine jährliche Prämie von S 180.000,00 oder ein Drittel des laufenden jährlichen GF-Bezuges. Diese Beträge würden durchaus einem Drittvergleich standhalten, eine Tatsache, die von der Betriebsprüfung überhaupt unbeachtet und ungewürdigt geblieben wäre.

Die Bw. beantragte daher u.a. die Abänderung aller angefochtenen Körperschaftbescheide und die bekämpften Zurechnungen zu den steuerlichen Einkommen in den Jahren 1999 bis 2001 in Höhe von Punkt 1 S 91.229,13, S 129.063,53 und S 226.101,82 und aus Punkt 2 im Jahr 2001 S 540.000,00, die Abänderung des Haftungsbescheides für 2001 um den Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung von S 540.000,00 und die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern nicht eine der Berufung stattgebende Berufungsvorentscheidung durch die erste Instanz ergehen sollte.

In der Beilage wurde die Kopie einer Vereinbarung übermittelt, aus der hervorgeht, dass die Bw. und C, beide an derselben Adresse, folgende Vereinbarung getroffen hätten:

„Für die Tätigkeit des A als GF der Bw. verrechnet die C der Bw. wie folgt:

A) es wird eine fixe monatliche Fakturierung von S 45.000,00 vereinbart. Dieser Betrag ist wertgesichert.

B) Neben dem fixen Betrag kommt es je nach Betriebsergebnis zur Verrechnung von zusätzlichen Beträgen (§ 231 Abs. 2 Z. 9 aus Z. 1 bis 8 HGB). Die Höhe dieser zusätzlichen Beträge bedarf einer jeweiligen Vereinbarung.“

Weiters wäre die Geschäftsführertätigkeit der Bw. durch A mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes und mit dem Ziel einer Ertragsmaximierung jeweils unter Beachtung des Gesellschaftsvertrages, der gesetzlichen Vorschriften und der Gesellschaftsbeschlüsse durchzuführen. Diese Vereinbarung würde bis auf Widerruf durch eine der Parteien gelten.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2004 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung Stellung und führte hinsichtlich der Verzinsung des Verrechnungskontos aus, dass die Verrechnungskonten Nr.

3610 und 3614 nicht verzinst worden wären. Die Betriebsprüfung hätte diese unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5 % verzinst. Als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter erfasst wären ausschließlich die Zinsen vom Kto.Nr. 3614 „Verrechnungskonto B“ und würden diese für den Prüfungszeitraum S 10.000,00, S 10.500,00 und S 11.025,00 betragen.

Hinsichtlich des GF-Leasings vertrat die Betriebsprüfung die bereits im Betriebsprüfungsbericht und in der Niederschrift festgehaltene Ansicht und begründete die Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung mit dem Umstand, dass für die zusätzliche Zahlung zum bisherigen Geschäftsführerbezug unter dem Titel „Geschäftsführerleasing“ kein zusätzlicher Nachweis z.B. in Form eines Gesellschafterbeschlusses vorläge. Auch gäbe es lt. Auskunft der steuerlichen Vertretung keine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung für die Verrechnung von zusätzlichen Beträgen. Da A in seiner Funktion als GF ohnehin sämtliche geschäftlichen Angelegenheiten der Bw. durchzuführen hätte, könne nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht an jemanden Dritten auf der Basis eines Geschäftsbesorgungsauftrages dieser noch einmal mit den selben Agenden beauftragt werden. Ab 2002 wären anstelle des GF-Bezuges nur mehr Leasingraten in Höhe des bisherigen GF-Bezuges von C an die Bw. verrechnet worden. Auch hinsichtlich dieser Leasingraten vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass kein Geschäftsbesorgungsauftrag vorliege, sondern lediglich ein GF-Bezug an A. Diesen Sachverhalt rechtlich würdigend vertrat die Betriebsprüfung die Meinung, dass der Verzicht auf die Verzinsung nicht fremdüblich wäre und überdies im Hinblick auf die Angehörigenjudikatur steuerlich nicht anerkannt werden könnte. Die verdeckte Ausschüttung

würde letztlich aus einer fehlenden Verpflichtung zur Zinsenzahlung, die einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre, resultieren. Die vorgenommene Berechnung der Ertragszinsen wäre keinesfalls einseitig und willkürlich und auch nicht von einer unrichtigen Bemessungsgrundlage ausgehend vorgenommen worden, vielmehr wären richtigerweise die bestehenden Verrechnungskonten als Basis der Berechnung zugrunde gelegt worden. Im Rahmen der Berechnung wäre außerdem seitens der Betriebsprüfung folgende Fehlbuchung richtig gestellt worden, die seitens der Bw. vollinhaltlich anerkannt worden wäre: Forderung Pacht - 31.12.01 - wäre fälschlicherweise auf das RST-Konto gebucht, gehöre aber auf das Konto „3610 Verrechnungskonto“ (auf dem Konto 3120 Pacht – Soll waren S 906.500,00 verbucht).

Das Konto 33003 „Lieferverbindlichkeit“ wäre während sämtlicher Gespräche mit der steuerlichen Vertretung der Bw. nie erwähnt worden und wäre daher nie ein Diskussionspunkt gewesen. Erst im Rahmen der Berufung wäre das Konto 33003, das angeblich „die restliche Schuld an die C aus dem Kauf der Vorräte zum 1.1.1994“ enthalten sollte, damit in Verbindung gebracht worden. Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dürften Aufrechnungen zwischen Konten dann nicht stattfinden, wenn eines der Konten infolge einer langfristigen Bindung nicht zur Tilgung einer anderen Schuld herangezogen werden könne. Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung verwies die Betriebsprüfung auf § 1 und 2 a des Kommunalsteuergesetzes, woraus sie den Schluss zog, dass für die GF-Bezüge eine Kommunalsteuer entrichtet werden müsste, die bei der gewählten Konstruktion des „Verleasens“ des GF von C an die Bw. umgangen worden wäre. Außerdem wäre seitens des Unternehmens der Betriebsprüfung mitgeteilt worden, dass es im Jahr 2001 irrtümlich zu einer Doppelbuchung gekommen wäre. Erst später wäre von der steuerlichen Vertretung eine andere Erklärung gegeben worden, nämlich die einer Prämienzahlung, die aber durch nichts erhärtet hätte werden können. Außerdem gebe es für diese zusätzliche Zahlung zum bis herigen GF-Bezug keinen Gesellschafterbeschluss, der ins Protokollbuch der Gesellschafterbeschlüsse hätte eingetragen werden müssen.

Hinsichtlich des von der Bw. angestellten Konzernvergleiches vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass der GF A bei der C nicht angestellt wäre und demzufolge auch nicht von dort verleast werden könne.

Hinsichtlich der leichteren Entscheidungsfindung für wichtige Geschäftsführungsmaßnahmen der Eheleute A und B im Rahmen der Personengesellschaft führte die Betriebsprüfung aus, dass in der Praxis nicht vor jedem Gespräch erst rechtliche Rahmen abgesteckt würden, d.h.



bei jedem geschäftlichem Gespräch differenziert würde, ob es im Rahmen der GmbH oder im Rahmen der KG geführt werde. Es könne daher in keinsten Weise nachvollzogen werden, warum eine Entscheidungsfindung im Rahmen der Personengesellschaft leichter erfolgen könne.

Hinsichtlich der Zulässigkeit der Vereinbarung eines Geschäftsbesorgungsauftrages vertrat die Betriebsprüfung die Meinung, dass C eine solche nicht treffen könne, da die Bestellung eines GF nur durch die im Gesetz vorgesehenen Organe erfolgen könne. § 15 ff. des GmbH-Gesetzes würden beispielsweise im § 15 Abs. 1 anführen, dass die Gesellschaft einen oder mehrere GF haben müsse, zu GF könnten nur physische, handlungsfähige Personen bestellt werden. Die Bestellung erfolge durch Beschluss der Gesellschafter. Würden Gesellschafter zu GF bestellt, so könne dies auch im Gesellschaftsvertrag geschehen, jedoch nur für die Dauer ihres Gesellschaftsverhältnisses. Ein derartiger dokumentierter Beschluss durch das Unternehmen läge jedoch nicht vor, womit dem Erfordernis der Bestellung eines GF nur durch die im Gesetz vorgesehenen Organe nicht Genüge getan wäre. Im Übrigen wären die Höhe der Bezüge während der Betriebsprüfung niemals ein Thema gewesen. Betreffend der Entbehrlichkeit einer schriftlichen Vereinbarung über die Auszahlung einer Prämie verwies die Betriebsprüfung auf die Angehörigenjudikatur, wonach eine Schriftform für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht entbehrlich wäre.

Aus den von der Betriebsprüfung übermittelten Beilagen geht hervor, dass die Verzinsung des Kontos Nr. 3610 für die Jahre 1999-2001 S 91.229,13, S 129.063,53 und S 226.101,82 ergab.

In einer Gegendarstellung vom 23. August 2004 hielt die Bw. zunächst hinsichtlich der Verzinsung des Verrechnungskontos 3614 der B fest, dass die Verzinsung dieses Kontos sowie die daraus abgeleitete verdeckte Gewinnausschüttung nicht Gegenstand der Berufung wäre. Hinsichtlich der Verzinsung des Verrechnungskontos 3610 der Bw. mit C führte die Bw. zunächst wie bisher aus und hielt fest, dass die vertragliche Vereinbarung der kontokorrentmäßigen Verrechnung auch von der Betriebsprüfung anerkannt werde, nur der „eilvernehmliche Verzicht auf Verzinsung“ von der Betriebsprüfung als nicht fremdüblich und außerdem im Hinblick auf die „Angehörigenjudikatur“ als steuerlich nicht anzuerkennen behandelt werde. Darin würde aber die Betriebsprüfung in der einseitigen Verzinsung des Verrechnungskontos 3610 das Wesen und auch die steuerlich relevanten Auswirkungen einer Vereinbarung über eine kontokorrentmäßige Verrechnung verkennen. Die Bw. führte in der Folge zum Begriff vom Wesen des kaufmännischen Kontokorrents Hermann Hämmerle zitierend aus, dass das Kontokorrent ein auf Geschäftsverbindung beruhendes

Verrechnungsverhältnis wäre, wonach die aus der Verbindung entspringenden beiderseitigen Ansprüche und Leistungen nebst Zinsen in Rechnung gestellt und in regelmäßigen Zeitabständen durch Verrechnung und Feststellung des für den einen oder anderen Teil sich ergebenden Überschusses ausgeglichen würden. Hinsichtlich des Vorliegens der Begriffsmerkmale des Kontokorrent im vorliegenden Fall führte die Bw. aus, dass die Kaufmannseigenschaft mindestens eines Partners Voraussetzung sei, ein Umstand, der im gegenständlichen Fall zutreffe, da beide Parteien protokollierte Kaufleute wären. Auch die Grundlage jeder Kontokorrentverrechnung, eine bestehende Geschäftsverbindung der am Verrechnungsverkehr beteiligten Partner, die so beschaffen sein müsse, dass aus ihr gegenseitige Ansprüche und Leistungen entstehen könnten, würde vorliegen. Auch eine Verrechnungsabrede wäre vorhanden. Hinsichtlich des Vorhandenseins des Gegenstandes des Kontokorrents, nämlich die aus der Geschäftsverbindung entspringenden beiderseitigen Ansprüche und Leistung nebst Zinsen, würde von der Betriebsprüfung irrtümlich beurteilt, da das von ihr verzinste Konto 3610 nur Geldbewegungen zwischen den Partnern umfasse, daher die Betriebsprüfung schon aus dem Pachtvertrag erkennen hätte müssen, dass diesen Geldbewegungen regelmäßige Pachtabrechnungen (erfasst auf Konto 33009) gegenüber stünden. Die Ansprüche und Leistungen müssten nicht nur den Geschäftsverbindungen entspringen, sondern ihrem Wesen nach buchungsfähig sein, ein Umstand, der ebenfalls ohne Einschränkungen vorläge. Keine Voraussetzung der Kontokorrentfähigkeit wäre die Verzinslichkeit der Ansprüche. Der gesetzliche Hinweis auf die Zinsen in § 355 HGB wäre nur in dem Sinn zu verstehen, dass bei verzinslichen Ansprüchen auch die Zinsen in Rechnung gestellt würden und als Kontokorrentposten den Gegenstand der Saldoermittlung bildeten (Hämmerle, S. 902). Die Bw. vertrat damit die Meinung, dass die Rechtsansicht der Betriebsprüfung, der einvernehmliche Verzicht auf Verzinsung sei nicht fremdüblich, widerlegt wäre. Aus steuerlicher Sicht könne ein Verzicht auf Verzinsung einer Kontokorrentverrechnung nur dann zu einer Zurechnung von Ertragszinsen als verdeckte Gewinnausschüttung führen, wenn ausschließlich während längerer Zeiträume nur Forderungen einer Kapitalgesellschaft gegenüber dem Kontokorrentpartner bestünden. Dies wäre im gegenständlichen Fall der Kontokorrentverrechnung zwischen den verbundenen Unternehmen nicht gegeben. Schon die monatliche Aufrechnung der Sollsalden auf Konto 3610 und der Habensalden auf Konto 33009 würde zeigen, dass die Schuldsalden der geprüften Gesellschaft gegenüber der C überwiegen würden und daher keine Forderungszinsen gegenüber C entstehen könnten. Die von der Betriebsprüfung behauptete Zugrundelegung der bestehenden Verrechnungskonten als Basis der Verrechnung erweise sich daher als unrichtig.

Auch die Behauptung der Betriebsprüfung über die Richtigstellung der „Fehlbuchung“ ginge ins Leere, weil die Pachtabrechnung für das Jahr 2001 laut § 5 des Vertrages nach Vorliegen der Bemessungsgrundlagen bis 30. Juni 2002 erfolgt wäre und das Guthaben im Jahresabschluss 2001 als „sonstige Forderung“ richtigerweise ausgewiesen würde. Die Ausführung der Betriebsprüfung, in denen sie auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit Erkenntnissen des Bundesfinanzhofes verwies, wären ebenfalls irrelevant, da keine Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zitiert würden, vielmehr das BFH-Urteil vom BMF-Erlass AÖFV 1979/111, ergangen zur Gewerbesteuer, nämlich zum Vorliegen einer Dauerschuld bei mehreren Kreditverhältnissen, zitiert würde.

Hinsichtlich der Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2001 durch GF-Bezüge vertrat die Bw. die Meinung, dass für den Fall der Anerkennung des „Geschäftsbesorgungsvertrages“ die Geschäftsführerbezüge der C zuzurechnen und bei dieser auch steuerlich zu erfassen wären, für den Fall der Nichtanerkennung jedoch die Geschäftsführerbezüge dem A ad personam zuzurechnen und von ihm zu versteuern wären. Hinsichtlich der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung vertrat die Bw. die Meinung, dass eine solche nur in dem Ausmaß vorläge, soweit sie das Maß dessen überschreite, das für die gleiche Leistung an gesellschaftsfremde Personen geleistet werden müsste. Aufgrund der in der Berufung genannten Gründe der Prämienzahlung wären diese dem Grunde und der Höhe nach gerechtfertigt. Dass ein zusätzlicher GF-Bezug, der sich dem Grunde nach auf eine im Vorhinein geschlossene Vereinbarung vom 2. Februar 2000 stütze und der Höhe nach von beiden Gesellschaftern durch die Genehmigung des Jahresabschlusses 2001 beschlossen wurde, nur wegen des Fehlens einer „schriftlichen Vereinbarung“ allein als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln wäre, wäre nach den Ausführungen in den Körperschaftsteuerrichtlinien nicht gerechtfertigt. Die Bw. vertrat daher die Meinung, der Berufung insgesamt stattzugeben.

Im Rahmen der am 5. Mai 2006 über Antrag der Partei stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Bw. – wie in ihren bereits vorliegenden Schriftsätzen ausgeführt – vor. Ergänzend führte sie aus, dass die Konten 3610 und 3120 keinen Anlass zu einer Verzinsung geben würden. Es würde daher keine Bemessungsgrundlage für eine Verzinsung bestehen. Auf dem Konto 3610 wären ausschließlich Zahlungen verbucht worden, die die C betroffen hätten. Es wären keine Zahlungen betreffend A darin verbucht worden, für den ein eigenes Verrechnungskonto bestanden hätte.

Nach Einsichtnahme in von der Bw. vorgelegte Kontenausdrucke sowie in die Bilanzen schloss sich das Finanzamt den Ausführungen der Bw. an.

Hinsichtlich der Doppelauszahlung des ursprünglichen GF-Bezuges im Jahr 2001 rechtfertigte die Bw. diesen mit einem erhöhten Betriebsergebnis einerseits und andererseits mit einer zusätzlichen Belastung des GF durch den Neubau einer zweiten Betriebsstätte in Niederösterreich. Das Finanzamt vertrat die Meinung, dass die bezügliche Vereinbarung im Sinne der Angehörigenjudikatur keine Geltung hätte.

Gleichzeitig mit den im Rahmen dieser Berufungsentscheidung entschiedenen Abgaben und Jahre wurden durch das Finanzamt auch die Berufungen betreffend die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 2001 vorgelegt. Im Rahmen der Berufungsverhandlung angekündigt, übermittelte die Bw. am 5. Mai 2006 einen Schriftsatz hinsichtlich der Zurücknahme der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 und wurden diese Berufungen mit Bescheid vom 10. Mai 2006 gem. § 256 Abs. 3 BAO durch den UFS als gegenstandslos erklärt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Mai 2006 entschied das Finanzamt über den Umsatzsteuerbescheid 2001.

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

#### **1. Verzinslichkeit des Verrechnungskontos**

Steht jemand mit einem Kaufmann derart in Geschäftsverbindung, dass die aus der Verbindung entspringenden beiderseitigen Ansprüche und Leistungen nebst Zinsen in Rechnung gestellt und in regelmäßigen Zeitabschnitten durch Verrechnung und Feststellung des für den einen oder anderen Teil sich ergebenden Überschusses ausgeglichen werden (laufende Rechnung, Kontokorrent), so kann derjenige, welchem bei dem Rechnungsabschluss ein Überschuss gebührt, von dem Tage des Abschlusses an Zinsen von dem Überschusse verlangen, auch so weit in der Rechnung Zinsen enthalten sind (§ 355 Abs. 1 HGB). Gem. Abs. 2 leg.cit. geschieht der Rechnungsabschluss einmal jährlich, sofern nicht anderes bestimmt ist. Gem. Abs. 3 leg.cit. kann die laufende Rechnung im Zweifel auch während der Dauer einer Rechnungsperiode jederzeit mit der Wirkung gekündigt werden, dass derjenige, welchem nach der Rechnung ein Überschuss gebührt, dessen Zahlung beanspruchen kann.

Aus § 13 des Pachtvertrages - betreffend die kontokorrentmäßige Verrechnung - geht hervor, dass die Feststellung des Saldos jeweils zu den beiderseitigen (Bw., C) Bilanzstichtagen zu erfolgen hatte und auf Verzinsung einvernehmlich verzichtet wurde.

Aus der oben zitierten Gesetzesbestimmung des § 355 HGB ist ersichtlich, dass die Parteien zwar die Verzinslichkeit der gegenseitigen Ansprüche im Rahmen des Kontokorrentverhältnisses vereinbaren können, aber dies nicht zwingend vorgesehen ist. Eine zwingende Verzinsung, wie von der Betriebsprüfung angenommen, kann einer solchen Regelung nicht entnommen werden. Auch kann dem von der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhalt nicht entnommen werden, dass die Bw. gegenüber anderen mit ihr in Geschäftsverbindung stehenden Firmen ein Kontokorrentverhältnis mit Zinsabrede vereinbart gehabt hätte. Ein Hinweis auf die zwingende Verzinslichkeit im Rahmen eines Kontokorrentverhältnisses kann auch der Literatur (Straube, Jabornegg) nicht entnommen werden.

Da aus § 13 auch zu entnehmen ist, dass die Kontokorrentabrede betreffend alle buchungsfähigen Ansprüche und Leistungen aus der Geschäftsverbindung gilt, kann auch insoferne der Berufungsbegründung der Bw. gefolgt werden, als sie nachgewiesen hat, dass im Wesentlichen während des gesamten Prüfungszeitraumes aus sämtlichen, das Kontokorrentverhältnis betreffende Konten keine Zinsen anfielen. Verrechnungskonten der Gesellschafter waren im Übrigen davon nicht betroffen.

Insoferne war daher der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

## 2. GF-Leasing – verdeckte Gewinnausschüttung

Nach ständiger Rechtsprechung sind Verträge zwischen nahen Angehörigen - ungeachtet ihrer allfälligen zivilrechtlichen Gültigkeit - steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, und unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären (Fremdvergleich). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG-Kommentar, 8. Auflage, § 2 Tz 160).

Die für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geltenden Grundsätze gelten u.a. auch für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten und wirtschaftlich dominiert werden. Diesfalls sind wegen Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen typischerweise zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (VwGH vom 3. August 2000, 96/15/0159).

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit ist im allgemeinen Wirtschaftsleben die geübte Praxis maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zu Grunde liegt. Im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (Doralt, aaO, § 2 Tz 165).

Im Berufungsfall ist die Gültigkeit einer am 12. Jänner 2000 geschlossenen Vereinbarung zwischen der Bw. und C strittig. Für beide Vertragspartner wurde diese Vereinbarung von A abgeschlossen, der für jede dieser Firmen als 50% iger Gesellschafter sowie als GF fungierte. Auf Grund desselben handelnden GF für beide Gesellschaften kann von vornherein nicht unterstellt werden, dass gegensätzliche Interessen der beiden Gesellschaften zum Abschluss dieser Vereinbarung führten. Eine daher wie oben ausgeführt vorzunehmende Kriterienprüfung ergibt, dass diese Vereinbarung nach außen nicht zum Ausdruck gekommen ist. Weder trägt sie die Unterschrift eines Notars, oder wurde sie im Vereinbarungszeitpunkt Behörden zur Kenntnis gebracht oder scheint sonst eine Offenlegung auf.

Wenn in dieser Vereinbarung auch das monatliche Verrechnungsentgelt mit S 45.000,00 (wertgesichert) bestimmt ist, so ist bereits hinsichtlich der Verrechnung von zusätzlichen Beträgen keine ausreichende Bestimmung betroffen. Eine solche unbestimmte Regelung hält einem Fremdvergleich nicht stand, da bei vereinbarten flexiblen Lohnbestandteilen zumindest der Maßstab festgelegt werden muss, an dem sich eine zusätzliche Entlohnung zu orientieren hat. Eine solche fehlt jedoch im gegenständlichen Fall zur Gänze.

Dass die GF-Tätigkeit der Bw. durch A mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes und u.a. mit dem Ziel einer Ertragsmaximierung jeweils unter Beachtung des GF-Vertrages zu geschehen hätte, widerspricht sich insofern selbst, als unter dieser Prämisse diese Vereinbarung nie hätte geschlossen werden dürfen. Denn, während die Bw. für die GF-Tätigkeit des A in den Jahren 1999 S 540.000,00, im Jahre 2002 € 39.600,00 (S 544.007,88) auswies, betrug der Aufwand für den GF im Jahr 2001 S 1,080.000,00. Diese Verdoppelung des GF-Aufwandes im Jahre 2001 widerspricht nach Auffassung des UFS dem Ziel einer Ertragsmaximierung bei der Bw. in einem dermaßen offenkundigen Ausmaß, dass alleine aus diesem Punkt die Fremdunüblichkeit des geschlossenen Vertrages zu erschließen ist.

Es kann aber auch nicht unerwähnt bleiben, dass im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens die Bw. zuerst nur von einer Doppelbuchung, jedoch erst später von einer Prämie sprach. Letztere Begründung ist für den UFS insofern nicht nachvollziehbar, da es im Jahr 2001 im Zeitraum

der verdoppelten Auszahlung der Bezüge zu einem Abfall im Betriebserfolg von 2000 iHv. ca. S 2,5 Mio. auf im Jahr 2001 ca. S 1 Mio. kam. Wollte man daher der Argumentation der Bw. folgen, die diese Zahlung als Prämie darstellt, so wäre diese vielmehr im Jahr 2000 gerechtfertigt gewesen, nicht jedoch im Jahr 2001. Die weiter geänderte Erklärung der Bw. hiezu, dass diese zusätzliche Zahlung eine Prämie für die vergangenen 3 Jahre sein sollte, entbehrt auf Grund des nicht vorhandenen schriftlich niedergelegten Maßstabes in der Vereinbarung jeder Grundlage.

Dass die Vereinbarung über die Auszahlung einer Prämie von S 540.000,00 an der GF einvernehmlich vereinbart wäre, mag in dieser mündlichen Form den Gesellschaftern A und B ausreichend erscheinen, im Lichte der o.a. Judikatur des VwGH kann eine "schriftliche Vereinbarung" nicht als "entbehrlich" angesehen werden. Denn daraus kann weder auf den Zeitpunkt dieser Prämienvereinbarung, noch auf die Auszahlungsmodalitäten oder auf die Details ihrer Berechnung geschlossen werden, sodass auch diesbezüglich mangels Beweisbarkeit eine Fremdüblichkeit nicht anzunehmen ist.

Auch die Behauptung der Bw., dass die nunmehrige GF-Bestellung des A durch C erfolgt wäre, da die Entscheidungsfindung für wichtige GF-Maßnahmen der Gesellschafter und Eheleute A und B im Rahmen der Personengesellschaft leichter erfolgen würde als durch die Gesellschaftersammlung bei der Bw. kann durch den UFS nicht nachvollzogen werden. Die Betriebsprüfung führte hiezu zutreffend aus, dass nicht bereits vor jedem Gespräch zwischen A und B erst der rechtliche Rahmen abgesteckt würde, ob es im Rahmen der GmbH oder im Rahmen der KG geführt würde. Eine Differenzierung würde im geschäftlichen Alltag nie stattfinden.

Dass die Bw. im Jahr 2001 daher einen doppelten Aufwand für den GF zu tragen hatte, ist nach dem oben Gesagten nach Ansicht des UFS ausschließlich auf dessen Stellung als Gesellschafter der Bw. zurückzuführen und hatte die verdeckte Gewinnausschüttung ihren Grund in diesem Umstand.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

### 3.) Kapitalertragsteuer

Gem. § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören

gem. § 93 Abs. 2 Z 1 lit.a leg.cit. Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, diese aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind von diesem Begriff umfasst. Da die Bw. im Berufungsverfahren betreffend die Kapitalertragsteuer kein anderes Vorbringen erstattete, als bereits für die Berufung gegen die Körperschaftsteuer maßgebend war, der gegenständliche Bescheid als Folge der betreffenden Sachverhaltsfeststellungen, die in einem rechtlich einwandfreien Verfahren zu Stande gekommen sind, anzusehen sind, und auch sonst keine Rechtswidrigkeit zu erkennen ist, war die Berufung daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 19. Juni 2006

Beilage: 7 Berechnungsblätter