



GZ. RV/1347-W/07,
miterledigt RV/1348-W/07,
RV/1349-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Aschauer & Rachbauer OEG Steuerberatungsgesellschaft, 4060 Leonding, Hochstraße 1, vom 27. September 2002 und 16. Juli 2004 gegen **1.** die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1995 – 1999 vom 8. August 2002 und den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 vom 8. August 2002 des Finanzamtes FA und **2.** den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 vom 22. Juni 2004, die gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 – 2002 vom 15. Juni 2004, die gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 – 2002 vom 15. Juni 2004 und den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2000 – 2002 vom 15. Juni 2004 des Finanzamtes Wirtschaftsraumfinanzamt entschieden:

1.

1.1.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1995 – 1999 vom 8. August 2002 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Körperschaftsteuer 1995 wird mit ATS 7.262,00 = € 527,25 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1995 vom 25. Juli 1996 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer 1996 wird mit ATS 36.896,00 = € 2.681,34 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1996 vom 28. Oktober 1997 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer 1997 wird mit ATS 245.989,00 = € 17.876,72 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1997 vom 13. Oktober 2007 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer 1998 wird mit ATS 21.955,00 = € 1.595,53 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1998 vom 13. Jänner 2000 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer 1999 wird mit ATS 20.899,00 = € 1.518,79 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1999 vom 8. August 2000 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

1.2.

Die Berufung gegen den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufig erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 8. August 2002 ist gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO idgF zurückzuweisen.

2.

2.1.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 vom 22. Juni 2004 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind Pkt. IV der Berufungentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2.2.

Der Berufung gegen die gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 – 2002 vom 15. Juni 2004 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

2.3.

Die Berufung gegen die gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 – 2002 vom 15. Juni 2004 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind Pkt. IV der Berufungsentcheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2.4.

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2000 – 2002 vom 15. Juni 2004 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Haftungsbetrag für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe (Berufungsentscheidung, Pkt IV) zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Betriebsgegenstand das Umschmelzen und Legieren von Metallen und die Weiterentwicklung von Leichtbauwerkstoffen ist.

Die im ersten Rechtsgang erlassenen UFS-Entscheidungen hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) mit dem Erkenntnis VwGH aufgehoben.

Streitpunkte im nach der hg. Bescheidaufhebung fortgesetzten Verwaltungsverfahren sind die Mehrfachveranlagung der Körperschaftsteuer 2000, Mietaufwendungen und eine Abfertigung.

I. Streitpunkt/Mehrfachveranlagung der Körperschaftsteuer 2000:

Im erstinstanzlichen Veranlagungsverfahren sind folgende, die Körperschaftsteuer 2000 betreffende Bescheide erlassen worden:

- Am 8. August 2002 hat das Finanzamt FA den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2000 erlassen, worin die im ggstl. Berufungsverfahren strittigen Mietzahlungen nicht als Betriebsausgaben sondern als verdeckte Ausschüttungen gewertet worden sind. Diesen Körperschaftsteuerbescheid hat die Bw. mit der Berufung vom 27. September 2002 angefochten. Über diese Berufung hat der Unabhängige

Finanzsenat mit der im VwGH-Erkenntnis als „*erstangefochtenen Bescheid*“ bezeichneten Berufungsentscheidung entschieden.

- Am 29. Jänner 2003 hat das Finanzamt Wirtschaftsraumfinanzamt den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 8. August 2002 für endgültig erklärt.
- Am 22. Juni 2004 hat das Finanzamt Wirtschaftsraumfinanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2000 erlassen, worin (auch) die im Jahr 2000 an den Gesellschafter und Geschäftsführer FD als Abfertigung ausgezahlten ATS 413.285,00 nicht als Betriebsausgabe sondern als verdeckte Ausschüttungen gewertet worden sind. Diesen Körperschaftsteuerbescheid hat die Bw. mit der Berufung vom 16. Juli 2004 angefochten. Über diese Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat mit der im VwGH-Erkenntnis als „*zweitangefochtenen Bescheid*“ bezeichneten Berufungsentscheidung entschieden.

Die Mehrfachveranlagung betreffend hat der VwGH iVm § 2 - der auf § 3 Abs 3 AVOG gestützten – Wirtschaftsraum-Finanzämter-Verordnung, BGBl. I 2003/224, und iVm § 274 BAO idgF AbgRmRefG, BGBl. I 2002/97, entschieden:

„Von den vorgenannten Bescheiden (vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 8. August 2002, endgültiger Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 29. Jänner 2003 und Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 22. Juni 2004) hat bei Erlassung des erstangefochtenen Bescheides nur mehr der Körperschaftsteuerbescheid vom 22. Juni 2004 dem Rechtsbestand angehört. Die meritorische Erledigung (Berufungsabweisung) der Berufung gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid vom 8. August 2002 erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.“

Die belangte Behörde übersehe, dass „*gemäß § 274 zweiter Satz BAO eine Berufung nur insoweit als gegenstandslos zu erklären ist, als "der spätere Bescheid dem Berufungsbegehrten Rechnung trägt" und im gegenständlichen Fall der Berufung der Beschwerdeführerin auch hinsichtlich des Berufungspunktes "Mietzahlungen als verdeckte Ausschüttungen" niemals Rechnung getragen worden ist. Sie übersieht aber vor allem, dass über die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 bereits mit dem erstangefochtenen Bescheid entschieden worden ist und die Rechtskraft des erstangefochtenen Bescheides einer neuerlichen Entscheidung in derselben Sache entgegen steht. Die mit dem zweitangefochtenen Bescheid ausgesprochene Gegenstandsloserklärung wie auch die mit dem zweitangefochtenen Bescheid ausgesprochene Abweisung der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 erweisen sich daher als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet*“.

II. Streitpunkt/Mietaufwendungen:

Der Entscheidung – die Mietzahlungen als verdeckte Ausschüttungen zu werten – lag ein Sachverhalt zugrunde, den der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis ausführlich dargelegt hat: Auf die do. Sachverhaltsdarstellung wird verwiesen.

Zu diesem Streitpunkt hat der VwGH die Rechtsposition vertreten, dass die Mietzahlungen Betriebsausgaben seien, weil das Mietverhältnis nicht zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen worden ist, einen klaren und eindeutigen Inhalt hat, ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen ist und das Fehlen einer Vorteilszuwendung einer Beurteilung des Vorgangs als verdeckte Ausschüttung entgegen steht.

III. Streitpunkt/Abfertigung:

Der Entscheidungen - die Abfertigung als verdeckte Ausschüttungen zu werten – lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Über die von der Bw. zum 31. Dezember 2000 auf dem Konto "Abfertigung Angestellte" passivierte Abfertigung für den Geschäftsführer FD sind in der Niederschrift/Schlussbesprechung folgende Feststellungen getroffen worden:

"Lt. Aussage von FD hielt seine damalige Gattin CD, einen Teil ihrer Gesellschaftsanteile im Ausmaß von ATS 125.000,00 mit dem unwiderruflichen Anbot, diese auf Begehrungen des FD um einen Schilling abzutreten. Aus Sicht der Großbetriebsprüfung hatte FD somit die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die lt. Gesellschaftsvertrag erforderliche Sperrminorität. Arbeitsrechtlich war FD daher ab Beginn der Gesellschaft selbständig. Die nachstehend angeführten Abfertigungszahlungen - ATS 413.285,00 im Jahr 2000 – stellen somit keine Betriebsausgabe, sondern eine verdeckte Ausschüttung dar."

In der Berufung vom 15. Juli 2004 wird in Bezug auf die Abfertigung vorgebracht, FD sei von der Bw. als Dienstnehmer behandelt worden und sei gegenüber der Allgemeinheit als Dienstnehmer aufgetreten. Deshalb sei nicht einsehbar, dass ihm der Abfertigungsanspruch nicht zustehe.

In einem Bericht des Finanzamtes ist festgehalten:

"Mit Stichtag 1. Jänner 1989 haben FD und CD die Gesellschaftsanteile an der Bw. übernommen. Die Funktion des Geschäftsführers hat der 25%-Gesellschafter FD inne, der somit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezog."

Lt. Aussage von FD hat seine Ex-Gattin den 75 %-Anteil nur treuhändig für AK (50 %) und ihn (25 %) gehalten und der Rest der Gesellschaftsanteile ist auf FD (44,5 %) und dessen Ex-Gattin (5,5 %) aufgeteilt.

Diese Änderungen im Beteiligungsverhältnis bewirkten auch, dass FD ab dem Jahr 2000 seine Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte.

Im Prüfungsverfahren wurde festgestellt, dass CD einen Teil ihrer Gesellschaftsanteile im Ausmaß von 25 % mit dem unwiderruflichen Anbot, diese auf Begehr des FD um ATS 1,00 abzutreten, hielt.

Aufgrund dieses Sachverhaltes ist FD nach Ansicht des ho. Finanzamtes seit 1. Jänner 1989 wirtschaftlicher Eigentümer gemäß § 24 BAO dieses Gesellschaftsanteiles im Ausmaß von 25 % und somit seit diesem Zeitpunkt wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. gewesen.

In der Berufungsverhandlung wurde in Bezug auf die Abfertigung vorgebracht, Grund für die Zahlung der Abfertigung sei die in Zusammenhang mit der Annahmeerklärung vom 19. Jänner 1999 stehende Erhöhung der Gesellschaftsanteile von 25% auf 50% gewesen. Anlässlich der Scheidung der Ehe zwischen CD und FD im Herbst 1999 sei festgestellt worden, dass FD 94,5% und CD 5,5% der Gesellschaftsanteile besitze. AK sei Treugeber für 50% der Anteile.

Zu diesem Streitpunkt hat der VwGH in seinem Erkenntnis folgende Rechtsposition vertreten:

„Wird eine auf einem arbeitsrechtlichen Anspruch beruhende Zahlung um ein Jahr verspätet an einen Gesellschafter-Geschäftsführer geleistet, liegt darin nämlich keine auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhende Vorteilsgewährung...

Arbeitsrechtlich steht eine Sperrminorität, aber auch eine Beteiligung ab 50% einem Arbeitsverhältnis eines GmbH-Gesellschafters zur GmbH entgegen... Zudem erscheint nicht zweifelsfrei festgestellt, ob die Beteiligung des FD auf 50% angewachsen ist, oder bloß auf 47,25%. Für die Frage, ob arbeitsrechtlich ein Arbeitsverhältnis bestanden und in der Folge - unter Entstehen eines Abfertigungsanspruches – beendet worden ist, erweisen sich aber solche Sachverhaltsfeststellungen als unentbehrlich....“

Aus dem Arbeitsbogen der (Groß)Betriebsprüfung und den Veranlagungsakten:

- ***Kontoblatt WJ 2000 (Arbeitsbogen/Betriebsprüfung, 59), lautend:***

ABFERTIGUNG ANGESTELLTE

Belegdatum	Gegenkonto	Text	Soll
31.12.2000	2200		388.488,00
31.12.2000	3541		24.797,00
		Kontensaldo	413.285,00

Auf der im Arbeitsbogen/Betriebsprüfung sich befindenden Kopie des Kontoblatts ist in der Textspalte handschriftlich vermerkt worden:

Abfertigung/FD iZm ATS 388.488,00 und FA iZm ATS 24.797,00.

- ***Aus dem Firmenbuch:***

Die Bw. hat FD zum (handelsrechtlichen) Geschäftsführer bestellt. FD vertritt die Bw. seit 23. Dezember 1988 selbstständig.

- ***Pkt VI des Gesellschaftsvertrages (31. Oktober 1990) – Geschäftsführung und Vertretung:***

„...Für die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern ist eine Mehrheit von 85% der abgegebenen Stimmen notwendig.

Der Geschäftsführer der Gesellschaft ist FD ... Die Abberufung des FD ist überdies nur aus wichtigen Gründen möglich ...“

- ***Pkt VII des Gesellschaftsvertrages (31. Oktober 1990) – Generalversammlung:***

„.... Die Beschlüsse werden, soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmen, mit einer Mehrheit von mindestens 70% der abgegebenen Stimmen gefasst. Abänderungen des Gesellschaftsvertrages bedürfen einer Stimmenmehrheit von 85% der abgegebenen Stimmen.“

- ***Beteiligungsverhältnisse nach den zu den Stichtagen 31. Dezember 1999 und 31. Dezember 2000 erstellten Jahresabschlüssen:***

Gesellschafter sind von 1. Jänner bis 18. Jänner 1999 CD mit 75% und FD mit 25%;
Gesellschafter sind von 19. Jänner 1999 bis 31. August 1999 FD mit 75% und CD mit 25%;
Gesellschafter sind ab 1. September 1999 FD mit 94,5% und CD mit 5,5% (Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999, Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000).

- ***Beteiligungsverhältnisse nach den Aussagen der Gesellschafter:***

I. AK hat ausgesagt, dass er seit der Firmengründung im Jahr 1989 Gesellschaftsanteile an der Bw. besitzt. Seine Gesellschaftsanteile haben ursprünglich 25% des Stammkapitals betragen und haben sich nach ca. 2 Jahren auf 50% erhöht. Seine Gesellschaftsanteile werden de facto seit der Firmengründung von FD treuhändig verwaltet; er habe weder eine Tätigkeit bei der Bw. ausgeübt noch habe er seinen Einfluss geltend gemacht (Niederschrift/Vernehmung, 8. Oktober 2001).

II. FD hat ausgesagt, dass AK seit 1989 zu 50% über einen Treuhandvertrag an der Bw. beteiligt gewesen ist. CD hat bis zur Scheidung im Jahr 1999 die Anteile (75%) für AK und FD gehalten. Seither hält FD für AK 50% der Gesellschaftsanteile. Der Rest der Gesellschafts-

anteile ist auf FD (44,5%) und CD (5,5%) aufgeteilt. AK ist nicht bei der Bw. angestellt gewesen (Niederschrift/Vernehmung, 29. Jänner 2002).

- ***Beteiligungsverhältnisse nach den von den Gesellschaftern geschlossenen Verträgen:***

I. Mit Abtretungs- und Kaufvertrag (23. Dezember 1988) hat CD 75% und FD 25% des gesamten Stammkapitals der Bw. erworben.

II. Mit Abtretungsanbot (Notariatsakt, 3. Oktober 1991) hat CD an AK das rechtsverbindliche und unwiderrufliche Anbot gestellt, von ihnen 75% einen Geschäftsanteil, der 50% des jeweiligen Stammkapitals der Gesellschaft entspricht, abzutreten.

In Pkt. 5 des Notariatsaktes wird festgestellt, dass CD bereits mit notariellen Abtretungsanbot vom 24. April 1989 an AK das Anbot gestellt hat, von ihrem Geschäftsanteil den Teil, der einer voll eingezahlte Stammeinlage von ATS 92.500,00 entspricht, abzutreten. FD erklärt für den Fall der Annahme dieses Anbots, dieser Abtretung zuzustimmen und von dem ihm, im Gesellschaftsvertrag eingeräumten, Aufgriffsrecht keinen Gebrauch zu machen. An dieses Anbot bleibt CD auf die Dauer von 30 Jahren gebunden.

III. Mit Annahmeerklärung (Notariatsakt, 19. Jänner 1999) hat AK das Anbot vom 3. Oktober 1991 vollinhaltlich angenommen und hat dazu festgehalten, dass dieses Abtretungsanbot an ihn gerichtet worden sei, weil CD ihren Geschäftsanteil seit dem Erwerb treuhändig für AK gehalten habe. AK erklärt, nunmehr einen Wechsel in der Person des Treuhänders vornehmen zu wollen.

IV. Vertragsparteien des Treuhandvertrag (Notariatsakt, 19. Jänner 1999) sind AK und FD ; Gegenstand des Treuhandvertrages ist jener Geschäftsanteil von FD , der einer Stammeinlage von ATS 375.000,00 entspricht. Die Vertragsparteien erklären, dass FD jenen Teil seines Geschäftsanteiles, dem eine zu Gänze einbezahlte Stammeinlage von ATS 250.000,00 entspricht, nicht für eigene Rechnung sondern treuhändig für AK erworben hat.

FD hat sich als Treuhänder für sich und seine Erben und Rechtsnachfolger verpflichtet, über den Geschäftsanteil nicht ohne ausdrückliche Zustimmung des Treugebers zu verfügen, alle ihm aufgrund dieses Geschäftsanteils zukommenden Anteile am reinen Gewinn der Bw. unverzüglich an den Treugeber auszuzahlen bzw. nach dessen Weisungen zu verwenden, bei Beschlussfassungen der Gesellschafter der Bw. nur entsprechend den ihm erteilten Aufträge des Treugebers sein Stimmrecht auszuüben und die ihm nach dem Gesetz und dem Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedschaftsrechte nur nach den dem Treugeber erteilten Weisungen unter Wahrung dessen Interessen auszuüben.

In Pkt. 5 bietet FD seinen Geschäftsanteil AK oder einer von AK namhaft zu machenden

Person unentgeltlich zur Abtretung an. An dieses Anbot ist AK während der ganzen Dauer der Treuhandschaft gebunden.

Vorhalteverfahren/Unabhängiger Finanzsenat:

▪ **E-Mail, 20. September 2007, lautend:**

„L.t. Jahresabschluss 2000 ist FD von 19.1.1999 - 31.8 1999 mit 75% und ab 1.9.1999 mit 94% an der Bw. beteiligt gewesen.

Lt. Treuhandvertrag (19. Jänner 1999) hält FD für AK jenen Teil des Geschäftsanteiles, der einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage von ATS 250.000,00 entspricht; in der im ersten Rechtsgang durchgeführten Berufungsverhandlung ist protokolliert worden: Anlässlich der Scheidung der Ehe CD - FD im Herbst 1999 sei festgestellt worden, dass FD 94,5% und CD 5,5% der Gesellschaftsanteile besitze. AK sei Treugeber für 50% der Anteile.

Ist richtig, dass die v.a. Angaben zusammenfassend die Beteiligung vom 19.1.1999 bis 31.8.1999 ohne die treuhändig gehaltenen Anteile 25% und ab 1.9.1999 47,25% betragen hat?

Sollte dies nicht der Fall sein, wird ersucht, die Beteiligung von FD in den o.a.

Zeiträumen ohne die treuhändig gehaltenen Anteile in % bekannt zu geben.

Sollten weitere, auf den o.a. Zeitraum sich beziehende Treuhandvereinbarungen bestehen, wird ersucht, die darin getroffenen Vereinbarungen bekannt zu geben."

▪ **Antworten des Rechtsanwaltes der Bw. auf das v.a. E-Mail:**

▪ **E-Mail vom 3. Oktober 2007:**

„Zum Vorhalt vom 22.September 2007 gebe ich in Vertretung der Bw. bekannt, dass es richtig ist, dass die Beteiligung des Geschäftsführers FD an der Bw. vom 19. Jänner bis 31. August 1999 ohne die für AK von ihm treuhändig gehaltenen 50%-Anteile 25% und seit 1. September 1999 47,25% betragen hat. Er erlangte mit der Erhöhung seiner Anteile eine Sperrminorität, da gemäß dem zweiten Absatz des Gesellschaftsvertrages vom 31. Oktober 1990 Beschlüsse nur mit einer Mehrheit von mindestens 70% gefasst werden können. Ab diesem Zeitpunkt konnte ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer FD nicht mehr bestehen; es erlosch vielmehr, auch wenn er seine Tätigkeit als Geschäftsführer fortsetzte, ipso iure (Feil in Gellis, GmbHG, 6.Aufl., Rz 15 zu § 25 GmbHG mit Zitaten aus Rechtsprechung und Literatur). Die Folge der Beendigung des Dienstverhältnisses war, dass ihm gemäß § 23 Abs 1 erster Satz AngG eine Abfertigung zustand.

Nach Auffassung der Bw. bedarf es bei Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes keiner weiteren Ermittlung des Sachverhaltes, um beiden Berufungen der Gesellschaft vollinhaltlich stattzugeben.

Der Verwaltungsgerichtshof stellte klar, dass beim festgestellten Sachverhalt die Mietzahlungen der Gesellschaft keine verdeckte Gewinnausschüttung waren. Außerdem stellte er klar, dass die Zahlung der dem Geschäftsführer der Gesellschaft im Jahre 1999 zustehenden Abfertigung im Jahre 2000 keine auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhende Vorteilsgewährung war. Der Verwaltungsgerichtshof stellte schließlich klar, dass eine Sperrminorität, die FD mit der Erhöhung seiner Gesellschaftsanteile mit 1.

September 1999 erlangte, einem Arbeitsverhältnis eines GmbH-Gesellschafters zur GmbH entgegenstehe, so dass dann das Dienstverhältnis unter Entstehen eines Abfertigungsanspruches beendet wurde.

FD wurde von der Gesellschaft auch ordnungsgemäß bei der NÖ Gebietskrankenkasse ab- und bei der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft angemeldet (§ 2 Abs 1 Z 3 GSVG); seine Einkünfte wurden zudem mit der Erhöhung der Gesellschaftsanteile der Finanzverwaltung gegenüber als solche aus selbständiger Arbeit erklärt und von dieser auch angesehen."

- **E-Mail vom 17. Oktober 2007:**

„Ergänzend zum Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Oktober 2007, wonach gemäß Pkt. VII. Abs.2 des Gesellschaftsvertrages vom 31. Oktober 1990 Beschlüsse mit einer Mehrheit von mindestens 70% der abgegebenen Stimmen gefasst werden und somit FD erst mit der Erhöhung seiner Anteile ab 1. September 1999 auf 47,25% eine Sperrminorität erlangte, die sein bisheriges Dienstverhältnis gemäß Geschäftsführervertrag vom 29. Oktober 1990 ipso jure beendete, wird dieser Geschäftsführervertrag als Beilage vorgelegt.

Dieser Geschäftsführervertrag ist ganz eindeutig als Dienstverhältnis ausgebildet insb. auf Grund folgender Bestimmungen:

- § 1 (3), wonach Beschränkungen der Geschäftsführung und der Vertretung durch Gesetze, den Gesellschaftsvertrag, durch die Geschäftsordnung oder durch diesen Vertrag vom Geschäftsführer zu beachten sind. Außerdem sind Generalversammlungsbeschlüsse und Weisungen der Generalversammlung zu befolgen.

- § 2 (3), wonach der Geschäftsführer die ihm obliegenden Pflichten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsver-

trages und der Generalversammlungsbeschlüsse, einer allfälligen Geschäftsordnung und dieses Vertrages wahrzunehmen hat.

- §§ 3 u. 4 wonach Überstunden Urlaubsanspruch und Entgeltregelung, die einen 13. und 14. Monatsgehalt vorsehen, geregelt sind.

Somit ergibt sich eindeutig eine Weisungsgebundenheit von FD als Geschäftsführer aus dem Geschäftsführervertrag iVm dem Gesellschaftsvertrag vom 31. Oktober 1990, insb. gemäß dessen Pkt. VII. Abs. 2, wonach die Beschlüsse der Generalversammlung mit einer Mehrheit von mindestens 70% der abgegebenen Stimmen gefasst werden, da FD bis zum 31. August 1999 lediglich 25 % der Gesellschaftsanteile besaß.

Die Bestimmung des Punktes VI. des Gesellschaftsvertrages vom 31. Oktober 1990, wonach für die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern eine Mehrheit von 85% der abgegebenen Stimmen notwendig ist, steht dem Dienst- und Arbeitsverhältnis, das durch den Geschäftsführervertrag vom 29. Oktober 1990 begründet worden ist, nicht entgegen. Die Bestimmung des Punktes VI. besagt lediglich, dass für die Bestellung bzw. Abberufung eines Geschäftsführers unabhängig davon, ob dieses als Dienstverhältnis, freier Dienstvertrag, Auftragsvertrag, etc. gestaltet wird - eben eine Mehrheit von 85% der abgegebenen Stimmen notwendig ist.

Die Geschäftsführerbestellung mit einer derartigen Mehrheit begründet auch keine beherrschende Stellung dieses Geschäftsführers, da es auf dessen Einfluss auf die Willensbildung in der Generalversammlung ankommt. Im Gesellschaftsvertrag wurde offensichtlich bewusst für die Beschlussfassung in der Generalversammlung nicht die selbe Mehrheit wie für die Geschäftsführerbestellung, sondern eine Mehrheit von mindestens 70% der abgegebenen Stimmen bestimmt.

Damit war bis zum 31. August 1999 - bis zu diesem Zeitpunkt hatte FD lediglich 25 % der Gesellschaftsanteile - eine Beschlussfassung auch ohne ihn bzw. sogar gegen ihn als Gesellschafter möglich. An Beschlüsse ohne seine Mitwirkung bzw. Zustimmung, war FD als Geschäftsführer gemäß Pkt. VII. des Gesellschaftsvertrages sowie iVm mit den §§ 1 und 2 des Geschäftsführervertrages gebunden. Auch konnte er mit seinen Gesellschaftsanteilen von 25 % eine Beschlussfassung in der Generalversammlung nicht verhindern.

Vor einer Nichtbeachtung derartiger Beschlüsse hätte ihn auch der Pkt. VI. des Gesellschaftsvertrages, nämlich die 85 %-ige Mehrheit für die Bestellung bzw. Abberufung des Geschäftsführers nicht geschützt, da ihn in einem solchen Fall - nämlich der Nichtbefolgung von Generalversammlungsbeschlüssen und Weisungen der Generalversammlung - die volle dienstrechte Konsequenz bis hin zu einer Klage auf gerichtliche Ab-

berufung als Geschäftsführer, die zulässigerweise auch mit einer einstweiligen Verfügung verbunden werden kann - getroffen hätte.

Beherrschender Einfluss kommt einem Minderheitsgesellschafter einer GmbH nur dann zu, wenn ihm durch Festlegung höherer Quoten im Rahmen der Unternehmensführung für wesentliche andere - als die ohnehin nach dem Gesetz nur mit qualifizierter Mehrheit zu beschließenden Angelegenheiten - eine Sperrminorität eingeräumt wird (9ObS21/91; 8ObS249/00a; 8ObS6/07a).

Insbesondere in der Entscheidung 9ObS21/91 des OGH vom 15. Jänner 1992 definiert der OGH einen beherrschenden Einfluss im Sinne des § 1 Abs 6 Z 3 IESG, nur dann als vorliegend, wenn ein Gesellschafter trotz seiner (Minderheits-)beteiligung Generalversammlungsbeschlüsse im Rahmen der ordentlichen Unternehmensführung verhindern kann, es um den laufenden Geschäftsbetrieb betreffende Angelegenheiten gehen müsse, die ohne Zustimmung des geschäftsführenden Gesellschafters nicht getroffen werden können. Erst dann also ist ein beherrschender Einfluss eines geschäftsführenden Gesellschafters auf die Gesellschaft gegeben und ein Dienstverhältnis nicht mehr zulässig.

In dieser Situation war FD bis zum 31. August 1999 jedoch nicht, da er bis zu diesem Zeitpunkt lediglich 25 % der Gesellschaftsanteile besaß, womit Beschlüsse der Generalversammlung mit einer Mehrheit von 70 % der abgegebenen Stimmen auch ohne, ja sogar gegen seine Zustimmung gefasst werden konnten und von ihm beachtet, das heißt, befolgt werden mussten.

Auch in der Entscheidung 8ObA68/02m, OGH vom 17. Oktober 2002, führt der Oberste Gerichtshof aus, dass die Arbeitnehmereigenschaft eines Geschäftsführers, der gleichzeitig Gesellschafter der GmbH ist, durch das Ausmaß der persönlichen Abhängigkeit bestimmt wird, die vom Umfang der Beteiligung an der Gesellschaft abhängig ist ... Die persönliche Abhängigkeit äußert sich vor allem in der Weisungsgebundenheit des Arbeitnehmers (VwGH 15.4.1998, 95/09/0174).

Eine derartige Sperrminorität hatte FD - wie bereits ausgeführt - bis 31. August 1999 mit seinen 25 % Anteilen an der Gesellschaft nicht besessen und eine solche Sperrminorität erst ab 1. September 1999 mit der Erhöhung seiner Anteile auf 47,25% erworben. Erst ab diesem Zeitpunkt waren Beschlüsse der Generalversammlung gemäß Gesellschaftsvertrages vom 31. Oktober 1990 ohne FD nicht mehr zu fassen, somit hat er erst ab 1. September 1999 einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft ausgeübt und konnte daher ab diesem Zeitpunkt seine Geschäftsführertätigkeit nicht mehr in einem Dienstverhältnis ausüben.

Seine Geschäftsführertätigkeit hat FD ab diesem Zeitpunkt als selbständige Tätigkeit weitergeführt, wie dies sowohl gegenüber der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft, als auch gegenüber der Finanzverwaltung deklariert und von diesen auch anerkannt worden sind.

- ***Stellungnahme/Finanzamt zu den E-Mails (20. September 2007, 3. Oktober 2007):***

Zu den E-Mails (20. September 2007, 3. Oktober 2007) hat das Finanzamt nicht Stellung genommen.

- ***Vorhalt/Vernehmungsniederschriften vom 8. Oktober 2001 und 29. Jänner 2002 (23. Oktober 2007); Antwort/Bw. (E-Mail vom 13. November 2007):***

IZm den v.a. Vernehmungsniederschriften ist folgende Sach- und Rechtslage vorgehalten worden:

- Bis 18. Jänner 1999 habe FD 25% der GmbH-Anteile gehalten; CD 75% der GmbH-Anteile. Lt. Vernehmungsprotokoll/FD (29. Jänner 2002) habe CD ihren 75%igen Geschäftsanteil treuhändig für AK und FD gehalten; 50% ihres 75%igen Geschäftsanteils habe sie treuhändig für AK gehalten: Dieser Aussage folgend habe CD 25% ihres 75%igen Geschäftsanteils (= 18,75%) für FD gehalten. Treuhänder haben in der Generalversammlung nach den Weisungen des Treugebers abzustimmen; Stimmrechte, die auf treuhändig gehaltene GmbH-Anteile entfallen, sind dem Treugeber zuzurechnen: FD habe deshalb bis 18. Jänner 1999 über die Stimmrechte für 43,75% der GmbH-Anteile verfügt.

Von 19. Jänner 1999 - 31. August 1999 habe FD 75% der GmbH-Anteile gehalten. Lt. Treuhandvertrag (19. Jänner 1999) habe FD 50% seiner GmbH-Anteile treuhändig für AK gehalten, sodass FD von 19. Jänner 1999 - 31. August 1999 über die Stimmrechte für 25% der GmbH-Anteile verfügt habe.

Ab 1. September 1999 habe FD 94,5% der GmbH-Anteile gehalten. Lt. E-Mail (3. Oktober 2007) habe die Beteiligung von FD ohne die für AK treuhändig gehaltenen GmbH-Anteile 47,25% betragen; FD habe deshalb ab 1. September 1999 über die Stimmrechte für 47,25% der GmbH-Anteile verfügt.

- Lt. Pkt VII. des Gesellschaftsvertrages bedürfen Beschlüsse der Generalversammlung einer Stimmenmehrheit von mindestens 70% der abgegebenen Stimmen. Eine die GmbH beherrschende Sperrminorität habe, wer über die Stimmrechte für mindestens 31% der GmbH-Anteile verfügt:

Über die Stimmrechte für mindestens 31% der GmbH-Anteile habe FD bis 18. Jänner 1999 und ab 1. September 1999 verfügt, sodass ein Arbeitsverhältnis im arbeitsrechtlichen Sinn

ausschließlich im Zeitraum 19. Jänner 1999 bis 31. August 1999 bestanden habe. Am 1. September 1999 könne ein Abfertigungsanspruch nicht bestanden haben, da dem Angestellten eine Abfertigung bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses nur dann gebühre, wenn dieses Arbeitsverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert habe (vgl. dazu § 23 Abs 1 Angestelltengesetz).

Zur v.a. Sach- und Rechtslage ist vorgebracht worden:

„Nachstehende Urkunden sind für den vorliegenden Fall relevant:

Der FAS gehörte das voll und bar einbezahlte Stammkapital der Bw. im Nennwert von ATS 500.000,00. Mit notariellem Abtretungsvertrag vom 23. Dezember 1988, GZ0, trat sie sämtliche Gesellschaftsrechte an die Käufer und zwar an CD einen Teilbetrag von drei Viertel, welche damit die Eigentümerin eines Geschäftsanteils entsprechend einer voll und bar einbezahlt Stammeinlage von ATS 375.000,00 wurde, und an FD zu einem Viertel, welcher damit der Eigentümer eines Geschäftsanteiles entsprechend einer voll und bar einbezahlt Stammeinlage von ATS 125.000,00 an der Bw. wurde.

Gemäß § 2 des Abtretungsvertrages betrug der Abtretungspreis für das gesamte Stammkapital ATS 1,00. Der Grund lag, wie sich aus § 3 ergibt, darin, dass die GmbH eine buchmäßige Überschuldung von ATS 16,292.014,04 auswies und die Käufer die Verkäuferin gegen alle Ansprüche, die gegen diese aus ihrer früheren Gesellschafterstellung erhoben werden könnten, vollkommen schad- und klaglos zu halten hatten.

Gemäß notariellem Abtretungsanbot vom 27. April 1989, GZ1, war CD Gesellschafterin der Bw. mit einem voll einbezahlt Stammkapital von ATS 500.000,00.

Ihr Geschäftsanteil entsprach einer Stammeinlage von ATS 375.000,00.

Gemäß Pkt. Zweitens des Notariatsakts richtete sie an FD das rechtsverbindliche und unwiderrufliche Anbot, von ihrem Geschäftsanteil einen Teil, dem eine Stammeinlage von ATS 97.500,00 entspricht, abzutreten.

Gemäß Pkt. Drittens ist das Anbot so zu verstehen, dass jeweils ein Geschäftsanteil, der 19,5% des jeweiligen Stammkapitales der Gesellschaft entspricht, als angeboten gilt.

Gemäß Pkt. Viertens beträgt der Abtretungspreis ATS 1,00. An dieses Anbot blieb gemäß Pkt. Sechstens CD auf die Dauer von 30 Jahren gebunden.

Gemäß Pkt. Siebentens haftete sie dafür, dass der abzutretende Geschäftsanteil ihr unbeschränktes Eigentum darstellte. Sie verpflichtete sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbotes jedweder Verfügung über den Geschäftsanteil ohne Zustimmung des Anbotannehmers zu enthalten. Dieses Anbot wurde nie angenommen und sollte

auch erst zum Tragen kommen, falls die Ehe beendet werden sollte. Zuvor durfte FD hievon nicht Gebrauch machen.

Gemäß notariellem Protokoll vom 29. Oktober 1990, GZ2, über die außerordentliche Generalversammlung der Bw., an der die Gesellschafter FD und CD teilnahmen, wurde der Gesellschaftsvertrag durchgreifend geändert und der mit FD abgeschlossene Geschäftsführervertrag genehmigt.

Gemäß Pkt. IV des Gesellschaftsvertrages hat FD eine Stammeinlage von ATS 125.000,00 übernommen und hierauf eine Bareinzahlung von ATS 125.000,00 geleistet, CD eine Stammeinlage von ATS 375.000,00 übernommen und hierauf eine Bareinzahlung von ATS 375.000,00 geleistet. (Hiezu wird angemerkt, dass die vom Gesetz geforderten Bareinzahlungen auf das Stammkapital bereits von den Rechtsvorgängern der Ehegatten geleistet worden waren, so dass in der Änderung des Gesellschaftsvertrages lediglich die Geschäftsanteile der Ehegatten festzulegen waren, wogegen deren „Bareinzahlung“ in der Übernahme der Schulden der Verkäuferin ihre Deckung fand).

Gemäß Pkt. VI Abs 2 ist für die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern eine Mehrheit von 85% der abgegebenen Stimmen notwendig. Die Abberufung des Geschäftsführers FD ist überdies nur aus wichtigen Gründen möglich.

Gemäß Pkt. VII Abs 2 werden Beschlüsse, soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmen, mit einer Mehrheit von mindestens 70% der abgegebenen Stimmen gefasst.

Gemäß Pkt. VIII gewähren je ATS 1.000,00 einer übernommenen Stammeinlage eine Stimme.

Gemäß § 1 des genehmigten Geschäftsführervertrages vom 29. Oktober 1990 wurde FD zum Geschäftsführer bestellt. Inhaltlich ist der Vertrag ein Angestelltendienstvertrag mit Regelungen über Arbeitszeit, Überstunden, Urlaubsanspruch, Entgelt, Gewinnbeteiligung, Alters- und Hinterbliebenenpension, PKW-Nutzung und Geschäftsreisen.

Gemäß § 11 gelten, sofern nichts anderes vereinbart ist, die Bestimmungen des GmbHG, des Handelsgesetzbuches und das AngG in ihrer jeweils gültigen Fassung.

Gemäß Pkt. Zweitens des notariellen Abtretungsanbotes vom 3. Oktober 1991, GZ3, richtete CD unter Beitritt von FD an AK das rechtsverbindliche und unwiderrufliche Anbot, von ihrem Geschäftsanteil von ATS 375.000,00 einen Teil, dem eine Stammeinlage von ATS 250.000,00 entspricht, abzutreten.

Gemäß Pkt. Drittens ist das Anbot so zu verstehen, dass jeweils ein Geschäftsanteil, der 50% des jeweiligen Stammkapitales entspricht, als angeboten gilt.

Gemäß Pkt. Viertens betrug der Abtretungspreis ATS 1,00. In Pkt. Füntens wurde festgestellt, dass damit ein notarielles Abtretungsanbot vom 24. April 1989, da nunmehr ein höherer Anteil an der Gesellschaft angeboten werde, als gegenstandslos anzusehen sei.

Gemäß Pkt. Achtens blieb CD auf die Dauer von 30 Jahren an das Anbot gebunden.

Mit notarieller Annahmeerklärung vom 19. Jänner 1999, GZ4, nahm AK das notarielle Abtretungsanbot vom 3. Oktober 1991 an. In Pkt. Erstens heißt es: „Dieses Abtretungsanbot wurde dabei aus dem Grund errichtet, da CD den betreffenden Geschäftsanteil seit ihrem Erwerb treuhändig für AK gehalten hat. AK erklärt, nunmehr einen Wechsel in der Person des Treuhänders vornehmen zu wollen.“

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom selben Tag, GZ5, trat AK seinen Geschäftsanteil von ATS 250.000,00 um den Abtretungspreis von ATS 1,00 an FD ab.

Gemäß Pkt. Zweitens des notariellem Treuhandvertrages vom selben Tag, GZ6, erklärten FD und AK , dass FD einen Teil seines Geschäftsanteiles von ATS 375.000,00, dem eine zur Gänze einbezahlte Stammeinlage von ATS 250.000,00 entspricht, nicht für eigene Rechnung erworben hat, sondern als Treuhänder für AK . Gemäß Pkt. Drittens verpflichtete sich FD , über diesen Geschäftsanteil nicht ohne Zustimmung des Treugebers zu verfügen, alle ihm aufgrund dieses Geschäftsanteiles zukommenden Anteile am Reingewinn der GmbH unverzüglich an den Treugeber auszuzahlen bzw. nach dessen Weisungen zu verwenden, sein Stimmrecht in der GmbH nur entsprechend den ihm erteilten Aufträgen des Treugebers auszuüben und die ihm nach dem Gesetz und dem Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedschaftsrechte nur nach den dem Treugeber erteilten Weisungen unter Wahrung dessen Interessen auszuüben.

Mit Pkt. Zweitens des notariellem Abtretungsvertrages vom 1. September 1999, GZ7, trat CD von ihrem Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage von ATS 125.000,00 entspricht, einen Teil, dem eine Stammeinlage von ATS 97.500,00 entspricht, an FD ab. In Pkt. Drittens wurde die Berichtigung des Abtretungspreises von ATS 1,00 bestätigt. In Pkt. Viertens wurde festgehalten, dass zu Gunsten oder zu Lasten der abtretenden Gesellschafterin keine Ansprüche aus Gesellschafterdarlehen, Verrechnungskonten oder Gesellschafterzuschüssen bestehen.

Gemäß Pkt. Zwölfens des zwischen FD und CD am 1. September 1999 abgeschlossenen Scheidungsvergleiches wurde festgestellt, dass CD von ihrem Geschäftsanteil an der Bw. bereits 19,5% (bezogen auf das gesamte Stammkapital) an FD abgetreten hat.

Den Abtretungsvertrag (1. September 1999), der die Stammeinlage/FD von 25% auf 44,5% erhöhte, nahm die GmbH zum Anlass, seinen Angestelltendienstvertrag zu beenden und ihm im Jahre 2000 die nach dem Angestelltengesetz zustehende Abfertigung auszuzahlen. Die Abfertigung wurde im Jahre 2000 als Betriebsausgabe der GmbH geltend gemacht."

Anschließend wird auf die UFS-Entscheidungsgründe und die im VwGH-Erkenntnis angeführten Aufhebungsgründe bezugnehmend ausgeführt:

„.... Ergänzend führte der Verwaltungsgerichtshof allerdings aus, dass arbeitsrechtlich eine Beteiligung ab 50% oder eine Sperrminorität einem Arbeitsverhältnis eines GmbH-Gesellschafters zur GmbH entgegen stehe.

Für die Frage, ob arbeitsrechtlich ein Arbeitsverhältnis bestanden und in der Folge – unter Entstehen eines Abfertigungsanspruches – beendet worden sei, seien Sachverhaltsfeststellungen über die Beteiligung/ FD an der GmbH und eine allfällige Sperrminorität unentbehrlich.

Da der Gesellschaftsanteil/FD bis 1999 nur 25% betrug und sodann erst auf Grund des Abtretungsvertrages mit seiner ehemaligen Gattin auf 44,5% anwuchs, konnte bis dahin ein Angestelltendienstverhältnis zwischen der GmbH und FD bestehen, das unter Anspruch auf Abfertigung zu beenden war, als sein Anteil an der Gesellschaft auf mehr als 30% anwuchs und ihm damit, da nach Pkt. VII des Gesellschaftsvertrages Beschlüsse der Gesellschaft einer Mehrheit von 70% bedürfen, eine Sperrminorität zustand, mit der er jede Beschlussfassung verhindern konnte, so dass er damit eine beherrschende Stellung in der GmbH erlangte, die ein Fortbestehen eines Angestelltendienstverhältnisses ausschloss. Dass eine entsprechende Änderung des Beteiligtenverhältnisses als eine Abfertigungspflicht auslösende Auflösung eines bis dahin bestandenen Dienstverhältnisses zu beurteilen ist, anerkennt der Verwaltungsgerichtshof (VwSlg 7071 F/1996).

Die Bw. zitiert die auf Abtretungsanbote, Sperrminoritäten und den Kapitaleinsatz bei Erwerb von GmbH-Anteilen sich beziehenden Erkenntnisse VwSlg 5535 F/1980, VwSlg 6766 F/1993 = ÖstZB 1993, 628 und VwGH 27.1.1998, 93/14/0181, und führt dazu aus:

„.... Der VwGH betonte aber jeweils, dass es auf die Umstände des Einzelfalls ankomme.

Die Voraussetzungen für eine verdeckte Treuhandschaft von FD für einen Anteil von 19,5% des Stammkapitals der GmbH waren im vorliegenden Fall vor dem 1. September 1999 nicht gegeben. Er erworb keineswegs bereits zuvor wirtschaftliches Eigentum an

der GmbH, besondere Umstände, die die Annahme einer verdeckten Treuhandshaft rechtfertigen, lagen nicht vor.

Eine Treuhandshaft CD bestand nur für die Anteile von AK, der auch deren Abtretungsanbot vom 3. Oktober 1991 am 19. Jänner 1999 unter Hinweis auf die bestehende Treuhand angenommen hat. Für die 19,5% Anteile, die FD am 1. September 1999 erwarb, bestand hingegen weder ein Treuhandvertrag noch eine verdeckte Treuhandshaft. Es war vielmehr zwischen FD und CD klar, dass diese jedenfalls während aufrechter Ehe, während welcher eine einseitige Verschiebung der Vermögensverhältnisse durch FD auch eine schwere Eheverfehlung gewesen wäre, wirklich Eigentümerin der 19,5% sein sollte und als solche auch ihr Stimmrecht in der GmbH ohne Bindung an die Meinung FD ausüben durfte. Eine Annahmeerklärung betreffend die 19,5% Anteile durch FD fand demgemäß auch nicht statt. Zwischen FD und CD wurde daher auch ohne Bezugnahme auf das Abtretungsanbot vom 27. April 1989 am 1. September 1999 ein Abtretungsvertrag geschlossen, der, wie sich schon aus demselben Datum ergibt, in untrennbarem Zusammenhang mit dem Scheidungsvergleich stand und allein in diesem seine Grundlage hatte. Dass CD für ihren Anteil keinen Kapitaleinsatz geleistet hatte und auch keine Leistungen der Gesellschaft erhielt, sondern die Familie vom Geschäftsführerbezug FD lebte, erklärt sich aus den besonderen Umständen des Falles:

Der Erwerb der Gesellschaftsanteile durch FD war um ATS 1,00 erfolgt, weil die Gesellschaft – wie auch der Finanzbehörde bekannt ist – bis zum Erwerb der Gesellschaft durch die Ehegatten nur Verluste erlitten hatte, die in den folgenden Jahren mühsam aus den erzielten Gewinnen getilgt werden mussten. Der Geschäftsanteil von 19,5 % war daher tatsächlich nicht mehr als den Nominalbetrag von ATS 1,00 wert.

Gemäß § 24 Abs 1 lit c und d Bundesabgabenordnung (BAO) werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber und Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Eine solche Zurechnung zu FD war vor dem 1. September 1999 nicht zulässig, weil zwischen FD und CD kein Treuhandverhältnis, auch kein verdecktes, bestand. Es war den Ehegatten vielmehr klar, dass das Abtretungsanbot vom 27. April 1989 während aufrechter Ehe nicht angenommen werden durfte. Es wurde daher auch nie angenommen, sondern am 1.9.1999 ein auf das Anbot vom 27. April 1989 keinen Bezug nehmender Abtretungsvertrag errichtet, der seine rechtliche Grundlage allein im Scheidungsvergleich hatte. FD durfte damit bis 1. September 1999 mit der GmbH einen

Angestelltendienstvertrag haben, der erst mit diesem Tag unter Entstehen eines Abfertigungsanspruches beendet werden musste. Die Abfertigung durfte und musste daher als Betriebsausgabe deklariert und auch als solche abgesetzt werden".

Die Bw. zitiert § 22 BAO idgF iVm dem Erkenntnis VwGH 29.11.1988, 88/14/0184, und stellt in Abrede, dass sie eine Steuervermeidung beabsichtigt habe.

Ablichtungen des Notariatsaktes vom 23. Dezember 1988 und des Ehescheidungsvergleiches vom 1. September 1999 sind angeschlossen worden.

Aus dem am 1. September 1999 geschlossenen Vergleich gemäß § 55 a EheG:

Dieser Vergleich enthält Vereinbarungen über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens (zB Ehewohnung) und Unterhaltsverpflichtungen.

Auf den ggstl. Streitpunkt bezogen ist vereinbart worden:

„12. ... Festgestellt wird, dass Frau CD von ihrem Geschäftsanteil an der Bw. bereits 19,5% (bezogen auf das gesamte Stammkapital) abgetreten hat.“

▪ ***Stellungnahme/Finanzamt zum E-Mail (13. November 2007):***

Zum E-Mail (13. November 2007) hat das Finanzamt nicht Stellung genommen.

▪ ***E-Mail (14. November 2007); Antwort/Bw. (E-Mail vom 27. November 2007):***

Die Bw. ist ersucht worden, eine Ablichtung des Abtretungsanbotes vom 27. April 1989, GZ1 zu übersenden und folgende Frage zu beantworten:

„Warum durfte FD vor Beendigung der Ehe mit CD von diesem Abtretungsanbot nicht Gebrauch machen?“

Antwort/Bw.:

Die Ausführungen in der Stellungnahme (12. Dezember 2007) ergänzend wird auf die Überschuldung der Bw. iHv ATS 16,292.014,04 und die Verpflichtung die Verkäuferin gegen alle Ansprüche, die gegen diese aus ihrer früheren Gesellschafterstellung erhoben werden könnten, vollkommen schad- und klaglos zu halten, verwiesen. Der Erwerb sämtlicher Gesellschaftsrechte soll für beide Erwerber ein erhebliches Risiko bedeutet haben:

„... war doch keineswegs abzusehen, ob das schwer defizitäre Unternehmen überhaupt gerettet werden konnte. Wenn auch FD alleiniger Geschäftsführer der GmbH sein sollte und wurde, mussten doch beide Ehegatten für bei Banken aufgenommene Kredite der GmbH und für die Erfüllung eines abgeschlossenen Leasingvertrages auch persönlich haften.“

Dafür, dass die Sparkasse eine Bankgarantie in Höhe von ATS 500.000,00 übernahm, mussten die Ehegatten am 5. Dezember 1988 zur Sicherstellung aller Forderungen zwei Blankowechsel übergeben, der Einräumung eines Pfandrechts an der in ihrem Miteigentums stehenden Liegenschaft EZ über einen Höchstbetrag von ATS 650.000,00 zustimmen und sich verpflichten, die Liegenschaft weder zu belasten noch zu veräußern.

Für einen von der GmbH mit der A-GmbH abgeschlossenen Leasingvertrag mit vorläufigen Gesamtinvestitionskosten von ATS 12.762.090,00 und einer Laufzeit von 15 Jahren hatten die Ehegatten im Dezember 1988 mit einer Garantieverpflichtung persönlich und solidarisch für die Bezahlung der Leasingraten und Nebenkosten ein zu stehen.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 1988 und 17. August 1992 mussten die Ehegatten der Bank gegenüber für einen der GmbH gewährten Kontokorrentkredit bis zum Höchstbetrag von ATS 5.000.000,00 und einen Fremdwährungskredit über ATS 2.000.000,00 die persönliche Zahlungsgarantie übernehmen, von der CD erst am 29. Jänner 2002 durch Retournierung endgültig entlastet wurde. Zur Sicherung der Ansprüche musste die GmbH auch zwei Blankowechsel übergeben, die die Ehegatten als Bürgen zu unterfertigen hatten. Diese wurden erst am 15. Juli 1991 ungenutzt zurück gestellt. Schließlich hatten diese ein Pfandrecht an ihrer Liegenschaft einzuräumen und die Erklärung abzugeben, sie während der Dauer des Kreditverhältnisses ohne Zustimmung weder zu belasten noch zu veräußern.

Es war daher selbstverständlich, dass auch CD an der GmbH mit allen Rechten, die einem Gesellschafter zustehen, beteiligt sein sollte und FD, jedenfalls so lange CD von ihren Mithaftungsverpflichtungen nicht befreit wurde, vom Abtretungsanbot nicht Gebrauch machen durfte. Das Selbstverständnis, CD nicht unfair zu behandeln, ging so weit, dass sie selbst für den Fall einer Scheidung und Wiederverehelichung Gesellschafterin mit einem Geschäftsanteil von fünfeinhalb Prozent des jeweiligen Stammkapitals der Gesellschaft entspricht, bleiben konnte und auch bis heute trotz Scheidung der Ehe verblichen ist.

Es kann als bekannt vorausgesetzt werden, dass Ehescheidungen leider sehr häufig sind und oft jahrelange finanzielle Auseinandersetzungen mit sich bringen. Da mangels Bestehen einer Treuhandschaft CD auch kein Treuhandvertrag zwischen den Ehegatten bestand, sollten aber finanzielle Auseinandersetzungen zwischen Gesellschaftern einer ohnehin finanziell angeschlagenen GmbH unter allen Umständen vermieden werden. Es war aber selbstverständlich, dass FD nicht willkürlich und ohne Befreiung von ihren Haftungsverpflichtungen das Anbot während aufrechter Ehe annehmen durfte, wäre doch damit den von CD übernommenen Risiken nicht Rechnung getragen und ein

Misstrauen ausgedrückt worden, das mangels Berechtigung auch als schwere Eheverfehlung zu werten gewesen wäre. Er hat auch von dem Anbot nie Gebrauch gemacht.

Dass das Anbot nur bei geänderten Beziehungen der Ehegatten untereinander angenommen werden durfte, war Geschäftsgrundlage der Anboterstellung. Das wurde auch damit verdeutlicht, dass sein materieller Inhalt schließlich in den Ehescheidungsvergleich einbezogen wurde und zum Gegenstand eines neuen, auf das seinerzeitige Anbot nicht Bezug nehmenden Abtretungsvertrages gemacht wurde, der auch insofern eine Erweiterung und damit Abänderung darstellte, als FD in Pkt. Fünftens ausdrücklich erklärte, CD hinsichtlich aller – also auch den aus den verbleibenden 4,5% Anteilen – von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, vollkommen schad- und klaglos zu halten. Erst mit der Befreiung CD von allen mit der GmbH verbundenen Verpflichtungen durfte und konnte FD eine Erhöhung seiner Gesellschaftsanteile vornehmen. Die Befreiung CD war aber erst möglich, nachdem sich die wirtschaftliche Lage der GmbH so gebessert hatte, dass auch CD aus ihren Verpflichtungen von deren Empfängern befreit werden konnte.

Erwähnt sei auch noch, dass CD in Pkt. Sechstens Absatz 2 des Abtretungsvertrages erklärte, dass neben den dem Übernehmer bekannten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter (ausgenommen bestehende, wechselseitig bekannte schriftliche Verträge) – also auch kein Treuhandvertrag – bestehen, die die mit dem abzutretenden Geschäftsanteil verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen. Der Abtretungspreis von ATS 1,00 ergab sich, wie bereits dargelegt wurde, aus der Notwendigkeit, zunächst den hohen Schuldenstand der GmbH ohne finanzielle Belastung CD abdecken zu müssen, aber auch aus der Befreiung der Haftung CD aus allen Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschafterverhältnis ergeben könnten.“

Abschließend verweist die Bw. auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Steuervermeidungstatbestand, der idF nicht vorliege, weil die Ehegatten vernünftige und nachvollziehbare Vereinbarungen getroffen hätten, die der wirtschaftlichen Situation der GmbH und der Ehegatten entsprochen haben.

Ablichtungen der in der E-Mail angesprochenen Unterlagen sind übermittelt worden.

- ***Aus dem notariellen Abtretungsanbot (27. April 1989):***

Die Vertragsparteien haben im Abtretungsanbot nicht vereinbart, dass das Anbot nicht angenommen werden darf, solange die Ehe der Vertragsparteien nicht beendet worden ist und die Mithaftungsverpflichtungen/CD bestehen.

- ***Stellungnahme/Finanzamt zum E-Mail (27. November 2007):***

Zum E-Mail (27. November 2007) hat das Finanzamt nicht Stellung genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die ggstl. Berufungsentscheidung ergeht im nach einer Verwaltungsgerichtshofentscheidung fortgesetzten Berufungsverfahren.

Im nach einer Verwaltungsgerichtshofentscheidung fortgesetzten Berufungsverfahren ist von folgender Rechtslage auszugehen:

Gibt der Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde statt, sind die Verwaltungsbehörden verpflichtet, den der Rechtsanschauung des Gerichtshofes entsprechenden Rechtszustand mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln herzustellen (§ 87 Abs 2 VfGG, § 63 Abs 1 VwGG).

Ist eine Bescheidaufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und/oder Verletzung von Verfahrensvorschriften (und nicht wegen sachlicher Unzuständigkeit der belangte Behörde) erfolgt, hat die belangte Behörde einen „*Ersatzbescheid*“ zu erlassen. Bei Erlassung dieses Ersatzbescheides ist die Verwaltungsbehörde an die vom Gerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis geäußerte Rechtsansicht gebunden.

Diese Bindung besteht nur insoweit, als sich nach Erlassung des vom Gerichtshof aufgehobenen Bescheides die maßgebliche Sach- und Rechtslage nicht ändert hat (Ritz, BAO³, § 116, Tz 15 - 20).

I. Streitpunkt/Mehrfachveranlagung der Körperschaftsteuer 2000:

Zu diesem Streitpunkt ist festzustellen, dass sich die maßgebliche Sach- und Rechtslage nicht geändert hat; der Unabhängige Finanzsenat ist daher an die im VwGH-Erkenntnis zur Mehrfachveranlagung der Körperschaftsteuer 2000 vertretenen Rechtspositionen gebunden.

Zu diesem Streitpunkt hat der VwGH in seinem Erkenntnis folgende Rechtspositionen vertreten:

- Eine Sachentscheidung ist nicht zulässig, da sich der gemäß § 200 Abs 1 BAO idGf vorläufig erlassene Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 8. August 2002 nicht mehr im Rechtsbestand befindet.
- Eine auf den Streitpunkt „Mietzahlungen als verdeckte Ausschüttung“ sich beziehende Gegenstandsloserklärung ist nicht zulässig, da der in § 274 BAO idGf enthaltene Gesetzestatbestand „*Rechnung tragen*“ „*Stattgabe des Berufungsbegehrens*“ bedeutet und nicht „*mit*

dem Berufungsbegehren auseinandersetzen“ und auch die Rechtskraft des erstangefochtenen Bescheides einer neuerlichen Entscheidung in der Sache entgegensteht.

Von den vorzit. Rechtspositionen ausgehend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

I.I. Nach geltender Rechtslage darf keine Sachentscheidung ergehen, wenn eine Berufung nicht zulässig ist. Ist eine Berufung nicht zulässig, ist sie gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO idgF zurückzuweisen.

Eine Berufung ist bspw. unzulässig, wenn sie vor Erledigung der Berufung aus dem Rechtsbestand beseitigt wird: Über den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 8. August 2002 ist festzustellen, dass er sich nicht mehr im Rechtsbestand befindet, sodass die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung zurückzuweisen ist.

I.II. Die Zurückweisung einer Berufung ist eine Formal- und keine Sachentscheidung; über den Streitpunkt „Mietzahlungen als verdeckte Ausschüttung“ ist daher nicht iZm dem gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2000 abgesprochen worden.

II. Streitpunkt/Metaufwendungen:

Zu diesem Streitpunkt ist festzustellen, dass sich die maßgebliche Sach- und Rechtslage nicht geändert hat: Der Unabhängige Finanzsenat ist daher an die im VwGH-Erkenntnis vertretene Rechtsposition gebunden.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Mietzahlungen sind Betriebsausgaben, die auf diese Mietzahlungen entfallende Umsatzsteuer berechtigt die Bw. zum Vorsteuerabzug, eine auf Grundlage dieser Mietzahlungen berechnete Kapitalertragsteuer ist nicht vorzuschreiben und die Bw. haftet auch nicht für eine auf Grundlage dieser Mietzahlungen berechnete Kapitalertragsteuer.

III. Streitpunkt/Abfertigung (ATS 413.285,00); mit Belegdatum „31. Dezember 2000“ auf dem Konto „Abfertigung Angestellte“ verbucht:

III.I. Körperschaftsteuer:

Strittig ist, ob die an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausgezahlte Abfertigung eine Betriebsausgabe oder verdeckt ausgeschüttet worden ist.

Rechtslage/Abfertigung eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers als Betriebsausgabe:

Gemäß § 23 Abs 1 Angestelltengesetz gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung, wenn das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert hat.

Zur Frage der, den Abfertigungsanspruch begründenden, Arbeitnehmereigenschaft eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers hat der VwGH die Rechtsposition vertreten, dass der Arbeitnehmerbegriff des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden ist, sondern dass entscheidend ist, inwieweit ein Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung und/oder der ihm zustehenden Rechte einen beherrschenden Einfluss auf die GmbH ausüben kann.

Ein die GmbH beherrschender Einfluss liegt dann vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer:

- a) über mindestens 50% der Gesellschaftsanteile verfügt
- oder
- b) wenn die Beteiligung weniger als 50% ausmacht und dem Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund des Gesellschaftsvertrages eine Sperrminorität zusteht.

Die v.a. Rechtsposition hat Bindungswirkung für das ggstl. Berufungsverfahren; sie ist daher Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsverfahren.

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind betrieblich veranlasste Ausgaben Betriebsausgaben: Besteht kein Abfertigungsanspruch, ist eine als „*Abfertigung*“ bezeichnete Ausgabe nicht betrieblich veranlasst und ist deshalb keine Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988.

Sachlage und Entscheidung:

Die vorzit Rechtslage zusammenfassend hat FD einen Betriebsausgaben begründenden Abfertigungsanspruch, wenn er nicht über mindestens 50% der Gesellschaftsanteile verfügt und wenn ihm auf Grund des Gesellschaftsvertrages keine Sperrminorität zusteht.

Über die Gesellschaftsanteile/FD und/oder eine ihm auf Grund des Gesellschaftsvertrages zustehende Sperrminorität ist aus den Veranlagungsakten festzustellen:

A) Beherrschender Einfluss durch GmbH-Anteile:

Über die Beteiligungsverhältnisse ist aus den zu den Stichtagen 31. Dezember 1999 und 31. Dezember 2000 erstellten Jahresabschlüssen festzustellen, dass FD bis 18. Jänner 1999 mit 25%; von 19. Jänner 1999 bis 31. August 1999 mit 75% und ab 1. September 1999 mit 94% an der Bw. beteiligt ist.

In der ggstl. Berufungssache ist ein am 19. Jänner 1999 vereinbartes Treuhandverhältnis offen gelegt worden:

Wesensmerkmal der Treuhandschaft ist, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt; er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Bei der fiduziarischen Treuhand (bei der der Treuhänder Rechte im eigenen Namen, aber im Interesse des Treugebers ausübt) ist der

Treuhänder nach außen hin unbeschränkter Eigentümer (Vollberechtigter), im Innenverhältnis hingegen dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, sein Eigentumsrecht (Vollrecht) im Interesse des Treugebers auszuüben (VwGH 23.1.2003, 2002/16/0228).

Lt. Treuhandvertrag (19. Jänner 1999) hat FD 50% seiner GmbH-Anteile treuhändig für AK gehalten. Da treuhändig gehaltene GmbH-Anteile dem Treugeber zuzurechnen sind, hat FD von 19. Jänner 1999 bis 31. August 1999 nicht über 75% sondern de facto über (die Stimmrechte für) 25% der GmbH-Anteile verfügt:

Von den Beteiligungsverhältnissen und dem offen gelegten Treuhandverhältnis ausgehend hat FD ab 1. September 1999 über mindestens 50% der Gesellschaftsanteile – und damit über einen die GmbH beherrschenden Einfluss – verfügt. Vor dem 1. September 1999 hat er über diesen Einfluss nicht verfügt.

B) Beherrschender Einfluss durch Sperrminorität:

Im Geschäftsführervertrag/FD (29. Oktober 1990) ist vereinbart worden, dass der Geschäftsführer Generalversammlungsbeschlüsse und Weisungen der Generalversammlung zu befolgen hat. (Auch) gesellschaftsrechtlich ist die aus den GmbH-Gesellschaftern bestehende Generalversammlung einem GmbH-Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt und – verpflichtet:

FD hat daher einen, seine Qualifikation als Arbeitnehmer ausschließenden, beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft, wenn er Beschlüsse der Generalversammlung verhindern kann.

Über seinen Einfluss auf die GmbH ist aus dem Gesellschaftsvertrag festzustellen:

In Pkt VI. des Gesellschaftsvertrages werden FD und die von ihm ausgeübte Geschäftsführertätigkeit angeführt: Die Bw. muss demzufolge ihren Gesellschaftsvertrag abändern, wenn sie FD als Geschäftsführer abberufen will.

Lt. Pkt VI. des Gesellschaftsvertrages bedürfen Abänderungen des Gesellschaftsvertrages einer Stimmenmehrheit von 85% der abgegebenen Stimmen: Der über die Stimmrechte von mindestens 16% der GmbH-Anteile Verfügende ist daher in der Lage, eine Abänderung des Gesellschaftsvertrages zu verhindern.

Stimmrechte für mindestens 25% der GmbH-Anteile hat FD seit Abschluss des Gesellschaftsvertrages, weshalb er seit 31. Oktober 1990 mit seinem Stimmverhalten in der Generalversammlung seine Abberufung als Geschäftsführer verhindern konnte.

Nach ständiger OGH-Rechtsprechung liegt ein die GmbH beherrschender Einfluss vor, wenn der Geschäftsführer Generalversammlungsbeschlüsse in wesentlichen persönlichen Angelegenheiten mit seinem Stimmverhalten verhindern kann. Als „*wesentliche persönliche Angele-*

genheit" wird dabei die Entscheidungsfreiheit bei Ausübung der Geschäftsführertätigkeit angesehen, sodass ein die GmbH beherrschender Einfluss dann vorliegt, wenn der Geschäftsführer die laufende Geschäftsführung de facto weisungsfrei ausübt.

Von dieser Rechtsprechung ausgehend, verschafft Pkt VI. des Gesellschaftsvertrages FD keinen die GmbH beherrschenden Einfluss, obwohl er auf seine Abberufung als Geschäftsführer zielende Generalversammlungsbeschlüsse verhindern konnte.

In Pkt VII. des Gesellschaftsvertrages ist vereinbart worden, dass Beschlüsse der Generalversammlung einer Stimmenmehrheit von mindestens 70% der abgegebenen Stimmen bedürfen. Der über die Stimmrechte für mindestens 31% der GmbH-Anteile Verfügende ist daher in der Lage, die Beschlussfassung in der Generalversammlung mit seinem Stimmverhalten zu beeinflussen und die GmbH nach seinem Willen zu führen:

Von den Beteiligungsverhältnissen, dem Treuhandvertrag (19. Jänner 1999), dem Geschäftsführervertrag (29. Oktober 1990) und Pkt VII. des Gesellschaftsvertrages ausgehend hat FD über mindestens 31% der Gesellschaftsanteile ab 1. September 1999 verfügt; einen auch bei laufenden Geschäften die GmbH beherrschenden Einfluss hatte FD dennoch nicht ab 1. September 1999 sondern bereits davor:

Am 27. April 1989 hat CD angeboten, 19,5% der GmbH-Anteile an FD abzutreten. Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung begründet ein Abtretungsanbot für sich allein kein wirtschaftliches Eigentum des Anbotempfängers. Das Abtretungsanbot (27. April 1989) ist aber in Wirklichkeit eine Treuhandvereinbarung und Treuhandvereinbarungen sind im Gegensatz zu Abtretungsanboten geeignet, wirtschaftliches Eigentum des Anbotempfängers zu begründen.

Dafür, dass das Abtretungsanbot (27. April 1989) in Wirklichkeit eine Treuhandvereinbarung ist, spricht folgende Sach- und Beweislage:

- Dass Abtretungsanbote nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens auf die Herausgabe von Treuhandvermögen abzielen.
- Dass der mit Abtretungsanbot (27. April 1989) vereinbarte Abtretungspreis ATS 1,00 betragen hat und damit betragsmäßig mit dem Abtretungspreis für jene GmbH-Anteile übereinstimmt, der lt. Pkt 1. der Annahmeerklärung (19. Jänner 1999) für treuhändig gehaltene GmbH-Anteile vereinbart worden ist.
- Dass der Abtretungspreis der GmbH-Anteile in einem auffälligen Missverhältnis zu ihrem Wert steht:

Der „*Wert*“ eines GmbH-Anteils umfasst alle Ausgaben, die geleistet werden, um die Eigentumsrechte an diesem GmbH-Anteil zu erwerben.

Im Zeitpunkt der Übernahme der Gesellschaftsrechte ist die GmbH iHv ATS 16.292.014,04

buchmäßig überschuldet gewesen; diese „*Schulden*“ sind von CD und FD dadurch übernommen worden, dass sie die früheren Eigentümer schad- und klaglos gehalten haben. Lt. E-Mail (27. November 2007) musste das Ehepaar auch für Kredite der GmbH und für die Erfüllung eines Leasingvertrages persönlich haften:

Nach dieser Sachlage hat der „*Wert*“ aller GmbH-Anteile ATS 16.292.014,04 zuzüglich des Wertes der persönlichen Haftungen betragen.

1/500.000,00 von ATS 16.292.014,04 sind ATS 32,58: Der „*Wert*“ eines GmbH-Anteils hat demzufolge zumindest ATS 32,58 betragen und ist daher um ein Vielfaches höher als der Abtretungspreis gewesen.

- Dass CD gemäß Pkt 7. des Abtretungsanbotes über die angebotenen GmbH-Anteile ohne Zustimmung von FD nicht verfügen darf:

Diese Verfügungsbeschränkung bewirkt, dass CD ihre Eigentumsrechte an den angebotenen GmbH-Anteilen ausschließlich im Interesse des Anbotempfängers ausübt, sodass die für eine fiduziarische Treuhand typischen Merkmale vorliegen.

Nicht richtig ist deshalb, dass CD ihr Stimmrecht in der Generalversammlung ohne jede Bindung an die Meinung/FD ausüben durfte:

Bspw. kann die Generalversammlung die Auflösung der GmbH beschließen. Mit dem Beschluss, die GmbH aufzulösen, wird auch über die Eigentumsrechte an den GmbH-Anteilen verfügt und Verfügungen über die Eigentumsrechte an 19,5% der GmbH-Anteile darf CD lt. Abtretungsantrag nicht ohne Zustimmung von FD treffen.

- Dass CD das Abtretungsantrag vom 3. Oktober 1991 unter Beiritt von FD an AK gerichtet hat:

Ein Beiritt von FD wäre entbehrlich gewesen, wenn mit diesem Abtretungsantrag nicht über Treuhandvermögen verfügt wird.

Dass CD mit der Schuldenübernahme einen „*Kapitaleinsatz*“ geleistet hat, spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht gegen eine Treuhandvereinbarung: Ein Kapitaleinsatz ist zwar ein gegen eine Treuhandvereinbarung sprechendes Indiz; ob eine Treuhandvereinbarung vorliegt oder nicht, ist aber nicht ausschließlich nach diesem Indiz sondern nach dem Gesamtbild aller Indizien zu beurteilen.

Wenig überzeugend ist die eine Antrag-Annahmebeschränkung andeutende Darstellung, es sei zwischen den Ehegatten klar gewesen, dass das Abtretungsantrag während aufrechter Ehe nicht angenommen werde:

- Aus dem Abtretungsantrag (27. April 1989) ist festzustellen, dass die Antragannahme an keinerlei Bedingungen geknüpft ist. Zwischen den Vertragsparteien erzieltes Einvernehmen über den Verzicht auf die Antragannahme während aufrechter Ehe ist daher nicht Vertrags-

bestandteil des Abtretungsanbotes; FD konnte daher nach seinem Willen entscheiden, ob und wann er das Abtretungsanbot annimmt.

- Ein Notariatsakt, worin der Verzicht auf die Anbotannahme während aufrechter Ehe erklärt wird, ist nicht vorgelegt worden:

Jede Vereinbarung über GmbH-Anteile ist notariatsaktpflichtig. Werden notariatsaktpflichtige Vereinbarungen ohne Notariatsakt geschlossen, sind diese Vereinbarungen rechtswirkungslos.

Nicht in einem Notariatsakt dokumentiertes, zwischen den Vertragsparteien erzieltes, Einvernehmen über den Verzicht auf die Anbotannahme ist daher rechtswirkungslos.

- Der Verzicht auf die Anbotannahme während aufrechter Ehe soll Geschäftsgrundlage des Abtretungsanbotes gewesen sein (E-Mail, 27. November 2007):

Geschäftsgrundlagen gelten als vereinbart, wenn sie im Vertragswerk enthalten sind. Aus den im (notariellen) Abtretungsanbot getroffenen Vereinbarungen ist jedoch festzustellen, dass ein Verzicht auf die Anbotannahme während aufrechter Ehe nicht Vertragsbestandteil ist.

Eine GmbH-Anteile betreffende, nicht in einem Notariatsakt dokumentierte, Geschäftsgrundlage ist rechtswirkungslos.

- Der Verzicht auf die Anbotannahme soll wegen Mithaftungsverpflichtungen von CD erfolgt sein:

Aus den im (notariellen) Abtretungsanbot getroffenen Vereinbarungen ist jedoch festzustellen, dass die v.a. Motivlage nicht Vertragsbestandteil und deshalb nicht rechtswirksam vereinbart worden ist.

- Ob eine durch die Anbotannahme bewirkte „*einseitige Verschiebung der Vermögensverhältnisse*“ (Zitat/E-Mail, 13./27 November 2007) eine schwere Eheverfehlung darstellt oder nicht, hängt von den konkreten Umständen im Einzelfall ab und ist eine durch das Gericht zu beantwortende Rechtsfrage. Für das Abgabenverfahren ist die Antwort auf diese Rechtsfrage irrelevant.

Abschließend ist festzuhalten, dass die angeblich während aufrechter Ehe vereinbarungswidrige Annahme der Abtretungserklärung vor Auflösung der Ehe stattgefunden haben muss, denn in Pkt 12. des Ehescheidungsvergleiches ist die Rede davon, dass die Abtretung von 19,5% der Geschäftsanteile bereits stattgefunden hat.

Nach der v.a. Sach- und Beweislage ist für den Unabhängigen Finanzsenat erwiesen, dass FD seit 27. April 1989 der wirtschaftliche Eigentümer von 19,5% GmbH-Anteilen gewesen ist.

Die Ausführungen in Pkt A) und B) zusammenfassend ist für den Streitzeitraum im ggstl. Berufungsverfahren festzustellen:

19,5% mit den in eigenem Namen und eigenem Interesse gehaltenen 25% der GmbH-Anteile addiert, ergeben 44,5%. Um gemäß Pkt VII. des Gesellschaftsvertrages bei laufenden Geschäften de facto weisungsfrei gestellt zu sein; werden 31% der GmbH-Anteile benötigt.

Die in eigenem Namen und eigenem Interesse gehaltenen 25% der GmbH-Anteile und die nach außen hin als Abtretungsanbot über 19,5% der GmbH-Anteile in Erscheinung tretende Treuhandvereinbarung haben FD iVm Pkt VII. des Gesellschaftsvertrages eine die „*Arbeitnehmereigenschaft*“ ausschließende Sperrminorität verschafft. Diese Sperrminorität hat vor dem 1. September 1999 während eines drei Jahre überschreitenden Zeitraumes bestanden, sodass am 1. September 1999 kein Abfertigungsanspruch im Sinne des § 23 Abs 1 Angestelltengesetz entstanden ist.

In seinem Erkenntnis hat der VwGH zweifelsfreie Sachverhaltsfeststellungen über ein Anwachsen der Beteiligung auf 50% oder 47,25% für die Beantwortung der Rechtsfrage des Entstehens des Abfertigungsanspruches als unentbehrlich erachtet: Die entscheidungsrelevante Sachlage hat sich deshalb durch die UFS-Ermittlungen im zweiten Rechtsgang wesentlich verändert; sodass der Unabhängige Finanzsenat bei diesem Streitpunkt nicht mehr an die im Erkenntnis dargelegten Sachlagen (und geäußerten Rechtsansichten) gebunden ist.

Abschließend ist idZ festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat berechtigt gewesen ist, diese Ermittlungen durchzuführen, da der VwGH die Berufungsbehörde in seinem Erkenntnis aufgefordert hat, zweifelsfreie Sachverhaltsfeststellungen über die Beteiligungsverhältnisse zu treffen.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die als „*Abfertigung*“ bezeichneten ATS 413.285,00 sind wegen des fehlenden Abfertigungsanspruches keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988.

Sind von einer Kapitalgesellschaft getätigte Ausgaben keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1988, ist zu prüfen, ob diese Ausgaben verdeckt ausgeschüttet worden sind.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Im ggstl. Berufungsfall ist die „*Abfertigung*“ auf dem Konto „*Abfertigung Angestellte*“ und nicht auf dem, einem bestimmten Gesellschafter zurechenbaren, Gesellschafterverrechnungs-

konto verbucht worden. Mit der Verbuchung auf dem Konto „*Abfertigung Angestellte*“ ist das Tatbild einer Vorteilsgewährung (noch) nicht erfüllt, da mit dieser Verbuchung der GmbH gehörendes oder ihr zurechenbares Vermögen nicht entzogen worden ist.

IdF hat dennoch eine verdeckte Ausschüttung iHv ATS 413.285,00 stattgefunden:

Auf dem Kontoblatt „*Abfertigung Angestellte*“ werden „2200“ und „3541“ als Gegenkonten zu den iZm der „*Abfertigung*“ stehenden Buchungen ATS 388.488,00 und ATS 24.797,00 genannt.

„2200“ und „3541“ sind Kontenbezeichnungen aus dem Einheitskontenrahmen des Österreichischen Kuratoriums für Wirtschaftlichkeit.

- Das Konto „2200“ gehört zur Kontenklasse 2 (= Geld, Forderungen, aktive Rechnungsabgrenzungen) und ist das Kassenkonto; d.h. jenes Konto, in dem Zahlungsausgänge verbucht werden:
Aus der Verwendung des Kassenkontos als Gegenkonto zum Konto „*Abfertigung Angestellte*“ ist daher zu schließen, dass die Bw. ATS 388.488,00 an ihren Geschäftsführer gezahlt hat.
- Das Konto „3541“ gehört zur Kontenklasse 3 (= Verbindlichkeiten):
Aus der für die Gegenbuchung verwendeten Kontenklasse ist iVm der Anmerkung „FA“ (für „*Finanzamt*“) zu schließen, dass die Bw. iVm der „*Abfertigung*“ stehende, zu den Privatausgaben gehörende, Personensteuern ihres Geschäftsführers iHv ATS 24.797,00 übernommen hat.

Festzustellen ist: Mit der Auszahlung von ATS 388.488,00 und der Verbuchung der zu den Privatausgaben gehörenden ATS 24.797,00 auf einem betrieblichen Konto hat die Bw. ihrem Geschäftsführer insgesamt ATS 413.285,00 zugewendet.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die Bw. an Nichtgesellschafter keine als „*Abfertigung*“ bezeichnete Beträge auszahlt, wenn diese Personen keinen Abfertigungsanspruch haben, sodass diese Zuwendung nicht stattgefunden hätte, wenn FD nicht Gesellschafter der Bw. wäre.

Nach dieser Sach- und Rechtslage sind ATS 413.285,00 verdeckt an FD ausgeschüttet worden. Da die auf die „*Abfertigung*“ sich beziehenden Buchungen per 31.12.2000 erfolgt sind, hat die verdeckte Ausschüttung im Kalenderjahr 2000 stattgefunden.

Das Berufungsbegehren - ATS 413.285,00 nicht als verdeckte Ausschüttung zu behandeln – ist abzuweisen.

III.II. Kapitalertragsteuer:

Verdeckte Ausschüttungen sind Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterliegen. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete ist der Schuldner der Kapitalerträge und haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 93 EStG 1988, § 95 Abs 2 EStG 1988).

Hat eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden, ist die verdeckt ausschüttende Gesellschaft Diejenige, die für die Einbehaltung und Abfuhr der auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer haftet. Wird festgestellt, dass eine Gesellschaft nicht verdeckt ausgeschüttet hat, ist diese Gesellschaft aus der Haftung zu entlassen.

Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsfall ist, dass die Bw. ATS 413.285,00 verdeckt an FD ausgeschüttet hat: Die Bw. haftet daher für die Einbehaltung und Abfuhr der auf ATS 413.285,00 entfallenden Kapitalertragsteuer.

Entscheidungsgrundlage im ggstl. Berufungsfall ist auch, dass die Bw. die Mietzahlungen nicht verdeckt ausgeschüttet hat: Die Bw. ist daher aus der Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der auf die Mietzahlungen entfallenden Kapitalertragsteuer zu entlassen.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist dem Berufungsbegehren – die Bw. zur Gänze aus der Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer zu entlassen – teilweise stattzugeben.

IV. Bemessungsgrundlagen:

Körperschaftsteuer 2000:

Ausgangsbasis für die Gewinnermittlung des Jahres 2000 ist der in der Bilanz ausgewiesene Gewinn (= ATS 3.840.853,70) gewesen. Die Zurechnung der Mietzahlungen ist im Gegensatz zur Abfertigung (= ATS 413.285,00) nicht außerbilanzmäßig sondern durch Zurechnung zum Bilanzgewinn erfolgt (vgl. Tz 23, 24 und 25 des Bp-Berichtes).

Die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Tz 25 des Bp-Berichtes ist wie folgt abzuändern:

		2000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Tz 25)	(ATS)	4.255.626,00
Zurechnung lt. Veranlagung	(ATS)	-396.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (UFS)	(ATS)	3.859.626,00
Nichtausgleichsfähige Verluste	(ATS)	104.310,00
Verlustabzug	(ATS)	-3.573.358,00
steuerpflichtiges Einkommen	(ATS)	390.578,00
Körperschaftsteuer gemäß § 22 KStG 1988:		
34% des steuerpflichtigen Einkommens	(ATS)	132.796,52
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	(ATS)	-49.080,00
Körperschaftsteuer (UFS)	(ATS)	83.716,52
Körperschaftsteuer (UFS)	EUR	6.083,92

Körperschaftsteuer 2001 und 2002:

Die außerbilanzmäßige Zurechnung lt. Tz 24 des Bp-Berichtes ist wie folgt abzuändern:

		2001
Zurechnung lt. Tz 24 des Bp-Berichtes	(ATS)	1.136.083,00
Mietzahlungen	(ATS)	- 475.200,00
Zurechnung lt. UFS	(ATS)	660.883,00

		2002
Zurechnung lt. Tz 24 des Bp-Berichtes	Euro	42.199,30
Mietzahlungen	Euro	- 17.266,00
Zurechnung lt. UFS	Euro	24.932,00

Die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und des steuerpflichtigen Einkommens lt. Tz 25 des Bp-Berichtes ist wie folgt abzuändern:

		2001
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Tz 25)	(ATS)	4.854.498,00
Zurechnung (Tz 25)	(ATS)	-1.136.083,00
Zurechnung (UFS)	(ATS)	660.883,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (UFS)	(ATS)	4.379.298,00

			2001
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (UFS)	(ATS)	4.379.298,00	
Verlustabzug	(ATS)	0,00	
steuerpflichtiges Einkommen (UFS)	(ATS)	4.379.298,00	

			2002
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Tz 25)	Euro	670.350,00	
Zurechnung (Tz 25)	Euro	-42.199,00	
Zurechnung (UFS)	Euro	24.932,50	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (UFS)	Euro	653.083,50	

			2002
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (UFS)	Euro	653.083,50	
steuerpflichtiges Einkommen (UFS)	Euro	653.083,50	

Die Berechnung der Körperschaftsteuer lt. Tz 25 des Bp-Berichtes ist wie folgt abzuändern:

			2001
Körperschaftsteuer gemäß § 22 KStG 1988: 34% des steuerpflichtigen Einkommens	(ATS)	1.488.961,32	
Körperschaftsteuer (UFS)	Euro	108.207,04	

			2002
Körperschaftsteuer gemäß § 22 KStG 1988: 34% des steuerpflichtigen Einkommens	Euro	222.048,39	

Haftung der Bw. für Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer (2000 – 2002):

	2000	2001	2002
Abfertigung	ATS 413.285,00		
Mietzahlung	0,00	0,00	0,00
Bemessungsgrundlage	ATS 413.285,00	0,00	0,00
Steuersatz	33,33%		
Kapitalertragsteuer	ATS 137.762,00		
Kapitalertragsteuer	Euro 10.011,55		
<i>Haftung/Bw.</i>	<i>Euro 10.011,55</i>		

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 7. Jänner 2008