



GZ. RV/1663-W/02

GZ. RV/1664-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch G.P.U. BeratungsgmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 und Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **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.

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**

Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist laut Gesellschaftsvertrag vom 29. November 1988 u.a. die Ausübung einer Handelsagentur, der Inseraten- und Broschürenwerbung und des

Ankündigungsgewerbes und der Übernahme von Werbevertretungen. Geschäftsführerin ist Frau Gertrude K.; sie vertritt die Gesellschaft seit 19. Dezember 1988 selbständig. Im Streitjahr 1995 war die Geschäftsführerin an der Bw. zu 99 % beteiligt, Herr Ewald S. zu 1 %. Herr Albert K. ist Prokurist der Bw., der Ehegatte der Geschäftsführerin und vertritt gemeinsam mit der Geschäftsführerin die Bw. selbständig.

Anlässlich einer von Mai 1998 bis Juni 1999 stattgefundenen und die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin u.a. Folgendes fest:

- **Erhöhung der 20 %igen Umsätze:**

Die Bw. hat laut eigener Auskunft im Kalenderjahr 1995 über Auftrag der Firma FRA mit Sitz in J. Mitglieder für das ÖH mit Sitz in S. in Österreich vermittelt bzw. angeworben. Dieser Umsatz in Höhe von 3.000.906,00 S wurde unter Hinweis auf § 3a Abs. 10 Z 2 iVm § 3a Abs. 9 lit. a UStG 1994 von der Bw. als in Österreich nicht steuerbar behandelt, da es sich um Leistungen in der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit für einen ausländischen Unternehmer an dessen Sitz in J.- also im Drittland – handelt. Die Betriebsprüfung hat unter Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und aus den vorliegenden Unterlagen in Bezug auf die FRA den Schluss gezogen, dass die FRA nicht in der erklärten Art und Weise am Erwerbsleben teilnimmt und daher auch kein operatives Auftragsverhältnis zwischen der FRA und der Bw. vorliegt, sodass Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und der FRA einerseits und der FRA und des ÖH verneint wurden, vielmehr ist von einer direkten Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und des ÖH mit dem Leistungsort in Österreich auszugehen. Begründend wurde ausgeführt, dass eine exakte, formale und schriftliche Auftragsabwicklung zwischen der FRA und der Bw. sowie der FRA und dem ÖH nicht nachgewiesen werden konnte. Aus den vorliegenden Unterlagen ist zu entnehmen, dass die FRA eine reine Domizilgesellschaft ist, die keine unternehmerische Tätigkeit erbringt. Somit stellen die strittigen Umsätze Inlandsumsätze zwischen der Bw. und dem ÖH dar, die dem Normalsteuersatz zu unterziehen seien.

Mit Vorhalt vom 25. August 1998 wurden die Bw. im Zusammenhang mit der FRA ersucht, die erforderlichen Unterlagen beizubringen bzw. Fragen zu beantworten:

*" 1) Vorlage von geeigneten Beweismitteln, dass der Leistungsempfänger (FRA) seinen Sitz in J. hat bzw. sein Unternehmen von J. aus betreibt. Wer sind die Gesellschafter und Organe der FRA?*

*2) Auf welche Art und Weise und mit welcher natürlichen Person (Nachweis der Identität) die Auftragsvergabe der Firma FRA erfolgte. Eventuelle Dokumente,*

*insbesondere Verträge, Schriftverkehr etc. sind vorzulegen.*

*3) Wie erfolgte der Zahlungsfluss? Vorlage des Debitorenkontos FRA und der Bankbelege. Nämlichkeit eines eventuellen ausländischen Kontos."*

Daraufhin wurden buchhalterische Konten und Rechnungen der Bw. an die FRA und Kontoauszüge der Bw. auf einem Bankkonto bei der R. vorgelegt, die Zahlungsflüsse von FRA an die Bw. dokumentieren soll. Weiters wurde mit Fax vom

30. September 1998 von der steuerlichen Vertreterin Folgendes mitgeteilt:

*"1) In der Beilage finden Sie den Werbevertrag mit der Firma FRA, woraus deren Sitz hervorgeht (Anlage 1). Deren Geschäftsführer ist Mister P. (siehe Anlage 2 mit aufkopierter Visitenkarte). Mittelbarer Alleineigentümer ist Herr Albert K., der Mister P. zum Geschäftsführer bestellte.*

*2) Mister P. führte die vertraglichen Abwicklungen mit der Geschäftsführung unserer Klientin. Die Gegenzeichnung des Vertrages verweigerte er jedoch bis zum Schluss, indem er darauf hinwies, dass er seinerseits nur über eine mündliche Beauftragung verfügt (Anlage 1).*

*3) Den Zahlungsfluss sowie die buchhalterischen Konten übermittelten wir Ihnen bereits vollständig per Fax am 26. August. Die Nämlichkeit der Bankverbindung des Leistungsempfängers geht aus Anlage 3 hervor."*

Der in Anlage 1 vorgelegte "Vertrag" ist in englischer Sprache verfasst ("advertising agreement"), wobei ein Datum und die Unterschrift der Firma FRA fehlen. In diesem Papier verpflichtet sich die FRA für jedes geworbene Mitglied für das ÖH 682,80 S an die Bw. zu zahlen. Bei 4.395 geworbenen Mitgliedern ergibt das eine Summe von 3.000.906,00 S. Die Zahlung der ÖH an die FRA beträgt 3.083.092,50 S (4.395 Mitglieder mal 701,50 S). Zahlungen erfolgen für organisatorische Ausgaben (direkte Belastung der Sponsorenmitglieder, Erledigung von Originalbelastungsvollmachten mit verschiedenen Banken, Kreditaufzeichnung und Behandlung und Führung der Sponsorenmitglieder und ihrer Freizeitunfallversicherung) und für den Bereich Serviceaktivitäten, Werbematerial, Uniformen und Personaltraining. Alle Druck- und Werbeausgaben, die ausschließlich für die Anwerbung von Sponsoren und nicht für die weitere Pflege der Sponsorenmitglieder verwendet werden, sollen von der Bw. getragen werden. Die FRA gibt eine Garantie ab, dass mit dem ÖH die Basis für eine Zusammenarbeit geschaffen ist. Das ÖH wurde informiert, dass die Anwerbung von Mitgliedern Haus zu Haus und Tür zu Tür oder auf Messen oder anderen Veranstaltungen erfolgt.

Die Anlage 2 beinhaltet ein Schreiben der Bw. an die ATC (ohne Datum und zuhanden von Mister P.), in dem auf eine Bestätigung vom ÖH über geworbene Mitglieder Bezug genommen wird und auf dem die Visitenkarte von Mister P. – Director der ATC – aufkopiert ist.

Die Anlage 3 wird die Nämlichkeit eines ausländischen Kontos der FRA c/o ATC belegt, was Zahlungsflüsse dokumentiert.

Mit weiteren Vorhalt vom 14. September 1998 wurde der steuerlichen Vertreterin zuhanden von Ewald S. Folgendes übermittelt:

*"Im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung bei der Bw. ist eine Erhebung beim ÖH zur Klärung der Geschäftsbeziehungen zwischen dem ÖH und der Firma FRA von Nöten. Da Sie als Obmann des ÖH aufscheinen, werden Sie ersucht, die in der Beilage angeführten Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen beizubringen:*

- 1) Nachweis der formalen, exakten und schriftlichen Auftragsabwicklung zwischen dem ÖH und der Firma FRA mit Sitz in J.*
- 2) Nachweis des Zahlungsflusses zwischen den beiden in Punkt 1 angeführten Firmen (Konto, Belege Auslandsüberweisung, Höhe Mitgliedsbeitrag)*
- 3) Wer waren die Gesprächspartner des ÖH (Name, Adresse der natürlichen Personen)? Original Briefpapier der Firma in J., Telefonnummer etc*
- 4) War die Firma FRA in Besitz von Werberechten? Gibt es einen Werbelizenzvertrag zwischen dem ÖH und der FRA (falls nur mündliche Vereinbarung, den Inhalt dieses mündlichen Vertrages schriftlich festhalten)?"*

Mit Schreiben vom 30. September 1998 teilt das ÖH Folgendes mit:

*"Zu Ihrer Anfrage vom 14.09.1998 übermitteln wir Ihnen beiliegend sämtliche Kontoauszüge und Zahlungsbelege an die FRA in J. Persönlicher Gesprächspartner von uns war deren Geschäftsführer Mister P. Ein Werbelizenzvertrag besteht lediglich im Konzept (liegt bei), da in Detailpunkten keine Einigung gefunden wurde, und es endete die Zusammenarbeit per 31.12.1995.*

*Insgesamt wurden für 4395 geworbene Mitglieder 3.083.092,50 S an FRA überwiesen. Der Kassenbericht für das Jahr 1995 ist beigelegt, wobei 2.850.000,00 S als Werbeaufwand ersichtlich sind. Im Jahr 1996 erfolgte die Abschlusszahlung von 233.092,50 S."*

Die beigelegte "advertising and license agreement" als Nachweis für eine Auftragsabwicklung zwischen ÖH und FRA beinhaltet weder Unterschriften noch ein Datum. In diesem Konzept garantiert ÖH der Firma FRA die alleinige und exklusive Lizenz an

Werberechten. Weiterer Inhalt umfasst Folgendes:

Gewinnung von gewöhnlichen Sponsormitgliedern durch direkte Belastung oder Barsammlung der Mitgliedsbeiträge gegen Ausgabenvergütung (Provision). Verkaufsförderung durch Poster oder Broschüren im Namen vom Lizenzgeber folgen den vorrangigen Beschluss über besondere Vereinbarungen betreffend Inhalt und Ausdruck. Veröffentlichungen, die für die direkte Pflege von gewöhnlichen Mitgliedern sowie für die Anwerbung neuer Mitglieder bestimmt sind, sollen im Verantwortungsbereich des Lizenzgebers verbleiben. Um Konflikte zu vermeiden, verpflichtet sich der Lizenzgeber den Lizenznehmer zu informieren. Alle Druck- und Werbeausgaben, welche ausschließlich für die Anwerbung und nicht für die weitere Pflege der Sponsormitglieder verwendet werden, sollen vom Lizenznehmer getragen werden. Die Ausgaben, die sich auf den Lizenznehmer beziehen, in Verbindung mit organisatorischen und verkaufsfördernden Werbearbeiten, sowie in Verbindung mit den Mitgliedsbeiträgen, die von den Sponsorenmitgliedern bezahlt werden, sollen wie folgt honoriert werden: Während des ersten Jahres der Mitgliedschaft und während der folgenden Jahre, soll der Lizenzgeber für die aufgelisteten Sponsorenmitglieder 40 % (in Worten: einundsechzig ??) der Mitgliedsbeiträge sofort nach Erhalt inklusive Steuern durch Dauerauftrag auf dem Konto des Lizenznehmers überweisen. Diese Zahlungen sollen sich, bezogen auf die organisatorischen Ausgaben im Namen des Lizenzgeber, beziehen: Direkte Belastung der Sponsorenmitglieder, Erledigung von Originalbelastungsvollmachten für verschiedene Banken, Kreditaufzeichnung und Führung der Sponsorenmitglieder und ihrer Freizeitunfallversicherung. Während des ersten Jahres sollen zusätzliche Rückerstattungen der Kosten für die Auflistung der Sponsorenmitglieder ab einen Betrag von 353,50 S inklusive Steuern für jeden aufgelisteten Sponsor zugestimmt werden. Der Transfer soll durch Dauerauftrag erfolgen. Abwicklungsbank ist die R.

Nach einer Besprechung am 18. November 1998 wurde von der steuerlichen Vertreterin mit Schreiben vom 1. Dezember 1998 betreffend die FRA Folgendes mitgeteilt:

*"Die Tätigkeit der Bw. besteht einerseits darin, sich an die gesamte Bevölkerung zu wenden, indem sie die Aktivitäten ihrer Kunden (Vereine) in direkten Gesprächen den Interessenten näherbringt. Andererseits werden auch Berichterstattungen und Informationen in diversen Medien organisiert, welche sich ebenfalls an die gesamte Bevölkerung wenden. Durch die von der Bw. verfolgten Werbelinie soll ein positives*

*Bild der Kunden (Vereine) in der Öffentlichkeit entstehen. Die Wirkung daraus kann in einer erhöhten Bereitschaft zur Unterstützung bestehen, aber auch in der Erleichterung der Vereinsarbeit durch die größere Akzeptanz bei Behörden. In der Anlage finden Sie dazu eine Aufstellung der Medienaktivitäten für das ÖH sowie auch die erforderliche gewerbebehördliche Genehmigung.*

*Zu den Auskünften vom KSV über die Existenz bzw. die Aktivitäten der Geschäftspartner von der Bw. kann wie folgt entgegnet werden:*

*Die Firma ATC ist mit der Buchführung und dem Management der Firma FRA beauftragt, welches auch eindeutig aus den beigelegten Schreiben vom 14. Dezember 1995 und der beigelegten Faktura vom 14. Februar 1996 hervorgeht. Offensichtlich handelt es sich bei der diesbezüglichen Auskunft des KSV um einen Irrtum. Aus der erwähnten Faktura ist auch eindeutig ersichtlich, dass von der Firma FRA eine entsprechende Gebühr für das Registeramt zu entrichten war. Da mittlerweile seitens der Bw. keine Geschäftsverbindung mehr mit der Firma FRA besteht, ist das Beibringen weiterer Unterlagen für unsere Klientin erschwert und wäre mit höheren Kosten verbunden."*

Eine beigelegte Information über das ÖH beinhaltet Medienberichte, in welchen Fällen in Not geratenen Menschen geholfen werden konnte. Die Faktura vom 14. Februar 1996, ausgestellt von der Firma ATC und gerichtet an die Firma The Directors FRA (wobei beide Firmen dieselbe Adresse ausweisen), beinhaltet "Management Fee" in Höhe von 1.000,00 Pfund, "Directors Fees 1996" in Höhe von 400,00 Pfund und "Registered Office 1996" in Höhe von 350,00 Pfund.

### **Verdeckte Ausschüttung – Dienstnehmerdarlehen:**

Die Bw. hat am 10. November 1995 ein Dienstnehmerdarlehen in Höhe von 1.000.000,00 S an Herrn Albert K., Prokurist der Bw. und Ehemann der zu 99 % beteiligten Gesellschafterin Gertrude K., gewährt. Das Darlehen wurde in den Bilanzen 1995 und 1996 in Höhe von 1.000.000,00 S als Forderung ausgewiesen. Grund für den Gehaltsvorschuss ist, dass sich Herr Albert K. in Kärnten ein Einfamilienhaus gekauft hat. Im Prüfungszeitraum gab es weder Zinsenzahlungen, Tilgungen noch Sicherheiten. Es gibt keinen schriftlichen Darlehensvertrag. Die mündliche Darlehensvereinbarung wurde mit Schreiben vom 16. Juli 1998 schriftlich dargelegt. Nach Auskunft von Frau Gertrude K. ist eine Rückzahlung in monatlichen Raten zu 20.000,00 S ab 11/1998 (40.000,00 S bei Urlaubs- und Weihnachtsgeld) vorgesehen. Weiters wurde vereinbart, dass Herr Albert K. im Falle eines Abfertigungsanspruches diesen als Sicherheit zur Darlehenstilgung abtritt.

Im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 wurde u.a. das in der Bilanz ausgewiesene Darlehen an den Prokuristen Herrn Albert K. als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Provisionszahlung gesehen und der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen. Eine dagegen eingebrachte Berufung wurde in diesem Punkt stattgegeben.

Bei der Schlussbesprechung am 7. Juni 1999 wurde der Betriebsprüfung eine Verpfändungserklärung, datiert mit 10. November 1995, des Herrn Albert K. vorgelegt, worin er seine Abfertigungsansprüche für das ausbezahlte Leihgeld von 1.000.000,00 verpfände.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt das Dienstnehmerdarlehen in Höhe von 1.000.000,00 S an Herrn Albert K., als einer der Gesellschafterin nahestehenden Person, aufgrund der Fremdunüblichkeit und der Nichtanwendung der Angehörigenjudikatur, eine verdeckte Ausschüttung bei der Bw. dar und bei der Gesellschafterin Gertrude K. unterlag sie der Kapitalertragsteuer und dem Säumniszuschlag. Die verdeckte Ausschüttung wird von der Gesellschafterin getragen, aber gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 mit 22 % der Bw. im Haftungswege vorgeschrieben. Aufgrund der festgestellten verdeckten Ausschüttung ergab sich ein KESt-Betrag von 220.000,00 S. Es wurde ein Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1995 hinsichtlich der geschuldeten Kapitalertragsteuer erlassen.

Gegen die am 2. bzw. am 12. August 1999 erlassenen Bescheide wurde von der steuerlichen Vertreterin am 1. bzw. 20. September 1999 in zwei Punkten **Berufung** erhoben. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

- Bereits während der Betriebsprüfung sei mittels Telefax vom 30. September 1998 mitgeteilt worden, dass die operativen Geschäfte der Firma FRA Mister P. als deren Direktor ausführe. Mit ihm wurden auch die letztendlich gescheiterten Vertragsverhandlungen und die laufenden Leistungsverrechnungen abgewickelt. Die Schwierigkeit, eine schriftliche Vereinbarung mit den unternehmenswichtigen Kündigungsbestimmungen bzw. Verrechnung der fortdauernden Mitgliederbetreuung mit Mister P. abzuschließen, habe die Bw. letztendlich bewogen, diesen Auftrag nicht weiterzuverfolgen. Die Geschäftsverbindung wurde Ende 1995 abgebrochen. Dass dies bereits zu diesem Zeitpunkt stattfand und nicht erst im Zuge einer anderslautenden Rechtsansicht die Umsatzsteuer betreffend, zeige eindeutig, dass es sich um eine

tatsächlich mit operativ-wirtschaftlichem Hintergrund behaftete Geschäftsbeziehung gehandelt habe.

- Es wurde – wie im Fax vom 16. Juli 1998 dargelegt – wiederholt, dass die Rückzahlung des Darlehens an Herrn Albert K. vom 10. November 1995 immer so vorgesehen war, dass mit November 1998 monatliche Zahlungen zu 20.000,00 S (bzw. 40.000,00 S in Sonderzahlungszeiträumen) erfolgen soll. Der Rückzahlungsbeginn wurde unter Rücksicht auf die sonstigen Verpflichtungen des Herrn Albert K. von vornherein mit November 1998 festgelegt. Als Sicherheit wurde nochmals die Verpfändungserklärung seiner Abfertigungsansprüche beigelegt. Da es aus wirtschaftlichen Gründen (Vertragsbeendigung mit den Hauptkunden, keine Neuverträge und dadurch Einstellung der gesamten Außendiensttätigkeit) mittlerweile erforderlich war, dass auch das Dienstverhältnis mit Herrn Albert K. gelöst wurde, kam es zu einer vorzeitigen Gesamttilgung des noch offenen Betrages mit seinen bereits sehr hohen Abfertigungsansprüchen, welche nicht ausbezahlt wurden. Eine Rückzahlung war aus wirtschaftlicher Notwendigkeit immer vorausgesetzt. Wenn es auch unüblich sei, Dritten ähnliche Beträge vorzustrecken, wird entgegnet, dass auch der im Werkvertrag tätigen KB Beträge in der Höhe von 400.000,00 S als Leihgeld (Vorschuss) zur Verfügung gestellt wurden. Aus diesen Fakten kann daher geschlossen werden, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

In der **Stellungnahme der Betriebsprüferin** bringt diese hinsichtlich des **Umsatzsteuerbescheides 1995** vor, dass laut Auskunft des Kreditschutzverbandes vom 3. Juli 1998 sowie einer Wirtschaftsauskunft von Dun & Bradstreet kein Unternehmen mit dem Firmenwortlaut FRA unter der Adresse in J. ausfindig gemacht werden konnte. Es besteht weder ein Eintrag im Handelsregister noch in den örtlichen Nachschlagwerken. Mittelbarer Alleineigentümer der FRA ist laut Mitteilung vom 30. September 1998 des Steuerberaters Herr Albert K., der auch Prokurist der Bw. ist. Seine Frau Gertrude K. ist Geschäftsführerin und zu 99 % an der Bw. beteiligt. Geschäftsführer der FRA ist Herr P., dessen Identität nur durch die Kopie einer Visitenkarte belegt werden kann und der auch als Direktor der Firma ATC unter der gleichen Adresse wie die FRA aufscheint. Laut KSV-Abfrage vom 23. Oktober 1998 und Dun & Bradstreet-Abfrage vom 6. März 1999 handelt es sich bei der ATC um eine reine Sitzgesellschaft, die keinerlei Tätigkeit ausübt. Eine exakte, formale Auftragsabwicklung zwischen der FRA und der Bw. sowie der FRA und dem ÖH konnte nicht nachgewiesen werden. Zwischen der FRA und der Bw. gibt es zwar ein Konzept eines Werbelizenzvertrages, es fehlt jedoch das Datum und die Gegenzeichnung der FRA. Herr P. verweigerte die Gegenzeichnung



des Vertrages, indem er darauf hinwies, dass er seinerseits auch nur über eine mündliche Beauftragung verfügt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung kann dieser Werbelizenzvertrag nicht als geeignetes Beweismittel dafür anerkannt werden, dass die Bw. im Auftrag der FRA Mitglieder für das ÖHW geworben hat. Zwischen dem ÖH und der FRA existiert lediglich ein Konzept eines Werbelizenzvertrages, es fehlen die Unterschriften beider Vertragspartner sowie das Datum. Laut schriftlicher Auskunft des Steuerberaters Herrn Ewald S., der auch als Obmann beim ÖH tätig ist, konnte bei der Vertragserstellung in Detailpunkten keine Einigung gefunden werden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung kann der Nachweis der direkten Auftragsabwicklung zwischen dem ÖH und der FRA nicht durch den Werbelizenzvertrag belegt werden.

Die Bw. habe trotz mehrmaliger Aufforderung keine Unterlagen vorgelegt, die die operativer Einschaltung einer Auslandsfirma nachgewiesen hätte. Auch im Zuge des Berufungsverfahrens wurden keine neuen Unterlagen vorgelegt.

Die Betriebsprüfung ziehe – wie bereits in der Niederschrift angeführt – unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise den Schluss, dass die FRA nicht in der erklärten Art und Weise am Erwerbsleben teilnimmt und daher auch kein operatives Auftragsverhältnis zwischen der FRA und der Bw. vorliegt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung erfolge die Auftragserteilung direkt vom ÖH an die Bw. Somit sind die strittigen Umsätze zwischen der Bw. und dem ÖH Inlandsumsätze, die mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterziehen sind. Ergänzend führt die Betriebsprüfung aus, dass es sich bei den strittigen Umsätzen nicht um Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 (nämlich um Leistungen, die der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit dienen), sondern es sich beim "Keilen" von Vereinmitgliedern um Vermittlungen von Vereinsmitgliedschaften handle. Bei Werbeleistungen oder Öffentlichkeitsarbeit ist üblicherweise kein direkter Zusammenhang mit einem Geschäftserfolg gegeben. Die Beschaffung von Vereinsmitgliedern und Abrechnung mit einem Prozentsatz des Mitgliedsbeitrages ist als Vermittlungsleistung einer Vereinsmitgliedschaft zu sehen, deren Ort der sonstigen Leistung im Inland gelegen ist.

Hinsichtlich des **Körperschaftsteuerbescheides 1995** bringt die Betriebsprüferin Folgendes vor:

Die Hingabe des Leihgeldes in Höhe von 400.000,00 S an die , auf Werkvertragsbasis arbeitenden Frau KB stellt keinen Beweis für die Fremdüblichkeit der Geldhingabe an Herrn Albert K. dar. Wie aus einer Vorhaltsbeantwortung vom 12. Jänner 2000 ersichtlich wurden bei Frau KB zur Besicherung des Darlehens Wechselakzepte (ein Akzept zu 100.000,00 S

sowie zwei Akzepte zu 150.000,00 S) gezeichnet. Es wurden auch Diskontzinsen und -spesen an Frau KB weiterbelastet. Was die Laufzeit des Leihgeldes an Frau KB betrifft, wurde aufgrund der im Zuge des Vorhaltes vom 15. Dezember 1999 übermittelten Unterlagen festgestellt, dass die 400.000,00 S an Frau KB im Jahr der Hingabe im Wege der Diskontierung der akzeptierten Wechsel rückgefordert wurden.

Herr Albert K. hingegen hat im Prüfungszeitraum weder Zinsenzahlungen, Tilgungen noch Sicherheiten vorweisen können. Die dem Berufungsschreiben beigelegte Verpfändungserklärung der Abfertigungsansprüche, datiert mit 10. November 1995, wurde der Betriebsprüfung erst bei der Schlussbesprechung am 7. Juni 1999 vorgelegt, obwohl Prüfungsbeginn bereits am 25. Mai 1998 war.

In einer **Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin** vom 19. April 2000 weist die steuerliche Vertretung beim Berufungspunkt "**nicht steuerbare Umsätze**" darauf hin, dass im Schreiben vom 1. Dezember 1998 an die Betriebsprüfung weitere Unterlagen wie Korrespondenz vorgelegt wurden, die die operativen Agenden der Geschäftspartnerin eindeutig belegen, wobei auf das Schreiben vom 22. Oktober 1999 (Ergänzung zur Begründung der Berufung) verwiesen wird. Bezüglich der Einordnung der Leistungen der Bw. als solche des § 3a Abs. 10 UStG 1994 wird bemerkt, dass die Bw. damit eine umfassende Öffentlichkeitsarbeit für ihre Kunden (Vereine) durchführt. Laufend werden Berichterstattungen und Informationen über diverse Vereinsaktivitäten in den Medien veröffentlicht. Der dadurch erreichte Bekanntheitsgrad in der Bevölkerung erleichtere auch die Arbeit des Werbeaußendienstes.

Zum Berufungspunkt der **verdeckten Gewinnausschüttung** bemerkt die steuerliche Vertreterin, dass erst nach Beendigung der Bucheinsicht vor Ort dieser Überprüfungspunkt der Abgabepflichtigen zur Kenntnis gebracht wurde, sodass mit 16. Juli 1998 eine schriftliche Darlegung des Inhaltes der mündlichen Vereinbarung erfolgen musste. Erst bei der nächsten Besprechung am 18. November 1998 in Wien wurden die Bedenken in Bezug auf die Fremdüblichkeit vorgehalten. Sofort bei der nächsten Besprechung in Wien am 7. Juni 1999 wurde die Verpfändungserklärung vom 10. November 1995 vorgelegt. Dass dies eine hinreichende Besicherung darstellt, ist durch die nunmehr erfolgte vorzeitige Tilgung unter Anrechnung dieser Abfertigungsansprüche wohl nachgewiesen. Ebenfalls widersprochen wird der Ansicht der Betriebsprüfung, dass eine Diskontierung akzeptierter Wechsel bei einem Kreditinstitut einer Rückforderung hingegabener Leihgelder entspricht.

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

Strittig ist, ob die Leistungen, die in der Aquirierung von Fördermitgliedern für das ÖH bestehen, und die von der FRA - einer Domizilgesellschaft in J. (Drittland) - an eine inländische Leistungsempfängerin – das ÖH - fakturiert worden sind, der Bw. zuzurechnen und der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind oder ob diese Leistungen **nicht steuerbar** in Österreich und damit in Österreich nicht zu versteuern sind.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen bilden.

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (Ritz, Kommentar zur BAO, § 115, Tz. 8ff). Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Parteien (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) u.a. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Diesfalls besteht somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht.

Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Verletzt die Partei die "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so hat das Finanzamt den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen (VwGH vom 23.2.1994, 92/15/0159).

Aufgrund der vorliegenden Erhebungen konnte folgender Sachverhalt festgestellt werden:

Die Bw. hat im Jahre 1995 Mitglieder für das ÖH geworben. Eine konkrete Leistungsbeziehungen zwischen ihr und der FRA – einer Firma, die ihren Sitz in J. hat - und eine zwischen

der FRA und dem ÖH konnte nicht konkret nachzuweisen werden. Als Beweis für beide Leistungsbeziehungen konnte lediglich jeweils ein schriftliches Vertragskonzept – jedoch ohne Unterschrift und Datum – vorgelegt werden. Über den Inhalt von mündlichen Vereinbarungen wurde darüberhinaus nichts mitgeteilt. Es konnten hingegen Zahlungsflüsse zwischen dem ÖH und der FRA in Höhe von 3.083.092,50 S und zwischen der FRA und der Bw. in Höhe von 3.000.906,00 S nachgewiesen werden.

Eine KSV-Auskunft betreffend die FRA mit Sitz in J. hat ergeben, dass eine Firma mit dem angefragten Wortlaut nicht ausfindig gemacht werden konnte und dass weder ein Eintrag im Handelsregister noch in örtlichen Nachschlagwerken besteht. Eine "fee note 96" vom 14. Februar 1996 (Beilage zum Schreiben vom 1. Dezember 1998) – ausgestellt von der Firma ATC (dieselbe Postanschrift wie die FRA) und gerichtet an die Firma "The Directors FRA Limited" - beinhaltet "company fees" 1996 und "trust fees" 1996.

Die KSV-Auskunft wird von der Bw. lediglich dahingehend kommentiert, dass es sich offensichtlich um einen Irrtum handle und da die Geschäftstätigkeit mit Ende 1995 eingestellt wurde und damit das Beibringen von Unterlagen für die Bw. erschwert ist und mit höheren Kosten verbunden wäre. Somit hat die Bw. jedoch der sie treffenden Mitwirkungspflicht nicht entsprochen. Dies auch vor dem Hintergrund, dass laut Berufungsvorbringen vom 30. September 1998 Herr Albert K. mittelbarer Alleineigentümer der Firma FRA in J. und gleichzeitig Geschäftsführer der Bw. ist und somit auch über diese Nahebeziehung ausreichende Information über die FRA beigebracht hätte werden können. Das Finanzamt ist daher zu Recht in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gelangt, dass eine exakte, formale und schriftliche Auftragsabwicklung zwischen der FRA und der Bw. (und ebenso zwischen der FRA und dem ÖH) nicht nachgewiesen werden konnte.

Vielmehr ist von einer direkten Leistungsbeziehung zwischen dem ÖH und der Bw. auszugehen, was beispielsweise ein Schreiben (Anlage 2 zum Fax vom 30. September 1998 mit aufkopierter Visitenkarte von Mister P.) der Bw. an die Firma ATC (zuhanden von Mister P.) bestätigt. Darin wird von der Bw. auf eine Bestätigung vom ÖH über die von ihnen für das ÖH geworbene Mitglieder Bezug genommen. Warum sollte das ÖH der Bw. die Anzahl der geworbenen Mitglieder mitteilen, wenn man nicht – abgesehen von der örtlichen Nahebeziehung (Bw. und ÖH haben ihren Sitz in Österreich im Gegensatz zur FRA im Drittland) dahinter eine direkte Leistungsbeziehung zwischen Bw. und ÖH annehmen müsste.

Weder im Betriebsprüfungs- noch im Berufungsverfahren erbrachte die Bw. einen Nachweis über die Tätigkeit der FRA. Dabei ist anzumerken, dass der angegebene Geschäftsführer

Mister P. – als einziger Ansprechpartner der FRA – laut Mitteilung der steuerlichen Vertreterin vom mittelbaren Alleineigentümer Herrn Albert K. – dem Geschäftsführer der Bw. – bestellt worden ist. Ein über eine übliche Geschäftsbeziehung hinausgehender Zusammenhang der Bw. und der FRA ist daher augenscheinlich.

Auch eine KSV-Auskunft hat hinsichtlich der Firma ATC in J. (dieselbe Postanschrift wie die FRA) ergeben, dass das Unternehmen in J. lediglich protokolliert ist, jedoch dort keinerlei Tätigkeit ausübt, es sich somit um eine reine Sitzgesellschaft handelt. Die Firma FRA verfügt über dieselbe Postanschrift wie die Firma ATC, ihr Bankkonto bei der "Royal Bank of Scotland" lautet auch auf FRA c/o ATC.

Die ATC ist mit der Buchführung und dem Management der FRA beauftragt, was insbesondere die "fee note 96", in der "company fees" und "trust fees" angeführt sind, bestätigen soll. Eine solche "note", die für das Jahr 1996 ausgestellt ist, kann nicht als Erklärung auf Sachverhalte für das Jahr 1995 herangezogen werden. Sie bestätigt in der Art der verrechneten Leistungen (wie "exempt tax" als fixe Steuer für Briefkasten, "registered office" als Kosten für eine Postadresse, über die sie beispielsweise für Behörden erreichbar sind) jedoch das Vorliegen einer sogenannten Domizilgesellschaft. Unter Domizilgesellschaften werden Gesellschaften verstanden, die der missbräuchlichen Einschaltung und der Steuerumgehung dienen. Entscheidend ist, dass das betreffende Gebilde als solches nach außen hin auftritt und dass es eine gewisse Organisationsstruktur aufweist, die es befähigt, selbst Leistungen im Sinne des UStG zu erbringen. Fehlt dieses Mindestmaß an Organisation, weil z.B. das Gebilde aufgrund fehlender sachlicher und personeller Ausstattung selbst nicht in der Lage ist, die Leistungen zu erbringen, erscheint eine Zurechnung von Leistungen an die dahinter stehende Person oder Personengruppe möglich.

Im vorliegenden Fall konnte für die Firma FRA laut KSV-Auskunft keine Eintragung in einem Handelsregister noch in anderen örtlichen Nachschlagwerken gefunden werden. Deren Management wird von der Firma ATC – einer reinen Sitzgesellschaft – ausgeübt. Als Ansprechpartner und einzige natürliche und somit handelnde Personen wurden Mister P. und Herr Albert K. (Geschäftsführer der Bw.) genannt. Weitere Personen insbesondere Angestellte wurden nicht angeführt. Ein Mindestmaß an personeller Ausstattung ist daher nicht erfüllt. Als Sitz der Firma FRA wird J. angeführt, wobei es um dieselbe Adresse wie für die Firma ATC. handelt. Die Anschrift ihres ausländischen Bankkontos wird in folgender Weise geführt: FRA c/o ATC. Die FRA verfügt über keine eigenen Telefon- und Faxnummern. Ein Mindestmaß an sachlicher Ausstattung ist daher auch nicht vorhanden.

Da der Firma FRA dieses Mindestmaß an Organisationsstruktur fehlt, kann sich der unabhängige Finanzsenat nur den Zweifeln des Finanzamtes anschließen, dass die FRA überhaupt nicht in der Lage ist, Geschäfte tatsächlich auszuführen. Die vorgelegten Vertragskonzepte können nicht zum Nachweis von Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und der FRA und zwischen der FRA und dem ÖH herangezogen werden, weil die Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung (Vorhalt vom 25. August 1998, vom 14. September 1998), keine weiteren Unterlagen zu den möglichen vertraglichen Leistungsbeziehungen vorgelegt hat. Zahlungsflüsse allein können für das Vorliegen von Leistungsbeziehungen nicht ausschlaggebend sein, sondern es ist entscheidend, dass Leistungen tatsächlich ausgeführt worden sind, um von einer umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehung ausgehen zu können.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes unter Berücksichtigung der die Bw. treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht ist dem Finanzamt zuzustimmen, wenn es nicht von zwei Leistungsbeziehungen, sondern von einer Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem ÖH ausgegangen ist, die in Österreich steuerbar ist.

Es erübrigt sich daher in weiterer Folge zu prüfen, ob es sich bei dieser in Österreich steuerbaren Leistung um eine Werbeleistung im Sinne des § 3a Abs. 10 Z 2 UStG 1994 oder um eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 12 UStG 1994 handelt. Da in der Leistungsbeziehung zwei österreichische Unternehmer beteiligt sind, wäre in beiden Fallvarianten von einer steuerbaren Leistung in Österreich auszugehen.

Strittig ist weiters das Vorliegen von **verdeckten Ausschüttungen** für eine Darlehensgewährung an den Herrn Albert K., Prokurist der Bw. und Ehemann der zu 99 % beteiligten Gesellschafterin Frau Gertrude K., in Höhe von 1.000.000,00 S.

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

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben, was nach Abs. 2 Z 1 lit. a auch für verdeckte Ausschüttungen gilt.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge der Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (=der Schuldner der Kapitalerträge) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Ausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern oder nahestehenden Personen Vermögensvorteile zuwenden, die nicht ohne weiters als Ausschüttungen erkennbar sind und die fremde Personen unter denselben Bedingungen nicht gewährt werden würde.

Dass Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihrem Gesellschafter steuerlich anerkannt werden können, sind ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen danach von vornherein klar und eindeutig sein, nach außen in Erscheinung treten und einem Fremdvergleich standhalten (VwGH vom 26.9.1985, 85/14/0079). Diese Kriterien müssen bereits zu jenem Zeitpunkt vorliegen, in dem die vertraglichen Gestaltungen Anwendung finden sollen. Die Beweislast für ein behauptetes Vorliegen einer rechtzeitigen Vereinbarung trifft in diesem Fall die Kapitalgesellschaft und ihre Eigentümer. Es sind der Körperschaft und dem Eigentümer der Abschluss formal ordnungsgemäßer Vereinbarungen umso eher zuzumuten und als fremdüblich zu erwarten, je höher der Eigentümer beteiligt und je größer das Volumen oder die Bedeutung des konkreten Rechtsgeschäftes ist (Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 8, Anm. 17).

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft – zu Unrecht – vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Ob Personen unmittelbar Vorteilsbezieher sind oder nicht, ist für den Ausschüttungstatbestand nicht von Bedeutung. Empfangen Nichtgesellschafter unmittelbar Vorteile von einer Körperschaft, die nur durch die Eigentümereigenschaft einer anderen Person begründbar und verursacht sind (dem Eigentümer nahestehenden Personen), ist der Ausschüttungstatbestand ebenfalls denkbar. In diesem Fall ist der Eigentümer als Empfänger der verdeckten Ausschüttung zu erfassen. Eine Nahebeziehung zum Eigentümer kann sich aus familiären, verwandtschaftlichen, freundschaftlichen usw. Gründen ergeben.

Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb der Körperschaft veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Soweit eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern Vorteile zuwendet, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht zugestehen würde, sind diese Zuwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (VwGH vom 10.7.1996, 95/15/0181). Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird dabei durch Fremdvergleich ermittelt, wobei entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem Fremden (Nichtgesellschafter) ebenfalls gewährt hätte.

Dass Gesellschafter einer GmbH oder ihnen nahestehenden Personen aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen" tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit der sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte:

Im Erkenntnis vom 31.3.1998, 96/13/0121, führt er aus, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. Auch dass im Rahmen des Jahresabschlusses Zinsen verbucht wurden, ist für den tatsächlichen Abschluss eines entsprechenden Darlehensvertrages ebenfalls kein ausreichender Beweis (VwGH vom 31.7.2002, 98/13/0011).

Der VwGH hat mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, zumal im Fall eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss.

Im streitgegenständlichen Fall ist dem Prokuristen der Bw. und Ehemann der Gesellschafter-Geschäftsführerin am 10. November 1995 ein Darlehen in Höhe von 1.000.000,00 S zugewendet worden. Ein Geldfluss wird nicht bestritten. Es fehlt jedoch zu diesem Zeitpunkt nicht nur eine Vereinbarung über die Höhe der Rückzahlungsraten, sondern auch ein nur annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin, die Fälligkeit der Zinsen oder die Festlegung von Sicherheitsleistungen. Aufgrund dieser Tatsachen zweifelt der unabhängige Finanzsenat – ebenso wie die Betriebsprüfung – daher an der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsverpflichtung aus dem Rechtstitel eines Darlehensvertrages.

Auch der Hinweis, dass Herr Albert K. im Falle eines Abfertigungsanspruches diesen als Sicherheit zur Darlehenstilgung abtritt, unterstützt das Berufungsbegehren nicht. Aus der am 16. Juli 1998 getätigten Aussage der Gesellschafter - Geschäftsführerin Gertrude K. ("im Falle eines Abfertigungsanspruches") ist nicht klar ersichtlich, ob nicht einmal sie sich im klaren ist, dass ein Abfertigungsanspruch besteht. In der Bilanz 1995 wurde jedenfalls für Herrn Albert K. eine Abfertigungsrückstellung in Höhe von 294.340,00 S gebildet. Auch die im Zuge der



Schlussbesprechung am 7. Juni 1999 (über ein Jahr nach der Auskunft vom 16. Juli 1998) vorgelegte Verpfändungserklärung (datiert mit 10. November 1995) vermag die Rechtsansicht – wie die Betriebsprüfung richtig ausführt - in Bezug auf eine verdeckte Ausschüttung nicht zu ändern. Für den unabhängigen Finanzsenat ist es nicht nachvollziehbar, dass die Bw. eine Sicherheitsleistung erst über ein Jahr nach Beginn der Betriebsprüfung bekannt gibt. Zumindest nach der Besprechung am 16. November 1998 wusste die Bw. – wie sie selbst ausführt - von den Bedenken der Betriebsprüfung.

Nach Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.12.1973, Zl. 979/72 sowie vom 3.5.1983, Zl. 82/14/0277) sind rückwirkende Vereinbarungen (für die Vergangenheit) nicht zu beachten. Die von der Judikatur geforderten Kriterien, wie im streitgegenständlichen Fall die Klar- und Eindeutigkeit nach außen hin sowie die Fremdüblichkeit, müssen zu jenem Zeitpunkt vorliegen, in dem die vertraglichen Gestaltungen Anwendung finden sollen. Die Beweislast für ein behauptetes Vorliegen einer rechtzeitigen Vereinbarung trifft in diesem Fall die Körperschaft und ihre Eigentümer.

Im vorliegenden Fall ist ein Geldfluss bzw. die Hingabe des Darlehens durch die Körperschaft an den Prokuristen im Jahre 1995 erfolgt, nähere Umstände wie die Rückzahlung sind erst im Zuge der Betriebsprüfung im Jahre 1998 bzw. 1999 bekannt geworden.

Die Hingabe des Darlehens durch die Körperschaft an einen Gesellschafter bzw. einer ihm nahestehende Person kann eine Einkommensverwendung verdecken und als Ausschüttung zu behandeln sein, wenn das Fehlen wesentlicher für ein Darlehensverhältnis sprechender Vertragselemente (z.B. über Verzinsung, Tilgung und Sicherheitsleistung) dafür sprechen, dass eine Darlehensgewährung nicht beabsichtigt oder eine Tilgung bereits im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszuschließen ist.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.9.1985, Zl. 85/14/0079, werden einige Kriterien genannt, welche nach dessen Ansicht dafür sprechen, dass eine Rückzahlung nicht gewollt ist. Es entspricht nämlich keineswegs einem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden, keinen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbar Rückzahlungstermin zu vereinbaren sowie die Fälligkeit der Zinsen nicht festzulegen. Schließlich ist es unter Fremden nicht üblich, Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen. Die vermeintliche Verpfändungserklärung der Abfertigungsansprüche als Sicherheitsleistung ist wie die Ratenzahlungen ab November 1998 zu spät erfolgt, zumal die Abfertigung laut Bilanz 1995 697.779,00 S (9 x 77.531,00 S) betragen hätte statt der zugewendeten 1.000.000,00 S und überdies ist es für den unabhängigen Finanzsenat nicht glaubwürdig, dass die

Verpfändungserklärung, die erst ein Jahr nach Beginn der Betriebsprüfung auftaucht, tatsächlich am selben Tag wie die Darlehenshingabe – nämlich am 10. November 1995 – ausgestellt worden sein soll.

Festzuhalten ist weiters, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Darlehenshingabe getroffen wurden, d.h. es gibt keine Vereinbarungen zur Rückzahlung, zu den Zinsen oder zu den Sicherheitsleistungen. Ein zinslos gewährtes Darlehen spricht zwar nicht grundsätzlich gegen den Darlehenscharakter, die Zinslosigkeit kann nur im Zusammenhang mit anderen unüblichen Vertragsbedingungen als Indiz gegen die Darlehenseigenschaft gewertet werden. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist es nicht nur unter Fremden unüblich, Darlehen ohne entsprechende Abmachungen zu gewähren, sondern auch Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen oder Tilgungen vorzunehmen. Eine Sicherheitsleistung ist laut obigen Argumenten nicht wirklich erfolgt bzw. mit einer Tilgung wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung ab November 1998 begonnen. Es waren daher insgesamt im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung am 10. November 1995 keiner der von der Judikatur geforderter wesentlicher für ein Darlehensverhältnis sprechender Vertrags-elemente (wie über Verzinsung, Tilgung und Sicherheitsleistung) gegeben, sodass von deren Rechtsgrundlosigkeit auszugehen ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 31.3.1998, Zl. 96/13/0121, ausgesprochen, dass die dem Gesellschafter zugeflossenen Beträge schon aus der völligen Rechtsgrundlosigkeit dieser Zuflüsse als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter bzw. an eine ihr nahestehende Person zu beurteilen sind. Dass keine Gesellschaft einem Fremden rechtsgrundlos Gelder zuwenden würde, liegt ebenso auf der Hand wie die von der Betriebsprüfung nach Lage des Falles beurteilte Fremdvergleichsuntauglichkeit der gewährten Zuwendungen.

Da im Ausmaß der Beteiligung der Gesellschafterin (streitgegenständlich 99%) und der Bedeutung des Darlehensgeschäftes (wovon man bei einer Hingabe von 1.000.000,00 S ausgehen kann), die Erwartungen an einer fremdüblichen Vereinbarung steigen, war im vorliegenden Fall von einer besonders korrekten und ordnungsgemäßen Vereinbarung auszugehen.

Die Hingabe eines Leihgeldes an KB stellt jedenfalls keinen Beweis für die Fremdüblichkeit der Geldhingabe an Herrn Albert K. dar.

Die Bw. war aber nicht im Stande, den Rechtsgrund der durch die Zuwächse gedingten Vermögensabflüsse durch Vorlage von entsprechend klaren, eindeutigen, nach außen hin erkennbaren fremdüblichen Darlehensverträgen – wie sie von der Judikatur gefordert werden

– nachzuweisen. Die Betriebsprüfung hat daher zu Recht den streitgegenständlichen Darlehensvertrag als verdeckte Ausschüttung qualifiziert, weil die der Gesellschafterin bzw. einer ihr nahestehenden Person zur Verfügung gestellten Beträge keine im Fremdvergleich üblichen Vereinbarungen eines ernst gemeinten Darlehensvertrages auswiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 21. September 2004