



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Gerhard Stich, 1020 Wien, Aspernbrückengasse 2, vom 4. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 22. Dezember 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) für den Zeitraum 2005-2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2006 und Haftung für Kapitalertragsteuer bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2007 wird abgeändert.

Das Einkommen 2007 beträgt 260.820,75 Euro, die Körperschaftsteuer 2007 beträgt 65.205,19 Euro.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Berufungswerberin (Bw) über die Jahre 2005-2007 wurden mannigfaltige Feststellungen getroffen, denen das Finanzamt in den KöSt-Bescheiden gefolgt ist. Unter Tz 1 führt der **Bp-Bericht** aus, die 50%-Beteiligung an der A GmbH (in weiterer Folge A) resultiere aus der Firmengründung vom 23.2.2005. Die Anschaffungskosten haben 17.500 Euro betragen. Zum Bilanzstichtag 31.1.2006 sei bereits eine Teilwertabschreibung von 17.499 Euro (Teilwert 1 Euro) erfolgt. Am 28.4.2006 habe die Bw

Bankverbindlichkeiten in Höhe von 45.000 Euro von der A übernommen und als Darlehensforderung gebucht. Bei Veräußerung der Beteiligung im Jahr 2007 sei die Darlehensforderung zur Gänze abgeschrieben worden. Aufgrund der Vermögenslosigkeit der A zum Zeitpunkt der Übernahme handle es sich bei der Verbindlichkeitsübernahme um eine verdeckte Einlage, die zur Erhöhung der Anschaffungskosten der A-Beteiligung führe. Daher sei die Abschreibung 2007 gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre zu verteilen (38.571,43 Euro Zurechnung 2007).

In Tz 2 wird festgestellt, die Bw habe eine Beteiligung an der Di GmbH (in weiterer Folge Di) besessen und dieser gegenüber eine Darlehensverbindlichkeit in Höhe von 105.000 Euro. Im Wirtschaftsjahr 2007 sei man übereingekommen, die Darlehensverbindlichkeit gegen eine Ausschüttung in gleicher Höhe gegenzurechnen, weil die Bw die Beteiligung ohne Restschulden habe abstoßen wollen. Zum Ende des Wirtschaftsjahres 2007 sei eine Teilwertabschreibung im Ausmaß von 180.000 Euro vorgenommen worden. Dies sei im Hinblick auf die im Bilanzerstellungszeitraum bereits bekannte Beteiligungsveräußerung im Wirtschaftsjahr 2008 erfolgt. Aus Aufzeichnungen des Gesellschafters der Bw gehe hervor, dass die Ausschüttung Einfluss auf die Verkaufspreisfindung und damit auf die Teilwertabschreibung gehabt habe. Aus den Berechnungen sei ersichtlich, dass der mit der Ausschüttung saldierte Darlehensbetrag bei der Ermittlung des Kaufpreises außer Ansatz gelassen worden sei. Die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung sei daher gemäß § 12 Abs 3 Z 1 KStG hinzuzurechnen. Die Beteiligung sei auch nicht im Umlaufvermögen gehalten, weil das Beteiligungsausmaß 100% betragen habe und sich die Geschäftsfelder der Bw und der Beteiligung deckten, was für einen engen funktionalen Zusammenhang spreche.

Nach Tz 3 sei aus Unterlagen im Zuge einer Hausdurchsuchung hervorgekommen, dass es kaum Stornos gebe. Weiters ermögliche das Abrechnungssystem eine ziffernmäßige Stornoauswertung, die von der Bw nicht lückenlos vorgelegt worden sei. Statt 215.810 Euro seien daher maximal 30.000 Euro Rückstellungen Stornoreserve zu bilden.

Unter Tz 5 werden Ballkarten diverser Jagdvereine und Rechts- und Beratungskosten für die Auseinandersetzung der beiden Gesellschafter der Bw als nicht betrieblich veranlasst nicht anerkannt, Vorsteuern entsprechend gekürzt und verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter PS (in weiterer Folge PS) angenommen.

Nach Tz 7 sei eine periodengerechte Abgrenzung der im Kaufpreis für die Di GmbH enthaltenen weiterverrechneten Verwaltungskosten für April 2006 bis März 2007 vorzunehmen. Von 40.000 Euro in 2008 geleistetem Kaufpreisbestandteil seien daher 10/12 bereits 2007 zu berücksichtigen.

Zu Tz 8 führt die Bp aus, dass Auslandsprovisionen für Coaching nicht anzuerkennen seien, weil ihnen keine Leistung gegenüber stehe. Mit Ausnahme der Zahlungen an CD (in weiterer Folge D) habe PS gestanden, dass die angeblichen Aufwendungen der Bw von den Empfängern an ihn weitergeleitet worden seien. Die Bp gehe aber auch hinsichtlich D von Rückflüssen an PS aus, weil keine stichhaltigen Nachweise über erfolgte Beratungsleistungen haben erbracht werden können (bloß rudimentäre Handnotizen über triviale Geschäftsideen; Bekanntheit des Herrn D lediglich als Kunde, nicht als Berater in der Belegschaft der Bw; Verwicklung des Herrn D in zahlreiche Betrugsfälle lt. Internetrecherche; kein über das Wissen des PS hinausgehendes Fachwissen des Herrn D, um ihn entsprechend weiterbilden zu können). Die so an den Gesellschafter PS geflossenen Beträge seien daher auch allesamt als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln.

In der **Berufung** bringt die Bw dagegen im einzelnen vor:

Zu Tz 1 des Bp-Berichtes: Die Bp verkenne den zeitlichen Ablauf. Ursprünglich sei ein erfolgversprechendes Modell vorgelegen, erst durch die unvorhersehbare Absage aus den USA bezüglich gebrauchter Lebensversicherungen sei der A die Geschäftsgrundlage entzogen gewesen, wodurch der Kredit nicht zurückbezahlt habe werden können.

Zu Tz 2 des Bp-Berichtes: Jeder Unternehmer werde versuchen, eine Beteiligung, die sich nicht als erfolgversprechend darstelle, ohne Restschulden wieder zu verwerten. Die Ausschüttung von 105.000 Euro sei aus dem Bilanzgewinn von 174.544,31 Euro erfolgt und stehe in keinem zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhang mit dem ein halbes Jahr später erfolgten Verkauf. Die Anteile seien nur kurzfristig im Betriebsvermögen gehalten worden. Rasch sei der Bw klar geworden, dass die Anteile mittelfristig problematisch seien und wieder veräußert werden sollen, weshalb sie von Beginn an im Umlaufvermögen ausgewiesen worden seien.

Zu Tz 3 des Bp-Berichtes: Die Bw habe noch nicht lange genug bestanden für ausreichende Erfahrungswerte. Aus der Auskunft großer Versicherungsgesellschaften (Aspecta, CMI) sei hervorgegangen, dass ein Risiko von rund 10% aller Verträge abgeleitet werden könne. Es handle sich nicht um eine Momentaufnahme, da Stornos nicht regelmäßig erfolgten.

Zu Tz 5 des Bp-Berichtes: Bei den Ausgaben für Jägerball-Eintrittskarten handle es sich um Einladung von Kunden oder Interessenten, die im betrieblichen Interesse erfolgt seien. Soweit nicht steuerlich abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen vorlägen, seien diese 2007 berücksichtigt worden. In den Folgejahren werde eine entsprechende Berücksichtigung in der Erklärung erfolgen. Verdeckte Ausschüttungen lägen nicht vor.

Zu Tz 7 des Bp-Berichtes: Die Hinzurechnung könne mangels Unterlagen nicht nachvollzogen werden. Bei dem von der Bp erwähnten Dokument handle es sich offensichtlich um eine Absichtserklärung, die beim Verkauf nicht umgesetzt worden sei.

Zu Tz 8 des Bp-Berichtes: Die Qualität einer Ausbildung zu beurteilen, obliege nicht dem Finanzamt. Die Summe von 130.000 Euro über vier Jahre verteilt entspreche rund 30.000 Euro jährlich, was 1,5-2% des Jahreshonorarumsatzes seien. Einschlägige Richtlinien für Freiberufler sähen wesentlich höhere Fortbildungskosten vor. Dass Herr D den Mitarbeitern nur als Kunde bekannt gewesen sei, beweise, dass er als Coach tätig sei, weil PS als Eigentümer der Bw nicht seinen Mitarbeitern gegenüber offenlegen werde, welche Geheimnisse seinen Erfolg begründeten. Herr D habe auch mehrfach europaweit Bücher aufgelegt, deren Titel und Inhalte genauso einfach strukturiert seien, wie die Aufzeichnungen, die eben der Bw zum Beweis der Richtigkeit des Coachings vorgelegt worden seien. Herr D sei überdies einer der zehn besten Coaches für Finanzdienstleistungen, sein Tageshonorar betrage laut Auszug aus einem Ranking ein Vielfaches dessen, was die Bw bezahlt habe.

In der **Stellungnahme** zur Berufung entgegnet das Finanzamt:

Zu Tz 1 des Bp-Berichtes: Der Bp sei ein Schreiben vom Jänner 2006 zur Kenntnis gebracht worden, aus dem die Rückabwicklung des Geschäftsmodells hervorgehe. Der durch die Rückabwicklung entstandene Negativsaldo von 90.000 Euro auf dem Girokonto der A habe von den beiden Gesellschaftern zu je 50% gedeckt werden müssen, um einen Konkurs abzuwenden. Aufgrund des Scheiterns des Geschäftsmodells hätte im April 2006 kein Fremder ohne entsprechende Sicherheiten ein derartiges Darlehen gewährt.

Zu Tz 2 des Bp-Berichtes: Der zeitliche und inhaltliche Zusammenhang sei schon dadurch gegeben, dass der Gesellschafterbeschluss die Ausschüttung betreffend und der Vertrag über die Beteiligungsveräußerung am gleichen Tag abgewickelt worden seien.

Zu Tz 3 des Bp-Berichtes: Die Bw bestehe seit 2004, der nunmehrige Alleingesellschafter PS sei bereits zuvor im „Versicherungsgeschäft“ tätig gewesen und habe daher ausreichend Erfahrung mit Storni haben müssen. Aus einem im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Mailverkehr sei zu entnehmen, dass der ehemalige Gesellschafter WS (in weiterer Folge WS) massive Bedenken wegen der weit überzogenen Rückstellung geäußert habe. Der Bp sei eine Liste vorgelegt worden, wonach die Stornos im Zeitraum Februar 2007 bis April 2009 ca. 30.000 Euro betragen haben, wovon auf Abschlüsse vor 31.1.2007 lediglich 10.482,85 Euro entfallen seien. Darüber hinaus sei anzumerken, dass die Haftungszeit für Storni aus Lebensversicherungsverträgen für Abschlüsse bis 31.12.2006 (letztgeprüfte Bilanz: 31.1.2007) idR maximal zwei Jahre gewesen sei (danach fünf Jahre).

Zu Tz 5 des Bp-Berichtes: Von der Bw seien als Repräsentationsaufwand die Konten 7655 bis 7657 erklärt worden. Die von der Bp gekürzten Ballaufwendungen seien jedoch auf dem Konto 7650 (Werbeaufwand) gebucht. Den Ausgaben käme repräsentativer Charakter zu, sie dienten der privaten Lebensführung der Ballbesucher und der Förderung des gesellschaftlichen Ansehens des Gesellschafters. Dass der Gesellschafter Nutznießer der von der Bw getragenen Aufwendungen sei, führe zur verdeckten Ausschüttung. Der Gesellschafter PS sei überdies leidenschaftlicher Jäger, weshalb die Ausgaben mit seiner privaten Neigung zusammenfielen. Für eine Abziehbarkeit bei der Bw hätte der unmittelbare Werbezweck und Werbeerfolg von der Bw belegt werden müssen, was im Bp-Verfahren nicht gelungen sei.

Zu Tz 7 des Bp-Berichtes: In einem beschlagnahmten Ordner für das Wirtschaftsjahr 2008 finde sich eine AR 483/07 mit Datum 1.6.2007 über 40.000 Euro zuzüglich USt. Der beigelegte Bankbeleg weise als Zahlungsgrund „Rg Nr 483/07, Büromiete u. Werwaltungsk“ aus. Die Buchung des Geschäftsfalles sei erst im Wirtschaftsjahr 2008 mit dem Buchungsvermerk AR 483/07 erfolgt, hätte jedoch abgegrenzt werden müssen.

Zu Tz 8 des Bp-Berichtes: Der wirtschaftliche Erfolg des Herrn D basiere nicht auf seriöser Finanzberatung, sondern auf kriminellen Machenschaften wie Pyramidenspielen. Im übrigen sei darauf hingewiesen, dass beim Einzelunternehmer PS fingierte Fremdleistungen betreffend Herrn D erfasst worden seien, worüber ein Geständnis vorliege.

In der **Gegenäußerung** dazu führt die Bw aus:

Zu Tz 1 des Bp-Berichtes: Die Bw habe sich das Gewinnpotential eines neuen Geschäftsmodells neben anderen Aktivitäten mit einem Darlehen gesichert. Nach Absage aus den USA seien die Vorlaufkosten frustriert gewesen.

Zu Tz 2 des Bp-Berichtes: Jeder Gesellschafter werde, solange er noch Einfluss auf die Gesellschaft habe, danach trachten, zumindest einen Teil des Bilanzgewinnes ausgeschüttet zu erhalten. Dies sei ein üblicher Vorgang, aus dem kein Zusammenhang mit dem Verkauf abgeleitet werden könne.

Zu Tz 3 des Bp-Berichtes: Das Stornorisiko eines Einzelunternehmers sei nicht vergleichbar mit dem Stornorisiko, das sich aus den Vertragsabschlüssen von Mitarbeitern ergebe. Dass die Bp auf der Auswertung vergangener Stornos bestehe, gehe am Problem der Schätzung des zukünftigen Ausfallsrisikos vorbei. Das Mail des ehemaligen Gesellschafters WS liege der Bw nicht vor und könne auch keine Beweiskraft haben, weil WS die wirtschaftlichen Probleme der Gesellschaft wesentlich verursacht habe und durch eine Vielzahl von Anzeigen der Gesellschaft ständig Schaden zugefügt habe.

Zu Tz 5 des Bp-Berichtes: Die Bw habe nachweislich beträchtliche Umsätze aufgrund von Anbahnungen bei Jagden und ähnlichen Veranstaltungen getätigt. Dies werde auch nach außen hin dokumentiert (Unternehmensinformation am Tisch). Eine Aufstellung mit entsprechenden Erlösen, die durch Anbahnung über Jagdveranstaltungen entstanden seien, könne jederzeit vorgelegt werden. Dies sei von der Bp jedoch bisher nicht gefordert worden.

Zu Tz 7 des Bp-Berichtes: Aufgrund der Beschlagnahme habe in die Unterlagen bisher nicht eingesehen werden können. Die Stellungnahme werde innerhalb von zwei Wochen nachgereicht.

Zu Tz 8 des Bp-Berichtes: Die von der Bp zitierten Quellen aus dem Internet seien Magazine oder Privatmeinungen und daher wenig aussagekräftig. Die erbrachten Leistungen seien durch eine Vielzahl von Unterlagen zumindest glaubhaft gemacht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Darlehen an die A GmbH (Tz 1 des Bp-Berichtes)

Die Bw hat sich im Zuge der Gründung der A GmbH mit 23.2.2005 mit 50% an deren Stammkapital beteiligt und ihre Einlage voll eingezahlt, woraus sich Anschaffungskosten von 17.500 Euro ergeben haben. Zum Bilanzstichtag 31.1.2006 ist die Beteiligung auf einen Euro abgeschrieben worden. Die Teilwertabschreibung wurde steuerlich auf sieben Jahre verteilt. Am 28.4.2006 hat die Bw im Ausmaß ihrer Beteiligung einen negativen Girokontostand von 90.000 Euro der A GmbH abgedeckt, indem sie der A eine als Darlehen behandelte Zahlung von 45.000 Euro geleistet hat. Im Wirtschaftsjahr 2007 ist die Darlehensforderung erfolgswirksam in voller Höhe abgeschrieben worden. Die als Darlehensforderung bezeichnete Zahlung wurde jedoch vom Finanzamt steuerlich als Einlage behandelt.

Das Finanzamt führt die einzelnen Schritte im Zusammenhang mit der „Darlehensforderung“ unter Datumsangaben an. Daraus ist eindeutig ersichtlich, dass im Zeitpunkt der von der Bw behaupteten Darlehensgewährung im April 2006 die A-Beteiligung bereits völlig wertlos gewesen ist. Sonst hätte das Finanzamt die gründungsnahe Teilwertabschreibung zum 31.1.2006 nicht zugelassen (VwGH 28.11.2001, [99/13/0254](#)). Im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung war das Geschäftsmodell der Beteiligungsgesellschaft bereits gescheitert. In dieser Situation hätte ein fremder Dritter kein unbesichertes Darlehen gewährt, weshalb die Zahlung von 45.000 Euro durch die Bw gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen ist. Die Bw vermag mit ihrer Behauptung, das Finanzamt verkenne den zeitlichen Ablauf, nichts anderes zu belegen, weil sie sich auf die Schilderung von Allgemeinplätzen beschränkt,

ohne datumsmäßig ihre Schilderung des zeitlichen Ablaufes in irgend einer Weise zu konkretisieren.

Leistet ein Gesellschafter an seine Gesellschaft Zahlungen unter dem Titel einer Darlehenshingabe, so hat diese Darlehenshingabe fremdüblich ausgestaltet zu sein. Fehlt es an diesem Element, was hier der Fall ist, ist die Zahlung gesellschaftsrechtlich veranlasst und als Einlage zu behandeln. Die 45.000 Euro sind daher auf die A-Beteiligung zu aktivieren. Der Veräußerungsverlust, der sich aus den erhöhten Anschaffungskosten ergibt, ist sodann gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre zu verteilen.

2. Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung (Tz 2 des Bp-Berichtes)

Die Di GmbH ist im April 2006 als Anlagevermögen erworben und im Wirtschaftsjahr 2007/2008 im Juni 2007 veräußert worden. Im Wirtschaftsjahr 2006/2007 ist diese Veräußerung bereits vorbereitet worden. Zeitgleich wurde von der Di GmbH eine Ausschüttung von 105.000 Euro beschlossen, die an die Bw nicht ausbezahlt wurde, sondern mit einer Darlehensverbindlichkeit der Bw gegengerechnet worden ist. Zum 31.1.2007 nahm die Bw schon in Hinblick auf den vereinbarten Verkaufspreis eine Teilwertabschreibung an der Di GmbH vor. Die damit zusammenhängende Wertminderung ist zum Teil auf die Ausschüttung zurückzuführen.

Die Ursache für die Teilwertabschreibung an der Di GmbH war der bereits vereinbarte Kaufpreis. In diesem Kaufpreis war das Vermögen der Di GmbH berücksichtigt. In die Bewertung einer Beteiligung fließen die erwartbaren Zukunftserträge aus dem betriebsnotwendigen wie nicht betriebsnotwendigen Vermögen ein. Ausschüttbare Beträge, die in der Folge ausgeschüttet werden, stellen einen Überbestand an liquiden Mitteln dar und sind für Zwecke der Unternehmensbewertung dem nicht betriebsnotwendigen Vermögen zurechenbar (vgl Punkt 3.5 des Fachgutachtens zur Unternehmensbewertung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, KFS BW1). Eine Ausschüttung führt somit in der Regel zu einer den Teilwert berührenden Wertminderung, sofern diese nicht durch gestiegene Zukunftserwartungen kompensiert wird oder durch gravierende Einbrüche der Zukunftserwartungen überlagert wird.

Die Bw hat sich darauf beschränkt, die Ausschüttung als normalen Vorgang zu bezeichnen. Damit konnte sie aber nicht dartun, weshalb eine zeitgleich mit den Verkaufsverhandlungen durchgeführte Ausschüttung keinen mindernden Einfluss auf den Kaufpreis gehabt hätte. Dass die Ausschüttung mit einer Forderung an die Bw gegengerechnet wurde, ist unbeachtlich, da dies ein der Ausschüttung nachgelagerter Vorgang ist, welcher der Einkommensverwendung zuordenbar ist. Die Gleichzeitigkeit auch dieser Saldierung und Nichtberücksichtigung der

Forderung im Kaufpreis spricht jedoch zusätzlich für das Vorliegen der ausschüttungsbedingten Wertminderung. Die Bw hat selbst eingeräumt, dass die Bestrebungen zur Lastenfreiheit aus der abzustoßenden Beteiligung mit der geplanten Veräußerung in Zusammenhang stehen. Daher ist ihr Bestreiten des Zusammenhanges nicht nachvollziehbar.

Die Beteiligung ist unabhängig von der buchhalterischen Behandlung bei der Bw dem Anlagevermögen zuzuordnen. Eine 100%-Beteiligung pflegt nicht zu bloßen Spekulationszwecken erworben zu werden, sondern dient in der Regel länger dem Unternehmen. Durch die Deckung der Geschäftsfelder der Bw und der Beteiligung ist ein enger funktionaler Zusammenhang gegeben, wie das Finanzamt zutreffend ausführt. In den Betriebsprüfungsunterlagen (HD-Auswertung, E01/018) findet sich ein von der Bw erstellter Businessplan für die Di GmbH für den Zeitraum 2006-2012, was eindeutig auf eine längere Behalteabsicht im Anlagevermögen hinweist. Dass die Bw relativ rasch daraufgekommen ist, dass sie sich von der Beteiligung wieder trennen möchte, ändert nichts an der Anlagevermögens-Eigenschaft. Es ist auf die Bestimmung im Betrieb abzustellen, nicht auf die letztlich tatsächliche Behaltdauer des Wirtschaftsgutes.

Gemäß § 12 Abs 3 Z 1 KStG sind Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen iSd § 10 KStG nur insoweit abziehbar, als nachgewiesen wird, dass die Wertminderung nicht mit Ausschüttungen in ursächlichem Zusammenhang steht. Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, eine bloße Glaubhaftmachung genügt nicht (*Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG*²³, § 12 Tz 179).

Die Bw hat keine substantiierten Versuche unternommen, den Nachweis für den fehlenden Zusammenhang zwischen Ausschüttung und Wertminderung zu erbringen. Ausführungen zur Üblichkeit einer Ausschüttungen sind dafür ungeeignet, denn der Tatbestand des § 12 Abs 3 Z 1 KStG stellt nicht auf die Ungewöhnlichkeit einer Maßnahme ab, sondern bloß darauf, dass ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Wertminderung und Ausschüttung besteht. Werden in den Verkaufsverhandlungen, die zum Kaufpreis führen, Forderungen und Verbindlichkeiten der Gesellschaft berücksichtigt und wird gleichzeitig mit den Verkaufsverhandlungen eine Ausschüttung beschlossen, mit der Gesellschaftsforderungen ausgeglichen werden, so ist der innere Zusammenhang all dieser Geschäfte zueinander evident. Für die Anwendbarkeit des § 12 Abs 3 Z 1 KStG ist es auch irrelevant, ob die Beteiligung dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzurechnen ist, dies spielt nur für die Verteilungsregel des § 12 Abs 3 Z 2 KStG eine Rolle.

Soweit die Wertminderungen steuerlich Anerkennung gefunden haben, waren sie nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre verteilt abzusetzen. Die Tatbestandsvoraussetzung der

Zuordnung zum Anlagevermögen ist gegeben, durch den funktionalen Wert der Beteiligung handelt es sich sogar um eine solche im Sinne des [§ 228 Abs 1 UGB](#).

3. Stornorückstellung (Tz 3 des Bp-Berichtes)

Rückstellungen für Stornos sind in deutlich überhöhtem Ausmaß gebildet worden und müssen daher auf ein angemessenes Maß gekürzt werden, wie vom Finanzamt angenommen.

Zu den Rückstellungen für Stornos gibt es eine Aktennotiz vom 12.5.2007 des Gesellschafters WS und einen Mailverkehr zwischen dem damaligen Gesellschafter WS und einer Frau Mag. M vom 14.5.2007 (beides in den Finanzamtsunterlagen HD-Auswertung, E01/015), in dem der Gesellschafter WS wörtlich schreibt:

„Bzgl. der hohen Stornoreserve in der Bilanz zum 31.1.06 möchte ich vermerken, dass dies ein ausdrücklicher Wunsch von Herrn PS war um die KÖST-Zahlung zu verzögern - ich habe diesem Wunsch nachgegeben, weil ich über die Konsequenzen nicht wirklich nachgedacht habe. Im Falle einer Steuerprüfung ist das eines der ersten Dinge die von einem Steuerprüfer beanstandet werden.

Letzte Woche habe ich mir alle stornierten Lebensversicherungen von 2004 bis Ende 2006 ausgedruckt und musste feststellen, dass wir nahezu kein Storno hatten das sich provisionsmäßig negativ auswirkt (Provisionsrückzahlungen), was wiederum für die Qualität der Berater spricht. Es handelt sich oft um Verträge die vor der Pollizierung zurückgezogen wurden, um Risikoversicherungen oder um Verträge die falsch angelegt wurden.

In einem Gespräch zwischen dem Steuerberater von Herrn PS (Herr Mag. N) und meinem Steuerberater (Herrn Mag. L) wurde bereits vor Wochen diskutiert, dass das falsch ist und Herr Mag. N hat Herrn Mag. L mitgeteilt, dass er mit Herrn PS diesbezüglich ein Gespräch führen wird um dies zu korrigieren bzw. auf ein vernünftiges Maß zu bringen.

Auf Grund dieses Sachverhaltes kann ich einer Bildung von hohen Stornoreserven keinesfalls zustimmen. Der Grund liegt auch darin, dass ein Großteil der Verträge als Tilgungsträger zu Finanzierungen herangezogen wurde - Stornos in diesem Bereich sind fast unmöglich, da eine Vinkulierung oder Verpfändung zugrunde liegt. Wenn die Bw 20.000 - 30.000 Euro Stornoreserven bildet, dann ist dies ein Ausmaß das vernünftig und richtig ist.“

Damit ist die deutliche Überhöhung der Rückstellungsdotierung erwiesen. Dass Herrn PS das konkrete Schreiben nicht bekannt gewesen sei, ist hinsichtlich des Grundsatzes des Parteiengehörs unschädlich, weil sich aus den besagten Aktenteilen (HD-Auswertung, E01/015) ergibt, dass die beiden Gesellschafter zur Problematik der überhöhten Rückstellungen in regelmäßigem Austausch gestanden sind und PS die im zitierten Schreiben vorgetragenen Argumente des WS schon länger genau kannte.

Das behauptete sonstige Verhalten des Herrn WS hat auf die Glaubwürdigkeit dieser Tatsachenfeststellung für die Rechtsmittelbehörde keinen Einfluss. Die Heranziehung der Werte großer Versicherungsunternehmen ist kein taugliches Mittel, auf die Unternehmensgröße der Bw abgestellte aussagekräftige Werte zu erhalten. Vor dem

Hintergrund der bloß zweijährigen Haftungszeit aus Lebensversicherungs-Storni im Prüfungszeitraum sind die vom Finanzamt angesetzten Werte deutlich näher an der Realität.

Rückstellungen für drohende Verluste und ungewisse Verbindlichkeiten ([§ 9 Abs 1 Z 3 und 4 EStG 1988](#)) dürfen nur gebildet werden, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit bzw. eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist ([§ 9 Abs 3 EStG 1988](#)). Dass ernsthaft mit Verlusten in der von der Bw behaupteten Höhe zu rechnen war, hat sie nicht nachweisen können, weshalb die vom Finanzamt vorgenommene Anpassung zu Recht erfolgt ist.

4. Beratungsaufwand, Repräsentation (Tz 5 des Bp-Berichtes)

Die Bw hat Rechts- und Beratungsaufwand getragen, der im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung der beiden Gesellschafter PS und WS angefallen ist (Punkt 4.1). Außerdem hat sie Ballkarten und Tischreservierungen für Ballveranstaltungen diverser Jagdvereine (Jägerbälle) getragen, die vom Gesellschafter PS mit Jagdbekanntschaften besucht worden sind. Diese Aufwendungen sind von der Bw zur Gänze steuerwirksam als Werbeaufwand verbucht worden. Diese Aufwendungen kamen jedoch gänzlich dem Gesellschafter PS zugute (Punkt 4.2).

4.1. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung der Gesellschafter sind von diesen zu tragen. Übernimmt die Gesellschaft solche Aufwendungen, so macht sie das societatis causa und somit ohne betriebliche Veranlassung. Die entsprechenden Aufwendungen führen daher nicht zu Betriebsausgaben bei der Bw. Die durch die Kostenübernahme eingetretene Bereicherung des Gesellschafters stellt eine verdeckte Ausschüttung dar, die dem Gewinn der Bw hinzuzurechnen ist (§ 8 Abs 2 KStG). Beim Gesellschafter führt der Vorteil zu Einkünften aus Kapitalvermögen; für den Abzug von KEST haftet die Gesellschaft ([§ 95 EStG 1988](#)).

4.2. Die Berufung wendet sich nur gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen im Zusammenhang mit Jägerbällen. Der Einwand, die vom Finanzamt 2007 nicht anerkannten Aufwendungen deckten sich fast mit den erklärten nicht abziehbaren Repräsentationsaufwendungen, geht ins Leere, da die Behörde nachweisen konnte, dass die von ihr gekürzten Aufwendungen einem Konto entspringen, das voll steuerlich aufwandswirksam ist. Das Repräsentationskonto wurde folglich mit anderen Aufwendungen als den hier strittigen bebucht.

Der Gesellschafter PS übt in seiner Freizeit die Jagd aus. Der Besuch eines Jägerballes zählt nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde nicht zur Geschäftsfreundebewirtung (§ 12 Abs 1 Z 3

KStG iVm [§ 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988](#)), sondern ist der privaten Lebensführung des Gesellschafters zurechenbar. Wenn ein Hobbyjäger andere Jagdbekanntschaften zum Jägerball einlädt, ist das sein Privatvergnügen, selbst wenn auch gelegentlich der Freizeitgestaltung über berufliche Belange gesprochen wird (vgl. [§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988](#)). Diese Bestimmung ist nicht vom Verweis des § 12 Abs 1 Z 2 KStG eingeschlossen, aus dem Titel des § 12 KStG kann nach den bisherigen Ausführungen ein Abzugsverbot daher nicht begründet werden.

Eine Erfassung des Tatbestandes des [§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) im Bereich der Körperschaften ist jedoch nicht erforderlich und auch nicht zielführend, weil eine Körperschaft keine private Lebensführung hat. Eine solche kann es nur bei natürlichen Personen geben. Finanziert aber die Körperschaft das Privatvergnügen des Gesellschafters und seiner Bekannten, fehlt bei ihr die betriebliche Veranlassung. Damit stellen derartige Aufwendungen bei der Bw keine Betriebsausgaben ([§ 4 Abs 4 EStG 1988](#)) dar.

Selbst dann, wenn eine Subsumtion unter den Tatbestand der Geschäftsfreundebewirtung erfolgte, käme man zu keinem anderen Ergebnis. Dass die betriebliche Veranlassung gegenüber der Repräsentationskomponente weitaus überwiegt, wäre von der Bw nachzuweisen, was sie nie tat. Sie beschränkte sich lediglich darauf, erst in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes zur Berufung zu behaupten, dass es Aufstellungen über die bei Jagdveranstaltungen angebotenen Geschäfte gäbe, die jederzeit vorgelegt werden könnten, aber von der Behörde bisher nicht abverlangt worden seien. Durch die bloße Behauptung in einem sehr weit fortgeschrittenen Verfahren geht die Rechtsmittelbehörde davon aus, dass entsprechende Aufzeichnungen nicht vorhanden sind, sonst hätte sie die Bw von sich aus im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht ([§ 119 BAO](#)) spätestens gleichzeitig mit der Behauptung ihres Vorhandenseins vorgelegt.

Mit dieser letzten Feststellung schließt sich der Kreis: Es gibt keine Aufzeichnungen über geschäftliche Kontakte im Zusammenhang mit den Ballbesuchen, weil diese Ballbesuche nicht mit dem Betrieb der Bw in Zusammenhang stehen, sondern eben mit dem Privatvergnügen des Gesellschafters.

Mit der Finanzierung der Ballkarten des Gesellschafters und seiner Bekannten wurde der Tatbestand der **verdeckten Ausschüttung** verwirklicht. Dieser setzt eine Bereicherung des Gesellschafters zu Lasten der Gesellschaft mit ihrem Wissen und Wollen voraus. Die Bereicherung des Gesellschafters ist mit der Übernahme der Kosten seiner privaten Balleinladungen eingetreten, der Bereicherungswille wird durch die Gesellschafter-Geschäftsführerstellung indiziert.

Auch dann, wenn eine zwar betrieblich veranlasste aber nicht abzugsfähige Geschäftsfreundebewirtung (§ 12 Abs 1 Z 3 KStG) angenommen werden könnte, läge in der Übernahme von Aufwendungen, die private Interessen des Gesellschafters berühren, bei letzterem eine Kostenersparnis vor, die seinerseits zu einer Bereicherung führte, die wiederum

den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklichte (VwGH 17.4.2013, [2009/13/0065](#), letzter Absatz).

5. Rechnungsabgrenzung (Tz 7 des Bp-Berichtes)

Mit AR 483/07 vom 1.6.2007 ist Aufwand für Verwaltungskosten und Büromiete für den Zeitraum April 2006 bis März 2007 im Ausmaß von 40.000 Euro zuzüglich USt an die Di GmbH weiterverrechnet worden. Eine erfolgswirksame Buchung durch die Bw erfolgte erst im Wirtschaftsjahr 2007/2008.

Das Finanzamt gründet seine Feststellung auf die beschlagnahmten Unterlagen, ohne die Quelle näher zu definieren. Dem Referenten ist lediglich im Ordner HD-Auswertung E01/015 ein Mail des Gesellschafters PS vom 23.4.2007 aufgefallen, in dem es um die Kostenübernahme ab Februar 2007 geht. Daraus im Zusammenhalt damit, dass eine einheitliche Rechnung für den im Verfahren strittigen Zeitraum inklusive des ab Februar 2007 zwischen den Gesellschaftern strittigen Zeitraum gelegt wurde, schließt der UFS jedoch, dass für die gesamte Rechnung erst zum Zeitpunkt der Rechnungslegung vereinbart worden ist, dass die Kosten von der Bw weiterverrechnet werden.

Der Schuldgrund liegt daher im Wirtschaftsjahr 2007/2008 und kann sich für die Bilanz zum 31.1.2007 nicht bilanzerhellend und damit berücksichtigungspflichtig im Wirtschaftsjahr 2006/2007 auswirken. In diesem Umfang war der Berufung daher stattzugeben, der Abgrenzungsbetrag von 33.333,33 Euro ist somit vom steuerlichen Gewinn wieder abzuziehen.

6. Scheinrechnungen (Tz 8 des Bp-Berichtes)

Der Bw wurden von verschiedenen ausländischen Personen Scheinrechnungen für nicht erbrachte Beratungsleistungen gelegt. Die von der Bw geleisteten Honorarzahlungen wurden von den Scheinleistenden an den Gesellschafter PS weitergeleitet.

Die Feststellung gründet sich weitgehend auf das Geständnis des Gesellschafters PS. Auch betreffend die angeblichen Beratungsleistungen des Herrn D sieht die Rechtsmittelbehörde das Vorliegen von Scheinrechnungen und die Zahlungsweiterleitung an den Gesellschafter als erwiesen an. Die vom Finanzamt ins Treffen geführten Indizien sind stichhaltig. Über Beratungsleistungen im Ausmaß von 130.000 Euro liegen üblicher Weise bessere Unterlagen als bloß rudimentäre Handnotizen vor. Auch die Tatsache, dass der Berater im Unternehmen nur als Kunde bekannt war und im Einzelunternehmen des Gesellschafters PS von Herrn D Scheinleistungen verrechnet worden sind (vgl. etwa die „2. verantwortliche Stellungnahme Handlungsablauf“ vom 28.5.2010 durch RA Dr. MS, Seite 6, im Beiordner zum Arbeitsbogen), sprechen für die vom Finanzamt getroffene Annahme.

Dem gegenüber wirken die Vorbringen der Bw an den Haaren herbeigezogen. Dass gerade die Trivialität der Beratungsleistung seine Genialität unterstreiche, ist im Zusammenhang mit dem geleisteten Honorar nicht in Einklang zu bringen. Dass auf die Jahre betrachtet im Verhältnis zum Umsatz nur ein geringer Prozentsatz für Beratungsleistungen ausgegeben wurde, vermag nicht zu überzeugen, denn für eine derart oberflächliche Beratung, wie sie durch die vorgelegten Unterlagen erfolgt ist, wäre sogar dieser Betrag zu viel. Eine Geheimschulung des Gesellschafters, statt der Belegschaft, käme nur diesem zugute und wäre damit gesellschaftsrechtlich veranlasst und schon unter diesem Gesichtspunkt als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Gerade das von der Bw ins Treffen geführte geringe Entgelt im Vergleich zum üblichen Tagsatz spricht für Scheinhonorare, eine echte und tatsächlich durchgeführte Beratung hätte deutlich mehr gekostet, wäre der gesamten Belegschaft zugute gekommen und hätte professionelle Schulungsunterlagen hinterlassen, welche die Beratung hätten dokumentieren können.

Scheingeschäfte sind für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung ([§ 23 Abs 1 BAO](#)). Die bloß zum Schein verrechneten und geleisteten Honorare sind daher nicht als Betriebsausgaben der Bw anzuerkennen. Durch die bloße Durchschleusung bei den Scheinempfängern an den Gesellschafter PS liegt in Wahrheit eine Ausschüttung an diesen vor, für die von der Bw entsprechend KEST einzubehalten ist ([§ 95 EStG 1988](#)).

7. Einbringung (Tz 4 des Bp-Berichtes)

In der Berufung des PS gegen seine Einkommensteuerbescheide vom 22.12.2010 macht er geltend, die Einbringung seines Einzelunternehmens unterliege [Art III UmgrStG](#). Dies ist unzutreffend, wie der UFS mit Entscheidung vom 12.12.2013, RV/1218-W/11 festgestellt hat, auf deren ausführliche Begründung an dieser Stelle verwiesen sei. Die vom Finanzamt angesetzten Werte sind daher richtig.

Aus diesen Erwägungen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Dezember 2013