

GZ. RV/0222-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Richard Kempf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz betreffend Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Den Berufungen wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 18.7.2001 teilweise Folge gegeben.

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

Die berufungsführende Gesellschaft hatte die Vermögensberatung und -verwaltung zum Geschäftsgegenstand. Mit der handelsrechtlichen Geschäftsführung waren die zu 100 %

beteiligte Gesellschafterin und deren Ehemann betraut. Über das Vermögen der Berufungswerberin ist das Konkursverfahren eröffnet worden. Im Zuge einer Betriebsprüfung versagte das Finanzamt folgenden Aufwandspositionen die Anerkennung als Betriebsausgaben und wertete sie als verdeckte Gewinnausschüttungen:

Tz BP-Bericht	Text	1997	1998	1999
17	Fortbildung	32.940,-		10.780,-
18a	Reisekosten	20.337,	43.250,-	24.053,-
18b	Reisekosten		19.000,- 5.611,-	
19	Bankspesen	44.551,-		
20	Verzinsung Verrechnungs-konto Gesellschafter	5.331,-		
21	Fachliteratur	2.412,-	2.460,-	2.508,-
22	Treuhandgebühren	146.441,-		
23	Schaden aus Haftungsansprüchen	1.743.194,-	63.061,-	
Summe	Verdeckte Ausschüttungen	1.995.206,-	133.382,-	37.341,-
KESt-Satz		25 %	25 %	25 %
KESt		498.802,-	33.346,-	9.335,-

Zu den einzelnen Punkten enthält der BP-Bericht im wesentlichen folgende Ausführungen:

Fortbildung: Die betriebliche Veranlassung der von den beiden Geschäftsführern im Jahr 1997 besuchten Seminare "Das unglaubliche Verkausseminar" und "Erfolg durch Kommunikation" sei nicht nachgewiesen. Die 1999 angefallenen Kosten für das Seminar "Ihr Weg zur finanziellen Freiheit" und den Mega-Motivationsevent "Best of Best" ließen sich nicht klar von den Kosten der allgemeinen Lebensführung abgrenzen.

Reisekosten: Die Aufwendungen für sechs von den Geschäftsführern unternommenen Nordamerika-Reisen seien teilweise deren privaten Sphäre zuzurechnen. Der nichtabzugsfähige Aufwand sei in Höhe eines Drittels des Gesamtaufwandes geschätzt worden. Die betriebliche Veranlassung der von O.H. und K.T. unternommenen Reise nach Portugal sei nicht nachgewiesen worden. Diverse Hotel-Service-Leistungen in New York (Oscar's, Sir Harry's, Refreshment, Vid-Com etc.) seien privat veranlasst.

Bankspesen: Der unter der Bezeichnung "Spesen Aktien" auf dem Sachkonto "Geldkosten Bankspesen" ausgewiesene Betrag betreffe nicht die berufungsführende Gesellschaft.

Verzinsung Verrechnungskonto Gesellschafter: Zum 1.1.1998 seien die beiden Verrechnungskonten "R. und R." sowie "Gesellschafter" zusammengelegt und ab 1998 auch entsprechend verzinst worden. Da laut Verrechnungskonto "R. und R." eine Forderung über 106.621,53 S seit 1993 unverzinst und unverändert aushafte, sei für 1997 eine Verzinsung mit 5 % vorgenommen worden.

Fachliteratur: Aufwendungen für Tageszeitungen (Abonnement der Vorarlberger Nachrichten) gehörten zu den nichtabzugsfähigen Lebenshaltungskosten und seien dem Gewinn der Gesellschaft außerbilanziell hinzuzurechnen.

Treuhandgebühren: An R. W., F. Treuhand Anstalt, Vaduz, Liechtenstein, seien 12 x 1.500 CHF überwiesen worden. Die betriebliche Veranlassung der Überweisungen sei trotz erhöhter Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht nicht nachgewiesen worden.

Schaden aus Haftungsansprüchen: Ein freier Mitarbeiter der Berufungsführerin habe über deren Vermittlung 399.000 US-Dollar bei einer deutschen GesmbH angelegt. Diese Anlage habe für die Anleger zu einem Verlust geführt. Rechtsanwälte seien eingeschaltet und daraufhin ein Vergleich erzielt worden. Die Verpflichtungen aus dem Vergleich wie auch die Anwalts- und Gerichtskosten seien von der Berufungsführerin getragen worden. Dies sei in der Vermögensberatungs-Branche absolut unüblich, weshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin anzunehmen sei.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide wurde Berufung erhoben. In ihr wurde dem Standpunkt der Betriebsprüfung im wesentlichen pauschal mit der Begründung entgegen getreten, sämtliche Aufwandpositionen, die von der Betriebsprüfung aufgegriffenen worden seien, seien betrieblich veranlasst, verdeckte Gewinnausschüttungen lägen nicht vor.

Das Finanzamt folgte dem Berufungsbegehren in einigen Punkten und nahm die außerbücherlichen Hinzurechnungen (verdeckten Gewinnausschüttungen) in folgender, reduzierter Höhe endgültig vor:

VGA laut BVE	1997	1998	1999
Reisekosten Tz 18a	20.337,00	43.250,00	24.053,00
Reisekosten Tz 18b		5.611,00	
Bankspesen	44.551,00		
Verzinsung Gesellschafterkonto	5.331,00		
Fachliteratur	2.412,00	2.460,00	2.508,00
Summe	72.631,00	51.321,00	26.561,00

Die Berufungswerberin brachte daraufhin einen Vorlageantrag ein, in dem sie lediglich auf die Berufungsausführungen verwies. Dadurch gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Im Körperschaftsteuerrecht gilt somit ebenso wie im Einkommensteuerrecht das Prinzip der Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung. Wertabgaben an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, somit causa societatis geleistet werden, vermögen den Gewinn der Gesellschaft nicht zu beeinflussen. Insbesondere vermindert somit die Ausschüttung des Gewinnes das steuerpflichtige Einkommen der Körperschaft nicht. Die Ausschüttung ist aus versteuertem Einkommen zu leisten. Auf Grund des Trennungsprinzips sind zwar schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerrechtlich selbstständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern prinzipiell anzuerkennen. Entgelte, die auf der Basis derartiger Vertragsbeziehungen geleistet werden, führen demnach zu einer Gewinnminderung bei der Gesellschaft. Werden allerdings dem Gesellschafter Vermögensvorteile zugewendet, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, so darf insoweit die Bemessungsgrundlage nicht gemindert werden (Doralt – Ruppe, Steuerrecht, Band I, 7. Auflage, Seite 325).

Nach Bauer / Quatschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz 31ff zu § 8 KStG 1988 sind verdeckte Gewinnausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindert und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind daher jenes Instrument, das der Abgrenzung der betrieblich veranlassten oder mit der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen im Zusammenhang stehenden Vorgänge von den in der Anteilsinhaberschaft begründeten Vorgängen dient (Gassner, FS-Bauer, 77, insbesondere Nachweise unter FN 21 bis 23). Im Berufungsfall gilt weiters zu beachten, dass die verdeckte Gewinnausschüttung definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Position voraussetzt.

§ 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 zählt Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Sonstige Einkünfte in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile aus der Gesellschafterstellung; dazu zählen insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen (VwGH 18.9.2003, 99/15/0262, und 28.5.1998, 96/15/0114; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer – Handbuch, Tz 11 zu § 27 EStG). Verdeckte Gewinnausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988. Verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft sind Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss bezieht (VwGH 19.12.2002, 99/15/0110; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Tz 21 zu § 93 EStG 1988). Werden seitens einer Körperschaft für einen Anteilsinhaber bzw. eine diesem nahestehende Person Aufwendungen für dessen private Lebensführung übernommen bzw. hiezu ein entsprechender Kostenersatz geleistet, ist darin die Zuwendung eines Vorteils zu sehen, der die Annahme einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen kann (VwGH 7. 9. 1993, 90/14/0195).

Die oben dargelegten allgemeinen Grundsätze wurden bei Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 18.7.2001, welcher Vorhaltscharakter zukommt, beachtet. Dies gilt sowohl für den stattgebenden Teil mit den größeren steuerlichen Auswirkungen als auch für den abweislichen. Der UFS verweist daher auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung, zumal ihr die Berufungswerberin nicht konkret, sondern lediglich mit einem Verweis auf den Berufungsschriftsatz entgegengetreten ist, und ergänzt sie in den strittig verbliebenen Punkten wie folgt:

Reisekosten: Sechs von der Gesellschafter-Geschäftsführerin und ihrem Mann durchgeführte Reisen nach Nordamerika waren teilweise privat veranlasst.

Diese Feststellung des Prüfers ist, was den maßgeblichen Sachverhalt betrifft, unbedenklich, fußt sie doch auf einer Aussage des Geschäftsführers und Ehegatten der Gesellschafter-Geschäftsführerin. Dieser gab in der Besprechung vom 13.10.2000 an, die in die USA durchgeführten Reisen gelegentlich durch Urlaube verlängert zu haben, was insbesondere für die Aufenthalte in Toronto, Las Vegas und San Diego gelte. Der im Berufungsschriftsatz erhobene Einwand, die Reisekosten seien jedenfalls betrieblich veranlasst, handle es sich doch um Reisen in jenes Land, aus welchem Aktien angeboten worden seien, ist nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Denn zum einen wird mit ihm nicht dem Erfordernis des Nachweises der betrieblichen Veranlassung der gesamten Reisekosten entsprochen. Zum anderen ist er völlig allgemeiner Natur und nicht substantiiert, daher gar nicht im Gegensatz zur Aussage des Geschäftsführers stehend. Mit dem Einwand wird lediglich auf die nicht bestrittene und durch Anerkennung von zwei Dritteln des Aufwandes berücksichtigte betriebliche Mitveranlassung hingewiesen.

Die erstinstanzliche Beurteilung ist auch in rechtlicher Hinsicht unbedenklich. Denn nach Lehre (Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, Tz 23 zu § 4 Abs. 4; Quatschnigg / Schuch, Einkommensteuer – Handbuch, Tz 38 zu § 4; Doralt, Einkommensteuergesetz – Kommentar, 4. Auflage, Tz 344 zu § 4) und Rechtsprechung (VwGH 30.1.2001, 95/14/0042, und 8.5.2003, 99/15/0002) liegt eine steuerlich nicht beachtliche Reise vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird, wobei die nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung nachzuweisen bzw. unter Anlegung eines strengen Maßstabes zu prüfen ist. Angesichts dessen kann sich die Berufungswerberin nicht beschwert erachten, wenn das Finanzamt den Vorteil, der causa societatis geleistet wurde, mit einem Drittel der gesamten Reiseaufwendungen schätzte, zumal es Sache der Berufungswerberin gewesen wäre, begründete Überlegungen vorzubringen, die für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen.

Der private Charakter diverser an die Gesellschafter-Geschäftsführerin bzw ihren geschäftsführenden Gatten erbrachter und zu Lasten des Gewinnes der Berufungsführerin geltend gemachter Service-Leistungen wurde weder in der Berufung noch im Vorlageantrag bestritten. Die Rechnungen selbst bestätigen das Zutreffen der Feststellung und der daraus gezogenen rechtlichen Konsequenzen.

Bankspesen: Die gewinnmindernd unter dem Titel "Spesen Aktien" geltend gemachten Aufwendungen betreffen Kosten für ein Aktiendepot einer von der Berufsführerin verschiedenen Körperschaft, deren Anteilsinhaber mit denen der Berufungswerberin ident sind bzw. zu deren Anteilsinhabern die Gesellschafterin der Berufsführerin in einem Naheverhältnis stand.

Auch diese Feststellung ist unbedenklich, fußt sie doch ebenso auf der bereits erwähnten Aussage des geschäftsführenden Ehegatten der Gesellschafter-Geschäftsführerin. Diese wurde ihrerseits in der Berufungsvorentscheidung wiedergegeben und ist im Vorlageantrag unwidersprochen geblieben.

Damit ist aber auch die rechtliche Schlussfolgerung unbedenklich, dass zum einen der betriebliche Zusammenhang des Aufwandes zur Berufsführerin fehlte und dass zum anderen der Vorteil der Anteilsinhaberin zugute kam.

Verzinsung des Gesellschafterkontos: Auf dem Konto "R. und R." ist seit 1993 unverändert in Höhe von 106.621,53 S eine Forderung der Berufungswerberin unverzinst ausgewiesen. Schuldnerin des Betrages war offensichtlich eine von der Berufungswerberin verschiedene Körperschaft, zu deren Anteilsinhabern die Gesellschafterin der Berufungswerberin in einem Naheverhältnis stand. Die Berufsführerin selbst bestätigt die in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Vorteilsgewährung, indem sie das Konto "R. und R." per 1.1.1998 mit dem Verrechnungskonto "Gesellschafter" zusammenlegte und mit 5 % verzinst. Auch bringt sie in der Berufung vor, die Verzinsung sei gerechtfertigt.

In rechtlicher Hinsicht ist zu beachten, dass nach übereinstimmender Lehre (Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz 62 zu § 8, Stichwort Zinsen) und Rechtsprechung (VwGH 23.10.1997, 96/15/0117, und 28.1.1998, 95/13/0141) die Hingabe eines zinslosen Darlehens durch eine Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Angesichts dessen war es unbedenklich, als Vorteil aus der zinslosen Darlehengewährung im Jahre 1997 5 % der Forderung anzusetzen.

Fachliteratur: Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers wurde der Aufwand nicht für Fachliteratur, sondern für Tageszeitungen (Abonnement der Vorarlberger Nachrichten) getätigt. Die Berufungswerberin bestätigt dies und bekämpft lediglich die vom Prüfer gezogene rechtliche Konsequenz, indem sie vorbringt, die Anschaffung von Fachliteratur, insbesondere der Tageszeitung "Vorarlberger Nachrichten" sei betrieblich veranlasst, da sie

sich über die entsprechenden Wirtschaftsseiten Informationen zur aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung geholt habe.

Die Berufungswerberin übersieht, dass die Eignung einer Tageszeitung, fallweise beruflich bedeutsame Informationen zu bieten, nichts daran ändert, dass eine solche Zeitung ein Wirtschaftsgut darstellt, das seiner Natur nach dem privaten Lebensbereich zugerechnet werden muss. Nach Lehre (Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz 62 zu § 8, Stichwort Zeitungen) und Rechtsprechung (vgl. VwGH 6.10.1970, 7/69) stellt der Bezug von Tageszeitungen durch die Körperschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und die im Berufungsverfahren ergangene Berufungsvorentscheidung zu bestätigen.

Feldkirch, 19. Jänner 2004