



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Trummer & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, 8952 Irdning, Ahornerstr. 197, vom 6. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 3. Mai 2005 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jahr 1998 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig „Verkauf/Vermietung von Liegenschaften“. Gesellschafter sind KW und seine Ehefrau CW. KW ist auch handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw.

Von Seiten der Bw und des Finanzamtes unbestrittener Sachverhalt ist, dass im Zusammenhang mit dem Projekt „S“ (An- und – nach Aufschließung - Verkauf von unbebauten Grundstücken) zwischend der Bw (als beklagte Partei) und der Firmengruppe-K ein gerichtlicher Rechtsstreit wegen Provisionsforderungen im Betrag von etwa 550.000 € anhängig war. Auf Grund der zur Sorge Anlass gebietenden Entwicklung des Gerichtsverfahrens sollte „zur Vermeidung einer Existenzgefährdung“ der Bw für den Fall ihres Unterliegens das Vermögen dem Zugriff von HK entzogen werden (Seite 5 und 6 des Berufungsschreibens). Zu diesem Zwecke stellte KW im Zusammenhang mit dem genannten Projekt am 10. September 2003 an die Bw die Rechnung Nr. 1/03 für „Projektentwicklung, Standortanalyse, Branchenanalyse usw.“ im Betrag von 270.000 € zuzüglich Umsatzsteuer im

Betrag von 54.000 €, somit insgesamt 324.000 €, aus. Den Rechnungsbetrag überwies die Bw auf das Bankkonto (Geschäftskonto) von KW. Eine schriftliche Vereinbarung über eine allfällige Rückzahlung wurde nicht getroffen.

Nach Abschluss eines Vergleiches am 22. April 2004, bei dem – so das Berufungsvorbringen - HK auf sämtliche Ansprüche aus dem genannten Projekt verzichtete, stellte KW der Bw eine mit 4. Juni 2004 datierte „Gutschrift zu Rechnung Nr. 1/03“ über die 324.000 € aus. In der Folge überwies KW der Bw – unter Ausnützung des Kontorahmens (siehe Seite 5 des Berufungsschreibens) – am 17. Juni 2004 den Betrag von 260.000 €.

Am 18. Juni 2004 (laut Laufzettel des Arbeitsbogens des Prüfers) bzw. am 21. Juni 2004 (laut Deckblatt des Arbeitsbogens) erfolgte die Ankündigung der Außenprüfung der Bw.

Bei Jahresabschluss 2003, der im Zuge der Außenprüfung nach „Abberufung“ der Steuererklärung durch das Finanzamt erstellt wurde, wurde der Provisionsaufwand „neutralisiert“ (siehe Seite 7 des Berufungsschreibens) und in Höhe des Nettobetrages eine Forderung bilanziert.

Am 3. Februar 2005 überwies KW an die Bw 10.000 € und 54.000 €, somit insgesamt 64.000 €.

Am 15. Februar 2005 erfolgte die Schlussbesprechung zur Außenprüfung. Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 3. Mai 2005 setzte das Finanzamt - von einer (nicht rückgängig zu machenden) verdeckten Ausschüttung ausgehend – unter Einbeziehung von 324.000 € in die Bemessungsgrundlage die Kapitalertragsteuer 2003 im Betrag von 81.681 € fest.

Dagegen wendet sich die Bw mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 10. Juni 2005 und beantragt die „Berichtigung der Steuerbescheide“. Zur Begründung wird unter Hinweis auf Gassner, Der Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes und seine Bedeutung für die verdeckte Gewinnausschüttung, 89 f, in: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift Egon Bauer, im Wesentlichen ausgeführt, es liege keine „verdeckte Gewinnausschüttung“ und auch keine Rückgängigmachung derselben vor, weil die Rückabwicklung des Geschäfts zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses 2003 „bekannt“ und dem handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsatz der Berücksichtigung wertaufhellender Umstände entsprechend der Provisionsaufwand im Geschäftsjahr 2003 neutralisiert und eine Forderung in Höhe der Nettoprovision bilanziert worden sei.

Das Finanzamt hält dem in seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2005 im Wesentlichen entgegen, dass eine verdeckte Ausschüttung nur rückgängig gemacht werden könne, wenn die Körperschaft diese unmittelbar nach der

Vorteilszuwendung, jedenfalls noch vor dem Bilanzstichtag zurückfordere. Im Berufungsfall sei der Rückforderungsanspruch jedoch erst im Folgejahr bei der durch die Außenprüfung veranlassten Bilanzerstellung („Abberufung“) aktiviert worden. Ein nach dem Bilanzstichtag abgeschlossener Vergleich sei „wertändernd“ und könne daher auch nicht am Bilanzstichtag „berücksichtigt“ werden. Im Übrigen hätte die Rückforderung und die Zahlung mit dem Bruttowert von 324.000 € erfolgen müssen.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 14. November 2005 beantragt die Bw die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bringt ergänzend im Wesentlichen vor, dass der Bruttobetrag vollständig an die Bw zurückbezahlt worden sei. Im Übrigen gehe es hier nicht um eine rechtsgrundlose Vorteilseinräumung mit späterer Rückzahlung, sondern um eine – auf Grund einer speziellen für die Bw stark existenzgefährdenden Situation – notwendige Abwicklung einer Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern und ihrer Gesellschaft. KW habe in objektiver Hinsicht tatsächlich keinen geldwerten Vorteil erlangt. In subjektiver Hinsicht müsse – so die von der Bw auszugsweise wiedergegebenen Ausführungen von Wiesner, SWK 1984 A I 177 und 184 - nach den Gesetzen der Logik klar sein, dass eine den Angemessenheitsregeln bzw. den kaufmännischen Grundsätzen widersprechende Vorteilsgewährung zu Lasten der juristischen Person gedacht und gewollt gewesen sei. Zugegeben sei, dass es in manchen Fällen für die Vertragsparteien schwierig sein möge, eine sachgerechte Disposition zu treffen; es dürfte aber, wenn die Vereinbarung erkennbar vom ehrlichen Willen und einer wirtschaftlichen Begründung getragen sei, eine über den Toleranzbereich hinausgehende Abweichung von dem von der Abgabenbehörde festgestellten Sollwert nicht geben. Für eine verdeckte Ausschüttung wäre das Wissen und Wollen einer geldwerten Vorteilszuwendung an KW notwendig. Konkret besprochen und beabsichtigt sei jedoch gewesen, mit der Ausstellung der Scheinrechnung und der folgenden Gutschrift die Existenz der Bw abzusichern. Wenn das Finanzamt von einer Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung spreche, so sei festzuhalten, dass es nie eine verdeckte Ausschüttung gegeben habe. Weil der vereinbarungsgemäße – latente – Rückforderungsanspruch auf die bezahlte Scheinrechnung von Beginn an und über das laufende Geschäftsjahr hinaus wirke, sei der Forderungsausweis gegenüber KW nur konsequent und damit erst ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut vorhanden. Gassner, aaO, meine, dass eine „tatsächlich notwendige“ Geltendmachung des Rückforderungsanspruches bis zur Bilanzierung nicht verlangt werden könne, weil Forderungen auch vor Rechnungslegung zu aktivieren seien. Im Berufungsfall sei die „konkrete“ Rückforderung ausdrücklich Teil der Anfang September 2003 getroffenen Vereinbarung. Damit sei die geforderte Geltendmachung vor dem Bilanzstichtag wohl ausreichend erfüllt. Die Ausstellung der Gutschrift nach dem Bilanzstichtag hätte nur eine „formelle Notwendigkeit“ gehabt. Nicht

der Vergleich sei bestimmend für die Bilanzierung der Forderung, sondern die von Beginn an gewollte Konsequenz der Vereinbarung zwischen der Bw und ihren Gesellschaftern.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Jänner 2006 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob es sich bei der im Jahr 2003 erfolgten Zahlung der Bw im betrag von 340.000 € an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer KW um eine verdeckte Ausschüttung handelt (so das Finanzamt) und, falls ja, ob sie wirksam rückgängig gemacht wurde.

§ 8. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen
- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckten Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173).

Vorweg ist zu bemerken, dass aus der Chronologie der Ereignisse und aus den Ausführungen des Finanzamtes im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zu erkennen ist, dass die erste Rücküberweisung an die Bw (260.000 € am 17. Jnui 2004) nicht unter dem Eindruck des Prüfungsverfahrens und der möglichen steuerlichen Konsequenzen erfolgt ist.

In objektiver Hinsicht ist unbestritten, dass es sich bei der der Zahlung zu Grunde liegenden Rechnung um eine Scheinrechnung handelt und die Zahlung auf ein Bankkonto von KW erfolgt ist.

Subjektive Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung an einen Gesellschafter gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft (vgl. VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010).

In subjektiver Hinsicht ist davon auszugehen, dass die Bw ihrem Gesellschafter KW zum Zeitpunkt der Überweisung ihr Vermögen bewusst und gewollt zugewendet hat. Grund dafür war die – wie im Berufungsschreiben ausgeführt wird - zur Sorge Anlass gebietenden Entwicklung des Gerichtsverfahrens; es sollte dadurch vermieden werden, dass das Vermögen der Bw im Fall des Unterliegens im gerichtlichen Rechtsstreit der Firmengruppe-K zukommt. Dabei ist es nicht so sehr – wie dargetan – um die Vermeidung einer Existenzgefährdung der Bw gegangen, weil der von ihr selbst veranlasste Entzug des Vermögens eine solche Gefährdung sogar begünstigt hat; vielmehr ist es der Bw geradezu darum gegangen, ihr Vermögen verdeckt in die (sichere) Vermögenssphäre ihres Gesellschafters KW zu transferieren.

Wenn die Bw einen *latenten* Rückforderungsanspruch als gegeben ansieht, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Vertreter der Bw zum Zeitpunkt der Zahlung auf Grund des Standes des Rechtsstreites ernsthaft mit dem Unterliegen rechneten und daher die Zuwendung des Vermögens der Bw durch Vortäuschung eines Leistungsentgeltes als einzige Möglichkeit erschien, dieses in der eigenen Vermögenssphäre zu behalten. Die Vermögenszuwendung war daher *zu diesem Zeitpunkt unbedingt, „bedacht und gewollt“*.

Dass letztlich der Grund für die Vorteilszuwendung im Nachhinein weggefallen ist und KW einen (größeren) Teil des Geldes alsbald an die Bw rücküberwiesen hat, vermag der *einmal bewirkten* Vorteilszuwendung nicht den Charakter als verdeckte Ausschüttung zu nehmen. Der Umstand, daß der Gesellschaft eine Ausschüttung wieder zugewendet worden ist, führt zu einer körperschaftsteuerlichen Einlage und steht der Annahme verdeckter Gewinnausschüttung grundsätzlich nicht entgegen. Wenn der Verwaltungsgerichtshof die Aussage trifft, dass die Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung (nur) in engem zeitlichen Zusammenhang mit der erfolgten Ausschüttung möglich ist (vgl. VwGH 24.3.1998, 97/14/0018), so kann dies nicht – wie hier - für jene Fälle gelten, wo der äußere, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Grund für die Zuwendungsabsicht nachträglich weggefallen ist. Daher ist im Berufungsfall auch die bilanzielle Behandlung der „Rückabwicklung des Geschäfts“ im Jahresabschlusses ohne Belang, weil es für die Verwirklichung des Tatbestandes der verdeckten Ausschüttung auf den Zuwendungswillen zum Ausschüttungszeitpunkt angekommen ist.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung wegen nachträglicher Kenntniserlangung (vgl. zB VwGH 30.10.2003, 99/15/0072) ist auf den Berufungsfall nicht anwendbar, weil die Bw von vornherein Kenntnis über den in Anspruch genommenen Vorteil hatte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 21. Juni 2007