



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

1. Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 wird abgeändert.
2. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer wird, soweit sie die Jahre 2001 bis 2003 betrifft, teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
3. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer wird, soweit sie das Jahr 2004 betrifft, als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin (Bw) betreibt in der Rechtsform einer GmbH einen Kfz Handel und eine Kfz Werkstatt. Einziger Geschäftsführer der Bw ist der zu 75 % an der Bw beteiligte AB. Die weiteren 25 % hält dessen Gattin CB.

Die Bw führt in ihren Büchern für den Gesellschafter-Geschäftsführer ein Verrechnungskonto, das bis zum 31. Dezember 2000 auf einen Forderungsstand in Höhe von 5.792.094,41 S

(420.927,92 €) angewachsen ist. Dieser Stand erhöhte sich im Jahr 2001 auf 457.209,35 €, im Jahr 2002 auf 492.138,26 € und im Jahr 2003 auf 538.569,37 €.

2. Im Zuge einer den Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 sowie den Nachschauzeitraum 2004 umfassenden Außenprüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

2.1. Im Prüfungs- und Nachschauzeitraum sei eine Vielzahl privater Ausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers mit betrieblichen Mitteln finanziert und auf dem Verrechnungskonto verbucht worden. Rückzahlungen seien nicht geleistet worden. Die mit einem Zinssatz von 3,5 % verrechneten Zinsen seien ebenfalls dem Verrechnungskonto angelastet und mit dem in gleicher Höhe verbuchten Geschäftsführerbezug verrechnet worden. Diesen Sachverhalt habe bereits eine vorangegangene abgabenbehördliche Prüfung festgestellt.

Auf Ersuchen der Außenprüfung, sämtliche Unterlagen vorzulegen, habe die Bw schließlich im Zuge der Schlussbesprechung am 16. März 2005 eine Kopie eines Umlaufbeschlusses vom 5. Jänner 2001 vorgelegt. Dieser Beschluss enthalte keine Vereinbarungen betreffend Endfälligkeit (keine Angaben hinsichtlich Laufzeit bzw. absoluter Fälligkeit), betreffend Rückzahlungsmodalitäten (tatsächlich seien bisher keine Rückzahlungen geleistet worden), sowie betreffend Besicherung, Sanktionen (bei eventuellem Zahlungsverzug) und Kreditrahmen. Die im Umlaufbeschluss getroffene Vereinbarung sei nicht fremdüblich und daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Als Konsequenz dieser Nichtanerkennung sei das in der Handelsbilanz ausgewiesene Verrechnungskonto nicht in die Steuerbilanz aufzunehmen. Ebenso seien die vom aushaftenden Betrag berechneten Zinserträge zu stornieren.

Der zum Zeitpunkt der Fassung des Umlaufbeschlusses aushaftende Betrag des Verrechnungskontos von 5.792.094,41 S bzw. 420.927,92 € sei als dem Gesellschafter AB zugeflossen anzusehen. In dieser Höhe sowie in Höhe der weiteren jährlichen Entnahmen (laufende Zahlung privater Ausgaben) von 36.281,43 € (2001), 34.928,91 € (2002), 46.431,11 € (2003) und 48.954,32 € liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

2.2. Weiters habe die vorangegangene Prüfung die Geschäftsführerbezüge auf ein angemessenes Ausmaß erhöht. Da im gegenständlichen Prüfungs- und Nachschauzeitraum die Geschäftsführerbezüge wiederum nur in Höhe der Zinsen angesetzt bzw. ab dem Jahr 2003 überhaupt keine Geschäftsführerbezüge verbucht worden seien, sei eine erneute Erhöhung vorzunehmen. Dabei werde an den im Zuge der Vorprüfung für das Jahr 1997 ermittelten Wert von 317.718,00 S angeknüpft und dieser unter Berücksichtigung von Inflation und Betriebsergebnis um jährlich 4 % erhöht. Für das Jahr 2004 ergebe sich daraus eine angemessene Geschäftsführervergütung von 30.384,00 €. Die als Aufwand verbuchten

Sozialversicherungsbeiträge – 6.113,00 € im Jahr 2004 - seien zu stornieren, da der ermittelte Geschäftsführerbezug einen Bruttobetrag darstelle.

2.3. Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer verrechneten Reisespesen seien in Anlehnung an die Vorprüfung pauschal zu kürzen und in dieser Höhe als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen. Auch die Kfz Nutzung durch die Gesellschafterin CB stelle für Zeiträume, in denen diese über kein eigenes Fahrzeug verfügte, eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

2.4. Zusammengefasst wurden für den Prüfungs- und den Nachschauzeitraum folgende verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt:

verdeckte Gewinnausschüttung

AB:	2001	2002	2003	2004
Reisespesen	7.000,00 S	500,00 €	500,00 €	
Verbindlichkeit-				
Verrechnungskonto	5.792.094,41 S	€	€	
Private Aufwendungen	499.243,42 S	34.928,91 €	46.431,11 €	48.954,32 €
	6.298.337,83 S	35.428,91 €	46.931,11 €	48.954,32 €

verdeckte Gewinnausschüttung

CB:	2001	2002	2003
Kfz Nutzung	33.000,00 S	600,00 €	1.800,00 €

Die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer wurde mit 25 % berechnet und der Bw im Haftungswege vorgeschrieben.

2.5. Bei der Körperschaftsteuerveranlagung des Jahres 2004 nahm das Finanzamt diesen Feststellungen entsprechend folgende Gewinnkorrekturen vor:

Entnahmen Verrechnungskonto (=Forderungsausfall):	-48.954,32 €
Zinserträge lt. Bilanz	-19.515,25 €
Geschäftsführervergütung lt. Bilanz	0,00 €
Sozialversicherungsbeiträge lt. Bilanz	6.113,04 €
Geschäftsführervergütung lt. Außenprüfung	-30.384,16 €
Entnahmen Verrechnungskonto	48.954,32 €
Gesamt Gewinnauswirkung:	-43.786,37 €

3. Die Bw er hob gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 und den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 Berufung. Darin führt die Bw aus, dass die Gesellschafter, Herr und Frau B, seit jeher ein Verrechnungskonto in der Gesellschaft unterhalten würden, über das schon früher sowohl Zahlungen als auch Gutbuchungen gelaufen seien. Diese Vorgangsweise sei gewählt worden, weil es nicht zu vermeiden gewesen sei, dass immer wieder Beträge, die die Sphäre der Gesellschafter betreffen, auf ein betriebliches Konto der Gesellschaft gebucht bzw. von diesem abgebucht wurden. Für einen zwischen 1994 und 1997 von den Gesellschaftern vorgenommenen Hauskauf sei eine Fremdfinanzierung notwendig gewesen. Auch danach hätten in diesem Zusammenhang getätigte Ausgaben weiteren Geldbedarf bedingt.

Die Gesellschafter hätten schon seit Anbeginn persönlich und unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gehaftet. Auch grundbürgerliche Sicherheiten seien bestellt worden. Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft seien im Zeitraum des Hauskaufs schon einigermaßen abgebaut gewesen, während die grundbürgerlichen Sicherheiten ebenso wie der von den Banken eingeräumte Kreditrahmen weiter bestanden hätten. Um unnötige Kosten für neuerliche Kreditaufnahmen und -besicherungen zu vermeiden, habe man beschlossen, die Mittel über die Gesellschaft fließen zu lassen. Mit dem - der im Jahr 1999 durchgeföhrten Betriebsprüfung vorgelegten - Umlaufbeschluss vom 16. Jänner 1994 sei dieser Weg der Finanzierung formell beschlossen worden. Der Rahmen für das Verrechnungskonto sei mit 5 Mio S vereinbart worden. Die Rückführung sollte beginnend mit dem Jahr 2000 erfolgen.

Im Zuge der vorangegangenen, die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung habe man sich dahingehend geeinigt, dass die Art der Leihgeldverrechnung genehmigt und der Zinssatz von den bisher verrechneten 2 % auf 3,5 % erhöht werde. Der Änderung des Zinssatzes sei am 5. Jänner 2001 mit neuem Umlaufbeschluss Rechnung getragen worden. Da zu diesem Zeitpunkt die laufende Entwicklung bereits gezeigt habe, dass einerseits der bisher beschlossene Rahmen nicht ausreichte und andererseits der Beginn der Rückzahlung nicht zweckmäßig sei, habe man in Ergänzung des Erstbeschlusses vereinbart, dass der bestehende Rahmen fortgeführt werde und eine buchtechnische Nachvollziehbarkeit gewährleistet sein müsse bzw. anstelle der bisher vereinbarten Rückführung der Geldmittel ein Ausgleich des Verrechnungskontos erst nach Fälligstellung durch die Gesellschaft zu erfolgen habe. Die tatsächliche Gebarung auf dem Verrechnungskonto erfolge streng gemäß den beiden Umlaufbeschlüssen.

Der Vorgangsweise der Betriebsprüfung, das Verrechnungskonto im Wege einer Forderungsabschreibung auszubuchen und als verdeckte Gewinnausschüttung hinzuzurechnen, sei entgegenzuhalten, dass es schon an einer Zuwendung der Bw fehle, zumal auf Grund der getroffenen Vereinbarung die Gesellschafter die in der Bilanz ausgewiesenen Beträge auch wieder zurückzahlen müssten und für die ausstehenden Salden auch Zinsen verrechnet würden.

Weiters würden die beiden Umlaufbeschlüsse einer eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarung entsprechen. Der Umlaufbeschluss vom 16. Jänner 1994 habe die Gebarung der Leihgeldverrechnung exakt geregelt, indem er eine beträchtliche Beschränkung mit 5 Mio S, einen Rückzahlungsbeginn ab dem Jahr 2000 sowie eine kontokorrentmäßige Verzinsung vorgesehen habe. Diesen Umlaufbeschluss habe jener vom 5. Jänner 2001 präzisiert, d.h. angepasst und um einige Punkte erweitert. Damit gelte ab 5. Jänner 2001 weiterhin der Kreditrahmen von 5 Mio S, Überziehungsmöglichkeit bestehet jedoch insoweit, als der bestehende Saldo fortzuführen und in den jährlichen Bilanzen

auszuweisen sei, um eine Nachvollziehbarkeit der Saldoentwicklung zu gewährleisten. Derartige Überziehungen seien auch bei Banken üblich. Die Verzinsung erfolge kontokorrentmäßig zu dem an die Verhältnisse des Geldmarktes anzupassenden Zinsatz von 3,5 %. Angesichts der ausgesetzten Rückzahlungsraten gelte eine Rückzahlungspflicht sofort nach Fälligstellung. Die Vereinbarung einer Besicherung sei obsolet, da die Gesellschafter ohnehin persönlich voll für die aufgenommenen Geldmittel der Gesellschaft haften würden. Bei einer Fälligstellung der Kredite durch die Bank müssten die Gesellschafter naturgemäß auch das Verrechnungskonto bereinigen. Was die Sanktionen betreffe, so gelte kraft Gesetzes der im ABGB vorgesehene Zinssatz von 4 % als vereinbart. Die Gesellschaft habe die Möglichkeit, das Leihgeld jederzeit und sofort fällig zu stellen, womit die Modalität in diesem Punkt exakt definiert sei, indem sich das Leihgeld als ein (bis zur Fälligstellung) ständig revolvierender Kredit darstelle.

Die letzte Betriebsprüfung habe diese Gebarung anerkannt. Es bestehe auch kein Bonitätsproblem, welches eine Forderungsabschreibung rechtfertigen würde.

Da die Gesellschaft für die Finanzierung des Leihgeldes Kredite in Anspruch genommen habe, bestehe zwischen dem Saldo des Verrechnungskontos und den aufgenommenen, durch die Gesellschafter besicherten Fremdmitteln ein enger, untrennbarer Zusammenhang. Schon wegen des dadurch gegebenen Vorteilsausgleichs könne keine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Bei Vorgängen, zwischen denen ein innerer Zusammenhang bestehe, wäre eine eigene Vereinbarung bezüglich eines Vorteilsausgleichs nicht nötig, wenn keine Gefahr nachträglicher Manipulationen bestehe. Eine solche Manipulationsmöglichkeit sei infolge der genannten klaren Regelungen auszuschließen.

Bezüglich Kfz Spesen und Reisekosten bringt die Bw vor, dass diese Verrechnungen im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit stünden. Da dem Geschäftsführer kraft Gesetzes eine angemessene Entlohnung zustehe und sich die Gesamthöhe der Vergütung konkret in einem angemessenen Rahmen bewege, sei nicht von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

In der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 bringt die Bw u.a. vor, dass bezüglich Geschäftsführervergütung die bisherige steuerliche Gebarung beibehalten worden sei. Die Veranlagung sei davon abgewichen. Es werde daher beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid im Sinne der eingereichten Körperschaftsteuererklärung zu erlassen.

4. In seiner zur Berufung ergangenen Stellungnahme führt der Prüfer in Bezug auf die in der Berufung angesprochenen Gutbuchungen auf dem Verrechnungskonto aus, dass diese nur aus Gutschriften diverser Behörden in geringer Höhe sowie aus dem Geschäftsführer

gutgeschriebenen Kostenersätzen bestanden hätten. Konkrete Rückzahlungen hätten die Gesellschafter im gesamten Prüfungszeitraum nicht geleistet.

Zu den in der Berufung angesprochenen persönlichen Haftungen der Gesellschafter weist der Prüfer darauf hin, dass, da die mit den betrieblichen Investitionen in Zusammenhang stehenden Darlehensverbindlichkeiten laut Berufungsvorbringen schon in den Jahren 1994 bis 1997 einigermaßen abgebaut gewesen seien, im Prüfungszeitraum auch die damit in Zusammenhang stehende Haftung der Gesellschafter für betriebliche Verbindlichkeiten nicht mehr bzw. nur mehr zu einem geringen Teil bestanden haben können.

Zum Umlaufbeschluss vom 5. Jänner 2001 führt der Prüfer aus, dass laut Beschluss aus dem Jahr 1994 ein Höchstbetrag von 5 Mio S fixiert gewesen sei. Dieser Höchstbetrag sei im Zeitpunkt der Beschlussfassung bereits überschritten gewesen. Im Beschluss aus dem Jahr 2001 werde weder diese Überschreitung erwähnt, noch ein geänderter Höchstbetrag vereinbart. Laut Beschluss aus dem Jahr 1994 hätte die Rückzahlung im Jahr 2000 beginnen sollen bzw. wären die Konditionen neu zu verhandeln gewesen. Tatsächlich habe die Rückzahlung nicht begonnen. Es seien weder eine Aussetzung der Rückzahlung noch eine exakter Zeitpunkt oder eine genaue Endfälligkeit in die Vereinbarung aufgenommen worden. Die Vorgangsweise sei daher nicht fremdüblich.

Zu den Reisespesen erläutert der Prüfer, dass diese mangels entsprechender Aufschreibungen nicht anerkannt worden seien. Gelange man zu dieser Ansicht, dass diese Spesen sich noch im Rahmen der angemessenen Gesamtausstattung bewegten, so wären sie bei der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafter-Geschäftsführers der Besteuerung zu unterziehen.

Die von der Außenprüfung ausgeschiedenen Kosten der privaten Kfz-Nutzung würden nicht den Geschäftsführer, sondern seine im Betrieb angestellte Gattin betreffen.

5. Der am 16. Jänner 1994 von den Gesellschaftern der Bw auf Antrag des Geschäftsführers zu dessen Verrechnungskonto gefasste Umlaufbeschluss hat auszugsweise folgenden Inhalt:

- „1) Eine beträchtliche Beschränkung meines Kontos ist nicht vorgesehen. Ich werde bemüht sein, den Stand so niedrig als möglich zu halten. Ein Höchstbetrag wird jedoch mit S 5.000.000,- (S 5 Mio.) vereinbart.
- 2) Die Gesellschaft wolle die Forderung an mich bis zum Jahr 2000 nicht fälligstellen. Mit der Rückzahlung wird ab dem Jahre 2000 begonnen, bzw. sind dann die Konditionen wiederum neu zu verhandeln. Die Laufzeit der Rückzahlung wird mit 10 Jahren begrenzt. Eine frühere Rückzahlung wird möglich sein.
- 3) Die Verzinsung erfolgt kontokorrenmäßig mit zwei Prozent.
- 4) In Anbetracht des in Aussicht stehenden Kaufes des Objektes in wollen die Zinsen erst im Jahre 2000, das ist am Ende der vorläufigen Laufzeit, belastet werden (Damnum).“

Der am 5. Jänner 2001 gefasste Umlaufbeschluss hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Gewährung eines Leihgeldes in Form eines Prekariums im Sinne des ABGB wie folgt:
Zwischen [der Bw] und Herrn AB ... besteht schon bisher eine diesbezügliche Vereinbarung,
die nunmehr infolge der Erfordernisse durch die Finanzverwaltung wie folgt präzisiert wird:

1) Saldoführung

Der Saldo des schon bestehenden Leihgeldes ist weiterhin in den jährlichen Jahresabschlüssen auszuweisen und fortzuführen. Eine Nachvollziehbarkeit der Saldoentwicklung ist zu gewährleisten.

2) Verrechnung des Leihgeldes

Kontokorremäßig:

Die Zinsen sind jährlich zum 31.12. zu berechnen und dem Saldo zuzurechnen.

3) Zinssatz

3,5 %

4) Fälligkeit

Sofort nach Fälligstellung, Auszahlung ohne Verzug;

5) Sonstige Absprachen

Diese Vereinbarung kann jederzeit widerrufen oder geändert werden, wobei Änderungen
Der Schriftform bedürfen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004

1.1. Entnahmen der Jahre 2001 bis 2004

Die Bw hat auf einem für die Gesellschafter geführten Verrechnungskonto in den Jahren 2001 bis 2004 Entnahmen in Höhe von 499.234,42 S (2001), 34.928,91 € (2002), 46.431,11 € (2003) und 48.954,32 € (2004) verbucht. Die entnommenen Geldbeträge dienten unstrittig der Begleichung privater Ausgaben der Gesellschafter. Die gegenständliche Entscheidung befasst sich zunächst mit der Frage, ob diese Entnahmen verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (z.B. VwGH 3.7.1991, 90/14/0221).

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen" tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte. Er hat dabei klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar

sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss (z.B. VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069).

Der unabhängige Finanzsenat teilt die Meinung der Bw, dass die beiden Umlaufbeschlüsse vom 16. Jänner 1994 und vom 5. Jänner 2001 eine eindeutige, jeden Zweifel ausschließende vertragliche Grundlage für die Entnahmen der Jahre 2001 bis 2004 bilden würden, nicht.

So würde laut Umlaufbeschluss vom 16. Jänner 1994 eine beträchtliche Beschränkung des Verrechnungskontos in Höhe von 5 Mio S bestehen. Die Außenprüfung weist zutreffend darauf hin, dass dieser Rahmen bereits vor der Beschlussfassung vom 5. Jänner 2001 überschritten war; zum 31. Dezember 2000 betrug der Saldo rund 5,8 Mio S. Die Bw bringt vor, dass der Umlaufbeschluss vom 5. Jänner 2001 die bisherige Vereinbarung lediglich präzisiert habe. Diese Präzisierung sieht so aus, dass, neben einer Änderung des Zinssatzes, abweichend von der ursprünglich beginnend mit dem Jahr 2000 vorgesehenen Rückzahlung eine Fortführung des bestehenden Saldos, weiters eine Rückzahlung erst nach Fälligstellung vereinbart wurden. Die anderen im Umlaufbeschluss vom 16. Jänner 1994 festgelegten Bedingungen ließ die im Umlaufbeschluss vom 5. Jänner 2001 vorgenommene Präzisierung unberührt. Insbesondere hat der dort mit 5 Mio S genannte Höchstbetrag für den Stand des Verrechnungskontos keine Änderung erfahren. Dass mit dem Umlaufbeschluss vom 5. Jänner 2001 zusätzlich zum bereits bestehenden Saldo von rund 5,8 Mio S ein weiterer Rahmen von 5 Mio S, somit eine Entnahmemöglichkeit von insgesamt mehr als 10 Mio S, eingeräumt werden sollte, lässt sich diesem Beschluss entgegen der Auffassung der Bw nicht entnehmen. Den ab dem Jahr 2001 getätigten Entnahmen fehlt es daher bereits aus diesem Grund an einer tauglichen vertraglichen Grundlage.

Dazu kommt, dass die vereinbarte Vorgangsweise auch nicht einer unter Fremden üblichen entspricht.

So legen zwischen Fremden abgeschlossene Darlehens- bzw. Kreditverträge jedenfalls die Kündigungs- und Tilgungsmodalitäten klar fest (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Derartiges wurde im vorliegenden Fall damit, dass der Umlaufbeschluss vom 5. Jänner 2001 eine Fälligkeit „sofort nach Fälligstellung“, ohne etwa auf bestimmte Kündigungsgründe abzustellen, vorsieht, nicht vereinbart. Gerade bei Bankkrediten etwa, auf die sich die Bw in der Berufung bezieht, kann eine sofortige Fälligstellung und Rückforderung des Kreditbetrages nur aus wichtigem Grund erfolgen.

Überdies kann, anders als unter Fremden, bei der Geldüberlassung zwischen nahen Angehörigen nicht vorausgesetzt werden, dass auch ohne Vereinbarung klarer

Rückzahlungstermine eine Rückzahlungsverpflichtung jedenfalls gegeben ist (vgl. VwGH 28.1.2002, 2001/13/0032). Die Vereinbarung einer Fälligkeit „sofort nach Fälligstellung“ stellt die Leistung von Rückzahlungen letztlich ins Belieben des Geschäftsführers und 75 % Gesellschafters. Einen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbaren Rückzahlungstermin lässt diese Vereinbarung nicht erkennen, weshalb von einer klaren Festlegung von Kündigungs- und Tilgungsmodalitäten keine Rede sein kann. Dass eine Rückzahlungsabsicht tatsächlich bestanden hat, ist angesichts einer solchen Vereinbarung nicht glaubwürdig.

Auch der Umstand, dass von dem im Umlaufbeschluss vom 16. Jänner 1994 vorgesehenen Rückzahlungsbeginn mit der Begründung, ein solcher sei „nicht zweckmäßig“ gewesen, in einer beliebigen Art und Weise abgegangen wurde, spricht dafür, dass es den Beteiligten mit dem Umlaufbeschluss vom 5. Jänner 2001 gleichfalls nicht an der ernsthaften Festlegung eines Rückzahlungstermins gelegen war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters klargestellt, dass sich die aus der Fremdunüblichkeit einer den Gesellschaftern von der Gesellschaft gewährten Zuwendung ergebenden Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften lassen (z.B. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122). Die einzelnen Gutbuchungen auf dem Verrechnungskonto, bei denen es sich zudem, wie die Außenprüfung festgestellt hat, nur um Gutschriften diverser Behörden in geringer Höhe sowie aus dem Geschäftsführer gutgeschriebenen Kostenersätzen gehandelt hat, können daher die Rückzahlbarkeit der in den Jahren 2001 bis 2004 getätigten Entnahmen ebenfalls nicht erweislich machen.

Dass die Gestaltbarkeit der vertraglichen Rechte und Pflichten, einer fremdüblichen Vorgangsweise widersprechend, im Belieben des Gesellschafter-Geschäftsführers liegt, äußert sich auch darin, dass die mit Umlaufbeschluss getroffene Vereinbarung jederzeit – und dies ohne Angabe von Gründen – widerrufen oder geändert werden kann. Die Rechte und Pflichten, die sich für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Zusammenhang mit den über das Verrechnungskonto verbuchten Entnahmen ergeben sollen, sind damit nicht vorhersehbar und folglich nicht in eindeutiger und zweifelsfreier Weise festgelegt.

Der Gewährung des „Leihgeldes“ fehlt es ferner an einer Besicherung. Entgegen der Meinung der Bw kann kein Zusammenhang zwischen einer Haftung der Gesellschafter für Bankkredite der Gesellschaft und der Besicherung von allfälligen der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern bestehenden Ansprüchen erblickt werden. Ob die Gesellschafter für Schulden der Gesellschaft gehaftet haben, ist völlig bedeutungslos für die Frage, ob der auf dem Verrechnungskonto durch die Entnahmen entstandene Saldo besichert war. Warum bei einer

Fälligstellung der Kredite durch die Bank die Gesellschafter „naturgemäß“ auch das Verrechnungskonto bereinigen müssten, ist nicht ersichtlich. Für die Annahme einer solchen Verpflichtung zur „Bereinigung“ gibt es keine nachvollziehbare vertragliche Grundlage, geschweige denn, dass für einen Anspruch der Bw auf eine solche Bereinigung irgendeine Besicherung bestünde.

Dass „derartige Überziehungen“ auch bei Bankkreditlinien durchaus üblich seien, ist eine Behauptung der Bw, die die Lebenserfahrung nicht für sich hat. Einem banküblichen Kontokorrentverhältnis entspricht nämlich die völlig unbesicherte und im Hinblick auf das Fehlen eindeutiger Kündigungsmodalitäten zeitlich unbestimmte Einräumung einer weiteren Überziehungsmöglichkeit von 5 Mio S in Ansehung einer bereits bestehenden und ebenfalls unbesicherten Überziehung von 5,8 Mio S nicht.

Aus den dargelegten Gründen ist die zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Bw getroffene Vereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen. Den in den Jahren 2001 bis 2004 getätigten Entnahmen fehlt es daher an einem ersichtlichen Rechtsgrund, weshalb diese Entnahmen als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln sind.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat in der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen angemerkt, dass in Bezug auf das Verrechnungskonto nicht von einer verdeckte Gewinnausschüttung ausgegangen werden könne, weil das Gesamtausmaß der Vergütung im gegenständlichen Fall nicht unangemessen hoch sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass, wie den Ausführungen in der Berufung des AB gegen die - unter Zugrundelegung der bei der Bw getroffenen Feststellungen der Außenprüfung erlassenen - Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 zu entnehmen ist, für die Jahre 2001 und 2002 ein Geschäftsführergehalt nur in Höhe der für den Stand des Verrechnungskontos verrechneten Zinsen und ab 2003 ein solches überhaupt nicht mehr bezogen wurde. Der Geschäftsführer sei zu der Ansicht gelangt, dass es besser wäre, die Früchte seiner Tätigkeit im Wege eines Wertanstiegs der Geschäftsanteile zu lukrieren. Hat aber AB auf sein Geschäftsführergehalt teilweise bzw. zur Gänze verzichtet, dann kann nicht schlüssig behauptet werden, dass die im Wege von rechtsgrundlosen Entnahmen erlangten Vorteile Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit – AB hat im Übrigen in seinen Einkommensteuererklärungen derartige Entgelte auch nicht erklärt - gewesen wären (vgl. das Erkenntnis des VwGH 26.9.1985, 85/14/0079, dem ebenfalls als verdeckte Gewinnausschüttungen beurteilte fremdunübliche Darlehens- bzw. Kreditgewährung an den Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitigem Verzicht auf das Geschäftsführergehalt zu Grunde lagen). Die Vereinbarung eines Vorteilsausgleichs zwischen den Entnahmen und dem

(teilweisen) Verzicht auf einen Geschäftsführerbezug hat die Bw nicht behauptet, geschweige denn nachgewiesen.

Die Bw bringt aber vor, dass insoweit ein Vorteilsausgleich bestanden habe, als sie für die Finanzierung des Leihgeldes Kredit in Anspruch genommen und zwischen dem Saldo des Verrechnungskontos und den aufgenommenen Fremdmitteln ein enger Zusammenhang bestanden habe.

Ein die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließender Vorteilsausgleich liegt dann vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, wiederum ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt (vgl. Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, § 8 Tz 185). Inwiefern nun darin, dass die Bw zur Finanzierung der Entnahmen Fremdmittel aufgenommen hat, ein Vorteil für die Bw, noch dazu ein solcher, den ihr ein Gesellschafter eingeräumt hätte, gelegen wäre, ist unergründlich.

Das Vorbringen der Bw weist aber darauf hin, dass die Aufwendungen (Kreditzinsen) für die Aufnahme von Fremdkapital in dem Ausmaß, in dem sie den als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilenden Entnahmen zuzuordnen sind, nicht als betrieblich veranlasst anzusehen wären (VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069). Eine entsprechende Feststellung hat die Außenprüfung allerdings nicht getroffen.

Die zeitliche Erfassung von verdeckten Gewinnausschüttungen bei der Körperschaft ist von der zeitlichen Erfassung beim Anteilsinhaber unabhängig. Bei der Körperschaft ist die verdeckte Ausschüttung in jenem Steuerabschnitt zu korrigieren, in dem sie das Einkommen der Körperschaft beeinflusst hat (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, Tz 209, 210). Da die jährlichen Entnahmen auf Verrechnungskonto gebucht wurden, haben sie das Einkommen der Bw (noch) nicht beeinflusst, weshalb bei der Bw auch keine Einkommenskorrektur notwendig ist. Die Kapitalertragsteuerpflicht für die verdeckten Gewinnausschüttungen entstand davon unabhängig in den Jahren, in denen die Vorteile im Wege der rechtsgrundlosen Entnahmen zugeflossen sind.

1.2. Reisespesen

Die Außenprüfung hat an den Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlte Reisespesen mangels entsprechender Aufschreibungen nicht als betrieblich veranlasst anerkannt und als an diesen verdeckt ausgeschüttet behandelt.

Ersetzt die Körperschaft Aufwendungen für Reisen, die in ihrem betrieblichen Interesse unternommen wurden, so handelt es sich dabei in der Regel um keine verdeckte Ausschüttung; von einer solchen ist hingegen auszugehen, wenn Reisekosten etwa zufolge

zweifelhafter Abrechnungen zu Unrecht zur Auszahlung gelangen (vgl. Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, § 8 ANHANG, Stichwort „Reisekosten“).

Reisekosten sind, wie andere Betriebsausgaben auch, steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Da die Bw den Feststellungen der Außenprüfung zufolge keine Aufschreibungen hinsichtlich der bezahlten Reisespesen geführt hat, mussten Zweifel daran auftreten, dass mit der Bezahlung tatsächlich im betrieblichen Interesse der Bw unternommene Reisen abgegolten wurden.

Mit ihrem Vorbringen in der Berufung, die Verrechnung der Reisespesen sei im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit erfolgt und bewege sich noch im Rahmen des angemessenen Geschäftsführergehalts, gelingt es der Bw nicht, diese Zweifel zu zerstreuen. Geeignete Aufzeichnungen oder sonstige Belege, die die Richtigkeit der Behauptung, im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit wären Reisespesen verrechnet worden, nachweisen oder zumindest glaubhaft machen würden, hat die Bw nämlich auch im Berufungsverfahren nicht vorgelegt.

Ist es aber nicht erwiesen, dass die Bw mit den in Rede stehenden Zahlungen einen wegen im Rahmen der Geschäftsführung unternommener Reisen betrieblich veranlassten Aufwand abgegolten hat, können diese auch nicht Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit gewesen sein (vlg. auch VwGH 16.9.1986, 85/14/0163, wonach dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer keine Beweismittel über die betriebliche Veranlassung der von der GmbH als Aufwand verbuchten Beträge für Reisekosten vorlegt, die Behandlung des von der Behörde ausgeschiedenen Teiles des Aufwandes als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter gerechtfertigt ist). Verwiesen sei weiters auch in diesem Zusammenhang auf das Vorbringen im Berufungsverfahren des AB, ein Geschäftsführergehalt in den Jahren 2001 und 2002 nur in Höhe der Verzinsung des Verrechnungskontos und ab 2003 überhaupt keines bezogen zu haben.

Die Außenprüfung ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass mit den Zahlungen eine verdeckte Gewinnausschüttung an AB bewirkt wurde.

1.3. Kfz Privatnutzung

Die Außenprüfung hat dazu festgestellt, dass für jene Zeiträume, in denen die Gesellschafterin CB über kein eigenes Kfz verfügt habe, von einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe der auf die Privatnutzung eines betrieblichen Kfz entfallenden Kosten auszugehen sei.

CB steht auch in einem Dienstverhältnis zur Bw. Der Vorteil aus der unentgeltlichen Überlassung eines Kfz (auch) für Privatfahrten des angestellten Anteilsinhabers gehört zu dessen Gesamtausstattung (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, § 8

ANHANG, Stichwort „Kraftfahrzeug“). Ob der in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft stehende Gesellschafter durch die Gestattung auch privater Nutzung des Kraftfahrzeuges der Gesellschaft von dieser einen Vorteil zugewendet erhalten hat, der zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt, ist unter Heranziehung der gesamten Vergütungen unter Beachtung des Fremdvergleichs zu beurteilen (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121). Nur wenn durch den Vorteil der unentgeltlichen Kfz-Nutzung die Angemessenheit der Gesamtausstattung überschritten würde, würde insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen.

Feststellungen zur Frage der angemessenen Gesamtausstattung der angestellten Gesellschafterin hat die Außenprüfung nicht getroffen. Die Gesellschafterin CB hat als Angestellte der Bw in den Jahren 2001 bis 2003 Gehälter von rd. 22.600,00 €, 23.100,00 € und 23.600,00 € brutto bezogen. Die Angemessenheit dieser Bezüge steht nicht in Streit. Weitere Bezüge sind, von der unentgeltlichen Privatnutzung abgesehen, nicht aktenkundig.

Die Angemessenheitsprüfung soll nicht in kleinlicher Weise erfolgen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung wird daher immer nur dann anzunehmen sein, wenn die Angemessenheitsgrenzen erheblich überschritten werden, sodass eine bestimmte Toleranzgrenze bzw. Bandbreite zuzubilligen ist (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, § 8 ANHANG, Stichwort „Dienstverhältnis“), zumal der Ermittlung einer angemessenen Vergütung wie einer Schätzung gewisse Unsicherheitsmomente innewohnen (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212).

Der Anteil der von der Außenprüfung festgestellten Werte für die unentgeltliche Kfz-Privatnutzung von 33.000,00 S bzw. 2.398,20 € (2001), 600,00 € (2002) und 1.800,00 € (2003) an den Bruttogehältern der Gesellschafterin liegt bei 10,6 %, 2,6 % und 7,6 %. Damit wird aber die Bandbreite, bis zu der Vorteile eines angestellten Gesellschafters noch als solche aus dem Dienstverhältnis angesehen werden können, nicht verlassen. Ob die Privatnutzung als Sachbezug im Lohnsteuerverfahren der Gesellschafterin ihren Niederschlag gefunden hat, ist für diese Beurteilung nicht entscheidend (vgl. VwGH 31.03.1998, 96/13/0121).

Die Berufung ist daher in diesem Punkt berechtigt.

1.4. Stand des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 2000

Mit der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein auf einem Verrechnungskonto durch Entnahmen des Gesellschafters auf einen bestimmten Betrag angewachsener Forderungsstand zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen kann, hat sich der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls bereits in mehreren Erkenntnissen befasst (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110; sowie zuletzt VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167). Der Verwaltungsgerichtshof hat dabei ausgesprochen, dass eine

Verbindlichkeit nicht dadurch wegfällt, dass ein Schuldner nicht mehr gewillt ist, diese zu bedienen. Das gilt auch dann, wenn das Schuldverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht. Ein solcher Vorgang führt daher auch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung. Eine solche könnte nur darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Eintreibungsmöglichkeit verzichtet. Verzichtet eine Kapitalgesellschaft *causa societatis* zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor, für welche Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen ist.

Die Parteien gehen unstrittig davon aus, dass zum 31. Dezember 2000 eine Forderung der Bw gegenüber ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe von 5.792.094,41 S bestanden hat. Die Außenprüfung hat zwar zutreffend festgestellt, dass die im Umlaufbeschluss vom 5. Jänner 2001 getroffenen Abreden einer unter Fremden üblichen Vereinbarung nicht entsprechen, weshalb die Ernstlichkeit der Absicht zur Rückzahlung der basierend auf diesen Abreden entnommenen Beträge anzuzweifeln ist. Diese Feststellung erlaubt aber nur die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung hinsichtlich der in den Jahren 2001 bis 2004 getätigten Entnahmen, weil auch nur insoweit die Feststellung getroffen werden kann, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer im jeweiligen Jahr ein Vorteil zugeflossen ist. Allein aus der Tatsache der mangelnden Fremdüblichkeit des im Umlaufbeschluss vom 5. Jänner 2001 Vereinbarten kann aber noch nicht gefolgert werden, dass die Bw auf die zum 31. Dezember 2000 bestehende Forderung verzichtet hätte und es aus diesem Grund zu einer Begünstigung des Gesellschafter-Geschäftsführers bzw. es auch insoweit bereits und eben im Jahr 2001 zu einem Vorteilszufluss an diesen gekommen wäre. Der Umlaufbeschluss geht im Gegenteil von einer Fortführung des bestehenden Saldos aus. Es liegen keine Umstände vor, aus denen begründet geschlossen werden könnte, dass die Bw abweichend vom erklärten Fortführungswillen im Jahr 2001 einen Forderungsverzicht ausgesprochen hätte.

Der hinsichtlich seiner Fremdüblichkeit nicht in Zweifel gezogene Umlaufbeschluss vom 16. Jänner 1994 sieht eine mit dem Jahr 2000 beginnende, innerhalb von höchstens 10 Jahren zu leistende Rückzahlung vor. Der Umstand, dass entgegen dieser Abrede im Jahr 2000 Rückzahlungen nicht eingesetzt haben, bietet aber ebenfalls weder einen hinreichenden Anhaltspunkt dafür, dass die Bw auf die Forderung verzichtet hätte, noch, dass ein solcher Verzicht gerade im Jahr 2001 erfolgt wäre.

Hinsichtlich des zum 31. Dezember 2000 bestehenden Saldos von 5.792.094,41 S kann daher das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht festgestellt werden, weshalb die Berufung auch in diesem Punkt berechtigt ist.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen sind die Kapitalertragsteuern für die Jahre 2001 bis 2003 wie folgt festzusetzen:

verdeckte Gewinnausschüttung AB:	2001	2002	2003
Reisespesen	7.000,00 S	500,00 €	500,00 €
Entnahmen Verrechnungskonto	499.243,42 S	34.928,91 €	46.431,11 €
	506.243,42 S	35.428,91 €	46.931,11 €
Kapitalertragsteuer (25%):	126.560,86 S	8.857,23 €	11.732,78 €
	9.197,54 €		

Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 1994 bleibt unverändert.

Im Ergebnis war daher der Berufung hinsichtlich Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 teilweise statzugeben, hinsichtlich Kapitalertragsteuer für das Jahr 2004 war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

2. Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004

AB hat der Bw für seine Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2001 ein Entgelt von 211.264,09 S und im Jahr 2002 ein solches von 16.551,69 €, das ihm jeweils durch Aufrechnung mit der GmbH geschuldeten Zinsen zugeflossen ist, verrechnet. Ab dem Jahr 2003 hat er kein Entgelt bezogen.

Verglichen mit den von der Außenprüfung als angemessen erachteten Geschäftsführerbezügen ist AB damit in den Jahren 2001 und 2002 gegen eine unangemessen niedrige Entlohnung, in den Folgejahren und so auch im Berufungsjahr 2003 unentgeltlich tätig geworden.

Stellt ein Gesellschafter (z.B. als Geschäftsführer) einer Körperschaft seine Arbeitskraft unentgeltlich bzw. zu unangemessen niedriger Entlohnung zur Verfügung, so liegt eine sog. Nutzungseinlage vor (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, § 8 Tz 40).

Die Außenprüfung hat dadurch, dass sie die vom Bw verrechneten Geschäftsführerentgelte auf ein angemessenes Ausmaß erhöhte, bzw. die Differenz zwischen den vom Bw verrechneten Entgelten und den als angemessenen erachteten Entgelten als zusätzliche (fiktive) Betriebsausgabe bei der Bw und als zusätzliche (fiktive) Einnahme bei AB in Ansatz brachte, den Nutzen der unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Dienstleistung als steuerwirksame (verdeckte) Einlage im Sinne des § 8 KStG behandelt.

Zur Frage der steuerlichen Anerkennung von Nutzungseinlagen in Körperschaften vertritt der deutsche Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass Nutzungsvorteile nach bilanzrechtlichen Grundsätzen nicht als Wirtschaftsgüter aktiviert und demgemäß vom Gesellschafter auch nicht mit gewinnmindernder Wirkung eingelegt werden können.

Nutzungen könnten daher nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage, die bei der Kapitalgesellschaft zu einer Gewinnminderung führe, sein. Die Nutzungsüberlassung führe auch nicht zu Einkünften des Gesellschafters. Der Gesellschafter erhalte für die Nutzungsüberlassung keine Gegenleistung. Die vermisste Gegenleistung lasse sich auch nicht durch eine Fiktion des Inhalts ersetzen, der Gesellschafter habe zunächst ein angemessenes Nutzungsentgelt vereinbart und nachträglich auf seine Ansprüche verzichtet oder aber das Entgelt erhalten und eingelegt (BFH 26.10.1987, [GrS 2/86], BStBl. 1888 II S. 348).

Eine ausdrückliche höchstgerichtliche Rechtsprechung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Nutzungseinlagen in Körperschaften gibt es in Österreich zwar noch nicht (Doralt-Ruppte, Steuerrecht I⁵, Tz 968). Der Verwaltungsgerichtshof hat aber schon in mehreren Erkenntnissen seine ablehnende Haltung zur steuerlichen Erfassung von Nutzungseinlagen durchblicken lassen (vgl. SWK 6/1999, T 48). Dem entsprechend versagt auch die österreichische Verwaltungspraxis Nutzungseinlagen die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes, mit der Konsequenz, dass solche Einlagen auf Ebene der Körperschaft nicht als fiktive Betriebsausgabe und auf Ebene des Anteilsinhabers nicht als fiktive Einnahmen erfasst werden (vgl. Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, § 8 Tz 44, sowie die dort zitierten Körperschaftsteuerrichtlinien).

Auch nach Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 61, führen Nutzungseinlagen in eine Körperschaft zu keiner Einlage. Ferner hat die Finanzlandesdirektion für Tirol in ihrer Entscheidung vom 7. Juni 2000, SWK 20/21/2000, S. 526, die Einlagefähigkeit von Nutzungen ebenfalls verneint.

Vor dem Hintergrund dieser in Österreich herrschenden Rechtsansicht sowie der damit übereinstimmenden Rechtsprechung des BFH hat auch im vorliegenden Fall der Ansatz fiktiver Betriebsausgaben in Höhe der Differenz zwischen den von AB verrechneten Entgelten und höheren angemessenen Entgelten zu unterbleiben.

Da nach den Ausführungen unter Punkt 1 nur hinsichtlich der laufenden Entnahmen der Jahre 2001 bis 2004 von verdeckten Gewinnausschüttungen auszugehen ist, ist auch nur insoweit der für den Stand des Verrechnungskontos verbuchte Zinsertrag aus den erklärten Einkünften auszuscheiden. Als steuerwirksam zu erfassen sind daher nur die für den fortgeführten Stand von 420.927,92 € verbuchten Zinsen, das sind 14.732,48 € (=420.927,92 x 3,5%). Die Differenz zum verbuchten Zinsertrag beträgt 4.782,77 € (19.515,25 – 14.732,48) und ist als steuerneutral von den erklärten Einkünften abzuziehen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2004 sind daher wie folgt zu ermitteln:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung:	9.261,68 €
-steuerneutraler Zinsertrag	-4.782,77 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt.	4.478,91 €

Berufungsentscheidung:

Aus den dargelegten Gründen war der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 abzuändern.

Zu dem mit Schreiben vom 20. Feber 2006 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird bemerkt, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer solchen einen rechtzeitigen Antrag voraussetzt. Rechtzeitig ist der Antrag nur, wenn er gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO u.a. in der Berufung oder im Vorlageantrag gestellt wird. Die am 24. Mai und 27. Dezember 2005 erhobenen Berufungen enthalten aber einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. März 2009