



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-GesmbH nunmehr Hu-GesmbH, x, vertreten durch Dkfm. Robert Loisch, 1080 Wien, Hamerlingplatz 2/5, vom 3. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vom 4. November 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2003 sowie vom 10. November 2004 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 1.1.-31.12.2003 entschieden:

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 sowie den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 1.1.2003-31.12.2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die H-GesmbH nunmehr Hu-GesmbH (i.d.F. Bw.) steht im alleinigen Eigentum von HH. Geschäftsführer der Bw. war bis 23. Jänner 2003 HH, danach DH. Das zuständige Finanzamt verweigerte die Anerkennung von Verrechnungskontoforderungen der Bw. gegenüber dessen Gesellschafter sowie seiner Gattin DH mit dem Hinweis auf die nicht fremdübliche Gestaltung derselben und ging von einer verdeckten Ausschüttung i.H.d. Verrechnungskontenzuwachses beider Konten (gegenüber HH € 13.828,05 bzw. DH € 34.996,95, gesamt € 48.825,-) aus. Die verbuchten Zinserträge wurden gekürzt, die Verrechnungskonten in Höhe des Zuwachses 2003 der Kapitalertragsbesteuerung unterzogen. Das Finanzamt Wien 23 erließ nach antragsgemäßer vorläufiger Veranlagung in Anwendung obiger Rechtsansicht einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Körperschaftsteuerbescheid für 2003 sowie einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2003.

Mit Eingabe vom 3. Dezember 2004 erhob die H-GesmbH Berufung gegen obige Bescheide. Die Abgabenbehörde I. Instanz hatte im Zuge einer vorläufigen Veranlagung zur Körperschaftsteuer des Jahres 2003 am 14. Oktober 2004 einen Vorhalt versendet, mit dem der Bw. Fragen im Zusammenhang mit Verrechnungskonten gegenüber HH sowie seiner Gattin DH gestellt worden waren.

Fraglich war u.a. der Inhalt der Verrechnungskonten, die 2003 vereinbarten Zinserträge, Vereinbarungen über die Verzinsung, Fälligkeit der Zinsen, Sicherheitsleistungen und Rückzahlungsmodalitäten.

Die Bw. erläuterte mit Schreiben vom 28. Oktober 2004 die Verrechnungskonten näher. Die Verrechnung gegenüber HH sei infolge von dessen Ausscheiden als Geschäftsführer entstanden und werde ab dem Jahr 2004 zurückgezahlt.

Das Verrechnungskonto gegenüber DH bestehe aufgrund einer Gesellschafterzusage, nach der diese einen Betrag von maximal € 100.000,- ebenfalls zu 3,5% verzinst in Anspruch nehmen könne. Auf diesem Wege könnten höhere Zinserträge als von Banken lukriert werden. Als Sicherheit diene ihr Geschäftsführerbezug, Rückzahlungsmodalitäten seien keine vereinbart worden. Die Zinserträge des Jahres 2003 hätten € 3.020,66 betragen.

Den abweichend von der Erklärung ergangenen endgültigen Körperschaftsteuerbescheid 2003 begründete das Finanzamt damit, dass hinsichtlich der Verrechnungskonten keine fremdüblichen Vereinbarungen vorliegen würden. Zwar sei eine Verzinsung der Konten i.H.v. 3,5% vorgenommen worden, jedoch kein schriftlicher Vertrag mit konkreter Rückzahlungsverpflichtung, Höhe und Fälligkeit der Zinsen, Laufzeit der Darlehensbeträge und konkreten Sicherheiten abgeschlossen worden, was seine Begründung in Naheverhältnis des HH sowie seiner Gattin finde. Es werde unterstellt, dass die Rückzahlung der Darlehen von Anfang an nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen sei und eine verdeckte Ausschüttung angenommen.

In ihrer Berufung führt die Bw. an, es sei in keinem Moment an eine nichtrückzahlbaren Zuwendung gedacht gewesen. Für HH sei festgelegt worden, wann er mit der Rückzahlung des Verrechnungskontos beginnen würde. Für DH bestehe eine Gesellschafterzusage, deren nähere Details in der Vorhaltsbeantwortung (vom 28. Oktober 2004) angeführt worden seien. Der Gesellschafterzusage sei in Form eines Umlaufbeschlusses erfolgt, obwohl der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.2.1996 Zl. 92/14/0077 erwogen habe, dass 'selbst unter Berücksichtigung der strengen Anforderungen für die steuerliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen schriftliche Unterlagen nicht unbedingt erforderlich sind.' In selbiger Weise habe sich auch Kotschnigg 'Ausgewählte Fragen zur verdeckten Gewinnausschüttung' SWK 2002 S 766ff geäußert. Ein Darlehensvertrag habe nicht errichtet werden können, weil es sich bei den Verrechnungskonten um kein Darlehen

handle, bei dem der Kreditbetrag in der Regel in einer Summe ausgezahlt werde. Die Regelungen würden einem Fremdvergleich standhalten. Aber selbst unter Berücksichtigung allenfalls gegebener formeller Mängel sei darauf hinzuweisen, dass die zwischenzeitig erfolgte teilweise Tilgung der Verrechnungskonten der Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht entgegenstehe.

Die Verrechnungskonten entwickelten sich bis 2003 wie folgt:

	2001	2002	2003
	€	€	€
Verrechnungskto HH	0,00	31.057,32	44.885,37
Zuwachs		31.057,32	13.828,05
Verrechnungskto DH	0,00	68.489,21	103.486,16
Zuwachs		68.489,21	34.996,95

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8. (1) KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens 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.

§ 93 Abs. 1 und 2 Z 1 lit a EStG 1988 lautet:

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

§ 94 Z 2 EStG 1988 lautet:

Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

....

2. Unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
- die Körperschaft ist mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

§ 40. (1) GmbHG lautet:

Die Beschlüsse der Generalversammlung sind unverzüglich nach der Beschlußfassung in eine Niederschrift aufzunehmen. Diese Niederschriften sowie die auf schriftlichem Weg gefaßten Beschlüsse der Gesellschafter sind geordnet aufzubewahren. Jeder Gesellschafter kann darin während der Geschäftsstunden Einsicht nehmen.

(2) Jedem Gesellschafter ist ohne Verzug nach Abhaltung der Generalversammlung oder nach einer auf schriftlichem Wege erfolgten Abstimmung eine Kopie der gefaßten Beschlüsse unter Angabe des Tages der Aufnahme derselben in die Niederschrift mittels eingeschriebenen Briefes zuzusenden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen 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 (u.a. VwGH v. 31.5.2006 2002/13/0168, 31.3.1998, 96/13/0121).

Fraglich ist im vorliegenden Fall, ob eine Rückzahlung der auf den vorliegenden Verrechnungskonten ausgewiesenen Forderungen an den Gesellschafter bzw. dessen Gattin von vorneherein nicht gewollt oder schon bei der Zuzählung praktisch unmöglich war. Vom zuständigen Finanzamt wurde nicht die Unmöglichkeit sondern eine von vorneherein nicht beabsichtigte Rückzahlung der ausstehenden Beträge angenommen und dies aus der einem Fremdvergleich nicht standhaltenden Ausgestaltung der Verrechnungskonto-Konditionen abgeleitet.

Fremdüblich sind Vereinbarungen dann, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (u.a. VwGH v. 31. März 2000, 95/15/0056).

Vereinbarung mit Außenwirkung

Über die Forderungen der Bw. gegenüber HH sowie DH wurden keine schriftlichen Verträge erstellt.

Wenn auch, wie der Bw. hiezu im Rahmen der Berufungsschrift angibt, das Erfordernis der Schriftlichkeit sei für Verträge zwischen nahen Angehörigen unter Anführung eines Judikats (VwGH v. 21.2.1996 Zl. 92/14/0077) nicht unbedingt erforderlich sind, wurde als

entsprechendes Erfordernis ein nach Außen in Erscheinung tretender Akt (Manifestationsakt, vgl. VwGH v. 11.3.1992 Zl. 90/13/0301 bzw. 6.11.1991 89/13/0093) gefordert.

Die Bw. führt diesbezüglich an, es habe gegenüber der Gattin einen Gesellschaftserzusage in Form eines Umlaufbeschlusses gegeben, nach der sie über maximal € 100.000,- verfügen könne.

Obwohl über derartige Beschlüsse gemäß § 40 GmbHG eine Niederschrift aufzunehmen wäre, wovon im vorliegenden Fall mangels Vorlage nicht ausgegangen werden kann, erzielt ein derartiger Umlaufbeschluss, der gemäß der zitierten gesetzlichen Bestimmung sämtlichen Gesellschaftern zur Kenntnis zu bringen wäre, selbst wenn er in Schriftform vorliegen würde, bei einer 'Einpersonen-GesmbH' nicht die erforderliche Publizität einer nach außen tretenden Vereinbarung. Ein derartiger Beschluss unterliegt entsprechend auch nicht der Gebühr für Schriften gemäß § 14 TP 7 GebG (vgl. VwGH v. 16. Oktober 1989, 88/15/0090).

Was die Verbuchung der Forderungen der Bw. auf dem Verrechnungskonto betrifft so hat der VwGH wiederholt ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung der Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (vgl. u.a. VwGH v. 31.5.2006 Zl. 2002/13/0168).

Die Bw. geht davon aus, dass es sich bei den Verrechnungskonten um kein Darlehen handeln könne, nachdem bei einem solchen der Kreditbetrag in der Regel in einer Summe ausgezahlt werde. Den Erklärungen der Bw. zur näheren Ausgestaltung der Kapitalüberlassung ist nicht näher zu entnehmen, ob diese in Form eines Darlehens- oder Kreditverhältnisses erfolgen sollte. Zwar kommt ein Darlehensvertrag als Realkontrakt im Gegensatz zum Kreditvertrag (bei dem es auf die Willensübereinkunft von Kreditnehmer und Kreditgeber ankommt) erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta zustande, in Hinblick auf ihre rechtliche Affinität und wirtschaftliche Gleichartigkeit sind sie jedoch grundsätzlich gleich zu behandeln (Doralt/Ruppe Grundriss des Steuerrechtes II² S 100 mit Hinweis auf VfGH v. 8.5.1980, G 1/80).

In beiden Fällen, somit auch bei dem diesfalls anzunehmenden Kreditvertrag ist davon auszugehen, dass Vereinbarungen wie Verzinsung, Sicherheitsleistung, Rückzahlungsmodalitäten, Fälligkeit der Zinsen udgl. zu den wesentlichen Vertragsbestandteilen zählen.

Verzinsung

Die Verzinsung der Verrechnungskonten erfolgte entsprechend den Angaben der Bw. sowohl gegenüber HH wie DH mit 3,5%. Die Frage nach der Fremdüblichkeit dieses Vertragsbestandteiles ist insoferne schwierig, als keine Laufzeit hinsichtlich der Rückzahlung der Verrechnungskonten ausbedungen wurde. Die Bw. führt hiezu an, dass auf diesem Weg

höhere Erträge als gegenüber Banken erzielbar gewesen seien. Aus den statistischen Daten der österreichischen Nationalbank geht hervor, dass der Einlagenzinssatz für nichtfinanzielle Unternehmen bei einer vereinbarten Laufzeit von bis zu zwei Jahren bei 2,08% bei einer Laufzeit darüber bei 3,69% lag. Unter Berücksichtigung der auf diesem Sektor vorherrschenden, vom Vorliegen weiterer Parameter abhängigen Bandbreite kann somit davon ausgegangen werden, dass der vereinbarte Zinssatz im Jahr 2003 fremdüblich war. Allerdings wurde keine Vereinbarung hinsichtlich einer allfälligen Zinsanpassung bei veränderten Zinsmarktniveau dargetan was deswegen ins Gewicht fällt, weil keine genauen Rückzahlungsvereinbarungen getroffen wurden und wie oben angesprochen die Laufzeit somit unbestimmt war.

Rückzahlungsmodalitäten

Zur Rückzahlung wurde ausgeführt, dass HH ab dem Jahre 2004 mit der Rückzahlung der Verrechnungsforderung beginnen werde. Nähere Angaben über die Rückzahlungsmodalitäten (Fälligkeit, Höhe) fehlen. Bei der Verrechnungsforderung gegenüber DH fehlen sie generell.

Sicherheiten

Was die vereinbarten Sicherheiten betrifft, so wurde dargelegt, der Geschäftsführungsbezug von DH habe als Sicherheit für die Rückzahlung der Versicherungsforderung gedient.

Ein nach außen erkennbarer Vertrag über die Gehaltsverpfändung mittels dessen sich DH verpflichten würde, den pfändbaren Teil ihres Geschäftsführungsgehaltes der Bw. zukommen zu lassen wurde ebensowenig erstellt wie andere Formen der Sicherheitsleistung, z.B. eine Kreditrestschuldversicherung. Bei HH erhöhte sich die der Bw. zustehende Verrechnungsforderung im Zuge seines Ausscheidens als Geschäftsführer ohne dass Sicherheitsleistungen vereinbart wurden.

Gesamt betrachtet fehlt den Verrechnungskonten sowohl das Erfordernis einer nach außen tretenden Vereinbarung als auch das eines klaren und eindeutigen Inhaltes, sodass der Annahme des Finanzamtes die von einer nicht fremdüblichen Vereinbarung ausgeht, zu folgen ist.

Die Bw. macht darüberhinaus geltend, das Verrechnungskonto von HH wäre 2004 zur Gänze zurückgezahlt worden. Selbst bei vorhandenen formellen Mängeln sei von der äußeren Form 'von der Realität' auszugehen, die inzwischen erfolgte teilweise Tilgung lasse daher die Fiktion einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht zu.

Generell gilt im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen, dass sie durch spätere Rückerstattung der Werte nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden können (vgl. Doralt/Ruppe Grundriss des Steuerrechts I⁷ S 328 mit Verweis auf VwGH v. 29.1.1998, 96/15/0213; 24.3.1998, 97/14/0118). Derartige Rückzahlungen hätten den Charakter von Einlagen. Der UFS teilt nicht die von Kotschnigg in 'Ausgewählte Fragen zur verdeckten

Gewinnausschüttung' SWK 2002, S 766ff vertretene Ansicht, dass für den Fall, dass ein unzureichend dokumentiertes Gesellschafterdarlehen bereits großteils oder vielleicht sogar zur Gänze getilgt wurde, es kaum verständlich wäre, alleine auf Grund der Formmängel an einer verdeckten Gewinnausschüttung festzuhalten.

Der Vorhalt des Finanzamtes betreffend Fragen zu den Verrechnungskonten stammt vom 14. Oktober 2004. Aus einem beigebrachten Zahlungsbeleg der Bw. ergibt sich, dass die vollständige Rückzahlung der am 31.12.2003 bestehenden Verrechnungskontoforderung durch HH am 15. Dezember 2004 erfolgte.

Für die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung sind aber nicht zukünftige Entwicklungen sondern die Verhältnisse zum jeweiligen Stichtag maßgeblich, hätte es ein Abgabepflichtiger doch sonst in der Hand, durch die Finanzverwaltung erkannte, für den Abgabepflichtigen unerwünschte rechtliche Folgen durch entsprechende Maßnahmen im nachhinein hintanzuhalten. Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Tilgung des Verrechnungskontos nicht wie dargestellt im Vorhinein beabsichtigt sondern durch den Vorhalt des Finanzamtes verursacht wurde. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter HH vor. Die Berufung ist als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Juni 2007