



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Osinger, Kommerzialrat Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk über die Berufung der X, vertreten durch Y gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 26. November 2007 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2001 bis 2005 nach der am 16. Mai 2012 im Finanzamt Z in G durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005 vom 26. November 2007 wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Notariatsakt vom 24. März 1998 mit einem zur Gänze eingezahlten (§ 1 Einbringungsvertrag) Stammkapital von S 500.000,- gegründet. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 30. April 1998. Gründungsgesellschafterinnen der Bw. sind Frau A und Frau H zu je 50%. Ab 1999 ist Herr K mit 25% beteiligt und der Anteil von Frau H verringert sich auf 25% ab diesem Zeitpunkt.

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an welcher Frau A und Frau H jeweils zu 50% beteiligt waren, wurde mit Einbringungsvertrag (§ 2) per Stichtag 31. Juli 1998 als Sacheinlage gem. Art. III UmgrStG in die Bw. eingebracht.

In der dem Einbringungsvertrag beigelegten Bilanz per 31. Juli 1998 der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht betrug das Eigenkapital S 3.484.967,79 und setzt sich aus dem Kapital von S 3.161.401,64 und dem Jahresgewinn von S 323.566,15 zusammen.

Laut § 6 des Einbringungsvertrages wird das Eigenkapital mit S 3.161.401,64 beziffert. Es ist festgehalten, dass das Eigenkapital in der Einbringungsbilanz als Kapitalrücklage eingesetzt ist. Der Jahresgewinn des Wirtschaftsjahres 1. August 1997 bis 31. Juli 1998 des eingebrachten Betriebes wird mit S 323.566,15 beziffert.

Im Jahresabschluss der Bw. zum 31. Dezember 1998 ist die im Einbringungsvertrag angeführte Kapitalrücklage nicht ausgewiesen, der Gesamtbetrag wurde auf die Verrechnungskonten der damaligen Gesellschafterinnen der Bw. verbucht (Kontostand Frau A. S 1.581.756,02 und Konto Frau H. S 1.528.522,27) und als sonstige Verbindlichkeit der GmbH (Bw.) gegenüber ihren Gesellschafterinnen erfasst. Der Gewinn des Jahres 1998 wird mit S 212.813,28 ausgewiesen.

In den Jahren 1998 bis 2005 wurden von den beiden Gesellschafterinnen der Bw. auf ihren Verrechnungskonten Entnahmen verbucht.

Im Jahr 2007 wurde seitens des Finanzamtes eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt und die in den Jahren 2001 bis 2005 von ihren Verrechnungskonten getätigten Entnahmen der Gesellschafterinnen Frau A. und Frau H. als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und mit 25% Kapitalertragsteuer versteuert.

Die Betriebsprüfung stellte fest, dass sich aus den Akten ergäbe, dass keine Beschlüsse über offene Gewinnausschüttungen gefasst wurden und keine Kapitalertragsteueranmeldungen vorlägen.

Der Einbringungsvertrag vom 20. April 1999 enthalte keine Regelungen betreffend bare oder unbare Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG.

Anlässlich der Betriebsprüfung wurde in TZ 1 festgestellt, dass die Bilanzansätze nicht dem Einbringungsvertrag und der Einbringungsbilanz entsprächen und daher die Bilanzen der Jahre 1998 bis 2005 gem. § 4 Abs. 2 EStG 1988 zu berichtigen seien. Die 1998 auf die Verrechnungskonten der Gesellschafterinnen verbuchten Beträge seien auf Kapitalrücklage umzubuchen.

In TZ 2 des Betriebsprüfungsberichtes wurde festgestellt, dass auf den Verrechnungskonten der Gesellschafterinnen in den Jahren 1998 bis 2005 Privataufwendungen verbucht wurden, jedoch keine Vereinbarung bezüglich Rückzahlung vorlag.

Die Höhe der Entnahmen und die KEST wurden von der Betriebsprüfung wie folgt festgestellt:

	2001	2002	2003	2004	2005
Entnahmen A	7.812,74	14.694,87	10.562,85	26.600,29	
25%KESt	1.953,18	3.673,72	2.640,71	6.650,07	
Entnahmen H	24.709,74	15.559,78	1.876,13	2.461,58	2.701,95
25% KEST	6.177,44	3.889,94	469,03	615,40	675,49
KESt gesamt	8.130,62	7.563,66	3.109,74	7.265,47	675,49

Wegen des durch die Bw. irrtümlich angenommenen Bestehens von unbaren Entnahmen gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG habe auch keine Absicht bestanden, die durch die Gesellschaft aufgewendeten Beträge wieder zurückzuzahlen.

Für die geprüften Jahre 2001 bis 2005 wurde seitens der Betriebsprüfung der Tatbestand der verdeckten Ausschüttungen angenommen. Die KEST wurde für die in den Jahren 2001 bis 2005 entnommenen Beträge gem. § 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 in Verbindung mit § 95 Abs. 3 EStG 1988 der Gesellschaft mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 26. November 2007 in Höhe von € 26.744,98 vorgeschrieben.

Die Bw. erhob rechtzeitig Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 26. November 2007 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 bis 2005 und führte zu deren Begründung aus, dass der Ansicht der Betriebsprüfung, wonach die Bilanzen der Jahre 1998 bis 2005 korrigiert werden müssten, da der im Einbringungsvertrag festgelegte Ausweis des Einbringungskapitals in der Buchhaltung der Bw. nicht umgesetzt worden sei, weil das Einbringungskapital in der Bilanz zum 31. Dezember 1998 verteilt auf die Verrechnungskonten der Gesellschafterinnen ausgewiesen worden sei, nicht gefolgt werde.

Im vorliegenden Fall sei fälschlicherweise die Auflösung nicht erfolgswirksam über die GuV Rechnung, sondern als Passivtausch in der Bilanz erfolgt, dies habe keine Auswirkung auf das steuerliche Ergebnis der Bw. Kapitalrücklagen seien Teil der Außenfinanzierung, sie stellten nicht durch Gewinne erwirtschaftetes Eigenkapital dar.

Die Behandlung der von den Gesellschafterinnen in den Streitjahren getätigten Entnahmen von ihren Verrechnungskonten als verdeckte Gewinnausschüttung durch die Betriebsprüfung

sei nicht korrekt, da diese nach Ansicht der Bw. Rückzahlungen von Einlagen und nicht Gewinnausschüttungen darstellten.

Die Bw. verwies in diesem Zusammenhang auf § 4 Abs. 12 EStG 1988 und den Erlass des BMF AÖFV 1998/88 über die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 und § 15 Abs. 4 EStG 1988.

Die Einlagenrückzahlung iSd. § 4 Abs. 12 EStG 1988 gelte als Umkehrung des Geld- und Sacheinlagenvorganges in eine Kapitalgesellschaft; sie gelte nicht als Kapitalertrag, weshalb bei dieser keine Kapitalertragsteuer anfalle (vgl. *Doralt*, Kommentar, § 4 Rz 443).

Die verdeckte und die offene Gewinnausschüttung stellten Einkommensverwendungstatbestände dar, wobei die offene Ausschüttung die Verteilung des erwirtschafteten Gewinnes der Körperschaft zum Gegenstand habe, die verdeckte Ausschüttung diene der Ermittlung der richtigen Steuerbemessungsgrundlage durch Bereinigung des Betriebsergebnisses der Körperschaft. Einlagen, die in § 4 Abs. 12 EStG 1988 genannt seien und die in gesellschaftsrechtlich nicht gedeckter Form rückgezahlt würden, ändern nichts am Vorliegen einer Einlagenrückzahlung (Erlass AÖFV 1998/88 1.3). Ob eine Einlagenrückzahlung oder eine Einkommensverwendung vorliege sei in erster Linie und im Zweifelsfall nach der handelsrechtlichen und bilanzmäßigen Erscheinungsform zu entscheiden (AÖFV 1998/88 1.4.).

Die Einbringung von Vermögen iSd Art III UmgrStG stelle einen Einlagenvorgang iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 dar, unabhängig davon ob dem Einbringenden als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt werden oder eine Anteilsgewähr unterbleibt (AÖFV 1998/88 5.3.2).

Bei der übernehmenden Gesellschaft erhöhe sich der Einlagenstand um das in der Einbringungsbilanz ausgewiesene positive Einbringungskapital (*Walter*, Umgründungssteuerrecht, Rz 549a).

Nach Ansicht der Bw. führe eine Rückzahlung dieser Einlage zu einer Rückzahlung von Eigenkapital und nicht zu einer (verdeckten) Gewinnausschüttung.

Zur Verdeutlichung der Ansicht verwies die Bw. auf das im Erlass AÖFV 1998/88 1.3 c zitierte Beispiel, wo ein Alleingesellschafter in Form einer natürlichen Person aus der Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut mit einem Buchwert iHv. 100 und einem gemeinen Wert iHv 150 übernimmt. Für die Entnahme stellt die Gesellschaft dem Gesellschafter nichts in Rechnung, löst aber Kapitalrücklagen in Höhe des ausgebuchten Buchwertes 100 gewinnerhöhend auf. Handelsrechtlich komme es zu keiner Gewinnauswirkung. In diesem Fall

liege eine Einlagenrückzahlung in Höhe von 100 vor, nur in Höhe des darüber hinausgehenden Wertes von 50 liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. In Höhe von 100 reduzieren sich die Anschaffungskosten der Beteiligung, was sich erst im Fall der Veräußerung der Beteiligung steuerlich beim Gesellschafter auswirkt. Die verdeckte Gewinnausschüttung liege nur in dem Ausmaß vor, als bestehende Reserven rückgezahlt werden. Diese lägen bei der gegenständlichen Rückzahlung der Kapitalrücklage nicht vor, weshalb keine kapitalertragsteuerpflichtige Gewinnausschüttung vorliege. Die Bw. ersuchte um ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides.

Das Finanzamt erließ am 29. Mai 2008 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Zur Begründung derselben wurde ausgeführt, dass dem Einbringungsvertrag im gegenständlichen Fall keine Einbringungsbilanz iSd § 15 UmgrStG beigelegt war, sondern nur eine Schlussbilanz des per 31. 7. 1998 eingebrachten Betriebes. Das Eigenkapital laut der vorgelegten Schlussbilanz per 31. 7. 1998 sei mit S 3.484.967,79 beziffert worden, im § 6 des Einbringungsvertrages sei das Eigenkapital jedoch mit S 3.161.401,64 ausgewiesen gewesen. Die Differenz entspreche dem Jahresgewinn des Wirtschaftsjahres 1.8.1997 bis 31.7.1998 des eingebrachten Betriebes iHv S 323.566,15.

Gemäß § 15 UmgrStG letzter Satz könne die Einbringungsbilanz entfallen, wenn das einzubringende Vermögen und das sich daraus ergebende Einbringungskapital im Einbringungsvertrag dargestellt ist bzw. die maßgeblichen Werte und das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag beschrieben werden. Im gegenständlichen Fall sei das Einbringungskapital im Einbringungsvertrag nicht richtig dargestellt, es liegt daher ein unvollständiger Einbringungsvertrag vor (Rz 839 UmgrStR).

Im Einbringungsvertrag sei ausgeführt, dass das Eigenkapital in der nicht vorgelegten Einbringungsbilanz als Kapitalrücklage eingesetzt sei. In der ersten Schlussbilanz der Bw. zum 31.12.1998 sei keine Kapitalrücklage ausgewiesen.

Hinsichtlich der Behauptung in der Berufung, dass die Kapitalrücklage sofort nach der Einbringung aufgelöst und auf die Verrechnungskonten verteilt worden sei, werde ausgeführt, dass diesbezüglich weder entsprechende handelsrechtliche bzw. gesellschaftsrechtliche Beschlüsse (§ 8 und § 9 des Gesellschaftsvertrages iVm § 34 GesmbHG) vorlägen noch durch nachgewiesene Buchungsvorgänge nachvollziehbar seien.

Im Einbringungsvertrag gäbe es keine Bestimmungen betreffend etwaiger barer oder unbarer Entnahmen iSd § 16 Abs. 5 UmgrStG. Tatsächlich weise die Schlussbilanz zum 31. Dezember 1998 hohe Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern der Bw. aus, von denen jährlich Rückzahlungen an die Gesellschafter erfolgt seien.

Dem Finanzamt lägen keine handelsrechtlichen oder gesellschaftsrechtlichen Beschlüsse über Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen vor und es seien auch keine Kapitalertragsteueranmeldungen mit dem Vermerk kein KEST-Abzug wegen Einlagenrückzahlung abgegeben worden. Den Bilanzen seien auch keine Evidenzkonten gem. § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 beigelegt worden.

Die in den Jahren 2001 bis 2005 erfolgten Zahlungen an die Gesellschafter fänden in den jeweiligen Jahresgewinnen Deckung.

Seitens der Bw. sei auch nicht behauptet worden, dass den streitgegenständlichen Zuwendungen angemessene Gegenleistungen der empfangenden Gesellschafter entgegenstünden.

Nach Ansicht des Finanzamtes seien die Zahlungen daher rechtgrundlose Zuwendungen an die Gesellschafter, die an gesellschaftsfremde Personen nicht gezahlt worden wären, somit verdeckte Gewinnausschüttungen, die der Kapitalertragsteuer zu unterziehen seien.

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte gleichzeitig die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat.

Zur Begründung ihres Antrages führte die Bw. aus, dass Gewinnausschüttungen von Einlagenrückzahlungen abzugrenzen seien. Verdeckte und offene Ausschüttungen seien Einkommensverwendung. Die verdeckte Ausschüttung sei in ihrer äußeren Form nicht als Einkommensverteilung zu erkennen, habe ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft (vgl. *Roller*, Übertragung eines Grundstückes aus einer GmbH an einen Gesellschafter, SWK 2007, S 766).

Bei Kapitalrückzahlungen nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 handle es sich dagegen um den Rückfluss von Kapital (vgl. AÖFV 1998/88 1.3). Ob eine Einlagenrückzahlung oder eine Einkommensverwendung vorliege sei in erster Linie und im Zweifelsfall nach der gesellschaftsrechtlichen und bilanzmäßigen Erscheinungsform zu entscheiden (AÖFV 1998/88 1.4).

Wenn das Finanzamt argumentiere, dass kein entsprechendes Evidenzkonto geführt worden sei, so erwidere die Bw., dass gemäß § 4 Abs 12 Z 3 EStG 1988 grundsätzlich die Verpflichtung bestehe ein Evidenzkonto zu führen. Dieses solle die Zuordnung nachvollziehbar machen. Der Umstand, dass ein Evidenzkonto nicht geführt werde, habe keine unmittelbaren Folgen für die Gesellschaft, berechtige die Finanzbehörde allerdings zur Schätzung (vgl. *Roller*, Übertragung eines Grundstückes aus einer GmbH an einen Gesellschafter, SWK 2007, S

766). Bei der Schätzung sei auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor Einführung des Evidenzkontos Bedacht zu nehmen. Demnach sei eine Einlagenrückzahlung anzunehmen gewesen, wenn unternehmensrechtlich eine Kapitalherabsetzung erfolgte. In anderen Fällen sei es am sinnvollsten, danach zu urteilen, wie der Wertgegenstand in das Betriebsvermögen der Gesellschaft gelangt sei. Wenn eine Einlage stattgefunden habe, sei der Abgang aus der Gesellschaft auch wenn kein Einlagenevidenzkonto geführt worden sei, als Einlagenrückzahlung zu qualifizieren.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Einbringung iSd Art III UmgrStG unternehmensrechtlich eine Sacheinlage darstelle. Die Einbringung stelle einen Einlagenvorgang iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 dar. Das Evidenzkonto der übernehmenden Gesellschaft sei daher um den steuerlich maßgebenden Sacheinlagewert, das in der Einbringungsbilanz ausgewiesene positive Einbringungskapital zu erhöhen. Eine Rückzahlung dieser Einlage führe zu einer Rückzahlung von Einlagenkapital und nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Der Bilanzgewinn setze sich aus dem erwirtschafteten Gewinn und aus den Erträgen aus der Auflösung von Kapitalrücklagen zusammen. Bei Ausschüttung des Bilanzgewinnes sei die Ausschüttung des erwirtschafteten Gewinnes als Beteiligungsertrag, die Ausschüttung der Kapitalrücklagen als Kapitalrückzahlung anzusehen.

In § 9 des Gesellschaftsvertrages der Bw. sei geregelt, dass die Ausschüttung des Jahresgewinnes eines Generalversammlungsbeschlusses bedürfe. Ab dem Zeitpunkt dieses Ausschüttungsbeschlusses seien die Gewinne bis zur tatsächlichen Auszahlung auf den jeweiligen Verrechnungskonten der Gesellschafter zu erfassen. Im Jahresabschluss zum 31. 12. 1998 entspreche das Bilanzgewinnkonto exakt dem Jahresgewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 1998. Die auf den Verrechnungskonten ausgewiesenen Beträge könnten somit nicht aus dem Jahresgewinn stammen; sie stammten aus der Auflösung der Kapitalrücklagen. Dies sei auch aus den Verrechnungskonten ersichtlich. Die Verringerungen des Standes der Verrechnungskonten stellten deshalb nach Ansicht der Bw. keine Gewinnausschüttungen, sondern Kapitalrückzahlungen dar.

Die Bw legte zur Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals die Einlagenevidenzkonten, sowie die Entwicklung der Verrechnungskonten der Gesellschafter für die Jahre 1998 bis 2005 ihrem Vorlageantrag bei.

In der am 16. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass die dem Notariatsakt beigelegte Bilanz zum Stichtag 31.7.1998 die Einbringungsbilanz sei. Die Gesellschafter hätten zum

31.12.1998 beschlossen, die Kapitalrücklage aufzulösen. Es existiere kein schriftlicher Beschluss, jedoch sei dies schlüssig aus der zum 31.12.1998 erstellten und vorgelegten Bilanz der Bw. zu ersehen, deren ausgewiesene Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschafterinnen in den Folgejahren rückgezahlt worden seien.

Ergänzend wurde eine korrigierte Fassung der Evidenzkontenentwicklung für die Jahre 1998 bis 2005 vorgelegt.

Die Vertreterin des Finanzamtes wiederholte, dass nach dessen Meinung es an einer ersichtlichen organschaftlichen Willensbildung fehle und die Evidenzkontenentwicklung erst im Laufe des Berufungsverfahrens vorgelegt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die in den Jahren 2001 bis 2005 verbuchten Zahlungen an die beiden Gesellschafterinnen von deren Verrechnungskonten als steuerneutrale Einlagenrückzahlungen oder als verdeckte Gewinnausschüttungen - mit der Konsequenz der Verpflichtung zur Zahlung der Kapitalertragsteuer - zu beurteilen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Bis 31. Juli 1998 existierte die A und Mitgeschafter Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, an welcher Frau A. und Frau H. zu je 50% beteiligt waren.

Im März 1998 wurde mit einem Stammkapital von S 500.000,- die Bw. in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet. An der Bw. waren Frau A. und Frau H., die Gesellschafterinnen der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zu je 50% beteiligt. Das Stammkapital wurde zur Gänze eingezahlt.

Mit Einbringungsvertrag vom 20. April 1999 wurde die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht Frau A. und Mitgeschafter per Stichtag 31. Juli 1998 in die Bw. gem. Art III UmgrStG als Sacheinlage eingebracht.

In § 6 des Einbringungsvertrages ist der Wert des eingebrachten Unternehmens laut der als Beilage 2 zum Notariatsakt angeführten Einbringungsbilanz zum 31. Juli 1998, welche tatsächlich die Schlussbilanz der GesnbR ist, mit S 3.161.401,64 beziffert. Dieser Wert werde in der Einbringungsbilanz als Kapitalrücklage eingesetzt. In dieser Bilanz ist das gesamte Eigenkapital mit S 3.484.967,79 angegeben, wobei auf den Jahresgewinn der GesnbR von 1.1. bis 31.7.1998 ein Betrag von S 323.566,79 entfällt.

Im Jahresabschluss der Bw. zum 31. 12. 1998 ist die im Einbringungsvertrag erwähnte Kapitalrücklage von S 3.161.401,64 nicht ausgewiesen, es sind auf den Verrechnungskonten der Gesellschafterinnen folgende Beträge als Verbindlichkeiten der Bw. an die Gesellschafterinnen verbucht: Verrechnungskonto Frau A: S 1.581.756,01 und Verrechnungskonto Frau H. S 1.528.522,27.

In den Jahren 1998 bis 2005 wurden von den Verrechnungskonten der Gesellschafterinnen Frau A. und Frau H. folgende Entnahmen verbucht.

	2001	2002	2003	2004	2005
A	7.812,74	14.694,87	10.562,85	26.600,29	
H	24.709,74	15.559,78	1.876,13	2.461,58	2.701,95

Die jährlichen Gewinne in den Jahren 1998 bis 2005 wurden in den Bilanzen ausgewiesen und nicht ausgeschüttet, sondern vorgetragen. Sie waren jeweils höher als die Entnahmen von den Verrechnungskonten und betrugen:

Gewinne: bis 2001 in S, ab 2002 in €	
1998	212.813,28
1999	796.454,62
2000	301.190,07
2001	650.310,67
2002	58.557,83
2003	50.875,98
2004	71.788,96
2005	96.144,49

Ein Evidenzkonto wurde zunächst nicht geführt.

Im Jahr 2007 wurden anlässlich einer Betriebsprüfung diese Entnahmen von den Verrechnungskonten betreffend die geprüften Jahre 2001 bis 2005 als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und für diese Beträge mit Bescheid vom 26. November 2007 der Bw. ein Betrag von € 26.744,98 an Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Die Bw. erhob gegen den Bescheid vom 26. November 2007 Berufung und erklärte, dass nach ihrer Ansicht die in den Jahren 2001 bis 2005 von den Verrechnungskonten der

Gesellschafterinnen verbuchten Entnahmen als Einlagenrückzahlungen und nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilen seien.

[§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#) besagt, dass die Einlagenrückzahlung von Körperschaften, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung gilt und beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich als auch bei einer Einnahmen -Ausgabenrechnung nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung der Aktivposten des Betriebsvermögens führt.

1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrauchte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen waren, sowie jene Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund- Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.
2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter [§ 32 Z 3 EStG 1988](#) fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.
3. Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.

Die Einlagenrückzahlung ist aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 steuerneutral und das Gegenstück zur Einlage.

Andere als die in § 4 Abs. 12 EStG 1988 angeführten gesetzlich umschriebenen unternehmensrechtlich unter den Begriff der Einlagenrückgewähr fallende Zuwendungen der Körperschaft an ihre Anteilsinhaber sind unverändert als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) zu erfassen.

Voraussetzung dafür, dass die Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zum Tragen kommt, ist, dass tatsächlich ein Rückfluss von Kapital, welches ein Gesellschafter in die Körperschaft eingelegt hat, an einen Gesellschafter stattfindet. Dies ist der Fall bei Rückzahlung von Kapitalrücklagenbeträgen durch direkte Auszahlung oder Verrechnung. Ob eine derartige Rückzahlung stattgefunden hat, sollte aus dem Evidenzkonto ersichtlich sein.

Die Evidenzkontenführung ist zwar eines der entscheidenden Beweismittel zur Feststellung der steuerlichen Eigenschaft eines Vermögenstransfers von der Körperschaft zum Anteilsinhaber, sie ist aber eine Ordnungsvorschrift (Aufzeichnungspflicht iSd [§ 126 Abs. 1 BAO](#)), die keine

materiell rechtliche, sondern eventuell eine finanzstrafrechtliche ([§ 51 Abs. 1 lit c FinStrG](#)) Bedeutung hat (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 219).

Gesellschaftereinlagen sind gemäß Rechnungslegungsgesetz verpflichtend als Kapitalrücklagen einzustellen, damit nachvollziehbar ist, aus welchen Komponenten sich der Bilanzgewinn zusammensetzt.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom VwGH 22.3.2000, [96/13/0175](#) ergibt sich, dass auch im Fall einer handelsrechtlichen Gewinnausschüttung eine Einlagenrückzahlung anzunehmen sei, wenn es aufgrund von Sachverhaltsfeststellungen gelingt, einen entsprechenden Nachweis zu erbringen, dass eine Einlagenrückzahlung im steuerrechtlichen Sinn stattgefunden hat. Aus dem Rechenwerk der Körperschaft muss sich also ergeben, dass tatsächlich eine Einlagenrückzahlung stattgefunden haben konnte.

Unabhängig von einer gesellschaftsrechtlichen Kapitalherabsetzung kann - wie sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entnehmen lässt (vgl. VwGH 11.8.1993, [91/13/0005](#); 22.12.1993, [91/13/0011](#)) - eine Rückzahlung von eingelegtem Kapital erfolgen, wobei als Beweis dafür der Ausweis der Einlagen als Kapitalrücklage in der Handelsbilanz vorgesehen ist ([§ 229 HGB](#)). Diesfalls kann der Nachweis geführt werden, ob erwirtschaftete Gewinne oder eingezahltes Kapital zur Ausschüttung gelangen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, § 4 Abs. 12 EStG Tz 1).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung VwGH 19.2.1991, [87/14/0136](#) trotz des Fehlens einer formellen Kapitalherabsetzung die handelsrechtliche Ausschüttung als Einlagenrückzahlung gewertet, weil in diesem Fall die GmbH Gewinne noch nicht erwirtschaftet hatte.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung gilt die Regel, dass die Verwendung des Bilanzgewinnes primär Gewinne betrifft. Die Einlagenrückzahlung ist nur dann anzunehmen, wenn mit Sicherheit ausgeschlossen wird, dass nicht Gewinne ausgeschüttet wurden.

Die Besteuerung von Kapitalerträgen muss ebenso gewährleistet sein, wie die Steuerneutralität von Einlagenrückzahlungen.

Bezogen auf den vorliegenden Berufungsfall bedeutet dies, dass die Bw. zwar die Vorschrift zur Führung bzw. Vorlage von Evidenzkonten gemeinsam mit den Jahresbilanzen zunächst nicht eingehalten hat, sondern die Evidenzkonten erst im Laufe des Berufungsverfahrens vorgelegt wurden, aber die ausgewiesenen Gewinne ab 1998 jährlich vorgetragen und nicht ausgeschüttet wurden und Ende 2005 ein Gewinn von € 493.692,96 in der Bilanz ersichtlich ist.

Betreffend den Vorwurf, dass keine Einbringungsbilanz vorliegt, ist auszuführen, dass im Einbringungsvertrag als Grundlage die Bilanz vom 31. Juli 1998, welche als Beilage 2 zu dem Notariatsakt über den Einbringungsvertrag angeführt ist, bezeichnet wird. Vom steuerlichen Vertreter der Bw. wurde in der Berufungsverhandlung bestätigt, dass mit der Einbringungsbilanz die vorliegende Bilanz zum 31.7.1998 gemeint sei.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die in Kopie im Akt erliegende Bilanz zum 31. Juli 1998, welche die Schlussbilanz der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht darstellt, gleichzeitig in identer Form als Einbringungsbilanz, wie im Einbringungsvertrag beschrieben, anzusehen.

Dass eine steuerlich anzuerkennende Einbringung nach Art. III UmgrStG vorliegt wird vom Finanzamt nicht bestritten.

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 wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen verstanden, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, die Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (VwGH 31.3.2000, [95/15/0056](#)).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles sich ergeben kann. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens, welches den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat (VwGH 3.8.2000, [96/15/0159](#)).

Die Verminderung des Reinvermögens der Körperschaft durch Einlagenrückzahlung stellt in der Regel keine Gewinnausschüttung dar, weil die Rückzahlung von bereits versteuertem Vermögen unter Einhaltung der für eine Kapitalherabsetzung geltenden formellen Voraussetzungen des Gesellschaftsrechts grundsätzlich nicht steuerpflichtig ist. Dies gilt für

die Rückzahlung von Nennkapital aufgrund einer Kapitalherabsetzung, sowie für die Wiederausschüttung von Gesellschafterzuschüssen.

Bei den betrieblichen Einkünften erhöhen nur Gewinne das Einkommen, bloße Vermögensumschichtungen fallen nicht unter den Begriff des Einkommens, die Rückzahlung eingesetzten Kapitals wird als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung qualifiziert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen VwGH 22.3.2000, [96/13/0175](#); 19.2.1991, [87/14/0136](#) und VwGH 11.8.1993, [91/13/0005](#) in gleicher Weise ausgesprochen, dass eine steuerneutrale Vermögensumschichtung vorliegt, soweit im Wege der Gewinnausschüttung nur Gesellschafterzuschüsse zurückgezahlt wurden.

Wie oben ausgeführt ist die Vorschrift ein Evidenzkonto zu führen, eine Ordnungsvorschrift im Sinn des § 126 Abs. 1 BAO. Die Nichtführung oder fehlerhafte Führung des Evidenzkontos zieht die Schätzungspflicht der Abgabenbehörde nach sich (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12.EL Anm. 219).

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an welcher Frau A und Frau H jeweils zu 50% beteiligt waren, wurde mit Einbringungsvertrag (§ 2) per Stichtag 31. Juli 1998 als Sacheinlage gem. Art. III UmgrStG in die GmbH (Bw.) eingebracht.

Die Evidenzkontenführung ist zwar eines der entscheidenden Beweismittel zur Feststellung der steuerlichen Eigenschaft eines Vermögenstransfers von der Körperschaft zum Anteilsinhaber, sie ist aber eine Ordnungsvorschrift (Aufzeichnungspflicht iSd § 126 Abs 1 BAO), die keine materiellrechtliche, sondern eventuell eine finanzstrafrechtliche (§ 51 Abs 1 lit c FinStrG) Bedeutung hat (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 219). Die Einbringung von Vermögen - wie hier - in eine Körperschaft stellt einen Einlagevorgang dar.

In [§ 16 Abs. 1 UmgrStG](#) ist das Grundprinzip der Buchwerteinbringung normiert. Dies bedeutet, dass das eingebrachte Vermögen in der Einbringungsbilanz bzw die eingebrachten Kapitalanteile des Privatvermögens im Einbringungsvertrag mit den Werten angesetzt werden, die sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften als Wertansätze für die Gewinnermittlung ergeben (vgl. *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 16 Rz. 1).

Die durch die Einbringung bei der übernehmenden Körperschaft entstehenden Buchgewinne (Buchverluste) sind grundsätzlich neutral und wirken sich auf den steuerlichen Gewinn nicht aus (vgl. *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁷, 176).

Findet anlässlich der Einbringung bei der übernehmenden Körperschaft (wie hier) keine Kapitalerhöhung statt, ist der sich aus der Einbringung ergebende Buchgewinn als nicht

gebundene Kapitalrücklage iSd § 224 Abs 3 A II 2 UGB – im Kapitalrücklagen-Subkonto - auszuweisen (vgl. *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 19 Rz. 46).

Einlagen und Entnahmen, die zwischen dem Einbringungsstichtag (hier: 31. 7. 1998) und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages (hier: 20. 4. 1999) getätigt werden, können nach dem UmgrStG rückbezogen, dh in der Einbringungsbilanz als Passiv- bzw. Aktivpost ausgewiesen werden ([§ 16 Abs. 5 UmgrStG](#)). Geschieht dies nicht, ist eine Verrechnungsforderung bzw. -verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft (hier: der Bw) gegen den bzw. die Einbringenden (hier: die Gesellschafterinnen) auszuweisen (vgl. *Doralt/Ruppe*, I⁹ Rz. 1149/1).

Anders als die offene oder verdeckte Ausschüttung von aus eigener Kraft erwirtschafteten Erträgen, die einen Einkommensverwendungstatbestand darstellt, ist die Einlagenrückzahlung grundsätzlich ein steuerneutraler Vermögensabfluss (vgl. *Götschl/Vanas*, Einlagenrückgewähr im Handels- und Steuerrecht in *Bergmann* [Hrsg.], Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, FS *Harald Werilly*, Wien 2000, 132).

Körperschaftsteuerrechtlich sind Einlagenrückzahlungen gegenüber offenen und verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 abzugrenzen. Beide Ausschüttungsarten stellen Einkommensverwendungstatbestände dar. Erstere haben die Verteilung des erwirtschafteten Gewinnes der Körperschaft als steuerunwirksame Vermögensverminderung zum Gegenstand, letztere die Ermittlung der richtigen Steuerbemessungsgrundlage durch Bereinigung des Betriebsergebnisses der Körperschaft um ungerechtfertigte Belastungen durch Anteilsinhaber in Form unbegründeter oder überhöhter Aufwendungen oder vorenthaltener Erträge. Hingegen sind Einlagenrückzahlungen für die Körperschaft steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital außerhalb von steuerlichen Ausschüttungen, die an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber erfolgen (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 211).

Dem Steuerpflichtigen kommt bei Vorhandensein von Gewinnen und von Einlagen auf dem Bilanzgewinn-Subkonto nach herrschender Auffassung grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen der Behandlung als Gewinnausschüttung und/oder Einlagenrückzahlung zu (vgl. *Haslinger in Lang/Schuch/Staringer* [Hrgs.], KStG, § 10 Rz. 33).

Während Einlagen auf das Nennkapital nur im Wege einer Kapitalherabsetzung rückgezahlt werden können, sind Einlagen auf dem Bilanzgewinn-Subkonto nach herrschender Auffassung disponibel (vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Tz. 102). Auch Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind, sind rückzahlungsfähig (vgl. Erlass BMF 31. 3. 1998, BMF 06 0257/1-IV/6/98, Punkt 2.2.1.2.).

Im Rahmen des Evidenzkontos wäre auch ein Rücklagen-Subkonto zu führen, welches die Einlagenbewegungen bei den Kapital- und Gewinnrücklagen umfasst. Die gegenständliche Kapitalrücklage wäre auf diesem Subkonto zu buchen gewesen.

Grundsätzlich ergibt sich eine Verminderung des Standes eines Kapitalrücklagen-Subkontos durch die Auflösung einer Einlagen enthaltenden Rücklage zu Gunsten des Nennkapitals auf Grund einer Kapitalberichtigung durch die Umbuchung auf das Nennkapital-Subkonto oder des Bilanzgewinnes/verlustes durch die Umbuchung auf das Bilanzgewinn-Subkonto. Eine Vermögenszuwendung an den Anteilsinhaber in Verbindung mit einer bloßen Bestandverminderung eines Rücklagenbetrages und des Rücklagen-Subkontenstandes stellt ungeachtet des Vorliegens einer handelsrechtlich verbotenen Einlagenrückgewähr steuerlich eine Einlagenrückzahlung dar (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 222).

Es ist zutreffend, dass der Einbringungsvertrag von der Einstellung einer Kapitalrücklage (in Höhe des Einbringungsbuchgewinns) spricht, während tatsächlich in der Bilanz zum 31. 12. 1998 (im Wege der Verrechnungskonten der Gesellschafter) eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber den Gesellschaftern ausgewiesen wurde. Die Entwicklung der Gesellschafterverrechnungskonten (laut Unterlagen im Arbeitsbogen der Außenprüfung) ist nachvollziehbar.

Gemäß [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) i.V.m. [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) muss der Steuerpflichtige die Bilanz nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ohne gegen zwingende steuerrechtliche Vorschriften zu verstoßen erstellen. Eine unrichtige Bilanz ist zwingend zu berichtigen, eine richtige Bilanz kann unter den in § 4 Abs. 2 EStG 1988 genannten Voraussetzungen geändert werden.

Es ist ferner zutreffend, dass ein Evidenzkonto (zunächst) nicht geführt wurde.

Seitens der Betriebsprüfung wurde eine Bilanzberichtigung dahingehend vorgenommen, dass einbringungsvertragsgemäß eine Kapitalrücklage eingestellt – und in den Streitjahren unverändert belassen – wurde. Die Verrechnungskonten der Gesellschafterinnen wurden von der Betriebsprüfung ohne Dotierung durch die Auflösung der Kapitalrücklage geführt. Die auf den Verrechnungskonten übernommenen Privataufwendungen wurden nicht als (teilweise) Einlagenrückerstattung, sondern als verdeckte Ausschüttungen angesehen.

Die steuerliche Vertretung hält dem entgegen, dass es sich bei der Kapitalrücklage um kein durch Gewinne erwirtschaftetes Eigenkapital handle und wirtschaftlich eine Einlagenrückzahlung vorliege. Die Gesellschafterinnen hätten die in der Bilanz zum 31. 12. 1998 (verkürzte) dargestellte Vorgangsweise so gewollt. Mangels Kapitalertrags sei keine Kapitalertragsteuer abzuführen. Die organschaftliche Willensbildung ergibt sich schlüssig aus

der Tatsache, dass die Bilanz zum 31.12.1998 in der im Akt erliegenden Form vorgelegt wurde, auch wenn kein schriftlicher Beschluss der Gesellschafterinnen vorliegt.

Wie oben festgestellt, hält es die Berufungsbehörde sachverhaltsbezogen und aufgrund der Angaben des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung für erwiesen, dass die Gesellschafterinnen nicht eine Kapitalrücklage fortführen wollten, sondern eine Verbindlichkeit der Bw. gegenüber den Gesellschafterinnen durch Dotierung der Verrechnungskonten der Gesellschafterinnen ausgewiesen werden sollte.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist der unmittelbare Zusammenhang mit einer Einlagenrückzahlung – jedenfalls nach den Ergebnissen des Berufungsverfahrens – ersichtlich.

Auch wenn die Bw die erforderlichen Formvorschriften nicht eingehalten hat, steht im gegenständlichen Fall fest, dass eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung vorliegt.

Werden Einlagen in einer gesellschaftsrechtlich nicht gedeckten Art und Weise rückgezahlt, ändert dies steuerlich nichts am Vorliegen einer Einlagenrückzahlung (vgl.

Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 4 Anm. 211).

Die bloße Verletzung von Ordnungsvorschriften darf nicht zu einer der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entgegenstehenden steuerlichen Behandlung führen.

Die Besteuerung einer Einlagenrückzahlung würde jedoch gegen den sowohl im Einkommensteuerbereich als auch im Körperschaftsteuerrecht geltenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (vgl. *Wiesner/Schneider/Spannbauer/Kohler*, KStG 1988, § 10 Anm. 2) verstoßen.

Da kein Kapitalertrag vorliegt, kommt die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer nicht in Betracht.

Der angefochtene Bescheid war daher nach [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ersatzlos aufzuheben.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 29. Mai 2012