



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Firma Bw, vom 20. Februar 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lienz vom 16. Jänner 1998 betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG für die Jahre 1994 und 1995 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Für die verdeckte Ausschüttung des Jahres **1994** in Höhe von 52.941,49 S wird die Kapitalertragsteuer mit **846,43 €** festgesetzt.

Für die verdeckte Ausschüttung des Jahres **1995** in Höhe von 21.113,57 S wird die Kapitalertragsteuer mit **337,56 €** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Transportunternehmen. Alle Anteile an der Bw werden – abgesehen von einem Zwerganteil – von P gehalten. P hat mit Gesellschaftsvertrag vom 20.9.1994 mit der Bw als Geschäftsherrin einen Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft abgeschlossen und dabei sein Einzelunternehmen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Gesellschaft eingebracht. Zur Geschäftsführung in der atypisch stillen Gesellschaft ist nur die Bw als Geschäftsherrin durch ihre Organe berechtigt und verpflichtet. Das Firmenbuch weist P als alleinigen Geschäftsführer der Bw aus. Das Betriebsergebnis der Mitunternehmerschaft entfällt im Verhältnis 64,59 zu 35,41 auf den stillen Gesellschafter bzw auf die berufungsführende Kapitalgesellschaft.

Im Unternehmer der Bw fand eine **Betriebsprüfung** statt, im Zuge derer der Prüfer Privatanteile, die von der Bw zu nieder angesetzt worden sind, erhöhte und dem erklärten Betriebsergebnis hinzurechnete. Das Finanzamt erließ der Rechtsauffassung des Prüfers folgend, Haftungs- und Zahlungsbescheide, mit denen es die Gewinnhinzurechnungen zur Gänze als verdeckte Ausschüttungen der Kapitalertragsteuer unterzog. Begründend verwies das Finanzamt auf den (nicht existenten) Körperschaftsteuerbescheid 1989.

Die Bw erhob **Berufung**. Nachdem sie vom Finanzamt in Kenntnis gesetzt worden ist, dass die angefochtenen Bescheide natürlich auf die Körperschaftsteuerbescheide 1994 und 1995 und nicht auf 1989 verweisen hätten sollen, führte sie begründend aus: Im Zuge einer Betriebsprüfung seien diverse Privatanteile (insbesondere für das Auto, das Telefon sowie die Baukosten für das gemietete Büro) erhöht worden. Das Rechtsmittel richte sich allein gegen die Annahme, dass es sich dabei um verdeckte Gewinnausschüttungen handle, zumal Entsprechendes weder bei der Prüfung vereinbart noch bei der Schlussbesprechung protokolliert worden sei. Sämtliche Kosten, welche in irgendeiner Form die Privatsphäre des Gesellschafters P beträfen, seien gemäß einer schon bei Gesellschaftsgründung getroffenen Vereinbarung auf einem mit 6 % verzinsten Verrechnungskonto verbucht worden. Wenn anlässlich der Betriebsprüfung eine Erhöhung derartiger Privatanteile erfolgt sei, dann dürften diese nicht anders als das Grundgeschäft behandelt werden. Es handle sich somit um steuerlich nicht abzugsfähige Kosten, welche die Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter erhöhe. Eine verdeckte Gewinnausschüttung, welche eine endgültige Vorteilszuwendung an den Gesellschafter voraussetze, liege jedoch sicher nicht vor. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 23.11.1977, Zl. 410, 618/77 ausgesprochen, dass für eine verdeckte Gewinnausschüttung neben dem objektiven Element der Unangemessenheit auch das subjektive Element einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft vorliegen müsse. An einer solchen fehle es aber. Dies ergebe sich übrigens aus dem in Kopie vorgelegten Gesellschafterbeschluss vom 23. bzw. 24. September 1994 (laut dem fremdunübliche Rechtsgeschäfte und Rechtshandlungen zu Lasten der Gesellschaft untersagt bzw. ungültig sind und den Begünstigten nach Eintritt der Rechtskraft des entsprechenden Abgabenbescheides zur Vorteilsrückerstattung verpflichten). Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass das geprüfte Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft (GmbH & atypisch stille Gesellschaft) geführt werde. Privatanteile des Mitgesellschafters seien daher keine verdeckte Gewinnausschüttungen, sondern allenfalls im Rahmen der Gewinnverteilung der Personengesellschaft bei dem Gesellschafter zu berücksichtigen, den sie betreffen.

Nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung brachte die Bw einen Vorlageantrag ein. In ihm ergänzte sie ihr Berufungsvorbringen wie folgt: Die im Zuge der

Betriebsprüfung vorgenommenen und der Höhe nach nicht strittigen Erhöhungen von diversen Privatanteilen betreffen nicht die Einkommensermittlung der GmbH, sondern jene der Personengesellschaft. Die Annahme des Finanzamtes, es handle sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an ihren Hauptgesellschafter sei systematisch verfehlt. Diesbezüglich werde auf die sinngemäß anzuwendende Rechtsprechung des VwGH im Falle einer GmbH & Co KG (16.11.1993, 89/14/0174, und 24.10.2000, 98/13/0075) verwiesen. Was im Falle einer KG für die Komplementär-GmbH gelte, müsse im Berufungsfall für die Bw gelten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach Lehre (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 11. Lieferung, § 8-Anhang, Stichwort GmbH & Co KG Punkt 4) und Rechtsprechung (UFSW 12.12.2006, RV/1759-W/05 und RV/1761-W/05; BFH 6.8.1985, VIII R 280/81) liegt eine verdeckte Ausschüttung auch vor, wenn eine GmbH & Co KG, an der die GmbH-Gesellschafter als Kommanditisten beteiligt sind, den Kommanditisten unter der geschäftsführenden Leitung der GmbH Vorteile zuwendet. Die verdeckte Ausschüttung beschränkt sich dabei allerdings auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der KG. Hinsichtlich der restlichen Quote ist eine Entnahme gegeben, die den steuerlichen Gewinnanteil des bevorzugten Kommanditisten erhöht. Da durch das Instrument der verdeckten Ausschüttung vorrangig verhindert werden soll, das Einkommen einer Körperschaft durch Maßnahmen der Einkommensverwendung zu schmälern, geht die Erfassung auch insoweit der Entnahme vor. Würde man nämlich in Höhe der Beteiligungsquote der GmbH bloß eine Entnahme des Kommanditisten ansetzen, wäre der GmbH der bei angemessener Gestaltung zustehende anteilige Gewinn entzogen. Dogmatisch ist diese Vorgangsweise dadurch gerechtfertigt, dass die verdeckte Ausschüttung bei Körperschaften als *lex specialis* dem Entnahmebegriff vorgeht.

Die atypisch stille Gesellschaft ist im Wesentlichen eine im Innenverhältnis vereinbarte Kommanditgesellschaft. Dem entspricht auch Art. 4 des Gesellschaftsvertrages über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft. Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung ist P im Innenverhältnis wie ein Gesellschafter mit den gesetzlichen Rechten und Pflichten eines Kommanditisten zu behandeln. Leistungsbeziehungen zwischen atypisch stiller Gesellschaft und Gesellschafter, also zwischen dem stillem Gesellschafter und dem Inhaber des Handelsbetriebes, müssen aber wie bei anderen Mitunternehmerschaften behandelt werden

(Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 35.5). Diese Gleichsetzung hat im Übrigen auch die Bw in seiner Berufung (wenngleich mit anderer Zielsetzung) gefordert.

Wurden nun bei der Mitunternehmerschaft (GmbH & Still) durch fremdunübliche, unangemessene, gesellschaftsrechtlich (mit)bedingte Aufwandstragung, die ja dem Grunde und der Höhe nach nicht strittig ist, überhöhte Betriebsausgaben geltend gemacht und verbucht, dann wurde dadurch der an der Mitunternehmerschaft als Geschäftsherrin beteiligten GmbH der bei angemessener Gestaltung zustehende anteilige Gewinn entzogen. Dies wird durch den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung ausgeglichen, die allerdings der Höhe nach mit der Beteiligungsquote begrenzt ist. Daraus ergibt sich, dass der Berufung insoweit stattzugeben war, als mit den angefochtenen Bescheiden eine Haftung für Kapitalertragsteuer geltend gemacht worden ist, welche über die Beteiligungsquote hinausgeht.

Soweit aber die Haftungsinanspruchnahme in der Beteiligungsquote Deckung findet, war die Berufung als unbegründet abzuweisen. Daran vermögen auch die von der Bw. erhobenen Einwendungen nichts zu ändern.

Zum einen gilt dies für den Hinweis auf den Gesellschafterbeschluss vom 23. bzw 27.9.1994, laut dem sinngemäß verdeckte Ausschüttungen ungültig und unwirksam sein sollen. Mit dem zitierten Beschluss wurde nämlich eine so genannte Steuerklausel vereinbart. Derartige Klauseln vermögen aber keine steuerliche Wirkung zu entfalten

(Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werylli/Renner, Kommentar zu Körperschaftssteuer, § 8 Tz 240; Festschrift Bauer, 89).

Zu zweiten gilt dies für das Argument, es mangle an einer auf die Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft. Dies deshalb, weil an der erforderlichen Willensentscheidung des Alleingeschäftsführers kein Zweifel bestehen kann, war er es doch, der zugleich Hauptgesellschafter der Geschäftsherrin und persönlicher Nutznießer der unangemessenen und fremdunüblichen Aufwandstragung war

(Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werylli/Renner, Kommentar zu Körperschaftssteuer, § 8 Tz 159).

Zum Dritten vermögen auch die von der Bw zitierten Erkenntnisse des VwGH nach Überzeugung des Referenten dem Berufsbegehren nicht zum Erfolg zu verhelfen. Denn beide vom VwGH beurteilten Fälle unterscheiden sich von dem nun vom UFS beurteilten in wesentlichen Punkten. Im Erkenntnis vom 16.11.1993 war die GmbH reine Arbeitsgesellschafterin und entfaltete wirtschaftlich betrachtet keine eigenständige gewerbliche Tätigkeit, wohingegen im Berufungsfall die Bw die Rolle der Geschäftsherrin bekleidete. Das Erkenntnis vom 25.10.2000 baut in seiner rechtlichen Beurteilung auf jenem

vom 16.11.1993 auf und verwarf die Annahme einer verdeckten Ausschüttung hinsichtlich der unentgeltlichen Überlassung von Fahrzeugen seitens einer GmbH mit Komplementärstellung an die KG, also an die Mitunternehmerschaft. Hingegen war es im Berufungsfall die Kapitalgesellschaft, die als Geschäftsherrin ihrem Gesellschaftergeschäftsführer und nicht der Mitunternehmerschaft Vorteile zukommen ließ, die unangemessen und fremdunüblich waren. Aus den dargelegten Gründen war der Berufung teilweise stattzugeben.

Feldkirch, am 15. September 2008