

GZ. RV/0598-W/04, RV/0600-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 15 am 22. Februar 2006 über die Berufung der Bw., vertreten durch Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Elisabeth Gürschka, betreffend Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999-2001 nach in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein (§ 24 VwGG).

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag im Jahr 1992 gegründet. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Übernahme von Handelsvertretungen (Handelsagentur), das Handelsgewerbe gemäß § 103 Abs. 1 lit.b Z 25 der Gewerbeordnung 1973 und die Übernahme einschlägiger Handelsvertretungen, die Beteiligung an gleichen oder ähnlichen Unternehmen, die Pachtung und Verpachtung von gleichartigen Betrieben sowie die Übernahme der Geschäftsführung von solchen Betrieben und der Betrieb, die Übernahme und Vermittlung aller mit dem Gesellschaftszweck mittelbar in Verbindung stehenden Geschäfte mit Ausnahme derjenigen, welche nach den Bestimmungen des Kreditwesengesetzes den Kreditinstituten vorbehalten sind.

Gesellschafter der Bw. sind A, B, C und D mit je einem Viertel der Stammeinlage, Geschäftsführer ist A.

Anlässlich einer im Jahr 2003 u.a. die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 betreffenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass über das Verrechnungskonto des A regelmäßig Geldbeträge der GmbH vom Gesellschafter-Geschäftsführer entnommen bzw. eingeklebt worden waren. Bei den im Prüfungszeitraum entnommenen Beträgen handelte es sich einerseits um laufende Entnahmen für private Steuern und andererseits um einzelne größere Beträge, welche lt. steuerlichem Vertreter vom Geschäftsführer zur Vermögensveranlagung entnommen und zum Teil auch wieder in die GmbH eingeklebt worden wären. Das Verrechnungskonto stellte sich wie folgt dar:

	1999 S	2000 S	2001 S
Anfangsbestand Soll-Buchungen (Entnahmen, Zinsen)	823.684,14 253.811,35	629.705,97 853.679,89	1.341.435,78 1.034.852,74
Haben-Buchungen (Einlagen)	-447.789,52	-141.950,08	-50.040,06
<b>Endbestand</b>	<b>629.705,97</b>	<b>1.341.435,78</b>	<b>2.326.248,46</b>

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden nach Aufforderung diesbezügliche Schuldscheine vorgelegt, welche bis dahin nach außen nicht in Erscheinung getreten waren, da keine Anzeige beim Finanzamt für Gebühren erfolgt und der Jahreserklärung kein Hinweis darauf beigelegt worden war. Der Inhalt der Schuldscheine war derart, dass der lt. Bilanz am Ende

des Jahres aushaltende Betrag als Darlehen anzusehen wäre und eine Rückzahlung bis spätestens Ende 2009 zu erfolgen hätte, der jeweilige Betrag sollte mit 5% p.a. verzinst und die entnommenen Beträge zwecks besserer Verzinsung auf ein Sparbuch gelegt werden.

Diese Entnahmen wurden von der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen, da bei Geschäften zwischen nahen Angehörigen für die Anerkennung solcher Verträge ein Fremdvergleich anzustellen wäre. Die Vereinbarungen müssten nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Rückwirkende Vereinbarungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber würden jedenfalls verdeckte Ausschüttungen begründen, auch wenn sie klar und eindeutig sind und auch einem Fremdvergleich standhalten würden. Da die Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer weder nach außen zum Ausdruck gebracht worden wären, noch sie einen Inhalt hätten, der einem Fremdvergleich standalte, würde es sich hier um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln. Auch könnte dieser rückwirkenden Vereinbarung keine Anerkennung im steuerlichen Sinn gewährt werden, da nach allgemeiner Verkehrsauffassung ein Darlehensvertrag immer vor Hingabe eines Geldbetrages abgeschlossen werden müsste, und nicht im Nachhinein. Es wäre im Übrigen auch keine Angabe gemacht worden, wie die bessere Verzinsung durch den Geschäftsführer erfolgen sollte. Was konkret mit den hingegebenen Geldern eigentlich geschehen sollte, wäre nicht abgeklärt worden, womit in keiner Weise Fremdüblichkeit vorliegen würde.

Die Betriebsprüfung beurteilte die behauptete Darlehenshingabe als verdeckte Gewinnausschüttung, da über Sicherheiten ebenso keine Vereinbarung getroffen wäre, wie über die Fälligkeit der Zinsen. Lediglich der Anspruch wäre festgelegt worden. Die in den Bilanzen aufscheinende Verbuchung der Zinsen alleine wäre kein Nachweis für das Vorliegen eines anzuerkennenden Darlehens, da kein Zufluss der Zinsen an den Darlehensgeber erfolgt wäre. Die lange Laufzeit des behaupteten Darlehens bis zur vereinbarten Rückzahlung im Jahre 2009 wäre ebenso fremdunüblich, wie die Tatsache, dass keine laufenden Rückzahlungen sowohl des Kapitals als auch der Zinsen vereinbart worden wären. Die getätigten Rückzahlungen wären bei Gesamtbetrachtung der Umstände als geringfügig anzusehen und würden daher keinen Beweis für das Vorliegen einer ernsthaften Darlehensverpflichtung darstellen.

Das 2001 auf den Namen der Bw. neu eröffnete Sparbuch, mit welchem Rückzahlungen an die Bw. dargestellt werden sollten, wäre in der Schlussbilanz des Jahres nicht erfasst, sondern erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden, wodurch erneut die Ernsthaftigkeit der

Darlehensvereinbarung angezweifelt werden müsste. Von einer verdeckten Gewinnausschüttung wäre aber bereits bei nur einem, dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Punkt des gesamten Sachverhaltes auszugehen.

Aus diesen Gründen beließ die Betriebsprüfung das Gesellschafterverrechnungskonto auf dem Stand 1.1.1999 belassen und qualifizierte die jährlichen Belastungen abzüglich der verbuchten Zinsen als verdeckte Ausschüttung an den A. Die Betriebseinnahmen für jene Zinsen, welche auf einen Prüfungszeitraum neu hinzugekommenen Beträge des Verrechnungskontos entfielen, wurden erlösmindernd ausgebucht.

Die Betriebsprüfung ging von der Annahme aus, dass die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer die Gesellschaft tragen würde und somit diese ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellte.

Ausgehend von dieser Beurteilung stellte die Betriebsprüfung das Verrechnungskonto der Bw. wie folgt dar:

	lt. Bilanz	lt. BP
Anfangsbestand 1.1.1999:	823.684,14	823.684,14
Entnahmen 1999	223.825,35	
Zinsen 1999	29.986,00	18.794,73
Einlagen 1999	-447.789,52	-447.789,52
<b>Endbestand 31.12.1999:</b>	629.705,97	394.689,35
Entnahmen 2000	789.802,00	
Zinsen 2000	63.877,89	12.636,96
Einlagen 2000	-141.950,08	-141.950,08
<b>Endbestand 31.12.2000:</b>	1.341.435,78	265.376,23
Entnahmen 2001	924.079,00	
Zinsen 2001	110.773,74	10.766,81
Einlagen 2001	-50.040,06	-50.040,06
<b>Endbestand 31.12.2001:</b>	2.326.248,46	226.102,98

Die nachgeforderte Umsatz- und Kapitalertragsteuer wurde passiviert. Die verdeckte Gewinnausschüttung errechnete die Betriebsprüfung wie folgt:

### **Verdeckte Gewinnausschüttung**

## a) Telefonkosten

	<b>1999 S</b>	<b>2000 S</b>	<b>2001 S</b>
Telefonkosten netto	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Umsatzsteuer	600,00	600,00	600,00
darauf entfallende Kest	1.200,00	1.200,00	1.200,00
<b>Verdeckte Gewinnausschüttung</b>	<b>4.800,00</b>	<b>4.800,00</b>	<b>4.800,00</b>

## b) Entnahmen Verrechnungskonto

	<b>1999 S</b>	<b>2000 S</b>	<b>2001 S</b>
Entnahmen	223.825,35	789.802,00	924.079,00
darauf entfallende Kest	74.608,45	263.267,33	308.026,33
<b>verdeckte Gewinnausschüttung</b>	<b>298.433,80</b>	<b>1.053.069,33</b>	<b>1.232.105,33</b>

Die Betriebsprüfung berechnete für die Jahre 1999 bis 2001 das zu versteuernde Einkommen (gerundet) mit S 229.400,00, mit S 830.100,00 sowie mit S 1.224.200,00 und die Körperschaftsteuer mit S 77.996,00, S 282.234,00 und S 416.228,00.

An Kapitalertragsteuer errechnete die Betriebsprüfung, ausgehend von den Bemessungsgrundlagen für die o.a. Jahre S 303.233,80, S 1.057.869,33 und S 1.236.905,33, Kapitalertragsteuer in Höhe von S 75.808,00, S 264.467,00 und S 309.226,00.

In den wieder aufgenommenen Verfahren erließ das Finanzamt der Rechtsansicht und der Berechnung der Betriebsprüfung folgend geänderte Körperschaftsteuerbescheide, alle vom 9. April 2003.

Mit Bescheiden vom 10. März 2003 erließ das Finanzamt für die Jahre 1999 bis 2001 Haftungs- und Abgabenbescheide über den Prüfungszeitraum und setzte die Kapitalertragsteuer in der von der Betriebsprüfung berechneten Höhe fest.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2003 erhob die Bw. gegen die Körperschaft- und Haftungs- und Abgabenbescheide für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 das Rechtsmittel der Berufung und führte zur Handhabung des gegenständlichen Verrechnungskontos aus, dass es

---

eine grundsätzliche Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben hätte, dass dieser überschüssigen Geldbeträge der GmbH, die auf dem laufenden Bankgeschäftskonto der GmbH angewachsen wären, zur besseren Veranlagung (besseren Verzinsung) auf einem Sparbuch anlegen sollte, wobei dieser Beträge im Bedarfsfall, wie z.B. bei größeren Investitionen, der GmbH wieder zur Verfügung stellen sollte. Die Motivation für die Hingabe des Geldes an den Gesellschafter wäre daher im subjektiven Interesse der Gesellschaft selbst gelegen, nämlich überschüssiges Geld besser zu veranlagen und über diese Veranlagung höhere Erträge zu erzielen.

Die Bonität des Gesellschafters selbst, der in den Prüfungsjahren einen durchschnittlichen Geschäftsführerbezug von jährlich rd. S 2 Mio. bezogen hätte, würde in keiner Weise die Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsforderung der Gesellschaft gefährden. Ein Ausfall der Forderung könnte daher unter diesen Umständen nicht angenommen werden.

Zur Verwendung des Geldes führte die Bw. aus, dass bereits im letzten Prüfungsjahr seit 19. Oktober 2001 auf einem Sparbuch, das auf die Bw. lautete, ein Guthabensaldo von S 1,2 Mio. aufscheinen würde. Dieses Guthaben wäre jedenfalls per Saldo auf den Stand des Verrechnungskontos Ende 2001 anzurechnen, wäre aber von der Betriebsprüfung in dieser Form nicht anerkannt und auch nicht als Rückzahlung dargestellt worden.

Die Bw. vertrat weiters die Meinung, dass für einen jeweils zum Bilanzstichtag aushaltenden Saldo auf dem Verrechnungskonto, der auch Zahlungen für Steuern des Gesellschafters bzw. Zinsforderungen an den Gesellschafter enthielt, somit aufgrund von laufenden Ein- und Auszahlungen kontokorrentmäßig entstanden wäre, eine grundlegende Rückzahlungsverpflichtung vereinbart worden wäre. Diese Vereinbarung würde ihres Erachtens einem Fremdvergleich standhalten, weil sie einen fixen Rückzahlungszeitpunkt enthalten würde (den 31. Dezember 2009) und einen Modus über die Verzinsung. Endfälligkeit von Darlehensbeträgen würden bei ausreichenden Sicherheiten des Schuldners durchaus den heutigen Geschäftsgepflogenheiten entsprechen und wären Rückzahlungszeiträume von 10 bis 20 Jahren durchaus an der Tagesordnung. Im Schuldschein über die Rückführung des Saldos auf dem Verrechnungskonto wäre auch vereinbart, dass vorzeitige Rückzahlungen jederzeit möglich wären. Es wäre daher nicht einzusehen, warum diese in keiner Form bei der Gesamtbeurteilung der Verrechnungsforderung berücksichtigt werden sollten. Im übrigen hätte die Betriebsprüfung die Rückzahlungen an die Bw. als nur geringfügig bezeichnet und hätte sämtliche Sollbuchungen der Prüfungsperiode als verdeckte Ausschüttung angesetzt. Der tatsächlich

zum Ende des Prüfungszeitraumes auf dem Verrechnungskonto aushaftende Betrag würde sich jedoch wie folgt darstellen:

Saldo des Verrechnungskontos lt. Erklärung zum 31.12.2001	S 2.326.248,46
Stand Sparbuch der GmbH 2001	<u>S 1.200.000,00</u>
aushaftende Verrechnungsforderung per Ende 2001	S 1.126.248,46

Würde man den Endstand zum Prüfungszeitpunkt mit dem Anfangsstand des Verrechnungskontos am Beginn der Prüfung zum 1. Jänner 1999 in Höhe von S 823.684,14 gegenüber stellen, würde sich im gesamten Prüfungszeitraum ein Anwachsen der Verrechnungsforderung im Gesamtausmaß von S 302.564,32 ergeben.

Die Bw. gab bekannt, dass für die Berechnung der Kapitalertragsteuer der Gesellschafter-Geschäftsführer die anfallende Kapitalertragsteuer der Gesellschaft zu ersetzen haben werde. Die Bw. beantragte, die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer mit Ausnahme der Berücksichtigung der Feststellung der Betriebsprüfung betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung vorzuschreiben.

Ferner beantragte die Bw. die Entscheidung dem Berufungssenat zur Entscheidung vorzulegen und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in einer mündlichen Verhandlung.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung führte diese aus, dass im Zuge der Schlussbesprechung keinerlei Angaben über die Einforderung der Beträge vom Gesellschafter gemacht worden wären. Zu ihren Feststellungen betreffend die verdeckte Ausschüttung betonte die Betriebsprüfung, dass die behaupteten getroffenen Vereinbarungen sehr allgemein gehalten und keine genauen Angaben beinhaltet würden, was mit den hingebenen Geldern geschehen sollte und ob die Bw. an den Gewinnen aus der besseren Veranlagung beteiligt werden sollte. Weiters wäre auch eine pauschale Verzinsung von 5% des Jahresendbestandes nicht fremdüblich, vielmehr würden Zinsen im Allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tageweise vom Darlehensstand berechnet. Die Fälligkeit der Zinsen wäre nicht definiert und die Zinsen auch nicht zugeflossen, sie wären letztlich nur buchhalterisch erfasst worden.

Als nicht fremdüblich wäre auch die lange Laufzeit ohne laufende Rückzahlung anzusehen. Durch die Betriebsprüfung wäre im Übrigen die Bonität des Gesellschafters nie in Zweifel

gezogen worden. Im Zuge der Betriebsprüfung wären Kopien eines Sparbuches, lautend auf die Bw. vorgelegt worden, welche als Beweis für getätigte Rückzahlungen dienen sollten. Jene Beträge wären nicht in die Bilanz aufgenommen worden, wodurch die Ernsthaftigkeit dieser Transaktionen in Frage gestellt wäre.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2003 führte die Bw. aus, dass hinsichtlich der Neuberechnung der Kapitalertragsteuer in den Körperschaftsteuerrichtlinien festgehalten wäre, dass dann, wenn die Körperschaft die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer in angemessener Frist einfordere, die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der Kapitalertragsteuer (Bruttobetrag) anzusehen wäre. Als angemessenen Zeitraum für die Einforderung könnte die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides angesehen werden, in dem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt werde. In ihrer Berufung hätte sie daher zeitgemäß bekannt gegeben, dass die Bw. die anfallende Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter-Geschäftsführer zurückfordern werde. Hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung führte die Bw. weiters aus, dass in der getroffenen Grundsatzvereinbarung eindeutig die Verpflichtung des Geschäftsführers festgehalten werde, überschüssige Gelder der Gesellschaft zwecks besserer Verzinsung anzulegen.

Schon in dieser Funktion als Geschäftsführer hätte dieser die Verpflichtung, die Gesellschaft so zu führen, dass ihr keine Erträge entgehen würden. Jedenfalls wäre durch die getroffenen Vereinbarungen eine 5%-ige Verzinsung der zum Jahresende aushaltenden Gelder gegeben gegenüber einer maximalen 1%-igen auf dem Kontokorrentkonto der GmbH. Die Vereinbarungen in den Schuldscheinen wären so getroffen, dass eindeutig der Anspruch der Bw. auf die Rückzahlung des Kapitals inklusive Zinsen bestehen würden. Besteht eine derartige schriftliche Vereinbarung und Rechtssicherheit wäre es nicht erforderlich, die Zinsen fließen zu lassen.

Die Bw. betonte, dass es heute in einem sehr großen Bereich von Darlehensgeschäften zu Abschlüssen mit Endfälligkeit kommen würde, wobei Laufzeiten bis zu 20 Jahren bei entsprechender Sicherheit durchaus üblich wären, jedoch in den gegenständlichen Schuldscheinen die festgelegten Laufzeiten lediglich bei maximal 10 Jahren liegen würden. Dadurch, dass die Betriebsprüfung als Indiz für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung fehlende Sicherheiten angenommen hätte, würde die Bw. dies als Zweifel an der Bonität ihres Gesellschafters sehen. Hinsichtlich der im Jahr 2001 durchgeföhrten Einzahlung von S 1,2 Mio. auf ein Sparbuch der GmbH vertrat die Bw. die Meinung, dass die Nichtverbuchung dieses Sparbuches gegen das Verrechnungskonto einen Fehler bei der Bilanzerstellung darstellen würde.

Obwohl im Zuge der Betriebsprüfung der Prüfer darauf hingewiesen worden wäre, dass die Bilanz zu berichtigen wäre, wäre dies nicht erfolgt, hätte jedoch die Betriebsprüfung von Amts wegen diese Berichtigung vornehmen müssen.

Deshalb würde die Bw. nunmehr die berichtigte Bilanz für das Jahr 2001 nachreichen und beantragen, die Berichtigung vorzunehmen, weil Betriebsvermögen der GmbH nicht in die Bilanz aufgenommen worden wäre. In gleicher Höhe würde sich natürlich die Forderung am Verrechnungskonto an den Gesellschafter-Geschäftsführer vermindern.

Eine Einsichtnahme in die von der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen ergab, dass von einem Bankkonto der Bw. am 30. Oktober 2000 zwei Auszahlungen in Höhe von S 150.000,00 und S 500.000,00 erfolgten. Laut Kontoauszug vom 1. Oktober 2001 waren weitere S 130.000,00 und S 700.000,00 ausgezahlt worden. Aus einem auf die Bw. lautenden Sparbuch geht hervor, dass zu einem Zinssatz zu 2% am 19. Oktober 2001 S 500.000,00 und am selben Tag weitere S 700.000,00 eingezahlt worden waren.

In einem beim Finanzamt am 16. Dezember 2002 eingelangten Schriftstück, das mit Schulterschein übertitelt ist, bestätigte die Bw., dass sie gegenüber ihrem Gesellschafter eine in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 ausgewiesene Forderung in Höhe von S 629.705,97 hätte.

Die Tilgung des Darlehens hätte bis spätestens 31.12.2009 zu erfolgen, eine vorzeitige Rückzahlung wäre jederzeit möglich. Das jeweilig aushaftende Darlehenskapital wäre jährlich mit 5% per anno zu verzinsen. Die mit der Ausstellung dieser Urkunde verbundenen Kosten, Stempel und Gebühren wären von der Bw. zu entrichten. Unterzeichnet wurde dieses Schriftstück mit zwei Unterschriften des Gesellschafter-Geschäftsführers, einerseits in seiner Funktion als Privatperson, andererseits in seiner Funktion für die Bw. unter Beifügung eines Stempels der Bw.. Am selben Tag langten beim Finanzamt weitere Schriftstücke ein, jedoch jeweils datiert mit 29. Jänner 2001 und 30. Jänner 2002, die inhaltlich mit dem zuvor vorgelegten ident waren, lediglich in der Höhe der ausgewiesenen Forderung differierten. So lauteten die Schulterscheine auf die in der Bilanz per 31.12.2000 ausgewiesene Forderung von S 1.341.435,78 und auf die in der Bilanz per 31.12.2001 ausgewiesene Forderung von S 2.326.248,46. Keiner dieser drei vorgelegten Schulterscheine (bzw. Kopien) trägt Vermerke über ihr Einlangen beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern, die auf eine ordnungsgemäße Vergebührungsabschaffung schließen lassen würden. Einem weiteren ebenfalls am 16. Dezember 2002 vorgelegten undatierten Schriftstück in Kopie ist zu entnehmen, dass sich die Bw. in einer Vereinbarung damit einverstanden erklärt, dass Bankguthaben, welche über den normalen Geschäftsumfang hinausgingen, zwecks besserer Verzinsung auf ein Sparbuch

gelegt und im Bedarfsfall wie z.B. größere Investitionen wieder abgeschöpft und dem Betrieb zugeführt werden sollten.

Auf Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Jänner 2006 legte die Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat am 2. Februar 2006 Sparbücher vor, aus denen nach ihrer Meinung ersichtlich wäre, dass bereits bei der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers als Einzelunternehmer dieser für seine Firma die Geldmittel zwecks Verzinsung auch ein Sparbuch angelegt hätte. Damals hätte es noch höhere Zinssätze von 3,5 oder mehr Prozent gegeben. Dieses Sparbuch wäre dann auch zu dem Zeitpunkt fortgeführt worden, zu dem eine Umgründung in eine GesmbH erfolgt wäre. Er betonte aber, dass die Beträge dennoch Betriebsvermögen der Gesellschaft darstellten, erst im Jahr 2001 wäre dann konsequenter Weise das Sparbuch in ein solches der GesmbH umgewandelt worden. Als Grundlage, dass zwar das Verrechnungskonto mit 5% verzinst worden wäre, hingegen am Sparbuch bloß Zinsen von rund 3% ausgewiesen wären, gab die Bw. bekannt, dass aufgrund der immer strenger werdenden Judikatur des VwGH vermieden werden sollte, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt werden könnte.

Über den Verbleib eines auf einem anonymen, auf Losungswort lautenden Sparbuch Nr. 6044/30/59476 per 31. März 1999 aufscheinenden Abbuchungsbetrages von S 300.000,00 gab die Bw. bekannt, dass dieser Geldbetrag auf das Verrechnungskonto der Bw. eingezahlt worden wäre. Die Abschlussbuchung wäre aber erst per 31.12.1999 vorgenommen worden. Mit ziemlicher Sicherheit hätte es sich dabei um einen Autokauf gehandelt, wobei die Bw. hinzufügte, dass die Autokäufe stets von der Gesellschaft vorgenommen worden wären. Auf Befragen hinsichtlich der Entnahmen des Jahres 2000 in Höhe von S 789.802,00 gab die Bw. bekannt, dass auf dem Sparbuch (anonym) mit dem Datum 30. Oktober 2000 ein Eingang von S 500.000,00 ersichtlich wäre. Bei diesem Sparbuch hätte es zwischen 30. Oktober 2000 und 1. Oktober 2001 keine Kontobewegungen gegeben. Daher würde ein weiteres Sparbuch mit der selben Kontonummer mit letzterem Datum fortgeführt. Der Restbetrag von S 289.802,00 wäre für Einkommensteuerzahlungen des Gesellschafter-Geschäftsführers verwendet worden.

Hinsichtlich der Entnahmen des Jahres 2001 in Höhe von S 924.079,00 gab die Bw. bekannt, dass davon ein Betrag in Höhe von S 700.000,00 mit 1. Oktober 2001 auf das Sparbuch mit o.a. Kontonummer, lautend auf den Gesellschafter zwecks besserer Verzinsung eingezahlt worden wäre. Der Restbetrag wäre wiederum für Einkommensteuerzahlungen verwendet worden. Im Jahre 2001 wären sodann mit Buchungen jeweils vom 19. Oktober 2001 S 500.000,00 und S 700.000,00 auf das Sparbuch mit der Kontonummer 6201-70-15470, lautend auf die Bw. umgebucht worden. Informativ gab die Bw. bekannt, dass im Jahre 2004

Beträge von zweimal je € 10.000,00, einmal je € 15.000,00 und € 2.899,65 in die Kassa der GmbH eingelegt worden wären, sodass das obige Sparbuch per 18. November 2004 aufgelöst worden war. Der Kontostand des Sparbuchs der Gesellschaft würde per 19. Jänner 2006 € 128.939,36 betragen. Über die Form der Vereinbarung der GesmbH mit dem Gesellschafter, dass die Kapitalertragsteuer nicht die Bw. sondern der Gesellschafter persönlich trage, gab die Bw. bekannt, dass der Prüfer unterstellt hätte, dass die Kapitalertragsteuer von der Gesellschaft getragen werde, ohne diesbezüglich den Gesellschafter zu befragen. Diesfalls hätte der Gesellschafter gesagt, dass dies unzutreffend wäre. Deswegen würde es auch nur eine mündliche Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter geben. Wie in der Berufungsschrift festgehalten, würde nötigenfalls sehr wohl der Gesellschafter persönlich die Kapitalertragsteuer tragen. Eine derartige Vereinbarung wäre jedenfalls im Berufszeitraum (innerhalb offener Berufungsfrist) getroffen worden.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. zunächst zum Ablauf der Betriebsprüfung aus, dass nur die Sollbuchungen auf dem Verrechnungskonto, jedoch keine Habenbuchungen Berücksichtigung gefunden hätten. Der Prüfer hätte sämtliche Sollbuchungen als verdeckte Gewinnausschüttung angesetzt, ohne die erbrachten Einlagen zu berücksichtigen. Es wären jedoch sehr wohl Einlagen am Verrechnungskonto in beträchtlichem Ausmaß erfolgt. Der Saldo aus Entnahmen und Einlagen würde nur S 300.000,-- betragen.

Hinsichtlich der Sparbücher führte die Bw. aus, dass diese noch aus Zeiten als die Firma des Gesellschafter-Geschäftsführers eine Einzelfirma gewesen wäre. Damals wären die Provisionen, die er erwirtschaftete, auf das Sparbuch eingelegt und dieses somit auch stets als Betriebssparbuch betrachtet worden. Diese Vorgangsweise wäre auch dann beibehalten worden, als eine Umgründung der Firma in eine GmbH erfolgt wäre. Die Einlagen auf dem Verrechnungskonto wären stets im betrieblichen Interesse erfolgt. Die Sparbücher wären händisch mit dem Titel "Geschäft" gekennzeichnet gewesen, bis im Jahr 2001 auf Anraten des steuerlichen Vertreters hin das Sparbuch sozusagen offiziell in ein Geschäftssparbuch umgewandelt worden wäre. Dieses Sparbuch würde nunmehr einen Einlagestand von rund € 129.000,-- ausweisen; womit dokumentiert wäre, dass sämtliche entnommenen Geldmittel wiederum rückgeführt worden wären. Somit wäre auch die getroffene Vereinbarung eingehalten worden und könne daher keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen.

Der Feststellung der Amtspartei, dass die von der Judikatur geforderte klare Trennung zwischen der Sphäre der Gesellschaft und des Gesellschafters nicht stattgefunden hätte, vielmehr die private und die betriebliche Sphäre durch die Geldbewegungen zwischen

Sparbuch und Verrechnungskonto vermischt worden wäre hielt die Bw. entgegen, dass das Sparbuch stets als solches des Betriebes behandelt worden wäre, nunmehr sämtliche Beträge dem Betrieb wiederum zugeflossen kein einziger Schilling privat von dem Gesellschafter verwendet worden wäre.

Die Bw. betonte, dass sämtliche Bewegungen auf dem Sparbuch in Zusammenhang mit dem Betrieb gestanden sind. Es wäre auch unverständlich, dass der Betriebsprüfer nicht einmal die hohe Einlage von ATS 1,2 Mio. als mindernd anerkannte und überdies die Bilanzberichtigung nicht durchführte.

Nach Frage durch einen Beisitzer führte die Bw. aus, dass sie vor der Umgründung sicher schon rund 30 Jahre als Einzelfirma bestanden hätte und die Firma 1992 in eine GmbH umgegründet worden wäre. Als Grund, dass das Sparbuch nicht bereits zum Zeitpunkt der Umgründung des Betriebes auch bilanziell als solches des Betriebes behandelt worden war gab die Bw. bekannt, dass dies ganz offensichtlich vergessen worden wäre. Der steuerliche Vertreter der Bw. ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

### **Der Senat hat erwogen:**

#### 1.) Körperschaftsteuer

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl.Nr. 1988/401, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen

zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 27. Mai 1999, 97/15/0067).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern 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 (vgl. z.B. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Im vorliegenden Fall legte die Bw. im Rahmen der Betriebsprüfung Schuldscheine vor, die jeweils im Jänner des folgenden Streitjahres ausgestellt sein sollen und die zum Nachweis der Darlehenseigenschaft der von der Bw. dem A überwiesenen Geldbeträge dienen sollten. Als Darlehenssumme wurde jeweils der Stand des Verrechnungskontos zum 31. Dezember der Streitjahre angeführt, die Verzinsung jeweils mit 5% per anno sowie die Tilgung des Darlehens bis 31. Dezember 2009 behauptet, wobei eine vorzeitige Rückzahlung jederzeit möglich sein sollte. Aus den vorgelegten Kopien ist eine Vergebühr dieser Schuldscheine nicht ersichtlich und auch nicht aktenkundig. Diesen Schuldscheinen fehlt somit jede Außenwirkung und mangelt es daher an der Fremdüblichkeit dieser Papiere.

Aus den von dem Gesellschafter-Geschäftsführer vorgelegten Sparbüchern ergibt sich, dass diese 1999 zu Zinssätzen zwischen 3% und 2,750%, im Jahr 2000 zwischen 3% und 3,750% und ab 10. September 2001 mit 2,5% verzinst worden waren. Aus der ebenfalls im Rahmen

der Betriebsprüfung vorgelegten Vereinbarung geht hervor, dass die Gelder dem Gesellschafter übergeben worden sein sollen, um eine bessere Verzinsung zu erreichen.

Eine Prüfung dieses Vorbringens ergibt, dass der Gesellschafter zwar der Bw. laut Schuldscheine 5% Zinsen zu zahlen gehabt hätte, jedoch keine bessere Veranlagung erzielt werden konnte, vielmehr die erzielten Zinssätze weit unter den der Bw. zu zahlenden gelegen sind. Diese Vereinbarung hält einem Fremdvergleich insoferne nicht stand, da kein Dritter Darlehensverbindlichkeiten eingeht, wenn er die Gelder, die er zu einem höheren Zinssatz erhält nur weit unter diesem selbst zu veranlagen imstande ist. Selbst wenn man in dieser Vorgehensweise, für den ersten vorgelegten Schuldchein bei einem Darlehenszinssatz von 5 % einen Veranlagungszinssatz von lediglich 3 % zu erreichen, von einem einmaligen verlustbringenden Geschäftsabschluss des A ausgeht, müsste ein neutraler Betrachter spätestens in Ansehung des Handelns des A im Jahr 2001, in dem sich die Zinsschere zu Lasten des A bei einem Darlehenszinssatz von 5 % und einem Veranlagungszinssatz von 2,5 % noch weiter öffnete, an dessen geschäftlichen Fähigkeiten zweifeln. Hätte die von der Bw. vorgelegte grundsätzliche Vereinbarung über eine bessere Verzinsung ihrer Geldmittel einen auch einem Fremdvergleich standhaltenden Hintergrund, wäre es aufgrund der spätestens im Jahr 2000 ersichtlich gewordenen Zinssituation Aufgabe der Bw. gewesen, die Geldmittel ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zu entziehen und selbst eine ertragreichere Veranlagung vorzunehmen. Da sie dies unterlassen hat, kann dieser Vereinbarung von vornherein kein ernstzunehmender, ein auch unter Fremden üblicher Inhalt unterstellt werden.

Dass die Bw. in sämtlichen der drei vorgelegten Schuldscheinen den gleichen Darlehenszinssatz zur Vorschreibung bringt ist insoferne nicht fremdüblich, als sich die Bankzinssätze jeweils der entsprechenden Marktlage anpassen und solchen Darlehenszinssätzen keine Fixzinsqualität zuzusprechen ist. Eine solche kann üblicherweise nur bei über einen längeren Zeitraum laufende Anleihen lukriert werden. Dass die Banken selbst unterjährig die Anpassung an die jeweilige Marktlage vornehmen zeigte die Einsichtnahme in das Sparbuch des Geschäftsführers, lautend auf Nummer, in dem sie zwischen 27. April 1999 und 25. August 2000 des Zinssatz fünfmal zwischen 2,5% und 3,75% veränderte.

Der Verantwortung im Rahmen der Beweisaufnahme kann der Unabhängige Finanzsenat insofern nicht folgen, als der Hinweis auf die Kenntnis der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Fremdüblichkeit zwar in der Höhe der vereinbarten Zinsen

Auswirkungen gehabt haben sollte, jedoch diese Kenntnis nicht soweit reichte, als die Verträge nicht nach außen in Erscheinung traten.

Auch die Vereinbarungen in den Schuldscheinen, dass "die mit der Ausstellung dieser Urkunde verbundenen Kosten, Stempel und Gebühren von der Bw entrichtet werden" entsprechen nicht der Fremdüblichkeit, da bei Darlehensgeschäften jeweils dem Darlehensnehmer die Lasten der Darlehensaufnahme aufgebürdet werden.

Gegen einen fremdüblichen Inhalt der Schuldscheine spricht ferner, dass sie keine vom Darlehensnehmer beizustellenden Sicherheiten, wie bei Darlehensgeschäften üblich, enthalten. Nicht einmal der Hinweis der Bw. auf die Bonität des Gesellschafter-Geschäftsführers aufgrund seines Geschäftsführerbezuges in Höhe von S 2 Mio. vermag diese Sichtweise zu entkräften, da bei einer Endfälligkeit der Darlehen am 31. Dezember 2009 die wirtschaftliche Entwicklung bis zu diesem Zeitpunkt nicht einschätzbar ist und gerade in solchen Fällen eine Besicherung der Forderung unabdingbar ist. Dass sich Kreditinstitute oftmals mit nicht nur einer Sicherheitsleistung, beispielsweise einer Hypothek, begnügen, sondern auch die Solidarhaftung einer weiteren natürlichen Person einfordern, sei nur am Rande erwähnt.

Das von der Bw. vorgebrachte Argument der laut Vereinbarung bestehenden Möglichkeit der vorzeitigen Rückzahlung der Darlehensschuld bei Bedarf der Bw. vermag in diesem Zusammenhang insoferne nicht zu überzeugen, da im Rahmen der behaupteten besseren Veranlagung der Darlehenssumme dies regelmäßig nur durch längere Bindungsfristen möglich ist, gerade solche aber einer vorzeitigen Rückzahlung abträglich sind. Im vorliegenden Fall konnten daher keine besseren Zinsen erreicht werden, da keine Bindungsfristen oder zu kurze (6 Monate) vereinbart waren. Die vorgelegte Vereinbarung widerspricht daher ihrer Zielsetzung selbst und ist daher als unter Fremden unüblich zu beurteilen. Dass sie weder unterschrieben noch datiert ist und nach außen nicht in Erscheinung trat bestärkt den entscheidenden Senat in seiner Rechtsansicht.

Der Hinweis der Bw. auf das Anwachsen der Verrechnungsforderung im Gesamtausmaß von lediglich S 302.564,32 vermag bei der Beurteilung der gegenständlichen Streitpunkte insoferne nicht hilfreich sein, da die von ihr selbst vorgelegten, als fremdunüblich zu qualifizierenden Schuldscheine weitaus höhere Beträge, nämlich S 629.705,97, S 1.341.435,78 und S 2.326.248,46 ausweisen. Da diese Schuldscheine jeder für sich Geltung hat, hätte der Gesellschafter-Geschäftsführer in einer kumulierten Betrachtung alleine aufgrund dieser Schuldscheine S 4.297.390,21 (€ 312.303,53) an Darlehen im Prüfungszeitraum erhalten.

Betrachtet man hingegen den Stand des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 2001 (Schuldschein zum 31.12.2001) als Saldo der getätigten Entnahmen und Einlagen, differiert dieser Saldo zu dem von der Bw. Errechneten um S 2.023.684,14 (€ 147.066,86).

Zu der Verantwortung der Bw. über die durchgehend betrieblichen Interessen dienende Verwendung der entnommenen Beträge und stete Betrachtung dieser als Betriebsvermögen der Bw. vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Meinung, dass die gegenständlichen Beträge bis zum 19. Oktober 2001 auf keinem auf die Bw. lautendem Sparbuch eingezahlt worden waren. Bis zum 19. Oktober 2001 war solcherart die Zugriffsmöglichkeit auf diese Beträge dem A und nicht der Bw. vorbehalten. Auch nach dem o.a. Zeitpunkt trat dieses Sparbuch, obwohl auf die Bw. lautend, nach außen nicht in Erscheinung und wurde offensichtlich auch dem steuerlichen Vertreter vorenthalten. Daraus kann jedoch nur der Schluss gezogen werden, dass A nach wie vor nicht bereit war, diese Beträge nunmehr dem Betriebsvermögen der Bw. zuzuordnen. Die Vorlage des Schuldscheines zum 31. Dezember 2001 spricht als Indiz ebenfalls nicht gegen diese Ansicht.

Zum Einwand der Bw., dass bereits die Betriebsprüfung nach Vorlage des Sparbuches im Jahr 2003 anlässlich der Betriebsprüfung eine Bilanzberichtigung von amts wegen hätte vornehmen müssen, vertritt der Unabhängige Finanzsenat hiezu ablehnend die Meinung, dass eine Berichtigung der Handelsbilanz für das Jahr der verdeckten Gewinnausschüttung dann, wenn die Ausschüttung über den Bilanzstichtag hinaus verdeckt bleibt, nicht möglich ist, weil Rückforderungsansprüche aus verdeckten Gewinnausschüttungen für dieses Jahr keine bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände darstellen. Eine Bilanzberichtigung nach Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung durch im Zuge einer in späteren Jahren vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung, die darauf abzielt, die der verdeckten Gewinnausschüttung entsprechende Gewinnerhöhung bereits in den Jahresabschlüssen der betreffenden Vorjahre zur Darstellung zu bringen, widerspricht handelsbilanzrechtlichen Vorschriften (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160).

## 2. Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren die Einkommensteuer durch Abzug von Kapitalertrag erhoben. Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist und es sich gemäß Abs. 2 Z. 1 lit.a um Gewinnanteile (Dividenden),

Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Gemäß § 93 Abs. 4 Z. 3 EStG 1988 sind vom Schuldner der Kapitalerträge oder Dritten übernommene Kapitalertragsteuerbeträge auch kapitalertragsteuerpflichtig.

Aus den bekämpften Kapitalertragsteuerbescheiden ist ersichtlich, dass seitens des Finanzamtes anlässlich der Prüfung von dem Umstand ausgegangen wurde, dass die Kapitalertragsteuer durch die Bw. getragen wird. In der Berufung wird durch die Bw. erstmalig dargelegt, dass "für die Berechnung der Kapitalertragsteuer innerhalb angemessener Frist bekannt gegeben wird, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die anfallende Kapitalertragsteuer der Gesellschaft zu ersetzen hätte". Im Zuge der Vorlage der Sparbücher gab die Bw. bekannt, dass innerhalb der Berufungsfrist die Bw. mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer mündlich vereinbart hätte, dass diese der Gesellschaft die Kapitalertragsteuer zu ersetzen hätte.

Für den entscheidenden Senat erscheint die für die Durchsetzung eines allfälligen Regressrechtes durch einen von der Bw. bekannt gegebenen mündlichen Vertrag nicht hinreichend, weil auch an einen solchen mündlichen Vertrag (Vereinbarung) ein Fremdvergleich anzustellen ist. Die bekanntgegebene bestehende mündliche Vereinbarung der Steuertragung entspricht keinesfalls einer Rückforderung durch die Bw. und bedeutet selbst eine in der Bilanz ausgewiesene Forderung an den Gesellschafter noch nicht, dass diese Forderung auch tatsächlich ernsthaft dem Gesellschafter gegenüber geltend gemacht wird (VwGH 21.12.1994, 90/13/0236). Im Hinblick auf die eher restriktive Haltung der vorhin erwähnten Judikatur entsprechen derartig allgemein gehaltener Zusagen über geltend zu machende Rückgriffsansprüche auch nicht den bei der Beurteilung der Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anzuwendenden Fremdenvergleich.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kapitalertragsteuer sind nicht die auf den Schuldscheinen ausgewiesenen Darlehensbeträge, die den jeweiligen Stand des Verrechnungskontos darstellten, maßgebend, sondern vielmehr die laut Betriebsprüfung in dem betreffenden Jahren tatsächlich zugeflossenen Summen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, ##

