



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 29. Jänner 2009 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) nahm in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung für das Wirtschaftsjahr 2005/2006 eine gewinnmindernde „Abschreibung“ ihrer Forderung gegenüber der Fa. B KG von 336.636,83 € (25% von 1.346.547,32 €) vor. Für Zwecke der Ermittlung des *steuerlichen* Gewinns aus Gewerbebetrieb wurde dieser Betrag wieder hinzugerechnet.

Im Zuge einer Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass es sich dabei um eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter der Fa. B KG handle. Eine außerbilanzmäßige Hinzurechnung unterbleibe, da der Betrag schon berücksichtigt worden sei. Es sei nur die Kapitalertragsteuer (KESt) in Höhe von 25% einzubehalten.

In der Berufung gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend KESt im Betrage von 84.159,21 € (mit Ausfertigungsdatum 29.1.2009) wurde eingewendet, dass der erste Irrtum schon richtiggestellt worden sei, nachdem der Bericht der Außenprüfung versandt worden sei (der abgeschriebene Betrag sei nicht außerbilanzmäßig dem Gewinn hinzuzurechnen, weil dies bereits in der Steuerbilanz geschehen sei). Nach Ansicht der Bw. stelle die Abschreibung der

Forderung in der Unternehmensbilanz keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn diese Abschreibung in der Steuerbilanz (Mehr-Weniger-Rechnung) wieder korrigiert worden sei.

Bedingt durch ständige Liquiditätsengpässe im Bereich der Fa. B KG sei es über die Jahre zum Aufbau eines Verrechnungskontos zwischen der Bw. und der KG gekommen. Im Rahmen der Bilanzierung habe sich auch die Frage nach der Bedienbarkeit dieses Verrechnungskontos gestellt. Vor dem Hintergrund der im § 201 UGB ausdrücklich formulierten GoB und deren gesetzlich normierten Vorsichtsprinzips sei eine Abwertung der Forderung in der Unternehmensbilanz zwingend notwendig gewesen. Diese zwingende Anwendung des Niederstwertprinzips lasse sich für die Steuerbilanz jedoch nicht ableiten. Gerade dort, wo in der Unternehmensbilanz das Vorsichtsprinzip zum Ausdruck komme (Abwertungszwang), bestünden in der Steuerbilanz Wahlrechte. Wahlrechte seien aber mit einem Vorsichtsprinzip unvereinbar.

Die Wahrung dieser unternehmensrechtlichen Bilanzierungsvorschrift sei in der Folge durch die Berücksichtigung in der Mehr-Weniger-Rechnung wieder neutralisiert worden. Dadurch komme es unternehmensrechtlich zum geforderten Gläubigerschutz bzw. der notwendigen Ausschüttungssperre, steuerrechtlich aber zu einer „steuerrechtlich richtigen Bemessungsgrundlage“.

Würde man in logischer Konsequenz der angeführten Tatsachen und Vorschriften eine eigene Steuerbilanz erstellen, so würden die erhöhten Werte des Verrechnungskontos fortgeschrieben werden. Da aber eine eigene Erstellung der Steuerbilanz rechtlich nicht vorgesehen sei – vielmehr werde diese stets durch Ableitung mit Hilfe der „Mehr-Weniger-Rechnung“ dargestellt – lasse sich somit der Wertansatz auch nur in einer „fiktiven Steuerbilanz“ darstellen.

Das Finanzamt sei jedoch (irrtümlich) davon ausgegangen, diesen Betrag außerbilanzmäßig (eben im Sinne einer Mehr-Weniger-Rechnung) wieder hinzurechnen zu müssen. Dies habe sich als Irrtum herausgestellt. Die von der Betriebsprüfung zu prüfende Steuerbilanz habe somit den steuerlich richtigen Ansatz und die steuerlich richtige Bemessungsgrundlage dargestellt.

Nachdem aber nicht die Unternehmensbilanz, sondern die Steuerbilanz Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen sei – es hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Steuern auch diesbezüglich zu keinen Abweichungen gekommen sei – könne es auch zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung kommen. Gerade die Berücksichtigung in der Mehr-Weniger-Rechnung zeige, dass steuerrechtlich keine Konsequenz aus diesem Schritt gewünscht worden sei und die Veränderungen rein unternehmensrechtlicher Natur gewesen seien. Selbstverständlich sei

die steuerrechtliche Korrektur sowohl in der GmbH-Bilanz als auch in der KG-Bilanz vorgenommen worden.

Da nunmehr in der „Steuerbilanz“ nach wie vor der ursprüngliche Wertansatz angenommen werde, sei die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht stichhältig.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zu den „sonstigen Bezügen“ iSd [§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen. Verdeckte Ausschüttungen gehören zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen iSd [§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. 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. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleichs ermittelt.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher in freier Beweiswürdigung ([§ 167 Abs. 2 BAO](#)) zu lösen.

2. Gesellschafter der Fa. B KG waren zum 30.11.2006 C, geb. x.x.xxxx (Komplementär zu 95%) sowie D, geb. yy.yy.yyyy (Kommanditistin zu 5%, zugleich Prokuristin). An der Bw. hingegen waren C, geb. x.x.xxxx, zu 51%, dessen Ehegattin D, geb. yy.yy.yyyy, zu 39% und deren Sohn E, geb. zz.z.zzzz, zu 10% beteiligt. Handelsrechtlicher Geschäftsführer dieser Gesellschaft war C.

3. Die Bw. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 20.3.2012 ersucht, den Beleg zur strittigen Buchung (Abschreibung der Forderung) sowie die diesem Beleg zugrunde liegenden und die Buchung sachlich rechtfertigenden Unterlagen (Geschäftspapiere etc.) zur Einsicht vorzulegen. Die Bw. hat dazu (lediglich) mitgeteilt, dass die Abschreibung der Forderung im Rahmen der Bilanzierung vorgenommen worden sei. Es gebe daher keinen Bu-

chungsbeleg, doch sei die Buchung in den Um- und Nachbuchungen zur Bilanzerstellung erfasst worden. Diese seien selbstverständlich Gegenstand der Betriebsprüfung gewesen. Wie den vorliegenden Bilanzen zu entnehmen sei, habe sich das Verrechnungskonto zwischen der KG und der Bw. ständig aufgebaut. Dies insbesondere deshalb, weil die Einnahmen aus der Vermietung der Räumlichkeiten nicht ausgereicht hätten, um die notwendigen Tilgungen vorzunehmen. Die nötige Liquidität sei daher von der GmbH zugeschossen und dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden.

Zum Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats „sachverhaltsbezogen mitzuteilen“, *aus welchen genauen Gründen* die Abwertung der Forderung „vor dem Hintergrund der im § 201 UGB ausdrücklich formulierten GoB und deren gesetzlich normierten Vorsichtsprinzips“ (Berufung vom 31.3.2009) *in der Höhe von 25%* notwendig gewesen sein soll (sofern sich diese Gründe nicht schon aus den angeforderten Belegen bzw. Unterlagen ergeben sollten) sowie das Berufungsvorbringen, dass sich im Rahmen der Bilanzierung auch die Frage nach der Bedienbarkeit dieses Verrechnungskontos gestellt habe, zu konkretisieren und durch geeignete Nachweise zu belegen, wurde mitgeteilt, dass sich aus den angeführten Gründen (der beschränkten Einnahmemöglichkeiten der KG) und deren Notwendigkeit, Kredite ordnungsgemäß und fristenkonform zu tilgen, per Saldo keine Bedienbarkeit des Verrechnungskontos ergeben habe. Um diesem Umstand in der Unternehmensbilanz Rechnung zu tragen, sei die Forderung um 25% abgewertet worden. Dies insbesondere, um darauf hinzuweisen, dass sehr wohl die finanziellen Rahmenbedingungen der KG eingeschätzt wurden und somit dem Vorsichtsprinzip – zumindest ansatzweise – Rechnung getragen worden sei. Das Verrechnungskonto hätte, wenn man die strittige Abwertung wieder hinzurechnen würde, einen Stand von rund 1,6 Mio. € gehabt. Die Umsatzpacht betrage rund 335.000 € jährlich. Das Konto würde somit, da ja auch persönliche Ausgaben, wie zB die Steuern der Kommanditisten, „darüber bezahlt“ werden müssten, erst in einem Zeitraum von frühestens 20 Jahren rückführbar sein.

4. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an den Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. An Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen des in solchen Fällen typischerweise zu besorgenden Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen zu unterstellenden Interessengegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die *gleichen Anforderungen* zu stellen. Darüber hinaus hat der VwGH wiederholt ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung von 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.

5. Die Bw. vermochte weder einen Buchungsbeleg noch andere Unterlagen vorzulegen, aus denen der Rechtsgrund der „Abschreibung“ ersichtlich geworden wäre. Soweit sie darauf verweist, dass sich im Rahmen der Bilanzierung ua. die Frage nach der Bedienbarkeit des Verrechnungskontos gestellt habe (womit sie *betriebliche Gründe* anzudeuten versuchte), vermochte sie in keiner Weise nachzuweisen, aus *welchen* sachverhaltsbezogenen Überlegungen sich per Saldo keine Bedienbarkeit des Kontos ergeben hätte. Warum die Abschreibung der Forderung auch noch ausgerechnet mit 25% anzusetzen war, konnte nicht erläutert werden. Die Einschätzung der finanziellen Rahmenbedingungen der KG wurde nicht konkretisiert. Eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Forderung wurde nicht behauptet. Damit liegen aber Umstände vor, die darauf schließen lassen, dass die „Abschreibung“ der Forderung nicht durch betriebliche, sondern durch gesellschaftsrechtliche Erwägungen veranlasst war, die den Zweck verfolgten, der KG bzw. deren Gesellschaftern Vorteile zu gewähren, die die Bw. gesellschaftsfremden Personen (Personen, die nicht ihre Gesellschafter waren) nicht zugestanden hätte. Verzichtet eine Kapitalgesellschaft *causa societatis* zu Gunsten eines oder mehrerer Gesellschafter auf eine diesen Personen gegenüber bestehende Forderung, so liegt im Zeitpunkt des – allenfalls schlüssigen – Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor, für die im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge KESt abzuziehen ist.

6. Der Auffassung der Bw., dass in der „Steuerbilanz“ nach wie vor der ursprüngliche Wertansatz angenommen werde, ist entgegen zu halten, dass sie eine solche „Steuerbilanz“ im Wirtschaftsjahr 2005/2006 wie auch in den Folgejahren nicht aufgestellt hat, sondern lediglich Mehr-Weniger-Rechnungen iSd [§ 44 Abs. 2 EStG 1988](#) vorgenommen hat (vgl. Seite 22 des Abschlusses des Wirtschaftsjahres 2005/2006).

Die Bw. trägt zwar vor, dass die Abwertung der Forderung „vor dem Hintergrund der im § 201 UGB ausdrücklich formulierten GoB und deren gesetzlich normierten Vorsichtsprinzips“ erforderlich gewesen sein soll. Dem Vorsichtsprinzip sei – „zumindest ansatzweise“ – dadurch Rechnung getragen worden, dass die finanziellen Rahmenbedingungen der KG eingeschätzt wurden. Sofern sie damit zum Ausdruck bringen möchte, dass in der Unternehmensbilanz eine Teilwertabschreibung des Umlaufvermögens auch in Vorwegnahme künftiger Wertverluste zulässig sei (vgl. [§ 207 Abs. 2 UGB](#)), wäre darauf zu verweisen, dass ein „erweitertes Niederstwertprinzip“ (das mit 1.1.2010 beseitigt wurde) ertragsteuerlich keine Deckung gefunden hat. Die Bw. ist dieser Auffassung in ihren steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnungen auch gefolgt. Mit der Hinzurechnung des strittigen Betrages (336.636,83 €) zum „Gewinn laut Bi-

lanz“ des Wirtschaftsjahres 2005/2006 hat sie selbst zum Ausdruck gebracht, dass sie dem diesbezüglichen Wertansatz der Unternehmensbilanz in steuerlicher Hinsicht folgen will („Steuerbilanzen“, auch der Folgejahre, wurden gerade nicht aufgestellt). Sie hat es zwar vermieden, die Entwicklung des Verrechnungskontos nach dem 30.11.2006 unter Bezeichnung der einzelnen Geschäftsvorgänge darzustellen (für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 wurden – ausgehend von einem Kontostand von 1.897.844,66 € lediglich Umbuchungsvorgänge aufgezeigt). Allein aus dem Anwachsen des Kontos bis zum 30.11.2007 (um 887.934,17 € auf 1.897.844,66 €) muss aber der Schluss gezogen werden, dass die Bw. in einer solchen Entwicklung keine Risiken erblicken musste. Soweit ersichtlich wurden in den Folgejahren keine Abwertungen mehr vorgenommen. Der Stand des Verrechnungskontos ist in den Wirtschaftsjahren 2007/2008 und 2008/2009 gesunken (zum 30.11.2009 hat er 1.256.604,92 € betragen).

7. Der Umstand, dass der Schulderrass zu keiner *abgabenbehördlichen* Korrektur des Gewinns der Kapitalgesellschaft geführt hat (weil eine Hinzurechnung in der Mehr-Weniger-Rechnung des Wirtschaftsjahrs 2005/2006 bereits vorgenommen wurde), steht der Vorschreibung von KEST – auf einer zweiten Besteuerungsebene – nicht entgegen. Im Gegenteil erweist sich eine solche Erfassung als erforderlich, weil es zu einer vermögenswerten Zuwendung an die (an der KG beteiligten) Gesellschafter der Bw. gekommen ist, die offenkundig nicht aus betrieblichen, sondern aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt ist. Im Verzicht auf eine solche Forderung ist ein Zufluss iSd [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) bei den Gesellschaftern der KG zu erblicken.

Das Vorbringen der Bw. ist daher nicht geeignet, das Nichtvorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (in objektiver Hinsicht) aufzuzeigen.

8. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig (aus den Umständen des Falls) ergeben kann. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens, das den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens akzeptiert hat. Es ist offensichtlich, dass der Geschäftsführer der Bw. nicht bereit gewesen wäre, einer *fremden* Person einen Schulderrass der strittigen Form und Höhe zu gewähren. Davon abgesehen wurden in der Berufung, was die subjektive Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung betrifft, keine Einwendungen erhoben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Mai 2012