



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die ursprünglich von der Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., erhobene Berufung, die in Folge der Konkurseröffnung als Berufung des Dr. A. als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw. gilt, gegen die Bescheide des Finanzamtes N. betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und wurde bei dieser eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführt.

Im Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 27. Mai 2004 wird – auszugsweise zitiert, soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz – wie folgt ausgeführt:

[Tab1] „Verrechnungskonto P. (Konto 3752)

Aktiva	WJ 30.9.	2000	2001	2002 in öS	2002 in €
Verrkto P.			743.187,00	1.369.949,19	€ 99.558,09
Zugang pro WJ		0,00	743.187,00	626.762,19	€ 45.548,59

Zinsen		0,00	18.752,00	51.540,03	€ 3.745,56
		0,00	724.435,00	575.222,16	€ 41.803,02

Für die gegenständliche Forderung gibt es keine Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die einem Fremdvergleich standhalten würden.

Insbesondere gibt es keine Vereinbarungen über Rückzahlungstermine, Kreditrahmen und Sicherheiten. In den geprüften Jahren sind auch tatsächlich keine Rückzahlungen an die GesmbH geflossen. Rückzahlungsabsichten sind nicht erkennbar.

Für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind ebenso strenge Maßstäbe, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Widrigenfalls ist die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der GesmbH empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen anzunehmen, sodaß von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muß (Angehörigenjudikatur).

Bei dem gegenständlichen Verrechnungskonto stehen folgende Indizien für die Nicht-Fremdüblichkeit der Überlassung der Gelder:

Fehlen von Rückzahlungsvereinbarungen, Rückzahlungsterminen, Sicherheiten, Rahmen bis zu dem Gelder entnommen werden können, beständiges Ansteigen der Forderung.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Fa. M. GmbH, deren Gesellschafter ebenfalls Herr P. war (bis 9/2001 zu 100%), wurde festgestellt, daß eine Forderung in Höhe von öS 3.127.414,- an den Gesellschafter im Jahr 1999 in der Handelsbilanz zu 100% wegen Uneinbringlichkeit wertberichtigt wurde.

Diesen Betrag schuldet Herr P. mit heutigem Datum (4/2004) immer noch an Herrn M.H., der diese Forderung der M. GmbH abgekauft hat.

Da sich die Verhältnisse, insbesondere die Einkommenssituation des Herrn P., bis zum Ende des Prüfungszeitraumes nicht wesentlich verbessert haben, ist nicht anzunehmen, daß mit einer Rückzahlung der bestehenden Forderung gerechnet werden kann; es ist sogar mit der Uneinbringlichkeit zu rechnen.

Herr P. gibt im Laufe des BP-Verfahrens an, derzeit in erster Linie von seinem Gehalt von der M. GmbH, sowie von rückgekauften Lebensversicherungen zu leben. Vermögen habe er keines.

[Tab2]

Einkommen Herr P.	1999	2000	2001	2002 in €
Geschäftsführergehalt von M.	600.000,00	0,00	110.000,00	0,00
Geschäftsführergehalt von M.L.		375.000,00	0,00	9.000,00
Nicht selbst. Tätigkeit ab 2001 M. brutto lt. Lohnzettel			140.000,00	30.552,00

Weiters: Entnahmen aus der M.L. GmbH lt. deren Verrechnungskonto (s. oben)
und Entnahmen aus M. GmbH lt. deren Verrechnungskonto.

Die getätigten Entnahmen von Herrn P., bzw. die Zahlungen für Herrn P. durch die M. GmbH können auf keinen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden.

Aufgrund der oben bereits erwähnten Fremdunüblichkeit in bezug auf Entnahme von Gesellschaftsvermögen stellt der jährliche Zugang der Forderung abzüglich der verbuchten Verzinsung eine verdeckte Gewinnausschüttung an Herrn P. dar.

Auf das VwGH Erkenntnis v. 14.4.1993, 91/13/0194 sowie v. 31.7.2002, 98/13/001 wird hingewiesen.

[Tab 3] Verrkto P.

WJ 30.6.	.2000	.2001	.2002 in öS	.2002 in €
lt. HB	0,00	743.187,00	1.369.949,19	99.558,09
lt. PB	0,00	0,00	0,00	-
- VÄ-Vorjahr	0,00	0,00	743.187,00	54.009,51
Erfolgsänderung	0,00	-743.187,00	-626.762,19	45.548,58

[Tab 4]

WJ 30.9	2000	2001	2002 €
Verdeckte Gewinnausschüttung lt. BP	0,00	724.435,00	41.803,02 €

...

Verdeckte Gewinnausschüttungen:

[Tab 5] Folgende Posten stellen verdeckte Gewinnausschüttungen an Herrn W.P. dar:

	WJ 30.9.	2000	2001	2002 €
VerrKto P.		0,00	724.435,00	41.803,02
LKW Scudo		0,00	12.939,00	- €
Instandhaltung		3.289,00	0,00	- €
Summe vGA		3.289,00	737.374,00	41.803,02
Kapitalertragssteuer 33,33%		1.096,00	245.767,00	13.933,00 €
d.s. €		79,65 €	17.860,58 €	13.933,00 €
Summe				31.933,00 €
Säumniszuschlag 2%		0,00	4.915,00	279,00 €
d.s. €		- €	357,19 €	279,00 €
Summe				636,19 €

Herr P. beantragte bei der Besprechung am 22.4.2004, die KEST mit 25% zu berechnen, weil er die KEST übernehmen wolle. Aufgrund der dargestellten wirtschaftlichen Lage des Herrn P. wäre eine Werthaltigkeit einer an ihn einzustellenden Forderung nicht gegeben. Aus diesem Grund ist von der Einstellung einer Forderung in Höhe der KEST an Herrn P. in die Prüferbilanz abzusehen, und die Kapitalertragsteuer mit 33,33% vorzuschreiben.“

Das Finanzamt erließ neben den Wiederaufnahmebescheiden gem. § 303 Abs. 4 BAO für die Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 den Ergebnissen der Betriebsprüfung entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für 2001 und 2002 sowie einen Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG für den Zeitraum 1.1.2000 bis 31.12.2002.

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 13. Juli 2004 Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 2001 und 2002 sowie gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für 2000 bis 2002 ein und führte wie folgt aus:

„Hiermit legen wir innerhalb offener Frist Berufung gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes N. vom 14.6.2004 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 14.6.2004, alle eingelangt am 15.6.2004, ein und begründen dies wie folgt:

Im Rahmen der Betriebsprüfung der Jahre 2000 bis 2002 wurde das in der Bilanz zum 31.12.2002 mit einem Saldo von EUR 94.449,76 (Betrag entspricht dem ausgewiesenen Saldo abzüglich der verrechneten Zinsen) ausgewiesene Verrechnungskonto des Gesellschafters, Herrn W.P., als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert und mittels des angefochtenen Haftungsbescheides Kapitalertragsteuer mit einem Steuersatz von 33,33% in Höhe von insgesamt EUR 31.480,- sowie einen Säumniszuschlag von EUR 636,- vorgeschrieben. Begründet wurde dies damit, daß es bezüglich dieser Forderung insbesondere keine schriftliche Vereinbarung betreffend Rückzahlungstermine, Kreditrahmen und Sicherheiten gebe, in den beiden betroffenen Jahren auch tatsächlich keine Rückzahlungen erfolgt seien und Rückzahlungsabsichten somit nicht erkennbar wären.

Dazu ist folgendes auszuführen: Hr. W.P. hat in den gegenständlichen Jahren 2001 und 2002 einen Kredit bei der Firma M.L. über den oben genannten Betrag aufgenommen. Über diesen Kredit wurde zwar kein schriftlicher Kreditvertrag errichtet, er wurde jedoch in den offenzulegenden und auch tatsächlich offengelegten und somit für jedermann zugänglichen Jahresabschlüssen 2001 und 2002 dezitiert als solcher ausgewiesen. Weiters wurde die Zwischenfinanzierung über diesen Gesellschafterkredit mit dem einzigen maßgeblichen Gläubiger der Gesellschaft akkordiert und die ausstehende Forderung fremdüblich verzinst. Das Bestehen eines Kreditverhältnisses sowie die aus diesem Kreditverhältnis ausstehende Schuld und die damit verbundene Rückzahlungsverpflichtung und Rückzahlungsabsicht wurde somit deutlich nach außen zum Anschein gebracht (deutlicher, als es durch einen internen „schriftlichen Vertrag“ der nicht veröffentlichungspflichtig ist möglich gewesen wäre). Weiters ist es – primär schon aus gebührenrechtlichen Gründen – durchaus nicht als fremdunüblich anzusehen, daß Kreditverhältnisse nicht im Wege eines formellen Vertrages sondern über andere Wege (siehe oben) dokumentiert werden.

Weiters ist anzumerken: Wenn die BP, auf Basis der genannten Argumentation eine vGA unterstellt und gleichzeitig bei der Gesellschaft ausreichend Bilanzgewinn vorhanden wäre, so könnte, bei Vorliegen der notwendigen Voraussetzungen, der als vGA „umqualifizierte“ Betrag wie eine tatsächliche Ausschüttung (gegen das Verrechnungskonto) gebucht werden. Dies hätte zur Konsequenz, dass dann der Gesellschafter, dem seitens der Finanzverwaltung „mangelnder Rückzahlungswille“ unterstellt wird, auch tatsächlich die Ausschüttung erhält für die ihm ja die KEST von der BP vorgeschrieben wird.

Wenn nun aber, wie im gegenständlichen Fall kein (ausreichender) Bilanzgewinn vorliegt und trotzdem von der BP auf Grund der genannten Indizien (aber unter Außerachtlassung der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften) eine vGA unterstellt wird, kommt es zu einem Konflikt zwischen Steuerrecht und Handelsrecht:

Lt. § 82 (1) GmbHG können die Gesellschafter „... ihre Stammeinlage nicht zurückfordern; sie haben, so lange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach Jahresabschluß als Überschuß der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn ...“. Die Gesellschafter haben daher nur drei Möglichkeiten Geld aus „ihrer“ GmbH heraus zu bekommen:

- a.) Gewinnausschüttung (setzt Bilanzgewinn voraus)*
- b.) Kapitalherabsetzung (setzt aufwendigen Formalprozeß voraus)*
- c.) Kreditvertrag (schriftlich aber auch formlos möglich)*

Wenn nun nachweislich keine Kapitalherabsetzung und kein ausschüttbarer Bilanzgewinn vorliegen und die BP aber unterstellt, daß auch kein Kreditverhältnis besteht (obwohl ein solches – eindeutig für die Gläubiger der Gesellschaft und auch sonst jedermann erkennbar – in der veröffentlichten Bilanz ausgewiesen ist), so widerspricht diese Auslegung der BP den zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften (die der Gesellschafter durch die nach Außen dokumentierte „Entnahme“ als Kredit eingehalten hat).

Die BP unterstellt, daß der Gesellschafter – ihrer Ansicht nach – keinen Rückzahlungswillen hat und daher eine vGA zugewendet erhalten hat, für die er dann auch konsequenter Weise KEST bezahlen muß.

Das Handelsrecht kann aufgrund der oben angeführten Rechtslage und der durch den betroffenen Gesellschafter-Geschäftsführer selbst vorgenommenen Dokumentation in den Jahresabschlüssen nur von einem Kreditverhältnis ausgehen und verlangt eine entsprechende Rückzahlung durch den Gesellschafter.

Die Konsequenz daraus ist, daß der Gesellschafter einerseits KEST für eine „angebliche“ Ausschüttung bezahlen muß, andererseits aber jederzeit auf Grund der handelsrechtlichen Vorschriften (zB auf entsprechenden Druck der Gläubiger der Gesellschaft) dazu gezwungen werden kann, diese Betrag (für den er KEST bezahlt hat) an die Gesellschaft zurück zu zahlen. Außer für den Fall der Insolvenz des Gesellschafters wäre es daher uEn handelsrechtlich auch nicht zulässig, diese Forderung gegen den Gesellschafter auszubuchen.

Neben der uAn ausreichenden Dokumentation des Kreditverhältnisses widerspricht dessen „Umdeutung“ in eine vGA im gegebenen Fall somit auch noch zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften. Der Steuerpflichtige würde, folgt man der Ansicht der BP, mit KEST belastet werden, obwohl im kein Vorteil zugewendet wurde, da er ja, zumindest aufgrund der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften, nach wie vor den Kreditbetrag an die Gesellschaft schuldet und auch fremdübliche Zinsen verrechnet werden.

Wir stellen daher den

Antrag

die gegenständlichen Bescheide dahingehend abzuändern, daß der genannte Kreditbetrag von EUR 94.449,76 als solcher anerkannt wird und die vorgeschriebene KEST somit um den anteilig darauf entfallenden Betrag von EUR 31.480,11 auf insgesamt EUR 393,12 reduziert, sowie der festgesetzte Säumniszuschlag aufgehoben wird.

Sollte der oben dargelegten Argumentation nicht gefolgt werden, stellen wir alternativ den

Antrag

die auf die ausstehende Kreditforderung entfallende Kapitalertragsteuer nur mit 25% und somit mit EUR 23.612,44 festzusetzen.

Wie auch in der „Beilage zur Niederschrift über die Schlußbesprechung“ festgehalten, wurde von Seiten der Gesellschaft eindeutig erklärt, im Falle einer rechtskräftigen Vorschreibung der KEST, diesen Betrag nicht für Herrn P. zu übernehmen, sondern ihn ausdrücklich zurückzufordern. Die KEST wäre daher eindeutig nur mit 25% zu ermitteln (siehe Doralt, ESt-Kommentar § 93 Tz. 111 mwN).

Die Begründung der BP, daß trotz dieser eindeutigen Erklärung 33,33% verrechnet werden, da eine Forderung an Herrn P. nicht werthaltig sei, entbehrt jeglicher Grundlage und ist daher abzulehnen. Relevant für die Höhe des KEST-Satzes ist ausschließlich, ob die Körperschaft die KEST endgültig trägt, oder ob sie diese an die Gesellschafter weiterverrechnet.

Trägt die Körperschaft die KEST, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodaß beim Gesellschafter im Rahmen der Einnahmen aus der Gewinnausschüttung und auch bei der auf der Basis dieser Einnahmen vorzuschreibenden KEST dieser Vorteil einzubeziehen ist (bedeutet 33,33% KEST).

Fordert hingegen, wie im gegebenen Fall (sogar durch die BP dokumentiert) die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KEST in angemessener Frist ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der KEST (Bruttobetrag) anzusehen (bedeutet 25% KEST). Herr P. verfügt über ein regelmäßiges Einkommen, daß ihm grundsätzlich erlaubt, einen Betrag von TEUR 24 zu finanzieren. Ob Herr P. diesen Betrag von rund TEUR 24 sofort selbst finanzieren kann, oder ob und wie er ihn fremdfinanziert, ist erstens unerheblich und liegt zweitens nicht in der Entscheidungsgewalt der BP. Relevant für die Steuerbemessung ist einzig und allein, daß die Gesellschaft die KEST nicht endgültig für den Gesellschafter übernimmt. Sollte daher nicht ohnehin auf Basis der dargelegten Argumentation die „Umdeutung“ des Kreditverhältnisses in eine vGA aufgehoben werden, so ist die KEST maximal

mit EUR 23.612,44 (entspricht 25% der ausständigen Kreditforderung abzüglich Zinsen) festzusetzen.“

Das Finanzamt erließ am 11. August 2005 eine Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO betreffend Körperschaftsteuerbescheid 2001 und 2002 und wies die Berufung vom 13.07.2004 gegen die Bescheide vom 14.06.2004 als unbegründet ab und führte begründend wie folgt aus:

„Da Hr. P. alleiniger Gesellschafter der GmbH ist, hätte es entsprechender – einem Fremdvergleich standhaltenden – Vereinbarungen zw. der Gesellschaft und ihm bedurft. Konkret fehlte es etwa an entsprechenden Vereinbarungen über den Rahmen, bis zu dem Gelder entnommen werden können, über einen Rückzahlungstermin sowie über Sicherheiten. Ein Rechtsgrund für die getätigten Entnahmen lag somit nicht vor.

Aufgrund der Einkommenssituation des Herrn P. konnte mit einer Rückzahlung der Forderung nicht gerechnet werden.

Die in der Bilanz eingestellte Forderung wurde somit nicht anerkannt (d.h. aufgelöst) und als vA behandelt (VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Zu den Ausführungen in der Berufung ist noch Folgendes anzumerken:

Die Einbuchung in die Bilanz als Forderung und deren Verzinsung kann schriftliche Vereinbarungen speziell einen Kreditvertrag, nicht ersetzen. Daraus kann auch eine Rückzahlungsabsicht nicht abgeleitet werden, weil diese beim Schuldner zu suchen wäre. Laufende, bzw. als fremdüblich anzusehende Rückzahlungen erfolgten nicht.

Zum Konflikt zwischen Handelsrecht und Steuerrecht:

Da es einen Rechtsgrund für die Entnahmen gab, gab es auch keinen Grund für den Ansatz einer Forderung. Die vA ist ein Instrument des KStG und außerbilanmäßig anzuwenden; ein ausschüttbarer Bilanzgewinn ist dafür nicht erforderlich.“

Das Finanzamt erließ auch eine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend Haftungsbescheid (KESt) für die Jahre 2000 bis 2002 und führte begründend aus:

„Zum Steuersatz KESt (25 oder 33,33%):

Von einer Rückforderung der KESt (und somit nur 25% vorzuschreiben) gegenüber Herrn P. auszugehen, wäre nicht folgerichtig, da die Uneinbringlichkeit einer solchen Forderung zu vermuten ist.“

Der steuerliche Vertreter der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 12. September 2005 einen „Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz – Vorlageantrag“ ein und führte wie folgt aus:

„Hiermit stellen wir innerhalb offener Frist Vorlageantrag betreffend die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes N. ergangen mit Berufungsvorentscheidungsbescheid sowie Körperschaftsteuerbescheiden 2001 und 2002 (alle vom 11. August 2005) betreffend die Berufung gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes N. vom 14.6.2004 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 14.6.2004 ...“.

Die in der Folge ausgeführte Begründung des Vorlageantrages ist wortident mit dem Berufungsschriftsatz vom 13. Juni 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die von der Bw. ihrem geschäftsführenden Alleingesellschafter zugewendeten Mittel auf der Basis eines Kreditvertrages zugewendet wurden und daher von einer Forderung der Bw. auszugehen ist (Ansicht der Bw.) oder von einem Kreditvertrag aufgrund des fehlenden fremdüblichen Nachweises des Abschlusses eines solchen nicht ausgegangen werden kann und daher von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen ist (Ansicht des Finanzamtes). Weiters ist strittig, ob davon ausgegangen werden kann, dass der Gesellschafter die vorgeschriebene Kapitalertragssteuer trägt (KESt-Satz 25%) oder davon auszugehen ist, dass aufgrund der Bonität des Gesellschafters die Kapitalertragssteuer von der Gesellschaft übernommen wird (KESt-Satz 33,33%).

1. Körperschaftsteuer

Herr W.P. war im Geschäftsjahr 2000/2001 und 2001/2002 als Geschäftsführer der Bw. tätig (siehe K-Akt S 30/2001 und S 22/2002) und auch ihr Alleingesellschafter.

In der Bilanz per 30. September 2001 wird unter den Aktiva, Kontonummer „3752 Verrechnungskonto P.“ ein Betrag von S 743.187,00 ausgewiesen (siehe K-Akt, S 13/2001). In den „Erläuterungen zu der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung“ wird unter „Punkt 1.2.4. Verrechnungskonto P.“ ein „Stand per 30. September 2000“ von S 0,00, ausgewiesen; weiters „Entnahmen 2000/2001 in Höhe von S 743.500,00, eine Reiseabrechnung in Höhe von S -19.065,00, Zinsen in Höhe von S 18.752,00, somit ein Stand per 30. September 2001 in Höhe von S 743.187,00“ (siehe K-Akt, S 25/2001). In den „Sonstigen Angaben“ wird unter Punkt „1.2. Vorschüsse und Kredite an Organe (§ 239 (1) Z 2 HGB)“ angeführt: „GF W.P. (Tz 1.2.4.), Zinssatz 5% p.a., Stand per 30. September 2001, S 743.187,00“ (siehe K-Akt, S 30/2001).

In der Bilanz per 30. September 2002 wird unter den Aktiva, Kontonummer „3752 Verrechnungskonto P.“ ein Betrag von € 99.558,00 ausgewiesen (siehe K-Akt, S 4/2002). In den „Erläuterungen zu der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung“ wird unter „Punkt

1.2.3. Verrechnungskonto P.“ ein „Stand per 30. September 2001“ von € 54.009,51 ausgewiesen; weiters „Entnahmen 2001/2002 in Höhe von € 41.803,02, Zinsen in Höhe von € 3.745,56, somit ein Stand per 30. September 2002 in Höhe von € 99.558,09“ (siehe K-Akt, S 17/2002). In den „Sonstigen Angaben“ wird unter Punkt „1.2. Vorschüsse und Kredite an Organe (§ 239 (1) Z 2 HGB)“ angeführt: „GF W.P. (Tz 1.2.3.), Zinssatz 5% p.a., Stand per 30. September 2002, € 99.558,09“ (siehe K-Akt, S 22/2002).

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 oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung 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

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen „Entnahmen“ tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte. Er hat in seiner Judikatur hiezu mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind (vgl. VwGH vom 31.7.2002, 98/13/0011).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden und den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH vom 25.6.2008, 2008/15/0132).

Solche Abmachungen müssen also 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 Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss.

Es ist sohin zu prüfen, ob die Zuwendungen ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung (Kreditverträge) zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis haben. Im letzteren Falle ist die Leistung – ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Kredit oder Kontokorrentkredit – als verdeckte Ausschüttung anzusehen.

Bei der Beurteilung eines Kreditvertrages für steuerliche Zwecke ist nach Lehre und Rechtsprechung stets vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Demnach ist ein Kreditvertrag mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn u.a. ein bestimmter beziehungsweise annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin vereinbart und Zinsfälligkeiten, Sicherheiten, sowie ein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass keinerlei schriftliche Urkunde über die Einräumung eines Kredites an den Gesellschafter-Geschäftsführer errichtet wurde (siehe zum Fehlen einer Vertragsurkunde UFS 29.5.2008, RV/0229-I/05 sowie Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8 Anhang S 17). Das Fehlen eines schriftlichen Kreditvertrages ist ein Indiz dafür, dass die Zuwendungen an den Gesellschafter nicht fremdüblich waren.

Wenn die Bw. in ihrer Berufung ausführt, über den „Kredit“ wäre zwar kein schriftlicher Kreditvertrag errichtet worden, er wäre jedoch in den offenzulegenden und auch tatsächlich offengelegten und somit für jederman zugänglichen Jahresabschlüssen 2001 und 2002 dezitiert als solcher ausgewiesen worden, ist zu entgegnen, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil dieser Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck gekommen ist noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgegangen ist (siehe VwGH vom 14.04.1993, 91/13/0194). Die Publizität einer Verbuchung auf einem bestimmten Verrechnungskonto ersetzt nicht die Publizität des Inhaltes eines Kreditvertrages.

In einer weiteren einschlägigen Entscheidung führt der Verwaltungsgerichtshof wie folgt aus: *„Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung der Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch darauf der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht.“* (siehe VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Den Ausführungen der Bw. im Hinblick auf die Publizität eines Kreditvertrages in der Bilanz ist zu erwidern, dass damit handelsrechtliche Ausweisvorschriften erfüllt wurden, aber noch nicht

von einem steuerrechtlichen „nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen“ gesprochen werden kann, denn veröffentlicht wurde nur eine Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter auf einem Konto der Bw. Das Einstellen einer Forderung in die Bilanz unter dem Titel „Kredit an den Geschäftsführer“ sagt weiters noch nichts über den Charakter der Zuwendung an den Gesellschafter aus.

Es kann auch eine Akkordierung einer „Entnahme“ aus der Gesellschaft mit dem einzigen maßgeblichen Gläubiger der Gesellschaft keinen Rechtsgrund für das Vorliegen eines zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschaft geschlossenen Kreditvertrages liefern.

Wenn die Bw. vermeint, dass es primär schon aus gebührenrechtlichen Gründen durchaus nicht als fremdunüblich anzusehen sei, dass Kreditverhältnisse nicht im Wege eines formellen Vertrages sondern über andere Wege (siehe oben) dokumentiert würden, ist sie auf die für die Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien, die ua. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt solcher Verträge erfordern, zu verweisen.

Wenn die Bw. ausführt, es sei handelsrechtlich ein Kreditvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auch formlos möglich, so lässt die Bw. die steuerrechtlich nach der Rechtsprechung erforderlichen Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter außer Acht, und kann daher diese Ausführung die Berufung nicht zum Erfolg führen.

Das Handelsrecht ist in der Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung deshalb nicht einschlägig, da – wie auch von der steuerlichen Vertretung der Bw. ausgeführt – eine verdeckte Ausschüttung als „Entnahmetatbestand“ im Handelsrecht nicht normiert ist.

Wenn daher nach den Ausführungen der Bw., die von der BP festgestellte verdeckte Ausschüttung den zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften widerspricht, so ist dem entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Verfahren zu untersuchen ist, ob nach steuerrechtlichen Kriterien von einer verdeckten Ausschüttung oder von einem Kredit auszugehen ist.

Alleine daraus, dass das Handelsrecht die Rückzahlung eines verbuchten Kredites verlangt, kann noch nicht geschlossen werden, dass dies einem eindeutigen und mit klarem Inhalt geschlossenen Kreditvertrag, wie für die steuerrechtliche Anerkennung verlangt, gleichzuhalten ist.

Ob die streitgegenständlichen Beträge vom Gesellschafter aus handelsrechtlichen (gesellschaftsrechtlichen) Gründen auszugleichen sind, steht mit der Frage der steuerlichen

Anerkennung von Kreditverträgen in keinem unmittelbaren Zusammenhang (vgl. VwGH vom 14.04.1993, 91/13/0194).

Wenn die Bw. weiters ausführt, die Betriebsprüfung habe ihr eine verdeckte Ausschüttung zugerechnet, für die sie auch Kapitalertragsteuer zu bezahlen habe, und könne andererseits von der Gesellschaft handelsrechtlich dazu gezwungen werden, den sich aus der handelsrechtlichen Wertung als Kredit ergebenden Betrag an die Gesellschaft zurückzubezahlen, so ist dazu festzuhalten, dass es an der Bw. gelegen wäre, die angebliche Kreditvereinbarung so zu gestalten, dass sie auch den steuerrechtlichen Anforderungen an Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter genügt.

In der Berufung wird im Hinblick auf die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung gegen die damit im Zusammenhang stehende Feststellung der BP, der Gesellschafter verfüge über keine ausreichende Bonität um die angeblichen Kredite zurückzahlen, kein Vorbringen erstattet.

Ein Vorbringen, welches eine ausreichend vorliegende Bonität des Gesellschafters anführt, wird erst im Hinblick auf die Vorschreibung der Kapitalertragssteuer unter der Annahme, dass die Gesellschaft die KEST übernimmt, da der Bw. über keine ausreichende Bonität verfüge, erstattet.

Der Unabhängige Finanzsenat kann daher die Feststellung treffen, dass eine ausreichende Bonität des Gesellschafters zur Rückführung der angeblichen Kredite im Zeitpunkt der Zuteilung der Mittel an den Gesellschafter nicht gegeben war.

Es wird von der Betriebsprüfung festgestellt, dass keine Sicherheiten für den angeblichen Kredit vereinbart und gegeben worden sind. Dieser Feststellung wird von der Bw. in ihrer Berufung nicht entgegengetreten. Es wird auch nicht auf eine Bonität des Gesellschafters verwiesen, die die fehlenden Sicherheiten ersetzen könnten.

Es ist vielmehr davon auszugehen, dass – wie bereits ausgeführt – eine ausreichende Bonität des Gesellschafters zur Rückführung der Zuwendungen im Zeitpunkt der Zuteilung der Mittel an den Gesellschafter nicht gegeben war.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt daher fest, dass fremdübliche Sicherheiten für die von der Gesellschaft an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer getätigten Zuwendungen weder vereinbart und gegeben worden sind.

Es ist für die Anerkennung von Darlehensverbindlichkeiten unter anderem eine Abrede über den Rückzahlungsmodus erforderlich (siehe VwGH vom 14.04.1993, 91/13/0194).

Es wird in der Berufung wiederholt darauf hingewiesen, dass der Gesellschafter durch das Handelsrecht dazu verpflichtet wäre, den streitgegenständlichen Betrag zurückzahlen. Nicht hingegen wird ausgeführt, dass eine konkrete Rückzahlungsvereinbarung beinhaltend ua. Rückzahlungstermine und Rückzahlungsraten vorliege.

Die Bw. hat im Abgabungsverfahren somit keine Behauptungen über den jeweiligen Rückzahlungstermin der einzelnen auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge aufgestellt. Dass keine Vereinbarung über den Rückzahlungstermin getroffen wurde, ist ein weiterer Anhaltspunkt dafür, dass kein fremdüblicher Kreditvertrag vorliegt. Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die Rückzahlungsverpflichtung nämlich u.a. einen wesentlichen Bestandteil eines Kreditvertrages dar (vgl. VwGH vom 15.3.1995, 94/13/0249; vom 14.4.1993, 91/13/0194). Wird dem Anteilsinhaber von der Körperschaft ein Kredit eingeräumt und keine beziehungsweise keine ausreichend klare Rückzahlungsverpflichtung getroffen, wird dadurch eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Hingabe des Kreditbetrages bewirkt (vgl. Quantschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuerrecht, ÖStZ 1985, S 161 f).

Der Umstand, dass im Rahmen der Jahresabschlüsse das „Verrechnungskonto“ jeweils mit Zinsen belastet wurde, macht jedoch für den Abschluss des Kreditvertrages keinen Beweis (VwGH 15.3.1995, 94/13/0249), zumal es sich dabei um keine faktische Begleichung von angelaufenen Zinsen, sondern lediglich um eine buchmäßige Erhöhung der Forderung der Berufungswerberin an den Gesellschafter-Geschäftsführer handelte.

Der Unabhängige Finanzsenat kann aufgrund des vorliegenden Sachverhalts die Feststellung treffen, dass ein bestimmter Kreditrahmen für die Zuwendungen der Gesellschaft an den Gesellschafter nicht festgelegt wurde.

Aufgrund des sich bietenden Gesamtbildes, nämlich u.a. des Fehlens von schriftlichen Unterlagen über die Kreditgewährung und entsprechend bindender Rückzahlungsvereinbarungen sowie des Fehlens von Sicherheiten, konnte das Finanzamt zu Recht davon ausgehen, dass solche Bedingungen bei einer Darlehensgewährung unter Fremden nicht üblich sind.

Der Unabhängige Finanzsenat geht somit davon aus, dass die von der Gesellschaft an den Gesellschafter gewährten Zuwendungen im Gesellschaftsverhältnis ihre Begründung finden und daher eine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

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 vom 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.

Der dem Gesellschafter als Ausschüttung zuzurechnende Vorteil unterlag dem Kapitalertragsteuerabzug im Zeitpunkt des Zufließens (§ 95 Abs. 4 in Verbindung mit § 19 EStG 1988). Diesen Zufluss hat das Finanzamt zutreffend nach Maßgabe der Zuwendungen in den jeweiligen Jahren angenommen.

Der Geschäftsführer der Bw. beantragte bei der Besprechung am 22.4.2004, die KEST mit 25% zu berechnen, da er die KEST übernehmen wolle. Aufgrund der dargestellten wirtschaftlichen Lage des Herrn P. war nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Werthaltigkeit einer an ihn einzustellenden Forderung nicht gegeben. Aus diesem Grund hat die Betriebsprüfung von der Einstellung einer Forderung in Höhe der KEST an Herrn P. in die Prüferbilanz abgesehen und die Kapitalertragsteuer mit 33,33% vorgeschrieben.

Sollte die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KEST in angemessener Frist einfordern, so der steuerliche Vertreter der Bw., sei die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der KEST (Bruttobetrag) anzusehen (bedeute 25% KEST).

Die Gesellschaft stellte im Jahr 2003 eine Forderung an Herrn P. in ihre Bilanz unter dem Titel „2422 Kapitalertragsteuer P.“ in Höhe von € 23.612.44 ein. Diese Forderung findet sich in den Bilanzen 2004 bis 2007 unverändert.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete am 20. Februar 2009 ein Schreiben an die Bw., in dem diese im Hinblick auf ihr Berufungsbegehren, die Kapitalertragsteuer nur mit 25% festzusetzen, aufgefordert wurde, ein Vorbringen zu erstatten, welche Maßnahmen von der Bw. bisher zur Einforderung der Kapitalertragsteuer gesetzt wurden.

Der an die Bw. gerichtete Vorhalt wurde von dieser innerhalb der gesetzten Frist nicht beantwortet. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass keine Maßnahmen zur Einforderung der Kapitalertragsteuer gegenüber Herrn P. ergriffen wurden, und ist daher festzustellen, dass die Kapitalertragsteuer von der Bw. (KESt 33,33%) getragen wird.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. April 2009