



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F-GmbH, W, vertreten durch Stb, vom 30. Juni 2004 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 24. März 2004 hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., deren Geschäftsgegenstand der Handel mit Waren aller Art sowie der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen an Gesellschaften ist, wurde mit Notariatsakt vom 5.12.1997 errichtet. Geschäftsführer und Alleingesellschafter ist laut Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung CJL (CJL).

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten, die Jahre 1999 – 2001 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass CJL in den Jahren 1999 und 2000 Entnahmen iHv insgesamt ATS 1.761.639,65 getätigt hat. Erst am 28.1.2001 wurde zwischen dem Alleingesellschafter und der Bw. ein "Darlehensvertrag" mit folgendem Inhalt abgeschlossen:

Die GmbH gewährt Herrn CJL ein persönliches Darlehen idH von ATS 2.000.000,-- mit einem jährlichen Zinssatz von 5%. Diese Darlehen wird bis zum 31.12.03 an die GmbH zurückgezahlt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde über Befragen vom steuerlichen Vertreter der Bw., Mag.J., die Auskunft erteilt, dass weder im Jahr 2002 noch im Jahr 2003 auf den Gesellschafterverrechnungskonten Rückzahlungen verbucht wurden. Erst bei der Besprechung vom 19.2.2004 gab die steuerliche Vertretung bekannt, dass für die Jahre 2003 und 2004 ein Geschäftsführerbezug iHv jeweils € 35.000,-- quasi als Rückzahlung zu verbuchen wären. Tatsächliche Auszahlungen an den Geschäftsführer seien bis dato nicht erfolgt.

Weiters wurde festgestellt, dass CJL in den Jahren 1994 – 1997 Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe, vom 12.12.1997 bis 30.6.1998 Einkünfte von der C-GmbH iHv € 5.984,61 und vom 1.7.1998 bis 7.1.1999 Einkünfte von der R-GmbH iHv 8.358,04 bezogen hat.

An nichtselbständigen Einkünften wurden von CJL in den Jahren 1999 bis 2001 ATS 101.246,- (1999), -60.517,-- (2000) und -13.496,-- (2001) erklärt.

Sonstige Vermögenswerte konnte der Alleingesellschafter nicht vorweisen.

Darüber hinaus war die Bw. in den Jahren 1999 und 2000 überschuldet (Bilanzverlust 1999 ATS -183.392,85, Bilanzverlust 2000 ATS -3.438.805,54).

Daher gelangte die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass auf Grund der Einkommens- und Vermögenssituation des CJL einerseits und der Bilanzen der Bw. andererseits kein Bankinstitut oder ein fremder Dritter CJL ein Darlehen iHv ATS 2.000.000,-- gegeben hätte. Auch eine Einsichtnahme in die Bilanzen der C-GmbH, dessen Alleingesellschafter ebenfalls CJL ist, führte zu keiner anderen Schlussfolgerung.

Die Darlehensgewährungen hätten daher ihren Ursprung ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis und könnten einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. Tz 22 Bp-Bericht).

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen, qualifizierte die vom Alleingesellschafter getätigten Entnahmen iHv ATS 260.000,-- (1999), ATS 1.271.141,44 (2000) und ATS 491.568,13 (2001) als verdeckte Ausschüttungen, setzte die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 mit € 48.998,68 (ATS 674.236,54) fest und erließ gegenüber der Bw. einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend die festgesetzte Kapitalertragsteuer.

In der gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass CJL nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Bw. sei, sondern die Geschäftsanteile an der Bw. zu 50% treuhändig für Herrn AN in Moskau und zu 50% treuhändig für VS in Minsk halte. Zum Nachweis dessen wurden zwei jeweils am 5. Dezember 1997 notariell unterfertigte Treuhandvereinbarungen vorgelegt und dazu begründend ausgeführt, dass deren vorherige Vorlage mangels Zustimmung der Treugeber nicht habe

erfolgen können. Da CJL auf Grund dieser Treuhandvereinbarungen nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Bw. sei, könne auch keine verdeckte Ausschüttung der Bw. an CJL vorliegen.

Bezüglich der verzinslichen Zurverfügungstellung von Geldmitteln an CJL in den Jahren 1999 bis 2001 wurde auf die im Zuge der Betriebsprüfung abgegebene Stellungnahme verwiesen, wonach die Bw. CJL über sein Verrechnungskonto im wesentlichen in den Jahren 2000 und 2001 gegen eine Verzinsung von 5% p.a. Geldbeträge geliehen hätte.

Die ursprünglich vereinbarte Rückführung bis 31.12.2003 sei nur mit einem Teilbetrag von 35.000,-- € möglich gewesen, wobei die Rückführung durch Kompensation des Geschäftsführerbezuges von CJL für das Jahr 2003 erfolgt sei. Des weitern sei vereinbart, auch den Geschäftsführerbezug für das Jahr 2004 iHv 35.000,-- € für die Verminderung des Verrechnungskontos zu verwenden. Die Rückführung des Restsaldos solle gemäß neuer Vereinbarung bis Ende 2004 erfolgen. Es sei einwandfrei nachvollziehbar, dass in Bezug auf die CJL zur Verfügung gestellten Geldmittel eine Rückzahlungsabsicht von Anfang an bestanden habe und der Rückzahlungsanspruch durch laufende Buchungen und Ausweis des Verrechnungskontos von CJL in der Bilanz der Bw. zuzüglich der vereinbarten Zinsen als Forderungen dokumentiert sei.

Ergänzend dazu wurde mitgeteilt, dass die Rückführung des Verrechnungskontos von CJL bereits im Juni 2004 erfolgt sei. Entsprechende Rückzahlungsbelege über einen Gesamtbetrag von € 146.883,-- wurden beigelegt. Auf diesen Zahlungsbelegen ist der Vermerk "Rückzahlung Kredit" bzw. "Repayment of loans on behalf of CJL" enthalten.

Die fremdübliche Gestionierung der Verzinsung des Verrechnungskontos und die nunmehr tatsächlich erfolgten Rückführung untermauere überdies, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht vorliege. Die Werthaltigkeit der Forderung der Bw. gegenüber CJL sei durch seine Tätigkeit für die Bw. und die Kompensationsmöglichkeit mit den an ihn auszahlenden Geschäftsführerbezügen zusätzlich abgesichert gewesen.

In einer zur Berufung abgegebenen Stellungnahme wurde unter Bezugnahme auf die vorgelegten Treuhandvereinbarungen darauf hingewiesen, dass nach der Aktenlage CJL seit Gründung der Bw. deren Gesellschafter-Geschäftsführer sei und seitdem die Gesellschaft nach außen vertrete. Erst als eine Abgabeforderung entstanden ist, sei eine Treuhandvereinbarung vorgelegt und argumentiert worden, dass CJL nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Unternehmens sei.

Als Gesellschafter gelte auch derjenige, der den Gesellschaftsanteil für einen Dritten hält bzw. gem. § 78 (1) GmbHG als Gesellschafter im Firmenbuch aufscheint. Abgesehen davon besitze CJL diverse Vollmachten (z.B. Bankvollmachten, Vertretungsvollmachten), um auch in den Genuss einer materiellen Gesellschafterstellung zu kommen bzw. sich auch wirtschaftlich am

Gesellschaftsvermögen zu beteiligen bzw. es verändern zu können. Er sei der Repräsentant der Bw. in Österreich.

CJL habe aus dem Unternehmen Geld in beträchtlichem Ausmaß entnommen. Diese Vorgangsweise und der Vermögensvorteil könne nach Meinung der Betriebsprüfung nur aus dem Gesellschaftsverhältnis resultieren, da kein Geschäftsfremder diesen Zugang zum Gesellschaftsvermögen haben kann.

Verdeckte Ausschüttungen seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber sei dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber könne auch dargelegt sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107). Nach Meinung der Betriebsprüfung müsse zwischen CJL und den beiden russischen Treugebern zumindest ein wirtschaftliches Naheverhältnis bestehen, da die Bw. geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen in den russischen Raum unterhält.

In der zur Stellungnahme der Betriebsprüfung erstatteten Gegenäußerung wurde nochmals darauf hingewiesen, dass auf Grund der notariell unterfertigten Treuhandvereinbarungen CJL nicht wirtschaftlicher Anteilsinhaber der Bw. sei.

Für abgabenrechtliche Belange sei aber ausschließlich von Bedeutung, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Geschäftsanteile ist bzw. war. CJL habe als Treuhänder keinerlei wirtschaftliche Gesellschafterstellung innegehabt und sei von Anfang an nur als weisungsgebundener Geschäftsführer tätig gewesen. Nach den Bestimmungen der Treuhandvereinbarungen seien sämtliche mit der Innehabung des treuhändigen Geschäftsanteiles verbundenen Kosten, Nutzen, Lasten und Erträge vom Treugeber zu tragen bzw. an diesen abzuführen und habe sich CJL als Treuhänder verpflichtet, den Geschäftsanteil ausschließlich gemäß den Aufträgen, Instruktionen und Weisungen der Treugeber innezuhalten.

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass CJL als Gesellschafter im Firmenbuch aufscheint und daher als Gesellschafter gelte, sei für abgabenrechtliche Aspekte ohne Belang. Die Geschäftsführer einer GesmbH hätten auch ohne diverse Vollmachten kraft Gesetzes die Möglichkeit, deren Geschäfte abzuwickeln. Die handelsrechtliche Geschäftsführung reiche jedoch nicht aus, um nachzuweisen, dass CJL in der Lage gewesen wäre, eine materielle Gesellschafterstellung zu erlangen bzw. sich wirtschaftlich am Gesellschaftsvermögen zu beteiligen. CJL sei, wie jeder handelsrechtliche Geschäftsführer, weisungsgebunden gewesen

und hätte primär die Interessen der Eigentümer der Bw. vertreten. CJL sei weder (wirtschaftlicher) Anteilsinhaber noch eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung. Personen mit gesellschafterähnlicher Stellung könnten gemäß Rz 769 ff der Körperschaftsteuerrichtlinien nur bei "eigentümerlosen" Körperschaften Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung sein.

Die Meinung der Betriebsprüfung, dass zwischen CJL und den beiden russischen Treugebern zumindest ein wirtschaftliches Naheverhältnis bestehen müsse, sei für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht ausreichend. Diesbezüglich wurde auf die Ausführungen von Wiesner in der SWK aus 1984 A I, S. 171 verwiesen, wonach eine extensive Interpretation hinsichtlich des Kreise der begünstigten, wie auch der Art der Begünstigung nicht zulässig sein dürfe und dass Vorteilsbewehrungen an eine der juristischen Person nahestehende Person, ohne dass auch ein Naheverhältnis zum Eigentümer besteht, grundsätzlich keine verdeckte Gewinnausschüttung begründen könne.

Gemäß Rz 776 sei bei Vorteilsbewehrungen an dem Anteilsinhaber nahestehende Personen festzustellen, wer Empfänger der Bewehrung gewesen ist. Sofern diese Person nicht der Anteilsinhaber ist, sei auch eine sachverhaltsmäßige Feststellung über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig. Im gegenständlichen Fall sei ein mit 5% p.a. fremdüblich verzinstes Darlehen an CJL begeben worden. Durch den Ansatz der fremdüblichen Verzinsung liege keinerlei Begünstigung durch die Darlehenshingabe bei CJL vor. Die Rückführung dieser fremdüblich verzinsten Geldmittel an die Gesellschaft sei im Juni 2004 erfolgt. Des weiteren liege auch keine sachverhaltsmäßige Feststellung über das Naheverhältnis von CJL zu einem der wirtschaftlichen Eigentümer der Gesellschaft vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 idGF) wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Daraus folgt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen der Kapitalertragsteuer, welche von der Körperschaft als Schuldner der Kapitalerträge einzuheben und abzuführen ist, unterliegen.

Strittig ist gegenständlich, ob überhaupt eine verdeckte Ausschüttung stattgefunden hat.

Die Bw. bestreitet das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung, weil CJL nicht wirtschaftlicher Eigentümer, sondern lediglich weisungsgebundener Geschäftsführer und Treuhänder der Bw. sei.

Die Treuhandenschaft ist im österr Recht nicht gesetzlich geregelt, sondern im Geschäftsverkehr durch Gewohnheit entstanden. Der Begriff und der Inhalt der Treuhandenschaft wird von der Lehre bestimmt und ist im Einzelnen nach der Parteienvereinbarung zu beurteilen. Inhalt und Umfang sind anhand der Vertragsbestimmungen zu prüfen. Maßgeblich sind die Parteienabsicht und der Zweck des Rechtsgeschäftes. Das Treuhandverhältnis ist idR ein Auftragsverhältnis, auf das die Bestimmungen der §§ 1002 ff ABGB anzuwenden sind (10 Ob 309/02t).

Nach § 24 Abs 1 lit b und c BAO werden zu treuen Händen übereignete bzw. erworbene Wirtschaftsgüter dem Treugeber zugerechnet (ausführlich Jappel, Treuhandschaften, 81 ff). Die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folgt dabei den allgemeinen Grundsätzen der Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen. Obwohl diese Grundsätze nach der Rechtsprechung nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung haben (zB VwGH 7. 12. 1988, ZI. 88/13/0009), gestatten sie doch der Behörde, bei Nichtvorliegen dieser Voraussetzungen dem Treuhandverhältnis die Anerkennung zu versagen (VwGH 16. 3. 1989, 89/14/0024, ÖStZB 1989, 345). Um anerkannt zu werden, ist auch ein verdecktes Treuhandverhältnis vom Abgabepflichtigen zeitnah gem. §§ 120, 121 BAO unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro offen zu legen (VwGH 16. 3. 1989, ZI. 89/14/0024), die Behörde hat weiters - unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen (Offenlegung und Darstellung des Sachverhaltes) - die die wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten widerspiegelnden Verhältnisse zu ermitteln (VwGH 22. 12. 1988, 84/17/0069).

In diesem Zusammenhang ist weiters auszuführen, dass den Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten der Abgabepflichtigen (§§ 119 ff BAO) in dem Ausmaß erhöhte Bedeutung zukommt, in dem die im Innenverhältnis der Treuhand bestehenden Vereinbarungen nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten ermittelt werden können, was insbesondere bei nach außen nicht erkennbaren Treuhandverhältnissen von Relevanz ist. Die Beteiligten haben daher in besonderem Maße für eine klare Gestaltung der Sach- und Rechtslage zu sorgen.

Die Begründung und Auflösung einer Treuhandenschaft sind jedenfalls "abgabenrechtlich bedeutsame Umstände" iSd § 119 BAO und bedürfen einer vollständigen und

wahrheitsgemäßen Offenlegung, um Berücksichtigung von seiten der Abgabenbehörde finden zu können. Diese Umstände sind insbesondere in den Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen darzulegen. Sie müssen auch in der Buchführung und in den Bilanzen zum Ausdruck kommen. Umgekehrt entspricht es auch der Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Offenlegung (§ 119 Abs 1), dass nicht fingierte, sondern nur die tatsächlich (rechtsgeschäftlich) zustandegekommenen Treuhandverhältnisse und die ihnen entsprechenden, für die jeweiligen Abgaben bedeutsamen eingetretenen Sachverhalte als bestehende Treuhandverhältnisse erklärt werden dürfen (Stoll, Kommentar zur BAO, 305).

Tatsache ist, dass die Bw. **erstmalig in der Berufung** dem FA von dem angeblichen Treuhandverhältnis Mitteilung gemacht und zum Beweis ihres Vorbringens zwei mit den angeblichen Treuhändern abgeschlossene Treuhandvereinbarungen, aus welchen ersichtlich ist, dass CJL die Geschäftsanteile zu 50% treuhändig für Herrn AN in Moskau und zu 50% treuhändig für VS in Minsk hält, vorgelegt hat.

Im Sinne obiger Ausführungen ist festzuhalten, dass diese Treuhandverhältnisse - ebenso wie andere für die Abgabenfestsetzung maßgebende Umstände - gem §§ 119 ff BAO binnen Monatsfrist dem FA anzuzeigen gewesen wären. Denn nur dann, wenn die betreffenden Vereinbarungen der Abgabenbehörde gegenüber ausreichend und pro futuro bekannt gegeben werden, kann eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende steuerliche Beurteilung bzw. Berücksichtigung erfolgen.

Gerade eine Treuhandvereinbarung, die dadurch gekennzeichnet ist, dass das äußere Erscheinungsbild des im eigenen Namen auftretenden Treunehmers das Innenverhältnis zum Treugeber ganz verdeckt, kann nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn der Abgabenbehörde zeitnah eine klare vertragliche Abmachung über den Umfang des Treuhandauftrages nachgewiesen wird.

Für den Nachweis kommt es nicht nur auf den Wortlaut sowie auf den Sinn und Zweck der von den Vertragspartnern getroffenen Vereinbarungen, sondern auch auf den tatsächlichen Vollzug an. Das Handeln des Treuhänders im fremden Interesse muss wegen der vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden Zurechnungsfolge eindeutig erkennbar sein (vgl. das BFH-Urteil vom 15. Juli 1997 - VIII R 56/93, - für die tatsächliche Durchführung kommt der bilanziellen Behandlung des Treugutes eine indizielle Bedeutung zu).

Abgesehen davon, dass im vorliegenden Fall die angeblichen Treuhandverhältnisse nicht zeitnah nach außen zum Ausdruck gekommen sind, sind auch aus der Aktenlage – bis zum diesbezüglichen Vorbringen in der Berufung - keinerlei Anhaltspunkte für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses ersichtlich. Weder in der Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft vom 5.12.1997, noch in den Abgabenerklärungen noch in den Bilanzen der Bw.

gibt es irgendeinen Hinweis darauf, dass CJL die Anteile treuhändig für zwei Treugeber hält. Auch im Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung ist – ebenso wie in den Abgabenerklärungen - ausschließlich CJL als Anteilsinhaber vermerkt. Mit Ausnahme der erst im Berufungsverfahren vorgelegten Treuhandvereinbarungen wurden von der Bw. auch keine weiteren Nachweise für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses erbracht.

Die Feststellungslast für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses trägt jedoch derjenige, der sich auf das Treuhandverhältnis beruft.

Im Urteil vom 18.12.2001, 15 K 8610/98 E, hat das FG Münster ausgesprochen, dass eine verspätete Aufdeckung des bis dahin geheim gehaltenen Treuhandverhältnisses bewirkt, dass die bisher durchgeführte Besteuerung bei den Beteiligten des Treuhandverhältnisses beibehalten wird, weil andernfalls wegen der inzwischen eingetretenen Festsetzungsverjährung mit Steuerausfällen zu rechnen ist oder diese jedenfalls nicht auszuschließen sind. Eine verspätete Darlegung, die erst nach Ablauf der für die Steuerfestsetzung des Treugebers geltenden regelmäßigen Festsetzungsverjährungsfrist erfolgt, kann nach den Grundsätzen von Treu und Glauben zurückgewiesen werden. Ob den Treuhänder an der verspäteten Darlegung ein Verschulden trifft, ist unerheblich.

Im Hinblick darauf, dass im zu beurteilenden Fall eine zeitgerechte Bekanntgabe der angeblichen Treuhandvereinbarungen nicht erfolgt ist und darüber hinaus das Bestehen solcher Vereinbarungen an Hand der Aktenlage nicht verifiziert werden konnte bzw. für die Abgabenbehörde nicht ersichtlich war (für die Abgabenbehörde war bis zur Bekanntgabe des Treuhandverhältnisses nicht erkennbar, dass jemand anders als CJL Anteilsinhaber sein soll), ist das behauptete, erst im Berufungsverfahren dargelegte Treuhandverhältnis nicht anzuerkennen.

Insoweit in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp die Ansicht vertreten wird, dass die Zurverfügungstellung der Geldmittel an CJL angesichts der fremdüblichen Verzinsung und der zwischenzeitig erfolgten Rückführung des Verrechnungskontos keine Vorteilszuwendung an CJL vorliege, ist auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber - zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers - jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann (vgl. z.B. VwGH vom 8.11.1983, 83/14/101 und vom 31.3.1998, Zl. 96/13/0121).

Unbestritten ist, dass erst am 28.1.2001 ein (schriftlicher) Vertrag zwischen der Bw. und CJL über die "Gewährung eines persönlichen Darlehens iHv ATS 2,000.000,--" abgeschlossen wurde, obwohl bereits in den Jahren 1999 und 2000 Entnahmen iHv insgesamt ATS 1,761639,65 erfolgt sind.

Nach Auffassung des UFS entspricht es keineswegs einer üblichen Darlehensgewährung zwischen Fremden, wenn eine solche ohne entsprechende Vereinbarung erfolgt, bzw. der dazugehörige (schriftliche) Vertrag erst im Nachhinein erstellt wird. Gerade angesichts der Größenordnung der in den Jahren 1999 und 2000 ohne schriftliche Vereinbarung entnommenen Gelder (immerhin mehr als ATS 1,700.000,--) ist davon auszugehen, dass zwischen Fremden der den Entnahmen zu Grunde liegend Rechtsgrund zeitgerecht und ausreichend nach außen zum Ausdruck gebracht worden wäre.

Darüber hinaus wären zwischen Fremden nicht nur Regelungen über Darlehenshöhe, Rückzahlungstermin und die Höhe der Zinsen vereinbart worden.

Insbesondere muss im Hinblick auf die Höhe der Entnahmen (Stand des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 2001 ATS 2,309.507,78) die Einräumung von Sicherheiten für die Bw. als zwingendes Erfordernis für eine fremdübliche Darlehensgewährung angesehen werden.

Auch die angebliche Gegenverrechnung mit den Geschäftsführerbezügen des CJL wäre unter Fremden jedenfalls im Vertrag entsprechend festgehalten worden.

Was die Prüfung der Frage, ob die Bw. das gg. Darlehen auch einem "Nichtanteilsinhaber" unter sonst gleichen Umständen gewährt hätte, betrifft, ist auf die im Bp-Bericht dargestellte Einkommens- und Vermögenssituation des Alleingesellschafters CJL zu verweisen. Im Hinblick darauf teilt der UFS die Auffassung der Betriebsprüfung, dass kein fremder Dritter CJL ein Darlehen iHv ATS 2,000.000,-- zur Verfügung gestellt hätte, zumal es im allgemeinen Wirtschaftsleben absolut unüblich ist, bei fehlender Bonität des Anteilsinhabers ohne entsprechende Sicherheiten Darlehen in der vorliegenden Größenordnung zu vergeben. Zu diesen Überlegungen kommt, daß es auch als ungewöhnlich anzusehen ist, wenn eine in schlechten finanziellen Verhältnissen befindliche Gesellschaft Kredit gewährt (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079).

Ob für die Zurverfügungstellung dieser Geldmittel tatsächlich eine fremdübliche Verzinsung vereinbart wurde (wie von der Bw. behauptet wird), kann letztlich dahingestellt bleiben, weil jedenfalls die Tatsache, dass (fremdübliche) Zinsen verbucht wurden, kein Beweis für den tatsächlichen Abschluss eines Darlehensvertrages ist. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen geht daher ins Leere.

Auch der Hinweis auf die mittlerweile (nach Ablauf des vertraglich vereinbarten Rückzahlungstermins) erfolgte Rückführung des Verrechnungskontos von CJL vermag die fehlende, den oben angeführten Kriterien entsprechende, fremdübliche Vereinbarung nicht zu ersetzen. Denn nach der Rechtsprechung des VwGH können verdeckte Ausschüttungen durch deren spätere Rückerstattung grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden können (VwGH vom 29. Jänner 1998, Zl. 96/15/0013 bzw. vom 24. März 1998, Zl. 97/14/0118). Aus den im Berufungsverfahren nunmehr vorgelegten Einzahlungsbelegen über den Gesamtbetrag von € 146.883,-- ist auch nicht eindeutig ersichtlich, dass es sich dabei um die Rückzahlung einer bestimmt bezeichneten, an einem bestimmten Tag eingegangenen Darlehensschuld handelt.

Da somit im vorliegenden Fall eine Darlehensvereinbarung erst im Nachhinein abgefasst wurde und diese darüber hinaus keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist und in der vorliegenden Form zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wäre, ist das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass die Darlehensgewährungen ihren Ursprung ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis haben und verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 8 KStG 1988 darstellen.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer erfolgte daher zu Recht und die Berufung war demgemäß als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. November 2005