



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 14

GZ. RV/1513-W/10,  
miterledigt RV/1514-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der x, y, vertreten durch PWC PriceWaterhouseCoopers, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, vom 4. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 26. Jänner 2010 betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

### Entscheidungsgründe

Die x (i.d.F. Bw.) wurde einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2005 bis 2007 unterzogen.

Gesellschafter sind die (ausländischen) Beteiligten C (59,88% Beteiligung am Stammkapital) und P. (0,12% Stammkapital) beide mit Sitz in London sowie R sowie G (je 20% Stammkapital).

Die Ap. stellte fest, dass die Bw. Forderungen aus rückgängig gemachten offenen Ausschüttungen an die Gesellschafter in der Bilanz ausgewiesen hatte, verzinsten diese mit

einem fremdüblichen Zinssatz und stellte bei den Gesellschaftern R und G verdeckte Ausschüttungen in Höhe der errechneten Zinsen fest.

Das zuständige Finanzamt Wien 6/7/15 folgte den Ausführungen der Ap. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Körperschaftsteuer- sowie Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2007.

Gemäß der Darstellung der Ap. sei im Jahr 2003 eine offene Ausschüttung an die Gesellschafter erfolgt, die aufgrund einer Bilanzberichtigung für die Jahre 2001 und 2002 wieder hätte rückgängig gemacht werden müssen. Die Ausschüttung im Jahr 2003 sei der Kapitalertragsteuer unterzogen und diese an das Finanzamt abgeführt worden.

Mit den Gesellschaftern R und G sei vereinbart worden, dass die Ausschüttung nicht zurückgezahlt sondern mit dem nächsten ausschüttungsfähigen Gewinn verrechnet werden solle. Es sei ein Betrag von € 203.330,- in die Bilanz eingestellt worden, die auch in den Jahren 2005 bis 2007 weitergeführt worden sei. Dieser Betrag sei abzüglich der darin enthaltenen Kapitalertragsteuer i.H.v. € 50.832,50 zu verzinsen, wobei die Zinsen bei den beiden Gesellschaftern eine verdeckte Ausschüttung darstellen würden.

Die Bw. erhab mit Schriftsatz vom 4. Februar 2010 Berufung.

Im Jahr 2003 sei eine offene Gewinnausschüttung i.H.v. € 508.323,- vorgenommen worden, wobei € 304.993,- an einen nicht der Kapitalertragsteuer unterliegenden ausländischen Gesellschafter gezahlt worden sei. Der Restbetrag von € 203.330,- sei der Kapitalertragsteuer unterzogen und diese beim Finanzamt zur Einzahlung gebracht worden. Die Ausschüttung sei aufgrund von Berichtigungen von Bilanzen erfolgt, mit den Gesellschaftern sei vereinbart worden, dass der Betrag mit späteren Gewinnausschüttungen gegenverrechnet werde. Die bereits abgeföhrte Kapitalertragsteuer sei vom Finanzamt nicht zurückgefördert und damit der steuerliche Vorgang weiterhin als Gewinnausschüttung behandelt worden, weshalb eine Forderung gegenüber den Gesellschaftern nicht bestanden habe. Eine verdeckte Ausschüttung liege nicht vor, da die Ausschüttung offen behandelt und Kapitalertragsteuer abgefördert worden sei.

Aus den KStR Rz. 902 zu Darlehen ergebe sich, dass bei einer Vereinbarung die Rückzahlung aus künftigen Gewinnausschüttungen zu finanzieren, grundsätzlich auf eine Rückzahlungsabsicht zu schließen sei und daher keine verdeckte Ausschüttung vorliege.

Im vorliegenden Fall bestehe lediglich eine Forderung in der Handelsbilanz. Der Auszahlungsbetrag sei bereits versteuert worden. Es sei nicht gerechtfertigt, eine Verzinsung vorzunehmen, wenn steuerrechtlich keine Forderung bestehe. Alternativ hätte man den Betrag aufwandsmäßig in der Handelsbilanz erfassen müssen, was ebenfalls keine steuerlichen Auswirkungen gehabt hätte.

Im Jahr 2009 sei schließlich eine Gewinnausschüttung vorgenommen und die Forderungen der Gesellschafter R und G gegenverrechnet worden. Die Kapitalertragsteuer sei im Oktober 2009 angemeldet und bezahlt (Anmerkung: gemeint ist hier wohl weitere Kapitalertragsteuer die anfiel, weil die Ausschüttung betragsmäßig über jener des Jahres 2003 lag) worden.

Mit Schreiben vom 11. März 2010 nahm die Ap. dazu Stellung.

Nach einer Wiederholung des Sachverhalts erläutert die Ap., dass die rückzuzahlenden Beträge den beiden Gesellschaftern von der Gesellschaft über einen längeren Zeitraum zur Verfügung gestellt worden seien. Nach Ansicht der Ap. hätten die ausgeschütteten Beträge von den beiden inländischen Gesellschaftern (ebenso wie dies beim ausländischen Gesellschafter geschehen sei) zurückbezahlt werden müssen. Es liege daher ein Darlehensverhältnis vor, dass einer Verzinsung zu unterziehen gewesen wäre. Eine spätere Rückzahlung würde von Seiten der Ap. nicht angezweifelt. Die nicht fremdübliche zinsenlose Überlassung von Geldern stelle eine Vorteilsgewährung dar, wobei die errechneten Zinsen als verdeckte Ausschüttung zu behandeln sei.

Im Rahmen einer Gegendarstellung der Bw. vom 30. März 2010 erläutert die Bw. wiederholend, dass die bereits abgeführt Kapitalertragsteuer vom Finanzamt nicht zurückgefördert und die Ausschüttung steuerlich nicht rückgängig gemacht worden sei. Da steuerlich keine Forderung bestanden habe, sei es nicht gerechtfertigt, eine Verzinsung vorzunehmen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 8 (2) KStG 1988 lautet:

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen  
 - im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder  
 - entnommen oder  
 - in anderer Weise verwendet wird.

§ 82 (1) GmbHG lautet:

Die Gesellschafter können ihre Stammeinlage nicht zurückfordern; sie haben, solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluß als Überschuß der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit dieser nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluß der Gesellschafter von der Verteilung ausgeschlossen ist.

§ 83 (1) GmbHG lautet:

Gesellschafter, zu deren Gunsten gegen die Vorschriften dieses Gesetzes, gegen die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder entgegen einem Gesellschaftsbeschlusse Zahlungen von der Gesellschaft geleistet worden sind, sind der Gesellschaft zum Rückersatze

verpflichtet. Was ein Gesellschafter in gutem Glauben als Gewinnanteil bezogen hat, kann er jedoch in keinem Falle zurückzuzahlen verhalten werden.

§ 31 (1)+(2) dGmbHG lautet:

(1) Zahlungen, welche den Vorschriften des § 30 zuwider geleistet sind, müssen der Gesellschaft erstattet werden.

(2) War der Empfänger in gutem Glauben, so kann die Erstattung nur insoweit verlangt werden, als sie zur Befriedigung der Gesellschaftsgläubiger erforderlich ist.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer äußereren Form nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses für die Einkommensminderung wird anhand des Fremdvergleichs ermittelt: entscheidend ist, ob die Gesellschaft den Vorteil einem fremden Dritten (Nichtgesellschafter) ebenfalls gewährt hätte (vgl. Doralt/Ruppe Steuerrecht Bd. I<sup>8</sup> Rz. 977).

Aus einem im Akt aufliegenden Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses 2003 geht hervor, dass der Jahresabschluss 2002 zunächst einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk (22. Juli 2003) erhalten hat. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung für das Jahr 2003 wurden materielle Fehler in den Jahresabschlüssen 2001 und 2002 entdeckt und die Bestätigungsvermerke widerrufen. Der geänderte Jahresabschluss 2002 wurde letztlich mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk vom 9. September 2005 testiert. Die vorgenommenen Korrekturen zogen eine Änderung des Bilanzgewinnes zum 31.12.2002 von ursprünglich € 508.323,49 in einen Verlust i.H.v. € 113.206,24 nach sich.

Unbestritten ist, dass die Gesellschafter Gewinnanteile aufgrund einer offenen Ausschüttung in (voller) Höhe des zunächst festgestellten Bilanzgewinnes zugewiesen bekamen und Kapitalertragsteuer für die (inländischen) Gesellschafter abgeführt wurde.

Offene Ausschüttungen auf Basis eines Gewinnverteilungsbeschlusses stellen eine Einkommensverwendung i.S.d. § 8 (2) KStG 1988 dar. Sie unterliegen auf Grundlage der §§ 95ff EStG 1988 der Kapitalertragsteuer.

Fraglich ist, ob die nach der Ausschüttung auf Grundlage eines fehlerhaften Jahresabschlusses erfolgte Rückforderung von den Gesellschaftern zu einem Darlehensverhältnis führt und die mangelnde Verzinsung dieser Forderung eine verdeckte Ausschüttung darstellt.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 24. Februar 2000 ZI. 99/15/0236 erwogen, dass eine aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses erfolgte Ausschüttung die bei den Gesellschaftern zu einem Zufluss geführt hat nicht durch einen nachfolgenden berichtigenden Ausschüttungsbeschluss rückgängig gemacht werden kann.

Im Erkenntnis vom 24.03.1998 Zl. 97/14/0118 hat er ausgesprochen dass der Umstand, daß der Gesellschaft eine Ausschüttung wieder zugewendet wurde, zu einer körperschaftsteuerlichen Einlage führt und der Annahme einer verdeckter Gewinnausschüttung grundsätzlich nicht entgegen steht. Die Rückgängigmachung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist demnach nur in engen zeitlichen Zusammenhang mit der erfolgten Ausschüttung möglich.

Der BFH hat mit Urteil vom 14.7.2009 VIII R 10/07 dargelegt:

Nach ständiger Rechtsprechung des I. und VIII. Senats des BFH ist die Rückgewähr offener oder verdeckter Gewinnausschüttungen sowohl aus Sicht der Kapitalgesellschaft als auch des Gesellschafters als Einlage zu behandeln, wenn die Rückzahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (BFH-Urteil vom 29. August 2000 VIII R 7/99, BFHE 192, 554, BStBl II 2001, 173).

Eine Rückzahlung von Gewinnanteilen durch den Gesellschafter ist nach dem Urteil des BFH VIII R 7/99 vom 29. August 2000 nicht nur aus der Sicht der Gesellschaft, sondern auch aus der Sicht des Kapitalgesellschafters als Einlage zu behandeln, wenn die Rückzahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

*,Eine derartige Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis besteht nicht nur bei einer auf einer Satzungsklausel beruhenden Rückzahlung einer vGA (vgl. BFH-Urteil in BFHE 188, 569, unter II. 1. d, aa der Gründe), sondern auch --wie im Streitfall-- bei der Rückzahlung eines offen ausgeschütteten Gewinnanteils an eine GmbH, um deren Erstattungsanspruch nach § 31 Abs. 1 GmbHG zu erfüllen.'*

Ein sich aufgrund einer zu Unrecht erfolgten offenen Ausschüttung ergebender handelsrechtlicher Erstattungsanspruch ist somit ebenso als Einlage zu behandeln wie die Rückgängigmachung einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Wie Bezüge, die auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruhen stets durch das Beteiligungsverhältnis veranlasst sind, muss auch deren Rückgängigmachung aufgrund eines weiteren Gesellschafterbeschlusses durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein.

Hätten die beiden inländischen Gesellschafter die Gewinnausschüttungen an die Bw. zurückgezahlt, läge damit unzweifelhaft eine Einlage der Gesellschafter vor.

Stellen Gesellschafter der Gesellschaft Barmittel zur Verfügung so stellt sich die Frage, ob ein Darlehen an die Gesellschaft oder verdecktes Eigenkapital vorliegt.

Der VwGH hat u.a. im Zuge des Erkenntnisses Zl. 2006/15/0172 vom 24. Juni 2010 in ständiger Rechtsprechung erwogen:

*,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 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Juli 2002, 98/13/0011).*

*Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179, und vom 14. Dezember 2000, 95/15/0127).'*

Im Falle des hier vorliegenden Rückforderungsanspruches der Bw. auf Grundlage der zu Unrecht durchgeführten Gewinnausschüttung fehlt es an einer ‚nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form‘, somit einer (in eine schuldrechtliche Form gekleideten) Leistungsbeziehung zwischen den betroffenen Gesellschaftern und der Gesellschaft die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat und somit einer Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung.

Gemäß § 82 (1) GmbHG kann nur ein Bilanzgewinn nach Beschluss der Gesellschafter zur Verteilung gelangen.

Die Bw. hatte aufgrund der mangelhaften Jahresabschlüsse der Jahre 2001 und 2002 nach Maßgabe des § 83 (1) GmbHG einen Erstattungsanspruch gegenüber den Gesellschaftern. Ein sich aus dem Handelsrecht ergebender Rückforderungsanspruch der Bw. kann mit etwaigen Leistungsbeziehungen der Bw. zu Personen, die nicht Gesellschafter sind nicht in Beziehung gesetzt werden, weil Nichtgesellschafter keinen Anspruch auf Gewinnausschüttung haben. Damit ist der für verdeckte Gewinnausschüttungen anzustellende Fremdvergleich von vornherein zum Scheitern verurteilt. Dem handelsrechtlich motivierten Rückforderungsanspruch lagen keine schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Bw. und ihren inländischen Gesellschaftern zugrunde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

2005	2006	2007
€	€	€

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bw.	1.186.688,42	492.975,29	516.694,90
Reisespesen lt. Ap.	650,61	1.806,98	885,02
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	<u>1.187.339,03</u>	<u>494.782,27</u>	<u>517.579,92</u>

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

### Körperschaftsteuer

	<b>2005</b>
	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.187.339,03
Gesamtbetrag d. Einkünfte	<u>1.187.339,03</u>
Verlustabzug	<u>-890.504,27</u>
Einkommen	<u>296.834,76</u>
Körperschaftsteuer 25%	74.208,69
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-1.355,33
Körperschaftsteuer	72.853,36
Einbehaltene Steuerbeträge	<u>-26,37</u>
Abgabenschuld	<u>72.826,99</u>

	<b>2006</b>
	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	494.782,27
Gesamtbetrag d. Einkünfte	<u>494.782,27</u>
Verlustabzug	<u>-371.086,70</u>
Einkommen	<u>123.695,57</u>
Körperschaftsteuer 25%	30.923,89
Einbehaltene Steuerbeträge	<u>-8,26</u>
Abgabenschuld	<u>30.915,63</u>

	<b>2007</b>
	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	517.579,92
Gesamtbetrag d. Einkünfte	<u>517.579,92</u>
Verlustabzug	<u>-388.184,94</u>
Einkommen	<u>129.394,98</u>
Körperschaftsteuer 25%	32.348,75
Einbehaltene Steuerbeträge	<u>-200,86</u>
Abgabenschuld	<u>32.147,89</u>

### Kapitalertragsteuer

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
	€	€	€
verdeckte Ausschüttung Reisespesen lt. Ap.	650,61	1.806,98	885,02
davon KESt 33,3%	216,87	602,33	295,01
verdeckte Ausschüttung brutto	<u>867,48</u>	<u>2.409,31</u>	<u>1.180,03</u>
Kapitalertragsteuer	<u>216,87</u>	<u>602,33</u>	<u>295,01</u>

Wien, am 12. November 2012