



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA, betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1996 bis 1999, nach der am 25. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung, entschieden:

Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 wird stattgegeben. Die Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 1996 bis 1999 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO, BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Eine die Jahre 1996 bis 1999 umfassende abgabenbehördliche Prüfung gelangte u. a. zu folgender Feststellung im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers der Bw. (Tz. 27):

Das Verrechnungskonto des Geschäftsführers S. zeige im Prüfungszeitraum folgende Entwicklung

| Zuwachs lt. Handelsbilanzen | 1996-1999 |
|-----------------------------|--------------|
| Stand 1.1.96 | 2.010.589,38 |
| Zuwachs 1996 | 1.503.646,75 |
| Stand 31.12.96 | 3.514.236,13 |
| Zuwachs 1997 | 1.815.536,33 |

| | |
|----------------|--------------|
| Stand 31.12.97 | 5.329.772,46 |
| Zuwachs 1998 | 2.588.450,78 |
| Stand 31.12.98 | 7.918.223,24 |
| Zuwachs 1999 | 1.132.148,10 |
| Stand 31.12.99 | 9.050.371,34 |

Der Geschäftsführer S. sei zwar am Stammkapital der Gesellschaft nicht beteiligt, handle jedoch nach den tatsächlichen Verhältnissen wie ein Alleingesellschafter. Er habe im Innenverhältnis gegenüber den im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaftern das alleinige Recht, alle die Belange der Gesellschaft betreffenden Entscheidungen zu treffen und über sämtliche Mittel der GmbH zu verfügen.

Die BP sehe daher die jährlichen Zuwächse auf dem Verrechnungskonto als Zuwendungen an den Geschäftsführer an, welche ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hätten und folglich als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen seien.

Die BP gehe daher wie folgt vor:

1. *Es wurden die Vermehrungen, die sich aus der laufenden Bezahlung von Lebenshaltungskosten für den Geschäftsführer bzw. aus der Unterstützung (Bildung bzw. medizinische Versorgung) von nigerianischen Kindern und Jugendlichen von seinerzeitigen Geschäftsfreunden ergeben, storniert. Ebenso wurden die auf diese Beträge entfallenden Zinsen rückgängig gemacht.*

2. *Durch die BP erfolgte eine 6%ige Verzinsung des Gesellschafterkontos, eingefroren auf dem Stand S 3.041.344,16.*

3. *Die Zuwachsbeträge erhöhen das Einkommen der GmbH. Diesem Umstand wurde durch die außerbilanzielle Hinzurechnung Rechnung getragen. Gleichzeitig stellen diese Beträge eine verdeckte Gewinnausschüttung dar und sind somit der KEST zu unterziehen.*

4. *Dem Verrechnungskonto wurden im Jahr 2000 durch eine Einzahlung des S. S 5.742.389,00 gutgeschrieben. Finanziert wurde diese Einzahlung durch den Verkauf eines französischen Weingutes. Von diesem Betrag wurden S 2.701.044,93 zur Abdeckung des Zuwachses 2000 verwendet. Es verbleibt ein Betrag von S 3.041.344,16 und dieser wurde wie folgt verwendet.*

Darstellung:

| | |
|--|-----------------------|
| <i>Abdeckungsbetrag 2000</i> | <i>3.041.344,16</i> |
| <i>abzüglich Stand des Verrechnungskontos 31.12.1995</i> | |
| | <i>älteste Schuld</i> |
| | <i>-2.010.589,38</i> |
| <i>verbleiben zur Abdeckung 1996 *)</i> | <i>1.030.754,78</i> |

Die oben dargestellte Verrechnung mindert im Jahr 1996 die Höhe der verdeckten Ausschüttung wie folgt:

| <i>Verrechnungskonto S.</i> | <i>01.01.1996</i> | <i>31.12.1996</i> | <i>31.12.1997</i> | <i>31.12.1998</i> | <i>31.12.1999</i> |
|---------------------------------------|---------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| <i>Lt. Geschäftsbilanz</i> | <i>2.010.589,38</i> | <i>3.514.236,13</i> | <i>5.329.772,76</i> | <i>7.918.223,54</i> | <i>9.050.371,64</i> |
| <i>Differenz Zinsen 1997 lt. Tz</i> | | | <i>-56.278,23</i> | <i>-56.278,23</i> | <i>-56.278,23</i> |
| <i>Differenz Zinsen 1998 lt. Tz</i> | | | | <i>-162.035,07</i> | <i>-162.035,07</i> |
| <i>Differenz Zinsen 1999 lt. Tz</i> | | | | | <i>-324.917,35</i> |
| <i>Stand Verrechnungskonto lt. Bp</i> | <i>2.010.589,38</i> | <i>3.514.236,13</i> | <i>5.273.494,53</i> | <i>7.699.910,24</i> | <i>8.507.140,99</i> |
| <i>Stand Verrechnungskonto</i> | | | | | |
| <i>Vorjahr</i> | | <i>-2.010.589,38</i> | <i>-3.514.236,13</i> | <i>-5.273.494,53</i> | <i>-7.699.910,24</i> |

| | | | | |
|--------------------------------|-------------------|---------------------|---------------------|-------------------|
| <u>Zuwachs lt. Bp</u> | 1.503.646,75 | 1.759.258,40 | 2.426.415,71 | 807.230,75 |
| <u>abzügl. Abdeckung</u> *) | -1.030.754,78 | | | |
| Zuwachs lt. Bp | 472.891,97 | 1.759.258,40 | 2.426.415,71 | 807.230,75 |

Schriftliche Vereinbarungen, insbesondere über Kreditrahmen, Fälligkeit der Zinsen, Rückzahlungstermine und Sicherheiten seien nicht getroffen worden. Im Hinblick auf das Naheverhältnis zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH müsse bei solchen Vereinbarungen ein strenger Maßstab angelegt werden, der einem Fremdvergleich standhalte. Demgegenüber erbringe der Umstand, dass im Rahmen des Jahresabschlusses Zinsen verbucht worden seien, für das Vorliegen eines Darlehensvertrages keinen Beweis. Da die in den jährlichen Umlaufbeschlüssen getroffenen Abmachungen keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, sei der jährliche Zuwachs auf dem Verrechnungskonto als verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer anzusehen.

| | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 |
|----------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Zuwachs 1996 = vdA | 472.891,97 | 1.759.258,40 | 2.426.415,71 | 807.230,75 |
| Kest-Satz | 23,50% | 25,00% | 25,00% | 25,00% |
| Kapitalertragsteuer | 111.130,00 | 439.815,00 | 606.604,00 | 201.818,00 |

Die Verzinsung des Verrechnungskontos habe demzufolge nur vom Stand 1.1.1996 zu erfolgen; die Verzinsung lt. HB daher insoweit zu stornieren:

| Stornierung der Verzinsung | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 |
|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Zinsen lt. Erkl. | -120.635,34 | -245.997,00 | -363.136,97 | -538.085,36 |
| Zinsen lt. Bp | 120.635,34 | 189.718,77 | 201.101,90 | 213.168,01 |
| Gewinnauswirkung | 0,00 | -56.278,23 | -162.035,07 | -324.917,35 |

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, der Geschäftsführer sei – entgegen den Behauptungen der Betriebsprüfung – sehr wohl den Weisungen der Gesellschafter unterworfen. Er sei zu laufenden Berichterstattungen verpflichtet, rechenschaftspflichtig und z. B. nicht berechtigt, ihn persönlich treffende Ausgaben zu Lasten der Gesellschaft zu tätigen. Wohl sei ihm zugestanden worden, diese Ausgaben vorläufig durch die Gesellschaft zu tätigen, jedoch zu Lasten seines Verrechnungskontos. Der Geschäftsführer sei sehr wohl verpflichtet, dieses Verrechnungskonto abzudecken. Vor Erstellung der Bilanz des jeweiligen Jahres finde eine Besprechung zwischen den Gesellschaftern und dem Geschäftsführer statt, in welcher durch die Gesellschafter in zweifelhaften Fällen festgestellt werde, ob die jeweilige Ausgabe von der GmbH getragen werde oder vom Geschäftsführer zu übernehmen sei. Solche zweifelhaften Ausgaben seien jene, die zwar ihre Ursache im Bereich der GmbH hätten, jedoch auf alleinige Entscheidung des Geschäftsführers und ohne ausdrückliche Zustimmung der Gesellschafter getätigt worden seien. Ein „Alleingesellschafter“ hätte wohl die hier fraglichen Beträge dem jeweiligen Aufwandskonto der GmbH zugeordnet. Wie aus den der

Betriebsprüfung vorgelegten Umlaufbeschlüssen der einzelnen Jahre hervor gehe, sei sehr wohl von den Gesellschaftern darauf gedrängt worden, dass S. dieses Konto abdecken solle. Um diesem Drängen nachzukommen, habe sich der Geschäftsführer verpflichtet – mangels anderer Geldquellen – Teile seines Privatvermögens zu veräußern und den Veräußerungserlös zur Abdeckung seiner Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft zu verwenden. Dies habe in den Büchern der Gesellschaft insofern seinen Niederschlag gefunden, als sich der Saldo des Verrechnungskontos im Jahr 2000 trotz Anhebung von Zinsen in Höhe von S 543.022,30 von S 9.050.371,64 auf S 6.009.027,48 verringert habe. Darüber hinaus sei der Stand des Verrechnungskontos bankmäßig verzinst worden, sodass der Gesellschaft kein finanzieller Nachteil entstanden sei. Die Vorgangsweise über die Verrechnung bzw. Verzinsung sei fremdüblich und stelle keine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Weiters sei festzustellen, dass der Geschäftsführer zur Abdeckung seines Verrechnungskontos im Jahr 2002 eine weitere Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen um einen Veräußerungspreis von \$ 422.791,00, d. s. S 5.919.074,00 bzw. € 430.155,88 verkauft habe. Durch diese Transaktion sei das Verrechnungskonto zum 31.12.2000 von S 6.009.027,48 fast zur Gänze abgedeckt worden.

Ein Naheverhältnis sei von Seiten der Behörde weder festgestellt noch behauptet worden. Nachdem die dem Verrechnungskonto angelasteten Beträge während der gesamten Laufzeit mit einem Zinssatz verzinst worden seien, der einem Fremdvergleich standhalte und die Rückzahlungsverpflichtung den üblichen Vorgangsweisen im Geschäftsleben entspreche, könne nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung gesprochen werden. Die Genehmigung der Auszahlungen an sich entspreche dem Fremdvergleich, da es nicht unüblich sei, dass Geschäftsführern von der Gesellschaft langfristige Kredite eingeräumt würden, unter anderem auch um eine Bindung des Geschäftsführers an die Gesellschaft zu bewirken.

Es werde daher ersucht, die Zuwachsbeträge des Verrechnungskontos nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

Nebenbei werde noch erwähnt, dass der Betriebsprüfung bei Ermittlung der Zuwachsbeträge ein Gedankenfehler unterlaufen sei, da der Saldo des Verrechnungskontos per 31.12.2000 ohne Zinsbelastung S 5.466.002,18 betrage und nicht, wie von der Betriebsprüfung offensichtlich angenommen S 6.009.027,48.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung weist die Betriebsprüferin darauf hin, dass an der Bw. die H. AG sowie die O. Industrie- und HandelsAG, beide mit Sitz im Kanton Zug, Schweiz, als Gesellschafter beteiligt seien. S. sei seit 22. Februar 1983 als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingesetzt. Obzwar er am Stammkapital der Bw. nicht beteiligt sei, handle er jedoch wie ein Alleingesellschafter.

Als einziges Dokument einer Geschäftsgebarungskontrolle seitens der Gesellschafter habe man der BP Umlaufbeschlüsse vorgelegt. Aus diesen gehe allgemein hervor, dass dem Geschäftsführer die Entlastung erteilt wurde. Weitere Unterlagen, wie Berichte des Geschäftsführers über die Geschäftsgebarungsentwicklung, die Gebarungskontrolle usw., seien nicht vorgelegt worden. Nach dem Wissensstand der BP seien von den Gesellschaftern keine Buchprüfungen durch inländische Buchprüfer beauftragt worden.

Darüber hinaus habe die Bw. über das Verrechnungskonto die Bezahlung vielfältiger Privataufwendungen des Geschäftsführers übernommen. Der Saldo sei so im Jahr 1999 bereits auf über 9 Mio. S angewachsen. Es konnten keine Vereinbarungen, z. B. über einen einzuhaltenden Kreditrahmen oder über konkrete Rückzahlungsverpflichtungen (Fälligkeitsdatum, Höhe der Raten etc.) vorgelegt werden. In den Umlaufbeschlüssen werde lediglich lapidar ausgeführt, die ausstehenden Beträge seien „in einem angemessenen Zeitraum“ zurückzuzahlen.

Weiters werde auf die fehlenden Sicherheiten hingewiesen. Im Umlaufbeschluss für den Geschäftsabschluss 1997 werde zwar festgehalten, dass sich der Geschäftsführer verpflichtet habe, sein Weingut in Frankreich zu veräußern und den Veräußerungserlös auf das Verrechnungskonto einzuzahlen. Der BP sei jedoch nicht nachgewiesen worden, ob die Gesellschaft ihre Forderung grundbücherlich sichergestellt habe. Diese Vorgangsweise entspreche daher nach Auffassung der BP nicht den Erfahrungen des täglichen Geschäftslebens, da dieses Sicherungsangebot seitens des Geschäftsführers sich als wertlos hätte erweisen können, da dieses Grundstück schon anderweitig verpfändet sein könnte. Ein Darlehensgeber wie zum Beispiel ein Kreditinstitut würde sich hier sicherlich nicht mit der einfachen Zusage zufrieden geben, sondern eine grundbücherliche Sicherstellung fordern.

Die Forderung der Gesellschaft sei zwar verzinst und die Zinsen am Verrechnungskonto belastet worden, Zinsenzahlungen seien jedoch keine erfolgt.

Zusammenfassend entspreche es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, Kredite in einer Höhe von über 9 Mio. S ohne Vereinbarungen über Sicherheiten, Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung zu gewähren. Diese Darlehens- und Kreditgeschäfte seien daher nach außen nicht zum Ausdruck gekommen, hätten keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und wären in dieser Form zwischen Fremden nicht geschlossen worden.

Ihrer Stellungnahme schloss die Betriebsprüferin die Umlaufbeschlüsse der streitgegenständlichen Jahre an.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass der Geschäftsführer S. die von ihm getroffenen

Entscheidungen und Verfügungen, gegenüber den sonstigen Organen der Gesellschaft (Generalversammlung) zu begründen und zu vertreten habe. Über die Verwendung der Mittel der Gesellschaft sei er abrechnungspflichtig. Die Gesellschafter würden die Art der von der Gesellschaft geführten Geschäfte kennen und die Bücher im Rahmen von Plausibilitätskontrollen anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses überprüfen. Als buchführender Steuerberater der Bw. habe er auch seitens der Gesellschafter den Auftrag, die vorgelegten und zu buchenden Belege auf deren betriebliche Veranlassung zu prüfen und in Zweifelsfällen das Verrechnungskonto S. anzusprechen und eine Klärung anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses herbeizuführen. Danach werde darüber entschieden, ob jene Ausgaben, die ihre Ursache im Bereich der GmbH hätten, jedoch auf alleinige Entscheidung des Geschäftsführers und ohne ausdrückliche Zustimmung der Gesellschafter getätigt worden seien, von der Gesellschaft getragen oder dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers angelastet blieben. Hätte der Geschäftsführer gegenüber den Gesellschaftern im Innenverhältnis das alleinige Recht, über sämtliche Mittel der Gesellschaft zu verfügen, hätte er den Auftrag erteilt, jene Beträge, die im Interesse der Gesellschaft verausgabt worden seien, ohne Rücksprache dem jeweiligen Aufwandskonto der GmbH anzulasten.

Die von der Betriebsprüfung behauptete Übernahme der Privataufwendungen des Geschäftsführers durch die Gesellschaft habe nicht stattgefunden, da der Geschäftsführer verpflichtet sei, die für ihn bevorschussten Beträge zu verzinsen und rückzuerstatten. Die Betriebsprüfung weise richtig darauf hin, dass zwar eine Verpflichtung des Geschäftsführers bestehe, den aus der Veräußerung des Weingutes erzielten Veräußerungsbetrag an die Gesellschaft abzuführen, sie jedoch eine entsprechende grundbücherliche Sicherstellung vermisste, da sonst die Gefahr bestünde, dass die Liegenschaft anderweitig verpfändet sein könnte. Dazu sei zu sagen, dass ein Alleingeschäftsführer viel weitreichendere Möglichkeiten habe, seine Gesellschaft zu schädigen (Abwicklung von Geschäften auf eigene Rechnung). Einem Geschäftsführer sei ein Vertrauensvorschuss einzuräumen. Wenn man berücksichtige, dass S. seit über zehn Jahren Alleingeschäftsführer sei und er in diesem Zeitraum das Vertrauen der Gesellschafter gewonnen habe, sei der Verzicht auf eine grundbücherliche Sicherstellung verständlich. Weiters sei in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass auch die CA auf eine grundbücherliche Sicherstellung verzichtet habe (siehe beiliegendes Schreiben der CA vom 6. 4. 2002, betreffend die Verlängerung des der GmbH gewährten Kredites). Die Vermutung der BP, dass ein Kreditinstitut sich mit einer einfachen Zusage nicht zufrieden geben würde, gehe daher in Leere. Auch hier sei die Vereinbarung über den Rückfluss aus der Veräußerung des Weingutes erst im Rahmen der Kreditverlängerung und keineswegs bereits bei Krediteinräumung getroffen worden.

In der Stellungnahme habe die Betriebsprüfung den Berufungsausführungen über die vereinbarte Abdeckung des nämlichen Verrechnungskontos durch Veräußerung einer Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen nicht widersprochen. Es handle sich hier um einen essentiellen Bestandteil in der Verrechnung zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer und diene als bereits seinerzeit vorgesehene Maßnahme zur Abdeckung des Verrechnungskontos. Dies gehe auch daraus hervor, dass der gegenständliche Erlös letztendlich zur teilweisen Abdeckung des von der Bw. bei der CA aufgenommenen Kredites vorgesehen gewesen sei. Auf das beiliegende Schreiben der CA vom 26. 3. 2001 werde verwiesen, demzufolge eine kurzfristige Effektuierung dieses Beteiligungsverkaufes erwartet worden sei. Durch die Schwierigkeiten der Weltwirtschaft hätte sich der Verkauf auf das Jahr 2002 verschoben.

Weiters werde in der Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt, die angelasteten Zinsen seien nicht unmittelbar nach Anlastung, sondern erst im Rahmen der Kreditabdeckung bezahlt worden. Dem sei zu entgegnen, dass die Höhe des Verrechnungskontos zu einem nicht unwesentlichen Teil auf diese Verzinsung zurückzuführen sei.

Zum Einwand die Darlehens- und Kreditgeschäfte seien nach außen hin nicht zum Ausdruck gekommen sei festzuhalten, dass das Verrechnungskonto S. im Jahresabschluss jedes einzelnen Jahres aufscheine, diese dem FA bekannt seien und auch von der letzten Betriebsprüfung geprüft worden seien, und diese keine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt habe. Weiters sei der Jahresabschluss auch der kreditgewährenden Bank bekannt. In welcher weiteren Form diese Geschäfte nach außen hin noch zum Ausdruck hätten kommen sollen, entziehe sich der Kenntnis der Bw. Insbesondere sei die Bank an der Abdeckung des Verrechnungskontos (und des Bankkontos) interessiert und darüber informiert gewesen, dass im persönlichen Bereich des S. erzielte Erlöse (aus dem Weingut und auch aus der Beteiligung) zur Abdeckung seines gegenüber der Gesellschaft bestehenden Kontos vorgesehen waren.

Zur Erhärting vorstehender Angaben werde auch ein Schreiben der B. Treuhand AG vom 3. 4. 2003 vorgelegt.

Beigelegt findet sich ein Schreiben des Kurt B., B. Treuhand AG, CH-6300 Zug, an den steuerlichen Vertreter der Bw.:

Sie haben mir im Zuge der Berufung gegen die Steuerbescheide und Kapitalertragsteuer 1996 – 1999 das Schreiben der Betriebsprüfungsstelle zur Gegenäußerung übermittelt. Den Ausführungen der Betriebsprüfung ist folgendes entgegenzuhalten und näher zu erläutern:

Ich, Kurt B., bin Treuhänder für die Gesellschaften H. AG und O. Industrie- und HandelsAG, die an der Bw. beteiligt sind. Bei den Aktionären handelt es sich um Geschäftsleute, die weltweit Geschäftsbeziehungen unterhalten. Herr S., Geschäftsführer der Bw., hat daher auch den Auftrag, für diese Aktionäre Dispositionen und Kontakte in verschiedenen Ländern zu

treffen. Die Tätigkeit des S. umfasst daher sowohl Agenden für diese Aktionäre als auch für die Bw. durchzuführen. Die Tätigkeit wird seit dem Jahr 1960 zur vollsten Zufriedenheit der Aktionäre durchgeführt, sodass sich ein besonderes Vertrauensverhältnis zwischen den Aktionären und S. aufgebaut hat.

Die Buchhaltung und Bilanzerstellung der Bw. wird seit Jahren von der Kanzlei Wirtschaftstreuhänder Helmut W. durchgeführt. Sie hat von mir als Treuhänder der Gesellschaften den Auftrag, bei Verbuchung der Geschäftsvorfälle darauf zu achten, dass Kosten, die nicht mit den Geschäften der Bw. im Zusammenhang stehen, sondern entweder für die Belange der Aktionäre oder für S. aufgewendet wurden, auf das Verrechnungskonto S. zu buchen.

Bei Erstellung der jeweiligen Bilanzen wurden von mir im Zusammenwirken mit S. und der Kanzlei Helmut W. die Positionen des Verrechnungskontos besprochen und festgelegt. Ebenso wurden die Verzinsung des Verrechnungskontos und die Rückführung der Forderung eingehend besprochen. S. hat sich verpflichtet, den Netto-Verkaufserlös seiner Domaine de Ciceron (Frankreich) zur Rückzahlung zu verwenden. Wir haben uns durch geeignete Unterlagen überzeugt, dass das Weingut hypothekarisch nicht belastet ist. Der Verkaufserlös ist bereits auf dem Geschäftskonto eingegangen.

Ferner hat S. zur weiteren Abdeckung des Verrechnungskontos den Verkaufserlös aus einer Geschäftsbeteiligung in Rumänien angeboten. Von diesem Verkauf sind bereits USD 198.000,00 eingegangen; ein weiterer Betrag von USD 202.000,00 ist ebenfalls eingegangen und der Restbetrag von USD 22.791,00 ist per 31.12.2003 zu erwarten, wodurch sich das Verrechnungskonto auf einen Saldo von € 110.000,00 reduzieren wird.

Die angebotenen Sicherheiten von S. wurden von mir geprüft und in Ordnung befunden."

Beigelegt finden sich weiters zwei Schreiben der CA vom 26. März 2001 und vom 5. April 2002:

In der Folge erging ein Ergänzungssuchen des UFS an den Geschäftsführer der Bw.:

1. Das Finanzamt ist der Auffassung, Sie seien aufgrund Ihrer tatsächlichen Gestion als Alleingesellschafter zu erachten, sodass die festgestellten, fremdunüblichen Vorteilszuwendungen zu Ihren Gunsten als verdeckte Ausschüttungen zu erfassen seien. Diese Feststellung des Finanzamtes beruht neben Ihrer offensichtlichen Dispositionsfreiheit in Firmenbelangen u. ä. darauf, dass beide im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaften Schweizer Briefkastenfirmen sind, als deren jeweiliger Domizilhalter die B. Treuhand AG fungiert. Herr B. erklärte mit Schriftsatz vom 3. April 2003, in seiner Funktion als Treuhänder der H. AG, Zug und der O. Industrie- und HandelsAG, bei den Aktionären handle es sich um Geschäftsleute, die weltweit Geschäftsbeziehungen unterhalten.

Im Rahmen Ihrer wegen Auslandssachverhalten erhöhten Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung der korrekten Steuerbemessungsgrundlagen werden Sie ersucht, die Bekanntgabe der genauen, nachvollziehbaren Identität dieser Aktionäre (bzw. der Treugeber des Domizilhalters) zu veranlassen (Die Anfrage durch Vorhalt der Betriebsprüfung vom 29. 4. 2002 unter Punkt 7. wurde nämlich mit Eingabe vom 28. Mai 2002 nicht beantwortet).

2. Herr B. gab mit o. a. Schriftsatz auch bekannt, sie hätten zur weiteren Abdeckung des Verrechnungskontos den Verkaufserlös aus einer Geschäftsbeteiligung in Rumänien angeboten.

Wann und um welchen Preis haben Sie die Beteiligung erworben?

An welchem Betrieb und in welcher Rechtsform waren Sie beteiligt?

Um eine genaue Darstellung des Abschichtungsvorganges wird ersucht.

Wurden – gegebenenfalls – Einkünfte aus Beteiligungserträgen und aus der Abschichtung erzielt?

Wurden diese Einkünfte etwa in Rumänien steuerlich erfasst?

Zutreffendenfalls möge dies durch entsprechende Steuerbescheide bescheinigt werden. Wurde auf die Bestimmungen des DBA Rumänien und damit auf allfällige Besteuerungsrechte Österreichs geachtet?

3. Vorbehaltlich einer Abweisung Ihres Berufungsbegehrens, von der Festsetzung einer verdeckten Ausschüttung abzusehen, ist abzuklären, wer tatsächlich die – gegebenenfalls – zu entrichtende Kapitalertragsteuer übernimmt. In Tz. 44 BP-Bericht wird zwar festgestellt, Sie tragen persönlich die Kapitalertragsteuer, allerdings ist nicht ersichtlich, wann die berufswerbende Gesellschaft als Schuldnerin der Kapitalerträge diese zu entrichtende Kapitalertragsteuer von Ihnen eingefordert hat. Sie werden daher um Bekanntgabe durch Belegvorlage er-sucht, falls eine Einforderung der zu entrichtenden Kapitalertragsteuer erfolgte.

Dazu nahm der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schreiben vom 4. Mai 2007 Stellung und teilte mit, dass bedauerlicherweise keine nachvollziehbaren Identitätsangaben zu den Aktionären vorgenommen werden könnten. Es handle sich um ehemalige nigerianische Staatsbürger und Persönlichkeiten von politischer Bedeutung, die nun britische, irische und amerikanische Staatsbürger seien und nicht wollten, dass die Namen in behördlichen Akten aufschienen. Im konkreten Fall sei die nachvollziehbare Identität der Aktionäre aber insofern unwichtig, als es zu keinerlei Ausschüttungen an die Gesellschafterinnen gekommen sei.

In Bezug auf die rumänische Beteiligung des S., dürfte Herrn B. ein Irrtum unterlaufen sein. S. habe als Geschäftsführer der T. Limited eine 17%ige Beteiligung an der C. S. A. mit Sitz in Bukarest verkauft. Es habe sich nicht um eine Beteiligung von S. gehandelt, sondern er habe lediglich als Organ der Gesellschafterin beim Verkauf dieser Beteiligung agiert.

S. habe im Jahr 2000 den Erlös aus dem Verkauf eines Weinguts in Frankreich in Höhe von rund € 500.000,00 zur Abdeckung seines Verrechnungskontos herangezogen. Dieses Verrechnungskonto sei über all die Jahre fremdüblich verzinst worden; Die Zinseinnahmen seien der Körperschaftsteuer bei der Bw. unterzogen worden.

Nachdem die Bw. als Haftende für die Kapitalertragsteuer aufgrund eines eingebrachten Antrages auf Aussetzung der Einhebung bis zur Erledigung der Berufung die Bezahlung der KEST noch nicht habe vornehmen müssen, sei die Einforderung von S. noch nicht notwendig gewesen.

In der am 25. Juni 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung ergänzend darauf hingewiesen, dass es im vorliegenden Fall um ein Verrechnungskonto des Geschäftsführers gehe, der mit den Gesellschaftern nicht ident sei. S. habe sich immer wieder mit den Gesellschaftern in London getroffen, wobei diesbezüglich auch Reisespesen verbucht worden seien, um die Strategie der Gesellschaft abzusprechen. Hinsichtlich des Verrechnungskontos sowie der fremdüblichen Verzinsung seien Herr B., der als Treuhänder für die Gesellschafter fungiere, und der Wirtschaftstreuhänder Helmut W. in ständigem Kontakt gestanden. Diese Zinsen seien letztendlich ein Geschäft für die GmbH gewesen bzw. auch für die Finanzverwaltung, da diese auch der Körperschaftsteuer

unterzogen worden seien und nach wie vor werden. Bis einschließlich 2006 sei dies so fortgeführt worden und wenn die Verzinsung nicht stattgefunden hätte, wäre das Verrechnungskonto jetzt so gegen Null.

S. sei schriftlich – durch die Umlaufbeschlüsse – aufgefordert worden, das Verrechnungskonto abzudecken. Es habe keinerlei Verzicht der Gesellschafter gegeben. Es sei in den Umlaufbeschlüssen immer bestätigt worden, dass das Verrechnungskonto bestehe und S. verpflichtet sei, dieses abzudecken.

Bezüglich des Weingutes habe sich Herr B. informiert, dass dieses lastenfrei gewesen sei und letztendlich habe die Realität gezeigt, dass der Verkaufserlös aus dem Weingut der Abdeckung des Verrechnungskontos zugeführt worden sei.

Es werde weiters auf das Erkenntnis des VwGH vom 26. 4. 2006, 2004/14/0066, hingewiesen, in dem der Gerichtshof im Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführer mit 99,9 % Beteiligung ausgesprochen habe, dass selbst wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer zurzeit nicht in der Lage sein sollte, das Verrechnungskonto abzudecken, die Gesellschaft als solches nicht auf die Verbindlichkeit verzichtet habe, diese demnach nach wie vor bestehe und nicht als vGA zu bewerten sei. S. sei nicht Gesellschafter sondern nur Geschäftsführer, der eine fremdübliche Verzinsung des Verrechnungskontos vorgenommen habe, in Abstimmung mit dem Treuhänder der Gesellschafter und mit dem inländischen Wirtschaftstreuhänder. Die Zuziehung einer Wirtschaftsprüfung hätte nur Zusatzkosten verursacht, die, da auf beiden Seiten Fachkundige beteiligt waren, nicht notwendig gewesen seien. Auch die CA, die eine Forderung der Gesellschaft gegenüber hatte, habe auf Sicherheiten verzichtet.

Seitens der Vertreter des FA wurde darauf hingewiesen, dass eine Verzinsung wohl vorgenommen, Zinsen aber nie bezahlt worden seien und dies nicht als fremdüblich angesehen werden könne. Auch sei darauf hinzuweisen, dass während des Betriebsprüfungsverfahrens keinerlei Information zur Verfügung gestellt worden sei, wer hinter den beiden Aktiengesellschaften in der Schweiz stehe. Man sei daher zu der Ansicht gelangt, S. müsse die Möglichkeit haben, wie ein Alleingesellschafter zu agieren.

Dem entgegnete die steuerliche Vertreterin, dass es die Umlaufbeschlüsse gegeben habe und aus diesen hervorgehe, dass die Gesellschaft nicht beabsichtige, auf die Verrechnungsforderung zu verzichten. Der Umlaufbeschluss habe das Verrechnungskonto immer bestätigt und es sei festgehalten worden, dass S. dieses – großteils durch den Verkauf des Weingutes aber auch anderer privater Vermögenswerte – abdecken werde.

Die Vertreter des FA wiesen darauf hin, dass nie deklariert worden sei, in welchem Zeitraum eine Abdeckung des Verrechnungskontos geplant sei. Dieses sei über nahezu zehn Jahre auf einen Millionenbetrag angewachsen, da könne man nicht von der Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsverpflichtung ausgehen. Es seien zwar Zinsen darauf belastet worden, es seien

aber keinerlei Zahlung geflossen. Es sei auch anzumerken, dass diese Kosten eigentlich Lebenshaltungskosten des S. gewesen seien. Vom Verwaltungsgerichtshof werde immer wieder auf die erhöhte Mitwirkungsverpflichtung hingewiesen. Im konkreten Fall sei auch jetzt im Verfahren vor dem UFS nicht bekannt gegeben worden, wer hinter den Schweizer Firmen stecke. Durch die Veräußerung des Weingutes sei zwar ein Teil des Verrechnungskontos abgedeckt worden, was die Beteiligung in Rumänien betreffe, habe sich jedoch herausgestellt, dass es sich nicht um eine eigene Beteiligung des S. handle, sondern er dort nur Geschäftsführer sei.

Die steuerliche Vertreterin entgegnete, dass es ja festgestellt und durch den Treuhänder der Gesellschafter bestätigt worden sei, dass es sich nicht um Aufwendungen der GmbH, sondern um Bestandteile des Verrechnungskontos handle. Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass eine vGA laut EStRL immer im Zusammenhang mit dem Verrechnungskonto eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu sehen sei. Im gegenständlichen Fall, gebe es keine Verbindung zu den Gesellschaftern. Das Verrechnungskonto existiere, S. sei verpflichtet dieses abzudecken, die Gesellschaft habe darauf nicht verzichtet und dies werde durch die Umlaufbeschlüsse schriftlich dokumentiert. Im Falle des Ablebens von S. seien dessen Erben verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu begleichen. Es bestehe zwar ein Vertrauensverhältnis, doch eindeutig kein Naheverhältnis zwischen S. und den Gesellschaftern. Diese würden sich seit Jahrzehnten kennen und sich regelmäßig in London treffen, wo die Geschäftsaktivitäten der GmbH besprochen würden. Es sei zuzugestehen, dass es darüber keine schriftlichen Dokumente gebe. Dies werde S. in Zukunft wahrscheinlich ändern.

Über Befragen der Referentin des UFS gab die steuerliche Vertreterin bekannt, dass der Stand des Verrechnungskontos in der Bilanz 2006 mit € 384.000,00 ausgewiesen werde, wobei € 307.000,00 auf die fremdüblich gebuchten Zinsen entfielen. Die Bilanz 2007 sei noch nicht erstellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0101).

Die angefochtenen Bescheide ergingen aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung, deren Ergebnis im Prüfungsbericht vom 23. Juli 2002 zusammengefasst ist. Laut Tz. 27 dieses Berichtes seien die jährlichen Zuwächse auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers S.

von S 472.891,97 (1996), S 1.759.258,40 (1997), S 2.426.416,71 (1998) und S 807.230,75 (1999), als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen. Dies wurde damit begründet, dass S. als „wirtschaftlicher Machthaber“ der Bw. anzusehen sei, da er „*nach den tatsächlichen Verhältnissen wie ein Alleingesellschafter*“ handle, allein alle Entscheidungen treffe und über sämtliche Mittel der Gesellschaft verfügen könne. Darüber hinaus habe die Bw. über das Verrechnungskonto die Bezahlung vielfältiger Privataufwendungen des Geschäftsführers übernommen. Der Saldo sei so auf über 9 Mio. S angewachsen. Man habe keinerlei Vereinbarungen, z. B. über einen einzuhaltenden Kreditrahmen oder über konkrete Rückzahlungsverpflichtungen (Fälligkeitsdatum, Höhe der Raten etc.) vorlegen können. In den Umlaufbeschlüssen werde lediglich lapidar ausgeführt, die ausstehenden Beträge seien „in einem angemessenen Zeitraum“ zurückzuzahlen.

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Betriebsgegenstand im Export, Import, Groß- und Kleinhandel mit Waren aller Art, dem Betrieb eines Beherbergungsbetriebes sowie dem Erwerb und der Veräußerung von Liegenschaften besteht. Am Stammkapital der Bw. sind die O. Industrie- und HandelsAG sowie die H. AG, beide mit Sitz im Kanton Zug, Schweiz, je zur Hälfte beteiligt. S. ist seit 22. Februar 1983 zum alleinigen Geschäftsführer bestellt.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. 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 Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 30. 5. 2001, 99/13/0024). Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus.

Die Ansicht, der einem Nichtbeteiligten zurechenbare Vorteil könne bei ihm aufgrund seiner „machhabenden Stellung“ als „wirtschaftlicher Anteilsinhaber“ in einem weiteren Sinn als Beteiligungsertrag iSd § 27 EStG zugerechnet werden, teilt der VwGH dezidiert nicht. Ein bloßer „Machthaber“ (etwa ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer) kann nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; 7.7.2004, 99/13/0215, 0216).

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann aber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. In einem derartigen Fall sind jedoch sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig. „*....Auch beim Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft kann dabei nicht von vornherein vom Vorliegen eines solchen Naheverhältnisses ausgegangen werden. Vielmehr muss auch in Fällen, in denen der nicht beteiligte Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft Zuwendungen erhalten hat, ein (ausnahmsweise) dieses Naheverhältnis begründender Sachverhalt in einem mängelfreien Verfahren festgestellt werden.*“ (vgl. VwGH 24.11.1999, 96/13/0115).

Im gegenständlichen Fall legen die vorliegenden Sachverhaltselemente, wie

uneingeschränkte sowie umfassende Entscheidungsbefugnisse und Verfügungsberechtigung des Geschäftsführers über die Mittel der Bw.;

Anwachsen des für den Geschäftsführer geführten Verrechnungskontos in Millionenhöhe, ohne dass entsprechende schriftliche Vereinbarungen, Fixierung eines Rückzahlungs- oder Tilgungstermins oder Stellung von Sicherheiten existierten;

schweizerische Aktiengesellschaften (Domizilgesellschaften) als Gesellschafterinnen der Bw., wobei die Bekanntgabe der Identität der Aktionäre trotz ausdrücklicher Aufforderung verweigert wurde und dadurch die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten verletzt wurde;

die Annahme nahe, dass es sich bei S. – im Wege einer der Abgabenbehörde gegenüber nicht offen gelegten mittelbaren Beteiligung über zwei schweizerische Aktiengesellschaften bzw. aufgrund einer Nahebeziehung zu letzteren – um den faktischen Machthaber der Bw. handelt. Im Abgabenverfahren genügt es, als Ergebnis der freien Beweiswürdigung von mehreren Möglichkeiten, wenn keine von ihnen die Gewissheit für sich hat, jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt, auch wenn sie nicht unzweifelhaft erwiesen ist (z. B. VwGH 9. 9. 2004, 99/15/0250). Das Vorliegen einer mittelbaren Anteilsinhaberschaft bzw. zumindest eines Naheverhältnisses zu den Gesellschaftern der Bw. erscheint bei der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation auch aus der Sicht des UFS jedenfalls wahrscheinlicher als die Darstellung der Bw. im Berufungsverfahren.

Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof in seinem – von der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Berufungsverhandlung ins Treffen geführten – Erkenntnis vom 26. 4. 2006, 2004/14/0066, zufolge, steht der Qualifikation eines Verrechnungskontos als Darlehen nicht

entgegen, dass eine in der Regel hierfür erforderliche entsprechende schriftliche Vereinbarung, die Fixierung eines Rückzahlungs- oder Tilgungstermins oder die Stellung von Sicherheiten nicht bestanden hat und insoweit die für „Verträge zwischen nahen Angehörigen“ üblicherweise erforderlichen Kriterien im gegenständlichen Fall nicht vorlagen.

Weiters ist davon auszugehen, dass die Bw. und ihr Geschäftsführer sowie in weiterer Folge wohl auch die Betriebsprüfung, jedenfalls von einer aufrechten Verbindlichkeit des Geschäftsführers gegenüber der Bw. ausgegangen sind, wofür einerseits die vom Geschäftsführer akzeptierte Verzinsung und andererseits die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung, dass dem Verrechnungskonto im Jahr 2000 eine – den aushaftenden Saldo teilweise abdeckende – Einzahlung des Geschäftsführers in Höhe von rund 5,7 Mio Schilling gutgeschrieben wurde, spricht.

Feststellungen darüber, ob die Bw., um S. zu begünstigen, auf Eintreibungsmöglichkeiten der noch immer aushaftenden Verbindlichkeit verzichtet hat bzw. bejahendenfalls, zu welchem Zeitpunkt dies der Fall war, wurden bisher nicht getroffen

Im gegenständlichen Verfahren ist – insbesondere nach den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung – von einem Verzicht auf eine Rückzahlung seitens der Bw. jedenfalls nicht ohne weiteres auszugehen. In diesem Zusammenhang wurde das – bisher ungeprüft gebliebene – Vorbringen erstattet, dass das Verrechnungskonto sich weiter reduziert habe und der Geschäftsführer willens und aufgrund eigenen Vermögens auch in der Lage sei, die Schuld zu bedienen. Diesbezüglich wären jedenfalls zur Klärung notwendige Ergänzungen der Sachverhaltsfeststellungen, insbesondere in Bezug auf die von der Bw. ihrem Geschäftsführer gegenüber gesetzten Einbringungsmaßnahmen, vorzunehmen.

Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens ist es, Vermutungen durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann (VwGH 19.12.1990, 86/13/0100). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO), kommt dabei in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu. Zum einen hat diese eine Berufung erst *nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen* der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO); zum anderen geht der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 279 Abs. 2 BAO erkennbar davon aus, dass eine Beweisaufnahme vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur mehr darin bestehen soll, *notwendige Ergänzungen* des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vorzunehmen. Der unabhängige Finanzsenat, der sich in seiner Rolle eines unabhängigen Dritten auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutz-

organs zu konzentrieren hat, betrachtet es nicht als seine Aufgabe, eine derartige Ermittlungstätigkeit erstmals durchzuführen.

Ergänzend wird bemerkt, dass das – in der mündlichen Verhandlung von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführte – (aufhebende) Erkenntnis des VwGH vom 26. 4. 2006, 2004/14/0066, im fortgesetzten Verfahren neuerlich eine Abweisung der Berufung mit Berufungsentscheidung vom 10. März 2008, RV/0518-L/06, zur Folge hatte. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde unter der GZ 2008/15/0167, wiederum Beschwerde an den VwGH erhoben.

Nach Durchführung der vom Finanzamt noch vorzunehmenden Ergänzungen erscheint es für das gegenständliche Verfahren daher zielführend, nach § 281 BAO vorzugehen.

Was die von der BP vorgenommene Zurechnung der verdeckten Ausschüttung an S. betrifft, ist – abgesehen von den obigen Ausführungen – darauf hinzuweisen, dass (offene wie verdeckte) Ausschüttungen den Steuertatbestand des § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 **nur** im Hinblick auf den Gesellschafter erfüllen. Wie bereits dargelegt, ist eine verdeckte Ausschüttung aber auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168).

Insoweit die im weiteren Verfahren noch zu treffenden Ermittlungen eindeutig ergeben, dass ab einem bestimmten Zeitpunkt von einem Verzicht auf eine Rückzahlung bzw. von einer Vorteilszuwendung an S. auszugehen ist, hätte die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung – entgegen der Vorgangsweise der Betriebsprüfung – nicht an den Geschäftsführer zu erfolgen, sondern an die in der Schweiz ansässigen Gesellschafter O. Industrie- und HandelsAG und H. AG, als diesen Nahestehende.

Eine österreichische Kapitalgesellschaft, die Dividenden an ihre schweizerische Muttergesellschaft ausschüttet, ist nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a iVm § 93 Abs. 1 EStG 1988). Nach Art. 10 Abs. 2 DBA Schweiz in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung, sind diese Dividenden mit einer Quellensteuer von 5 % belegt. Um diese Steuerermäßigung herbeizuführen ist in der Durchführungsregelung zum DBA Schweiz (BGBI. 1975/65) das Rückerstattungsverfahren zwingend vorgesehen. Daraus folgt, dass die österreichische Kapitalgesellschaft den vollen Kapitalertragsteuerabzug einbehalten muss. Es ist sodann Sache der schweizerischen Aktionäre unter Beachtung der Formvorschriften der Durchführungsvereinbarung, die Rückerstattung der zuviel einbehaltenen österreichischen Abzugssteuer zu beantragen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung

des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Wie ausführlich dargestellt, wurden im vorliegenden Fall entscheidungswesentliche Grundlagen insbesondere im Zusammenhang mit der Frage der Rückzahlungswilligkeit bzw. -möglichkeit des Geschäftsführers sowie seitens der Bw. allenfalls gesetzter Einbringungsmaßnahmen, bisher noch nicht erhoben. Die dargelegten Ermittlungsmängel lassen es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass im Spruch anders lautende Bescheide ergangen wären oder eine Bescheiderlassung unterblieben wäre. Die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz liegen daher vor.

Da zur restlosen Klärung der tatsächlichen Sachverhaltslage des gegenständlichen Falles Ermittlungen von solchem Umfang notwendig sind, dass dies den Rahmen eines zweitinstanzlichen Ergänzungsverfahrens sprengen würde, erscheint es zweckmäßig, dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Andernfalls müsste jede Stellungnahme und Erklärung, die seitens der Bw. beim Unabhängigen Finanzsenat einlangt, dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes der Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden, was das Verfahren zeitlich erheblich verzögern würde.

Zur Ermessensübung hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 66 Abs. 2 AVG (21.11.2002, 2002/20/0315) darauf hingewiesen, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei demnach nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist im Übrigen die Entlastung der

Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Verfahrens (Ritz, BAO Kommentar, 3. Auflage, § 289, Tz 5).

Was die Körperschaftsteuerbescheide betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilte und insoweit zugerechnete Beträge durch Verminderung der rechtsgrundlosen Aktivierung der strittigen Darlehensforderungen ertragsteuerlich wieder zu neutralisieren wären. Wie allerdings dem BP-Bericht zu entnehmen ist, wurden die als verdeckte (Gewinn)Ausschüttung qualifizierten Beträge zwar außerbilanzmäßig hinzugerechnet, die Aktiva jedoch nicht vermindert und wurde insoweit der steuerliche Gewinn der Bw. erhöht, was im gegebenen Fall zu einem unrichtigen Ergebnis geführt hat. Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide war daher stattzugeben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Juli 2008