



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/1690-W/02,  
miterledigt RV/1691-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der KGmbH., in W, HStr, vertreten durch Promandat, Wirtschaftstreuhand-GmbH., 1190 Wien, Heiligenstädterstraße 113/12, vom 15. April 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 1. Februar 1999 betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1994 bis 1996 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. betreibt den Vertrieb und die Reparatur von dental-medizinischen Geräten, sowie den Handel mit Waren aller Art. Für den Zeitraum 1994 bis 1996 wurde im Jahre 1998 eine Betriebsprüfung abgehalten.

Lt. Tz. 17 des Berichtes über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung habe es die Bw. verabsäumt, trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderungen, die laufenden Buchhaltungskonten für das Jahr 1994 vorzulegen. Lediglich die Abschlusskonten des Jahres 1994 seien von der Bw. vorgelegt worden.

Bei Überprüfung der chronologischen Abfolge der Rechnungsnummern (rosa Kopien der Ausgangsrechnungen) sei festgestellt worden, dass im Jahre 1995 achtzehn Ausgangsrechnungen gefehlt hätten. Bei stichprobenartiger Überprüfung der Verbuchung der Ausgangsrechnungen sei festgestellt worden, dass bei der Ausgangsrechnung 950008 des

Jahres 1995 der Rechnungsbetrag nicht mit der Verbuchung auf dem Erlöskonto übereinstimme.

Bei der Überprüfung der Inventur sei festgestellt worden, dass der Betriebsprüfung die Richtigkeit und Vollständigkeit der Anfangsbestände, Zukäufe und Endbestände aufgrund der dieser übergebenen "fünf unterschiedlichen Inventuren" nicht möglich gewesen sei.

Den Umsätzen der Jahre 1994 bis 1996 wurde ein Sicherheitszuschlag von 2 % (1994 i. H. v. S. 116.006,73; 1995 i. H. v. S. 61.855,35; 1996 i. H. v. S. 75.819,07) von der Betriebsprüfung hinzugerechnet und die Umsatzsteuer um S. 23.201 (1994), 12.371 (1995) bzw. S.15.164 (1996) erhöht. Die Nachforderungen an Umsatzsteuer wurden von der Betriebsprüfung in dieser Höhe gewinnmindernd berücksichtigt.

Die Umsatzzuschätzungen wurden von der Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttung (Umsatz brutto zuzüglich KEST) außerbilanzmäßig i. H. v. S. 178.472,08 (1994), S 95.162,42 (1995) bzw. S. 118.931,88 für das Jahr 1996 hinzugerechnet.

In einem Schreiben an den Ausgleichsverwalter sei mitgeteilt worden, dass die Einzelfirma K von der Bw. übernommen worden sei. Der Saldo des aktiven Gesellschafter-Verrechnungskontos zum 31. 12. 1992 habe S 1.129.645,92 betragen, die Zuwächse des Verrechnungskontos seien durch Verzinsung entstanden.

Im Bericht des Ausgleichsverwalters Hrn. Dr.B vom 10. 6. 1997 an das Handelsgericht Wien habe dieser unter Pt. 4 ausgeführt, dass die Forderung der Bw. gegenüber dem Gesellschafter Hrn. Ing.K in Höhe von rund S 1,9 Mio. zur Gänze uneinbringlich sei, da der Gesellschafter mittellos sei. Aus Sicht der Betriebsprüfung handle es sich daher um eine Entnahme des Gesellschafters bzw. um eine verdeckte Ausschüttung der Bw. an den Gesellschafter (S 2.169.456,34 (1994); S 173.081,30 (1995); S 191.077,45 für das Jahr 1996).

In der gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1994 bis 1996 vom 1. 2. 1999 mit 15. 4. 1999 erhobenen Berufung wird seitens der Bw. die Auflösung des Gesellschafterverrechnungskontos und die Qualifizierung der aufgelösten Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung wie folgt bekämpft:

*"Wenn die Forderung an den Gesellschafter Ing.K in Höhe von rd. S 1,9 Mio. im Jahr 1997 zur Gänze uneinbringlich ist, da der Gesellschafter mittellos ist, dann bedeutet dies nicht, dass dies in der Zukunft auch so ist. Es gibt daher keinen Grund, dass das Gesellschafterverrechnungskonto aufgelöst wird.*

*Außerdem ist nicht einsichtig, warum mittels Fremdvergleiches die uneinbringliche Forderung gegenüber dem Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung ist, da doch der Gesellschafter mittellos war – was vom Ausgleichsverwalter festgestellt wurde – und daher die Forderung nicht bezahlen konnte. Bei einem Dritten wäre die Forderung ja auch*

*uneinbringlich, wenn dieser mittellos wäre. Es kann daher nicht nachvollzogen werden, warum die Abgabenbehörde in diesem Fall differenziert.*

*Aber auch wenn die Vorgangsweise der Abgabenbehörde (Auflösung des Gesellschafterverrechnungskontos) begründet wäre, muss eingewendet werden, dass der Auflösungszeitraum willkürlich gewählt wurde. Es kann aus der Bescheidebegründung nicht nachvollzogen werden, warum die Abgabenbehörde gerade den Zeitraum 1994 bis 1996 gewählt hat".*

Bezüglich der Schätzungsberechtigung wird ausgeführt:

*"Die Schätzungsverpflichtung sieht die Abgabenbehörde offenbar darin, dass sie die Richtigkeit (gemeint wohl die materielle Richtigkeit) und Vollständigkeit der Inventur nicht nachprüfen konnte. Dazu ist festzustellen, dass im Nachhinein die materielle Richtigkeit und die Vollständigkeit nie festgestellt werden kann. Es kann der Gesellschaft auch nicht zugemutet werden, dass sie für bestimmte Artikel alle Eingangs- und Ausgangsrechnungen vorzulegen hat. Dies wäre nur möglich, wenn eine Lagerkartei geführt wird. Dazu war die Gesellschaft nicht verpflichtet".*

Der Berufung wird mit Berufungsvorentscheidung vom 28. 9. 2000 gem. § 276 BAO teilweise entsprochen:

Im vorliegenden Fall ergebe sich die formelle Unrichtigkeit aus den fehlenden Ausgangsrechnungen und den Unklarheiten im Zusammenhang mit der Inventur. Die sachliche Richtigkeit der Bücher sei sohin zurecht in Zweifel gezogen worden. Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages i. H. v. 2 % - eine anerkannte Schätzungsmethode – sei für diesen Fall die geeignete Maßnahme gewesen.

Gesellschafter-Verrechnungskonto:

Eine verdeckte Ausschüttung liege immer dann vor, wenn – nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare – Vermögensvorteile an die an einer Körperschaft beteiligten oder denen nahe stehende Personen gewährt werden, die dritten (der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen) nicht gewährt werden.

Herr Ing.K verfüge im Prüfungszeitraum über 92 %, seine Gattin über 8 % der Gesellschaftsanteile der Berufungswerberin, Hr. Ing.K sei Geschäftsführer.

Entgegen der Auffassung der Bw. liege die verdeckte Ausschüttung nicht erst dann vor, wenn der Gesellschafter zahlungsunfähig geworden sei, sondern sei von vornherein zu prüfen, ob die Vergabe des "Darlehens" an den Gesellschafter einem Fremdvergleich standhalte.

Eine Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern einer Gesellschaft und der Gesellschaft sei nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn (neben anderen Voraussetzungen) die Vereinbarung den Anforderungen entspreche, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden, d. h. die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und angemessen sein (d. h. einem Fremdvergleich standhalten).

Im vorliegenden Fall sei kein schriftlicher Darlehensvertrag geschlossen worden. Soweit aus der Entwicklung erkennbar sei, würde der (mündliche?) Inhalt keinem Fremdvergleich standhalten: Zur Sicherung des aushaftenden Betrages seien keine Sicherheiten verlangt worden und es sei kein Kreditrahmen vereinbart worden. Darüber hinaus sei keine verbindlichen Rückzahlungen vereinbart worden. Weder eine Bank würde solche Bedingungen einräumen, noch würde die Bw. einem fremden Dritten ein derartiges Darlehen gewähren.

Die Vereinbarung entspreche nicht den Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen und sei daher steuerlich nicht anzuerkennen. Insbesondere das Fehlen der Rückzahlungsverpflichtung, welche einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages bilde, führe dazu dass die Lastschriften auf dem Verrechnungskonto nicht auf dem Rechtsgrund "Darlehensvertrag" beruhen, sondern zur Gänze eine verdeckte Ausschüttung darstellen (Vgl. VwGH v. 14. 4. 1993, 91/13/0194).

Der Einwand betreffend den Auflösungszeitpunkt habe jedoch eine gewisse Berechtigung: Da die "Darlehensvereinbarung" von vornherein nicht anzuerkennen sei, seien jährlich nur die jeweiligen Entnahmebeträge als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Anfangsbestand Verrechnungskonto per 1. 1. 1994 betrage sohin "NULL".

Der Berufung hinsichtlich des Jahres 1994 werde teilweise stattgegeben, die Kapitalertragsteuer von S 516.544 auf S 130.094 herabgesetzt.

Im Vorlageantrag vom 27. 10. 2000 weist die Bw. darauf hin, dass Gesellschafterverrechnungskonto zu banküblichen Sätzen verzinst worden, und mittlerweile vom Gesellschafter "abgedeckt" worden sei. Die Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung liegen daher nicht vor.

Mit 14. November 2000 wird die Berufung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt mit dem Antrag auf Abweisung des Berufungsantrages, da, sei eine verdeckte Gewinnausschüttung einmal bewirkt diese nicht rückwirkend beseitigt werden könne.

Im Schreiben vom 24. 4. 2006 wird vom steuerlichen Vertreter der Bw. der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurückgezogen. Die Berufung ergänzend wird der Einwand erhoben, dass gem. §§ 207 ff BAO die Rechtsfolgen der Festsetzungsverjährung eingetreten seien.

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

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ob das Einkommen

- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Einkommensteilen der Körperschaft darstellen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Einkommensteuergesetz 1988, Rz 11.5 zu § 27).

Das KStG 1988 verwendet zwar den Begriff der verdeckten Ausschüttungen, gibt aber keine Begriffsdefinition. Verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 KStG 1988 liegt vor, wenn den Gesellschaftern in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung, Vorteile zugewendet werden, die die Gesellschaft dritten, ihr fremde gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde (Erkenntnis 15.2.1980, 2427, 2508/79; vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1993 sowie die Ausführungen in Doralt-Ruppe: Grundriss des österreichischen Steuerrechtes I, 6. Auflage, 1998, Seite 290).

Ausschlaggebend ist, ob die fraglichen Geschäfte von fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen wären. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist besonders durch den Umstand charakterisiert, dass Personen Vermögensvorteile zugewendet werden, deren Grund in der beherrschenden Stellung des Empfängers gegenüber dem Unternehmer oder in seiner Beteiligung an der Körperschaft gelegen ist (Erkenntnis vom 17.2.1956, 877/54, VwSlg 1362 F/1956; E 13.1.1961, 990/58 VwSlg 2363 F/1961 und E 23.5.1978, 1630/77, Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 99/13/0024, ).

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

Gesellschafterin oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet der allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehensvertrag - als verdeckte Ausschüttung anzusehen (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179, vom 14. Dezember 2000, 95/15/0127, und vom 28. April 1999, 97/13/0068, VwSlg 7.398/F, Erkenntnis vom 31. Mai 2000, 97/13/0240, näheren Ausführungen bei Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Tz 40 zu § 8 KStG 1988 ).

Nach dem § 983 ABGB entsteht ein Darlehensvertrag dadurch, dass jemandem eine bestimmte Menge vertretbarer Sachen mit der Verpflichtung übergeben wird, nach einer gewissen Zeit ebensoviel von derselben Gattung und Güte zurückzugeben. Ein Darlehen ist also die Hingabe vertretbarer Sachen ins Eigentum des Empfängers mit der Verpflichtung zur Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte (vgl. etwa das Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 28. April 1988, 7 Ob 568/88, WBI 1988, S. 369). Ein Darlehensvertrag kommt als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta in der Weise, dass der Darlehensnehmer darüber willkürlich verfügen kann, zustande (vgl. die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 16. Oktober 1979, 5 Ob 692/79, JBl 1980, S. 595). Dabei bildet die *Rückzahlungsverpflichtung* einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages (vgl. z.B. die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 29. Juni 1989, 8 Ob 553/89, WBI 1989, S. 351, sowie das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1986, 84/16/0210).

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen *"Entnahmen" tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen, zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können*, ist im Übrigen eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt befasst hat.

Er hat hiezu in seiner Judikatur 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.

Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, *widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte im Entnahmezeitpunkt nicht als erwiesen angenommen werden kann*, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss.

Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (vgl.

Erkenntnis vom 31. März 1998, 96/13/0121, Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 99/13/0154).

Das Vorbringen einer vom Mehrheitsgesellschafter geplanten Rückzahlung bzw. der Jahre nach der Feststellung durch die Betriebsprüfung erfolgten Hinweises, dass das Gesellschafterverrechnungskonto, welches im Zuge der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wurde, "mittlerweile (im Jahre 2000) vom Gesellschafter *abgedeckt* worden sei", ist nicht geeignet, die in den Prüfungsjahren bewirkten verdeckten Ausschüttungen rückwirkend zu korrigieren.

Zu prüfen ist, ob im Zeitpunkt der Feststellung der Zahlungsunfähigkeit bei der Bw. die vertragliche Vereinbarung zwischen Bw. und Gesellschafter derart getroffen wurde, dass diese die an Verträge zwischen nahen Angehörigen geforderten Voraussetzungen erfüllt haben. Es steht daher außer Streit, dass (ursprünglich) keine fremdüblichen Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlung getroffen worden ist.

Vor diesem Hintergrund ist es von Seiten des UFS nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt auch im Berufungsfall hinsichtlich der "Entnahmen" verdeckte Ausschüttungen angenommen hat.

Allfällige spätere Rückzahlungsvereinbarungen oder die nachträgliche Rückzahlung können, wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht ausgeführt hat, die einmal bewirkte verdeckte Ausschüttung mit steuerlicher Wirkung nicht nachträglich beseitigen. Mangels Vermögenswerten ist eine Rückzahlung durch den Gesellschafter- Geschäftsführer im Zeitraum des Verfahrens über den Ausgleich der Bw., nach Mitteilung des Ausgleichsverwalters, überdies nicht realistisch gewesen. Für diesen Zeitraum hätte, aus dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches, von Seiten der Bw. die Rückzahlung des Entnahmebetrages gefordert werden müssen, denn ein Kreditinstitut hätte bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Bw. ebenfalls einen gegebenenfalls aushaftenden Betrag fällig gestellt.

Solcherart stellten die Entnahmen Zuwendungen dar, die ihre Ursache allein in der Eigentümerstellung des Gesellschafter- Geschäftsführers gehabt haben und einem fremden Dritten in dieser Form nicht gewährt worden wären.

Die Vorschreibung entsprechender Kapitalertragsteuern gemäß § 93 EStG 1988 ist daher zu Recht erfolgt.

Mit ihren Ausführungen über die Abdeckung des Verrechnungskontos übersieht die Bw., dass für die Anerkennung von Darlehensverbindlichkeiten unter anderem *eine Abrede* über den Rückzahlungsmodus erforderlich ist.

Wie ausgeführt rechtfertigt aber bereits das Fehlen eines solchen Rechtsgrundes die Annahme einer verdeckten Ausschüttung.

Zutreffend hat das Finanzamt im Rahmen des angestellten Fremdvergleichs auch auf das Fehlen von Sicherheiten der Bw. für die Verbindlichkeiten des Gesellschafters hingewiesen. Die Bw. hat im Abgabeverfahren keine Behauptungen über den jeweiligen Rückzahlungstermin der einzelnen auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge aufgestellt.

Vereinbarungen bezüglich der Rückzahlung der ursprünglich auf dem Verrechnungskonto gebuchten Forderungen gab es nicht.

So können aus einer - erstmals im Verfahren vor dem UFS vorgebrachten, im Jahre 2000 erfolgten Abdeckung der Verbindlichkeiten des Gesellschafters gegenüber der Bw. keine Rückschlüsse auf eine bei Entnahme erfolgte Vereinbarung über einen bestimmten Rückzahlungstermin gezogen werden.

Demgegenüber macht der Umstand, dass im Rahmen des Jahresabschlusses Zinsen *verbucht* worden sind, die in ihrer Wirkung dem aushaftenden Betrag zugeschlagen wurden (Einwand im Vorlageantrag), für den Abschluss eines Darlehensvertrages keinen Beweis.

Da somit die von der Beschwerdeführerin behaupteten Vereinbarungen über Darlehensgeschäfte nach außen nicht zum Ausdruck gekommen sind, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufwiesen und in der behaupteten Form zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wären, ist das Finanzamt zu Recht von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen.

Wenn die Bw. in ihrer Berufung ausführt, dass es der Gesellschaft auch nicht zugemutet werden könne, alle Eingangsrechnungen und Ausgangsrechnungen vorzulegen, wird auf die Aufbewahrungspflicht der Aufzeichnungen für die GmbH. hingewiesen. Alleine durch die Übergabe von fünf verschiedenen Inventuren an die Betriebsprüfung zeigen sich die Mängel der Aufzeichnungen der Bw. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Behörde grundsätzlich frei. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages stellt eine anerkannte Schätzungsmethode dar. Die Höhe eines Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 2 % ist als nicht überhöht anzusehen. Das Ausmaß des Sicherheitszuschlages wurde im Übrigen von der Bw. nicht bekämpft.

Zum Einwand des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 24. 4. 2006, in welchem der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung zurückgezogen wird, dass gem. §§ 207 ff BAO die Rechtsfolgen der Festsetzungsverjährung eingetreten seien, wird ausgeführt, dass die Prüfung des Eintrittes der Verjährung von Amtswegen zu erfolgen hat, und gem. § 209 a Abs. 1 einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht.



Wien, am 26. April 2006