

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin S. in der Beschwerdesache (vormals Berufungsverfahren) Bw, bezüglich Berufung vom 10. Jänner 2008 gegen die Bescheide des FA X vom 11. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005, betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2008 und Folgejahre und betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 2 BAO für die Jahre 2003, 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

In den für die Jahre 2003, 2004 und 2005 von der Beschwerdeführerin (in der Folge mit Bf. abgekürzt) eingereichten Rechnungsabschlüssen findet sich folgende Darstellung der gegenüber dem Geschäftsführer und Alleingesellschafter R. G bestehenden Verrechnungsforderungen:

Sonstige Forderungen

	2003	2004	2005
Verrechnungskonto G	57.703,16 €	64.899,09 €	69.686,19 €

Betreffend das angeführte Verrechnungskonto wurden im Rahmen einer auch die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer der Jahre 2003 bis 2005 umfassenden

abgabenbehördlichen Prüfung im dazugehörigen Bericht vom 27. November 2007 die folgenden Feststellungen getroffen:

Tz. 5 Verrechnungskonto G

In den Jahresabschlüssen der geprüften Gesellschaft sind Forderungen gegenüber Herrn G R. ausgewiesen. Herr G ist Geschäftsführer und Alleingesellschafter der geprüften Gesellschaft. Auf diesem Verrechnungskonto sind privat veranlasste Entnahmen von Herrn G verbucht. Eine schriftliche Vereinbarung zu diesem Verrechnungskonto wurde nicht vorgelegt. Eine Verzinsung ist nicht erfolgt...Die fehlende Vereinbarung mit der Festlegung von Kreditrahmen, Höhe und Fälligkeit von Zinsen, Rückzahlungstermin und Einräumung von Sicherheiten hält einem Fremdvergleich nicht stand. Von einer verdeckten Ausschüttung ist schon dann auszugehen, wenn der Sachverhalt in auch nur einem Punkt einem Fremdvergleich nicht standhält. Die jährlichen Entnahmen sind daher als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter zu qualifizieren. Der Anstieg des Saldos des Verrechnungskontos G wird storniert. Der dadurch entstandene buchmäßige Aufwand wird außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet.

Zinsenlose Darlehen an einen Anteilseigner sind nicht fremdüblich und bewirken eine verdeckte Ausschüttung. Die bisher unterbliebene Verzinsung stellt zuzüglich der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Verzinsung wird vom in der Bilanz verbliebenen Betrag berechnet.

	1.1.2003	31.12.2003	31.12.2004	31.12.2005
Verrechnungskonto G	48.787,78	57.703,16	64.899,09	69.686,19
Stornierung Anstieg		8.915,38	7.195,93	4.787,10
Kapitalertragsteuer		2.971,79	2.398,64	1.595,70
Verdeckte Ausschüttung		11.887,17	9.594,57	6.382,80
Verrechnungskonto nach Bp		48.787,78	48.787,78	48.787,78
x Zinssatz 3 %		1.463,63	1.463,63	1.463,63
Kapitalertragsteuer		487,88	487,88	487,88
Verdeckte Ausschüttung		1.951,51	1.951,51	1.951,51
Summe verdeckte Ausschüttung		13.838,68	11.546,08	8.334,31

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Bilanzgewinn/Bilanzverlust

Besteuerungszeitraum	2003	2004	2005
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-58.562,62	131.689,42	121.904,34
Tz.1 Vorsteuerkürzung 2004- Passivierung USt-Nachforderung		-785,20	
Tz. 3 Wertberichtigung zu Forderungen			26.558,09
Tz. 4 Verrechnungskonten KG – Verdeckte Ausschüttung	796,00	777,97	755,97
Tz. 4 Verrechnungskonten KG Passivierung Kest-Nachforderung	- 199,00	-194,49	-188,99
Tz. 5 Verrechnungskonto G – Auflös. des Anstieges am Verrkto.	- 8.915,38	-7.195,93	-4.787,10
Tz. 5 Verrechnungskonto G – Verdeckte Ausschüttung	13.838,68	11.546,08	8.334,31
Tz. 5 Verrechnungskonto G – Passivierung KEST – Nachforderung	- 3.459,67	- 2.886,52	- 2.083,58
Tz. 6 Verrechnungskonto GmbH – Verdeckte Ausschüttung	4.400,00	4.800,00	4.866,67
Tz. 6 Verrechnungskonto GmbH – Passivierung KEST-Nachforderung	-1.100,00	- 1.200,000	- 1.216,67
Nach Bp	- 53.201,99	136.551,33	154.143,04

Kapitalertragsteuer (Beträge in Euro)

Zeitraum	2003	2004	2005
Tz. 4 Verrechnungskonten KG- Steuersatz 25 %	199,00	194,49	188,99
Tz. 5 Verrechnungskonto G – Steuersatz 25 %	3.459,67	2.886,52	2.083,58

Tz. 6 Verrechnungskonto GmbH – Steuersatz 25 %	1.100,00	1.200,00	1.216,67
---	----------	----------	----------

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen: ...Körperschaftsteuer 2003-2004: Tz. 1,4,5,6

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

In der Niederschrift über die am 22. November 2007 abgehaltene Schlussbesprechung wurde dazu unter Tz. 5 außerdem notiert: *"Verrechnungskonto G Die privat veranlassenden und am VerrKto gebuchten Entnahmen des Gesellschafters sind nicht fremdüblich und stellen verdeckte Ausschüttungen dar. 2003: € 8.915,38 2004: € 7.195,83 2005: € 4.787,10."*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 und setzte die Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Betriebsprüfungsverfahrens im Betrag von 1.750,00 € (2003), 26.588,62 € (2004) und 38.535,76 € (2005) fest. Die allesamt mit 11. Dezember 2007 datierten Bescheide wurden mit Verweis auf die abgabenbehördliche Prüfung und die in der Niederschrift bzw. im BP-Bericht dazu angeführten Feststellungen begründet.

Des Weiteren erließ das Finanzamt auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung Bescheide vom 11. Dezember 2007 betreffend die Heranziehung zur Haftung gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für Kapitalertragsteuer hinsichtlich der Jahre 2003, 2004 und 2005, mit denen die Abgabe unter begründendem Verweis auf den Prüfungsbericht jeweils in Höhe von 4.758,67 € (2003), 4.281,01 € (2004) und 3.489,24 € (2005) festgesetzt wurde.

Auf Basis der Körperschaftsteuerveranlagung für 2005 erging weiters der mit 11. Dezember 2007 datierte Bescheid betreffend die Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2008 und Folgejahre mit einem Betrag von 43.930,77 € (um 14 % erhöhte Abgabenschuld für 2005 von 38.535,76 €).

Mit Schriftsatz vom 10. Jänner 2008 erhob die Bf. Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005,

betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2008 und Folgejahre und betreffend Kapitalertragsteuer für 2003 bis 2005 und führte aus, der Anstieg des Verrechnungskontos G sei zu Unrecht als verdeckte Gewinnausschüttung dazugerechnet worden. Es handle sich bei den Verbuchungen auf diesem Konto um Geschäftsfälle, die einem Fremdvergleich standhalten würden, es sei nur auf die übliche Verzinsung verzichtet worden. Der Steuerpflichtige sei aber bereit, dies nachzuholen. Es werde daher ersucht, den Anstieg des Saldos nicht als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, sondern den Gesamtbetrag mit 3 Prozent zu verzinsen.

Ergänzend legte die Bf. mit Schreiben vom 4. Februar 2008 Ausdrücke des mit "Verrechnungskonto GF-Bezug" titulierten Kontos vor, auf dem die monatlichen Geschäftsführerbezüge der berufungsgegenständlichen Jahre 2003 bis 2005 buchmäßig erfasst sind. Der Saldo des Verrechnungskontos betrug zum jeweiligen Bilanzstichtag € 0,00.

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung Stellung und führte im Schreiben vom 27. Februar 2008 aus, dass es sich bei den nachgereichten Ausdrücken aus der Buchhaltung um jenes Konto handle, auf dem die laufenden Geschäftsführerbezüge und Auszahlungen verbucht worden seien, der Saldo am Jahresende sei jeweils ausgeglichen. Der Anstieg des Verrechnungskontos sei aber dadurch nicht erklärt. Fremdübliche Buchungen, welche laut Berufungsschreiben den Anstieg des Verrechnungskontos verursacht hätten, seien bis dato nicht näher bezeichnet worden. Eine Darstellung der Buchungen, welche zum Anstieg geführt hätten, sowie eine Untermauerung der Fremdüblichkeit dieser Buchungen durch Vorlage geeigneter Belege sei bis dato nicht erfolgt. Die Buchungen als Forderungen gegenüber dem Gesellschafter - Geschäftsführer würden eine Fremdüblichkeit der Geschäftsfälle ausschließen. Vorteilsgewährungen mit der bloßen Verbuchung auf dem Verrechnungskonto stellten verdeckte Ausschüttungen dar. Eine betreffende Vereinbarung, welche einem Fremdvergleich standhalte, könne dadurch nicht ersetzt werden. Es sei keine schriftliche Vereinbarung zu diesem Verrechnungskonto vorgelegt worden.

In der Gegenäußerung vom 7. November 2008 stellte die Bf. erneut klar, dass der Gesellschafter G sehr wohl bereit sei, Zinsen für das Darlehen zu bezahlen bzw. die Beträge, die den Anstieg des Gesellschafterkontos bewirkt hätten, zurückzuzahlen. Durch diese mündliche Zusage sei nun sehr wohl eine Fremdüblichkeit gegeben. Wenn auch der formale Akt (Vorhandensein eines Darlehensvertrages) nicht gegeben sei, sei der wahre wirtschaftliche Gehalt, der der Abgabebemessung zu Grunde liege, nämlich der Wille des Abgabepflichtigen, eindeutig so zu interpretieren, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, in der hier maßgebenden Fassung, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wird eine Wiederaufnahme von Amts wegen verfügt, so liegt eine Ermessensentscheidung vor, bei deren Fällung die Richtlinien des § 20 BAO maßgebend sind. Danach ist das Ermessen unter Bedachtnahme auf die Billigkeit, also die Parteiinteressen (etwa Prinzip der Rechtssicherheit oder der Verhältnismäßigkeit der Wiederaufnahme) und auf die Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit und Rechtsrichtigkeit der Besteuerung auszuüben (siehe Schimetschek, FJ 1988 und die dort angeführte Literatur und Rechtsprechung).

Im konkreten Fall stützte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 auf die zu dieser Abgabenart unter Tz. 1,4,5, und 6. getroffenen Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht.

Auf Seite 3 des Prüfberichtes vom 27. November 2007 wurde übersichtlich und nachvollziehbar dargestellt, dass sich die genannten Feststellungen im folgenden Ausmaß erhöhend auf den Bilanzgewinn der Jahre 2003 und 2004 ausgewirkt haben:

Tz. 4: verdeckte Ausschüttung wegen unterbliebener Verzinsung des Verrechnungskontos KE in Höhe von 597,00 € (2003) und 583,48 € (2004)

Tz. 5: verdeckte Ausschüttung wegen unterbliebener Verzinsung des Verrechnungskontos G in Höhe von 1.463,63 € (2003) und 1.463,63 € (2004)

Tz. 6: verdeckte Ausschüttung wegen unterbliebener Verzinsung des Verrechnungskontos GmbH in Höhe von 3.300,00 € (2003) und 3.600,00 € (2004)

Diese Feststellungen (fehlende Verzinsung) wurden aber von der Bf. nicht angefochten und vermögen daher schon allein die erfolgte Wiederaufnahme der diesbezüglichen Verfahren zu rechtfertigen. Schließlich ist der tatsächliche Umstand der fehlenden Verzinsung der Verrechnungskonten nicht bereits in den eingereichten Steuererklärungen offengelegt worden, sondern erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommen und war als Wiederaufnahmegrund auch geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Darüber hinaus beläuft sich die daraus resultierende Gesamtauswirkung auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Vorbescheid von 58.562,62 € (2003) bzw. 131.689,42 € (2004) auf 5.360,63 € (2003) und 5.647,11 € (2004) und beträgt daher in Relation zu diesen nahezu 10 Prozent (2003) bzw. 4,2 Prozent (2004), weshalb der Wiederaufnahmegrund nicht als bloß geringfügig zu betrachten ist und auch das von der Behörde ausgeübte Ermessens zu Gunsten des öffentlichen Interesses an der richtigen und gleichmäßigen Abgabenfestsetzung nicht als rechtswidrig erachtet werden kann. Gegenteiliges wurde auch vom Bf. letztlich nicht behauptet.

Die Wiederaufnahme der strittigen Verfahren erweist sich somit bereits im Hinblick auf die vom Finanzamt zur Begründung der Wiederaufnahme in den Tz. 4, 5 und 6 des Betriebsprüfungsberichtes dargelegten Umstände als zulässig.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuer für 2003 bis 2005

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 (hier und in der Folge jeweils in der Fassung des Beschwerdezeitraumes) 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.

Zufolge § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Inländische Kapitalerträge liegen zufolge § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Kapitalertragsteuer 25%.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist nach § 95 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge.

Durch die Bestimmung des § 8 Abs. 2 EStG 1988 soll sichergestellt werden, dass nur jener Gewinn einer Körperschaft ausgewiesen wird, der sich aus rein betrieblich veranlassten Vermögensveränderungen ergibt. Zuwendungen und Vermögensvorteile, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, dürfen daher die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet sind (siehe VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, 0068).

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind jede außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckten Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. VwGH 31.5.2006, 2003/13/0015 und 0016, mit weiteren Nachweisen).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist, dass die Zuwendungen von Vermögensvorteilen ihrer äußeren Erscheinungsform nach zwar nicht unmittelbar als Einkommensverteilung zu erkennen sind, ihre Ursache aber dennoch in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung begründet liegt.

Verdeckte Ausschüttungen sind demnach alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft etwa einem Gesellschafter nur deshalb gewährt, weil er ihr Beteiligter ist und die sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde.

Diese Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt. Zu überprüfen ist dabei, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre. Diese Tatfrage ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (vgl. VwGH 10.7.1996, 95/15/0181).

Um von einer verdeckten Ausschüttung zu sprechen, muss daher zusammenfassend eine auf eine Nahebeziehung zur Körperschaft zurückzuführende Zuwendung eines geldwerten Vorteils etwa an den Gesellschafter gegeben sein, die das objektive Tatbild einer Bereicherung des Empfängers zu Lasten der Körperschaft erfüllt und auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der zuwendenden Körperschaft (subjektives Tatbild) basiert.

In den Bilanzen der beschwerdegegenständlichen Jahre ist unter dem Aktivposten "Sonstige Forderungen" ein gegenüber dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer G bestehendes und mit dessen Namen betitelter Verrechnungskonto ausgewiesen, das jeweils gegenüber dem Vorjahr einen Saldoanstieg von 8.915,38 € (2003), 7.195,93 € (2004) und 4.787,10 € (2005) aufweist.

Strittig ist allein, ob die nicht aufwandswirksam verbuchten Saldoanstiege als Vorteilszuwendungen ohne erkennbaren Rechtsgrund an den Gesellschafter-Geschäftsführer und damit als verdeckte Ausschüttungen an diesen zu beurteilen sind.

Mit der Frage, ob Vermögensabflüsse aus dem Gesellschaftsvermögen auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden können, hat sich der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise im Erkenntnis vom 31.3.1998, 96/13/0121, auseinandergesetzt und dazu klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und deren Gesellschafter-Geschäftsführer 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 empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann und von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss.

Die Bf. führte zwar in der Berufungsschrift vom 10. Jänner 2008 ins Treffen, es handle sich um einem Fremdvergleich standhaltende Geschäftsfälle, vermochte jedoch im Ergebnis weder, die behaupteten Rechtsgeschäfte konkret zu erläutern, noch ihr Vorbringen durch Vorlage von vertraglichen Regelungen oder Belegen nachweislich untermauern.

Wie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zutreffend ausgeführt worden ist, war auch der Ausdruck des Verrechnungskontos "GF-Bezug" nicht geeignet, den jährlichen Saldoanstieg des im Rechnungsabschluss unter dem Titel "G"

ausgewiesenen Verrechnungskontos zu erklären, zumal dort sämtliche Zahlungen ergebnisneutral verbucht worden sind.

Wenn die Bf. in einem weiteren Schritt den Anstieg des Gesellschafterkontos mit einer Darlehensgewährung an den Geschäftsführer zu begründen sucht, so kann ihr dies bei der gegebenen Sachlage dennoch nicht zum Erfolg verhelfen.

Zwar setzt die für Darlehensvereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern erforderliche Publizität nicht zwingend die Schriftform voraus, doch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Die Wahl der Schriftform und die Einhaltung zivilrechtlicher Formvorschriften sind ein Indiz für den Abschluss und die tatsächliche Durchführung einer Vereinbarung. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

So verlangt der Verwaltungsgerichtshof, dass Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten müssen, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann und von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen ist (vgl. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011). Die Beurteilung eines Darlehensvertrages für steuerliche Zwecke hat dabei stets nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen. Die Hingabe von Geldbeträgen an den Anteilsinhaber kann etwa dann zur Nichtanerkennung als Darlehensvertrag führen, wenn kein bestimmter bzw. annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin und keine Zinsfälligkeiten vereinbart oder kein bestimmter Kreditrahmen festgelegt wurden und daher eine Rückzahlung des Darlehens von vornherein als nicht gewollt zu betrachten ist (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079 oder 14.4.1993, 91/13/0194).

Im Beschwerdefall hat die Bf. das Vorliegen von Vereinbarungen über Kreditrahmen, Zinsen Rückzahlungstermin oder Sicherheiten bereits im Zeitpunkt der Entnahmen nicht einmal behauptet. Diese Vorgangswiese entspricht aber keineswegs einem üblichen Darlehensgeschäft zwischen Fremden. Die Betriebsprüfung gelangte daher im Hinblick auf das Fehlen der erhöhten Erfordernisse für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern zutreffend zu dem Schluss, dass es sich bei den Geldentnahmen nicht um ein fremdübliches Vertragsverhältnis mit Rückzahlungsabsicht gehandelt hat.

Ohne Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die erstmals im Berufungsschriftsatz geäußerte Rückzahlungsbereitschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers, da verdeckte Ausschüttungen nach Ablauf des jeweiligen Jahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden können und eine Rückzahlung bis zum Bilanzstichtag nicht erfolgt ist (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153). Die nachträgliche Rückzahlungsabsicht ändert daher im Beschwerdefall nichts daran, dass die jährlichen Zuwächse auf dem Verrechnungskonto im Zeitpunkt der Zuwendung auf keinem erkennbaren Rechtsgrund

basieren, sondern dem Betriebsvermögen der Bf. entzogene Vermögenswerte darstellen, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer als nicht rückzuzahlende Entnahmen nur aufgrund seiner Anteilsinhaberschaft zugewendet worden sind und insofern das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung im Sinne der Bereicherung eines Gesellschafters zu Lasten der Körperschaft erfüllen.

Die für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zudem maßgebende subjektive Vorteilsgewährungsabsicht kann im gegenständlichen Fall aus der Duldung der entstandenen Vermögensminderung insofern geschlossen werden, als der durch rechtsgrundlose Vorteilsgewährung an den Alleingesellschafter und Geschäftsführer entstandene Anstieg des Verrechnungskontos für die Bf. bzw. deren Vertreter zwar erkennbar war, bis zum Bilanzstichtag aber dennoch nichts unternommen worden ist, um den erkannten Vorteil rückgängig zu machen bzw. das Verrechnungskonto auszugleichen.

Vor dem Hintergrund der vorigen Ausführungen wurden die jährlichen Zuwächse der in den Bilanzen der Jahre 2003, 2004 und 2005 ausgewiesenen Verrechnungsforderungen gegenüber dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer G zu Recht als verdeckte Ausschüttung an diesen gewertet.

Der Anstieg des Verrechnungskontos von 8.915,38 € (2003), 7.195,93 € (2004) und 4.787,10 € (2005) wurde daher zulässigerweise gewinnmindernd ausgebucht und der so entstandene Aufwand gleichzeitig außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer dem Bilanzgewinn hinzugerechnet.

Dem Gesellschafter im Zeitpunkt der Bereicherung durch Überlassung von Kapital zugeflossene verdeckte Ausschüttungen zählen zu den inländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988, die nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 i.V.m. § 95 Abs. 2 EStG 1988 bei diesem als Schuldner kapitalertragsteuerpflichtig sind (siehe VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Weil im Beschwerdefall ist mangels gegenteiliger Willensäußerungen der Bf. davon auszugehen, dass die vorteilsgewährende Körperschaft die Zahlung der Kapitalertragsteuer in Höhe von diesfalls 33,33 % des Nettobetrages der verdeckten Ausschüttung übernimmt, sodass dieser Umstand weiters als Zuwendung an den Gesellschafter und damit als weitere verdeckte Ausschüttung zu werten ist.

Es kann somit dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es die auf die verdeckte Ausschüttung betreffend Saldoanstieg entfallende Kapitalertragsteuer als weitere Vorteilsgewährung betrachtet und bei gleichzeitiger aufwandswirksamer Berücksichtigung der aus diesem Titel resultierenden Kest-Nachforderung im Betrag von 2.971,79 € (2003), 2.398,64 € (2004) und 1.595,70 € (2005) gewinnerhöhend angesetzt hat.

Die Beschwerde war daher puncto Körperschaftsteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 als unbegründet abzuweisen.

Haftung für Kapitalertragsteuer

Wie bereits zum vorigen Beschwerdepunkt angeführt, wird bei inländischen Kapitalerträgen, zu denen nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit.a EStG 1988 (hier und im Folgenden in der gegenständlichen Fassung) auch verdeckte Ausschüttungen als Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben.

Gemäß § 95 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 haftet der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen ist nach der Bestimmung des § 95 Abs. 3 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde weder die betragsmäßige Höhe des Kapitalertragsteuer-Satzes angefochten, noch eine Berechnungsfehler releviert. Die Bf. wendet sich einzig gegen den im Gefolge der Stornierung des jährlichen Zuwachses auf dem Verrechnungskonto erfolgten Ansatz einer verdeckten Ausschüttung zu Gunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Diesbezüglich gelangte das Bundesfinanzgericht auf Grundlage der zum vorigen Berufungspunkt angeführten Überlegungen zu dem Ergebnis, dass der jährliche Anstieg des Verrechnungskontos G nicht als Darlehen an den Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern als privat veranlasste Entnahme durch diesen zu werten ist und dieser damit inklusive der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer eine verdeckte Ausschüttung durch Vorteilsgewährung an den Alleingesellschafter darstellt.

Die in Rede stehenden verdeckten Ausschüttungen in Höhe von 11.887,17 € (2003), 9.594,57 € (2004) und 6.382,80 € (2005) unterliegen daher der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988, die von der Bf. zufolge § 93 Abs. 3 EStG 1988 als ausschüttende Körperschaft einzuheben und abzuführen gewesen wäre.

Da die Bf. ihrer Verpflichtung jedoch nicht nachgekommen ist, wurde sie daher mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zur Haftung der Kapitalertragsteuer im Ausmaß von 25 % der strittigen Bruttovorteilsumwendung, sohin 2.971,79 € (2003), 2.398,64 € (2004) und 1.595,70 € (2005) herangezogen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Jahre 2003, 2004 und 2005 war demnach als unbegründet abzuweisen.

Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2008 und Folgejahre:

Gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 i.d.g.F. sind für die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer die diesbezüglich im Einkommensteuergesetz 1988 normierten Vorschriften sinngemäß anzuwenden.

Die gesetzliche Grundlage für die Vorauszahlungsverpflichtung bei der Körperschaftsteuer findet sich in § 45 EStG 1988. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 in der hier relevanten Fassung hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

-Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.

-Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Der angefochtenen Festsetzung der Vorauszahlungen wurde entsprechend der gesetzlichen Bestimmungen als Ausgangswert für die Berechnung die mit Bescheid vom 11. Dezember 2007 festgesetzte Körperschaftsteuerschuld für das letztveranlagte Jahr 2005 in Höhe von von 38.535,76 € zu Grunde gelegt.

Das Beschwerdevorbringen hinsichtlich der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2008 und Folgejahre richtet sich einzig gegen die im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung 2005 erfolgte Annahme einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer im Zusammenhang mit der jährlichen Anwachsung des zugehörigen Verrechnungskontos. Da der für die Ermittlung der Höhe der Vorauszahlungen maßgebliche Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 infolge Abweisung der dagegen eingebrachten Beschwerde keine Änderung erfährt, ist auch der angefochtene Vorauszahlungsbescheid für 2008 nicht abzuändern, zumal gegen die festgesetzte Höhe des Betrages für 2008 und Folgejahre sonst keine gesonderten Einwände erhoben worden sind. Insbesondere sind keine Umstände vorgebracht worden bzw. hervorgekommen, die unter Zugrundelegung der Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides eine Herabsetzung der Vorauszahlungen wegen Verminderung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses für 2008 und Folgejahre gerechtfertigt hätten.

Die Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2008 und Folgejahre wurden daher zu Recht auf Basis der mit Bescheid vom 11. Dezember 2007 festgesetzten und gem. § 24 Abs. 3 KStG 1998 i.V. m. § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 14 % erhöhten Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 im Betrag von 43.930,77 € festgesetzt.

Die Berufung war infolgedessen in diesem Punkt abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision gründet sich darauf, dass die hier ausschließlich zu erörternde Rechtsfrage, ob Zuwächse auf dem Gesellschafterverrechnungskonto bei Nichtvorliegen fremdüblicher Vereinbarungen verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter begründen können, bereits vom Verwaltungsgerichtshof beantwortet worden ist und die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes mit der dazu ergangenen und oben zitierten Rechtsprechung (insbesondere VwGH 31.7.2002, 98/13/0011 und 14.4.1993, 91/13/0194) im Einklang steht.

Wien, am 9. Mai 2014