

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch JUPITER Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992, 1993 und 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992, 1993 und 1994 beträgt € 41.497,57 (S 571.019,00).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Juli 1972 gegründet und am 4. August 1972 im Firmenbuch eingetragen. Geschäftsführer der Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum war Ing. Helmut E.. Im Jahr 1992 wurden Ing. Helmut E. die von Anna E. gehaltenen Anteile an der Bw. eingeworben. Mit Annahmeerklärung vom 15.12.1992 hat Ing. Helmut E. die Gesellschaftsanteile von Richard W. erworben. Ab diesem Zeitpunkt war Ing. Helmut E. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der Bw..

Am 24.4.1995 ist beim Finanzamt für Körperschaften (nunmehr Finanzamt für den 23. Bezirk) eine Sachverhaltsbekanntgabe von Silvia K. eingelangt, laut welcher im Rechenwerk der Bw. nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen in erheblichem Umfang, zur Beschaffung von Schwarzgeld, erfasst worden wären.

Aufgrund dieser Sachverhaltsbekanntgabe wurde vom Veranlagungsreferat eine Betriebsprüfung bei der Bw. angeregt, mit welcher am 23. November 1995 begonnen wurde. Die Betriebsprüfung umfasste vorerst den Zeitraum 1992 bis 1993 und wurde in weiterer Folge auf die Jahre 1994 und 1995 ausgedehnt.

Von der Bw. wurde zu Prüfungsbeginn eine mit 23. November 1995 datierte Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet, laut welcher Silvia K. bei der Bw. beschäftigt gewesen sei und laufend unberechtigterweise Beträge zu ihrem persönlichen Vorteil aus der Kasse entnommen oder mittels Banküberweisung vorgenommen habe.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Bw. in den Jahren 1992 bis 1995 ein Verrechnungskonto Gesellschafterdarlehen geführt habe, auf welchem Forderungen der Bw. gegenüber dem Gesellschaftergeschäftsführer Ing. Helmut E. ausgewiesen seien. Die Darlehensforderungen seien durch Entnahmevergänge entstanden, die man als "a conto Zahlungen" verbuchte habe. Die den Entnahmebuchungen zugrunde liegenden Belege seien nicht auffindbar gewesen. Die Forderung gegenüber Ing. Helmut E. sei verzinst worden. Die Zinsen seien nicht bezahlt, sondern auf dem Konto sonstige Forderungen verbucht worden. Ein schriftlicher Darlehensvertrag sei nicht abgeschlossen worden.

Da es für die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Entnahmen keine schriftliche Vereinbarung betreffend Rückzahlung, Besicherung, Verzinsung etc. gegeben habe und für die auf diesem Konto verbuchten "a conto Zahlungen" zudem keine Belege aufliegen würden, wurde von der Betriebsprüfung die Ansicht vertreten, dass das Verrechnungskonto aufzulösen sei. Die Zinsen für das Verrechnungskonto seien erlöswirksam auszubuchen. Die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Entnahmen seien als verdeckte Ausschüttungen an Ing. Helmut E. anzusehen.

Aufgrund der oben angeführten und weiterer nicht verfahrensgegenständlicher Feststellungen verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1992 bis 1993 und erließ den Prüfungsfeststellungen folgende Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1992 bis 1995. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 30. Dezember 1997 wurde der Bw. weiters Kapitalertragsteuer von € 41.497,57 (S 571.019,00) für den Zeitraum 1992 bis 1994 vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 9.2.1998 hat die Bw. gegen den am 16.1.1998 zugestellten Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Über die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1994 wurde mit der Teilerledigung vom 17. März 2000 abgesprochen, weshalb auf die diesbezüglich getroffenen Feststellungen und auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen in weiterer Folge nicht mehr eingegangen wird.

Betreffend den Haftungs- und Abgabenbescheid wurde in der Berufung ausgeführt, dass das Finanzamt die auf dem Verrechnungskonto Ing. Helmut E. verbuchten Entnahmen als verdeckte Ausschüttung behandelt habe, weil eine schriftliche Vereinbarung betreffend Rückzahlung, Besicherung, Verzinsung etc. der Entnahmen nicht vorliege. Dies sei unrichtig, weil die auf dem Verrechnungskonto Ing. Helmut E. verbuchten Entnahmen nicht Ing. Helmut E. zugeflossen, sondern wie bereits in der Selbstanzeige vom 23. November 1995 dargelegt durch eine Angestellte veruntreut worden seien. Die Ausführungen in der Selbstanzeige vom 23. November 1995 wurden in der Berufung wie folgt wiedergegeben:

Silvia K. sei vom 9.12.1986 bis zum 31.10.1994 bei der Bw. als Angestellte beschäftigt gewesen. Das Aufgabengebiet von Silvia K. habe die Führung des kompletten Rechnungswesens (Buchhaltung, Lohnverrechnung, Bilanzvorarbeiten), die Kassenführung samt Kassenverwaltung, die Abwicklung des Geldverkehrs mit den Banken, das Personalwesen und diverse Sekretariatstätigkeiten umfasst. Diese Tätigkeiten seien von Silvia K. vollkommen selbständig ausgeübt worden und habe diese das volle Vertrauen des Geschäftsführers Ing. Helmut E. gehabt.

Anlässlich einer im Herbst 1994 veranlassten Überprüfung des Rechnungswesens, insbesondere des Verrechnungskontos Ing. Helmut E. sei festgestellt worden, dass Silvia K. laufend unberechtigterweise Beträge zu ihrem persönlichen Vorteil aus der Kasse entnommen oder mittels Banküberweisung vorgenommen habe. Diese Entnahmen seien entweder auf dem Gesellschafterverrechnungskonto Ing. Helmut E. oder als Betriebsausgabe verbucht worden, wodurch Ing. Helmut E. oder die Bw. geschädigt worden wären.

Silvia K. sei von Ing. Helmut E. - im Beisein des Rechtsanwaltes Dr. Herbert M. - zur Rede gestellt worden und sei dieser eine Einigungsmöglichkeit betreffend die Schadenswiedergutmachung angeboten worden. Silvia K. habe von der Möglichkeit der Schadenswiedergutmachung nicht Gebrauch gemacht und das Dienstverhältnis mit 31.10.1994 von sich aus aufgekündigt.

Hinsichtlich dieser Vorgänge sei vom Rechtsbeistand der Bw. bei der Wirtschaftspolizei Strafanzeige erstattet und am 2.10.1997 beim Arbeits- und Sozialgericht Wien gegen Silvia K. eine Widerklage über einen Betrag von S 2.851.858,73 eingebracht worden. Weiters sei ein Subsidiarantrag eingebracht worden, wobei das diesbezügliche Verfahren noch anhängig sei.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ergebe sich laut Berufung eindeutig, dass Ing. Helmut E. persönlich keine Zahlungen über das Verrechnungskonto erhalten habe und somit auch der Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung nicht vorliege, sodass die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer nicht gerechtfertigt sei.

Diesem Umstand Rechnung tragend sei im Zuge der Bilanzerstellung 1996 der von Silvia K. veruntreute Betrag vom Verrechnungskonto Ing. Helmut E. auf ein gesondertes Forderungskonto Silvia K. umgebucht worden.

Der Bw. sei nicht verständlich, dass das Finanzamt in ein schwebendes Verfahren eingreife und auf reine Vermutungen hin Steuervorschreibungen erlasse. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre vorerst der Ausgang des Strafverfahrens abzuwarten und nach Abschluss desselben über eine allfällige Steuerpflicht zu entscheiden gewesen.

In der Berufung wurde beantragt, den Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994 aufzuheben und die Einhebung der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer sowie des davon festgesetzten Säumniszuschlages bis zur Entscheidung über die vorliegenden Berufung auszusetzen.

Mit Schriftsatz vom 6. März 1998 wurde von der Betriebsprüfung zur Berufung Stellung genommen. In der Stellungnahme wurde ausgeführt, dass das Verrechnungskonto Ing. Helmut E. seit den 80er Jahren bestanden habe, wobei sich 1990 der bis dahin bestehende Saldo zugunsten von Ing. Helmut E. in einen Saldo zugunsten der Bw. gewandelt habe. Im Jahr 1991 hätten die Forderungen der Bw. gegen Ing. Helmut E. S 238.793,90 betragen. In den Jahren 1992 und 1993 seien diese auf S 663.749,89 bzw. S 1.519.232,70 angewachsen. Die Forderungen seien in beiden Jahren verzinst worden. Die Verantwortung von Ing. Helmut E., wonach ihm das Anwachsen des Verrechnungskontos nicht aufgefallen sei, erscheine daher aus der Sicht eines ordentlichen Kaufmannes nicht glaubwürdig, da Ing. Helmut E. auch

die Bilanzen unterschrieben habe. Die Bilanz 1992 sei im April 1994 und die Bilanz 1993 im Juli 1994 beim Finanzamt eingereicht worden.

Laut Betriebsprüfung hätten bereits bei Umschlagen des Saldos im Jahr 1990 Vereinbarungen betreffend Rückzahlung, Besicherung und Verzinsung der gegen Ing. Helmut E. bestehenden Forderungen getroffen werden müssen, da an die Anerkennung solcher Vereinbarungen zwischen einem die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und der GmbH ebenso strenge Maßstäbe anzulegen seien, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Vereinbarungen müssten von vornherein klar sein und einem Fremdvergleich standhalten.

Der Umstand, dass die Forderungen der Bw. gegenüber Ing. Helmut E. verzinst worden seien, halte einem Fremdvergleich nicht stand, da einem fremden Dritten Geldbeträge in maßgeblichem Umfang ohne schriftliche Vereinbarung betreffend die Rückzahlungsmodalitäten, Besicherung und Verzinsung nicht gewährt worden wären. Die Verzinsung des Verrechnungskontos deute überdies darauf hin, dass sich Ing. Helmut E. der Aushaftungen auf seinem Verrechnungskonto bewusst gewesen sei, da die Aushaftungen wohl kaum verzinst worden wären, wenn er das Geld nicht bekommen hätte. Ing. Helmut E. hätte vielmehr bereits bei Verdacht der Veruntreuung durch Silvia K. eine Forderungen an diese einstellen müssen. Da in der Berufung keine neuen Tatsachen vorgebracht worden seien, wurde von der Betriebsprüfung angeregt diese als unbegründet abzuweisen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juli 1998 wurde die Berufung gegen den Haftungs- und Angabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1994 als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde damit begründet, dass das Vorbringen, wonach die auf dem Verrechnungskonto Ing. Helmut E. verbuchten Entnahmen in Wahrheit nicht Ing. Helmut E. zugeflossen, sondern von einer Angestellten veruntreut wurden, nicht geeignet sei die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zu entkräften, da das Verrechnungskonto "Gesellschafterdarlehen" schon seit den 80er Jahren bestanden habe und seit 1990 einen Saldo zugunsten der Bw. aufweise, welcher in weiterer Folge immer weiter angewachsen sei.

Die erfolgte Verzinsung des Verrechnungskontos lasse es zudem unwahrscheinlich erscheinen, dass dem Geschäftsführer, wie in der Berufungsschrift vorgebracht, die Entnahmen nicht aufgefallen seien, zumal dieser die Bilanzen auch unterschrieben habe.

Dazu sei laut Berufungsvorentscheidung auszuführen, dass der Geschäftsführer hinsichtlich der Ausübung seiner Funktion (zu der auch die Überwachung der Angestellten zähle) die volle Verantwortung trage und bei Fehlverhalten vom Willensbildungsorganen ( d. h. der General-

versammlung) zur Verantwortung herangezogen werden könne. D. h. im Regelfall werde die Geschäftsgebarung durch Buch- oder Rechnungsprüfer geprüft und der Geschäftsführer von der Generalversammlung entlastet. Unter der Voraussetzung, dass dies so vollzogen werde, gehe die Verantwortung auf die Generalversammlung und in der Folge auf die Gesellschafter über. Würden daher Unregelmäßigkeiten in der Gebarung der Gesellschaft geduldet, so seien etwaige später festgestellte verdeckte Ausschüttungen den Gesellschaftern im Ausmaß ihrer Beteiligung zuzurechnen.

Bei einer Einmanngesellschaft wäre es daher umso mehr erforderlich die Gebarung laufend zu überprüfen bzw. zu überwachen, weil die volle Verantwortung beim Gesellschafter-Geschäftsführer läge und nicht auf etwaige Angestellte abgewälzt werden könne.

Da die Entnahmen nicht betrieblich bedingt gewesen seien, Rückzahlungsvereinbarungen (schriftlicher Darlehensvertrag, Vereinbarungen über Rückzahlungsmodalitäten, Verzinsung, Besicherung etc. ) nicht vorgelegen seien, einem dritten Fremden die Geldbeträge nicht ohne weiteres gewährt worden wären und die in der Berufungsschrift vorgebrachte Unkenntnis des Gesellschafter-Geschäftsführers über die Entnahmen aufgrund obiger Ausführungen unbeachtlich sei, sei die Berufung abzuweisen gewesen.

Mit Schriftsatz vom 19.8.1999 wurde von der Bw. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie der Antrag auf Aussetzung eines Betrages von S 665.903,00 gestellt. Der Vorlageantrag wurde damit begründet, dass sich die Bw. mit der im Bescheid gegebenen Begründung inhaltlich nicht einverstanden erklären könne. Ein darüber hinausgehendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Das Strafverfahren Silvia K. und das Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien bzw. dem Oberlandesgericht Wien wurde gemäß den vorliegenden Unterlagen wie folgt erledigt:

### **Strafverfahren**

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sind Unterlagen aus dem Straftat Silvia K., darunter ein Sachverständigengutachten betreffend die der Silvia K. vorgeworfenen Malversationen, abgelegt.

Laut Gutachten werde Silvia K. vorgeworfen, im Zeitraum 1.10.1991 bis 30.9.1994 insgesamt S 2.848.860,22 für private, nicht betriebliche Zwecke aus der Kasse entnommen zu haben, wobei diese Entnahmen zum Teil als Akontozahlungen auf dem Verrechnungskonto von Ing. Helmut E. verbucht (S 1.579.860,00) und zum Teil mittels Fremdbelegen buchhalterisch erfasst worden seien (S 1.269.000,22).

Der Gutachter kommt zu dem Schluss, dass sich aus den umfangreichen Kassenbelegen bzw. –aufzeichnungen nicht eindeutig ableiten lasse, dass die belegten Ausgaben für Bewirtung und Geschenke, Dienstleistungen und Reisen nicht betrieblich veranlasst seien bzw. ihre Behandlung als Betriebsausgabe nicht, wie von Silvia K. behauptet, auf Weisung von Ing. Helmut E. geschehen sei.

Insbesondere sei fraglich, wieso die Akontozahlungen Ing. Helmut E., die ja dessen persönliches Verrechnungskonto belasten und - wenn keine Belege vorgelegt werden - zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen, von diesem über rund drei Jahre nicht geprüft bzw. beanstandet worden seien und so ein behaupteter Fehlbetrag (Forderung der Gesellschaft) von rd. 1,58 Mio. überhaupt entstehen habe können.

Das Strafverfahren gegen Silvia K. wurde eingestellt. Der Subsidiarantrag der Bw. abgewiesen.

### **Arbeits- und Sozialgericht Wien / Oberlandesgericht Wien**

Silvia K. hat am 9. Jänner 1995 beim Arbeits- und Sozialgericht Wien eine Klage eingebracht mit welcher S 50.000,00 aus der Beendigung ihres Dienstverhältnisses mit der Bw. geltend gemacht wurden. Von der Bw. wurde das Klagebegehren der Höhe nach mit S 49.000,00 netto außer Streit gestellt und mit der Begründung, dass Silvia K. unberechtigte Entnahmen aus der Firmenkassa getätigt habe, der Betrag von S 2.851.858,73 bis zur Höhe der Klagsforderung kompensando eingewendet.

Mit Teilurteil vom 11. April 1997 wurde dem Klagebegehren von Silvia K. mit S 49.000,00 netto stattgegeben. Die Entscheidung über die eingewendete Gegenforderung und über die Prozesskosten wurde der Endentscheidung vorbehalten.

Mit Widerklage, eingelangt beim Arbeits- und Sozialgericht Wien am 8. Oktober 1997 wurde von der Bw. die Bezahlung des Betrages von S 2.851.858,73 durch Silvia K. begehrt und vorgebracht, dass Silvia K. bei der Bw. mit der Buch- und Kassaführung betraut gewesen sei und unter den Kassaausgaben Zahlungen an Ing. Helmut E. verbucht habe, die dieser nie erhalten habe. Von Silvia K. seien auch Ausgaben verbucht worden, die weder von Ing. Helmut E. noch von anderen Mitarbeitern der Bw. veranlasst worden seien oder diesen zugekommen wären. Es habe sich durchwegs um Ausgaben gehandelt, die dem privaten Bereich von Silvia K. zuzuordnen seien. Insgesamt seien nach Überprüfung der Kassabücher und Belege der Jahre 1991 bis 1994 von Silvia K. Entnahmen in Höhe des Klagsbetrages unberechtigt getätigt worden. Silvia K. habe Mitarbeiter der Bw. täglich für private Einkäufe zu den Firmen Meinl und Billa geschickt und die Rechnungen in die Kassa gelegt. Metro Rechnungen der Silvia K.

und durch Mitarbeiter bezahlte Essensrechnungen seien in die Kassa genommen worden. Seitens der Bw. gekaufte Meinel-Gutscheine im Betrag von S 22.250,00 habe Silvia K. für sich und Freunde verwendet. Weiters habe Silvia K. die Rechnung für eine Schwimmbadpumpe im Betrag von S 22.400,00 verbucht, obwohl weder Ing. Helmut E. noch ein andere Mitarbeiter der Bw. ein Schwimmbecken besäßen. Dasselbe gelte für den Ankauf und die Verrechnung eines Staubsaugers. Mitarbeiter des Unternehmens, aber auch Ing. Helmut E. und Familienmitglieder seien zu Weihnachten und Geburtstagen reichlich beschenkt worden, wobei Silvia K. die Geschenke über die Firmenkassa verbucht habe. Es sei auch öfter vorgekommen, dass Silvia K. Ausgaben für sich und ihren Mann als Geschenke für Mitarbeiter und Kunden tituliert habe, ohne dass diese die Geschenke tatsächlich erhalten hätten.

Silvia K. hätte Mitarbeiter dazu veranlasst, fingierte Honorarnoten für Schreibarbeiten-, Putz- oder sonstige Büroarbeiten zu unterfertigen oder von Bekannten unterfertigen zu lassen. Die Honorare von S 50.000,00 seien von Silvia K. aus der Kassa entnommen worden. Weiters habe Silvia K. Mitarbeiter der Bw. dazu gebracht, Dienstreiseabrechnungen zu unterschreiben, obwohl diese keine Reisen unternommen hätten. Die abgerechneten Beträge seien von Silvia K. aus der Kasse entnommen worden. Mindestens zweimal wöchentlich habe Silvia K. Verwandte oder Bekannte in Restaurants eingeladen und die Rechnungen, versehen mit fingierten Kundennahmen, in die Kassa eingelegt. Signifikant wäre der Betrag der Entnahmen in den Jahren 1990 und 1991 angestiegen. Im Jänner 1990 habe Silvia K. eine Liegenschaft erworben und ein Haus darauf errichten lassen. Auf den Liegenschaftsanteilen wären Pfandrechte von insgesamt ca. S 2,4 Millionen einverleibt worden. In den Jahren 1993 und 1994 habe Silvia K. wöchentlich S 30.000,00 vom Firmenkonto bei der Volksbank beheben lassen und diese Behebungen mit dem Geldbedarf von Ing. Helmut E. begründet. Dieser habe die Beträge jedoch nie erhalten. Tatsächlich habe sich Silvia K. das Vertrauen von Ing. Helmut E. erschlichen. Ing. Helmut E. habe aus der Kassa nur Geld entnommen, wenn er einen von ihm unterschriebenen Beleg über den entnommenen Betrag in der Kassa zurückgelassen habe. Silvia K. habe die Belege gegen einfache handgeschriebene Zettel ausgetauscht. Aufgrund des Vertrauens von Ing. Helmut E. zu Silvia K. seien deren Malversationen bis zum Ende des Dienstverhältnisses nicht bekannt gewesen und erst im Laufe der Jahre danach, im Rahmen einer sukzessiven Überprüfung der Buchhaltung aufgefallen.

Von Silvia K. wurde das Vorbringen der Bw. in der Widerklage bestritten und eingewandt, dass sie mit Wissen und Willen von Ing. Helmut E. Rechnungen über diverse, nicht der Bw. zuordenbare Anschaffungen oder Konsumationen in die Buchhaltung aufgenommen habe um so Ing. Helmut E. die unversteuerte Privatentnahme der diversen Rechnungsbeträge zu



ermöglichen. Ing. Helmut E. habe Silvia K. auch mit der Führung einer Schwarzgeldkasse beauftragt. Die den Rechnungen von betriebsfremden Aufwendungen zu entnehmenden Beträge seien auf Wunsch von Ing. Helmut E. vom Vermögen der Bw. in Abzug gebracht worden und diesem entweder in bar übergeben oder der Schwarzgeldkasse zugezählt worden. Diese Vorgangsweise hätte der Schwarzgeldbeschaffung bzw. der Privatvermögensvermehrung von Ing. Helmut E. gedient. Alle von Silvia K. betreuten Unterlagen und Gegenstände (Buchungsbelege, Rechnungen, Handkassa etc.) wären stets unverschlossen aufbewahrt worden und seien damit der jederzeitigen Verfügung und Kontrolle des Geschäftsführers zugänglich gewesen. Die Geschäftsgebarung von Silvia K. sei zudem einer weiteren Überprüfung durch die vom steuerlichen Vertreter der Bw. firmenextern durchgeführte Buchungskontrolle unterlegen.

Es sei zutreffend, dass eine auf S 22.400,00 lautende Rechnung über die Anschaffung einer Schwimmbadpumpe durch Silvia K. Eingang in die Buchhaltung der Bw. gefunden hätte. Der Rechnungsbetrag sei jedoch nicht von der Bw. sondern von Silvia K. beglichen worden und sei der dem Kaufpreis entsprechende Betrag vom Vermögen der Bw. in das Privatvermögen von Ing. Helmut E. überführt worden. Die Anschaffung eines Staubsaugers sei über Wunsch von Ing. Helmut E. erfolgt und sei dieser dem Haushalt seiner Gattin zugeführt worden. Auch die Geschenksbuchungen hätten der Privatvermögensmehrung von Ing. Helmut E. gedient. Silvia K. habe sich niemals durch Kassaentnahmen bereichert. Ein derartiges Verhalten wäre der Bw. anlässlich durchgeführter Stichproben bei einem ca. achtjährigen Dienstverhältnis mit Sicherheit zur Kenntnis gelangt. Tatsächlich habe die Bw. erst drei Jahre nach Beendigung des Dienstverhältnisses mit Silvia K., den Ersatz des angeblichen Schadens gefordert.

Unrichtig wäre das Vorbringen, wonach Ing. Helmut E. aus der offiziellen Kassa nur gegen Zurücklassen eines, von ihm unterschriebenen Belegs Geldentnahmen getätigt habe. Tatsächlich habe Ing. Helmut E. während des gesamten Dienstverhältnisses von Silvia K. regelmäßig Privatentnahmen aus der offiziellen Kassa getätigt ohne hierfür einen Ausgangsbeleg zu zeichnen. Silvia K. sei daher gezwungen gewesen den nicht nachvollziehbaren Differenzbetrag mittels eines aus der Schwarzgeldkasse zu entnehmenden Betrages auszugleichen. Auch die mehrfache Bitte von Silvia K., die Buchführung nicht durch unquittierte Privatentnahmen zu erschweren, habe daran nichts geändert.

Der Versuch der beklagten Partei darzulegen, dass der Kassaschwund in Verbindung mit der Anschaffung einer Liegenschaft durch Silvia K. stünde, sei ungeheuerlich. Die Liegenschaft sei von Silvia K. und deren Ehegatten durch Ersparnisse sowie durch die Aufnahme von Darlehen im Betrag von S 2.180.000,00 finanziert worden. Inwieweit es Silvia K. und deren Ehegatten

unmöglich gewesen sein solle, mit einem gemeinsamen Einkommen von ca. S 47.000,00 die Kreditverbindlichkeiten von monatlich S 17.000,00 zu bedienen wäre nicht nachvollziehbar.

Mit Urteil vom 17. November 1999 erkannte das Arbeits- und Sozialgericht Wien die Forderung von Silvia K. als mit S 49.000,00 zu Recht bestehend und die Forderung der Bw. von S 2.851.858,73 als nicht zu Recht bestehend, verurteilte unter Einbeziehung des rechtskräftigen Teilurteils vom 11. April 1997 die Bw. zur Bezahlung des Betrages von S 49.000,00 sowie der Prozesskosten von S 299.164,19 und wies das Widerklagebegehren Silvia K. sei schuldig der Bw. S 2.851.858,73 zu bezahlen ab.

Gegen dieses Urteil wurde von der Bw. Berufung an das Oberlandesgericht Wien erhoben. Der Berufung wurde nicht Folge gegeben. Das Oberlandesgericht Wien gelangt aufgrund der gesamten Ergebnisse des Beweisverfahrens, ebenso wie das Erstgericht zur Überzeugung, dass die Darstellung von Silvia K, wonach die Kassenentnahmen der Geldbeschaffung für Ing. Helmut E. gedient hätten, zumindest so wahrscheinlich sei wie die Darstellung von Ing. Helmut E., dass Silvia K. über Jahre unberechtigt Entnahmen in Millionenhöhe getätigt habe und dies Ing. Helmut E. - konfrontiert mit eigenen hohen Privatentnahmen im Zusammenhang mit Akonti für Geschäftsreisen - nie aufgefallen sei.

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

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 wird.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren Erscheinungsform nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056 u. a.).

Gemäß den vorliegenden Unterlagen und den diesbezüglich unwidersprochenen Prüfungsfeststellungen wurde im Rechenwerk der Berufungswerberin ein Verrechnungskonto Ing.

Helmut E. geführt, welches, beginnend mit 1990, eine Saldo zugunsten der Bw. aufweist. Die Forderungen der Bw. gegenüber Ing. Helmut E. haben zu Beginn des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes S 238.793,90 betragen und sind bis zum 31.12.1995 kontinuierlich auf S 2.030.508,86 angewachsen. Das Anwachsen des Forderungssaldos zugunsten der Bw. ist unter anderem auf nicht weiter definierte bzw. nicht belegte "a conto Zahlungen" zurückzuführen. Daneben wurden diverse näher spezifizierte Aufwendungen des Ing. Helmut E. seitens der Bw. beglichen. Die Aushaftungen auf dem Verrechnungskonto wurden verzinst. Die Zinsen wurden nicht bezahlt sondern auf dem Konto "Sonstige Forderungen" verbucht. Eine, die laufende Verrechnung an sich betreffende, Vereinbarung hinsichtlich Rückzahlung, Besicherung, maximale Höhe der Aushaftung etc. wurde nicht abgeschlossen.

Mit (dem vorliegenden Sachverhalt gleichenden) Sachverhalten, wonach Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen Entnahmen tätigen, die nicht auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden können, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt befasset hat (VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; VwGH 15.3.1995, 94/13/0249, VwGH 31.3.1998; 96/13/0121 u.a.). In diesem Zusammenhang wurde vom Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass an die Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschafter, zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu legen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der Beträge die der Gesellschafter von der Gesellschaft erhalten hat nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang auch ausgesprochen, dass die bloße Verbuchungen von Zuwendungen an einen 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. Weiters wurde im gegebenen Zusammenhang auch klargestellt, dass sich die Bedenken gegen die Ernstlichkeit der Rückzahlungsabsicht bei fremdunüblich gewährten Zuwendungen durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften lassen.

Unter Berücksichtigung der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wäre demnach im gegenständlichen Fall grundsätzlich davon auszugehen, dass verdeckter Ausschüttungen vorliegen.

Es ist allerdings zu beachten, dass die Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ist.

Diesbezüglich wurde von der Bw. vorgebracht, dass die auf dem Verrechnungskonto Ing. Helmut E. verbuchten Entnahmen nicht Ing. Helmut E. zugeflossen sind, sondern von der Angestellten Silvia K. unterschlagen wurden, wobei dies Ing. Helmut E. nicht aufgefallen ist, weil dieser vollstes Vertrauen zu Silvia K. gehabt hat. Weiters wird in der Berufung ausgeführt, dass gegen Silvia K. eine Strafanzeige erstattet und der von Silvia K. unterschlagene Betrag im Rahmen eines vor dem Arbeits- und Sozialgericht geführten Verfahrens eingeklagt wurde.

Zwischenzeitig wurden die gegen Silvia K. angestrebten Verfahren erledigt und kamen das Arbeits- und Sozialgericht Wien und das Oberlandesgericht Wien aufgrund der gesamten Ergebnisse des Beweisverfahrens zur Überzeugung, dass die Darstellung von Silvia K., wonach die Kassenentnahmen der Geldbeschaffung für Ing. Helmut E. gedient haben zumindest so wahrscheinlich ist, wie die Darstellung von Ing. Helmut E., laut welcher Silvia K. über Jahre unberechtigt Entnahmen in Millionenhöhe getätigt hat und dies Ing. Helmut E. - konfrontiert mit eigenen hohen Privatentnahmen im Zusammenhang mit Akonti für Geschäftsreisen - nie aufgefallen ist.

Der im Strafverfahren bestellte Sachverständige kam zu dem Schluss, dass sich aus den umfangreichen Kassenbelegen bzw. -aufzeichnungen nicht eindeutig ableiten lässt, dass die (hier nicht relevanten) Ausgaben für Bewirtung und Geschenke, Dienstleistungen und Reisen nicht betrieblich veranlasst sind bzw. ihre Behandlung als Betriebsausgabe nicht auf Weisung der Geschäftsführung geschehen ist, wie dies Silvia K. behauptet. Insbesondere fraglich ist für den Sachverständigen, wieso die (verfahrensgegenständlichen) Entnahmen, die ja das Verrechnungskonto von Ing. Helmut E. belasten und - wenn keine Belege vorgelegt werden - zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen, von diesem über rund drei Jahre nicht geprüft bzw. beanstandet worden sind und so ein behaupteter Fehlbetrag (Forderung der Bw. gegenüber Ing. Helmut E.) von rund S 1,58 Mio. überhaupt entstehen konnte.

Dieser auch für den unabhängigen Finanzsenat fragliche und jedenfalls zu hinterfragende Umstand wird von der Bw. wie bereits ausgeführt damit begründet, dass Silvia K. für die Führung des kompletten Rechnungswesens, die Kassenführung samt Kassenverwaltung, die Abwicklung des Geldverkehrs mit den Banken, das Personalwesen und diverse Sekretariatsarbeiten zuständig war und das in sie gesetzte Vertrauen gröblichst missbraucht hat, was erst kurz vor Beendigung ihres Dienstverhältnisses mit der Bw. bemerkt wurde.

Dazu wird festgestellt, dass die Angaben, wonach der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH im Vertrauen auf die Redlichkeit einer (mit nahezu allen Agenden des Rechnungswesens betrauten) Angestellten deren Tätigkeit über Jahre hinweg nicht überprüft und jegliche (auch gesetzlich gebotene) Kontrolle der Buchhaltung, der Kassaführung, des Zahlungsverkehrs mit den Banken, des Personalwesens usw. unterlässt mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang steht. Dies umso mehr, weil die Bw. in den Jahren 1989, 1990 und 1991 Gewinne erzielt hat, wohingegen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 1992 bis 1994 durchgehend Verluste in maßgeblicher Höhe erwirtschaftet wurden, was eine verstärkte Überprüfung der Geschäftsgebarung der Bw. (beinhaltend auch eine laufende Überprüfung des Rechenwerkes) durch deren Geschäftsführer Ing. Helmut E. indiziert.

Zudem scheint in den Bilanzen der Jahre 1990 und 1991 ein Verrechnungskonto Ing. Helmut E. auf, auf welchem Forderungen der Bw. gegen Ing. Helmut E. von S 13.417,12 bzw. S 238.793,90 ausgewiesen werden. In den Abschlüssen der Jahre 1992 und 1993 wurden Gesellschafterdarlehen von S 663.749,89 bzw. S 1.519.232,70 bilanziert. Den Angaben der Bw. zufolge ist dass massive Anwachsen des Verrechnungskontos zumindest der Jahre 1992 und 1993 auf unberechtigte Entnahmen von Silvia K. zurückzuführen. Demnach wären die angeblichen Malversationen von Silvia K. nicht nur bei Überprüfung der laufenden Buchhaltung sondern auch im Rahmen einer nur oberflächlichen Überprüfung der am 28. Februar 1994 bzw. am 15. Juli 1994 beim Finanzamt eingereichten Jahresabschlüsse 1992 und 1993 erkennbar gewesen. Das Vorbringen, wonach erst im Herbst 1994 festgestellt wurde, dass Silvia K. das in sie gesetzte Vertrauen aufs gröblichste missbraucht hat setzt demnach voraus, dass Ing. Helmut E. nicht nur Silvia K. sondern auch seinem steuerlichen Vertreter blind vertraut haben muss, mit der Bilanzierung der Jahre 1990 bis 1994 in keiner Weise befasst war und die Bilanzen ohne vorherige Überprüfung (blind) unterschrieben hat. Dies erscheint insgesamt betrachtet völlig unglaublich, zumal die Forderungen der Bw. gegen Ing. Helmut E. auch verzinst wurden und demnach die Verzinsung ebenfalls ohne Zutun und Wissen von Ing. Helmut E. vorgenommen worden sein muss.

Geht man davon aus, dass die angeblichen Malversationen von Silvia K. bei auch nur sehr oberflächlicher Überprüfung der laufenden Buchhaltung bzw. der Jahresabschlüsse 1992 und 1993 sofort erkennbar waren und Ing. Helmut E. entgegen der Darstellung in der Berufung (aber im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung) seiner Kontrollfunktion nachgekommen ist, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates der Schluss zulässig, dass es die von Bw. behaupteten Malversationen tatsächlich nicht gegeben hat und die auf dem Verrech-

nungskonto Ing. Helmut E. als Entnahmen verbuchten Beträge diesem zugeflossen sind, wobei in diesem Zusammenhang noch darauf hinzuweisen ist, dass Silvia K. die von der Bw. behaupteten Malversationen strikt in Abrede stellt und die Bw. deren Vorliegen weder im Verfahren für dem Landesgericht für Strafsachen Wien noch im Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien bzw. dem Oberlandesgericht Wien unter Beweis stellen konnte.

Der unabhängige Finanzsenat kommt daher im Wege der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass Ing. Helmut E. Empfänger der als Entnahme verbuchten Beträge war und vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist, weil eine Urkunde über den Rechtsgrund dieser Zuwendung (Entnahmen) nicht errichtet wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass das Berufungsvorbringen, wonach im Zuge der Bilanzerstellung 1996 der von Silvia K. veruntreute Betrag vom Verrechnungskonto Ing. Helmut E. auf ein gesondertes Forderungskonto Silvia K. umgebucht wurde mit der Aktenlage nicht in Einklang zu bringen ist, weil in den Bilanzen 1996 und 1997 Forderungen gegen Silvia K. in Höhe von nur S 22.400,00 ausgewiesen werden, die eine Schwimmbeckpumpe betreffen und mit den verfahrensgegenständlichen Entnahmebuchungen in keinem Zusammenhang stehen.

Wien, 20. Februar 2004