



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/0490-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch PALKOVITS LINDER SAHLINGER OEG, Steuerberatungsgesellschaft, 1060 Wien, Webg. 28, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Qualifikation von Entnahmen des Gesellschafter-GF im Jahre 2000 als verdeckte Ausschüttung.

Geschäftsführer (GF) war im Streitjahr Herr A.

An der Gesellschaft war im Streitzeitraum lt. Firmenbuch (FN 8014g) folgender Gesellschafter beteiligt:

Gesellschafter:	Stammeinlage:	(%-Anteil)
-----------------	---------------	------------

S

A	500.000	(= 100 %)
---	---------	-----------

Das Finanzamt erließ einen Kapitalertragsteuerbescheid für das Jahr 2000 und setzte die Kapitalertragsteuer i.H.v. 520.278 S wie folgt fest:

Aufgrund der Berufungsentscheidung vom 7. Oktober 2002 (ergangen für die Jahre 1998 und 1999) stelle die jährliche Dotierung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-GF eine verdeckte Ausschüttung an diesen dar.

Die Bw. erhab gegen den o.a. Bescheid Berufung und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 20. Jänner 2003 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Es gäbe zur Berufungsentscheidung vom 7. Oktober 2002 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 und 1999 keine Analogieschlüsse für das streitgegenständliche Jahr 2000.
- Dies ergebe sich einerseits aus dem Umlaufbeschluss vom 20. Jänner 2003, wonach sich die Bw. wie folgt einverstanden erkläre, dass dem GF, der am Verrechnungskonto zum 31. Dezember 2001 aushaltende Betrag weiterhin kreditweise zur Verfügung gestellt bleibe, und zwar mit einer Verzinsung von 5 % p.a.
Dieser Außenstand könne unter Einhaltung einer 3-monatigen Frist zum Quartal gekündigt werden und zwar frühestens am 31. Dezember 2004.
- Und andererseits gebe es mittlerweile fortgeschrittene Verkaufsverhandlungen einer privaten Liegenschaft des GF in Wien, die eine Rückführung – Saldierung des Verrechnungskontos wahrscheinlich erscheinen lasse.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2003 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Wie bereits der Begründung zum Kapitalertragsteuerbescheid vom 15. November 2002 ausgeführt worden sei, stelle die jährliche Dotierung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-GF eine verdeckte Ausschüttung an diesen dar.
- Zu beachten sei das Rückwirkungsgebot, wonach eine verdeckte Ausschüttung, wenn sie einmal bewirkt worden sei, nicht mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden könne.
- Zur Vermeidung einer Interessenkollision wäre es außerdem zweckmäßig gewesen, einen Kollisionskurator einzusetzen.
- Da der Umlaufbeschluss mit 20. Jänner 2003 datiert sei, handle es sich um eine nachträgliche Vereinbarung, die keinen Einfluss auf die steuerliche Würdigung habe.

Die Bw. stellte daraufhin gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Das Verrechnungskonto weist zum 1. Jänner 2000 einen Stand von 806.932 S und zum 31. Dezember 2000 einen Stand von 2.367.769 S auf.
- b) Der erstmals im Berufungsverfahren vorgelegte Gesellschafterbeschluss vom 20. Jänner 2003 enthält folgende Verfügung:
„Die Gesellschaft ist damit einverstanden, dass dem GF, Herrn A, der am Verrechnungskonto zum 31. Dezember 2001 aushaltende Betrag weiterhin kreditweise zur Verfügung gestellt bleibt, und zwar mit einer Verzinsung von 5 % p.a. Dieser

Außenstand kann unter Einhaltung einer 3-monatigen Frist zum Quartal gekündigt werden und zwar frühestens am 31. Dezember 2004."

c) Der vorgelegte Gesellschafterbeschluss bezieht sich auf den zum 31. Dezember 2001 aushaftenden Betrag.

Für das Jahr 2000 liegen keine Vereinbarungen über die o.a. entnommenen Beträge vor.

Diese Feststellungen ergeben sich aus folgenden Unterlagen:

zu a) Die Beträge sind dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 zu entnehmen.

zu b+c) Dies ist dem Gesellschafterbeschluss vom 20. Jänner 2003 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben.

Zu solchen Kapitalerträgen gehören gem. Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (siehe Doralt EStG-Kommentar, Band II, 4. Aufl., § 93 Tz 21).

Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gem. § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Auch im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen gilt das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot. Wurde daher eine verdeckte Ausschüttung einmal bewirkt, kann sie grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden (siehe auch

Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2003).

Unter einer verdeckten Ausschüttung 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 Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe

es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH vom 26. Mai 1999, 99/13/0039, 0072, und vom 27. Mai 1999, 96/15/0018, sowie die dort zitierten Vorerkenntnisse).

Entsprechend der wiedergegebenen ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist daher bei der Annahme einer verdeckten Ausschüttung darauf abzustellen, ob dem Gesellschafter ein einem Fremden nicht zugänglicher Vermögensvorteil gewährt werden sollte, der überdies zu einer Gewinnminderung bei der Bw. führte.

Mit Berufungsentscheidung vom 7. Oktober 2002 (GZ RV/569-06/09/2001) wurde unter Punkt 3.3 (Verrechnungskonto – GF Ing. A) zum Verrechnungskonto für die Jahre 1998 bis 2000 wie folgt Stellung genommen:

Dass Gesellschafter einer GesmbH aus dem Gesellschaftsvermögen „Entnahmen“ tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstruktion, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte. Er hat in seiner Judikatur bereits mehrfach klargestellt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-GF 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 nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem 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.

Schließlich hat der Gerichtshof ebenso klargestellt, dass sich die aus der Fremdverkehrsunüblichkeit einer den Gesellschaftern von der Gesellschaft gewährten Zuwendung ergebenden Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften lassen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 31. März 1998, Zl. 96/13/0121 und die darin wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Der vorgelegte Umlaufbeschluss erfüllt keineswegs die in der o.a. Judikatur des VwGH festgelegten Kriterien, welche derartige Abmachung zwischen Gesellschaften und den sie beherrschenden Gesellschaftern enthalten müssen, um als zivilrechtlich tragender Rechtsgrund für Entnahmen des Gesellschafter-GF tauglich zu sein.

Abgesehen davon, dass dieser Beschluss erstmals im Berufungsverfahren vorgelegt wurde, und damit bis dahin einer breiteren Öffentlichkeit nicht bekannt war, enthält er weder eine klare Aussage über die Höhe des dem Gesellschafter-GF kreditierten Betrages noch über den konkreten Rückzahlungstermin und die übrigen Rückzahlungskonditionen.

Damit ist aber ersichtlich, wie bereits auch in der Berufungsentscheidung vom 7. Oktober 2002 (GZ. RV/569-06/09/2001) ausgeführt wurde, dass es weder diesem Umlaufbeschluss vom 20. Jänner 2003 noch dem vom Gesellschafter-GF bloß behaupteten möglichen Verkauf einer privaten Liegenschaft zwecks anschließender Saldierung des Verrechnungskontos, gelingen kann, eine ernstliche Absicht zur Rückzahlung der dem Unternehmen entnommenen Geldmittel glaubhaft zu dokumentieren.

Im Hinblick auf die nicht unerheblichen jährlichen Anstiege am Verrechnungskonto des Gesellschafter-GF und die keineswegs klar und eindeutig formulierten Darlehens- und Rückzahlungsmodalitäten des zitierten Gesellschafterbeschlusses ist der berechtigte Schluss zu ziehen, dass im Zeitpunkt der Kreditgewährung bzw. der Entnahmen durch den Gesellschafter-GF weder die Hingabe eines Darlehens noch dessen Rückzahlung innerhalb eines angemessenen und fremdüblichen Zeitraumes beabsichtigt war, weshalb der o.a.

Betrag eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-GF darstellt.
Die Bw. konnte somit auch für das streitgegenständliche Jahr 2000 keine Änderung ihrer Handlungen betreffend Verrechnungskonto gegenüber der Berufungsentscheidung vom 7. Oktober 2002 nachweisen bzw. glaubhaft machen, weshalb hinsichtlich der Feststellungen zu den verdeckten Ausschüttungen von den gleichen Voraussetzungen für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2000 ausgegangen wird.

Die Kapitalertragsteuer wird vom Unternehmen getragen und wie folgt ermittelt (alle Beträge in Schilling):

	Betrag:
Stand Verr.Kto A1 z. 1.1.2000	806.932
Stand Verr.Kto A1 z. 31.12.2000	2.367.769
= "Entnahmen" Gesellsch. = Bemess.grundl.	1.560.837
+ 25 % (KESt: 2.081.115 x 0,25)	520.278
= verd. Ausschüttung	2.081.115

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2005