



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GmbH i.L., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Gegenstand der Berufung ist der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 vom 1. September 2000 in jenem Umfang, als die Berufung dagegen mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Dezember 2004, GZ RV/1261-W/02 und RV/1262-W/02 abgewiesen wurde und der Bescheid durch das Erkenntnis des VwGH vom 9. Juli 2008, Zlen. 2005/13/0020 und 2005/13/002008 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben wurde.

In der gegenständlichen Berufungsentscheidung ist daher darüber abzusprechen, ob folgende Sachverhalte den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllen:

Yacht B.: 1995: der Saldo aus den AfA-Beträgen sowie Schiffsbetriebskosten und den verrechneten Mieterträgen durch den Gesellschafter, 1996: der Veräußerungsverlust, entstanden durch den Verkauf der Yacht.

Liegenschaft in R. : Die Veräußerung der im Betriebsvermögen befindlichen Liegenschaft um S 2.500.000,00 an Frau Elisabeth X. im Jahre 1997.

Verrechnungskonto A.J.: Der zum 30. Juni 1998 als Forderung ausgewiesene Betrag in Höhe von S 146.643,25.

Entnahmen durch den Gesellschafter vom First National Konto und vom Konto Merrill Lynch in Höhe von insgesamt S 7.239.000,00 per 30. Oktober 1997 und in Höhe von S 2.371.000,00 per September 1998.

Yacht Berezina:

Laut Tz 39 des Betriebsprüfungs (BP)-Berichtes sowie der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung sei anhand verschiedener Dokumente z.B. dem Seebrief und dem Kaufvertrag festgestellt worden, dass der Gesellschafter Eigentümer der Yacht gewesen sei.

Der Verkauf der Yacht im Wirtschaftsjahr 1995/1996 sei als Notverkauf dargestellt worden. Hinsichtlich der Identität des Käufers, der Behauptung, dass es sich um einen Notverkauf gehandelt habe, sowie dem Verkauf selbst, habe es keine entsprechenden Nachweise gegeben.

Bebautes Grundstück in R.:

Laut Darstellung der Betriebsprüfung habe die Bw. am 23. April 1991 ein bebautes Grundstück um S 2.800.000,00 erworben. Das Gebäude sei in den Folgejahren um S 5.700.000,00 umgebaut worden und zwar zu einem Haus mit Zweifamilieneignung. Geplant sei gewesen, einen Teil des Gebäudes für betriebliche Zwecke zu nutzen. Lt. Kaufvertrag vom 29. Jänner 1997 sei es an Frau Elisabeth X. um S 2.500.000,00 verkauft worden. Dieser Verkauf sei vom Gesellschafter als Notverkauf dargestellt worden. Da er sich mit der Bauüberwachung aufgrund seiner sonstigen geschäftlichen Tätigkeit hoffnungslos überfordert gefühlt habe. Die Betriebsprüfung habe erhoben, dass der Gesellschafter und Frau X. sowohl vor als auch nach dem Verkauf auf der Liegenschaft gewohnt hätten. Ein über ein freundschaftliches Verhältnis hinaus gehendes Naheverhältnis habe aufgrund diverser Sachverhaltsfeststellungen, etwa gemeinsamer Reisen, Warenlieferungen und Postzustellungen an die jeweils betroffenen Personen an der genannten Adresse, belegt werden können. Am 17. Dezember 2000 habe der Gesellschafter ein Schätzungsgutachten vom 29. Dezember 1999, von einem Baumeister vorgelegt. Dieser habe aufgrund eines Augenscheines sowie Angaben von Käufer und Verkäufer den Wert der Liegenschaft zum 29. Jänner 1997 mit S 2.665.000,00 beziffert.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung könne dieses Gutachten der Wertermittlung des Grundstückes nicht zugrunde gelegt werden, da der Verkauf erst im Jahre 1999 stattgefunden habe und der Baumeister auf Fotos sowie Angaben der Käuferin und des Verkäufers angewiesen

gewesen sei und überdies Umbauten, die nach dem Verkauf durchgeführt worden seien, nicht berücksichtigt worden seien.

Der Buchwert der Liegenschaft habe insgesamt S 8.518.483,76 betragen. Der geprüften Gesellschaft sei aus dem Liegenschaftsverkauf ein Verlust in Höhe von S 6.018.483,76 entstanden. Unter der Annahme, dass geplant gewesen sei, die Hälfte der Liegenschaft betrieblich zu nutzen, stelle somit die Hälfte des angeführten Verlustes in Höhe von S 3.009.241,00 eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter dar.

Verrechnungskonto A.J.:

Das Verrechnungskonto habe sich von S 720.588,18 zum 30. Juni 1996 auf einen Stand von S 146.643,25 zum 30. Juni 1998 verringert. Es verbleibe somit eine nicht bezahlte Forderung an den Gesellschafter in dieser Höhe. Das Verrechnungskonto werde daher aufgelöst und es sei eine außer bilanzmäßige Zurechnung in Höhe des genannten Betrages vorzunehmen, sowie die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben.

Die gelte auch für die in der Buchhaltung nicht ausgewiesenen Entnahmen in Höhe von S 7,230.000 und S 2,371.000.

In der Berufung führte die Bw. folgendes aus:

Yacht B.:

Im Wirtschaftsjahr 1989/1990 sei die Segelyacht für Incentiv-und Promotion-Reisen angeschafft worden. Da eine Vermietung an Dritte nicht zustande gekommen sei, sei die Yacht vom Gesellschafter im Privatbereich genutzt worden. Dieser habe dafür jährlich S 200.000,00 sowie die Betriebskosten bezahlt. Im Wirtschaftsjahr 1995/1996 sei die Yacht verkauft worden, da die notwendigen Instandhaltungskosten nicht mehr gedeckt werden konnten. Dieser Verkauf habe zu einem Buchverlust von S 1.749.448,00 geführt.

Wirtschaftlicher Eigentümer sei stets die Gesellschaft gewesen. Die vom Gesellschafter der Gesellschaft bezahlten Mietentgelte seien im Allgemeinen stets höher gewesen, als der von der Gesellschaft anzusetzende Aufwand.

Von der Betriebsprüfung sei nicht dargelegt worden, ob und an wen und wodurch eine Vorteilsgewährung erfolgt sei und worin sich allenfalls der Zuwendungswille seitens der Bw. manifestiert haben soll.

Bebautes Grundstück R.:

Das Grundstück hätte als Sitz der Gesellschaft dienen sollen. Um für die geplante Ausweitung der Geschäftstätigkeit entsprechende Büroräumlichkeit zur Verfügung zu haben, seien Um- und Zubauten vorgenommen worden. Zu einer Fertigstellung sei es jedoch nie gekommen.

Da das nicht fertig gestellte Gebäude auf Grund der aktuellen wirtschaftlichen Lage der Bw. (die geplante Ausweitung der Geschäftstätigkeit habe nicht stattgefunden) überdimensioniert gewesen sei, sei es im Rahmen eines Notverkaufes am 29. Jänner 1997 veräußert worden, was zu einem Buchverlust von S 6.018.483,76 geführt habe. Das Verhältnis zu Frau X. sei ein freundschaftliches gewesen. Das Gutachten des Baumeisters habe einen Wert der Liegenschaft zum Tag der Kaufvertragsunterfertigung von S 2.665.000,00 ausgewiesen.

Der von Frau X. geleistete Kaufpreis in Höhe von S 2.500.000,00 sei somit nicht unangemessen gewesen. Daher liege in dem gegenständlichen Veräußerungsgeschäft auch keine Vorteilsgewährung an sie und es fehle eine Grundvoraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Verrechnungskonto A.J.:

Soweit auf dem Verrechnungskonto Forderungen bestehen, handelt es sich um Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter. Dieses Darlehen stelle jedoch nur dann eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt sei, oder wenn schon bei Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens beim Gesellschafter zu rechnen sei.

Im gegenständlichen Fall sei sehr wohl stets an eine Rückzahlung gedacht gewesen. Der Gesellschafter habe auch immer wieder Zahlungen an die Gesellschaft geleistet, wodurch sich der Saldo am Verrechnungskonto entsprechend verringert hätte. Eine endgültige Rückzahlung des offenen Betrages sollte nach der Realisierung eines Gewinnes aus der Beteiligung an der XY und einer entsprechenden Gewinnausschüttung erfolgen. Laut Urteil des BFH VI 196/59 vom 12. August 1960, sei aus der Vereinbarung die Rückzahlung aus einer künftigen Gewinnausschüttung zu finanzieren, eine Rückzahlungsabsicht zu schließen.

Wenn die Betriebsprüfung ausführt, dass keine Vereinbarungen über Gesellschafterdarlehen vorlägen, sei darauf zu verweisen, dass es sich um eine Ein-Personen-Gesellschaft handle. Der Gesellschafter hielt es in diesem Fall nicht für angezeigt, einen Vertrag als Geschäftsführer mit sich selbst als Gesellschafter zu schließen. Man könne nicht die gleichen Formalerfordernisse stellen, wie für Gesellschafter mit mehreren Gesellschaftern. Aus der Tatsache, dass der Gesellschafter keine schriftliche Darlehensvereinbarung mit sich selbst getroffen habe, könne nicht geschlossen werden, dass es sich nicht tatsächlich um Gesellschafterdarlehen handelte. All dies gelte auch für die in Tz 42 des BP-Berichtes als Entnahmen bezeichneten Darlehen, die von ausländischen Wertpapierkonten gewährt worden seien. Auch fehle es am Zuwendungswillen der Bw.

Für den Geschäftsführer sei immer fest gestanden, dass die Mittel an die Gesellschaft rückzuführen sind und keinesfalls als endgültig zugewendet gelten sollten.

In einer weiteren Stellungnahme der Bw. vom 17. April 2001 führte sie diesbezüglich aus, dass der Gesellschafter in Zeiten der Darlehensaufnahme jederzeit damit rechnen habe können, die Darlehen zurückzuzahlen bzw. anstelle der Rückzahlung eine Aufrechnung mit allfälligen späteren Gewinnen vornehmen zu können.

Schon aufgrund der langfristigen Steuerplanung sei die Einbringlichkeit letzten Endes gegeben. Diese sehe eine steuerfreie Kapitalherabsetzung nach Ablauf der 10-Jahresfrist des § 32 Z. 3 EStG vor. Durch eine Kapitalherabsetzung auf das Mindeststammkapital der Gesellschaft erhalte der alleinige Gesellschafter aus diesem Titel rund S 12,7 Mio. Mittlerweile sei die erwähnte 10-Jahresfrist bereits abgelaufen und die Kapitalherabsetzung in die Wege geleitet. Von einer im Zeitpunkt der Darlehensgewährung gegebenen langfristigen Uneinbringlichkeit könne daher keine Rede sein.

In einer weiteren Stellungnahme vom 3. September 2004, führte die Bw. folgendes aus:

Hinsichtlich des Grundstückes in R. werde nochmals auf die gutachterliche Stellungnahme des Bausachverständigen verwiesen. Entscheidend sei allein die Fremdüblichkeit des Veräußerungspreises.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass es sich im Zeitpunkt der Veräußerung um einen Rohbau gehandelt habe. Folgende Baumaßnahmen seien noch ausständig gewesen:

Der gesamte Innenausbau, Treppe ins Obergeschoß, Dachisolierung, Außenanlagen, Balkon-, Terrassen- und Treppengeländer.

Der Buchverlust anlässlich der Veräußerung der Yacht sei entstanden, weil es sich um einen Notverkauf gehandelt habe. Da diese nicht wie ursprünglich geplant für Incentiv- und Promotion-Zwecke genutzt worden sei, habe der Geschäftsführer ein fremdübliches Mietentgelt gezahlt und die Betriebskosten getragen. Es sei immer eine betriebliche Nutzung geplant gewesen.

Am 16.9.2009 erschien der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. bei der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates und gab hinsichtlich der Tz. 42 des Betriebsprüfungsberichtes („Entnahmen“) folgendes an:

Es handelte sich nicht um Darlehen, sondern um Vorauszahlungen unter Berücksichtigung der Voraussetzung einer Kapitalherabsetzung als Folge des „Schütt aus Hol zurück Prinzips“ (steuerfreie Entnahmen nach 10jähriger Bindung). Das Geld auf den Konten stamme aus Aktienverkäufen. Der Gesellschafter sei bei den Entnahmen dem Irrtum erlegen, dass die 10jährige Bindung vom ersten erwirtschafteten Gewinn berechnet werde. Aufgrund von Unstimmigkeiten sei es in diesem Zeitraum zu Kündigung des Vollmachtsverhältnisses mit dem damaligen Steuerberater gekommen. Auch zu Beginn der Betriebsprüfung sei kein

Steuerberater verpflichtet gewesen, sodass es auch in der Folge zu Formfehlern (Gesellschafterbeschluss über Kapitalherabsetzung in Form eines Notariatsaktes und Veröffentlichung im Handelsregister) sowie der damit verbundenen steuerfreien Entnahmen gekommen sei. Da es sich nicht um ein Darlehen handelte greife die Begründung bezüglich Fremdvergleichs nicht.

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 verdeckten Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgesichtshofes alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen zu verstehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt würden. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet sind (vgl. z.B. VwGH vom 14. Dezember 2000, Zl. 95/15/0127).

Weiters liegt nach der Judikatur eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht nur dann vor, wenn dem Gesellschafter ein Vermögensvorteil zugewendet wird, sondern auch dann, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber, eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten.

Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (Verwandte, Ehegatten, Lebensgefährten), aber auch geschäftliche (geschäftsfreundliche, arbeitsrechtliche) Verbindungen begründen ein „Nahestehen“ (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilli KStG 1988 § 8 Tz 42).

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. z.B. VwGH vom 26. April 2006, Zl. 2004/14/0066). Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitpunkt es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (vgl. z.B. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilli/Renner, KStG 1988, Tz 231 zu § 8).

Yacht B.:

Die Yacht befindet sich seit 1989 im Betriebsvermögen der Bw. Von der Betriebsprüfung wurde jedoch anhand verschiedener Dokumente, z.B. auch dem Kaufvertrag festgestellt, dass wirtschaftliche Eigentümer der Gesellschafter-Geschäftsführer war. Von diesem wurde die

Yacht letztlich auch entgegen dem ursprünglich geplanten Zweck genutzt und dafür ein Miet-entgelt bezahlt und die Betriebskosten getragen. Wenn aber der Gesellschafter selbst wirtschaftlicher Eigentümer der Yacht war, kommt schon aus diesem Grund die Hinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht in Betracht. Diese hätte allenfalls im Zeitpunkt der Anschaffung vorliegen können.

Es ist aber darüber hinaus weiters rechtlich verfehlt, in Höhe der bei der Bw. nur buchmäßig erfassten laufenden AfA-Beträge und des im Zuge der Veräußerung 1996 nach Ausbuchung des Restbuchwertes ermittelten Veräußerungsverlustes einen Zufluss von Vermögensvorteilen in Form verdeckter Ausschüttungen an den Alleingesellschafter zu sehen (vgl. VwGH vom 9. Juli 2008, Zlen. 2005/13/0020 und 2005/13/0028).

Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben. Für die Jahre 1995 und 1996 ist daher keine Kapitalertragsteuer, resultierend aus einer verdeckten Gewinnausschüttung vorzuschreiben.

Bebautes Grundstück in R.:

Die Bw. erwarb am 23. April 1991 das besagte Grundstück um S 2.800.000,00. Dieses sollte einerseits für Wohnzwecke des Gesellschafters, andererseits für betriebliche Zwecke genutzt werden, da eine Ausweitung der Geschäftstätigkeit geplant gewesen sei. Es wurden daher umfangreiche Umbaumaßnahmen in Angriff genommen, die lt. Tz. 37 des BP-Berichtes letztlich zu einem Buchwert des Gebäudes in Höhe von S 8.518.483,76 führten.

Die Liegenschaft wurde am 29. Jänner 1997 an Frau Elisabeth X. um S 2.500.000,00 verkauft. Aufgrund der umfangreichen Nachforschungen der Betriebsprüfung erscheint es glaubhaft, dass zwischen dem Alleingesellschafter und Frau X. eine über ein rein freundschaftliches Verhältnis hinaus gehende Beziehung bestand.

Es könnte daher grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter vorliegen, wenn Frau X. ein Vermögensvorteil zugeflossen sein sollte, der einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre.

Die Betriebsprüfung ermittelte einen Buchverlust anlässlich des Verkaufes i.H. von S 6.018.483,76 und rechnete die Hälfte dieses Buchverlustes (da geplant war das Gebäude zur Hälfte betrieblich zu nutzen) als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gesellschafter zu. Wie jedoch bereits in den Ausführungen zur Yacht B. dargelegt, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung nur im Zufluss eines Vermögensvorteiles liegen, aber nicht in einem rechnerisch ermittelten Buchverlust (vgl. wiederum VwGH vom 9.7.2008, Zl. 2005/13/0020 und 2005/13/0028). Eine verdeckte Gewinnausschüttung an Frau X. würde daher nur dann vorliegen, wenn man auf dem Veräußerungspreis abstellt und dieser niedriger ist als jener der

von einem Fremden dem Gesellschafter nicht nahe Stehenden verlangt bzw. bezahlt worden wäre. Der Wert der Liegenschaft wurde von einem unabhängigen Bausachverständigen (wenn auch erst im Jahr 1999) mit S 2.665.000,00 festgestellt. Dieses Gutachten kann daher für einen Fremdvergleich herangezogen werden. Die Betriebsprüfung äußerte zwar diesbezüglich Bedenken, da das Gutachten erst zwei Jahre später erstellt wurde und der Sachverständige auf Angaben des Gesellschafter bzw. von Frau X. angewiesen war. Es gibt jedoch keinen vernünftigen Grund an der Wertermittlung selbst durch den Sachverständigen Zweifel zu hegen. Ein anderes Gutachten als Beweismittel, dass der Wert der Liegenschaft dem von der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechneten Restbuchwert entsprechen würde, existiert nicht. Auch wenn der Buchwert des Gebäudes aufgrund der Umbaumaßnahmen letztlich wesentlich höher war, als der durch den Verkauf erzielte Erlös, so ist dieser im Hinblick auf das vorliegende Sachverständigengutachten, das aufgrund es halbfertigen Zustandes des Gebäudes einen erzielbaren Verkaufserlös von S 2.665.000,00 ausweist, als fremdüblich zu betrachten. Es liegt daher keine verdeckte Gewinnausschüttung, resultierend aus dem Verkauf der Liegenschaft an Frau X., an dem Gesellschafter vor.

Verrechnungskonto A.J.:

In Tz. 41 des Betriebsprüfungsberichtes ist dargestellt, dass sich der Stand des Verrechnungskontos zwischen 30.6.1996 und 30.6.1998 ständig verringerte, sodass dieses zum zuletzt genannten Datum letztendlich einen Stand von S 146.643,25 aufwies. Bei diesem Stand handelt es sich um eine Forderung an den Gesellschafter. Bei dieser aushaftenden Forderung würde es sich um ein Darlehen, das jedoch nicht in fremd üblicherweise vereinbart worden sei, handeln. Das gleiche gelte für Entnahmen durch den Gesellschafter von zwei Wertpapierkonten, nämlich des First National Konto und dem Konto Merrill Lynch von insgesamt S 9.652.000,00 zwischen dem 30.6.1997 und September 1998. In der Berufung brachte die Bw. vor, dass für den Gesellschafter ein **Verrechnungskonto** geführt worden sei. Soweit darauf eine **Forderung** ausgewiesen sei, handle es sich um ein **Darlehen**. Es sei stets an eine Rückzahlung gedacht gewesen. Dies zeige sich auch darin, dass sich, wie von der Betriebsprüfung selbst dargestellt, der Stand des Verrechnungskontos zwischen 30.6.1996 und 30.6.1998 von S 720.588,18 auf S 146.643,25 verringert habe. Laut Berufung sollte die endgültige Rückzahlung sämtlicher offener Beträge nach einer Realisierung des Gewinns aus der Beteiligung an der XY erfolgen. Laut ergänzender Stellungnahme vom 17. April 2001 sei die Rückzahlung auch durch die beabsichtigte Kapitalherabsetzung nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 32 Z 3 EStG 1988 geplant gewesen, da durch eine Herabsetzung des Stammkapitales dem Gesellschafter S 12, 7 Millionen zufließen würden.

Festgehalten wird, dass laut Firmenbucheintrag diese Kapitalherabsetzung mit Gesellschafterbeschluss vom 25.4.2001 in der genannten Höhe tatsächlich durchgeführt wurde.

In der Niederschrift vom 16.9.2009 brachte der Gesellschafter-Geschäftsführer hingegen vor, dass es sich bei den aushafteten Beträge nicht um Darlehen der Bw. sondern um Vorauszahlungen handle und zwar um Vorauszahlungen auf jenen Betrag, der ihm nach der beabsichtigten Kapitalherabsetzung nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 32 Abs 3 EStG zustehen würde. Damit vermeint die Bw., dass die vom Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach aufgestellten strengen Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft im gegenständlichen Fall keine Gültigkeit hätte. Die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Formverhältnisse. der so genannten Angehörigen-judikatur kämen daher nicht zum Zug. Es sei daher nicht schädlich, dass zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter keine einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung abgeschlossen worden sei.

Dazu ist jedoch folgendes auszuführen:

Gemäß § 32 Z 3 EStG in der im Berufszeitraum geltenden Fassung zählen zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer Kapitalherabsetzung innerhalb von 10 Jahren nach einer durchgeführten Kapitalerhöhung. Daher sind nach Ablauf von 10 Jahren ab Kapitalerhöhung bezogene Einkünfte aus einer Kapitalherabsetzung steuerfrei. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 19.9.2001 Zl. 2001/16/0171 ausgesprochen, dass es zur Unterscheidung zwischen (Bezugs-) Vorschüssen und Darlehen entscheidend auf die **Parteienabsicht** ankomme. Für ein Darlehen sprechen etwa die Verzinsung, die Langfristigkeit und ein bestimmter Verwendungszweck. Ist hingegen ein Betrag mit künftigen (Lohn) Zahlungen zu verrechnen ist im Zweifel ein Vorschuss anzunehmen. Damit kommt es aber entscheidend wiederum darauf an, was der Gesellschafter und die Gesellschaft vereinbart haben. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat (vergleiche z.B. VwGH vom 31.3.1998, Zl. 96/13/0121) sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern, zumal im Fall eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers, ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass, selbst wenn es sich tatsächlich um Vorauszahlungen auf einen Anspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft handeln sollte, eine diesbezüglich Vereinbarung getroffen hätte werden müssen um nach Außen eindeutig erkennbar zu dokumentieren, dass es sich bei den „Darlehen“ nicht um gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorgänge handelte. Eine solche Vereinbarung aus der die Parteienabsicht eindeutig erkennbar wäre, liegt jedoch nicht vor. Wenn die Bw. in der Berufung, jedoch im Zusammenhang mit ihrer Argumentation, dass es sich bei sämtlichen aushaftenden Beträge um Darlehen handelte, ausführt, dass es sich bei der Bw. um eine „Ein- Personen-Gesellschaft“ handle und es der Gesellschafter-

Geschäftsführer nicht für angezeigt gehalten habe, mit sich selbst einen Vertrag abzuschließen, so ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.0.1985, Zl. 85//14/0079 zu verweisen, wonach an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Ein-Mann-Gesellschaft und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen seien, wie an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen. Im Hinblick darauf, dass die Bw. während des gesamten bisherigen Berufungsverfahrens und auch in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 15. Februar 2005 ausführlich darlegt, warum es sich bei den aushaftenden Beträgen, und zwar auch bei dem auf dem Verrechnungskonto als Forderung ausgewiesenen Betrag, um Darlehen handelte, ist das nunmehrige Vorbringen, dass es sich um Vorauszahlungen gehandelt hätte, als reine Schutzbehauptung zu werten. Dies vor allem deshalb, weil die Bw. das Vorliegen von Darlehen mit der Rückzahlungsabsicht begründete und diese wiederum mit der bevorstehenden Kapitalherabsetzung wodurch dem Gesellschafter S 12,7 Millionen zufließen würden. Demgegenüber behauptet die Bw. nunmehr genau das Gegenteil, nämlich dass es sich um Vorschüsse handle. Deren Wesen ist es aber, dass diese mit künftigen Beträgen gegenverrechnet werden und somit **nicht** zurückzuzahlen sind. Gegen die nunmehrige „Umdeutung“ der „Darlehen“ in Vorschüsse oder Vorauszahlungen spricht auch das zeitliche auseinanderklaffen dieser Vorgänge in den Jahren 1997 und 1998 und der tatsächlich von der Gesellschaft beschlossenen Kapitalherabsetzung im Jahre 2001. Dagegen spricht weiters auch die Feststellung der Betriebsprüfung in der Tz. 42 wonach ihrer Aufforderung mit Vorhalt vom 15.6.1999 die Zahlungsflüsse der entnommenen Gelder zu dokumentieren und den derzeitigen Verbleib des Geldes nachzuweisen nicht entsprochen worden sei. Sollte das Vorbringen der Bw., so wie in der Niederschrift vom 16.9.2009 dargestellt, den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen haben, so hätte bereits im Zuge der Betriebsprüfung und während des folgenden Berufungsverfahrens versucht werden können, den Sachverhalt bezüglich der „Entnahmen“ unter diesem Gesichtspunkt aufzuklären.

Es ist daher unter Hinweis auf Tz 43 des Betriebsprüfungsberichtes davon auszugehen, dass die als „Darlehen“ aushaftenden Beträge im Jahr 1997 in Höhe von S 9.847.524,00 und im Jahr 1998 in Höhe von S 3.161.333,00 gesellschaftsrechtlich veranlasst waren und daher als verdeckte Gewinnausschüttungen zu werten sind. Es ist daher Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % vorzuschreiben. Dies ergibt für das Jahr 1997 einen Betrag von S 2.461.881,00 bzw. € 178.911,90. Für das Jahr 1998 ergibt sich ein Betrag von S 790.333,00 bzw. € 57.435,74.

Der Haftungs- und Abgabenbescheid vom 1.9.2000 über den im Prüfungszeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 ist daher insoweit abzuändern, als die Kapitalertragsteuer mit S 3.252.214,00 bzw. € 236.348.- festgesetzt wird.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 23. März 2010