

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/2/26 2009/13/0112

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.02.2014

## Index

21/01 Handelsrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §119 Abs1;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §22 Abs1;  
BAO §23 Abs1;  
BAO §79;  
EStG 1988 §5 Abs1;  
EStG 1988 §6 Z2 lit a;  
EStG 1988 §9 Abs1 Z3;  
FBG 1991 §40;  
KStG 1988 §8 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der S GmbH in W, vertreten durch Dr. Tibor Galffy, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Invalidenstraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. April 2009, Zl. RV/2053-W/06, miterledigt RV/2054-W/06, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2001 und Körperschaftsteuer 2003, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2001 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im Übrigen (Körperschaftsteuer 2003) wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Im Rahmen einer die Jahre 2001 bis 2003 betreffenden Außenprüfung der beschwerdeführenden Partei wurden

u.a. folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 1 Allgemein

100% Gesellschafter/Geschäftsführer ist (S).

Die (beschwerdeführende Partei) wurde Ende 2001 gegründet. Die Tätigkeit des bisherigen Einzelunternehmens (S) wird ab diesem Zeitpunkt von der (beschwerdeführenden Partei) durchgeführt (...)

Von der Gesellschaft mbH wurden sämtliche Dienstnehmer des Einzelunternehmens übernommen. Nach außen ändert sich für die Kunden bzw. Lieferanten außer dem Zusatz GmbH nichts (sogar der Betriebsstandort wird weiter beibehalten).

Das Anlagevermögen und die Betriebsräumlichkeiten wurden vom Einzelunternehmen (S) zurückbehalten. Diese werden an die Gesellschaft mbH vermietet.

(...)

Tz. 2 Verrechnungskonto (S)

Neben den übernommenen Bankverbindlichkeiten wurden im Jahre 2001 auch Zahlungen für das Einzelunternehmen (S) getätigt.

Es wurden im Prüfungszeitraum weder Zinsen für diese aushaftenden Forderungen an (S) verrechnet noch gibt es schriftliche Verträge bzw. Vereinbarungen über diese Entnahmen. Es wurde insbesondere unterlassen, wie bei Darlehensgeschäften zwischen Fremden üblich, einen Kreditrahmen, die Fälligkeit der Zinsen, entsprechende Sicherheiten, sowie Rückzahlungsvereinbarungen zu treffen.

Diese Vorgangsweise hält einem Fremdvergleich nicht stand. Das Verrechnungskonto zum 31.12.2001 haftet mit EUR 74.642,73 aus. Dieser Betrag stellt nach Ansicht der BP eine verdeckte Gewinnausschüttung im Jahre 2001 an den Gesellschafter/Geschäftsführer dar.

Im Jahre 2002 und 2003 verringerte sich der ausstehende

Betrag folgendermaßen:

Stand zum 31.12.2002

EUR 42.854,42

Stand zum 31.12.2003

EUR 30.759,36

Die Verringerung erfolgte dadurch, dass Zahlungen für das Einzelunternehmen bei der (beschwerdeführenden Partei) eingegangen sind.

Verdeckte Ausschüttungen in Form vermögenswerter Zuwendungen an den Gesellschafter/Geschäftsführer können durch spätere Rückerstattung dieser Werte nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden. Derartige Rückzahlungen haben den Charakter von Einlagen.

(...)

Tz. 4 Einzelwertberichtigung zu Forderung

Im Jahre 2003 wurden die ausstehenden Forderungen an die Firma (T) mit EUR 28.042,80 wertberichtigt. Diese Forderungen sind erst Ende des Jahres 2003 entstanden. Bis jetzt wurden noch keine Maßnahmen gesetzt um diese Forderungen einzutreiben.

Die Firma (T) ist zwar in Liquidation, muss jedoch um die Firma liquidieren zu können, sämtliche Forderungen begleichen.

Weiters besteht nach Aussage des Gesellschafter/Geschäftsführers ein Haftrücklaß zwischen der Firma (T) und einem Kunden dieser Firma ((B)), mit dem diese Forderungen ausgeglichen werden können.

Nach Ansicht der BP ist keine Einzelwertberichtigung vorzunehmen, da diese Forderung an die Firma (T) bis zum jetzigen Zeitpunkt einbringlich scheint. Deshalb wurden bisher auch von Seiten der Abgabepflichtigen keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt."

Mit "Haftungs- und Abgabenbescheid" vom 22. Dezember 2005 wurde ausgesprochen, dass die beschwerdeführende Partei für die Einbehaltung und Abfuhr der zu entrichtenden Kapitalertragsteuer 2001 in Höhe von 24.880,91 EUR hafte. Mit weiterem Bescheid vom 22. Dezember 2005 wurde die Körperschaftsteuer 2003 festgesetzt. Begründend wurde jeweils auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Die beschwerdeführende Partei erhob Berufung gegen diese beiden Bescheide. Sie machte geltend, in der ersten Phase nach Gründung der beschwerdeführenden Partei habe sie im Zuge der Fortführung der Aktivitäten des Einzelunternehmens bewusst Zahlungen für das Einzelunternehmen geleistet, da diese Zahlungen ursächlich mit dem nunmehrigen Geschäft der beschwerdeführenden Partei zusammenhingen. Diese Zahlungen hätten keinerlei private Veranlassung. Es könne vielmehr durchaus "betriebliches Interesse" angenommen werden, da es sich insbesondere um Lieferanten gehandelt habe, die in der Folge auch die beschwerdeführende Partei beliefert hätten. Ein allfälliger Zahlungsverzug hätte sich unmittelbar auf den Geschäftsbetrieb der beschwerdeführenden Partei ausgewirkt. Sämtliche Zahlungen seien ergebnisneutral am Verrechnungskonto verbucht worden und hätten keinen Einfluss auf die Gewinnermittlung der beschwerdeführenden Partei gehabt. Der Vorgang sei - wie auch aus dem Betriebsprüfungsbericht hervorgehe -

durchaus als rückzahlungspflichtig gesehen worden; es sei eine von vornherein beabsichtigte Rückführung der Verrechnung erfolgt. Es sei richtig, dass das Verrechnungskonto nicht verzinst worden sei. Der Geschäftsführer sei davon ausgegangen, dass Zinsen gegenüber Lieferanten und Kunden am Markt aktuell nicht durchsetzbar seien. Er habe sich somit bewusst fremdüblich verhalten. Gegebenenfalls liege eine indirekte verdeckte Ausschüttung in Höhe angefallener Finanzierungskosten vor. Diesen Finanzierungskosten stünden aber Vorteile aus den durch die strittigen Zahlungen erlangten Lieferkonditionen des Einzelunternehmens gegenüber. Die Kapitalertragsteuer sei überdies vorbehaltlich einer endgültigen Entscheidung über diese Berufung vom Gesellschafter-Geschäftsführer eingefordert worden.

Die beschwerdeführende Partei habe Leistungen an T erbracht und im Jahr 2003 fakturiert. Aufgrund vielfältiger Mängel in der Leistungserbringung sei die Forderung von T in dieser Höhe nicht anerkannt worden. Seitens des Endkunden B habe es nach Leistungserbringung eine umfangreiche Mängelliste gegeben. Mit Stand 31. Dezember 2003 habe sich die Sachlage so dargestellt, dass keineswegs von einer vollständigen Leistungserbringung ausgegangen habe werden können, die Forderung sei daher zurecht als teilweise unberechtigt bezeichnet worden. Die Mängel seien in den Jahren 2004 bis 2006 abgearbeitet worden. Gegenüber T sei keine Mahnklage eingebracht worden, da dies vermutlich einen Konkurs ausgelöst hätte. Bisher habe aus dieser Forderung noch kein Zahlungseingang verzeichnet werden können.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Sie führte - nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens - im Wesentlichen aus, die beschwerdeführende Partei habe keinerlei Nachweise wie Verträge und Geschäftsunterlagen über Darlehensvereinbarungen mit dem Einzelunternehmen des Geschäftsführers vorlegen können. Bei den Entnahmen handle es sich um Überweisungen zugunsten des Einzelunternehmens des Geschäftsführers, welche in Hinblick auf das Gesamtbild der Verhältnisse nicht als Darlehensforderungen zu beurteilen seien, da keine fremdüblichen Bedingungen (Verzinsung, Sicherheiten, Kreditrahmen) erfüllt worden seien. Es sei von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen. Eine bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter bzw. an eine andere Gesellschaft könne eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen. Ein solcher Buchungsvorgang komme weder nach außen zum Ausdruck, noch gehe daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervor. Es bestünden auch keine Rückzahlungsvereinbarungen. Eine bereits bewirkte verdeckte Gewinnausschüttung könne nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden. Eine spätere Rückzahlung stelle eine Einlage des Gesellschafters dar. Im Zuge der Betriebsprüfung hätte der Geschäftsführer sich verpflichten können, die Kapitalertragsteuer zu refundieren. Mangels Nachweises dieser Voraussetzung sei der Gesellschaft die Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden.

Betreffend Einzelwertberichtigung einer Forderung im Jahresabschluss 2003 sei der Behörde eine Mängelliste vom 3. September 2003 vorgelegt worden, wonach die Mängel noch im Jahr 2003 als erledigt vermerkt worden seien.

Weiters sei ein umfangreicher Schriftverkehr zwischen den Geschäftspartnern vorgelegt worden. Rechtliche Schritte gegen die Geschäftspartner seien jedoch nicht erfolgt. Damit sei weder die Gefährdung der Einbringlichkeit der Forderung noch deren Uneinbringlichkeit nachgewiesen worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Eingangs ist darauf zu verweisen, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. November 2009 über das Vermögen der beschwerdeführenden Partei Konkurs eröffnet wurde; mit Beschluss vom 12. April 2011 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 22. Jänner 2014 wurde die beschwerdeführende Partei gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die Löschung einer GmbH im Firmenbuch hat aber bloß deklarativen Charakter. Die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft besteht solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist, was dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (vgl. - mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung - Ritz, BAO5, § 79 Tz 11).

Es ist daher - für dieses Verfahren - nach wie vor von der Rechtsfähigkeit der beschwerdeführenden Partei auszugehen.

#### 1. Kapitalertragsteuer 2001

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167, mwN).

Im vorliegenden Fall wurden Zahlungen, die vom Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers der beschwerdeführenden Partei zu leisten waren, von der beschwerdeführenden Partei getätigt; es erfolgte insoweit eine Verbuchung am Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers. In einem solchen Fall ist aber (abgesehen vom Zinsvorteil) zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen ist, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspricht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 2009, 2004/13/0059, VwSlg 8440/F).

Anhaltspunkte dafür, dass an die Stelle der an Gläubiger des Einzelunternehmens des Gesellschafter-Geschäftsführers geflossenen Beträge keine gleichwertige Forderung der Gesellschaft gegen ihren Gesellschafter trotz Verbuchung auf dem Verrechnungskonto getreten sei (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 28. September 2011, 2006/13/0084), wurden von der belangten Behörde nicht festgestellt und sind im Hinblick darauf, dass diese Forderung in den Folgejahren aufgrund von Zahlungen der Schuldner des Gesellschafter-Geschäftsführers an die beschwerdeführende Partei reduziert wurde, nicht ersichtlich.

#### 2. Körperschaftsteuer 2003 (Wertberichtigung einer Forderung)

Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Forderungen zählen grundsätzlich zum Umlaufvermögen, wobei diese beim rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden (§ 5 Abs. 1 EStG 1988) dem strengen Niederstwertprinzip unterliegen (vgl. Doralt/Mayr, EStG14, § 6 Tz 201).

Bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bildet das vereinbarte Entgelt für die erbrachte Lieferung oder Leistung die Anschaffungskosten. Der Teilwert richtet sich nach Fälligkeit, Verzinsung und nach der Einbringlichkeit der Forderung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Mai 2005, 2002/13/0021, mwN).

Die Bewertung eines Wirtschaftsgutes zum niedrigeren Teilwert ist nur dann zulässig, wenn hinsichtlich dieses Wirtschaftsgutes am Bilanzstichtag eine entsprechende Entwertung eingetreten ist. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder doch wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 11. Mai 2005, mwN). Eine solche Entwertung im Streitjahr wird auch in der Beschwerde nicht konkret dargetan.

Auch eine mangelhafte, allenfalls zu Gewährleistungsansprüchen führende Leistungserbringung stellt aus steuerrechtlicher Sicht die Erbringung einer Leistung dar, wobei allenfalls Gewährleistungsansprüche zu einer späteren Herabsetzung des Entgeltes führen könnten (vgl. wiederum das hg. Erkenntnis vom 11. Mai 2005). Gewährleistungsansprüche rechtfertigen allenfalls im Einzelfall die Bildung einer Rückstellung nach § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (vgl. etwa Jakob/Laudacher, EStG, 2013, § 9 Tz 41, Stichwort "Gewährleistung"), sie führen aber nicht dazu, dass die Forderung als uneinbringlich (oder ihre Einbringlichkeit als gefährdet) anzusehen wäre, sodass eine Abschreibung der Forderung nicht berechtigt ist.

Der angefochtene Bescheid war daher in Bezug auf die Haftung für Kapitalertragsteuer 2001 gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. Im Übrigen (Körperschaftsteuer 2003) war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwendersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwendersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Februar 2014

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2014:2009130112.X00

**Im RIS seit**

24.03.2014

**Zuletzt aktualisiert am**

05.06.2014

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)