

Keine verdeckte Ausschüttung bei Entnahmen aus dem Verrechnungskonto

Entscheidung: BFG 21. 3. 2016, RV/5100595/2011 .

Norm: § 8 Abs 2 KStG 1988.

(B. R.) – Strittig war, ob die die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Forderungen der GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer als Darlehen oder verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren sind.

Eine verdeckte Ausschüttung liegt insbesondere dann vor, wenn sich der Gesellschafter(-Geschäftsführer) zulasten der GmbH Vorteile zuwendet und

dies nicht zeitnah durch die Erfassung einer (realen) Forderung der GmbH ausgleicht. Wenn hingegen die Überlassung eines Vorteils durch die GmbH an den Gesellschafter sofort im Wege der Einstellung einer Forderung an den Gesellschafter ausgeglichen wird, ist der Vorgang nicht als Ausschüttung zu werten. Holen sich die Gesellschafter mit Billigung der Organe der GmbH – ohne entsprechende Gegenleistung – Geld aus der GmbH und unterbleibt eine zeitgerechte Erfassung der Forderung der GmbH, liegt demnach eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird hingegen zeitgleich mit einer sogenannten „Entnahme“ von Geld aus der GmbH (in der Art eines Kredits) die Forderung der GmbH (auf dem Verrechnungskonto) verbucht und damit offengelegt, liegt grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung vor. Eine verdeckte Ausschüttung (trotz Verbuchung des Rückforderungsanspruchs) wäre dann gegeben, wenn im Vermögen der GmbH keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge tritt. Im Hinblick auf die tatsächliche Aufnahme der Forderung in das Rechenwerk der GmbH und auf § 83 Abs 1 und 4 GmbHG wird dies praktisch nur dann der Fall sein, wenn der empfangende Gesellschafter im Zeitpunkt des Geldflusses keine hinreichende Bonität aufweist und zudem auch keine hinreichende Sicherheit (Pfandrecht etc) bestellt worden ist.

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass aufgrund des zwischen dem Gesellschafter und der GmbH bestehenden Naheverhältnisses Entnahmen aus dem Verrechnungskonto für Privatzwecke erfolgten; an einen Außenstehenden wären Zahlungen nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden. Nach Ansicht des VwGH Seite 668 (Erkenntnis vom 26. 2. 2015, 2012/15/0177) bedarf es unter solchen Umständen der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil besteht. Wesentliches Element dieser Prüfung ist die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt wäre und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (VwGH 17. 12. 2014, 2011/13/0115). Diesfalls lägen verdeckte Ausschüttungen der vom Finanzamt angenommenen, nicht nur die Konditionen der Zurverfügungstellung zurückzahlender Beträge betreffenden Art vor (VwGH 28. 4. 2009, 2004/13/0059; daran anknüpfend ua VwGH 22. 5. 2014, 2011/15/0003).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen sind, hängt somit vor allem von der Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab (VwGH 6. 7. 2011, 2008/13/0005). Es ist 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 (VwGH 28. 4. 2009, 2004/13/0059). Dies hängt vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (vgl VwGH 22. 5. 2014, 2011/15/0003).

Das Finanzamt hat nicht die Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht des Gesellschafters bzw eine Rückforderungsabsicht der GmbH geprüft, sondern zu begründen versucht, warum die Gewährung des gegenständlichen Darlehens einem Fremdvergleich nicht standhalten würde (wie zB kein schriftlicher Darlehensvertrag, keine Angabe von konkreten Sicherheiten, keine einmalige Auszahlung). Dass diese Umstände auf das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht des Gesellschafters schließen lassen, zeigen die angefochtenen Bescheide jedoch nicht schlüssig auf.

Das Fehlen von Sicherheiten kann zwar geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in der Form von Vermögensverschiebungen zugunsten des Gesellschafters vorliegen. Dazu hätte es aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters bedurft (vgl VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0177). Eine solche Auseinandersetzung ist allerdings unterblieben, obwohl die GmbH ausdrücklich vorgebracht hat, dass während des gesamten Prüfungsverfahrens von der Abgabenbehörde keine Nachweise über die Bonität vom Gesellschafter angefordert wurden. Die Bonität des Gesellschafters steht außer Frage; er haftet mit seinem gesamten Privatvermögen für die Rückführung des aushaftenden Darlehens; es steht ihm ausreichendes Privatvermögen, auch in liquider Form, zur Verfügung, um das Darlehen tilgen zu können. Ebenso wenig herrscht Zweifel darüber, dass eine Rückzahlung an die Gesellschaft vom Gesellschafter gewollt war und in der Folge auch tatsächlich getätigt wurde. Das beanspruchte Darlehen wurde in den Jahresabschlüssen der GmbH jeweils als Forderung ausgewiesen. Der Jahresabschluss wurde jeweils vom Gesellschafter als Geschäftsführer der Gesellschaft unterschrieben und damit seine Richtigkeit bestätigt. Dies bedeutet auch, dass die ausgewiesene Forderung an ihn von ihm voll anerkannt wurde. Die GmbH weist für jeden Bilanzstichtag einen Bilanzgewinn aus, der das dem Gesellschafter gewährte Darlehen bei Weitem übersteigt und der ihm als Alleingesellschafter ausschließlich zustand.

Es konnte daher weder von einer mangelnden Bonität noch von einer fehlenden Rückzahlungsabsicht ausgegangen werden.