



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr Kindt OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Melk betreffend Kapitalertragsteuer 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 Berufungswerberin (Bw.) betreibt in K ein Tanzcafe. Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. ist KD mit einer Beteiligung am Stammkapital von 99 % sowie MD mit einer Kapitalbeteiligung von 1 %. Den Gewinn ermittelt die Bw. gemäß § 5 EStG.

Im Zuge einer die Wirtschaftsjahre 1995 bis 1997 betreffenden Betriebsprüfung (Erstbetriebsprüfung) gemäß § 147 Abs. 1 BAO (ABpNr 101069/98, Prüfungsauftrag vom 18. Mai 1998, Schlussbesprechung am 23. Juni 1998) hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und

Kapitalertragsteuer, erließ das Finanzamt den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend – Umsatzschätzung infolge Zuordnung nichterfasster Wareneingangsrechnungen sowie Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages wegen formeller und materieller Buchführungsmängel – neue Sachbescheide und (erstmalig) entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 1995 bis 1997.

Die Bemessungsgrundlagen für die Kapitalertragsteuer (verdeckte Gewinnausschüttungen) und die Kapitalertragsteuer betragen:

	1995	1996	1997
vGA	669.000	336.600	313.200
Kest	147.180	86.151	78.300

Diese Bescheide erwuchsen, auch infolge Unterfertigung eines Rechtsmittelverzichtes, in Rechtskraft.

Im Zuge einer weiteren, die Wirtschaftsjahre 1994 bis 1997 betreffenden, Betriebsprüfung (Zweitbetriebsprüfung) gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG (ABpNr 101090/99, Prüfungsauftrag vom 22. Juni 1999, Schlussbesprechung am 11. Oktober 1999) hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer wurden im Wesentlichen nachstehende Feststellungen getroffen:

Tz 17 nicht erfasster Wareneinkauf 1995 - 1998

Anlässlich einer Hausdurchsuchung bei der Fa B-AG sei ua umfangreiches EDV-Material beschlagnahmt worden, aus dem hervorgehe, dass die Bw. Lieferungen erhalten habe, welche auf "Letztverbraucher" lauten. Diese Lieferungen fanden bisher in der Buchhaltung keinen Niederschlag. Die Zuordnung dieser auf "Letztverbraucher" lautenden Lieferungen sei aufgrund ihrer Regelmäßigkeit, der EDV-mäßigen Verknüpfung der Konten sowie der händischen Erfassung auf sogenannten "Kundenkarteien" eindeutig. Aufgrund der vorliegenden EDV-Listen erfolge eine Umsatz- und Gewinnerhöhung in Höhe der lt. beiliegenden Kalkulation angeführten Beträgen.

Tz 18 Sicherheitszuschlag 1997

Wegen der angeführten Mängel bei der Erfassung müsse davon ausgegangen werden, dass auch beim verbleibenden Getränkeeinkauf (Wein und Sekt) eine ähnliche Verkürzung erfolgt sei. Verstärkt werde diese Vermutung durch den Umstand der Feststellung der Verkürzung des Wareneinkaufes bei Spirituosen im Rahmen der Vorprüfung (Bericht vom 6. Juli 1998). *"In den Jahren 1995 und 1996 fand der aufgrund eines Verkürzungsfaktors errechnete Sicherheitszuschlag in dem lt Vorprüfung zugerechneten Sicherheitszuschlages Deckung, wodurch in diesen Jahren keine diesbezügliche Zurechnung erfolgt."*

Tz 19 verdeckte Gewinnausschüttung

Die errechneten Gewinnerhöhungen (vgl Tz 22 bis 26) werden dem Geschäftsführer als (verdeckte) Gewinnausschüttungen zugerechnet (1995: ÖS 489.221,--, 1996: ÖS 251.543,--, 1997: ÖS 563.343,--). Die entsprechende Kapitalertragsteuer werde von der Bw. abgeführt, aber dem Gesellschafter KD angelastet.

Nunmehr betragen die Bemessungsgrundlagen für die Kapitalertragsteuer (verdeckte Gewinnausschüttungen) und die Kapitalertragsteuer:

	1995	1996	1997
vGA (1. Bp)	669.000	336.600	313.200
vGA (2. Bp)	489.221	251.543	563.343
Summe vGA	1.158.221	618.143	876.543
Kest	254.809	145.264	219.136

Mit Bescheiden vom 3. November 1999 setzte das Finanzamt die Kapitalertragsteuer für 1995 bis 1997 – unter Außerachtlassung des Verfahrenstitels der Wiederaufnahme – abermals fest und verwies dabei begründend auf die Tz 19 des Bp-Berichtes vom 13. Oktober 1999 (AS 1, 2 und 4 des Kest-Aktes).

Am 23. November 1999 berichtigte das Finanzamt die Kapitalertragsteuerbescheide vom 3. November 1999 gemäß § 293 BAO und führte zugleich die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO an. Im Begründungsteil der Bescheide vermerkte das Finanzamt, *"da [die] bisherige[n] Bescheid[e] vom 3. November 1999 "mangelhaft [sind, werden sie] dahingehend berichtigt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO angeführt wird. Die Wiederaufnahmsgründe bestehen in den neuen Tatsachen, welche bei der Hausdurchsuchung der B-AG im September 1998 festgestellt wurden. Diese sind in der Tz 17 des Bp-Berichtes vom 13. Oktober 1999 dargestellt."*

Mit Schriftsatz vom 21. Jänner 2000 sowie vom 24. Jänner 2000 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. einerseits gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 1995 bis 1997 andererseits (unter anderem auch gegen Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 bis 1997) gegen die Sachbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 1995 bis 1997 Berufung.

In der Sache führte die Bw. begründend aus:

"Die aufgrund der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen wurden 1995 und 1996 zur Gänze und 1997 mit einem Betrag von ÖS 228.000, -- auf Sparbücher einbezahlt. Diese Sparbücher dienten nachweislich zur Absicherung von Krediten, die der

[Bw.] gewährt wurden und sind bei der Bank hinterlegt. Die Gewinne sind somit nicht dem Anteilshaber, Herrn [KD], zugekommen. Von einer verdeckten Gewinnausschüttung und der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer in der o.e. Höhe [ÖS 223.742,--] ist Abstand zu nehmen (VwGH vom 10.12.1985, 85/14/0080).

Mit Berufungsentscheidung vom 20. September 2001 wies der Berufungssenat VIIa der Berufungskommission für Niederösterreich (GZ RV/155-17/01) die im Zuge der Betriebsprüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG erhobene Berufung vom 21. Jänner 2001 hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 als unbegründet ab.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2001 gab das Finanzamt der Berufung vom 21. Jänner 2000 statt und hob die Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1995 bis 1997 in Verbindung mit den Berichtigungsbescheiden gemäß § 293 BAO vom 22. November 2000 auf.

Mit Bescheiden vom 15. Oktober 2001 (Bescheidbegründung vom 16. Jänner 2001) verfügte das Finanzamt (nunmehr) die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1995 bis 1997 und setzte den Feststellungen, der gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG stattgefundenen Betriebsprüfung folgend, die Kapitalertragsteuer 1995 bis 1997 fest.

Das (materielle) Berufungsvorbringen vom 24. Jänner 2000 replizierend führte das Finanzamt in der Bescheidbegründung aus, dass die aus den kalkulatorischen Erlösdifferenzen sowie dem Sicherheitszuschlag für das Jahr 1997 resultierenden Geldüberschüsse, welche nicht in der Buchhaltung der Bw. erfasst waren, dem Geschäftsführer und 99 %-Gesellschafter der Bw. als verdeckte Gewinnausschüttungen zugerechnet werden können, zumal dieser über die "Schwarzeinnahmen" verfügt habe. Laut Schreiben der VÖ-Bank wären die Sparbücher am 16. März 2000 zur Besicherung der betrieblichen Kreditkonten realisiert worden. Während die Zugänge auf diesen Sparbüchern ÖS 199.000,-- (1995) und ÖS 70.000,-- (1996) ausmachen, betragen die festgestellten Ausschüttungen im Zuge beider Prüfungen ÖS 1.158.221,-- (1995) und ÖS 618.143,-- (1996). Festzuhalten sei weiters, dass auch in den Bilanzen der Bw. für die Jahre 1997, 1998 und 1999 keine Sparbücher als Betriebsvermögen ausgewiesen seien. Auch könne durch eine eventuell spätere Einlage (im Jahr 2000) eine verdeckte Ausschüttung nicht rückgängig gemacht werden.

Mit Schriftsatz vom 14. November 2001 berief die Bw. gegen Kapitalertragsteuerbescheide 1995 – 1997 und führte begründend aus:

"... Die aufgrund der Betriebsprüfung festgestellten ´Geldüberschüsse´ 1995 – 1997 aus kalkulatorischen Erlösdifferenzen wurden in Höhe von ÖS 1.027.900,-- auf Überbringersparbücher einbezahlt. Eine Auflistung dieser Sparbücher bzw. die genauen jährlichen Einzahlungen liegen dem Finanzamt vor.

Diese Sparbücher dienten nachweislich der Absicherung von Krediten, die seitens der [VÖ-Bank] der [Bw.] gewährt wurden, waren verpfändet und bei der Bank bis zur Realisierung hinterlegt. Im Rahmen der Auflösung dieser Sparbücher im März 2000 wurden diese Beträge auf Konten der [Bw.] umgebucht.

Das ursprüngliche Darlehen der Eltern vom (Sparbucheinlage vom 9.3.1995 in Höhe von ÖS 290.000,--) wurde im gleichen Jahr von Herrn [KD] aus den ´Geldüberschüssen´ an die Eltern in Teilbeträge rückgezahlt, somit verblieb dieser Betrag zur Absicherung des Kredites auf dem Sparbuch.

In der Bilanz zum 31.12.1999, die im April 2000 beim Finanzamt eingereicht wurde, werden diese Sparbücher bereits als Umlaufvermögen der Gesellschaft ausgewiesen.

Diese ´Geldüberschüsse´ sind somit nachweislich nicht dem Anteilsinhaber, Herrn [KD], zugekommen. (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080). Für die verdeckte Gewinnausschüttung ist die Absicht der Vorteilsgewährung erforderlich, von dieser kann hier nicht gesprochen werden. ..."

Die Bw. beantragt der Berufung stattzugeben.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem entscheidungsrelevanten Feststellungen aus:

Im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren stellen sich die Höhe der durch die beiden Betriebsprüfungsverfahren festgestellten Mehrgewinne der Bw. unbestritten folgendermaßen dar:

	1995	1996	1997
Mehrgewinne 1. Bp	669.000	336.600	313.200
Mehrgewinne 2. Bp	489.221	251.543	563.343
Summe Mehrgewinne	1.158.221	618.143	876.543

Diese in den Bilanzen der Bw. nicht erfassten Mehrgewinne zahlte KD in Teilbeträgen auf Überbringersparbücher – mit dem Verfügungsvermerk "Losungswort" – bei der VÖ-Bank

sowie der SPK ein. Eine buchmäßige Behandlung dieser Überbringersparbücher als Betriebsvermögen der Bw. erfolgte nicht.

Erstmals in der Bilanz zum 31.12.1999 werden die Überbringersparbücher der VÖ-Bank – mit einem Gesamtbetrag von ÖS 1.121.642,03 – als aktives Betriebsvermögen der Bw. ausgewiesen (Köst-Akt 1999, AS 6).

Laut Schreiben der VÖ-Bank vom 10. März 2000 (ABp AS 25) dienten diese Überbringersparbücher der Besicherung betrieblicher Kredite der Bw. und wurden laut Schreiben der Bank vom 16. März 2000 (ABp AS 23) zugunsten ebendieser Kredite realisiert.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind verdeckte Gewinnausschüttungen Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen können sich auch aufgrund von Gewinnzuschätzungen infolge abgabenbehördlicher Prüfungen ergeben. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind den Gesellschaftern nach den auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüsseln als zugeflossen zu werten (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 2.4.1994, 92/13/0011; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241). Die Beweislast des behaupteten Nichtzuflusses der durch Gewinnzuschätzungen ermittelten Mehrgewinne, also ob die Mehrgewinne weiterhin bei der Gesellschaft verwendet worden seien, trifft den Gesellschafter (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151; VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

Schon dadurch, dass die Gesellschaft die Möglichkeit der Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers in Höhe eines zugeschätzten Gewinnes unwidersprochen in Kauf nimmt, ist ihr Einverständnis mit einer Bereicherung in Höhe der Zuschätzung zu unterstellen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080)

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 17.10.1988, 87/16/0161; VwGH 18.12.1990,

87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungssätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlußfolgerungen zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; VwGH 14.5.1991, 89/14/0195).

Strittig ist nunmehr lediglich die Frage, ob die festgestellten Mehrgewinne dem Gesellschafter-Geschäftsführer KD zugeflossen sind.

Durch die Einzahlung der Mehrgewinne auf mit Losungswort vinkulierte Überbringersparbücher durch KD verließen die festgestellten Mehrgewinne – nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates – die Vermögenssphäre der Bw. und traten in die Privatsphäre des Gesellschafters KD, zumal auch dieser die Verfügung über die Einzahlung auf die mit Losungswort vinkulierten Überbringersparbücher traf. Dies ergibt sich auch aus dem Berufungsvorbringen, wonach *"die festgestellten verdeckten Ausschüttungen ... auf Sparbücher einbezahlt"* wurden.

Weiters ergibt sich, dass die festgestellten Mehrgewinne zweifelsfrei bis zum 31. Dezember 1999 in der Bilanz der Bw. nicht aufschienen und somit bis zu diesem Zeitpunkt auch im Betriebsvermögen der Bw. nicht erfasst waren. Sparbücher bilden aber dann (notwendiges) Betriebsvermögen, wenn und solange sie in der Bilanz ausgewiesen sind und das eingelegte Geld nicht entnommen wird (vgl. VwGH 11.5.1993, 89/14/0284; VwGH 26.4.1994, 91/14/0030). Durch die bilanzmäßige Behandlung der Sparbücher zum 31. Dezember 1999, also erst zu diesem Zeitpunkt, wurde aus den mit Losungswort vinkulierten Überbringersparbüchern Betriebsvermögen der Bw. Vor diesem Zeitpunkt befanden sich diese Sparbücher im Privatvermögen des KD.

Davon ausgehend, dass die gegenständlichen Sparbücher bis zu ihrer bilanzmäßigen Widmung als Privatvermögen des Gesellschafters KD zu beurteilen sind und somit die von KD einbezahlten Beträge als ihm zugeflossen gelten, wird die durch das Finanzamt vorgenommene Beurteilung des Zuflusses der festgestellten Mehrgewinne an KD als vedeckte Gewinnausschüttung als nicht rechtwidrig beurteilt.

Auch das in der Berufungsschrift vorgebrachte Argument, wonach diese Sparbücher der Besicherung von Betriebskrediten dienten, verhilft der Berufung nicht zum Erfolg, denn

Privatvermögen wird nicht schon deshalb zu Betriebsvermögen, weil es der Besicherung vom Betriebsschulden dient (vgl VwGH 10.4.1997, 94/15/0211).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 7. August 2003