



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der 1, vertreten 2, vom 8. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden vom 10. Oktober 2002 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG 1988 für den Zeitraum 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1999 beträgt € 192,14 (S 2.644,00) bei einem Steuersatz von 25% und einer Bemessungsgrundlage von S 10.575,54 (€ 768,55).

### **Entscheidungsgründe**

#### a) Vorgeschichte

Die Berufungswerberin (Bw.) war zu 100% an der mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Oktober 1982 gegründeten L-GmbH beteiligt. Einziger Geschäftsführer war FL, der Ehemann der Bw.

Im Betriebsprüfungsbericht betreffend die L-GmbH für die Jahre 1993 bis 1998 vom 13. Juni 2000 (Bilanzakt L-GmbH) wurden in den Tz 18 bis 21 Schwarzeinkäufe bei einem Bierunternehmen und Erlösdifferenzen festgestellt. Unter Tz 29 wurde weiters festgestellt, dass dem Gatten der Bw. (einige Gesellschafterin der L-GmbH) ein zinsenloses Darlehen gewährt und im Jahr 1998 in Folge der Uneinbringlichkeit auf einen Betrag von S 500.000,00 endgültig verzichtet wurde. Der Schuldenerlass stelle eine verdeckte Ausschüttung dar, der entgangene Zinsertrag in Höhe von S 29.328,00 (6% von S 488.794,00) wurde ebenfalls als verdeckte Ausschüttung erfasst.

	1998
	S
Verrechnungskonto FL lt. GB	988.794,15
Verrechnungskonto FL lt. PB	488.795,15
verdeckte Gewinnausschüttung	500.000,00
entgangener Zinsertrag	29.328,00

Gemäß Prüfbericht Tz 30 bis 32 ergaben sich aus den Tz 18 bis 21 und Tz 29 verdeckte Gewinnausschüttungen an die Bw. als Gesellschafterin der L-GmbH mit einer aushaftenden Kapitalertragsteuer [KESt] von insgesamt S 335.109,00. In der Prüferbilanz der L-GmbH zum 31.12.1998 wurde dafür eine Rückstellung für KESt in Höhe von S 335.109,00 und zugleich eine Forderung an die Bw. als Gesellschafterin in gleicher Höhe gebildet.

Im Generalversammlungsbeschluss vom 19. September 2000 (Dauerbelege L-GmbH, Seite 4ff) erfolgte die Umwandlung der L-GmbH gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bw. (Alleingesellschafterin) als Nachfolgeunternehmerin auf Grund der Bilanz zum 31.12.1999. Die Umwandlung wurde am 28. September 2000 beim Firmenbuchgericht angemeldet, die Eintragung erfolgte am 31. Oktober 2000.

In der Schlussbilanz der L-GmbH zum 31.12.1999 ist eine Forderung Verrechnungskonto Gesellschafter in Höhe von S 980.575,45 ausgewiesen, die jedoch in der Umwandlungsbilanz zum 31.12.1999 fehlt.

#### b) Bescheid - Berufung

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2002 (Akt L-GmbH 1999, Seite 24) zog das zuständige Finanzamt (FA) die Bw. gemäß § 95 EStG zur Haftung als Schuldnerin der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer für 1999 in Höhe von S 127.643,00 (€ 9.276,18) bei einer Bemessungsgrundlage von S 510.575,54 (€ 37.104,97) und einem Steuersatz von 25% heran. In der schriftlichen Bescheidbegründung führte das FA aus, das Verrechnungskonto Gesellschafter [der L-GmbH] betrage laut Bilanz zum 31.12.1999 S 980.575,54. Laut Schreiben vom 24. Mai 2002 setze sich das Verrechnungskonto aus einem Darlehen an Herrn FL und der KESt-Forderung an die Gesellschafterin zusammen. Die KESt sei am 5. September 2002 bezahlt worden. Da die Darlehen an Herrn FL in die Bilanz der Einzelunternehmerin (Bw.) nicht übernommen worden seien, handle es sich um einen Schuldenerlass. Der Schuldenerlass im Jahr 1999 stelle eine verdeckte Ausschüttung dar.

Dagegen er hob die Bw. mit Schreiben vom 8. November 2002 Berufung (AS 25f) und brachte vor, im angefochtenen Bescheid werde unterstellt, dass im Jahr 1999 das Darlehen von Herrn FL an die damals noch bestehende L-GmbH erlassen worden sei. In der Schlussbilanz zum 31.12.1999 der L-GmbH werde das Verrechnungskonto gegenüber Herrn FL aber noch mit

S 980.575,54 ausgewiesen. Die laut Betriebsprüfung festgestellte Uneinbringlichkeit der Forderung in Höhe von S 500.000,00 sei erst im Jahr 2000 ausgebucht worden, da auch erst der Bp.-Bericht im Juni 2000 erstellt worden sei. Wieso daher im Jahr 1999 eine verdeckte Ausschüttung entstehen soll, könne nicht nachvollzogen werden.

Im Jahr 2000 seien weiters von Herrn FL persönlich S 470.000,00 in die Firma einbezahlt worden. Mit diesem Geld sei ein Großteil der Finanzamtsschulden abgedeckt worden (Eingang am Finanzamtskonto der L-GmbH am 7. September 2000). Somit verringere sich das Verrechnungskonto von Herrn FL wie folgt:

S	
Stand 31.12.1999	980.575,54
Uneinbringlich lt. Bp.	-500.000,00
Zahlung 9/2000	<u>-470.000,00</u>
	10.575,54

Im Zuge der Umwandlung der L-GmbH auf die Bw. als Hauptgesellschafterin (Bw.) sei diese Restschuld von Herrn FL auf das Privatkonto umgebucht worden. Aus diesem Grund scheine in der Bilanz zum 31.12.2000 keine Verbindlichkeit gegenüber Herrn FL mehr auf. Die Forderung in Höhe der KEST von S 335.109,00 an die Bw. sei ebenfalls im Zuge der Umwandlung auf Privat umgebucht worden, da die Bw. gegen sich selbst keine Forderung haben könne. Es werde daher ersucht, den Haftungsbescheid aufzuheben, da im Jahr 1999 kein Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung gesetzt worden sei.

c) Vorhalt FA – Antwort Bw.

Mit Vorhalt vom 24. März 2003 (AS 27f) ersuchte das FA die Bw. um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

Die Feststellungen der Betriebsprüfung vom 13. Juni 2000 seien in der vorgelegten Bilanz der L-GmbH vom 31.12.1999 nicht berücksichtigt.

Auf Grund der Umgründung in ein Einzelunternehmen würden die Verrechnungsforderungen der L-GmbH gegenüber dem Gesellschafter keine steuerliche Wirkung mehr besitzen. Daraus ergebe sich, dass die entsprechenden Beträge dem Vermögen der L-GmbH durch die Umwandlung endgültig entzogen worden seien. Somit liege im Jahr 1999 eine verdeckte Gewinnausschüttung nach folgender Berechnung vor:

Forderung Verrechnungskonto Gesellschafter	
laut Bilanz 31.12.1999	980.575,54
Forderung KEST lt. Bp.	
in Bilanz nicht berücksichtigt	<u>335.109,00</u>
	1.315.684,54
abzüglich:	
laut Bp. bereits 1998 uneinbringlich	-500.000,00
Zahlung 9/2000	<u>-470.000,00</u>
verdeckte Gewinnausschüttung 1999	345.684,54

In der schriftlichen Stellungnahme vom 7. Mai 2003 (AS 31ff) brachte die Bw. vor, dass nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes die erfolgsneutrale Vermögensumschichtung im Zuge einer Umwandlung nicht steuerwirksam sei. Das bedeute, dass im gegenständlichen Fall der Saldo des Verrechnungskontos nicht zu einer Vereinnahmungsfiktion führen könne. Auf die Kommentarmeinungen Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden, 2. Auflage, Seite 401; Keppert in Helblich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründung, Jänner 2002, Seite 64; und Hügl/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Seite 207 werde hingewiesen.

d) BVE - Vorlageantrag

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2003 (AS 35f) gab das FA der Berufung teilweise statt und setzte die Haftung für die Kapitalertragsteuer für 1999 in Höhe von S 86.421,00 (€ 6.280,47) bei einer Bemessungsgrundlage von S 345.684,54 (€ 25.121,88) und einem Steuersatz von 25% fest. Zur Begründung führte das FA aus, verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, welche das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft hätten. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber könne auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt werde. Im konkreten Fall bestehe die Zuwendung des Vorteils darin, dass die Darlehensverbindlichkeit von Herrn FL, dem Geschäftsführer und Gatten der alleinigen Anteilsinhaberin, vor Umgründung nicht beglichen worden sei und weder in der Umgründungsbilanz noch in der Eröffnungsbilanz des Einzelunternehmens der Bw. aufscheine. Damit sei von einem Schulderlass durch die GmbH gegenüber Herrn FL und somit von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen. Laut Vorhaltsbeantwortung sei ein Betrag von S 470.000,00 von Herrn FL zur Abdeckung der im Zuge der mit Bericht vom 13. Juni 2000 abgeschlossenen Betriebsprüfung festgestellten auf eine verdeckte Gewinnausschüttung entfallenden KESt-Forderung der L-GmbH an die Gesellschafterin (Bw.) einbezahlt worden. Damit könne laut FA nicht gleichzeitig die offene Darlehensforderung der L-GmbH an Herrn FL beglichen worden sein. Damit liege im Jahr 1999 eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wie in der Berechnung im Vorhalt vom 24. März 2003.

Gegen die Berufungsvorentscheidung erhab die Bw. mit Schreiben vom 26. Juni 2003 (AS 39) den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und brachte vor, dass es sich bei der verbleibenden Verbindlichkeit nicht um eine Verbindlichkeit gegenüber Herrn FL handle, sondern gegenüber der Hauptgesellschafterin, der Bw. Dieses Verrechnungskonto sei bei der Umwandlung auf die Hauptgesellschafterin auf Grund confusio untergegangen, in diesem Fall komme § 9 Abs. 5 UmgrStG nicht zur Anwendung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Das in den Bilanzen der L-GmbH als Forderung geführte "Verrechnungskonto Gesellschafter 3481" betrifft ein Darlehen an den Ehemann der Bw., welches diesem zinsenlos gewährt wurde. Es handelt sich somit tatsächlich nicht um eine Forderung der L-GmbH gegenüber ihrer Gesellschafterin (die Bw.) sondern gegenüber FL.

Der von der Betriebsprüfung im Bericht vom 13. Juni 2000 festgestellte (teilweise) Forderungsverzicht der L-GmbH in Höhe von S 500.000,00 im Jahr 1998 wurde nicht angefochten. In der Bilanz der L-GmbH zum 31.12.1998 ist daher das Forderungskonto 3481 mit S 488.795,15 zu erfassen.

	31.12.1998
Konto Forderung 3481	S
Lt. L-GmbH vor Bp.	988.794,15
Forderungsverzicht lt. Bp.	<u>-500.000,00</u>
	488.794,15

In der von der L-GmbH dem FA vorgelegten Bilanz zum nächstfolgenden Stichtag 31.12.1999 ist das Forderungskonto 3481 mit S 980.575,54 ausgewiesen. In der Klammer wird auf einen Vorjahreswert 31.12.1998 S 988.794,15 hingewiesen, es handelt sich dabei um den Wert vor der Feststellung des teilweisen Forderungsverzichtes von S 500.000,00 durch die Betriebsprüfung. Die Übernahme des falschen Anfangswertes des Kontos 3481, nämlich ohne den Forderungsverzicht S 500.000,00, ist in der Bilanz zum 31.12.1999 richtig zu stellen. Die Forderung beträgt zum 31.12.1999 S 480.575,54.

	31.12.1999
Konto Forderung 3481	S
Lt. L-GmbH	980.575,54
Forderungsverzicht 1998 nicht angesetzt	<u>-500.000,00</u>
	480.575,54

Die Umwandlung der L-GmbH in das Einzelunternehmen der Bw. erfolgte mit Umwandlungsbeschluss vom 19. September 2000 zum Umwandlungstichtag 31.12.1999 (Dauerbelege L-GmbH, Seite 4ff). Die Forderung ist in der Schlussbilanz der L-GmbH zum 31.12.1999 zwar enthalten, jedoch wiederum mit dem falschen Wert S 980.575,54 (Dauerbelege Seite 15). In der Umwandlungsbilanz zum 31.12.1999 fehlt die Forderung zur Gänze (Dauerbelege Seite 24).

Weiters ist festzustellen, dass Herr FL mit Zahlschein vom (Aufgabedatum) 5. September 2000 S 470.000,00 auf das Abgabenkonto der L-GmbH beim FA einzahlte (AS 23). Laut Abgabenkonto wurden diese S 470.000,00 am 7. September 2000 gutgeschrieben.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 UmwG geht das Vermögen der Kapitalgesellschaft einschließlich der Schulden auf den Hauptgesellschafter, im vorliegenden Fall auf das Einzelunternehmen der Bw., über. Das Forderungskonto hätte daher im Betrag von S 480.575,54 in das Einzelunternehmen der Bw. übernommen werden müssen. Auf Grund der Zahlung von S 470.000,00 auf das Abgabenkonto der L-GmbH beim FA am (Zahlungseingang) 7. September 2000 durch Herrn FL verringert sich die Forderung gegen FL auf S 10.575,54.

	S
Forderung Bw. an FL	480.575,54
Zahlung FL	<u>-470.000,00</u>
	10.575,54

Auch das FA ging in der Beurteilung des Sachverhaltes von einer Zahlung des FL aus, da es die Verringerung der Forderung an FL durch die Zahlung der S 470.000,00 in der Berufungsverfahrensentscheidung vom 4. Juni 2003 (AS 36) ansetzte.

Gemäß § 8 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens der Körperschaft verdeckte Ausschüttungen außer Ansatz. Der ohne Gegenleistung gewährte Verzicht auf ein dem Ehemann der einzigen Gesellschafterin eingeräumtes Darlehen stellt eine verdeckte Ausschüttung dar. Der Ehemann FL, zugleich einziger Geschäftsführer, ist als nahe stehende Person der Gesellschafterin (Bw.) anzusehen.

Da FL am 7. September 2000 S 470.000,00 an das FA für Abgabenschulden der L-GmbH bezahlte, haftete die Forderung im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses vom 19. September 2000 nur noch mit S 10.575,54 aus. Dadurch, dass die Bw. den Restbetrag nicht einforderte, liegt ein Verzicht vor, der zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.

	S	€
verdeckte Ausschüttung:	10.575,54	
KESt bei Steuersatz 25%	2.643,89	192,14

Bei den S 335.109,00 KESt-Vorschreibung aus den (anderen, nicht berufungsgegenständlichen) verdeckten Ausschüttungen betreffend die Jahre 1993 bis 1998 laut Tz 32 des Betriebsprüfungsbericht vom 13. Juni 2000 handelt es sich hingegen um eine Forderung der L-GmbH gegenüber ihrer Gesellschafterin (Bw.). Diese Forderung ist bei der Umwandlung der L-GmbH in das Einzelunternehmen der Bw. gemäß § 3 Abs. 3 iVm § 9 Abs. 2 UmgrStG durch Confusio untergegangen, da Personenidentität von Gläubiger und Schuldner (Bw. als Rechtsnachfolgerin der L-GmbH) eingetreten ist.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Wien, am 21. Jänner 2005