



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/1760-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 bis 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 Bw. erzielt Einkünfte durch das Ausführen von Export- und Importgeschäften. Das Finanzamt erließ die Bescheide im Streitzeitraum entsprechend den abgegebenen Erklärungen.

In der Folge fand eine abgabenbehördliche Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen statt. Der Betriebsprüfer traf dabei folgende Feststellungen:

Eine Lebensversicherung lautend auf den Gesellschafter TK, deren Prämien aufwandswirksam verbucht worden waren, war im Jänner 1996 ausbezahlt worden. Diese Auszahlung fand keinen Eingang in die Buchhaltung. Die Betriebsprüfung wertete diese Auszahlung daher als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter. Der Betrag wurde dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet und der Besteuerung mit Kapitalertragsteuer unterworfen.

Das Verrechnungskonto des Gesellschafters TK wies per 1.1.1996 einen um 1.340.895,00 ATS niedrigeren Stand gegenüber dem Stand vom 31.12.1994 aus, ohne dass von der Gesellschaft eine Forderung gegen den Gesellschafter in dieser Höhe in die Aktiva aufgenommen worden wäre. Da der Jahresabschluss durch die Gesellschaft genehmigt worden war, wurde vom Betriebsprüfer als erwiesen angenommen, dass die Gesellschaft auf diese Forderung zu Gunsten des Gesellschafters verzichtet hatte, was die Kapitalertragsteuerpflicht für diesen Betrag für das Jahr 1995 auslöste.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung. Es erging ein Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht. Die Bw. führte darin aus:

Kapitalertragsteuer (Tz. 23):

Der Haftungs- und Abgabenbescheid sei grundsätzlich unrichtig, weil aus diesem nicht hervorgehe, für welches Kalenderjahr Kapitalertragsteuer vorgeschrieben werde, da der Bescheid zwei Kalenderjahre bezeichne. Damit sei unklar, für welches Jahr nach Ansicht der Betriebsprüfung die verdeckte Ausschüttung angefallen sein sollte. Die Überlegungen der Betriebsprüfung in Tz. 23 stünden mit der Gesetzeslage in Widerspruch. Zudem sei der diesbezügliche Sachverhalt nicht ordnungsgemäß erforscht worden. Die Betriebsprüfung habe damit ihre Ermittlungspflicht im Sinne des § 115 BAO verletzt.

Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

In der Gegenäußerung zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus: Dem Betriebsprüfungsbericht sei eindeutig in der Tz. 24 zu entnehmen, wie die Kapitalertragsteuer berechnet worden sei und welche Beträge auf welches Kalenderjahr entfallen. Der Bericht stelle als

Begründung des Bescheides einen Bescheidbestandteil dar und erläutere somit hinreichend die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer.

In der Folge teilte der steuerliche Vertreter der Bw. in einem gesonderten Schreiben mit, dass die Bw. mit dem ehemaligen Gesellschafter TK vereinbart habe, dass allfällige Kapitalertragsteuerbeträge von diesem zu tragen seien.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung. Hinsichtlich Vorschreibung der Kapitalertragsteuer gab es der Berufung nicht Folge. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Abgang am Verrechnungskonto des Gesellschafters TK weiterhin als Forderungsverzicht der Gesellschaft eingestuft würde, weil im Berufungsverfahren keinerlei entkräftende Beweismittel beigebracht worden seien. Damit liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die nachträglich beigebrachte Übernahmeerklärung habe keine Berücksichtigung gefunden, da TK vermögenslos sei und nur eine kleine Rente beziehe. Es seien auch keine Angaben seitens der Bw. darüber erfolgt, wie TK die Forderung zu begleichen beabsichtige. Es sei daher am Forderungsverzicht festzuhalten.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In dieser führte sie zum Verrechnungskonto und der daraus resultierenden verdeckten Gewinnausschüttung aus:

Es habe keine ordnungsgemäße Ermittlung des Sachverhaltes durch die Finanzbehörde stattgefunden und der angenommene Sachverhalt widerspreche den Erkenntnissen des VwGH 15.12.1999, 97/13/0188 sowie VwGH 15.12.1999, 97/13/0189. Auch sei nicht gewürdigt worden, ob bei dem hohen Stand des Verrechnungskontos die Zahlung von vornherein nicht möglich war, sodass die verdeckte Gewinnausschüttung vollkommen den Tatsachen widerspreche. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer stehe in Widerspruch zu den Vereinbarungen zwischen der Bw. und dem Gesellschafter TK.

In einer gesonderten Niederschrift brachte der steuerliche Vertreter der Bw. neuerlich vor, dass die Vorschreibung eines Steuerbetrages in einem Bescheid rechtswidrig sei. Weiters dürfe aus der Verringerung des Standes des Verrechnungskontos nicht alleine der Schluss gezogen werden, dass dem Gesellschafter eine Ausschüttung zugeflossen sei. Beispielsweise sei im Jahr 1997 von TK rund 205.000,00 S eingezahlt worden. Es werde daher beantragt, die Zeugen TK und AK darüber zu vernehmen, dass TK im Jahr 1995 keine Gewinnausschüttung in der Höhe von 1.340.895,00 bezogen habe. Außerdem seien Geschäftsführerbezüge gegengerechnet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Form und Inhalt des Haftungsbescheides:

Sachverhalt:

Der Haftungs- und Abgabenbescheid für den Prüfungszeitraum von 1995 bis 1996 wies die Haftungssumme von 464.270,00 S in einem Betrag aus. In der Begründung des Bescheides wurde auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 224 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Haftungsbescheid geltend gemacht. Bei dieser Geltendmachung der Haftung sind die im Haftungswege geltend gemachten Abgabenansprüche nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt auszuweisen, um sie dem Haftenden zur Kenntnis zu bringen. Geht der Haftungsbetrag auf mehrere Abgabenbescheide zurück, so ist eine entsprechende Aufgliederung vorzunehmen.

Dieser Anforderung wird der gegenständliche Haftungsbescheid in seinem Spruch nicht gerecht, weil dort lediglich die Höhe der für die Jahre 1995 bis 1996 geltend gemachten Kapitalertragsteuer in einer Summe ausgewiesen, jedoch nicht aufgegliedert wird, wie sich dieser Betrag errechnet und welche Beträge auf welche Jahre entfallen. Allerdings ist die erforderliche Aufschlüsselung zweifelsfrei der Begründung des Bescheides, nämlich dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen.

Kann der Begründung eines Bescheides vollständig entnommen werden, aus welchen Abgaben für welchen Zeitraum sich die im Haftungsbescheid geltend gemachte Haftungssumme zusammensetzt, so steht das globale Anführen dieser Summe für den gesamten Haftungszeitraum im Spruch des Bescheides der Rechtmäßigkeit des Bescheides nicht entgegen.

Kapitalertragsteuer 1995 - Verrechnungskonto

Sachverhalt:

An der Bw. waren im gesamten Prüfungszeitraum bis 18.12.1988 TK zu 98 Prozent beteiligt und AK zu 2 Prozent beteiligt. TK war gleichzeitig auch Geschäftsführer bis zum 26. Juli 1995. In der Bilanz wurde zum 31.12.1994 ein Stand des Verrechnungskontos von 1.595.201,81 S auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen. Für das Jahr 1995 wurden keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt. TK hatte diese aus Versehen weggeschmissen. Die Eröffnungsbilanz zum 1.1.1996 wies einen Stand des Verrechnungskontos von 254.306,63 S auf der Aktivseite

der Bilanz aus. Nach den Angaben der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren ist keine Einlage seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers TK auf das Verrechnungskonto erfolgt. Die Bw. hat im Gegenzug zur Verminderung des Verrechnungskontos keine Forderung an den ehemaligen Geschäftsführer und bis 1988 zu 98 Prozent beteiligten Anteilsinhabers in die Bilanz eingestellt bzw. im gerichtlichen Wege gegen diesen geltend gemacht. Weder in der mit den Erklärungen eingereichten Bilanz zum 31.12.1996 noch zum 31.12.1997 findet sich eine derartige Position. Aus den in den Jahren 1996 und 1997 verbuchten Honorarnoten des steuerlichen Vertreters ist ersichtlich, dass dieser Bilanzierungsarbeiten und Arbeiten zur Erstellung von Steuererklärungen für das Jahr 1995 durchgeführt hat. Über Ersuchen des Prüfers wurden auch seitens des steuerlichen Vertreters keine Bilanzen oder Steuererklärungen für das Jahr 1995 oder Abschriften derselben vorgelegt. Der Gesellschafter - Geschäftsführer TK ist mittellos und bezieht nur eine kleine Rente.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit. auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Dazu zählen insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind somit:

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung

Subjektive Voraussetzung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt daher auch dann vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn es nur in einem Dulden oder

Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Gesellschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens akzeptiert hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018).

Ein Forderungsverzicht gegenüber dem Anteilsinhaber ohne betrieblichen Anlass löst eine verdeckte Ausschüttung aus. Wird auf eine objektiv nicht vorhandene, aber von "Gläubiger" und "Schuldner" angenommene Forderung verzichtet, so reicht dies für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aus.

Im vorliegenden Fall wies die Bilanz zum 31.12.1994 eine Forderung der Bw. gegen den Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer in der Höhe von 1.595.201,81 S aus. Per 1.1.1996 war diese Forderung aus der Bilanz insofern verschwunden, als das Verrechnungskonto nur mehr einen Stand von 254.306,63 S auswies. Eine andere Aktivpost, mit der diese Forderung gegen den Gesellschafter geltend gemacht worden wäre, fand sich nicht. Mangels Vorlage von Buchhaltungsunterlagen für das Jahr 1995 konnte die Verringerung des Standes des Verrechnungskontos und deren Ursache in der Buchhaltung nicht nachvollzogen werden. Dass die Bw. Schritte unternommen hätte, um diese Forderung gegen den Gesellschafter geltend zu machen, konnte vom Prüfer nicht festgestellt werden. Sowohl im Prüfungsverfahren als auch im Rechtsmittelverfahren ist die Bw. jeden Nachweis schuldig geblieben, dass die Verringerung ihres Betriebsvermögens zu Gunsten des Gesellschafters Konsequenzen nach sich gezogen hätte.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass zwischen der Bw. als Körperschaft und dem Gesellschafter TK als Anteilsinhaber und Geschäftsführer eine Nahebeziehung bestand. Weiters wurde eine Bereicherung von TK zu Lasten der Bw. dadurch verwirklicht, dass die Bw. auf die Forderung aus dem Verrechnungskonto zu ihren eigenen Lasten und zu Gunsten von TK verzichtet hat. Damit ist das objektive Tatbild der Bereicherung zu Lasten der Körperschaft verwirklicht worden. Das subjektive Tatbild der auf die Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung ist dadurch verwirklicht, dass die Bw. es unterlassen hat, Schritte gegen TK zu unternehmen, um den Vermögensnachteil für die Bw. wieder auszugleichen. Damit ist der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung an TK verwirklicht.

Wenn die Bw. nun vorbringt, dass die Behörde es unterlassen hätte, den Sachverhalt ausreichend zu erforschen, so wird darauf hingewiesen, dass die amtliche Ermittlungspflicht dort ihre Grenze findet, wo die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht verletzt. Trotz Aufforderung im Rahmen der Betriebsprüfung und dem Hinweis in der Begründung in der Berufungsvorentscheidung, dass die Bw. keinen Nachweis bezüglich des Nichtvorliegens einer verdeckten Ausschüttung beigebracht hatte, hat die Bw. keine Aufklärungen betreffend die

Verringerung des Standes des Verrechnungskontos gegeben. Weiters legte sie keine Buchhaltungsunterlagen für das Jahr 1995 vor, welche allenfalls über den fraglichen Sachverhalt hätten Aufschluss geben können. Damit hat die Bw. ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht verletzt. Die Behörde hat jedoch im Rahmen ihrer Möglichkeiten versucht, den Sachverhalt zu ermitteln. So wurde im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens mehrmals die Frage nach den Gründen für die Verringerung des Standes des Verrechnungskontos aufgeworfen. Der Prüfer versuchte weiters durch Befragen der Bw. bzw. deren steuerlichen Vertreters zu klären, woher die Mittel für eine allfällige Einzahlung seitens TK in dieser Höhe auf das Verrechnungskonto stammen könnten (siehe die im Zuge der Prüfung übermittelten Fragenlisten mit Fragen zu diesem Sachverhalt). Diese Fragen blieben im Betriebsprüfungsverfahren bis zum Prüfungsschluss unbeantwortet. Über Befragen durch den Prüfer teilte der steuerliche Vertreter lediglich mit, dass keine Einlage erfolgt sei. Aus dem Arbeitsbogen geht weiters hervor, dass dieses Beweisthema auch im Zuge der Schlussbesprechung nochmals erörtert werden sollte. Die Bw. und ihr steuerlicher Vertreter haben jedoch, wie aus dem Arbeitsbogen ersichtlich ist, den Termin der Schlussbesprechung nicht wahrgenommen. Die Bemühungen der Behörde, den Sachverhalt zu erforschen, blieben seitens der Bw. unbeantwortet. Dieses Vorbringen vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die Bw. bringt weiters vor, dass die Behörde nicht überprüft hätte, ob die Auszahlung eines so hohen Standes der Verrechnungskontos überhaupt möglich gewesen sei. Zu diesem Vorbringen wird auf die obigen Ausführungen betreffend verdeckte Ausschüttungen verwiesen, wonach es für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht erforderlich ist, dass das Vorliegen der der Ausschüttung zu Grunde liegende Forderung überprüft wird, da auch der Verzicht auf eine bloß vermeintliche Forderung ebenfalls eine Ausschüttung bewirkt. Dass die Bw. vom Vorhandensein einer derartigen Forderungen ausgegangen ist, bedarf keiner Überprüfung, da sie dieselbe zum 31.12.1994 bilanziert hat.

Wenn der steuerliche Vertreter nun in der gesonderten Niederschrift vorbringt, dass der Gesellschafter TK keine Ausschüttung erhalten habe, weil er Beträge eingezahlt hätte, so steht dieses Vorbringen in Widerspruch zu den seinerzeitigen Angaben gegenüber dem Prüfer, dass keine Einlagen getätigt worden seien. Bei widersprüchlichen Angaben hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt judiziert, dass den zeitnäheren Angaben mehr Glauben geschenkt werden kann als den Jahre später erfolgenden Angaben.

Die Bw. brachte in der gesonderten Niederschrift weiters vor, dass der Verzicht auf die Begleichung der Forderung aus dem Verrechnungskonto einen Ausgleich für geringfügige Geschäftsführerbezüge darstellen sollte. Zum einen weisen die Bilanzen für die Vorjahre 1992

und 1993 Geschäftsführerbezüge in der Höhe von 300.000,00 S oder im Jahr 1994 von 150.000,00 S aus. Zum anderen findet sich in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1996 keine Rückstellung oder sonstige Verbindlichkeit für ausstehende Geschäftsführervergütungen. Dieses Vorbringen steht daher in Widerspruch zur abgegebenen Bilanz für das Jahr 1996.

Antrag auf Zeugeneinvernahme:

Die Bw. beantragte die Einvernahme der Zeugen TK und AK, dass TK im Jahr 1995 keine Gewinnausschüttung bezogen habe.

Gemäß § 183 BAO kann die Partei Beweisanträge stellen. Ein Beweisantrag setzt voraus, dass er ordnungsgemäß gestellt wird, nur dann ist er als solcher beachtlich. Entscheidend für einen Beweisantrag ist vor allem die Angabe des Beweismittels und des Beweisthemas. Als Beweisthema kommen dabei nur Tatsachen in Frage, die für die Ermittlung des tatsächlichen Geschehens dienlich sind. Die Würdigung von Tatsachen, ob damit ein abgabenrechtlicher Tatbestand verwirklicht ist, stellt kein Beweisthema dar, das einem Beweisverfahren zugänglich wäre. Derartige Beweisanträge sind unerheblich und als solche abzulehnen.

Im vorliegenden Fall beantragte die Bw. eine Beweisaufnahme darüber, ob eine Gewinnausschüttung bezogen worden sei. Die Feststellungen der Betriebsprüfung, dass das Verrechnungskonto des Gesellschafters TK die besagten Stände zum 31.12.1994 und zum 1.1.1996 aufwies, betreffen Tatsachen. Die Feststellung, dass sich der Stand daher zwischen dem 31.12.1994 bis zum 1.1.1996 um 1.340.895,00 S verringert hat, betrifft ebenfalls eine Tatsache. Diese Tatsachen blieben im Verfahren unbestritten. Dass die Betriebsprüfung und in der Folge auch die Finanzbehörde die Verringerung des Standes des Verrechnungskontos zu Gunsten des Gesellschafters TK als Gewinnausschüttung beurteilt hat, stellt eine Würdigung der unbestrittenen Tatsachen dar und ist als solche keine Tatsache mehr. Diese Würdigung ist daher als Beweisthema untauglich. Die Aufnahme des Beweises war daher abzulehnen.

Kapitalertragsteuer 1996 – Auszahlung Lebensversicherung:

Sachverhalt:

An der Bw. waren im gesamten Prüfungszeitraum bis 18.12.1988 TK zu 98 Prozent beteiligt und AK zu 2 Prozent beteiligt. TK war gleichzeitig auch Geschäftsführer bis zum 26. Juli 1995. Im Jänner 1996 wurde eine Lebensversicherung, deren Prämien aufwandswirksam verbucht worden waren, an den Gesellschafter TK ausbezahlt. Diese Zahlung fand keinen Eingang in die Buchhaltung der Bw.

Rechtliche Würdigung:

Hinsichtlich der rechtlichen Ausführungen betreffend die Kapitalertragsteuer für verdeckte Ausschüttungen und betreffend der Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Ausführungen zur Kapitalertragsteuer 1995 verwiesen.

Im vorliegenden Fall ist dem Gesellschafter TK bei einer Beteiligung von 98 Prozent ein Geldwert in der Höhe der Versicherungszahlung zugeflossen. Der Zufluss dieses Betrages an TK blieb im gesamten Verfahren unbestritten. TK steht mit dem Ausmaß seiner Beteiligung in einem Eigentums- bzw. Naheverhältnis zur Körperschaft. Im Zeitpunkt der Auszahlung wurde die Geschäftsführung der Bw. von AK, der Tochter von TK, wahrgenommen. Diese Tatsache bekräftigt weiters das Naheverhältnis des Empfängers der Versicherungszahlung zur Bw. Mit dieser Zahlung ist eine Vermögensvermehrung auf Seiten des Mehrheitsgesellschafters TK eingetreten, nachdem die Prämienzahlungen für diese Versicherung über die Jahre von der Bw. getragen worden waren. Damit trat eine Bereicherung zu Lasten der Körperschaft ein. Das subjektive Tatbild der auf die Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung ist dadurch verwirklicht, dass es die Bw. unterlassen hat, diesen Auszahlungsbetrag für sich in Anspruch zu nehmen, in dem sie diesen Betrag nicht in die Buchhaltung aufgenommen hat. Weiters wurde auch keine Forderung in dieser Höhe gegen TK in die Bilanz eingestellt. Damit ist der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung an TK verwirklicht.

Die Bw. bringt vor, dass die Auszahlung der Lebensversicherung als Gegenverrechnung von Geschäftsführerbezügen erfolgt sei. Die Geschäftsführerbezüge seien laut dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung zur GZ. RV/1761-W/02 sehr gering gewesen und die Zahlung des Lebensversicherungsbetrages sollte einen Ausgleich dafür darstellen. Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass TK in den Jahren 1992 und 1993 Geschäftsführerbezüge in der Höhe von 300.000,00 S und im Jahr 1994 in der Höhe von 150.000,00 S erhalten hat. Für das Jahr 1995 fehlen die Buchhaltungsunterlagen. In die Eröffnungsbilanz zum 1.1.1996 wurde keine Rückstellung oder sonstige Verbindlichkeit für ausstehende Geschäftsführervergütungen eingestellt. Das Vorbringen ist daher nicht glaubhaft bzw. steht im Widerspruch zur Aktenlage und den eingereichten Bilanzen.

Brutto/Nettoberechnung:

Sachverhalt:

Im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge aus dem Forderungsverzicht (im Jahr 1995) und der Auszahlung der Lebensversicherung (Jänner 1996) an TK hat die Bw. weder Kapitalertragsteuer einbehalten noch abgeführt. Im August 2000 wurde der Finanzbehörde mittels

Schreiben mitgeteilt, dass mit TK vereinbart worden sei, dass anfallende Kapitalertragsteuerbeträge von diesem zu tragen sein werden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG in der Fassung BGBl. 1993/818 ab 1994 beträgt die Kapitalertragsteuer 22 Prozent. Dabei ist der Steuersatz in der Weise zu verstehen, dass es sich dabei um den Anteil an Steuer vom Bruttokapitalertrag handelt. Kapitalertragsteuerpflichtig sind auch die vom Schuldner der Kapitalerträge übernommenen Kapitalertragsteuerbeträge (§ 93 Abs. 4 Z 3 EStG).

Zur Berechnung der Kapitalertragsteuer muss daher festgestellt werden, wer die Kapitalertragsteuer trägt. Da im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung die Kapitalertragsteuerpflicht erst mit der Feststellung der Ausschüttung bekannt wird, müssen in diesem Fall Schuldner und Gläubiger der Kapitalerträge innerhalb einer angemessenen Frist nachweislich erklären, wer die Kapitalertragsteuer trägt. Als angemessene Frist ist dabei die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides, in dem erstmals das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt wurde, anzusehen. Fehlt eine derartige Übernahmeerklärung, so ist unter Gesamtbetrachtung des Verhaltens des Schuldners der Kapitalerträge festzustellen, ob dieser die Kapitalertragsteuer zu Gunsten des Gläubigers endgültig übernimmt.

Im vorliegenden Fall wurde keine Vereinbarung nachgewiesen, aus der zweifelsfrei hervorginge, dass der Gesellschafter TK die Kapitalertragsteuerbeträge übernommen hat. Die Bw. konnte keine derartige Vereinbarung vorlegen. Vielmehr stellt sich der von der Betriebsprüfung ermittelte Sachverhalt dahingehend dar, dass der Gesellschafter TK, dem die Ausschüttungen zugeflossen waren, ohne Vermögen ist und ihm keine Mittel zur Verfügung stehen, um die Kapitalertragsteuerbeträge zu begleichen. Weiters hat die Bw. als Schuldnerin der Kapitalerträge keine Schritte unternommen, um die Entrichtung dieser Steuerbeträge beim Gesellschafter TK zu erwirken. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die Bw. die Kapitalertragsteuer endgültig übernommen hat. In diesem Fall sind auch die übernommenen Kapitalertragsteuerbeträge der Steuerpflicht zu unterwerfen. Bei den festgestellten Ausschüttungen handelt es sich daher um Nettoerträge, denen die übernommenen Steuerbeträge noch hinzugerechnet werden müssen. Die Berechnung im Betriebsprüfungsbericht erfolgte daher in Übereinstimmung mit der Rechtslage.

Die Erklärung des steuerlichen Vertreters vom August 2000, dass die Bw. eine Vereinbarung mit TK getroffen habe, die Kapitalertragsteuerbeträge zu tragen, reicht als Nachweis für eine tatsächliche Übernahmevereinbarung nicht aus. Es handelt sich dabei lediglich um eine

Mitteilung des steuerlichen Vertreters, für die kein Nachweis im weiteren Verfahren beigebracht wurde. Mangels Nachweis der Vereinbarung und angesichts der Vermögenslage des Gesellschafters TK und mangels Nachweis weiterer Einbringungsschritte seitens der Bw. ist die vorliegende Mitteilung daher nicht glaubhaft. Dieser Mitteilung kann lediglich die Bedeutung einer Absichtserklärung zur Steuerverringerung beigemessen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 10. Mai 2004