

GZ. RV/2182-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der O-GmbH, vertreten durch Dkfm. Reinhard Schmidt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Haftung und Zahlung hinsichtlich Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 vom 30. September 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### 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

An der im Baugewerbe tätigen jeweils zum 31. März bilanzierenden Berufungswerberin ist deren Geschäftsführer H.O. zu 99,9 % beteiligt. Aus den Bilanzen gehen folgende auf dem Verrechnungskonto des H.O. lastenden Forderungen der O-GmbH an H.O. hervor (teilweise

Änderungen durch Erhöhungen von Privatanteilen infolge abgabenbehördlicher Prüfungen berücksichtigt):

<b>Jahr</b>	<b>Betrag (in ATS)</b>
1987	2,034.781,18
1988	2,696.432,28
1989	3,033.059,19
1990	3,693.126,46
1991	3,855.101,16
1992	4,049.295,50
1993	4,060.843,75
1994	4,002.643,75
1995	3,991.843,75
1996	3,948.643,75
1997	3,905.443,75
1998	3,861.193,75
1999	3,674.344,14
2000	3,548.344,14
2001	970.100,00

Für die Zeiträume 1993 und 1994 wurde - lt. Aktenvermerk des Finanzamtes Braunau vom 16. April 1996 – zwar eine Verzinsung des Verrechnungskontos mit jeweils 6 % in der Form einer außerbücherlichen Hinzurechnung von Zinsen vorgenommen. Das Verrechnungskonto sei jedoch durch diese Verzinsung nicht berührt worden, was einer Nichtzahlung der Zinsen gleichkomme. Ein derartiger Vorgang unterliege der Kapitalertragsteuer, die aber weder angemeldet noch entrichtet worden sei.

Das Finanzamt Braunau unterwarf diesen Vorgang der Kapitalertragsteuer, wobei der steuerliche Vertreter bei einer persönlichen Vorsprache angab, dass diese die O-GmbH tragen werde.

Bei einer im Jahr 1998 den Zeitraum 1993 bis 1995 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung traf ein Prüfer zunächst die Feststellung, dass neben dem Verrechnungskonto auch auf einem Debitorenkonto der Berufungswerberin Forderungen gegenüber H.O. bestünden, die bislang nicht verzinst worden seien. Hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten beider Konten seien bisher keine Vereinbarungen getroffen worden. Die Verrechnungskonten beständen schon seit vielen Jahren und deren Stände hätten bis 1992 steigende Tendenz aufgewiesen. Eine Vorteilsgewährung an einen Gesellschafter könne auch im Verzicht der Einbringung seitens einer Gesellschaft bestehen. Anlässlich der Schlussbesprechung sei - laut Betriebsprüfungsbericht vom 5. Mai 1998 – „vereinbart“ worden, dass nach Klärung der familiären Situation (Anmerkung: Verlassen des gemeinsamen Haushaltes durch die Ehegattin) die Tilgung des Verrechnungskontos durch Kapitalherabsetzung bis spätestens 30. Juni 1999 erfolgen werde. Bis zu diesem Zeitpunkt werde von „weiteren Maßnahmen“ abgesehen.

Für die Wirtschaftsjahre 1997/1998 bzw. 1999/2000 wurden seitens der O-GmbH Kapitalerträge von 351.635,00 ATS bzw. 341.423,00 ATS angemeldet.

Im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 richtete das Finanzamt Braunau einen Vorhalt an die Berufungswerberin, in dem er ersucht wurde, darzulegen, warum – trotz der Vereinbarung, die ausstehende Forderung der O-GmbH bis 30. Juni 1999 zu tilgen – diese noch immer aushafte und in welcher Form sie eingebracht werden solle.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde ausgeführt, dass auf Grund auf Grund der negativen Ergebnisse der O-GmbH eine Kapitalherabsetzung nicht mehr zu begründen gewesen und demnach undurchführbar gewesen sei, weil die Mittel gefehlt hätten, um die Forderungen an die O-GmbH zurückzuzahlen. Wenn ein Darlehen oder Verrechnungskonto eine verdeckte Ausschüttung darstelle, sei der Zeitpunkt der Hingabe bzw. der Entnahmen auch Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung.

Bei einer daraufhin durchgeführten neuerlichen Betriebsprüfung wurde in Tz. 24 des Betriebsprüfungsberichts vom 30. September 2002 festgestellt, dass ein - der bei der letzten Betriebsprüfung getroffenen Vereinbarung – entsprechender Forderungsausgleich des H.O. bis dato nicht erfolgt sei. Auch seitens der O-GmbH seien keine nach außen hin erkennbare Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden. Die gegenständlichen Forderungen seien bisher als Darlehen an den Gesellschafter anerkannt worden, da eine Rückzahlung seitens des Gesellschafters stets als gewollt und möglich dargestellt wurde. Mit Nichteinhaltung des Termins 30. Juni 1999 sei jedoch der wesentlicher Aspekt der „Rückzahlung“ für die Annahme

eines Darlehensvertrages, sowie der "Eintreibungswille" seitens der O-GmbH weggefallen. Hinzu komme, dass sich im Prüfungszeitraum die Bankverbindlichkeiten der O-GmbH gegenüber den Vorjahren beträchtlich erhöht haben.

	1998	1999	2000
Stände der Bankkonten saldiert	- 4.260.049,00	- 6.486.861,00	- 9.262.957,00

Dies stelle eine weitere bedeutsame Tatsache dar, da es den Sorgfaltspflichten eines Kaufmannes entsprechen würde, ausstehende Forderungen zum Zwecke der Darlehenstilgung und Erhaltung der Liquidität konsequent einzutreiben. Daher stelle der Verzicht der Einbringung der Forderung an H.O. eine Vorteilsgewährung dar, die unter Fremden unter gleichen Bedingungen nicht erfolgt wäre.

Zusammenfassend sei die gesamte Vorgangsweise der O-GmbH in Bezug auf die Nichteinbringung der Forderungen betreffend das Verrechnungs- und Debitorenkonto des H.O. in der Nahebeziehung zwischen O-GmbH und des 99,9 %-igen Gesellschafters H.O. begründet. Daher stelle der Einbringungsverzicht der O-GmbH entsprechend der gängigen Judikatur und Rechtssprechung eine verdeckte Ausschüttung an H.O. dar.

Die bilanzielle Verarbeitung des Verrechnungs- und Debitorenkontos erfolge mit Bilanzstichtag zum 31.3.2000. Die KESt trage auf Antrag der Gesellschafter die zum Abzug verpflichtete O-GmbH, die dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr hafte. Basierend auf einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von 4.053.201,00 ATS, mache diese 1.013.300,00 ATS aus.

In der gegen den - den Prüferfeststellungen folgenden - Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer gerichteten Berufung vom 7.11.2002 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass seit über 15 Jahren ein Verrechnungs- und Dienstkontos bestehen, das einen hohen Stand zugunsten der O-GmbH aufweise. Das Verrechnungskonto sei einerseits durch Leistungen, die die O-GmbH an O-GmbH erbracht habe und andererseits durch Entnahmen entstanden. Für diese Konten gäbe es weder einen Vertrag noch Vereinbarungen über Verzinsung und Rückzahlung. Die anfallenden Zinsen seien als verdeckte Ausschüttung erklärt worden. Für die O-GmbH gäbe es keine Sicherheiten für die Konten. Alle Indizien sprächen dafür, dass die Entnahmen eine verdeckte Ausschüttung darstelle. Fraglich sei jedoch der Zeitpunkt dieser Ausschüttungen, da die Entnahmen über 15 Jahre zurücklägen. Eine willkürliche Verlagerung in das Jahr 2000 sei nicht möglich, auch wenn bei der vorletzten Betriebsprüfung zugesagt worden sei, dieses Problem zu bereinigen. Da die Entnahmen außerhalb des Verjährungszeitraums getätigten worden seien, sei im Jahr 2000 für

eine verdeckte Ausschüttung kein Platz und es habe eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1.4.1997 zu erfolgen.

In der Stellungnahme zu diesem Rechtsmittel führte der Prüfer aus, dass den Ausführungen, die Erfassung der verdeckten Ausschüttung sei "*willkürlich*" im Jahr 2000 erfolgt, entgegenzuhalten sei, dass die gegenständlichen Forderungen, der O-GmbH in der Vergangenheit deshalb als Darlehen anerkannt worden seien, weil eine Rückzahlung durch H.O. auf Grund seiner privaten Vermögensverhältnisse stets als möglich bezeichnet worden sei. Auch im Zuge der Vorprüfung sei diese Problematik bereits behandelt und glaubwürdig erklärt worden, dass nach Abklärung insbesondere der familiären Verhältnisse des H.O. die gegenständliche Verbindlichkeit bis längstens 30. Juni 1999 rückbezahlt würde. Da die O-GmbH nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziere, sei der genannte Stichtag im Wirtschaftsjahr 2000 zu erfassen gewesen. Überdies hätten sich die Bankverbindlichkeiten der O-GmbH in diesem Zeitraum derart erhöht, dass eine Eintreibung dieser Forderungen gegenüber einem unbeteiligten Dritten aus kaufmännischer Sicht sehr wohl erfolgt wäre. Es würde auch jedem Rechtsempfinden widersprechen, wenn nur durch entsprechend lange "*Verzögerungstaktik*" in Bezug auf diese Rückzahlungen der gegenständlichen Darlehen ein bedeutender steuerlicher Vorteil erzielt werden könnte.

Dieser Stellungnahme wurde seitens der Berufungswerberin am 25.11.2002 entgegengehalten, dass bei den privaten Vermögensverhältnissen des H.O. die Rückzahlung des Verrechnungskontos "*früher möglich*" und "*auch jetzt noch möglich*" sei. Das Verrechnungskonto sei immer verzinst und die Zinsen als verdeckte Ausschüttung behandelt worden. Nicht die O-GmbH, sondern die Finanzverwaltung hätten das Verrechnungskonto nicht mehr als Darlehen anerkannt. Das Verrechnungskonto habe sich "*in den siebziger und am Beginn der achtziger Jahre aufgebaut*" und es sei niemals eine "*Verzögerungstaktik angewandt*" worden. Auch bei der vorletzten Betriebsprüfung sei die Situation wie heute gewesen, mit der Ausnahme, dass die O-GmbH am Bau zwischenzeitlich sehr hohe Verlust erlitten habe. Einem unbeteiligten Dritten wäre das Darlehen gar nicht gegeben worden.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates gab die O-GmbH am 25.2.2004 bekannt, dass die Zunahme des Verrechnungskontos auf nicht bezahlte Zinsen zurückzuführen sei. Seit 1992 würden die Zinsen nicht mehr dem Stand des Verrechnungskontos hinzugeschlagen, sondern als verdeckte Ausschüttungen behandelt. Der abnehmende Stand des Verrechnungskontos beruhe auf der Gutschrift einer Miete. Die strikte Abnahme des Jahres 2000/2001 gehe auf eine auf Grund der Betriebsprüfung vorgenommenen Eröffnungsbilanzberichtigung zurück. "*Weder für die Rückzahlung noch für die Nichtrückzahlung*" gäbe es Aufzeichnungen oder

Gesellschafterbeschlüsse. Allerdings wäre die Rückzahlung des Verrechnungskontos des H.O. "*persönlich finanziell nie möglich gewesen*". Das Verrechnungskonto sei bereits Besprechungsgegenstand bei der vorletzten Betriebsprüfung gewesen. Bereits damals sei argumentiert worden, dass bei Annahme einer verdeckten Ausschüttung eine Eröffnungsbilanzberichtigung vorzunehmen sei.

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

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich zwar grundsätzlich anzuerkennen. Allerdings dürfen Zuwendungen und andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet werden (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, 0068). Das Aufgreifen verdeckter Ausschüttungen trägt somit dem Grundsatz Rechnung, dass jeder Steuerpflichtige das von ihm erzielte Einkommen zu versteuern hat.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107).

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind vor allem eine Eigentumsbeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung.

Auch hinsichtlich der seitens einer Körperschaft ihren Anteilsinhabern gegenüber gewährten Darlehen bzw. den zwischen Körperschaft und Anteilsinhabern bestehenden Verrechnungskonten kann der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht sein. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn ein Darlehen fremdunüblich ausgestaltet ist (z.B. Unmöglichkeit der Rückzahlung, VwGH 22.1.1991, 91/14/0020 oder bei Fehlen wesentlicher Bestandteile eines fremdüblichen Vertrages). Bei einer Verrechnungsforderung einer Körperschaft gegenüber Anteilsinhabern - kann bei fehlender Rückforderungsabsicht - ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung vorliegen (BFH 23.6.1981, VII R 102/80, BStBl 1982 II 245).

Die Anwendung dieser allgemeinen Ausführungen auf den konkreten Fall bezogen ergibt Folgendes:

Das Verrechnungskonto des H.O. gegenüber der O-GmbH wies bereits seit langer Zeit (aktenmäßig dokumentiert zumindest seit 1987; nach Angaben des steuerlichen Vertreters jedoch bis in die 70-er Jahre des 20. Jahrhunderts zurückgehend) einen negativen Stand auf. Dieser Negativsaldo stieg – bedingt durch Leistungserbringungen der O-GmbH an H.O. bzw. durch Entnahmen seinerseits (Berufung vom 7.11.2002) - zwischen 1987 kontinuierlich von ca. 2 Mio. ATS bis 1993 auf 4,06 Mio. ATS an, um dann – offenbar bedingt durch Gutschriften von an H.O. nicht ausbezahlte Mietentgelte (Vorhaltsbeantwortung vom 25.2.2004) - bis zum Jahr 2000 wiederum auf ca. 3,55 Mio. ATS zurückzugehen. Nach Angaben des steuerlichen Vertreters bestehen über die Nichtrückzahlung des aushaftenden negativen Standes des Verrechnungskontos weder Gesellschafterbeschlüsse (Vorhaltsbeantwortung vom 25.2.2004) noch gebe es entsprechende Verträge über eine allfällige Verzinsung bzw. Rückzahlung und auch keine entsprechenden Sicherheiten seitens des H.O. (Berufung vom 7.11.2002). In der Berufungsschrift wird dementsprechend sogar eingeräumt, dass alle Indizien dafür sprächen, dass die Entnahmen verdeckte Ausschüttungen darstellten.

Somit ist im Ergebnis also das prinzipielle Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung offenbar unstrittig. Zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens besteht jedoch offenbar Streit darüber, ob die verdeckte Ausschüttung im berufungsgegenständlichen Jahr (so die Ansicht der Amtspartei) oder bereits zu einem früheren Zeitpunkt (so die Ansicht der Berufungswerberin) vorgenommen wurde.

Das Finanzamt bringt für ihre Ansicht ins Treffen, dass - lt. Betriebsprüfungsbericht vom 5.5.1998 – seinerzeit zwischen dem Prüfer und der O-GmbH bzw. H.O. "vereinbart" worden sei, dass bis Mitte des Jahres 1999 eine Tilgung des Verrechnungskontos erfolgen werde. Bei einer neuerlichen Betriebsprüfung sei dann festgestellt worden, dass seitens der Berufungswerberin bzw. H.O. diese Vereinbarung nicht eingehalten worden sei und auch die O-GmbH keine entsprechenden Einbringungsmaßnahmen gesetzt habe. Daher sei zu diesem Zeitpunkt die verdeckte Ausschüttung verwirklicht worden und zum Bilanzstichtag 31.3.2000 vorzunehmen.

Dem entgegnet die Berufungswerberin in der Rechtsmittelschrift vom 7.11.2002, dass die Entnahmen bereits über 15 Jahre zurücklägen und eine "*willkürliche*" Verlagerung in das Jahr 2000 selbst dann nicht möglich sei, wenn eine Bereinigung des Problems zugesagt worden sei. Die Entnahmen lägen außerhalb des Verjährungszeitraums, sodass für 1997 eine

Bilanzberichtigung zu erfolgen habe. In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 25.11.2002 führt die O-GmbH zwar noch ergänzend an, dass eine Rückzahlung des Verrechnungskontos möglich sei, revidiert dies in einer gegenüber der Rechtsmittelbehörde abgegebenen Vorhaltsbeantwortung vom 25.2.2004 jedoch dahingehend, dass die Rückzahlung für H.O. "*finanziell nie möglich gewesen*" sei.

In Würdigung der Vorbringen der beiden am Berufungsverfahren beteiligten Parteien gelangt der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass H.O. den Entschluss den aushaftenden Saldo des Verrechnungskontos nicht mehr auszugleichen, tatsächlich erst im berufungsgegenständlichen Jahr gefasst hat und zwar aus folgenden Erwägungen:

Der tatsächliche Abschluss der mit dem Betriebsprüfer bzw. der Amtspartei getroffenen "Vereinbarung" (deren rechtlicher Charakter dahingestellt bleiben kann) an sich ist unbestritten; die Berufungswerberin bzw. H.O. haben niemals behauptet, dass sie diese Vereinbarung von vornherein nicht hätten einhalten wollen. Diese steht auch im Einklang mit den ursprünglichen Ausführungen der O-GmbH, dass ein Ausgleich des Verrechnungskontos auch noch im Zeitpunkt dieser Vereinbarung möglich gewesen sei. Weiters deckt sich dieses Vorbringen mit der von der O-GmbH selbst vorgenommen Behandlung der nicht verrechneten Zinsen als verdeckte Ausschüttung, zumal eine Forderung an den Gesellschafter nur dann als Darlehen oder darlehensähnliche Konstruktion anzusehen ist, wenn eine Rückzahlung noch möglich ist. Erst in der Eingabe gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat wurde nunmehr behauptet, dass für H.O. die Rückzahlung gar nicht möglich gewesen wäre.

Offenbar ist diese nunmehrige Änderung der Argumentationslinie vor dem Hintergrund zu sehen, dass im Fall des nunmehrigen Vorbringens die Annahme einer verdeckten Ausschüttung allenfalls schon in jenem Zeitpunkt denkbar gewesen wäre, in welchem der Saldo des Verrechnungskontos negativ geworden sei, H.O. keinen Ausgleich des negativen Verrechnungskontos habe vornehmen wollen und seitens der O-GmbH keine ernsthaften Einbringungsversuche gesetzt worden seien. Im Ergebnis existieren seitens der Berufungswerberin somit zwei unterschiedliche Vorbringen dahingehend, ab welchem Zeitpunkt ein Ausgleich des Negativsaldo des Verrechnungskontos nicht mehr möglich gewesen wäre. Nach ständiger Rechtsprechung kommt dabei im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO einem früheren Vorbringen höhere Glaubwürdigkeit als einem späteren, bei dem steuerliche Erwägungen miteinfließen, zu (vgl. z.B. VwGH 25.1.2000, 94/14/0034).

Es war daher jenen Ausführungen, wonach die Unmöglichkeit bzw. der mangelnde Wille des H.O. der Rückzahlbarkeit des Negativsaldo des Verrechnungskontos erst im berufungsgegenständlichen Jahr eingetreten ist, höhere Glaubwürdigkeit beizumessen. Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, 4. Mai 2004