



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A GmbH, in B, vertreten durch Wallner Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, 5600 St. Johann, Sportplatzweg 1, vom 22. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann im Pongau vom 20. Jänner 2005 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2000-2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Betriebsprüfung im Jahr 2004 (Bericht vom 29. April 2004) bei der Berufungswerberin (Bw) Fa. A GmbH wurde unter Tz. 3 unter anderem festgestellt, dass im Jahr 2002 an den Gesellschafter C Privatdarlehen in Höhe von insgesamt € 66.000,-- ausbezahlt wurden. Als Grundlage dafür wurden ein Blankowechsel und ein Kreditanbot über die Einräumung eines Kontokorrentkredites in unbestimmter Höhe vorgelegt. Da diese Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalte wurden die Zahlungen in Höhe von € 66.000,-- als Verdeckte Gewinnausschüttung eingestuft. Die Verzinsung des Verrechnungskontos wurde storniert.

An der Bw sind C mit 75% und D mit 25% beteiligt. Die Geschäftsführerfunktion wird vom D ausgeübt.

Das Finanzamt erließ daraufhin unter Hinweis auf die erfolgte Betriebsprüfung gem. § 95 EStG einen Haftungsbescheid für die Jahre 2000-2002 vom 20. Jänner 2005 in dem es die

Kapitalertragsteuer für 2002 in Höhe von € 17.244,-- festsetzte.

Für die Jahre 2000-2002 wurden die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2000-2002 wiederaufgenommen und geänderte Körperschaftsteuerbescheide vom 21. Jänner 2005, in denen die Körperschaftsteuer unverändert blieb (die Bemessungsgrundlagen jedoch geringfügig geändert wurden), erlassen. Die Nichtanerkennung des Darlehens in Höhe von € 66.000,-- führte dabei zu keinen Änderungen.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw nach Verlängerung der Berufungsfrist mit Schriftsatz vom 16. März 2005 das Rechtsmittel der Berufung.

In der Begründung wurde ausschließlich auf den gewährten Kredit in Höhe von € 66.000,-- , der als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wurde, Bezug genommen.

Weiters wurde ausgeführt, dass der Behörde ein vom Kreditnehmer angenommenes Anbot für einen Kontokorrentkredit zwischen der Bw und Herrn C vorlag. Dieser räumt dem Kreditnehmer einen laufenden Kredit in vorher unbestimmter Höhe ein mit der gleichzeitigen Möglichkeit der sofortigen Fälligstellung seitens der Gesellschaft. Zinsen wurden in Höhe von 3 % vereinbart und als Sicherheit für die Durchsetzung der sofortigen Fälligstellung wurde ein Blankowechsel übergeben.

Dazu werde bemerkt, dass die laufende Ausnutzung des Kredites erst im Jahre 2002 erfolgte. Außerdem wurde zu diesem Zeitpunkt erkennbar, dass der frühere Aufschwung im Wohnungsmarkt eingebrochen sei.

In dieser Phase wurde die 1998 abgeschlossene Kontokorrentvereinbarung in größerem Maße beansprucht. Also in einer Phase als der Betrieb die finanziellen Mittel nicht unbedingt benötigte. Die Gesellschaft habe durch die vertraglich vereinbarte Verzinsung auch keinen wirtschaftlichen Schaden erlitten. Ebenso sei durch die schriftliche Vereinbarung abgesichert, dass der Kredit jederzeit sofort fällig gestellt werden kann, sodass die nötigen Mittel, sollten die Gelder für betriebliche Investitionen bzw. Grundkäufe sofort gebraucht werden, der Gesellschaft umgehend wieder zur Verfügung gestanden wären. Eine Vereinbarung, welche nach unserer Meinung durchaus nicht unüblich sei.

Die Bw gehe davon aus, dass sowohl der Vertrag als auch die vorliegende Handhabung dieser Vereinbarung einem Fremdvergleich standhalte und dass diese Vorgangsweise (d.h. die Ausnutzung der Vereinbarung unter wirtschaftlich vertretbaren Umständen und mit der entsprechenden Absicherung des sofortigen Rückflusses bei Erfordernis durch die Firma) für die Betrachtung der Fremdüblichkeit ebenfalls herangezogen werden müsse.

Die Rückführung zum erforderlichen Zeitpunkt sei für die Bw selbstverständlich und auch vertraglich abgesichert. Es sei zu keinem Zeitpunkt daran gedacht (gewesen) die Mittel der Firma für immer zu entziehen.

Obwohl die Politik nach steuertechnischen Möglichkeiten suche die Betriebe hinsichtlich der Eigenmittel zu stärken (begünstigte Besteuerung von nicht entnommenen Gewinnen), suche die Behörde nach formellen Möglichkeiten, Mittel welche per Vertrag sowohl gegen Zinsen und Einräumung von Sicherheiten entliehen wurden, durch die Annahme einer verdeckten Ausschüttung, welche in der Folge zur Endbesteuerung führe, dem Betrieb für immer zu entziehen.

Es werde nochmals festgehalten, dass die vorliegende Kontokorrentvereinbarung wirtschaftlich durchaus Sinn mache und werde der Antrag auf Stattgabe der Berufung, somit von der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung Abstand zu nehmen, gestellt.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes für die Kapitalertragsteuer mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2005 und für die Körperschaftsteuern mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2005 als unbegründet abgewiesen.

Diese Entscheidungen wurden umfangreich begründet und wurde unter anderem zur Fremdüblichkeit ausgeführt, dass ein Kreditvertrag mit unbestimmter Kredithöhe nicht als fremdüblich anzusehen sei. Zum Deckungswechsel als Sicherheit wurde ausgeführt, dass ein derartiger Wechsel lediglich der leichtern Durchsetzung diene, aber keine zusätzliche Sicherheit biete. Der 1998 abgeschlossene Kreditvertrag sei gegenüber dem Finanzamt erst im Jahr der Betriebsprüfung 2004 offengelegt worden und sei auch keine Gebührenanzeige im Sinne des Gebührengesetzes erfolgt. Das gegenständliche Kreditangebot sei demnach zeitgerecht nach außen hin nicht zum Ausdruck gekommen. Auf die weiteren Ausführungen dieser Berufungsvorentscheidungen wird verwiesen.

Daraufhin stellte die Bw nach Fristverlängerung mit Schriftsatz vom 28. August 2005 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Vorlageantrag betreffe die Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2005. Eine Begründung enthielt dieser Antrag nicht.

Das Finanzamt legte sodann sowohl die Berufung wegen Kapitalertragsteuer als auch wegen Körperschaftsteuer dem Unabhängigen Finanzsenat Außenstelle Salzburg vor.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus dem im Betriebsprüfungsakt vorliegenden Schriftstück über die Annahme eines Kreditanbots der Bw ist zu ersehen, dass dieses nur von C mit Datum 19. Februar 1998 unterschrieben wurde. Eine Unterschrift eines Vertreters der anbotstellenden Bw fehlt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Dies gilt zufolge des Abs. 2 Z 1 lit. a leg. cit auch für verdeckte Gewinnausschüttungen.

Gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Gläubiger beim Steuerabzug von Kapitalerträgen (Kapitalertragsteuer) Steuerschuldner. Der Schuldner der Kapitalerträge haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Vorweg ist zu der vom Finanzamt vorgelegten Berufung wegen Körperschaftsteuer 2000-2002 festzustellen, dass sich der Vorlageantrag der Bw vom 28. August 2005 nur gegen die Berufungsvorentscheidung wegen Kapitalertragsteuer 2000-2002 vom 9. Juni 2005 richtet. Die Berufungsvorentscheidungen betreffend Körperschaftsteuern je vom 10. Juni 2005 wurden im Vorlageantrag hingegen nicht genannt. Die Berufung betreffend Körperschaftsteuern ist daher durch die Berufungsvorentscheidungen vom 10. Juni 2005 als erledigt anzusehen. Dazu ist anzumerken, dass durch den von der Bw in der Berufung genannten Beschwerdepunkt (lediglich das Darlehen in Höhe von € 66.000,-- betreffend) die Körperschaftsteuer nicht betroffen war, die Bw daher nicht beschwert sein kann.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ob die als Privatentnahmen bezeichneten, von der Bw an ihren Gesellschafter erfolgten Auszahlungen, eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen oder nicht.

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleich unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (siehe VwGH vom 31. 7. 2002, 98/13/001).

Die Notwendigkeit des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist Folge des Trennungsprinzips. Die Körperschaft und ihr Eigentümer sind zwei voneinander unabhängige Personen. Die Körperschaft ist daher ein selbständig steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt und mit ihrem Einkommen unabhängig vom Einkommen ihres Eigentümer zu erfassen.

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen „Entnahmen“ tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlichen tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt zu befassen hatte.

Dabei werden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen auseichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (siehe dazu VwGH vom 8.2.2007, 2004/15/0149).

Die Höhe der im Jahr 2002 zur Auszahlung gelangten Beträge in Höhe von € 66.000,-- blieb unbestritten.

Als Vereinbarung zwischen der Bw und dem Gesellschafter wurde im Zuge der Betriebsprüfung ein Kreditangebot mit folgendem Inhalt vorgelegt:

Kreditangebot über die
Einräumung eines Kontokorrentkredites

Die Bw in E bietet Herrn C , wohnhaft in F, einen laufenden Kredit in unbestimmter Höhe an:

Fälligkeit:

Der ausstehende Saldo kann bei Bedarf jederzeit sofort fällig gestellt werden, spätestens jedoch mit Auflösung der Firma.

Konditionen:

3 % Zinsen vom durchschnittlich ausstehenden Kreditsaldo

Sicherheiten:

Vom Annehmer unterfertigter Deckungswechsel

Herr C (Vorname aufgrund Anonymisierung ergänzt) nimmt dieses Kreditangebot an und erklärt sich mit den obigen Bedingungen einverstanden.

C am 19. 12. 1998

Unterschrift

Unbestritten blieb auch, dass seit Auszahlung der obgenannten Beträge im Jahre 2002 bis zur Schlussbesprechung im November 2004 keinerlei Rückzahlungen durch Herrn C aktenkundig sind.

Da dieses Kreditangebot von einem Vertreter der Bw nicht unterschrieben ist, liegt von vorneherein eine vertragliche Vereinbarung nicht vor. Damit alleine ist somit eine Fremdüblichkeit nicht gegeben.

Dem Finanzamt kann aber auch nicht entgegengetreten werden, wenn es aufgrund der Unbestimmtheit des Kreditrahmens sowie fehlender Sicherheiten (unterfertigen eines Deckungswechsels; jedoch weder vorliegen eines Pfandrechtes oder Bürgschaft usw.) nicht

von Fremdüblichkeit ausgegangen ist (siehe dazu auch VwGH vom 17. 10.2007, 2006/13/0069 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Zudem ist auch der Beginn und Ende dieses Angebotes (Vertragsabschluss 1998; Inanspruchnahme erst 2002; spätestens mit Auflösung der Firma), sowie eine allfällige Rückzahlung (sofort bei Bedarf) völlig unbestimmt und damit ebenfalls nicht fremdüblich.

Weiters wurde diese vermeintliche Vereinbarung weder beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt noch dem zuständigen Sitz Finanzamt vor der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht, sodass auch eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung nicht vorliegt.

Dem steht das Berufungsvorbringen der Bw nicht entgegen bzw. wurde zur umfangreichen Begründung in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes im Vorlageantrag keine weitere Begründung vorgebracht.

Das Finanzamt ist daher nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde mangels Fremdüblichkeit zu Recht von einer verdeckten Gewinnausschüttung in Bezug auf die strittigen Geldzuwendungen ausgegangen, sodass die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Salzburg, am 24. September 2008