



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 11

GZ. RV/2649-W/02,
miterledigt RV/2648-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Vertreter, vom 10. Juli 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, St. Nr. XX, vom 18. Juni 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1997 und 1999 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Die Berufung betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 sowie betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Juni 1975 gegründet und betreibt ein Bauunternehmen. An der Bw. sind Frau RL im Ausmaß von 75 % und Herr FL im Ausmaß von 25 % beteiligt. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. war bis zum 15. Mai 2001 Herr FL. Seit dem letztgenannten Zeitpunkt wird diese Funktion von Frau RL ausgeübt.

Im Zuge einer die Jahre 1997 bis 1999 die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer betreffenden Betriebsprüfung wurde u. a. festgestellt, dass in den Bilanzen der Bw. hohe

Forderungen an diverse - im Eigentum der beiden an der Bw. Beteiligten befindlichen, bzw. diesen zuzurechnenden - Hausgemeinschaften resultierend aus der Erbringung von Bauleistungen durch die Bw. an diese, ausgewiesen waren.

Im Einzelnen ist diesbezüglich anzumerken, dass in der Bilanz des Jahres 1997 unter der Position *"Sonstige Forderungen"* das Verrechnungskonto Hausgemeinschaften betreffende Forderungen in Höhe von ATS 7,008.000, -- und unter der Position *"Forderungen"* solche in Höhe von ATS 8,229.520,43 aufschienen. In der diesbezüglichen Aufgliederung bzw. Saldenliste war eine Forderung an das KtoHGWStr in Höhe von ATS 7,492.573,50 vermerkt.

Von der Betriebsprüfung angestellte Ermittlungen ergaben, dass diese Forderungen seitens der Bw. zwar in den Jahren 1998 und 1999, nicht jedoch im Jahre 1997 verzinst wurden. Daher nahm diese im letztangeführten Jahr unter Tz 21 des BP-Berichtes eine Verzinsung der die o. a. Hausgemeinschaften betreffenden Forderungen im Ausmaß von 6 % wie folgt vor, "VerrktoHG

Stand 31. 12. 1996 und Stand 31. 12. 1997 unverändert ATS 7,008.000, --

KtoHGWStr

Stand 31. 12. 1996 ATS 8,400.000,--, Stand 31. 12. 1997 ATS 7,492.574,--

Mittelwert ATS 7,946.287, --

Summe ATS 14,954.287,-- ergibt eine Verzinsung von ATS 897.257,-- (6 %)",

beurteilte diese als verdeckte Ausschüttung und rechnete diese unter Tz 23 des BP-Berichtes den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu. Außerdem wurde diese verdeckte Ausschüttung unter Tz 24 des BP-Berichtes im Ausmaß von 25% - ATS 224.314,00 - der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Das Finanzamt verfügte auf Grund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung mit Bescheid vom 21. Juni 2001 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO und erließ mit gleichem Datum den entsprechenden Sachbescheid. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 wurde ebenfalls am 21. Juni 2001 unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung gem. der Bestimmung des § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassen. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid gleichen Datums wurde der Bw. die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997 in Höhe von ATS 224.314,-- vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2001 ergriff die Bw. gegen die Körperschaftsteuerbescheide betreffend die Jahre 1997 und 1999 sowie gegen den o. a. Haftungs und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass die Berufung gegen die Verzinsung der Verrechnungskonten 1997 i. H. v. ATS 476.777,-- (6 % von ATS 7,946.287,--) und gegen die daraus resultierende Kapitalertragsteuer im Ausmaß von ATS 119.194,-- gerichtet sei. Außerdem richte sich die Berufung gegen eine im Jahre 1999 doppelt erfasste Forderung i. H. v. ATS 62.800,--.

Begründend brachte die Bw. vor, dass es sich beim Saldo dieses Verrechnungskontos um "verbuchte Teilrechnungen" handelte, die eigentlich halbfertige Arbeiten darstellten und letztlich aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen resultierten. Hinsichtlich der doppelt erfassten Forderung verwies die Bw. auf mit gleichem Schreiben beigebrachte Kopien von Kontoblättern. Anzumerken ist, dass der Berufung auch das Jahr 1997 betreffende Kopien hinsichtlich des KtoHGWStr beigelegt wurden.

Die Bw. stellte abschließend den Antrag, die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1997 um ATS 476.777,-- zu senken und die Kapitalertragsteuer für dieses Jahr in Höhe von ATS 105.120,-- zu bemessen und ersuchte weiters, die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1999 um ATS 62.800,-- zu senken.

Die Betriebsprüfung nahm zu dieser Berufung Stellung und führte betreffend die Verzinsung des aktiven Gesellschafterverrechnungskontos 1997 aus, dass dieses am 31. Dezember 1996 einen Saldo in Höhe von ATS 8,400.000,-- und per 31. Dezember 1997 einen solchen in Höhe von ATS 7,492.573,60 ausgewiesen habe. Die BP habe in Analogie zu den Folgejahren, in welchen von der steuerlichen Vertretung die Forderung der Bw. an die Gesellschafter verzinst worden sei, ebenfalls eine Verzinsung vorgenommen. Dies sei in Absprache mit der steuerlichen Vertretung der Bw. erfolgt. Gegenargumente seien bis zur Schlussbesprechung keine vorgebracht worden.

In der Berufung werde lediglich in einem Satz angeführt, dass die Forderungen letztlich aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (verbuchten Teilrechnungen) resultierten und dass aus diesem Grund keine Verzinsung vorgenommen werden sollte.

Dem Argument, dass die Forderungen letztlich aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen resultierten könne sich die BP nicht anschließen da den Gesellschaftern durch die Nichtverzinsung der Forderungen Vorteile, die als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen seien, erwachsen wären. Jede der Bw. fremd gegenüberstehende Person hätte zur Abdeckung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen Bankdarlehen aufnehmen müssen. Dies auch vor dem Hintergrund der enormen Summe der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Eine Begleichung eines Großteiles dieser Forderungen sei erst im Jahre 1999 durch den Verkauf einer privaten Liegenschaft erfolgt. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen von der Bw. vorfinanziert worden, sodass zu Recht eine adäquate Verzinsung anzusetzen gewesen sei. Dies sei in den Jahren 1998 und 1999 durch die steuerliche Vertretung erfolgt.

Hinsichtlich der im Jahre 1999 doppelt erfassten Forderung führte die BP aus, dass während der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass in diesem Jahr eine Forderung doppelt erfasst worden sei. Der zuständige Sachbearbeiter habe diesbezüglich erklärt, dass diese seitens der Bw. im Jahre 2000 aufgelöst werde. Daher habe die BP diese Feststellung nicht weiter verfolgt und gewürdigt. Richtig sei, dass diese Forderung im Jahre 1999 ertragsteuerlich doppelt erfasst worden sei.

Vom UFS wird an dieser Stelle angemerkt, dass der o. e. Wiederaufnahmebescheid von der Bw. nicht bekämpft wurde.

In ihrer Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer Berufung führte die Bw. hinsichtlich der doppelt verbuchten Rechnung u. a. aus, dass es falsch sei, dass behauptet worden sei, dass der doppelt erfasste Erlös im Jahre 2000 korrigiert werde. Wahr sei vielmehr, dass zu einem Zeitpunkt zu dem noch nicht einmal Klarheit über das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes für das Jahr 1999 bestanden habe, seitens der steuerlichen

Vertretung festgestellt worden sei, dass im Falle der Nichtwiederaufnahme 1999 der Fehler 2000 korrigiert werde. Auch habe das Prüfungsorgan im Zuge eines letzten Telefonates festgestellt, diesen Umstand im BP-Bericht vergessen zu haben.

Hinsichtlich der Verzinsung führte die Bw. aus, dass gegenüber dem Prüfungsorgan anlässlich eines nach der Schlussbesprechung erfolgten Telefonates angemerkt worden sei, dass der Umstand, dass ein Teil des Saldos aus Lieferungen und Leistung entstanden sei, erst im Rahmen der Besprechung des Prüfungsberichtes mit Frau RL zu Tage getreten sei.

Die Verzinsung sei einerseits durch das Nichtwissen des Saldos begründbar; andererseits habe der damalige steuerliche Vertreter die entsprechenden Unterlagen lange Zeit nicht herausgegeben. Auch dies sei gegenüber der Betriebsprüfung während des o. a. Telefonates ausgeführt worden. Dass, wie in der Stellungnahme behauptet, seitens der steuerlichen Vertretung keine Argumente vorgebracht worden seien, entspreche nicht den Tatsachen.

Die Behauptung der BP, dass der steuerliche Vertreter den Saldo aus Lieferungen und Leistungen in den folgenden Jahren auch verzinst habe, sei für sich keine Begründung für eine derartige Vorgangsweise seitens der Finanzverwaltung.

Letztlich werde behauptet, dass in der Berufung nur in einem Satz auf die Grundlage des Saldos hingewiesen werde und dahingehend die Nichtverzinsung begehrt werde. Wenn die steuerliche Vertretung die entsprechenden Kontoblätter als Nachweis beilege, könne die Finanzverwaltung auch keine weiteren Ausführungen erwarten und dies auch nicht als Begründungsmangel werten.

Bemerkt wird, dass das Finanzamt in seinem Vorlagebericht anmerkte, dass der Berufung hinsichtlich der doppelt erfassten Forderung zu entsprechen wäre, da diese Forderung tatsächlich ertragsteuerlich doppelt erfasst worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Körperschaftsteuer 1997

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen 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, zu verstehen. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. d. Erkenntnis des VwGH vom 20. November 1996, Zl. 96/15/0015, 0016).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt auch dann vor, wenn die Gesellschaft von einem Gesellschafter zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt um ihn rückgängig zu machen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 10. Dezember 1985, Zl. 85/14/0080).

Auch Zinsen, die einer Kapitalgesellschaft durch die Hingabe eines zinsenlosen Darlehens an einen Gesellschafter entgehen, bewirken eine verdeckte Gewinnausschüttung; dies gilt auch für eine unverzinsliche Verrechnungsforderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 20. November 1996, Zl. 96/15/0015, 0016 vom 20. April 1995, Zl. 94/13/0228, vom 15. März 1995, Zl. 94/13/0249 und vom 30. Mai 1989, Zl. 88/14/0111 und Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht SWK 1984 A I Seite 187).

Die verdeckte Ausschüttung hat in diesen Fällen ihre Wurzel darin, dass dem Gesellschafter Geldmittel kreditiert werden, ohne dass dieser zur Zahlung von Zinsen verpflichtet wäre. Die verdeckte Ausschüttung resultiert also letztlich aus der fehlenden Verpflichtung zur Zinsenzahlung.

Die Bw. hat dadurch, dass sie, w. o. ausgeführt, im Jahre 1997 darauf verzichtete, den ihren Gesellschaftern zuzurechnenden Hausgemeinschaften für die aus der Erbringung von Bauleistungen resultierenden Forderungen Zinsen zu verrechnen, diesen im letztangeführten Jahr – in den Jahren 1998 und 1999 wurden die diesbezüglichen Forderungen von der Bw. verzinst - einen Vorteil zukommen lassen, den sie Fremden nicht gewährt hätte, da es der Lebenserfahrung und den im Geschäftsleben geltenden Grundsätzen widerspricht, dass für derartige Forderungen – auf die diesbezüglichen obigen Darstellungen wird verwiesen - keine Zinsen in Rechnung gestellt werden. Somit wurde der sich aus der Nichtverzinsung der

berufungsgegenständlichen Forderungen ergebende Vorteil zu Recht als verdeckte Ausschüttung beurteilt.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass aus der Berufung der Bw. hervorgeht, dass die sich aus der Nachverzinsung der das Verrechnungskonto Hausgemeinschaften betreffenden Forderungen in Höhe von ATS 7.008.000,-- ergebende und von der Betriebsprüfung ermittelte verdeckte Ausschüttung in Höhe von ATS 420.480,-- sowie die daraus resultierende Kapitalertragsteuer in Höhe von 105.120,-- von der Bw. nicht bekämpft wurden. Daher, sowie auf Grund des Umstandes, dass in den Jahren 1998 und 1999 sämtliche – somit auch die die HGWStr betreffende – Forderungen der Bw. an die deren Gesellschaftern zuzurechnenden Hausgemeinschaften einer Verzinsung unterworfen wurden, war dem Berufungsbegehren soweit dieses die verdeckte Ausschüttung betrifft, der Erfolg zu versagen.

Auf Grund der obigen Ausführungen geht das Vorbringen in der Berufung, dass es sich beim Saldo des in Streit stehenden Verrechnungskontos um "verbuchte Teilrechnungen" handle, die eigentlich halbfertige Arbeiten darstellten und letztlich aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen resultierten, ins Leere. Das Gleiche gilt für das in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung erstattete Vorbringen, dass die Verzinsung (gemeint wohl Nichtverzinsung) durch das Nichtwissen der Grundlage des Saldos begründbar sei und dass der vorige steuerliche Vertreter die entsprechenden Unterlagen lange Zeit nicht herausgegeben habe sowie für die weiteren in dieser Gegenäußerung erstellten Ausführungen, dass der Umstand, dass der steuerliche Vertreter den Saldo aus Lieferungen und Leistungen in den Folgejahren auch verzinst habe, keine Begründung für die von der Finanzverwaltung an den Tag gelegte Vorgangsweise darstelle.

Eine Anfrage des UFS bei der Österreichischen Nationalbank hinsichtlich der im Jahre 1997 bei Krediten an Unternehmen zur Anwendung gebrachten Zinshöhe ergab, dass in diesem Jahr Zinssätze zwischen 5,25 % und 8,5 % für derartige Kredite verrechnet wurden. Somit ist davon auszugehen, dass der von der Betriebsprüfung herangezogene Zinssatz von 6 % als angemessen zu betrachten ist. In diesem Zusammenhang wird auch auf den Umstand, dass die die Nichtverzinsung des Verrechnungskontos Hausgemeinschaften betreffende verdeckte Ausschüttung von der Betriebsprüfung ebenfalls diesem Zinssatz unterworfen wurde und unstrittig ist, hingewiesen.

Schlussendlich ist darauf zu verweisen, dass die Neutralisierung verdeckter Gewinnausschüttungen der Entflechtung von betrieblich veranlassten Vorgängen einerseits und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgängen andererseits dient. Es soll der Gewinn der Körperschaft ausgewiesen werden, der sich aus der betrieblich veranlassten

Vermögensänderung ergibt (vgl. nochmals das Erkenntnis des VwGH vom 20. November 1996, Zl. 96/15/0015, 0016).

2.) Körperschaftsteuer 1999

Da aus der Aktenlage hervorgeht, dass eine Forderung in Höhe von ATS 62.800,-- im Jahre 1999 ertragsteuerlich doppelt erfasst war, war der Berufung insoweit Folge zu geben. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

3.) Kapitalertragsteuer 1997

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs 3 Z 1 leg. cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

In den vorstehenden Ausführungen zur Körperschaftsteuer des Jahres 1997 dieser Bescheidbegründung wurde das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung hinreichend begründet. Die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die auf die verdeckte Ausschüttung an ihren Gesellschafter entfallende Kapitalertragsteuer erfolgte daher zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 27. März 2006