



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Akkurata Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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., deren Betriebsgegenstand die Wartung und Montage von Alarmanlagen ist, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Dezember 1991 gegründet. Alleinige Gesellschafterin ist Frau M.

Am 26. April 2004 reichte die Bw. die Abgabenerklärungen für das Jahr 2002 beim Finanzamt ein. Mit Schreiben vom 2. August 2004 forderte das Finanzamt die Bw. u.a. auf, zum Vorhaben des Finanzamtes, den Zuwachs des Verrechnungskontos der Alleingesellschafterin in Höhe von € 10.595,68 analog zur Vorgangsweise im Jahr 2001 als verdeckte Ausschüttung zu behandeln, Stellung zu nehmen.

Die Bw. teilte mit Schreiben vom 9. August 2004 (beim Finanzamt eingegangen am 14. Oktober 2004) mit, dass für die durchgeführten Entnahmen ein „Darlehensanbot“ zwischen der Bw. und Frau M vereinbart worden sei und Frau M dementsprechend mittlerweile monatliche Rückzahlungen leiste.

Mit Bescheid vom 2. November 2004 setze das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig bis zur Vorlage des „Darlehensanbotes“ und der Darstellung der bisher von Frau M geleisteten Rückzahlungen fest.

Am 14. Dezember 2004 legte die Bw. eine Darlehensvereinbarung vom 31. März 2003 und am 17. Dezember 2004 das Verrechnungskonto Frau M für die Jahre 2003 und 2004 dem Finanzamt vor.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2005 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig fest und führte in der Bescheidbegründung aus, dass laut der Darlehensvereinbarung vom 31. Juli 2001 eine Verzinsung von 7 % und eine Rückzahlung spätestens ab 1. April 2003 in 24 Raten vereinbart worden sei. Die Zinserträge 2002 würden lediglich einer Verzinsung von 5 % entsprechen. Mit der übermittelten Vereinbarung vom 31. März 2003 sei die „Ursprungsvereinbarung“ vom 31. Juli 2001 dahingehend abgeändert worden, dass Frau M im Jahr 2003 eine Rückzahlung von € 2.000,00 leisten werde, ab Jänner 2004 monatliche Rückzahlungen in Höhe von € 300,00 bis zur vollständigen Tilgung erfolgen sollten und der Zinssatz neu festgelegt werde. Aus den vorgelegten Konten gehe jedoch hervor, dass mit der monatlichen Rückzahlung tatsächlich erst am 1. März 2004 begonnen und die letzte Zahlung am 1. Oktober verbucht worden sei. Da die willkürliche Änderung der Darlehensvereinbarung und die von der abgeänderten Vereinbarung abweichende Tilgung dem Fremdvergleich nicht standhalten und im Jahr 2002 überhaupt keine Rückzahlung erfolgt wäre, sei der Zuwachs des Verrechnungskontos abzüglich der Zinserträge gemäß § 8 KStG als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Mit Bescheid vom 18. Jänner 2005 zog das Finanzamt die Bw. gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer in Höhe von € 2.191,82

heran und verwies auf die Begründung zum endgültigen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2005 erhob die Bw. Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese damit, dass keine verdeckte Ausschüttung dem Grunde nach vorliege. Der Zuwachs des Verrechnungskontos im Jahr 2002 sei unbestritten, allerdings biete diese Tatsache für sich allein keine Handhabe, deshalb von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, weil in der schriftlichen Vereinbarung vom 31. März 2003 ausdrücklich die Abstattung des aushaftenden Betrages in Form einer Ratenzahlung in Höhe von € 300,00 festgelegt worden sei. Die Verzinsung des Anfangsbestandes zuzüglich des durchschnittlichen Zuwachses im Jahr 2002 dürfe unter Berücksichtigung der bereits im Jahr 2001 zugestandenen verdeckten Ausschüttung in Höhe von € 21.801,84, welche zwangsläufig zu keinen Ertragszinsen mehr führen könne, rund € 1.343,58 betragen. Somit seien durch einen Berechnungsfehler rund € 485,00 zuviel berechnet worden. Der Körperschaftsteuerbescheid sei diesbezüglich „amtswegig“ zu berichtigen. Es sei im Wirtschaftsleben durchaus fremdüblich, Verträge entsprechend den wirtschaftlichen Gegebenheiten hinsichtlich der Rückzahlungsbedingungen und auch der Zinssätze anzupassen, wenn es die Kapitalmarktentwicklung entsprechend erfordere. Die Zinsen seien in den letzten Jahren erheblich gesunken, weshalb es fremdunüblich gewesen wäre, wenn die Vertragsparteien diese wirtschaftliche Entwicklung außer Acht gelassen hätten. Um die Fremdüblichkeit der Flexibilität der Höhe und der Pünktlichkeit der Rückzahlungsraten zu unterstreichen, werde auf die neueste Bankwerbung hingewiesen „zahle zurück, wann und soviel Du kannst“. Die Vereinbarung der Veränderlichkeit von Rückzahlungsmöglichkeiten bzw. -fähigkeiten sei daher auch im Wirtschaftsleben durchaus üblich. Hinsichtlich des fremdüblichen Absicherungsverhaltens für Forderungen im Wirtschaftsleben sei an die „Verlierer“ bei Insolvenzen erinnert, von denen wohl zu erwarten sei, dass sie sich vernünftig und fremdüblich verhalten (und trotzdem oder gerade deshalb) ihre Forderungen verlieren würden. Es werde somit festgestellt, dass nicht besicherte Forderungen und ungewiss(ere) Rückzahlungsmodalitäten (als die vorliegende Vereinbarung) im Wirtschaftsleben durchaus fremdüblich seien und für diesen Fall auch dieser Maßstab anzuwenden sei. Laut Vereinbarung seien im Jahr 2003 € 2.000,00 zurückzuzahlen, welche tatsächlich im Dezember einbezahlt worden seien. Auch wurden im Dezember 2003 zusätzlich € 300,00 einbezahlt, obwohl die Rückzahlung laut schriftlicher Vereinbarung erst ab Jänner 2004 erfolgen sollte. In Anbetracht der Vorlage der Kopie des Verrechnungskontos 2004 am 14. Dezember 2004 habe zwangsläufig noch nicht das ganze Jahr 2004 dargestellt werden können. Es werde daher das

Konto für das Gesamtjahr 2004, welches auch die Rückzahlungen November und Dezember 2004 enthalten würde, beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Körperschaftsteuer für das Jahr 2002

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl Nr. 401/1988, 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. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben.

Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

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. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern von vornherein

ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss (vgl. z.B. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Wie aus den vorliegenden Veranlagungsakten ersichtlich ist, wurden vom Finanzamt bereits im Veranlagungszeitraum 2001 Ermittlungen betreffend das Verrechnungskonto der alleinigen Gesellschafterin der Bw. durchgeführt und dieses wie eine uneinbringliche Forderung behandelt und ebenso wie die im Ertrag enthaltenen Zinsen aus dem Gewinn ausgeschieden. Anzumerken ist, dass vom Finanzamt ein Betrag von € 51.994,00 aus dem Gewinn ausgeschieden worden ist, obwohl das Verrechnungskonto zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 nur einen Stand von € 26.017,00 ausgewiesen hat. Der Zuwachs des Verrechnungskontos im Veranlagungszeitraum 2001 wurde in Höhe von € 56.103,55 (tatsächlicher Zuwachs laut vorliegenden Bilanzen € 22.819,26) als verdeckte Ausschüttung zugerechnet. Der diesbezüglich vom Finanzamt erlassene Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001 wurde im Rahmen der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung berichtigt. Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 erwuchs hingegen in Rechtskraft.

Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, unrichtige Bilanzansätze entsprechend zu berichtigen sind. Daraus folgt, dass für die Beurteilung des gegenständlichen Verrechnungskontos von einem Stand in Höhe von € 0,00 zum Beginn des Veranlagungszeitraumes 2002 auszugehen ist, da das Verrechnungskonto zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2001 vom Finanzamt, wenn auch in unrichtiger Höhe, als uneinbringlich abgeschrieben worden ist und dass im vorliegenden Fall lediglich der Zuwachs des Verrechnungskontos im Veranlagungszeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2002 zu beurteilen ist.

Laut den vorliegenden Bilanzen betrug der Zuwachs des Verrechnungskontos im Veranlagungszeitraum 2002 € 10.595,68 worin Zinsen in Höhe von € 1,828,40 enthalten sind.

Die von der Bw. für diese Zahlungen an die Gesellschafterin am 14. Dezember 2004 vorgelegte Vereinbarung zwischen der Bw. und Frau M vom 31. März 2003 enthält keine Regelungen betreffend das Jahr 2002, weshalb ein Eingehen auf die Ausführungen der Bw. und des Finanzamtes zu dieser vertraglichen Regelung unterbleibt.

Hinsichtlich der strittigen Zahlungen der Bw. an Frau M im Jahr 2002 wurden von der Bw. trotz Aufforderung keine vertraglichen Regelungen vorgelegt, weshalb davon auszugehen ist, dass eine derartige Vereinbarung betreffend das Veranlagungsjahr 2002 tatsächlich nicht getroffen worden ist. Maßgebend für die Beurteilung der Entnahmen der Alleingesellschafterin im Veranlagungsjahr 2002 ist somit die von der Bw. bereits im Veranlagungsverfahren für das Jahr 2001 am 31. März 2003 vorgelegte Darlehensvereinbarung zwischen der Bw. und Frau M vom 31. Juli 2001. Diese lautet wie folgt:

„Wir halten auch auf schriftlichen Weg fest, dass Sie monatliche Beträge von S 40.000,00 (€ 2.906,91) erhalten haben, sodass per 30. Juni 2001 ein Saldo zu unseren Gunsten von S 444.001,80 (€ 32.266,87) aushaftet. Einvernehmlich wird festgehalten, dass die Bezahlung von 7 % Zinsen per anno vom Aushaftungsbetrag vereinbart wurde. Es werden daher für den Zeitraum vom 1. Juli 2000 bis 30. Juni 2001 Zinsen von S 14.000,00 (€ 1.017,42) ihrem Konto angelastet. Die Rückzahlung des Darlehens beginnt spätestens am 1. April 2003 in 24 Tilgungsraten.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die für Darlehensvereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern erforderliche Publizität nicht zwingend die Schriftform voraussetzt, jedoch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Die Wahl der Schriftform und die Einhaltung zivilrechtlicher Formvorschriften sind ein Indiz für den Abschluss und die tatsächliche Durchführung einer Vereinbarung. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Die Überprüfung der von der Bw. vorgelegten „Darlehensvereinbarung“ vom 31. Juli 2001 zwischen ihr und der Alleingesellschafterin Frau M führt zu dem Schluss, dass keine von vornherein ausreichend klare Regelung getroffen worden ist, die dem geforderten Fremdvergleich standhält. Es entspricht keineswegs einer üblichen Darlehensgewährung zwischen Fremden, keine von vornherein ausreichend klare und eindeutige Regelungen über den Rückzahlungstermin, die Höhe und Fälligkeit der Zinsen und entsprechende Sicherheiten zu treffen. Insbesondere muss im Hinblick auf die Höhe der Entnahmen (zum Zeitpunkt der Vereinbarung S 444.001,80 (€ 32.266,87)) und den zusätzlichen Entnahmen im Veranlagungszeitraum 2002 in Höhe von € 10.595,68 die Einräumung von entsprechenden Sicherheiten für die Bw. als zwingendes Erfordernis für eine fremdübliche Darlehensgewährung angesehen werden.

Da somit keine von vornherein ausreichend klare und einem Fremdvergleich standhaltende Darlehensvereinbarungen zwischen der Bw. und ihrer Alleingesellschafterin vorgelegen sind, erfolgte die Beurteilung der im Jahr 2002 von der Bw. geleisteten Zahlungen an die Alleingesellschafterin M in Höhe von € 8.767,28 als verdeckte Ausschüttung durch das Finanzamt zu Recht.

Der Einwand der Bw., dass das Darlehen teilweise in den Jahren 2003 und 2004 rückgezahlt worden sei, erweist sich als unbegründet, da Ereignisse in späteren Zeiträumen für die Beurteilung der strittigen Darlehensgewährung im Veranlagungszeitraum 2002 nicht maßgeblich sein können.

Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg.cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die auf die verdeckten Ausschüttungen an die Alleingesellschafterin M entfallende Kapitalertragsteuer ist daher zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 20. Juli 2005