



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0499-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A&A GesmbH., vertreten durch Dr. Staribacher und Dr. Obermayer Wirtschaftstreuhand GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Abgabenfestsetzung für den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für 1996 beträgt öS 130.752,- (€ 9.502,12) bzw. für 1997 öS 59.807,- (€ 4.346,37).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 - abge-

sehen 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 A&A GesmbH (i.d.F. Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22.5.1991 gegründet. Gesellschafter sind Ho. A. (zugleich Geschäftsführer) mit 51% des Stammkapitals, Ha. A. mit 25% sowie N. M. mit 24%.

Die bescheidmäßige endgültige Festsetzung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 mittels Berufungsvorentscheidung wichen insoferne von den Erklärungen ab, als von Seiten der Behörde festgestellt wurde, dass die Vereinbarungen betreffend das bestehende Gesellschafter-Geschäftsführerverrechnungskonto hinsichtlich Rückzahlungen, Fälligkeit der Zinsen, Laufzeit oder Sicherheitsleistungen keinem Fremdvergleich standhalten würden und eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen sei, weil die Vereinbarungen nur aus dem Naheverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter zu erklären wären. Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Vorhalt vom 7. Juli 1998 war die Bw. aufgefordert worden, Fragen zum Verrechnungskonto des Hauptgesellschafters (Verrechnung, Verzinsung, Sicherheiten, Rückzahlung...) zu beantworten.

Die Bw. folgte dieser Aufforderung mit Schreiben vom 18. November 1998.

Demnach seien keine Rückzahlungsvereinbarungen getroffen oder Sicherheiten geleistet worden, da es schwierig sei, derartige Vereinbarungen mit sich selbst zu treffen. Es sei kein Darlehensvertrag abgeschlossen worden. Die Zinsen für das Verrechnungskonto seien mit 5,5% berechnet und unter den sonstigen Zinsen in der G&V Rechnung der Bw. ausgewiesen worden. Das Konto diene der Abdeckung der persönlichen Bedürfnisse des Geschäftsführers, der je nach Bedarf Geld einlege und auch wieder entnehme. Infolgedessen werde der Kontensaldo nie zur Gänze abgedeckt, der Forderung reduziere sich durch eventuelle Ausschüttungen der Gesellschaft.

Das Finanzamt für Körperschaften in Wien erließ Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1996 und 1997.

Begründet wurden die Bescheide damit, dass die für diese Jahre festgestellten verdeckten Ausschüttungen gem. § 95 EStG der Kapitalertragsteuer zu unterziehen seien.

Die Bw. erhab mit Schriftsatz vom 3. Dezember 1998 form- und fristgerecht Berufung gegen obige Bescheide.

Zwischen dem Mehrheitsgesellschafter und den übrigen Gesellschaftern (Gattin und Bruder) bestehe eine Übereinkunft, das Verrechnungskonto aus zu erwartenden Gewinnen über Ausschüttungen abzudecken. Im Jahr 1998 sei von Ho. A. ein Betrag von rund S 200.000,- zurückgezahlt worden. Die Verzinsung sei mit einem von der Finanzverwaltung festgesetzten Zinssatz erfolgt.

Die Vorgangsweise der Behörde sei nur dann gerechtfertigt, wenn überhaupt keine Möglichkeit bestünde, den Saldo irgendwann abzudecken, was nicht der Fall sei, würde das Unternehmen doch bescheidene Gewinne abwerfen.

Die Kapitalertragsteuer sei somit zu Unrecht vorgeschrieben worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Kapitalertragsteuer

Gem. § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der dem 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) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Gem. BGBl 1996/201 erfolgte mit 1.7.1996 eine Änderung des § 95 Abs. 1 EStG 1988 mit Erhöhung des Kapitalertragsteuersatzes von 22% auf 25%. Die Berechnung des Kapitalertragsteuersatzes für 1996 erfolgte gem. § 123 Abs. 4 EStG 1988. Die Berechnung des anzuwendenden Zinssatzes erfolgte unter der Annahme eines gleichbleibenden

Verrechnungskontostandes sowie eines sich mathematisch hergeleiteten durchschnittlichen Kapitalertragsteuersatzes für 1996 i.H.v. 22,75%

verdeckte Ausschüttung

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs 1 BAO).

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind (§ 184 Abs 2 BAO).

Zu Schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. (§ 184 Abs 3 BAO).

Gem. § 8 (2)KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

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

Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen vor, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt worden wären(vgl. VwGH v. 20.9.1983, 82/14/0273).

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Die zuständigen Behörden stellten im Vorhalteverfahren fest, dass die Bw. ein Verrechnungskonto für deren Gf. führte, dass in mehrfacher Hinsicht den Anforderungen eines dabei angestellten Fremdvergleiches nicht standhielt.

Es konnte kein schriftlicher Kreditvertrag vorgelegt werden, eine Besicherung der aushaftenden Forderung wurde nicht vorgenommen, nähere Vereinbarungen über die Fälligkeit der Zinsen sowie zur Laufzeit fehlen.

Laut VwGH vom 26.9.1985 Zl. 85/14/0079 liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung bei zwischen Fremden nicht üblichen Darlehensgewährung oder Kreditgewährung vor. Als Kriterien werden der nicht bestimmbarer Rückzahlungstermin, die nicht vereinbarten Zinsenfälligkeit sowie die mangelnde Sicherstellung genannt. An die Anerkennung derartiger Vereinbarungen im Abgabenrecht sind die Maßstäbe anzulegen, welche für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten.

Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden muss.

In einem weiteren Erkenntnis vom 31.7.2002 Zl. 98/13/0011 hat der VwGH erkannt, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht. Die sich aus der Fremdverkehrsunüblichkeit einer den Gesellschaftern von der Gesellschaft gewährten Zuwendung ergebenden Bedenken gegen die Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht lassen sich durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft noch nicht entkräften (mit Verweis auf die Erkenntnisse 26.9.1985, 85/14/0079; E 14.4.1993, 91/13/0194; E 15.3.1995, 94/13/0249).

Wenn die Bw. feststellt, dass es schwierig sei, Rückzahlungsbedingungen mit sich selbst zu treffen so ist darauf zu verweisen, dass aufgrund des steuerlichen Trennungsprinzips keine Identität zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft der Bw. als juristischer Person des Privatrechtes besteht. Darüber hinaus handelt es sich im vorliegenden Fall um eine Kapitalgesellschaft, der neben dem Geschäftsführer noch zwei weitere Gesellschafter angehören. Welche sonstigen Schwierigkeiten dem Abschluss einer Vereinbarung entgegenstanden, wurde nicht näher dargetan.

Die Rückzahlung der Forderung sollte aus den zu erwartenden Gewinnen erfolgen. So sei im Jahr 1998 ein Betrag von rund S 200.000,- zurückgezahlt worden.

Soweit auf das Jahr 1998 verwiesen wird, ist zu vermerken, dass der Erfolg dieses aus damaliger Sicht in der Zukunft liegenden Besteuerungsabschnittes nicht Gegenstand der Beurteilung sein konnte.

Aber selbst wenn man 1998 und die Folgejahre zur Beurteilung der Rückzahlungsmöglichkeiten heranziehen würde, käme man zu keinem davon abweichenden Ergebnis. Einem für die Jahre 1998 bis 2000 erstellten Prüfungsbericht der Bp. über die Bw. ist zu entnehmen, dass für diesen Zeitraum Mängel, u.a. ungeklärte Bargeldeinlagen festgestellt wurden, die gem. Betriebsprüfung 1998 zu einer Hinzuschätzung von S 270.000,- netto führten. Die teilweise Rückzahlung der ausstehenden Forderung per Ende 1997 im Jahre 1998 erfolgte durch ungeklärte Einlagen die weitere Zweifel an der korrekten Darstellung der betrieblichen Gegebenheiten der Bw., insbesondere des Standes und der Entwicklung des Verrechnungskontos des Gf. der Bw. für die Jahre 1996 und 1997 nach sich ziehen.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer erfolgte zu Recht.

Bei der Berechnung der Höhe der einzubehaltenden Kapitalertragsteuer blieben zwei Aspekte unberücksichtigt. Zum einen wurde der Stand des Verrechnungskontos bzw. dessen Zuwachs inklusive Zinsen der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Andererseits erfolgte die Berechnung der verdeckten Ausschüttung aufgrund der geänderten gesetzlichen Bestimmungen (s. oben) zu Unrecht mit einem Kapitalertragsteuersatz i.H.v. 22%.

Die Behörde korrigiert die Bemessungsgrundlage der verdeckten Ausschüttung durch Ausscheiden der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Zinsen sowie Berechnung der Höhe der Kapitalertragsteuer mit dem gesetzlich vorgeschriebenen Steuersatz.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

	1996	1997
	öS	öS
Verrechnungskonto Ho. A.	592.577,58	852.641,85
abzüglich Zinsen	17.845,00	38.680,00
	574.732,58	813.961,85
Differenzbetrag zum Vorjahr		239.229,27

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	1996	1997
	öS	öS
BMGL Verrechnungskonto	574.733,00	239.229,00
KEST in %	22,75%	25%
KEST	130.752,-	59.807,-
das entspricht	9.502,12 €	4.346,37 €
	öS	öS
KEST bisher	130.367,-	57.214,-
Differenz	385,-	2.593,-

Wien, 12. Februar 2004