



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/1839-W/03

GZ. RV/1840-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Roland Schmitt WTHGmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien betreffend Körperschatsteuer 2000 und gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2000, 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

Bei der Bw fand eine Betriebsprüfung betreffend Kammerumlage 1, Umsatz- Körperschafts- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 statt. Dabei wurde ua festgestellt, dass durch der Bw durch deren Geschäftsführer und 75%igen Anteilsinhaber FS im Jahre 1998

insgesamt ATS 771.093,-- zugeführt worden seien (verbucht über "Verrechnungskonto FS"). Im Jahr 2000 seien insgesamt ATS 710.041,-- wieder an FS zurückgeflossen (ebenfalls verbucht über "Verrechnungskonto FS"). Betreffend den Geldfluss 1998 sei der Bp eine Kopie eines Sparbuches lautend auf die Schwester des FS vorgelegt worden. Von diesem Sparbuch seien im März und April 1998 ATS 958.000,-- behoben worden. Dazu habe FS angegeben, dieses Sparbuch von seiner Schwester erhalten zu haben, unterschiedliche Beträge abgehoben zu haben und damit offene Verbindlichkeiten der Bw abzudecken bzw um sie bar in das Unternehmen der Bw einzulegen. Nachweise seien von FS keine erbracht worden. So sei kein Nachweis für ein Rechtsgeschäft zwischen Schwester ("Geldgeberin") und Bruder ("zur Rückzahlung Verpflichtetem, Bruder der Geldgeberin, Geschäftsführer, Anteilsinhaber") erbracht worden. Es liege auch keine Betrags- und Datumsidentität zwischen dem Sparbuch abgehobenen Beträgen und der Bw zugewendeten Beträgen vor. Eine "Kreditvereinbarung" zwischen der Bw und FS sei vorgelegt worden, worin sich FS verpflichte, der Bw einen Kredit iHv ATS 1 Million einzuräumen. Die Rückzahlungsvereinbarung halte einem Fremdvergleich nicht stand, da keine bestimmten Rückzahlungstermine bzw keine Zinsfälligkeit festgelegt worden sei. Weiters sei festgestellt worden, dass keine entsprechenden Sicherstellungen vereinbart worden seien. Im Hinblick auf die "finanzielle" Situation der Bw sei festgestellt worden – ersichtlich in der vorgelegten Bilanz -, dass eine Überschuldung im Zeitpunkt der "Krediteinräumung" bestanden habe. Die Höhe der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und Bankverbindlichkeiten sei derart, dass ein fremder Dritter ohne Sicherheiten zweifelsfrei keine weiteren Kredite eingeräumt hätte. Diese Ausführungen und die Tatsache, dass FS in hohem Maße (75%) an der Bw beteiligt sei, führe zu den Feststellungen, dass es sich bei den hingegaben Beträgen nicht um eine vorübergehende "Finanzspritze" sondern um die notwendige Zufuhr von Eigenmitteln handle (um fehlendes Eigenkapital zu ersetzen?). Hinsichtlich der teilweisen "Rückzahlung" im Jahr 2000 sei festgestellt worden, dass vom geprüften Unternehmen an FS im Jahr 2000 ATS 710.041,-- zurücktransferiert worden seien. Es seien zum einen Ausgaben, die ausschließlich den privaten Bereich des FS betroffen hätten durch das Unternehmen beglichen worden "(mögliche Buchungen: Verrechnungskonto an Kassa/Bank)", zum anderen sei Geld an die Person FS ausbezahlt worden. Die Betriebsprüfung führt aus, dass die Rückzahlung von Zuwendungen, die ihren Ursprung nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter hätten, eine verdeckte Ausschüttung darstellen würden. Dabei sei selbst aus der Tatsache, dass solche Zuwendungen zum Teil auch von Familienangehörigen des Gesellschafters stammten, keine andere rechtliche Beurteilung abzuleiten sei.

Dementsprechend wurden die "Rückzahlungen" des Jahres 2000 von der Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttungen bewertet und das Rechenwerk berichtigt (KöSt-Rückstellung, KESt Rückstellung).

Da die sich aus der verdeckten Ausschüttung ergebende KESt von FS getragen würde, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung in diesem Ausmaß bilanziell eine Forderung der Gesellschaft an den FS einzustellen (Tz. 19).

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide wurde Berufung erhoben. Diese wurde im Wesentlichen damit begründet, dass entgegen den Ausführungen der BP sehr wohl ein Nachweis eines Rechtsgeschäftes zwischen FS und dessen Schwester vorliege (Bestätigung vom 10.3.1998). Es sei unerheblich und nicht erforderlich, dass die Abbuchungsbeträge vom Sparbuch Betrags- und Datumsidentität aufweisen. Es sei im wirtschaftlichen Verkehr mit Kreditinstituten durchaus üblich, Rückzahlungsvereinbarungen nicht betraglich zu fixieren. Zinsfälligkeiten würden sich nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen bei Banken richten, könnten jedoch durchaus auch individuell vereinbart werden. Die in der Kreditvereinbarung des FS mit der Bw vereinbarten Zinsen von 6% seien durchaus geeignet, einem Fremdvergleich standzuhalten. Überdies widerspreche die Behauptung der BP, dass es sich bei den hingegebenen Beträgen um die notwendige Zufuhr von Eigenmitteln gehandelt habe mit der Feststellungen der Rückzahlung im Jahr 2000. Diese Rückzahlung würde vielmehr dokumentieren, dass es sich nicht um eine eigenkapitalersetzende Einlage, sondern um einen kurzfristigen Kredit gehandelt habe. In einer Ergänzung zur Berufung (vom 24.9.2003) wurde mitgeteilt, dass die Übergabe des Sparbuchs "öffentlich" (im Beisein eines Vorstandsvorsitzenden der Volksbanken) erfolgt sei und dass FS zugunsten seiner Schwester auf seine Anteile an einer Verlassenschaft betreffend eine Liegenschaft in 1120 Wien verzichtet habe. Diese Liegenschaft sei in späterer Folge (10/2002) von FS käuflich erworben worden.

Zur Berufung wurde von der BP eine Stellungnahme abgegeben. Darin wird grundsätzlich ausgeführt, dass die allgemeinen Ausführungen in der Berufung über den "wirtschaftlichen Verkehr mit Kreditinstituten" in keinem ersichtlichen Zusammenhang mit den Feststellungen der BP stünden. Fehlende Vereinbarungen über die Verzinsung von hingegebenen Geldern könnten nicht durch behauptete "Automatismen" bei Kreditinstituten ersetzt werden. Die Rückzahlungen im Jahr 2000 würden nicht den Zu- und Abflüssen bei üblichen Kreditverhältnissen entsprechen.

Mit Berufungvorentscheidung vom 18.3.2003 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Abweisung damit, dass es sich bei der Übergabe des Sparbuches durch die Schwester des FS an diesen um ein Rechtsgeschäft zwischen nahen Angehörigen handle. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen würden im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie die – im einzelnen angeführten - von der Judikatur entwickelten Voraussetzungen entsprechen würden. Diese Erfordernisse seien aber nicht gegeben. Die Kreditvereinbarung zwischen der Bw und FS halte einem Fremdvergleich nicht stand. Die im Jahr 1998 hingegebenen Beträge seien als notwendige Zufuhr von Eigenmitteln zu beurteilen. Es sei auch aus der Tatsache, dass die Zuwendungen von Familienangehörigen des Gesellschafters FS stammen würden keine andere rechtliche Beurteilung abzuleiten. Auch die unklare Vertragsgestaltung sei Anhaltspunkt dafür, dass eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliege. Da zwischen Gesellschafter (FS) und Gesellschaft (Bw) keine schuldrechtliche Beziehung bestünde, sei die später erfolgte teilweise Rückzahlung als verdeckte Ausschüttung zu werten. Die von der Bw gewählte Vorgangsweise entspreche ganz allgemein dem Umgang mit Eigenkapital.

Von der Bw wurde mit Schreiben vom 3.11.2003 der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem Sachverhalt:

Die Bw ist eine GmbH an der FS zu 75 % beteiligt ist. FS ist Geschäftsführer der Bw.

FS hat im Jahr 1998 von seiner ein Sparbuch mit einer Gesamteinlagesumme von ATS 958.800,-- erhalten.

FS hat weiters der Bw im Jahr 1998 insgesamt ATS 771.093,-- zugeführt (verbucht über "Verrechnungskonto FS").

Im Jahr 2000 wurden dem FS von der Bw in Summe ATS 710.041ATS teils bar ausbezahlt teils privat veranlasste Ausgaben beglichen (ebenfalls verbucht über "Verrechnungskonto FS").

Es existiert eine als "Kreditvereinbarung" bezeichnete Urkunde vom 1.3.1998 über die Einräumung eines Kontokorrentkredits an die Bw durch FS. Diese hat im Wesentlichen nachstehenden Inhalt:

FS erklärt sich bereit, der Bw einen Kontokorrentkredit iHv ÖS 1.000.000,-- bis auf weiteres einzuräumen. Dieser Kredit wird auf Anforderung der Bw ausbezahlt und über das Verrechnungskonto FS verrechnet. An Kreditkosten kommen 6 % Zinsen zur Anrechnung. Der Kredit ist laufend, bis spätestens 31.12.2005 zurückzuzahlen und kann in voller aushaftender Höhe zur sofortigen Rückzahlung gekündigt werden wenn sich die von der Bw gemachten Angaben über die Vermögensverhältnisse als unrichtig/unvollständig erweisen, oder wenn über das Vermögen der Bw Insolvenzverfahren eröffnet wird.

Das Gesellschafter- und Beteiligungsverhältnis des FS an der Bw ergibt sich aus dem Firmenbuch. Der Umstand der Übergabe des Sparbuchs ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung (die stattgefundene Übergabe/Übertragung des Sparbuchs wurde nicht in Abrede gestellt, es wurde lediglich releviert, ob diese einem Fremdvergleich standhält), sowie aus der vorliegenden Bestätigung vom 10.3.1998 über die erfolgte Übergabe (Blatt 13/2000).

Die Einzahlungen/Einlagen 1998 bzw "Rückzahlungen" 2000 sind auf dem Verrechnungskonto FS verbucht und wurden auch von der Betriebsprüfung nachvollziehbar als erfolgt festgestellt.

Rechtliche Würdigung:

Allgemeine Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Die grundsätzliche ertragsteuerliche Problematik ergibt sich daraus, dass Naheverhältnisse die Möglichkeit von nur vorgetäuschten Rechtsbeziehungen erleichtern. Naheverhältnisse berechtigen zu Zweifeln am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung (vgl zB VwGH 15.3.1989, 88/16/0225; VwGH 29.6.1995, 93/15/0115). Bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass das freie Spiel des Marktes gewährleistet ist, somit jede Vereinbarung nur auf betrieblichen Gründen beruht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessenausgleich bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten (außerbetrieblichen), nicht mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Gründen einer Person zugerechnet werden sollen, die dieser auf Grund ihrer steuerrechtlich für die Einkunftszielung relevanten Leistungen nicht zustehen (vgl VwGH 24.10.1995, 92/14/0020).

Ertragsteuerlich wird der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung der rechtlichen Würdigung zugrundegelegt. Die relevanten abgabenrechtlichen Vorschriften stellen nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung ab. Nach stRspr setzt die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können (Publizität)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Es muss auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen diesen Anforderungen genügen. Diese Kriterien müssen gemeinsam vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten Gestaltung bestehen.

Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern. FS ist Geschäftsführer der Bw GmbH und an dieser 75 % beteiligt. Daraus folgt, dass FS für die steuerliche Beurteilung von Verträgen zwischen ihm und der Bw als naher Angehöriger anzusehen ist. Dementsprechend ist die zwischen FS und der Bw getroffene Kreditvereinbarung dahingehend zu prüfen, ob sie den angeführten Kriterien entspricht.

Die Voraussetzung des eindeutigen, klaren jeden Zweifel ausschließenden Inhalts wird als im Großen und Ganzen für gegeben angesehen. Dieser ist auf das Einräumen eines Kontokorrentkredites iHv ÖS 1.000.000,-- zu einem 6%igen Zinssatz und mit einer laufenden Rückzahlung bis zu einem bestimmten Endzeitpunkt (31.12.2005) gerichtet.

Das Vorliegen von Publizität in einem ausreichenden Umfang wird mit Einschränkungen ebenfalls bejaht. Die entsprechenden Einzahlungen, "Gutschriften" und "Rückzahlungen" sind im Rechenwerk der Bw vorhanden. Die Einschränkungen ergeben sich aus dem Umstand, dass – wie unten noch ausgeführt wird - weder aus dem Rechenwerk noch aus sonstigen Unterlagen Zahlungszwecke eindeutig ableitbar sind.

Bleibt die Frage der Fremdüblichkeit der Vereinbarung. Vereinbart ist – wie oben angeführt – die Zurverfügungstellung eines Kontokorrentkredits iHv ÖS 1.000.000,-- durch den FS bis auf

weiteres, die laufende Rückzahlung bis spätestens 31.12.2005, Zinsen iHv 6 %, sowie die Abrechnung über das allgemeine Verrechnungskonto des Gesellschafters FS.

Schon diese Art der Verrechnung wird als nicht fremdüblich angesehen. Auf dem Verrechnungskonto werden nämlich auch die fraglichen angeblichen "Rückzahlungen" in keiner Weise extra ausgewiesen, sodass überhaupt nicht ersichtlich ist, welche der auf diesem Konto verbuchten Beträge durch die Inanspruchnahme des Kontokorrentkredites entstanden sind und welche nicht. Der von der Bw frei wählbare Buchungstext lautet vielmehr idR "Einlage FS", kein einziges Mal wird zumindest angemerkt, dass es sich bei dem konkreten Betrag um eine Kreditgewährung handelt. Es ist anhand des Kontos so nicht einmal feststellbar, in welcher Höhe der angebliche Kontokorrentrahmen bereits ausgeschöpft ist. Für diese Feststellung bedarf es vielmehr einer nachträglichen "Erläuterung" durch die Bw bzw den FS. Diese Vorgangsweise führt dazu, dass es der Bw bzw dem FS nachträglich möglich ist, sämtliche über "Privat Konto 9999" gebuchten Beträge als Eigen- (Einlage durch FS) oder Fremdkapital (Kontokorrentkredit) zu "widmen". Das entspricht sicher nicht einer auch unter einander fremd gegenüberstehenden Personen gewählten Vorgangsweise.

Ebensowenig werden die Rückzahlungs- und die Zinsvereinbarung in Zusammenhang mit den tatsächlich erfolgten "Rückzahlungen" als fremdunüblich betrachtet. Eine laufende Rückzahlung eines Kontokorrentkredites bis zu einem bestimmten Zeitpunkt wird per se zwar nicht als unüblich anzusehen sein, ebensowenig ist die Höhe der vereinbarten Zinsen als unüblich zu betrachten. Die nicht vorhandene Vereinbarung über den Zeitpunkt und die Abrechnungsperiode der Zinszahlungen, sowie die offensichtlich nicht erfolgten Zinszahlungen (in den Jahren 1998 und 1999 wird nicht einmal von der Bw das Vorliegen von Zinszahlungen behauptet, derartige sind auch aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen nicht ersichtlich; dem Verrechnungskonto FS wurden auch buchhalterisch keinerlei "Zinsen" für den Kredit angelastet; das diesbezügliche Vorbringen der Bw, dass im normalen Bankverkehr für den Fall, das keine Vereinbarung getroffen wird, von einer jährlichen Zinsabrechnung und – Fälligkeit auszugehen ist, relativiert sich demgegenüber) werden aber sehr wohl als derart unüblich angesehen, dass die Zinsvereinbarung insgesamt als fremdunüblich beurteilt wird.

Dasselbe trifft auf die Modalitäten der "laufenden" Rückzahlungen zu. Die Vereinbarung "laufende Rückzahlung bis 31.12.2005" lässt einen großen Spielraum zu, was wie bereits ausgeführt nicht unbedingt als unüblich anzusehen ist. Die Dokumentation von entsprechend einer solchen Vereinbarung erfolgten Rückzahlungen erfordert aber zumindest eine nach außen nachvollziehbare Dokumentation. Aus den Verbuchungen der angeblich im Jahr 2000

erfolgten Rückzahlungen eines großen Teils dieses "Kredites" ist nicht zu sehen, dass diese Beträge überhaupt Rückzahlungen betrafen, noch ob oder in welchem Ausmaß davon Zins- oder Kapitalrückzahlungen erfolgt sein sollen.

Die Buchungszeilen sind aber neben der Kreditvereinbarung selbst die einzigen Dokumentationen des angeblichen Kreditverhältnisses, das somit nur anhand dieser beurteilt werden konnte.

Die Kreditvereinbarung wird als nicht fremdüblich beurteilt und ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Dies führt dazu, dass die entsprechenden Einzahlungen steuerlich nicht als Verbindlichkeiten der Bw, sondern als verdeckte Einlagen zu beurteilen sind. Bei verdeckten Einlagen handelt es sich um im Gesellschaftsverhältnis begründete Vermögenszuführungen an die Körperschaft in verdeckter Form – häufig unter einem anderen zivilrechtlichen Titel. Es muss eine Vorteilszuwendung vorliegen, die ein Nichtgesellschafter nicht gewähren würde. Die Absicht der Vorteilsgewährung ist erforderlich. Die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Einlage sind im vorliegenden Fall gegeben. Sie wurde vom Anteilseigner FS bewirkt, ist eine Vermögenszuführung (in Bargeld bzw durch Abdeckung von Verbindlichkeiten der Bw). Die Ursache für die Vermögenszuführung liegt eindeutig im Gesellschaftsverhältnis begründet. Es kann nicht angenommen werden, dass ein Nichtgesellschafter einer GmbH ohne Rechtsgrundlage Geldzuwendungen gemacht hätte, bzw fremde Verbindlichkeiten abgedeckt hätte. Ebenso wird von einer Vorteilsgewährungsabsicht des FS ausgegangen.

Die im Berufungsverfahren heftig umstrittene Schenkung des Sparbuchs durch die Schwester des FS ist im Übrigen für die Beurteilung des gegebenen Sachverhaltes irrelevant. Es wurde zwar davon ausgegangen, dass FS die Schenkung erhalten hat und die verdeckte Einlage damit finanziert hat, aber auch wenn davon auszugehen wäre, dass die Schenkung nicht oder nicht rechtsgültig erfolgt ist, würde keine andere Rechtsfolge eintreten. Auch von der Betriebsprüfung wurde – wie von der Bw vorgebracht – davon ausgegangen, dass die Einlagen aus diesen Geldmitteln erfolgt sind. Verdeckte Einlagen können vom Anteilseigner oder diesem nahe stehenden Personen getätigt werden. Als eine solche nahe stehende Person ist auch die Schwester des FS zu sehen. Ohne das Vorliegen der Schenkung wäre die verdeckte Einlage eben von der Schwester erfolgt, wobei dann gedanklich zuerst eine Zuwendung an den Anteilseigner zu unterstellen gewesen wäre.

Die Folge einer verdeckten Einlage ist, dass eine Rückgängigmachung – wie bei verdeckten Ausschüttungen – nur noch im selben Wirtschaftsjahr (1998) möglich gewesen wäre. Eine spätere Rückzahlung von (verdeckten) Einlagen führt beim Anteilseigner grundsätzlich zu einer steuerpflichtigen Vorteilszuwendung (§ 27 Abs 1 Z 1 EStG) im Jahr der Rückzahlung.

Die auf diese Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer wird vom Gesellschafter FS getragen. Die Bw haftet aber gem § 95 EStG als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 und gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2000 musste daher abgewiesen werden.

Wien, 26. Jänner 2004