



GZ. RV/0395-W/02,

GZ. RV/0396-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der W. GesmbH, vertreten durch Merkur Treuhand GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 bis 1996, Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 bis 1994 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Abgabenfestsetzung für die Körperschaftsteuer 1992 beträgt unverändert S 97.560,- (€ 7.089,96), für 1993 S 16.740,- (€ 1.216,54), für 1994 S 18.904,- (€ 1.373,81), für 1995 S 15.000,- (€ 1.090,09) und für 1996 S 112.710,- (€ 8.190,96)

Die Abgabenfestsetzung für den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für 1.1.1992-31.12.1994 beträgt unverändert S 213.345,- (€ 15.504,39)

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

Gegenstand der W. GesmbH (Bw.) war die Software-Beratung und Programmierung.

Gesellschafter waren im Prüfungszeitraum I. W. (anteiliges Stammkapital S 375.000,-) sowie der Gesellschafter Geschäftsführer H. W. (anteiliges Stammkapital S 125.000,-).

Die Bw. wurde mit Abtretungsvertrag vom 27.5.1997 mit Ablauf des 31.8.1996 auf das Einzelunternehmen H. W. übertragen.

Die Bw. wurde für die Jahre 1992 bis 1996 einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen.

Dabei stellte die Bp. fest, dass das saldierte Verrechnungskonto (es wurden mehrere Verrechnungskonten geführt) der Bw. gegenüber der Einzelfirma des Gf. im Prüfungszeitraum kontinuierlich anwuchs. Nachdem keine schriftlichen Vereinbarungen betreffend der Höhe der Zuzahlungen durch die Bw., der Sicherungsmodalitäten und Sicherheiten vorliegen würden und einem fremden Dritten unter diesen Umständen keinerlei Zahlungen geleistet worden wären, wurde der Forderungszuwachs der Verrechnungskonten im Prüfungszeitraum als verdeckte Ausschüttung qualifiziert.

Das Finanzamt für Körperschaften hatte bereits mit Schreiben vom 31. Juli 1995 Fragen zum Verrechnungskonto Einzelfirma H. W. in Bezug auf den damals aktuellen Jahresabschluss per 31.12.1993 gestellt.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 15. September 1995 gab die Bw. an, dass mit dem Verrechnungskonto der Bw. lautend auf H. W. diverse Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und der Einzelfirma H. W. sowie Zahlungen, welche die Bw. im Namen der Einzelfirma H.W. geleistet habe, abgerechnet würden.

Es gäbe keine Rückzahlungsvereinbarungen oder Sicherheiten, es sei auch kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen worden. Es liege kein typisches Darlehenskonto vor, vielmehr sei von einer gegenseitigen Verrechnung zwischen der Bw. und dem Einzelunternehmer H.W. auszugehen. Es sei beabsichtigt, den Saldo des Kontos im Laufe der Geschäftsjahre 1994 bis 1997 auszugleichen.

Die Betriebsprüfung stellte im Rahmen ihrer Prüfungshandlungen fest, dass diverse pauschale Geldbeträge vom Konto 'Verrechnung Fa. H.W.' an die Einzelunternehmung H. W. überwiesen worden seien.

Desweiteren habe die Bw. ein Konto 'Verrech. H. W.' geführt, auf dem einerseits Gehaltsverbindlichkeiten gegenüber dem Geschäftsführer (Habenseite) bzw. Zahlungen (Buchung Verrechnungskonto Sollseite) aufgrund eines Dauerauftrages auf ein Bankkonto von I. W. überwiesen worden seien die laut Auskunft des Gf. der Bw. die Lebenshaltungskosten finanzieren sollten.

Das passive Konto 'Verrech H. W.' werde jeweils am Jahresende gegen das aktive Konto 'Verrechnung Fa. H.W.' aussaldierte.

Auf dem saldiert aktiven Konto 'Verrechnung Fa. H.W.' seien somit sowohl Überweisungen auf Bankkonten der Einzelfirma, Überweisungen auf ein Privatkonto von I. W. wie auch Gehaltsverbindlichkeiten für H. W. (im Haben) erfasst. Weitere Habenbuchungen würden u.a. die Verbindlichkeit für Büromiete an H. W. und I. W. betreffen.

Von den Bankkonten der Einzelfirma seien in weiterer Folge teilweise Aufwendungen für private Versicherungen, Wohnungsmiete udgl. beglichen worden. H. W. habe dies damit begründet, dass er selbst kein Bankkonto innehatte, solche Zahlungen daher über das betriebliche Bankkonto der Einzelfirma erfolgt seien und über Privatkonten verbucht würden. Desweiteren seien in den Bilanzen der Bw. Konten mit Verbindlichkeiten an die Einzelfirma, die aufgrund von Leistungen der Einzelfirma an die Bw. entstanden seien, ausgewiesen.

Der Saldo aller Verrechnungskonten gegenüber der Einzelfirma steige im Prüfungszeitraum (mit Ausnahme des Jahres 1996, in der die Abfertigungsverbindlichkeit von H. W. gegen das Verrechnungskonto aufgelöst wurde, siehe Bp. Bericht Tz. 16) kontinuierlich an.

Die Bw. habe Bankkredite aufnehmen müssen wobei diese zur Gänze dazu benötigt worden wären, um Zahlungen an die Einzelfirma tätigen zu können. Darüberhinaus seien noch Teile des Eigenkapitales an die Einzelfirma weitergegeben worden.

Ein betraglicher Zusammenhang zwischen der Entwicklung des Kontos 'Verrechnung Fa. H.W.' und den Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber Banken wurde dargestellt. Nachdem keine schriftlichen Vereinbarungen betreffend Höhe der Zuzahlungen durch die Bw. bzw. Rückzahlungsmodalitäten, Sicherheiten udgl. vorliegen würden, ging die Bp. im Fremdvergleich davon aus, dass entsprechende Zahlungen von einem Dritten nicht geleistet würden und behandelte den ständig steigenden Forderungsüberhang des Verrechnungskontos der Bw. ab 1.1.1992 als verdeckte Ausschüttung.

Eine Verzinsung des Verrechnungskontos 'Verrechnung Fa. H.W.' durch den Bw. erfolgte erstmals 1994 i.H.v. 4,5%, in den Folgejahren (1995,1996) mit 3%. Die Bp. folgte der Höhe der Verzinsung hinsichtlich des, mit 1.1.1992 ausgewiesenen Forderungsbetrages.

Das Finanzamt für Körperschaften in Wien folgte der Argumentation der Betriebsprüfung, erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen Körperschaftsteuerbescheid für 1992 sowie gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1996 sowie einen Kapitalertragsteuerbescheid für die Jahre 1992 bis 1994.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 29. Juli bzw. 24. August 1998 form- und fristgerechte Berufungen gegen obige Bescheide ein.

Laut Kommentar zum KStG (Bauer Quantschnigg Tz. 43 zu § 8 KStG) seien verdeckte Ausschüttung wie folgt definiert:

'Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen der Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindert und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.'

Die vermögenswerten Vorteile müssten zu Lasten des Gewinnes bzw. der steuerpflichtigen Einkünfte der Körperschaft gewährt werden. Im Falle der Darlehensgewährung sei nach Lehre und Judikatur zu untersuchen, ob die Darlehensrückzahlung von vorneherein nicht gewollt oder aber schon bei Zuzählung praktisch unmöglich sei.

Dabei habe sich eine Reihe von Kriterien entwickelt, anhand derer die Beurteilung, ob es sich um ein uneinbringliches/nicht rückzahlbares Gesellschafterdarlehen und somit um eine 'vGA' handle, vorzunehmen sei.

Grundsatz sei dabei immer, dass es sich bei einem als 'vGA' einzustufenden Darlehen um eine uneinbringliche Darlehensforderung der Körperschaft handle. Einem Darlehen, dass wie im vorliegenden Fall jedoch zu Gänze beglichen worden sei, fehle das Kriterium der 'Zuwendung an den Gesellschafter zu Lasten des Gewinnes'.

Die Bw. sei mit 31.8.1996 unter Ausschluss der Abwicklung auf den alleinigen Gesellschafter H. W. übertragen worden. Gem. § 2 Abs. 1 Z 1 UmwG würde dabei das Vermögen einschließlich der Schulden auf den Hauptgesellschafter übergehen. Durch Zusammenfall von Forderung und Verbindlichkeit sei das Schuldverhältnis erloschen. Die Forderung an den Gesellschafter sei somit durch die Umwandlung zur Gänze beglichen und könne keinesfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sein.

Die Bw. wurde von Seiten des UFS mit Vorhalt vom 8. September 2003 aufgefordert, auf Fragen betreffend die mangelnde Verzinsung des Forderungskontos bis einschließlich 1993 bzw. über die Berechnung der Höhe der danach vorgenommenen Verzinsung Stellung zu nehmen.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2004 gab die Bw. bekannt:

Das Verrechnungskonto sei bis 1993 nicht verzinst worden, nachdem das Konto eine

kontokorrentmäßige Leistungsbeziehung zwischen der Einzelfirma H. W. und der Bw. dargestellt habe, über die wechselseitig Leistungen abgerechnet worden seien. Eine Darlehensgewährung sei weder gewollt noch tatsächlich gegeben gewesen. Ab 1994 sei das Verrechnungskonto verzinst worden, nachdem die Zahlungsflüsse über Leistungen nur mehr im untergeordnetem Ausmaß durch Gegenleistungen ausgeglichen worden seien. Hinsichtlich der Höhe der Zinssätze sei zu bemerken, dass die Bp. (gemeint war der UFS) auch sämtliche Verzugszinsen und Überziehungsprovisionen mit berücksichtigt und bei der Ermittlung der durchschnittlichen Zinssätze nicht darauf Bedacht genommen habe, dass auf dem Konto neben den Zinsaufwendungen auch sämtliche Geldverkehrsspesen abgerechnet worden seien. Bei der Ermittlung von fremdüblichen Zinsen seien jedenfalls jene Kosten, welche dem Kreditgeber aus der Nichterfüllung seiner eigenen Verpflichtungen erwachsen seien, nicht einzubeziehen. Die Bw. leitete die für das Verrechnungskonto allenfalls anzuwendenden Zinssätze aus der Bankrate zuzüglich eines Gewinnaufschlages i.H.v. 50% ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Kapitalertragsteuer

Gem. § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für die Berufungsjahre 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 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Verdeckte Ausschüttung

Gem. § 8 Abs. 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.

Bei der Darlehenshingabe der Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ist eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, wenn die Darlehensrückzahlung von vorneherein nicht gewollt ist oder wenn schon bei Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens beim Gesellschafter zu rechnen ist (vgl. VwGH v. 26.9.2000, 98/13/0216).

Im Erkenntnis des VwGH vom 26.9.1985 Zl. 85/14/0079 werden einige Kriterien genannt, welche nach dessen Ansicht dafür sprechen, dass eine Rückzahlung des Darlehens nicht gewollt ist. Es entspreche nach dessen Überlegungen keineswegs einem Darlehensgeschäft zwischen Fremden, wenn keine bestimmten oder annähernd bestimmbar Rückzahlungstermine oder die Fälligkeit der Zinsen nicht vereinbart worden seien. Schließlich sei es unter Fremden nicht üblich, Kredite einzuräumen oder Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen.

Festzuhalten ist, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Verrechnungskonten-Konditionen getroffen wurden.

Laut Schreiben der Bw. vom 15. September 1995 wurde das Verrechnungskonto (bis incl. 1993) nicht verzinst, es gab keinerlei Rückzahlungsvereinbarungen oder Sicherheiten des Schuldners gegenüber der Bw.

Da bei den vorliegenden Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und der Einzelfirma des Gf. der Bw. die Rechtsprechung betreffend Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zur Anwendung gelangt, diese müssen von vorneherein ausreichend klar und eindeutig sein, in dieser Form auch zwischen fremden Dritten abgeschlossen werden und nach außen zum Ausdruck kommen, ist festzustellen, dass die Anforderungen an diesen 'Fremdvergleichsgrundsatz' nicht erfüllt wurden.

Laut Bw. liege auch kein typischer Darlehensvertrag vor, vielmehr handle es sich um eine Vielzahl von Leistungsbeziehungen der Bw. zur Einzelfirma H.W., die mittels Verrechnungskonten abgerechnet worden seien.

Der Bw. muss beigespflichtet werden, dass sich ständige ändernde

Verrechnungskontenbeträge keine 'typischen Darlehensvereinbarung' abbilden, sondern aufgrund wechselnder Kontenstände wohl eher den Typus eines Kreditvertrages entsprechen werden, vgl. VwGH v. 14.4.1993, Zl. 91/13/0194 'Da ein Darlehensvertrag jeweils eine konkrete Darlehensvaluta zum Gegenstand hat, wäre bei Zutreffen der Argumentation der Beschwerdeführerin nicht von einem einzigen Darlehensvertrag, sondern von einer Vielzahl solcher Verträge auszugehen gewesen, die insgesamt die zu den Bilanzstichtagen ausgewiesene Darlehensschuld ergeben hätte.'

Es handelt sich im vorliegenden Fall dem äußeren Anschein nach um einen Kreditvertrag (in Form eines Lieferanten-/Kontokorrentkredites), womit für die Bw. jedoch nichts gewonnen wurde, gilt der Fremdvergleichsgrundsatz doch für diesen Vertragstypus gleichermaßen.

Die Bp. behandelte die Steigerungsbeträge des Verrechnungskontos ab 1992 als verdeckte Ausschüttungen.

Die Bw. verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass in der Hingabe von Darlehensvaluta laut Lehre und Rechtssprechung nur dann eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, wenn die Darlehensrückzahlung von vorneherein nicht gewollt oder aber schon bei Zuzählung praktisch unmöglich ist und schließt aus der Tatsache, dass infolge Übertragung der Bw. in die Einzelfirma gem. § 2 Abs. 1 Z 1 UmwG infolge des Zusammenfalles von Forderung und Verbindlichkeit diese untergegangen und somit de facto beglichen worden sei, keine verdeckte Ausschüttung vorliegen könne. Die per 27.5.1997 vertraglich vereinbarte Umgründung der GesmbH zum 30.8.1996 hat jedoch bei der Beurteilung des Sachverhaltes unberücksichtigt zu bleiben, da verdeckte Ausschüttungen nach dem Bilanzstichtag der Körperschaft nicht mehr rückgängig gemacht werden können (vgl. Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch zu § 27 Rz. 11.13, VwGH 29.1.1998, 96/15/0013, VwGH 24.3.1998, 97/14/0118).

Rückzahlungen hätten demnach gem. Doralt/Ruppe Steuerrecht Bd. I, 7.Auflage S 328 den Charakter von Einlagen.

Wenn nun schon die 'Rückzahlung' der Forderung außerhalb des Prüfungszeitraumes unbeachtlich ist, weisen noch weitere Elemente neben der Fremdunüblichkeit der fehlenden Vereinbarungen hinsichtlich Rückzahlung, Zinsfälligkeit, Sicherheiten...daraufhin, dass eine Rückzahlung nicht gewollt gewesen ist.

Einen Hinweis bietet die Tatsache, dass massiv Fremdkapital zur Finanzierung des Verrechnungskontos aufgenommen werden musste. Die Bankverbindlichkeiten bei der Bw. entwickelten sich weitgehend analog zu ihren Forderungsständen an die Einzelfirma H.W. (siehe Bp. Bericht Tz. 16).

Eine Zinsberechnung erfolgte laut Bw. erst ab dem Jahre 1994, nachdem gemäß

Vorhaltsbeantwortung vom 20. Februar 2004 zuvor jeweils wechselseitig erbrachte Leistungen zwischen der Bw. und der Einzelunternehmung vorlagen und eine Darlehensgewährung außerhalb der üblichen, auch anderen Kunden eingeräumten Zahlungszielen in diesem Zeitraum weder gewollt noch gegeben waren.

Abgesehen von bis ins Jahr 1988 zurückverfolgbaren, tendenziell ansteigenden Forderungen der Bw. an die Einzelfirma H.W., die gegen der Höhe nach ausgewogene Leistungsbeziehungen zwischen den beiden Unternehmen sprechen, wird mit Schreiben vom 15. September 1995 näher erläutert, dass nicht nur wechselseitige Verrechnungen sondern auch 'jene Zahlungen' abgerechnet werden, welche die Bw. im Namen und auf Rechnung der Einzelfirma an diverse Lieferanten geleistet hat. Dem Verrechnungskonto kann solcherart eine funktionale Kreditfunktion nicht abgesprochen werden. Hinsichtlich der Höhe der Zinsen für 1994 (4,5%) bzw. 1995 und 1996 (3%) liegen keine Vereinbarungen vor. Die Bw. erläutert in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 20. Februar 2004, dass der Zinssatz aus der Bankrate abgeleitet gewesen sei. Die im Rahmen des Vorhaltes des UFS genannten Zinssätze für von der Bw. aufgenommene Kredite zwischen 9,75% bis 13% würden Verzugszinsen und Überziehungsprovisionen beinhalten und als solche der Verzinsung des Verrechnungskontos nicht zugrundegelegt werden könnten.

Festzuhalten ist, dass die vorliegenden Kreditverträge eine kontokorrentmäßige Verzinsung in obiger Schwankungsbreite ausweisen und weitere Kosten (Kreditprovision, Bearbeitungsprovision, Überziehungsprovisionen) zusätzlich anfallen (können).

Abgesehen davon, dass zur Berechnung einer fremdüblichen Verzinsung die Refinanzierungskosten in betriebswirtschaftlicher Betrachtungsweise in die Überlegungen Eingang finden und beträchtlich über der Bankrate/dem Diskontsatz (von rd. 4-5%) liegen müssten, spricht das kontinuierliche Anwachsen der Forderung mit Ausnahme des Jahres 1996 (siehe hierzu Erläuterungen lt. Bp. Bericht Tz. 16) sowie die absolute Höhe der Forderung (sowie der in diesem Zusammenhang erforderlichen Kreditaufnahme) dafür, dass eine Darlehensrückzahlung nicht ernsthaft gewollt war. Eine gedanklich vorzunehmende fremdübliche Verzinsung würde in diesem Zusammenhang zu weiteren, beträchtlich höheren Forderungen der Bw. führen.

Wie die Bp. im Bp.Bericht Tz. 16 anführt, mussten zur Finanzierung der Verrechnungsforderung neben den aufgenommen Bankkrediten sogar Teile des Eigenkapitals der Bw. an die Einzelfirma weitergegeben zu werden. Wenngleich ein direkter Zusammenhang hierfür nicht nachgewiesen werden kann 'Geld hat kein Mascherl', sprechen die Zahlen (z.B. laut Jahresabschluss 1995; saldierte Verrechnungsforderung S 2.135.496,99, Verbindlichkeiten gegenüber Banken S 1.531.573,98, Eigenkapital S 604.347,78) unzweifelhaft für die Annahme eines Kapitaltransfers von der Bw. in Richtung Einzelunternehmung H.W.

Im Schreiben der Bw. an die Behörde vom 11. September 1995 ist in den Erläuterungen zu den Verrechnungskonten zwar die Rede davon, es sei beabsichtigt, das Ungleichgewicht im Laufe der Geschäftsjahre 1994 bis 1997 zu beseitigen. Konkrete, nachvollziehbare Maßnahmen wurden in dieser als Absichtserklärung zu wertenden Darstellung nicht genannt. Der Ansicht der Bp. nach der eine verdeckten Ausschüttung vorliegt, ist aufgrund des oben dargestellten Sachverhalts zu folgen. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Wien, 3. März 2004