



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0225-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1991 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der Abgabe beträgt € 1.256,73 (S 17.293,00).

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

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

Betriebsgegenstand der Bw. ist der Betrieb von privaten Krankenkassenanstalten, vornehmlich medizinische Labordiagnostik, die Entwicklung von Software sowie die Vermietung von

Laborgeräten. Im Berufungszeitraum waren Dr. H bis 25. Juli 1991 und Dr. C ab 7. August 1990 Geschäftsführer der Bw.. Gesellschafter waren bis 10. Juli 1991 Dr. H mit einem Zweidrittelanteil und Dr. C mit einem Drittelanteil an der Stammeinlage von S 500.000,00. Ab 11. Juni 1991 war Dr. C alleiniger Gesellschafter der Bw..

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 1989 bis 1992 stellte die Betriebsprüfung u.a. fest, dass am 16. Jänner 1991 eine Honorarnote in Höhe von S 314.420,00 exkl. Mehrwertsteuer für Laborleistungen des Labor M an die Bw. gelegt worden wäre. Die Vergütungen der Sozialversicherungsträger wären in diesem Zusammenhang direkt an das Labor von Dr. C und nicht an die Bw. bezahlt worden. Von der Betriebsprüfung wurde der geltend gemachte Aufwand in Höhe von S 314.420,00 (netto) als verdeckte Gewinnausschüttung an Dr. C behandelt, da der Aufwand für die angeführten Laborleistungen von der Bw. getragen und die Bezahlung ebenfalls von der Bw. geleistet worden wäre. Der Einwand des steuerlichen Vertreters der geprüften Gesellschaft, dass Dr. C die übrigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen hätte und ihm demnach diese Vergütungen zuständen, würde daher ins Leere gehen. Die verdeckte Gewinnausschüttung wurde für 1991 mit S 461.149,00 festgestellt und die Kapitalertragsteuer mit S 115.287,00 berechnet.

Aus einer Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 22. Oktober 1992 geht hervor, dass es sich im Jahre 1991 herausgestellt hätte, dass aus sanitätspolizeilichen und standesrechtlichen Gründen die Bw. nicht hätte tätig werden können, weshalb sie diesbezüglich die Tätigkeit hätte einstellen müssen. Aus einer weiteren Anfragebeantwortung vom 10. März 1995 geht hervor, dass eine Vereinbarung zwischen Dr. C und zwei weiteren Ärzten getroffen worden sei, nach welcher ein medizinisch-chemisches Labor betrieben hätte werden sollen. Da jedoch nur Dr. C die fachlichen Voraussetzungen erbringen hätten können, sei letztendlich die Errichtung einer Krankenanstalt geplant gewesen, deren Leiter ein Facharzt für medizinische und chemische Labordiagnostik hätte sein sollen, als welcher Dr. C vorgesehen gewesen sei. An diesen seien mit 1. Juli 1990 auch die Kassenverträge vergeben worden. Die Überweisung der Laborgebühren des Labors M sei von einem näherge nannten Konto einer Bank vorgenommen worden. Im Juli 1992 hätte Dr. C den gesamten aushaftenden Saldo des Bankdarlehens der Bw. übernommen, sodass von einer verdeckten Gewinnausschüttung keine Rede sein könne.

Aus einer weiteren Anfragebeantwortung geht hervor, dass vorgesehen gewesen sei, die Kassenverträge auf die Bw. zu übertragen, wozu es jedoch nicht gekommen sei, weil die Krankenkassen dieser Lösung nicht zugestimmt hätten. Mit Gesellschaftsvertrag vom 10. Dezember 1990 und in einer Vereinbarung vom 11. Juni 1991 sei die Bw. mit sämtlichen Verbindlichkeiten von Dr. C als alleinigem Gesellschafter übernommen worden. Die vom Labor

M. erbrachten Leistungen wären durch die Bw. zu begleichen gewesen. Die Notwendigkeit der Fremdvergabe hätte sich dadurch ergeben, dass die Ordinationsräume noch nicht fertig adaptiert und apparativ eingerichtet gewesen seien. Die Vergütung durch die Sozialversicherungsträger sei über die Kassenverträge der Facharztordination Dr. C erfolgt, welche Ordination Bestandteil der Bw. gewesen sei.

In einer Anfragebeantwortung des Dr. H erklärte dieser, dass eine Übernahme der Verträge für Labordiagnostik durch die Bw. nie geplant gewesen sei, weil dies rechtlich nicht möglich sei, da eine Ordination laut Ärztegesetz immer nur von einer physischen Person betrieben werden könne. Es sei daher immer geplant gewesen, dass Dr. C persönlich diese Verträge mit den Krankenkassen übernehmen hätte sollen. Weshalb die Leistungen des Labors M. nicht weiterverrechnet worden seien, könne er nicht sagen. Die Vergütungen der Sozialversicherungsträger für die betroffenen Laborleistungen hätte das Labor C bezogen, weil dieses ja die Verträge mit den Sozialversicherungen besessen hätte.

Mit Bescheid vom 1. Juni 1995 zog das Finanzamt die Bw. für den Zeitraum vom 1. Jänner 1990 bis zum 31. Dezember 1991 zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 1991 für die Laborleistungen in Höhe von S 115.287,00 heran.

Mit Berufung vom 27. Juni 1995 bekämpfte die Bw. u.a. den Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer, indem sie vorbrachte, dass ohnehin sämtliche Verbindlichkeiten der Bw. durch Dr. C übernommen worden seien. Es hätte die Abgabenbehörde aus diesem Umstand nicht die erforderliche Konsequenz gezogen, welche darin bestanden hätte, einen entsprechenden außerordentlichen Ertrag für Sanierungsgewinn in Ansatz zu bringen, weil in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes vorläge.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Oktober 1996 wies das Finanzamt die Berufung nach Erstattung einer Stellungnahme durch den Prüfer und eine Replik durch die Bw. ab, und begründete diesen Bescheid damit, dass der Vorwurf unzureichender Sachverhaltsermittlung unbegründet sei.

Nachdem die Bw. den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt hat, führte der zur Entscheidung über die Berufungen gegen die Abgabenbescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft und Gewerbesteuer zuständige Berufungssenat am 6. November 1997 eine mündliche Verhandlung durch, in der diese nach Stellung eines Beweisantrages durch den steuerlichen Vertreter der Bw. vertagt wurde. Mit einem danach eingebrachten Schriftsatz wurde vom steuerlichen Vertreter das Berufungsbegehren insoferne modifiziert, als die "Rückstellung für Laborleistungen im Jahre 1990 im

Betrage von S 314.000,00 dem Ergebnis des Jahres 1990 zuzurechnen sei, sowie andererseits die erfolgte Zahlung im Jahre 1991 über das Verrechnungskonto des Gesellschafters Dr. C zu verrechnen sei". Es wurde das ausdrückliche Einverständnis mit der Erlassung einer "teilweisen Berufungsvorentscheidung im Sinne des gegenständlichen Vorbringens bzw. des bisherigen Berufungsvorbringens" erklärt.

Mit Bescheid vom 17. Dezember 1997 erklärte das Finanzamt den Antrag der Bw. auf Entscheidung über ihre Berufung u.a. gegen den Bescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1991 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 276 Abs. 1 BAO iVm § 256 BAO als gegenstandslos mit dem Hinweis, dass die Berufung als durch die Berufungsvorentscheidung abschließend erledigt gelte. Begründet wurde dieser Bescheid damit, dass der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Schreiben vom 11. Dezember 1997 zurückgenommen worden sei.

Mit einer zweiten Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 1997 gab das Finanzamt der Berufung der Bw. gegen den Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer im Umfang der "Kapitalertragsteuer für 1.1.1990 bis 31.12.1990" statt, wobei die Kapitalertragsteuer für 1990 mit S 0,00 festgesetzt wurde.

Gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 17. Dezember 1997 erhob die Bw. Berufung mit dem Vorbringen, dass in ihrem Schreiben vom 11. Dezember 1997 von einer Rechtsmittelrücknahme keine Rede sei, zumal aus diesem Schriftstück klar hervorgehe, dass das Rechtsmittelbegehren hinsichtlich Kapitalertragsteuer des Jahres 1991 nach wie vor auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer mit S 0,00 gerichtet sei.

Mit Bescheid vom 23. Jänner 1998 wies die Abgabenbehörde zweiter Instanz das Berufungsbegehren betreffend den Zeitraum 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1991 als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass die entsprechende Vergütung der Sozialversicherungs träger das Labor von Dr. C und nicht die Bw. erhalten hätte. Da die Bw. jedoch für diese Laborleistungen den Aufwand getragen hätte, wäre ihr durch diese gewählte Vorgangsweise der zuordenbare Erlös für diese Leistung vorenthalten geblieben. Auch eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung zwischen Dr. C und der Bw. hinsichtlich der Übernahme der übrigen Verbindlichkeiten der Bw. würde fehlen. Im Übrigen sei eine Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nur ausgeschlossen, wenn es sich um irrtümliche Zahlungsvorgänge handle oder wenn vor dem Bilanzstichtag die Zuwendung zurückgefördert werde und in der Bilanz des betreffenden Jahres eine entsprechende Forderung bilanziert werde. Dies hätte die Bw. nicht einmal behauptet.

Dagegen erhab die Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum von 1. Jänner bis 31. Dezember 1991 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufhob.

Begründend führte der Gerichtshof aus, dass in der Gleichsetzung des der beschwerdeführenden Gesellschaft durch den Zufluss der Sozialversicherungsvergütungen an Dr. C entgangenen Ertrages mit dem von der beschwerdeführenden Gesellschaft geleisteten Aufwand zur Erzielung dieses Ertrages der belangen Behörde in der rechtlichen Beurteilung ein Denkfehler unterlaufen wäre, welcher den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belaste. Dass die der Beschwerdeführerin entgangenen Erträge in Form der ihrem Gesellschafter Dr. C zugeflossenen Sozialversicherungsvergütungen nämlich in ihrer Summe genau den Betrag erreicht hätten, der von der beschwerdeführenden Gesellschaft zur Finanzierung der durch ein fremdes Labor beschafften Leistungen aufzuwenden war und aufgewendet wurde, hätte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht festgestellt und wäre ein Zufall, von dem nicht ausgegangen werden könnte und von dem auch die belangte Behörde nicht ausgegangen war, indem sie vielmehr den von der Beschwerdeführerin geleisteten Aufwand unreflektiert dem ihr entgangenen Ertrag gleichgesetzt hätte. In der Leistung des Aufwandes durch die beschwerdeführende Partei aber könne nach Maßgabe ihres Betriebsgegenstandes grundsätzlich das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung noch nicht gesehen werden, weil nicht zu erkennen sei, weshalb dem geleisteten Aufwand die betriebliche Veranlassung als solche gefehlt haben sollte. Einer Beurteilung als verdeckten Ausschüttung wäre bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen etwa der der Beschwerdeführerin entgangene Ertrag zugänglich, zu dessen Höhe es freilich an jeglichen Feststellungen fehlte.

Im fortgesetzten Verfahren erging durch den Unabhängigen Finanzsenat, an die Bw. ein Vorthalt in dem sie aufgefordert wurde bekanntzugeben, an wen von den 796 Patienten die Untersuchungsaufträge erteilt worden waren, und wie hoch die Kostenersätze für diese Patienten durch die Versicherer bzw. durch die Privatpatienten gewesen wären.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2003 gab die Bw. bekannt, dass im Jahr 2001 der alte Standort aufgegeben worden wäre und diesbezügliche Belege vom Labornachfolger entsorgt worden wären, weil im Jahr 2001 die siebenjährige Aufbewahrungsfrist längst abgelaufen gewesen wäre. Es könnten daher keine detaillierten Angaben mehr gemacht werden. Im Übrigen wiederholte die Bw. Teile ihrer bisherigen Beweisführung.

Mit Schreiben vom 19. September 2003 gab die Bw. weiters bekannt, dass laut Auskunft von Dr. C ein Krankenschein ca. S 400,00 wert gewesen sei und dieser mit ca. 15 % Aufschlag an

die Krankenkassen weiterverrechnet worden wäre. Im Übrigen wurden die Anträge auf Senatsverhandlung sowie mündliche Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer u.a. bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug von Kapitalertragsteuer erhoben. Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Unter verdeckten Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, diese aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind von diesem Begriff umfasst. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist jedenfalls auch das Vorliegen einer Einkommensminderung der Körperschaft.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes steht fest, dass die Bw. zwar den Aufwand zu 100 % trug, jedoch der damit korrespondierende Ertrag, wie durch die Bw. im Schreiben vom 19. September 2003 mit 15 % bekannt gegeben, nicht der Bw. zugeordnet wurde. Vielmehr wurde auch der Ertrag durch den Alleingesellschafter vereinnahmt und sodann nicht an die Bw. weitergeleitet. Die Begründung für diese Vorgangsweise, dass alleine der Alleingesellschafter und nicht die Bw. Kassenverträge abgeschlossen hatte, vermag der Bw. insoferne nicht zum Erfolg verhelfen, als es ihr unbenommen geblieben wäre, Verträge zur Refundierung der aufgelaufenen Kosten zuzüglich einer Ertragskomponente mit ihrem Alleingesellschafter abzuschließen. Eine vertraglich festgelegte Rückführung der solcherart vereinahmten Aufwandsätze und Erträge an die Bw. bestand jedoch nicht.

Da die von den Sozialversicherungen über die vom Labor M in Rechnung gestellten Leistungen hinaus geleisteten Zahlungen beim Alleingesellschafter verblieben, ohne dass dafür eine gesellschaftsrechtliche Grundlage geltend gemacht werden konnte, wurde das Einkommen der Bw. um diese 15 %ige Ertragskomponente gemindert. Das zunächst betrieblich veranlasste Rechtsgeschäft führt daher durch die spätere Umwidmung des dem geltend gemachten Aufwand zurechenbaren Ertrages in die Sphäre des Alleingesellschafters zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Zur behaupteten Schuldenübernahme durch die Einzelfirma des Gesellschafters ist festzustellen, dass Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerlich u.a. nur dann anzuerkennen sind, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einen klaren und eindeutigen Inhalt haben . Im vorliegenden Fall liegt jedoch kein nach außen dokumentierter Vertrag vor und ist auch der behauptete Inhalt nur griffweise mit Schuldübernahme bezeichnet, sodass diesem Vorbringen die Anerkennung zu versagen ist.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 20. Oktober 2003