



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P., X, vertreten durch Exinger-Pokorny-Wiesner Wirtschaftstreuhand GesmbH, 1050 Wien, Margaretenstr. 78, vom 13. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 7. Juli 2004 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1995 bis 1998 entschieden:

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid des Jahres 1995 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Abgabenfestsetzung für den Haftungsbescheid beträgt öS 169.400,- (€ 12.310,78)

Die Berufung gegen die Haftungsbescheide der Jahre 1996 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die P (idF Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Jänner 1981 gegründet. Gegenstand ihrer Tätigkeit ist das Halten einer Beteiligung an der H.

Geschäftsführer und zugleich Gesellschafter der Bw. waren N-H (50%) und M-N (15%).

Desweiteren waren an der Bw. S-A (20%) sowie S-N (15%) beteiligt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung über die Jahre 1995 bis 2000 wurde festgestellt, dass die H ihrer Muttergesellschaft, der Bw. ein über ein Verrechnungskonto verbuchtes Darlehen gewährt habe, welche dieses ihrerseits in gleicher Höhe den

Gesellschaftern zur Verfügung stellte. Aufgrund der fremdunüblichen Gestaltung wurden diese Darlehen als verdeckte Ausschüttung qualifiziert, dem Gewinn hinzugerechnet und der Bw. Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Das Finanzamt für den 12., 13., 14., Bezirk und Purkersdorf folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ für die Jahre 1995 bis 1998 Haftungsbescheide für die Einhaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Bp. hatte festgestellt, dass es sich bei N-H um die Schwiegermutter und bei S-A um den Schwager von M-N handelte. Es sei von einem Naheverhältnis auszugehen.

Die 'Darlehen' seien mit einem Zinssatz zwischen 4% und 7% verzinst worden. Sie würden betraglich kontinuierlich ansteigen. Zahlungen seien fast ausschließlich in bar erfolgt und entsprechende Belege von M-N unterschrieben worden, obwohl ein Großteil der Gelder seiner Schwiegermutter, N-H zugeflossen sei. Die Belege hierfür würden sich nur in der H finden, in der Bw. seien die Beträge lediglich am 31.12. jedes Jahres als Gesamtsumme eingebucht worden. Die Höhe des Zuflusses an die einzelnen Gesellschafter habe nicht ermittelt werden können.

Schriftliche Vereinbarungen über Kreditrahmen, Rückzahlungstermine, Fälligkeit der Zinsen und Sicherheiten wären nicht getroffen worden. Das Darlehen sei 'ehestmöglich' zurückzuzahlen.

Die Geldentnahmen seien 'nach Bedarf und Belieben' ohne Beschlüsse im Entnahmezeitpunkt erfolgt. Mit Ausnahme einer Zahlung über öS 7.300,- per 1997 und öS 50.000,- per 1999 sei im Prüfungszeitraum keine Rückzahlung erfolgt. Ernstliche Rückzahlungsabsichten seien nicht erkenntlich.

Die Bf. brachte mit Eingabe vom 30. September 2002 Berufung gegen obige Bescheide ein. Bei den Gesellschafterdarlehen würde es sich ausschließlich auf Teilauszahlungen eines Darlehens über S 3 Mio. an N-H handeln.

Der Umstand, dass der Geschäftsführer S-A mit N-H eine diesbezügliche Vereinbarung geschlossen habe, sei im Zeitraum der Prüfungshandlungen weder dem Geschäftsführer Herrn N noch dem steuerlichen Vertreter bekannt gewesen.

Unrichtig erscheine die Auflösung des Saldo vortrages über S 499.254,- aus dem Jahr 1994 und die Berücksichtigung dieses Betrages bei der verdeckten Ausschüttung des Jahres 1995. Es sei auch unrichtig, dass keine ernsthaften Rückzahlungsabsichten bestünden. N-H habe noch vor Bekanntgabe der Betriebsprüfung mit der Rückzahlung des Darlehens begonnen. Unter der Voraussetzung, dass es ihr gelinge, im Iran vorhandene Forderungen einzubringen sei vereinbart, das Darlehen bis Ende 2004 zurückzuzahlen.

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung mit Schreiben vom 17. Dezember 2002 Stellung.

Im Rahmen der Berufung werde ausgeführt, der Geschäftsführer S-A habe mit N-H eine Darlehensvereinbarung getroffen.

Es werde ersucht, diese vorzulegen.

S-A sei entgegen den Ausführungen der Berufungsschrift lediglich Gesellschafter und nicht Geschäftsführer.

Es werde ersucht zu erläutern, warum die Vereinbarung trotz des festgestellten Naheverhältnisses erst nach Abschluss der Prüfung bekannt geworden sei, obwohl S-A auch während der Durchführung der Prüfung anwesend gewesen sei.

Es stelle sich die Frage, ob er zum Abschluss einer derartigen Vereinbarung überhaupt berechtigt sei. Unterschrieben seien die Auszahlungsbelege dagegen von M-N. Der Geldfluss sei zwischen der H und N-H erfolgt. Die Bw. sei lediglich zwischengeschaltet worden. Die Bw. wurde um Stellungnahme ersucht.

Die Bw. kam dem Ersuchen mit Eingabe vom 21. März 2003 nach und legte eine Kopie des Originalschreibens von S-A mit vorläufiger Übersetzung bei. Hinsichtlich der von der Bp. bezweifelte Rückzahlungsabsicht wurde dargetan, dass N-H bis dato rd. € 73.600,- zurückgezahlt habe. Auf die übrigen Fragen der Bp. wurde nicht eingegangen.

Die Bescheide wurden am 24. Mai 2002 vom Finanzamt für den 12., 13., 14., Bezirk und Purkersdorf erlassen.

Aus einem am 7. Mai 2002 von einem Betriebsprüfer verfassten Aktenvermerk geht hervor, dass der Gf. der Bw. diesen während der Betriebsprüfung von der geänderten Firmenanschrift nach X (alte Anschrift Y) unterrichtet hatte, das Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk dem Übergang der Zuständigkeit auf seinen Bereich jedoch mit Hinweis auf eine Wiener Vereinbarung, nach der 'funktionslose' Gesellschaften nicht abzutreten wären, nicht nachkam. Der UFS erließ am 7. Juni 2004 eine Berufungsentscheidung (RV/0639-W/03), mit der die Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1998 aufgehoben wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk spätestens mit 7. Mai 2002 von den maßgebenden, seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen erfahren habe und diese somit auf ihn überging. Das Finanzamt für den 12., 13., 14., Bezirk und Purkersdorf sei ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zur Erlassung der berufsgegenständlichen Bescheide zuständig gewesen.

In der Folge erlies das Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1998. Gegen diese, nunmehr Gegenstand des Verfahrens bildenden Bescheide erhob die Bw. mit Fax vom 13. Juli 2004 Berufung, wobei sie auf die seinerzeitigen Eingaben beim Finanzamt für den 12., 13., 14., Bezirk und Purkersdorf verwies.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 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.

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.

Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 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.

Die Betriebsprüfung legt ihrer rechtlichen Beurteilung u.a. die mangelnde Fremdüblichkeit des Darlehensvertrages zwischen den Gesellschaftern und der Bw. zugrunde.

Gemäß ständiger Rechtsprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 99/16/0233 vom 17.2.2000 mit weiteren Verweisen).

Im vorliegenden Fall lässt sich die mangelnde Fremdüblichkeit aus einer Vielzahl von Sachverhaltselementen ableiten:

- Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde erstmals geltend gemacht, die verbuchten Auszahlungen seien nicht allen Gesellschaftern sondern ausschließlich N-H zugegangen. Es sei eine Darlehensvereinbarung mit ihr getroffen worden.

Die Frage, weshalb dies im Zuge des Prüfungsverfahrens trotz Anwesenheit des die Vereinbarung abschließenden Gesellschafters S-A (Schwiegersohn der Darlehensnehmerin) nicht bekanntgegeben worden sei, blieb unbeantwortet.

- Die Darlehensvereinbarung waren dem Geschäftsführer der Bw., M-N nicht bekannt. Dies obwohl er einen Großteil der entsprechenden Kassaausgangsbelege selbst unterschrieben hat (vgl. Bp-Bericht Tz. 16).
- Ebenso fraglich war die Darstellung der Bw. nachder das Darlehen nicht von einem Geschäftsführer, sondern einem Gesellschafter (S-A) eingeräumt worden sein soll. Aus welchem Rechtsgrund er zum Abschluss eines Darlehensvertrages für die Bw. ermächtigt gewesen sei, blieb unbeantwortet. Demgegenüber ist die Darlehensnehmerin selbst Geschäftsführerin und zu 50% an der Bw. beteiligt.
- Dem vorgelegten 'Darlehensvertrag' samt vorläufiger Übersetzung sind wesentliche im Zusammenhang mit Darlehensvereinbarungen getroffene Vereinbarungen wie Verzinsung, Rückzahlungsdatum, Sicherheiten udgl. nicht zu entnehmen.
- Die Darlehensnehmerin N-H hat den Empfang der Gelder nicht bestätigt.
- Eine Anzeige des Darlehensvertrages beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern wurde trotz Aufforderung hiezu nicht vorgelegt.
- Der Grund für das Darlehen liegt laut der beigebrachten Übersetzung darin, Schulden im Iran zu decken. Aus welchen Mitteln die Rückzahlung erfolgen sollte, blieb offen. Die Behauptung der Bw. nach der Rückzahlungsabsichten erkennbar seien, bleibt unglaubwürdig.

Die Bp. hatte festgestellt, dass es im Prüfungszeitraum lediglich zu zwei Rückzahlungen i.H.v. öS 7.300,- (1997) und öS 50.000,- (1999) gekommen sei. Die Höhe dieser Rückzahlungen deckt nicht einmal die in diesen Jahren angefallenen Zinsen.

Auch die Darstellung im Rahmen der Berufungsschrift vom 30. September 2002, nachdem die Rückzahlung bis Ende 2004 davon abhängt, ob des der Darlehensnehmerin gelingt, im Iran vorhandene Forderungen einzubringen, spricht gegen eine klare diesbezügliche Vereinbarung. Wie die Bw. im Rahmen ihres Berufungsschreibens weiters anführt, erscheint ihr die Auflösung des Saldovortrages des Gesellschafterdarlehens von S 499.254,- aus dem Jahr 1994 unter Einbeziehung dieses Betrages in die verdeckte Gewinnausschüttung des Jahres 1995 unrichtig.

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 lautet (auszugsweise)

'Der Steuerpflichtige muß die Vermögensübersicht (Jahresabschluß, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muß er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen....'

Die Bp. hat im Rahmen der Erstellung ihres Berichtes die als verdeckte Ausschüttung erkannte Darlehensforderung sowie die Forderung gegenüber Geschäftsführer als unzulässig storniert.

Sie hat dabei im Jahr 1995 nicht die Wertzuwächse sondern den Gesamtstand von Darlehen und Forderung gegenüber dem Geschäftsführer erfasst.

Indem die Bp. die Forderungen per 31.12.1995 mit S 0,- festsetzte wobei sie es gleichzeitig unterließ, diesen den zum 31.12.1994 maßgeblichen Vergleichswert gegenüberzustellen, wurde dem Grundsatz der Gesamtgewinnbesteuerung der Vorrang gegenüber der Periodenbesteuerung eingeräumt.

Wie der VwGH u.a. im Erkenntnis vom 25.11.1999 ZI. 99/15/0194 betont, ergibt sich aus § 4 Abs. 2 zweiter Satz, dass Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen sind und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre keine Änderung der Abgabenvorschreibung zur Folge hat. Vor diesem Hintergrund erschien es dem VwGH ausgeschlossen, dem Gesetz – im Wege der Interpretation oder Analogie – die Anordnung zu entnehmen, dass in einem bestimmten Veranlagungsjahr eine in der Vergangenheit (zu Unrecht) unterlassene Besteuerung nachzuholen sei.

Die erfolgswirksame Berichtigung per 1995 war somit unter Bedachtnahme auf die Eröffnungsbilanz des Jahres einzustellen, was zu einer Reduktion der verdeckten Ausschüttung aus dem Darlehen und einem Wegfall der verdeckten Ausschüttung aus der Forderung gegenüber Gesellschaftern führte.

Die Berechnung ist der nachfolgenden Tabelle zu entnehmen.

Die Behörde kommt unter Berücksichtigung obiger Sachverhaltsfeststellungen sowie Überlegungen zum Ergebnis, dass eine Rückzahlungsabsicht der Gesellschafterin S-N nicht als erwiesen angenommen werden kann. Wesentliche, einen Darlehensvertrag üblicherweise zu entnehmende Vertragsinhalte wurden nicht geregelt.

Der Vertrag entspricht keinesfalls den von der Judikatur entwickelten Maßstäben der für die steuerliche Anerkennung derartiger Vertragswerke zwischen nahen Angehörigen gefordert wird.

Es liegt eine verdeckte Ausschüttung der Bw. an die Gesellschafterin N-H vor, weshalb diese zu Recht außerbilanziell dem Gewinn hinzugerechnet und davon Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurde. Die Kapitalertragsteuer wird dabei von der Gesellschafterin getragen (vgl. Bp.-Bericht Tz. 24).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage 1995 wurde wie folgt ermittelt:

	lt. Bp. Tz. 24 1995 öS	lt. UFS 1994 öS	lt. UFS 1995 öS
<u>Gesellschafterdarlehen lt. Bilanz</u>	1.358.123	499.274	1.358.123
Veränderung Vj.	1.358.123		858.849
abzügl. Zinsen	-88.849		-88.849
verdeckte Ausschüttung	<u>1.269.274</u>		<u>770.000</u>

<u>Forderung gegen Geschäftsführer</u>	130.076	121.566	130.076
Veränderung Vj	130.076		8.510
abzügl. Zinsen	-8.510		-8.510
verdeckte Ausschüttung	<u>121.566</u>		<u>0</u>
verdeckte Ausschüttung gesamt	<u>1.390.840</u>		<u>770.000</u>

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

	1995
verdeckte Ausschüttung brutto	770.000
KESt in %	22,0%
KESt in öS	169.400
KESt in €	<u>12.310,78</u>

Wien, am 9. Mai 2006