



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0449-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Dieter Ortner, KR Dkfm. Dr. Gerhard Ertl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der Bw., A, vertreten durch Breschan & Partner GmbH, 9020 Klagenfurt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wolfsberg, vertreten durch Dr. Manfred Thalmann und Maximilian Baumgartner, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1996 - 1999 nach der am 26. Mai 2004 in 9020 Klagenfurt durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag wird in Höhe von 7.136,91 Euro (S 98.206,01) festgesetzt.

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

Zwischen dem 23. April 2001 und dem 6. März 2002 fand bei der Berufungswerberin (Bw.) eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Hierbei stellte sich nach der Darstellung des Finanzamtes im Betriebsprüfungsbericht folgender Sachverhalt heraus: AJ (AJ) sei während des Streitzeitraumes zu 100% Gesellschafter der Bw., einer GmbH, gewesen. Deren Geschäftsführer seien AJ und dessen Lebensgefährtin RK gewesen (TZ 10 Betriebsprüfungsbericht). Während des Jahres 1997 habe die Bw. gegen ihren Gesellschafter Forderungen in Höhe von S 534.973,44 erworben. Es lägen insbesondere keine schriftlichen Vereinbarungen über Kreditrahmen, Rückzahlungsmodalitäten und Sicherheiten vor. Aus diesen unter Fremden nicht üblichen näheren Umständen der Zahlungen sei zu schließen, dass eine Darlehensgewährung bereits zum Zeitpunkt der Zur-Verfügung- Stellung der Geldbeträge nicht beabsichtigt gewesen sei (TZ 16 Betriebsprüfungsbericht).

Das Finanzamt erließ den bekämpften Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid vom 30. Juni 2002 gegen die Bw. und setzte dabei Kapitalertragsteuer von S 133.743.- fest. Die Bw. legte Berufung ein. Sie verwies zunächst auf die Berufung der AJ GmbH, einer anderen Gesellschaft, an der AJ zu 90% beteiligt war, vom 25. Juli 2002:

Dieser Berufung vom 25. Juli 2002 ist zu entnehmen, dass der Gesellschafter – Geschäftsführer der Bw. auch noch Anteile an der AJ GmbH gehabt habe, die er insbesondere 1997 an eine Interessentin (WGmbH) verkaufen gewollt habe. Die Kaufvertragsverhandlungen seien bereits nahezu abgeschlossen gewesen, es sei mit einem Kaufpreis der Anteile von ca 42 Millionen S zu rechnen gewesen. Zur Mitte des Jahres 1997 hin seien diese Verhandlungen dann jedoch wider Erwarten abgebrochen worden, u.a. deshalb, weil der Gesellschafter – Geschäftsführer der Interessentin einen Herzinfarkt erlitten habe.

Der Berufung vom 25. Juli 2002 der AJ GmbH ist ferner zu entnehmen, dass AJ im November 2001 ein schriftliches Anbot vom 31. Oktober 2001 für einen Kredit in Höhe von S 7 Millionen von der SBank erhalten habe. Dieses Anbot war der Berufung der AJ GmbH vom 25. Juli 2002

beigelegt. Der Gesellschafter – Geschäftsführer der Bw. AJ habe dieses Anbot der SBank nicht angenommen.

Zur Begründung der Berufung vom 25. Juli 2002 der AJ GmbH legte diese auch eine schriftliche Bestätigung der SBank vom 31. Oktober 2001 vor. Dieser Bestätigung ist zu entnehmen, dass AJ, die Bw. und die JOHG, somit Unternehmen, die von AJ beherrscht wurden, von der SBank folgende Kredite erhalten haben:

Abstattungskredit, Kreditnehmer Bw. und AJ, besichert durch Höchstbetragspfandrechte über S 15 Millionen, aushaltender Saldo per 31. Oktober 2001	S 22,5 Millionen S samt Anhang
zweiter Kredit: Haftungsnehmer Bw. und AJ, besichert wie der Abstattungskredit, aushaltender Saldo per 31. Oktober 2001	S 850.000.- samt Anhang
dritter Kredit: Haftungsnehmer Bw., besichert wie der Abstattungskredit, aushaltender Saldo per 31. Oktober 2001	S 334.170 samt Anhang
Girokonto des AJ, keine Sicherheiten, Saldo per 31. Oktober 2001	S 501.025,53 samt Anhang
Girokonto der JOHG , keine Sicherheiten, Saldo per 31. Oktober 2001	S 92.886,77 samt Anhang

Soweit das Vorbringen der AJ GmbH in der Berufung vom 25. Juli 2002, auf die die Bw. verwiesen hat. Die Bw. brachte in ihrer Berufung ferner vor: Es sei unverständlich, wie ein Darlehen, welches jederzeit fällig und rückzahlbar sei (Kontokorrentkonto), als verdeckte Ausschüttung angesehen werden könne. Auch bei Banken sei es üblich, dass kurzfristige Überziehungen gewährt werden und diesbezüglich keine schriftlichen Vereinbarungen abgefasst werden. Dies hänge von der Bonität der Schuldner ab. Bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Gesellschaft und deren Gesellschaftern seien Sicherheiten unüblich.

Da im Zuge des Verfahrens eine Bankbestätigung vorgelegt worden sei (Anmerkung: Damit ist das Anbot zur Einräumung eines Kredites vom 31. Oktober 2001 der SBank an AJ gemeint), könne davon ausgegangen werden, dass das Darlehen der Bw. an AJ jederzeit rückzahlbar sei.

In der mündlichen Verhandlung vom 26. Mai 2004 wies der Referent darauf hin, dass strittig sei, ob hinsichtlich der Zahlungen, die AJ 1997 von der Bw. erhalten habe, von Anfang an eine Rückzahlung durch AJ beabsichtigt gewesen sei oder nicht. Ferner legte der Referent der Vertreterin der Bw., repräsentiert durch Dr. Andreas Breschan, sowie den übrigen Mitgliedern des Berufungsenates eine Ablichtung des vom Prüfer im Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung dargestellten Verrechnungskontos der Bw. "AJ" betreffend den Zeitraum 1997 – Juni 2001 vor.

In dieser mündlichen Verhandlung brachte die Vertreterin der Bw. durch Dr. Andreas Breschan weiters vor: Es lägen ein Kontokorrentkredit und ein Darlehen vor. Es seien Zinsen vereinbart worden, die auch gebucht worden seien. Der Gesellschafter – Geschäftsführer AJ habe für die Bankschulden der Bw. persönlich gehaftet. Wäre es zum geplanten Verkauf der Anteile des AJ an der AJ GmbH gekommen, hätte AJ selbstverständlich die Schulden bei der Bw. beglichen. Eine Rückzahlung sei vereinbart gewesen.

Auf die Frage, warum eine solche Vereinbarung nicht vorgelegt worden sei, brachte die Vertreterin der Bw. durch Dr. Andreas Breschan vor, dass eine Rückzahlung mündlich vereinbart worden sei. Auf die Frage, ob AJ mit sich selbst eine mündliche Vereinbarung geschlossen habe, antwortete Dr. Andreas Breschan, wenn die Vereinbarung schriftlich erfolgt wäre, "wäre es nichts anderes". AJ habe ihm mitgeteilt, dass er von Anfang an eine Rückzahlungsabsicht gehabt habe.

Auf Vorhalt des vom Prüfer im Arbeitsbogen über die Betriebsprüfung dargestellten Verrechnungskontos der Bw. "AJ" brachte Dr. Breschan vor, in Bezug auf die Zeit nach 1999 keine Stellungnahme abgeben zu können. Er sprach sich dafür aus, der Beurteilung nur die Zeit bis Ende 1999 zu Grunde zu legen.

Dr. Breschan betonte ferner, dass der streitgegenständliche Fall zur Gänze gleich gelagert sei wie der Fall AJ GmbH. Im Falle der AJ GmbH sei jedoch entschieden worden, dass keine verdeckte Ausschüttung vorliege.

Der Vertreter des Finanzamtes Dr. T brachte insbesondere vor, dass der vorliegende Sachverhalt einem Fremdvergleich nicht standhielte. Im vorliegenden Fall sei das Vorliegen einer klaren und eindeutigen, fremdüblichen Vereinbarung nicht ein Mal behauptet worden. Das Fehlen jedweder schriftlichen Vereinbarung zeige, dass es eine nach außen hin zum Ausdruck kommende Vereinbarung nicht gegeben habe. Bleibe eine Rückzahlung dem Gutdünken des Geldempfängers überlassen, entspräche der Sachverhalt dem Kriterium der Fremdüblichkeit nicht. Das Vorbringen, dass es sich um einen Kontokorrentkredit handle, sei

nicht richtig, da nach den Behebungen des Jahres 1997 abgesehen von der Buchung der Zinsen keine Ein- und Ausgänge mehr stattgefunden hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) ergänzende Feststellungen

Im Jahre 1997 stellten die Bw. auf Veranlassung ihres Gesellschafter – Geschäftsführers AJ und deren Gesellschafter – Geschäftsführer AJ einander Geldbeträge zur Verfügung, deren Höhe auf dem Gesellschafterverrechnungskonto festsgehalten wurde (TZ 16 Betriebsprüfungsbericht): Dieses Gesellschafterverrechnungskonto enthält für den Zeitraum 1. Jänner 1997 – 31. Dezember 1999 folgende in chronologischer Abfolge dargestellte Buchungen (Positives Vorzeichen "+" = Erhöhung der Forderungen der Bw. gegen AJ, negatives Vorzeichen "-" = Verminderung der Forderungen der Bw. gegen AJ):

1. Jänner 1997	0
Zahlung von AJ zu Gunsten der Bw.	-S 160.000,-
Zahlung von AJ zu Gunsten der Bw.	-S 80.000,-
Zahlung von AJ zu Gunsten der Bw.	-S 35.985,60
Forderung gegen AJ	+S 149.835,-
Forderung gegen AJ	+S 333.300
Rückzahlung von AJ	-S 25.000,-
Rückzahlung von AJ	-S 40.000,-
Forderung gegen AJ	+S 400.000,-
Rückzahlung von AJ	-S 4.952,90
Rückzahlung von AJ	-S 2.223,06
Verzinsung	+S 13.374,34
31. Dezember 1997	S 548.347,78
1. Jänner 1998	S 548.347,78
Zinsen	+S 10.967,-
31. Dezember 1998	S 559.314,78

1. Jänner 1999	S 559.314,78
Zinsen	+S 11.186.-
31. Dezember 1999	S 570.500,78

Der Gesellschafter – Geschäftsführer AJ war an der Bw. während des Streitzeitraumes zu 100% beteiligt (TZ 10 Betriebsprüfungsbericht). Über die von der Bw., vertreten durch ihren Gesellschafter – Geschäftsführer, gegenüber ihrem Gesellschafter – Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Geldbeträge wurden keine schriftlichen Vereinbarungen abgeschlossen. Es fehlen daher auch schriftliche Vereinbarungen über Kreditrahmen, Zinsfälligkeit, Höhe der Zinsen, Rückzahlung und Sicherheiten (TZ 16 Betriebsprüfungsbericht).

Hinsichtlich der Zahlung der Bw. im Jahre 1997 zu Gunsten ihres Gesellschafter – Geschäftsführers in Höhe von S 333.300.- hatte der Gesellschafter – Geschäftsführer von Anfang an die Absicht zur Rückzahlung.

Hinsichtlich des weiteren Geldbetrages, der im Jahre 1997 auf Veranlassung des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw. zu Gunsten ihres Gesellschafter – Geschäftsführers in Höhe von S 400.000.- zur Verfügung gestellt wurde, hatte der Gesellschafter – Geschäftsführer der Bw. zum Zeitpunkt dieser Zahlung der Bw. keine Rückzahlungsabsicht. Die Bw., vertreten durch ihren Gesellschafter – Geschäftsführer, wollte vielmehr ihrem Gesellschafter - Geschäftsführer in Höhe dieses Geldbetrages zum Zeitpunkt dieser Zahlung einen Vorteil zuwenden.

Wegen dieser Zahlung hatte der Gesellschafter – Geschäftsführer 1997 einen Vermögensvorteil in folgender Höhe (Gesellschafterverrechnungskonto 1997):

Zahlung 1997	S 400.000.-
Rückzahlung 1997	-S 4.952,90
Rückzahlung 1997	-S 2.223,06
Vorteil des Gesellschafter – Geschäftsführers 1997	S 392.824,04

2.) Beweiswürdigung

Unmittelbar, nachdem der Gesellschafter- Geschäftsführer 1997 die zweite Zahlung in Höhe von S 333.300.- von der Bw. erhalten hatte, hatte er wegen zuvor von ihm zu Gunsten der Bw. geleisteten Zahlungen bei der Bw. Schulden in Höhe von S 207.149,40. Danach stellte der

Gesellschafter der Bw. noch im Jahr 1997 Vermögen in Höhe von S 65.000.- endgültig zur Verfügung, wodurch sich die Schulden des Gesellschafters bei der Bw. auf S 142.149,40 reduzierten. Diese Rückzahlungen in wesentlicher Höhe sprechen dafür, dass der Gesellschafter trotz fehlender Vereinbarungen über Kreditrahmen, Sicherheiten und Rückzahlungsmodalitäten hinsichtlich seiner Schulden von S 207.149,40 zu jener Zeit, als die Bw. die zweite Zahlung zu Gunsten des Gesellschafters leistete, die Absicht zur Rückzahlung hatte (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0020).

Als der Gesellschafter – Geschäftsführer 1997 die dritte Zahlung (S 400.000.-) von der Bw. erhielt, vergrößerten sich seine auf dem Gesellschafterverrechnungskonto gebuchten Schulden bei der Bw. wegen dieser Zahlung von S 142.149,40 auf S 542.149,40. Nach der dritten Zahlung der Bw. zu Gunsten ihres Gesellschafter – Geschäftsführers stellte der Gesellschafter- Geschäftsführer der Bw. 1997 Vermögenswerte endgültig zur Verfügung, die insgesamt S 7.175,96 (S 4.952,90 und S 2.223,06) betrugen. Diese Beträge reichen aber nach Ansicht des Berufungssenates nicht hin, um eine ernsthafte Rückzahlungsabsicht betreffend die dritte Zahlung von S 400.000.- belegen zu können.

AJ reduzierte aber damit den durch die dritte Zahlung der Bw. hervorgerufenen Vermögensvorteil in Höhe von S 400.000.- auf S 392.824,04 (S 400.000.- - S 7.175,96). Da der Gesellschafter- Geschäftsführer mit der Bw. hinsichtlich dieser dritten Zahlung der Bw. keine schriftliche Vereinbarung geschlossen hat und daher auch nie schriftlich einen Kreditrahmen vereinbart hat, liegt jedenfalls kein Kontokorrentkredit vor, wie er unter Fremden üblicherweise vereinbart worden wäre (vgl. Avancini – Iro – Koziol, Bankvertragsrecht, Band II, 49, 55, 56; und JBI 2004, 56; JBI 2003, 180; OGH 23.8. 2001, 6 Ob 157/01 h; ÖBA 2002/1016; ÖBA 2002/1023: Anhand der Sachverhaltsschilderungen des OGH zum Thema Kontokorrentkredite wird ebenso deutlich, dass Kontokorrentkredite üblicherweise mit einem Kreditrahmen vereinbart werden).

Da er mit der Bw. nie eine schriftliche Vereinbarung über die Rückzahlung der Schuld von S 400.000.- geschlossen hat und auch der Bw. keine Sicherheiten zur Verfügung gestellt hat, ist festzuhalten, dass er mit der Bw. keine eindeutige und keine nach außen zum Ausdruck kommende Vereinbarung geschlossen hat, die eine Rückzahlungsabsicht dokumentieren könnte. Einem Fremden hätte die Bw. daher diesen Geldbetrag unter denselben Bedingungen (fehlende Rückzahlungsvereinbarung, fehlende Sicherheiten, fehlender Kreditrahmen) nicht zur Verfügung gestellt. In Verbindung mit dem Umstand, dass der Gesellschafter - Geschäftsführer jedenfalls im Zeitraum 1997 – 1999 nie Rückzahlungen in wesentlicher Höhe auf den Betrag von S 400.000- geleistet hat, ist aus all dem zu schließen, dass er hinsichtlich

der auf dem Gesellschafterverrechnungskonto gebuchten Schuld von S 400.000.- keine Rückzahlungsabsicht hatte, als ihm die Bw. auf seine Veranlassung hin diesen Betrag zur Verfügung stellte. Da er damals auch Geschäftsführer der Bw. war, war somit auch der Bw., vertreten durch ihren Gesellschafter- Geschäftsführer AJ zum Zeitpunkt der Zahlung von S 400.000.- zu Gunsten des AJ bewusst, dass eine Rückzahlung nicht beabsichtigt war.

Daraus folgt auch, dass die Bw., vertreten durch AJ, Herrn AJ in Höhe dieser Zahlung zum Zeitpunkt dieser Zahlung einen Vorteil zuwenden wollte.

3.) Rechtsfolgen

Da die Bw. ihrem Gesellschafter – Geschäftsführer S 400.000.- zur Verfügung gestellt hat, ohne die Absicht zu haben, diesen Betrag vom Gesellschafter- Geschäftsführer zurückzufordern, liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des Vorteiles vor, der dem Gesellschafter- Geschäftsführer aus dieser Zahlung erwachsen ist (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; vgl. VwGH 14.4.1993, 91/13/0194). Dieser Vorteil beträgt nach Abzug der Rückzahlungen S 392.824,04.

Die Bw. wäre verpflichtet gewesen, die auf die genannte verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Sie ist dieser Verpflichtung nicht nachgekommen und haftet daher für die Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs 2 und 3 EStG 1988). Der Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag hat auf Grund des von der Bw. dem AJ zugewendeten Vorteiles von S 392.824,04 eine Höhe von 7.136,91 Euro(S 98.206,01).

Da AJ hinsichtlich des restlichen Betrages von S 142.149,40 nachgewiesen hat, dass er ursprünglich eine Rückzahlungsabsicht gehabt hat, ist dieser Restbetrag nicht als verdeckte Ausschüttung anzusehen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 18. Juni 2004