



GZ. RV/0297-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Richard Zips, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1996 entschieden:

- Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
- Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- Die Abgabe beträgt € 4.789,65 (S 65.907,00)

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

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27. Dezember 1988 gegründet. Betriebsgegenstand ist der Handel mit Lebensmitteln. Gesellschafter sind zu 80% A, die auch mit der Geschäftsführung betraut ist und zu 20 % B.

Mit Bescheid vom 5. September 1997 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest ohne von der eingereichten Körperschaftsteuererklärung der Bw. für das Jahr 1996 abzuweichen. In der Bescheidbegründung forderte das Finanzamt die Bw. auf folgende Fragen zu beantworten und entsprechende Unterlagen vorzulegen:

„In den Forderungen der Bilanz ist ein „Verrechnungskonto Gesellschafter“ in Höhe von S 630.164,30 (€ 45.795,83) ausgewiesen.

- *Welche Verrechnungen wurden über dieses Konto geführt und wie gliedert sich das Verrechnungskonto auf?*
- *Welche Rückzahlungsvereinbarungen wurden getroffen?*
- *Mit welchem Prozentsatz wurde die Verzinsung festgelegt?*
- *Welcher Betrag wurde im Bilanzjahr an Zinsen vereinnahmt und in welcher Ertragsposition ist dieser enthalten?*
- *Welche Sicherheiten hat der Schuldner der Gesellschaft angeboten?*
- *Bis zu welchem Zeitpunkt wird diese Forderung abgedeckt sein?*
- *Wurden schon Rückzahlungen getätigt?*
- *Sollte ein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen worden sein, ist dieser vorzulegen*
- *Um Nachreichung einer Kopie der Konten, aus der die Entwicklung des Verrechnungskontos vom 1. Jänner 1997 bis dato ersichtlich ist, wird gebeten“*

Mit Schreiben vom 13. Oktober 1997 teilte die Bw. folgendes mit:

Über das Verrechnungskonto seien diverse „private“ Zahlungen sowie Ausleihungen verbucht worden. Die Rückzahlungsmodalitäten seien mit Wirkung des Erwerbes des Nebenlokales sowie dessen Adaptierung vereinbart worden. Die Verzinsung betrage 8 %. Die Höhe der Zinsen sei aus dem Konto 4812 ersichtlich. Als Sicherheit würden die Gesellschaftsanteile und der Marktstand dienen. Die Forderung werde voraussichtlich im Jahr 1998 abgedeckt sein. Es seien weder Rückzahlungen getätigt, noch sei ein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen worden. Die Kontokopie sei in der Beilage ersichtlich.

Mit Bescheid vom 10. November 1997 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig fest und führte in der Bescheidbegründung folgendes aus:

Das in der Bilanz 1995 mit S 349.710,00 (€ 25.414,42) ausgewiesene Gesellschafterverrechnungskonto sei im Jahr 1996 um S 280.453,48 (€ 20.381,35) auf S 630.164,30 (€ 45.795,83) angestiegen. Bei der Gewährung von Darlehen einer Gesellschaft an ihren Gesellschafter seien für die Beurteilung der Angemessenheit fremdübliche Kriterien

heranzuziehen. Ein im täglichen Wirtschaftsleben und bei ordentlicher Geschäftsgebarung gewährtes Darlehen sei bei der gegenständlichen Größenordnung üblicherweise vertraglich festgehalten und es seien konkrete Rückzahlungen, Fälligkeit der Kapitalrückzahlung, Fälligkeit der Zinsen, Laufzeit und vertraglich festgehaltene Sicherheitsleistungen des Schuldners vereinbart. Da davon im gegenständlichen Fall keine Rede sein könne, sei davon auszugehen, dass die Rückzahlung seitens des Gesellschafters an die Bw. von Anfang an nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen sei. Eine derartige Vorgangsweise stelle jedoch nach Lehre und Rechtsprechung eine verdeckte Ausschüttung dar (z. B. VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; VwGH 14.4.1993, 91/13/0194 und VwGH 15.3.1995, 94/13/0249). Der Zuwachs des Verrechnungskontos im Jahr 1996 in Höhe von S 280.453,48 (€ 20.381,35) sowie die im Jahr 1996 vereinnahmten Zinsen in Höhe von S 41.346,00 (€ 3.004,73) seien daher wie eine uneinbringliche Forderung zu behandeln und aus dem Handelsbilanzgewinn auszuscheiden, gleichzeitig sei der Zuwachs des Verrechnungskontos im Jahr 1996 als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Dieser Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 erwuchs in Rechtskraft.

Mit Bescheid vom 10. November 1997 zog das Finanzamt die Bw. gemäß § 95 EStG 1988 zur Haftung für die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1996 in Höhe von S 65.907,00 (€ 4.789,65) heran.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 1997 brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen diesen Bescheid ein und begründete diese wie folgt:

Es sei unrichtig, dass es keinerlei Rückzahlungsvereinbarungen oder schriftliche Vereinbarungen gebe. Es läge folgende handschriftliche Vereinbarung der Bw. mit dem Gesellschafter vor:

„Vereinbarung zwischen der Bw. als Darlehensgeber und A als Darlehensnehmer:

Es wird hiermit vereinbart, dass die Bw. an A ein Darlehen gewährt. Die Höhe des gewährten Darlehens beläuft sich auf S 300.000,00 (€ 21.801,85) und ist mit den handelsüblichen Zinsen belastet.

Die Auszahlung des gewährten Darlehens erfolgt nach Bedarf des Darlehensnehmers.

Die Zinsen werden einmal im Jahr dem Darlehenskonto angelastet.

Die Rückzahlung des laufenden Darlehens erfolgt ab dem Jahr 1999 in jährlichen Rückzahlungsraten zu S 100.000,00 (€ 7.267,28) und ist jeweils am 31. Dezember ohne vorige Ankündigung dem Darlehensgeber zu erstatten.“

Die gegenteiligen Angaben im Schreiben vom 13. Oktober 1997 hätten sich aufgrund von Kommunikationsschwierigkeiten und der sprachlichen Unkenntnis der Geschäftsführerin ergeben. Das gewährte Darlehen sei somit in keiner Weise eine uneinbringliche Forderung und daher sei der Kapitalertragsteuerbescheid für das Jahr 1996 aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 1998 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

Die nunmehr vorgelegte „Vereinbarung“ (ohne Datum) über ein gewährtes Darlehen von S 300.000,00 (€ 21.801,85) könne der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da keine Aussagen über konkrete Rückzahlungen des im Jahr 1996 vorhandenen Verrechnungskontos getroffen, keine Sicherheitsleistungen und keine Fälligkeiten der Zinsen vereinbart worden seien.

Mit Schreiben vom 21. Februar 1998 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete diesen wie folgt:

Es sei sehr wohl eine Rückzahlungsvereinbarung ab dem Jahr 1999 abgeschlossen worden. Es sei auch im Vergleich mit Bankkrediten durchaus üblich, dass eine Rückzahlung zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen könne. Auch seien Zinsen vereinbart worden, welche auch jedes Jahr berechnet worden seien und das Verrechnungskonto jeweils erhöht hätten. Die Erhöhung des Verrechnungskontos im Jahr 1996 sei „auf die Rückzahlung des Stammkapitals von der Gesellschaft an den Gesellschafter gemäß § 4/12 EStG erfolgt“. Es werde diesbezüglich auf das VwGH-Erkenntnis vom 19.2.1991, 87/14/0136 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verdeckte Ausschüttung:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen) die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (vgl. z.B. VwGH 20.9.1983, 82/14/0273).

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen

Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 27.6.2000, 99/14/0263; 26.5.1999, 99/13/0039, 0072; 26.5.1998, 94/14/0042; 17.12.1996, 95/14/0074).

Über die strittige Darlehensgewährung der Bw. an die Gesellschafterin A wurde laut den Angaben der Bw. im Schreiben vom 13. Oktober 1997 kein schriftlicher Darlehensvertrag errichtet.

Erst im Berufungsverfahren gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1996 wurde die undatierte handschriftliche Vereinbarung vorgelegt.

Dass diese Vereinbarung trotz Vorhalt dem Finanzamt nicht vorgelegt wurde, deutet darauf hin, dass sie erst im Nachhinein zwecks Vorlage im Berufungsverfahren angefertigt wurde.

Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass eine nach außen ausreichend in Erscheinung getretene Vereinbarung vorliegt. Es liegt somit eine wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen unter Angehörigen nicht vor.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die erforderliche Publizität nicht zwingend die Schriftform voraussetzt, jedoch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Die Wahl der Schriftform und die Einhaltung zivilrechtlicher Formvorschriften ist ein Indiz für den Abschluss und die tatsächliche Durchführung einer Vereinbarung.

Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Die mit der Berufung vorgelegten schriftlichen Darlehensvereinbarung widerspricht den Angaben im Schreiben vom 13. Oktober 1997 insoweit, als die Rückzahlung des Darlehens ab dem Jahr 1999 durch jährliche Rückzahlungsraten von S 100.000,00 (€ 7.267,28) vereinbart war, die Verzinsung in handelsüblicher Höhe erfolgte und keine Regelungen hinsichtlich der Besicherung des Darlehens getroffen wurden.

Laut Schreiben vom 13. Oktober 1997 war die Rückzahlung des Darlehens mit Wirkung des Erwerbes des Nebenlokales und dessen Adaptierung voraussichtlich im Jahr 1998 vereinbart, als Besicherung dienten die Gesellschaftsanteile und das Superädikat Marktstand, die Verzinsung erfolgte mit 8 %.

Die Vereinbarungen der Bw. mit der Gesellschafterin über die strittige Darlehensgewährung haben somit keinen von vornherein eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und halten dem geforderten Fremdvergleich daher nicht stand.

Es entspricht keineswegs einer üblichen Darlehensgewährung zwischen Fremden, keine von vornherein ausreichend klare und eindeutige Regelungen über den Rückzahlungstermin, die Höhe und Fälligkeit der Zinsen und entsprechende Sicherheiten zu treffen.

Insbesondere muss im Hinblick auf die Höhe der Entnahmen (Stand des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 1996 S 630.164,30 (€ 45.795,83)) die Einräumung von Sicherheiten für die Bw. als zwingendes Erfordernis für eine fremdübliche Darlehensgewährung angesehen werden.

Zum Verweis der Bw. auf die Bestimmungen des § 4 Abs. 12 EStG 1988, BGBl. Nr. 201/1996, und auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.2.1991, 87/14/0136 wird ausgeführt, dass eine Rückzahlung von Einlagen (Stammkapital, Kapitalrücklagen, Partizipations- und Genussrechtskapital) durch die Bw. an die Anteilsinhaber nicht vorliegt.

Daher sind die im Jahr 1996 vom Gesellschafter-Verrechnungskonto getätigten Entnahmen als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen.

Kapitalertragsteuer

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg.cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Heranziehung der Bw. zur Haftung für die auf die verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin A entfallende Kapitalertragsteuer ist daher zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.