



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen für die Zeiträume 1.1.1995 bis 31.12.1998 und Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 1995 bis 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

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

Der Gegenstand des Unternehmens der mit Gesellschaftsvertrag vom 22. und Nachtrag vom 25. Januar 1992 gegründeten Berufungswerberin ist die Verwaltung und Anlage von Kapitalvermögen, der Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen, sowie von Immobilien und deren Vermietung. Dementsprechend erklärte die Berufungswerberin im Fragebogen

anlässlich der Gründung, dass sie kein Gewerbe ausübe, sondern Vermögensverwaltung betreibe. Geschäftsführerin war und ist ER, welche nach abgeschlossener Gründungshilfe durch ihren Ehegatten PR auch die einzige Gesellschafterin der Berufungswerberin geblieben ist.

Die Berufungswerberin wurde für die Jahre 1995 bis 1998 mit den Bescheiden vom 30. Oktober 1996 (1995), 28. Juli 1997 (1996), 3. März 1999 (1997) und 6. Juli 1999 (1998) antragsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt.

Im August bis September 1999 fand bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt. Im darüber gemäß § 150 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) verfassten Bericht hielt der Prüfer unter anderem folgendes fest:

" GEWINNERMITTLUNG

Tz. 17 Berichtigungen zu den Bilanzansätzen

a) Beteiligung KH:

Herr KH ist der Bruder der Alleingesellschafterin der Berufungswerberin, Frau ER, und als Handelsvertreter in Deutschland tätig. Die an ihn gegebenen Geldbeträge stellen nach Ansicht der BP keinen Erwerb einer Beteiligung dar, da zu den hingegebenen Beträgen keinerlei fremdübliche Vereinbarungen getroffen wurden. Der gesamte Vorgang wäre unter Fremden niemals in dieser unverbindlichen Form (Hingabe der Gelder "wenn nötig", "vielleicht wird etwas daraus", "wahrscheinlich ohnehin abzuschreiben") abgewickelt worden. Nach Ansicht der BP handelt es sich um Privatdarlehen der Gesellschafterin an ihren Bruder. Die Beteiligung wird daher aus der Bilanz ausgeschieden:

	31.12.1995	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998
<i>It. HB</i>	52.500,00	82.050,00	122.050,00	172.870,00
<i>It. PB</i>	0,00	0,00	0,00	0,00
	-----	-----	-----	-----
<i>Änderung It. BP</i>	-52.500,00	-82.050,00	-122.050,00	-172.870,00
<i>-Änderung Vorjahr</i>	0,00	+52.500,00	+82.050,00	+122.050,00
	-----	-----	-----	-----
<i>Gewinnänderung</i>	-52.500,00	-29.550,00	-40.000,00	-50.820,00

Die hingegebenen Beträge stellen verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafterin ER dar (siehe Tz. 18b). Eine Gegenverrechnung der strittigen Beträge mit dem bestehenden Gesellschafterverrechnungskonto widerspricht dem rechtsüblichen Grundsatz, dass eine verdeckte Ausschüttung zum Zeitpunkt der Aufdeckung nicht mehr sanierbar ist.

b) Forderung KEST:

Die für verdeckte Ausschüttungen anfallende KEST wird von der Gesellschafterin getragen, es ist daher eine entsprechende Forderung in die Bilanz einzustellen.

...

Tz. 18 Verdeckte Ausschüttungen

a) Geschäftsführervergütung:

Frau ER übt nach Ansicht der BP keine Tätigkeiten für die GmbH aus, die einer fremdüblichen Geschäftsführertätigkeit entsprechen. Bis auf die in der Stellungnahme (vom 28.9.1999 zum Besprechungsprogramm der BP) angeführten Einzeltätigkeiten (und außerdem die nicht näher erläuterte

Tätigkeiten wie "Besprechungen") konnte keine entsprechende Leistung für die Gesellschaft nachgewiesen werden. Auch im Zuge der Betriebsprüfung selbst ist als Vertreter der Gesellschaft ständig Herr PR aufgetreten. Dessen Leistungen für die GmbH erfolgen laut Stellungnahme "grundsätzlich unentgeltlich".

Die Abstimmung der Auszahlungen auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Gegebenheiten (siehe Stellungnahme zu Punkt 2, 5. + 6.Absatz) spricht ebenfalls gegen eine fremdübliche Entlohnung.

Die in den Jahren 1995 und 1998 ausbezahlten Geschäftsführerbezüge stellen daher verdeckte Ausschüttungen der GmbH an die Gesellschafterin dar.

	1995	1998
verdeckte Ausschüttung GF-Bezüge	300.000,00	45.960,00

b) Beteiligung KH:

siehe Tz. 17a)

	1995	1996	1997	1998
verdeckte Ausschüttung	52.500,00	29.550,00	40.000,00	50.820,00

c) Verzinsung Verrechnungskonto:

Die zur Verzinsung des Verrechnungskontos der Gesellschafterin ER angesetzten Zinssätze erscheinen überhöht, die Neuberechnung laut BP wurde mit den unten angeführten Durchschnittszinssätzen vorgenommen. Der übersteigende Aufwand stellt eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin ER dar:

	1995	1996
Zinssatz lt. BP	10 %	8,5%
verdeckte Ausschüttung lt. BP	19.000,00	14.000,00 "

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den Bescheiden datiert vom 16. Februar 2000 über die Haftung der Berufungswerberin als Schuldnerin für Kapitalertragssteuerabfuhrdifferenzen für die Zeiträume 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 in Höhe von S 89.430,00 (1995), S 19.638,00 (1996), S 14.375,00 (1997) und S 35.195,00 (1998), alle zugestellt am 20. März 2000. Hinsichtlich der Begründung wurde soweit die der Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 1997 betroffen ist auf die "Feststellungen der Betriebsprüfung" verwiesen. Soweit der Haftungsbescheid für Kapitalertragsabfuhrdifferenzen im Jahr 1998 betroffen ist, wurde auf jede konkrete Begründung verzichtet und bloß auf einen "Bericht" hingewiesen. Dementsprechend wurden im Bescheid datiert vom 10. März 2000 zugestellt am 20. März 2000 für die Kapitalertragsteuer 1995 S 1.635,00, 1996 S 218,00, 1997 S 200,00, und die Kapitalertragsteuer 1998 S 484,00 an Säumniszuschlägen festgesetzt, was einem Prozentsatz von 2% der Bemessungsgrundlage entspricht.

Gegen diese Bescheide richtet sich bereits die Berufung vom 14. März 2000, in welcher vorgebracht wird, dass schon bei der ursprünglichen Veranlagung das mögliche Hinterfragen der Absetzbarkeit der Geschäftsführerentschädigung sei unterblieben. Unstrittig sei, dass dem Bruder KH der Alleingesellschafterin der Berufungswerberin, Frau ER, welcher nach längerem Aufenthalt in Deutschland zurückgekehrt wäre, zum Aufbau seiner Handelsvertretung

aufgrund mündlicher Vereinbarung Geld zur Verfügung gestellt bekommen habe, welches nach dem Aufbau dieses Geschäftes in einen Anteil daran umgewandelt oder vollständig zurückgezahlt werden würde. Dies decke sich mit den vertraglichen Aufgaben der Berufungswerberin und habe mit der Verwandtschaft von ER und KH nichts zu tun. Die *"belangte Behörde"* habe *"die betriebliche Hingabe von Beteiligungsdarlehen an Herrn KH"* anerkannt, vertrete *"aber ohne jegliche Begründung die Auffassung, dass diese Gelder dubios geworden"* wären, *"da die Beträge in den einzelnen Jahren aufwandswirksam ausgebucht"* worden seien. Es wäre für die Berufungswerberin die Ansicht völlig unverständlich, dass diese Beträge ohnehin abzuschreiben seien. Gegen die aufwandswirksame Abschreibung werde aber kein Einwand erhoben. Die Ansicht, dass die Geschäftsführerin keine Tätigkeit für diese entfalte, sei durch nichts untermauert worden. Insofern sei die Begründung der Bescheide mangelhaft. Es sei rechtlich unzulässig eine ausbezahlte Geschäftsführerentschädigung ohne Begründung nicht anzuerkennen. Auch hätte diese Position der Gewinn- und Verlustrechnung schon bei der ursprünglichen Veranlagung hinterfragt werden können. Die Alleingesellschafterin ER habe bei der Berufungswerberin eine Verrechnungskonto mit in Höhe von S 1.200.000,00 (1995) bis S 850.000,00 (1998) geführt, welches jährlich zu banküblichen Zinsen abgerechnet worden wäre. Diese sei vom Prüfer in den Jahren 1995 und 1996 herabgesetzt, jedoch für 1997 und 1998 nicht beanstandet worden. Es dränge sich der Verdacht auf, dass dies nur deshalb geschehen sei, um so einen Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens zu schaffen. Auf die im Betriebsprüfungsverfahren beigebrachten Photokopien des Kontokorrentkontos bei der S-Bank sei nicht eingegangen worden. Das Hingeben von Geld an den Bruder der Alleingesellschafterin, Herrn KH, mit der mündlichen Vereinbarung, daraus einen Beteiligungsertrag oder zumindest eine Verzinsung zu erhalten, stelle für die Berufungswerberin keinen Aufwand dar, welcher ihren Gewinn mindere. Darüber hinaus vertrete *"die belangte Behörde"* selbst den Standpunkt, *"das die Beträge jährlich als Aufwand zu verbuchen sind, was dann überhaupt zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung führen könnte, da nur solche Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und einem Geschäftsführer zugeflossen sind, als solche zu qualifizieren sind."* Dies treffe jedoch nicht zu, dass diese Beträge an Herrn KH geflossen wären. Die Geschäftsführerentschädigung für die Jahre 1995 und 1998 sowie die Teilbeträge aus der Verzinsung der Verrechnungssalden für 1995 und 1996 seien auch dann nicht als verdeckte Ausschüttung zu behandeln, wenn ihnen die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt bliebe, sondern wären diese als Privatentnahme umzubuchen, weil ja die Alleingesellschafterin ER in den betroffenen Jahren über einen ausreichend hohen Guthabenssaldo verfügt hätte. Es sei auch erlaubt die verdeckte Ausschüttung rückgängig zu machen, da diese nicht aufgedeckt

worden wäre und zumindest die Behandlung der Geschäftsführerentschädigung schon beim Einreichen der Steuererklärungen ersichtlich gewesen und nicht beanstandet worden wäre. Es wäre bei allen bestrittenen Positionen eine Begründung des Bescheides unterblieben und sei auf die Argumente der Berufungswerberin im Betriebsprüfungsverfahren im Schreiben vom 28. September 1999 nicht eingegangen worden. Es würden Bescheide fehlen, in welchen die Kapitalertragssteuer 1995 bis 1998 vorgeschrieben werde, welche aus dem Betriebsprüfungsbericht und der Buchungsmitteilung Nummer vier der Berufungswerberin ersichtlich sei. Da diese Steuer gegebenenfalls von der Empfängerin ER zu tragen wäre und mangels eines entsprechenden Bescheides werde die Stornierung der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer von in Summe S 126.813,00 beantragt.

Im oben genannten Schreiben datiert vom 28. September 1999, welches als Stellungnahme zum Schlussbesprechungsprogramm für die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung abgefasst worden ist, hat ER ausgeführt, dass sie als zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin verschiedene Tätigkeiten wie Bankkonteneröffnungen, die Unterfertigung von Verträgen und das Suchen von Mietern persönlich durchgeführt habe. Die Buchhaltungsarbeit sei von ihrem Ehemann Herrn PR durchgeführt worden. ER sei seit 1963 selbständig tätig und hätten sie und ihr Ehemann das auf ihren Namen laufende Geschäft seit der Verheiratung 1965 gemeinsam geführt. Gewinne und Verluste habe sie erhalten. 1990 sei es möglich gewesen, den Betrieb zu verkaufen und wären ihr daraus vortragsfähige Verluste verblieben. Als "*Gewerbepensionistin*" beziehe sie eine Kleinstrente, von der sie nicht leben könne. Da die Rente ihres Ehegatten, der anderweitig und viele Jahre nur teilzeitbeschäftigt gewesen sei, auch nicht groß wäre, seien beide genötigt auch im Alter einer Tätigkeit nachzugehen, um nicht an der Armutsgrenze leben zu müssen. Deshalb werde auch die Berufungswerberin von beiden Ehegatten gemeinsam betrieben, wobei die Tätigkeit des Ehegatten PR grundsätzlich unentgeltlich erfolge. Da kein Unternehmen ohne Einsatz und Risiko des Inhabers funktionieren könne, sei eine Geschäftsführerentschädigung in angemessener Höhe jedenfalls zulässig. Nach deutscher Judikatur sei eine Geschäftsführerentschädigung anzuerkennen, wenn dem Unternehmen eine bankmäßige Verzinsung des Eigenkapitals als Gewinnanteile verbleibe. Im Jahr 1995 sei ER einerseits in der Position als Geschäftsführerin und andererseits als Alleingesellschafterin mit sich selbst übereingekommen, die Geschäftsführerentschädigung für drei Jahre in einem auszuzahlen, um für das für die Jahre 1996 und 1997 bestehende Verlustausgleichsverbot aufgrund des "*Sparpaktes der Regierung*" abzufedern. Der noch vorhandene Verlustvortrag wäre ansonsten wegen Ablaufs der siebenjährigen Vortragsfrist verloren gegangen. Weder dem Unternehmen noch dem

Finanzamt sei dadurch ein Vor- oder Nachteil entstanden, da durch den gleichbleibenden Körperschaftsteuersatz für alle drei Jahre sich "*im Ergebnis*" nichts geändert habe. Ab dem Jahr 1998 habe die Geschäftsführerentschädigung, auch aufgrund des vorher erwähnten Sparpaketes, auf das Maß der "*geringfügigen Einkünfte*" reduziert werden müssen, da darüber hinausgehende Geschäftsführergehälter der vollen Sozialversicherungspflicht und anderer Lohnabgaben unterlägen wären. Da ER bereits 1998 ihr 69 Lebensjahr erreicht habe und von den Sozialversicherungsbeiträgen keinen wie immer gearteten Nutzen erwarten könne, versteuere sie lieber ein höheres Einkommen im Rahmen der Berufungswerberin als nutzlose Sozialversicherungsbeiträge zu leisten. Hinsichtlich der Zahlungen an ihren Bruder KH bestreite die Berufungswerberin nicht, dass die Hingabe solcher Beträge an völlig Fremde in dieser Form nicht erfolgt wäre. Es handle sich jedoch nicht um eine verdeckte Ausschüttung da die Berufungswerberin gegenüber ER eine Verbindlichkeit besessen habe, gegen welche die Zahlung an nahe Verwandte aufgerechnet hätte werden können, sofern es nicht ohnehin zu einer Beteiligung mit Ertragsauszahlung oder einer Rückzahlung kommen sollte. Die verdeckte Ausschüttung könne daher nur in der (mangelnden) Verzinsung liegen. Die Zinsen beim Verrechnungskonto von ER seien angemessen, wenn man sie mit Kontokorrentzinsen der S-Bank für einen Geschäftskredit vergleiche. Diese hätte 1995 bis 1998 von anfänglich 9% fallend über 7,75% bis 8% per anno kontokorrent sowie eine Bereitstellungs- und Umsatzprovision von 2,88% verrechnet. Die von der Berufungswerberin anerkannten Zinsen seien daher marktkonform.

In dem ebenfalls als Berufung bezeichneten Schreiben vom 21. März 2000 wandte sich die Berufungswerberin ausdrücklich gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuerverdifferenzen für die Zeiträume 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998, datiert vom 16. März 2000 eingelangt am 20. März 2000 und gegen die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffend die Kapitalertragsteuer 1995 bis 1996 datiert vom 10. März 2000 zugestellt am 20. März 2000. Dazu führte die Berufungswerberin aus, dass sie betreffend die Jahre 1995 bis 1998 für die ausgeschütteten Gewinne an die Beteiligte die Kapitalertragssteuer einbehalten, abgeführt, und die entsprechenden Abgabenerklärungen abgegeben hätte. Auf Grund der oben beschriebenen Ergebnisse der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung für diese Jahre seien ausbezahlte Geschäftsführerentschädigungen, Teilbeträge von verrechneten Zinsgutschriften und weitere Beträge als "*verdeckte Gewinnausschüttungen*" beurteilt worden. In der schriftlichen Stellungnahme zur Schlussbesprechung über das Prüfungsergebnis vom 28. September 1999 sei bereits ausgeführt worden, dass die Empfängerin die Beträge, Frau ER, diese "*brutto*"

erhalten und diese selbst der Besteuerung, nämlich der Einkommensteuer, unterzogen hätte. Es solle daher unstrittig sein, dass die Steuer für diese Beträge in Form der Einkommensteuer für ER bereits bezahlt worden wäre. Eine Haftung als Schuldner für die Einbehaltung der Kapitalertragssteuer könne daher nicht zum Tragen kommen, da der Steuerpflichtige selbst dafür schon vor Jahren die vollständigen Erklärungen eingereicht und die Steuern bezahlt habe. Gegen die Bescheide, mit welchen die *"verdeckten Gewinnausschüttung"* festgestellt worden wäre, sei rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht worden, sodass es derzeit keine Rechtskraft dieser Bescheide gebe. Hinsichtlich der Festsetzung von Säumniszuschlägen führte die Berufungswerberin aus, dass die Buchungsmitteilung über die angelasteten Beträge für Kapitalertragssteuer wurde im Februar 2000 zugestellt worden wäre. Die Fälligkeit sei dort mit 23. März 2000 angegeben worden. Ein korrespondierende Bescheid dazu habe gefehlt, sodass in der Berufung vom 14. März 2000 gegen das Ergebnis der Betriebsprüfung auf diesen Umstand aufmerksam gemacht und gleichzeitig die Richtigkeit der Vorschreibung bekämpft worden wäre. Auf Grund der inzwischen nachträglich erstellten Bescheide, die zwar mit 16. Februar 2000 datiert, tatsächlich aber erst am 20. März 2000 zugestellt worden wäre, könne die Fälligkeit weder am 23. März noch am 16. Februar 2000 gewesen sein. Insofern hafte dem Bescheid eine Mangelhaftigkeit an und wäre die Festsetzung von Säumniszuschlägen daher rechtswidrig.

In der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung datiert vom 2. Mai 2000 führte dieser aus, dass erst zum Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung näheren Einzelheiten zur Geschäftsführungstätigkeit von ER beziehungsweise ihre Untätigkeit hervorgekommen wären, da diese Umstände aus den Abgabenerklärungen samt Beilagen nicht ersichtlich gewesen seien. Die Umstände der Zahlungen an KH seien dem *"Finanzamt"* bis zur abgabenbehördlichen Prüfung unbekannt gewesen. Im Betreibprüfungsverfahren sei PR als Vertreter des Unternehmens aufgetreten und habe ausgesagt, dass ER im Unternehmen nicht tätig gewesen sei. Dies wäre später im Schreiben vom 28. September 1999 bestritten worden, allerdings habe es sich bei den dort beschriebenen Tätigkeiten zum Teil um Gesellschafteragenden, zum anderen um verallgemeinerte Beschreibungen wie *"Besprechungen"*, *"Vertragsabschlüsse"* et cetera gehandelt, die nur geringen zeitlichen Aufwand verursachen würden. Die weiteren Ausführungen in diesem Schreiben, nämlich das Abstimmen der Auszahlungen auf steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Verhältnisse der Alleingesellschafterin würden den Eindruck einer fremdunüblichen Entlohnung verstärken. Hinsichtlich der Zahlungen an KH wären von der Berufungswerberin in der Berufungsschrift keine neuen Argumente vorgebracht worden. Allerdings sei im Schreiben vom 28. September

1999 bestätigt worden, dass die Vereinbarung mit KH unter Fremden niemals in dieser Form abgeschlossen worden wäre. Auch Geschäfte, die mit den vertraglichen Aufgaben der Berufungswerberin übereinstimmten, würden zur steuerlichen Anerkennung die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen erfordern. Die im Berichtstext *angeführte "unverbindliche Form der Vereinbarungen"* beziehe sich auf Aussagen des Herrn PR. Die unter Anführungszeichen stehenden Texte seien Zitate von Bemerkungen des Herrn PR aus der Befragung im Zuge der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung und nicht Meinung der Behörde. Hinsichtlich der steuerlich als Betriebsausgabe anzuerkennenden Zinsen für das Verrechnungskonto der Alleingesellschafterin ER seien die im Besprechungsprogramm vom 21. September 1999 angeführten Zinssätze aufgrund der Einwendungen der Berufungswerberin im Schreiben vom 28. September 1999 angepasst und die Neuberechnung beziehungsweise Differenzermittlung dargestellt worden. Lediglich die Höhe für 1995 mit 12% beziehungsweise für die Folgejahre mit 9% konnte nicht nachvollzogen werden. Für die Jahre 1997 und 1998 ergaben sich nach Korrektur keine wesentlichen Differenzen mehr. Insofern sei jedenfalls auf die vorgelegten Beweismittel eingegangen und die Änderung auch im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung begründet worden. Durch das Abschreiben der an KH vergebenen Gelder habe Gewinn der Gesellschaft durchaus eine Minderung erfahren, was zu einer verdeckten Ausschüttung führe. Die Berufungswerberin vertrete allerdings zum wiederholten Male die irrige Meinung, dass alle Umstände zu den strittigen Themen bereits in den Abgabenerklärungen offengelegt worden wären und hätte eine Gegenverrechnung mit dem Gesellschafterverrechnungskonto für die Tatbestände *"Geschäftsführervergütung"* und *"Verzinsung Verrechnungskonto"* vorgeschlagen. Eine verdeckte Ausschüttung sei jedoch im Zeitpunkt des Aufdeckens nicht mehr sanierbar. Zur Festsetzung von Kapitalertragsteuer sei noch grundsätzlich zu sagen, dass diese der Feststellung von verdeckten Ausschüttungen folge und daher mit der Beurteilung mit der Körperschaftsteuer verbunden wäre. Der Ansatz der Geschäftsführervergütung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei ER sei im Rahmen der Wiederaufnahme für ihre Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1998 storniert und daher insoweit der Einkommensbesteuerung entzogen worden. Bei den Säumniszuschlägen seien aufgrund eines Fehlers die *"händischen"* Bescheide über Kapitalertragsteuerdiffenzen erst mit 16. März 2000 an die Berufungswerberin versandt worden, während die *"EDV-mäßige"* Festsetzung bereits mit 16. Februar 2000 erfolgte wäre. Dieser Mangel sei durch die erwähnte Zustellung der *"händischen"* Bescheide bereits saniert worden und hänge die Festsetzung von Säumniszuschlägen jedenfalls auch von der Entscheidung über die Berufungen gegen die

Körperschaftsteuerbescheide und die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen ab.

Dem entgegnete die Berufungswerberin mit Schreiben vom 24. Juli 2000, dass die Stellungnahme des Prüfers keine Neuerungen beinhalte und verzichtete ausdrücklich auf weitere Ausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Bescheide über die Feststellung von Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen in den Zeiträumen 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998:

A) Geldflüsse an den Bruder der Alleingesellschaftergeschäftsführerin der Berufungswerberin:

Wie der Berufungswerberin im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung vorgehalten wurde und von dieser im Schreiben vom 28. September 1999 bestätigt hat, hätte die Berufungswerberin niemandem anderen als dem Bruder der Alleingesellschaftergeschäftsführerin Geld ohne nähere Ausgestaltung oder Beschreibung des Rechtsgrundes für dieses Vorgehen hingegeben. Nach der eigenen Beschreibung der Berufungswerberin handelt es sich um eine Bittleihe aufgrund mündlicher Vereinbarung, welche je nach finanzieller Lage des Bruders der Alleingesellschaftergeschäftsführerin zurückgezahlt oder in eine Beteiligung umgewandelt werden würde. Sogar die Berufungswerberin sieht hinsichtlich des Unterbleibens einer Zinsvereinbarung den Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung als gegeben an (Schreiben vom 28. September 1999).

Will man die Frage beantworten, ob der im vorangegangenen Absatz wiedergegebene Sachverhalt, so steuerlich anzuerkennen ist, wie er in den Abgabenerklärungen der Berufungswerberin dargestellt wurde, hat dies anhand der von der Judikatur und Lehre entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von (Leistungs-) Beziehungen zwischen nahen Angehörigen, die auch auf Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, deren Gesellschaftern, an einander beteiligten Gesellschaften und Gesellschaften mit teilweiser Gesellschafteridentität anzuwenden sind (vergleiche etwa zuletzt VwGH 31.7.2002, 98/13/0011, 29.1.2002, 2001/14/0074; ständige Judikatur), zu geschehen. Danach müssen solche Vorgänge nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Hintergrund dieser Prüfung auf der Ebene der Beweiswürdigung ist es, dass im Bereich der natürlichen Personen etwa Ehepartner und Verwandte ihr Familieneinkommen (verständlicherweise) dadurch vergrößern wollen, dass sie

ihre Beziehungen so gestalten, dass dabei die auf das gemeinsame Einkommen entfallende Steuerlast minimiert wird. Gleiches gilt für miteinander verbundene Kapital- und Personengesellschaften und deren Gesellschafter. In diesem Fall soll die gemeinsame Steuerlast der miteinander verbundenen Unternehmen und Personen verringert werden. Das Bestreben einer steueroptimalen Gestaltung der eigenen Rechtsbeziehungen an sich hindert nicht für sich allein die steuerliche Anerkennung. Die Grenze der (steuerlichen) Gestaltungsfreiheit ist erst dort erreicht, wo die am Anfang dieses Absatzes erwähnten Kriterien nicht mehr erfüllt werden.

Nun ist die Existenz einer mündlichen Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin repräsentiert durch ihre Alleingesellschaftergeschäftsführerin ER und ihrem Bruder erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung der Abgabenbehörde bekannt geworden. Es ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zwar auch möglich, Verträge zwischen nahen Angehörigen mit steuerlicher Wirksamkeit mündlich abzuschließen (siehe etwa Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar⁴, Tz 163 zu § 2, 86) jedoch kommt der Schriftlichkeit wesentliche Bedeutung bei der Beweiswürdigung zu. Fehlt diese wie im konkreten Fall, muss auf andere Weise der Inhalt des Vertrages belegt werden können. Wie schon oben dargestellt, ist jedoch der Inhalt der möglichen Vereinbarung variabel und sogar nach der Darstellung der Berufungswerberin noch nicht klar, ob ein Darlehen hingegeben oder eine Beteiligung eingegangen worden sein sollte oder ob es sich um eine Privatdarlehen von ER an ihren Bruder gehandelt hat. Fehlt schon die Möglichkeit den Inhalt der Vereinbarung zu prüfen, muss ihr auch jede Publizität abgesprochen werden. Aufgrund der von der Berufungswerberin selbst dargelegten Unsicherheit über den Inhalt der Vereinbarung, liegt auch kein eindeutiger und klarer Inhalt derselben vor. Letztlich gesteht auch die Alleingesellschaftergeschäftsführerin der Berufungswerberin zu, so ein Geschäft mit niemandem anderen als ihrem Bruder abschließen zu wollen. Aus Beweissicherungsgründen hätte die Berufungswerberin wohl einen Vertrag, der ein Darlehen, welches in eine Beteiligung umgewandelt werden kann, mit einem Fremden zumindest schriftlich abgeschlossen und darin die Bedingungen der Rückzahlung der hingegebenen Gelder, Zinsen, Haftung, Sicherheit, Termine und so weiter, ebenso wie die Bedingungen, unter welchen das Darlehen in eine Beteiligung umgewandelt werden kann, geregelt. Nur um spätere (gerichtliche) Auseinandersetzungen zu vermeiden, wäre es notwendig gewesen, klarzustellen, wem das Recht zusteht, eine solche Umwandlung zu verlangen, welche Voraussetzungen in Hinblick auf die Ertragsfähigkeit des Unternehmen des KH eingetreten wären, et cetera.

Kurz zusammengefasst kann daher gesagt werden, dass die hier behandelte Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und KH keine der von der Judikatur und Lehre aufgestellten Bedingungen für das steuerliche Anerkennen von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt. Es ist daher zu fragen, wie das Hingeben von Geldern in den oben genannten Beträgen durch die Berufungswerberin an den Bruder der Alleingesellschaftergeschäftsführerin steuerlich zu beurteilen ist, wenn dies in den Bilanzen der Berufungswerberin als Beilage zu den jeweiligen Abgabenerklärungen nicht auf dem Verrechnungskonto der Berufungswerberin, sondern als "Finanzanlage" ausgewiesen worden ist.

Vom Finanzamt wurde die jährliche Erhöhung des Postens Finanzanlage KH als verdeckte Ausschüttung an die Alleingesellschaftergeschäftsführerin ER behandelt, da die Gelder an deren Bruder KH ausbezahlt wurden.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (ständige Judikatur zuletzt VwGH 99/15/0072, 10.2.2004). Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vergleiche zuletzt VwGH 99/15/0063, 22.5.2003).

Der Bruder der Alleingesellschaftergeschäftsführerin, welcher eine solche nahestehende Person im Sinn der Judikatur ist (vergleiche etwa VwGH 19.9.1986, 85/14/0163), hat Gelder von der Berufungswerberin erhalten, die wie oben dargestellt einem Fremden in der Situation des KH auch nach Ansicht der Berufungswerberin nicht überlassen worden wären. Dass das Ausbezahlen von Geld, über dessen Rückzahlungsverpflichtung beziehungsweise Umwandlung in Geschäftsanteile keine klaren Vereinbarungen bestehen, für KH einen Vorteil in Höhe der überlassenen Beträge darstellen, liegt auf der Hand. Gerade darauf ist es der Berufungswerberin vertreten durch die Alleingesellschaftergeschäftsführerin auch angekommen. Wie sie selbst überzeugend darstellt, wollte sie ihrem Bruder finanziell aushelfen, auch wenn ihr nicht von vornherein klar war, ob sie dieses Geld je wieder erhalten würde. Dieses Verhalten erfüllt einen hohen moralischen Standard, führt aber nicht automatisch zum Anerkennen der in den Abgabenerklärungen beabsichtigen steuerlichen

Folgen, sondern werden durch dieses Verhalten alle oben beschriebenen Merkmale einer verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Richtig führt die Berufungswerberin aus, dass, wenn die an KH geflossenen Gelder vom Verrechnungskonto der Alleingesellschaftergeschäftsführerin ER abgebucht worden wären ohne eine Finanzanlage einzustellen, diese Vorgangsweise zu keiner steuerlichen Auswirkung beziehungsweise verdeckten Ausschüttung bei der Berufungswerberin geführt hätte. Dies ist jedoch in den Abgabenerklärungen der Berufungswerberin nicht geschehen, sondern wurde die Tatsache, dass die geflossenen Gelder gleich einem Ertrag aus der Beteiligung der Alleingesellschaftergeschäftsführerin ER zukommen sind, im Ansatz der Finanzanlage KH verborgen. Wenn die Berufungswerberin also anregt, ihre Abgabenerklärungen im Nachhinein so zu korrigieren, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht vorliegt, ist auf die Judikatur und Lehre zu verweisen, wonach eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden kann (siehe Hartl-Laudacher-Moser-Renner-Rumpl, Praxisleitfaden Körperschaftsteuerrichtlinien 2001, Rz 847, 203f und die dort zitierten Fundstellen) und war daher die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

B) Geschäftsführervergütung an die Alleingesellschafterin ER:

Hinsichtlich der für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung im steuerlichen Sinn notwendigen allgemeinen Kriterien wird auf die oben dargestellte Lehre und Judikatur verwiesen.

Eine verdeckte Ausschüttung an einen einer Körperschaft nahestehenden Geschäftsführer durch das Bezahlen einer (überhöhten) Geschäftsführervergütung liegt dann vor, wenn diese im Verhältnis zur vom Geschäftsführer für die Gesellschaft erbrachten Leistungen unangemessen hoch ist (vergleiche VwGH 23.2.1994, 92/15/0158). Dabei kommt es auf die Angemessenheit der Gesamtausstattung (alle Geldbezüge und geldwerte Vorteile) an. Maßstab ist, welche Geschäftsführervergütung die Berufungswerberin einem fremden Geschäftsführer in der Position von ER zugestanden hätte (Hartl-Laudacher-Moser-Renner-Rumpl, aaO. Rz 960ff, 221f und die dort zitierten Fundstellen).

Nun ist als erstes zu beachten, dass die Berufungswerberin eine vermögensverwaltende GmbH ist, welche ihre Tätigkeit auf das Halten von drei Beteiligungen und das Vermieten einer Wohnung beschränkt. Der Aufwand zur Betreuung der Agenden der Berufungswerberin hält sich daher in engen Grenzen, welche sich auch im Umfang des Jahresabschlusses samt Gewinn- und Verlustrechnung sowie Beilagen von insgesamt jeweils drei Seiten pro Jahr

widerspiegelt. Noch dazu werden die Buchhaltung und die Jahresabrechnung vom Ehegatten der Alleingesellschaftergeschäftsführerin kostenlos geführt und ist die Alleingesellschaftergeschäftsführerin nicht einmal bei der abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung als handelnde Person in Erscheinung getreten, sondern hat ihr Ehemann diese Aufgabe (kostenlos) übernommen. Die vom Finanzamt vorgenommene Beweiswürdigung, welche im Bericht über die abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung feststellt, dass Frau ER keine Tätigkeit für die Berufungswerberin ausübt, welche einer fremden Geschäftsführertätigkeit entsprechen, gibt daher das tatsächliche Geschehen wieder. Allfällige von der Berufungswerberin angeführte Besprechungen, gehören auch zum Aufgabenbereich des Gesellschafters und können nicht eindeutig der Geschäftsführertätigkeit zugeordnet werden.

Allerdings ist zu beachten, dass auch dann, wenn ER keine persönliche Tätigkeit für die Berufungswerberin als Geschäftsführerin entfaltet und ihr Ehegatte PR als faktischer Geschäftsführer angesehen werden muss, ER die im Gesetz vorgesehene Haftung nämlich Organhaftung, deliktische Haftung, Abgabenhaftung, Sozialversicherungsrechtliche Haftung, strafgerichtliche Verantwortlichkeit und gewerberechtlichen Haftung unter den jeweils vorgesehenen Voraussetzungen treffen kann (zum Beispiel §§ 25 Abs. 1, 83 Abs 2 GmbHG, § 69 KO, §§ 1311, 1489 ABGB, § 159 StGB, § 114 Abs. 2 ASVG, §§ 17ff UWG, §§ 48, 355 EO, § 67 Abs. 10 ASVG, § 59 Abs. 1 iVm §§ 161 Abs.1 und 309 Abs. 2 StGB, §§ 156, 158 StGB, §§ 33 ff FinStrG, §§ 9 Abs. 1 iVm § 80 BAO und so weiter).

Es ist daher zu fragen, welcher Geschäftsführerlohn eine angemessenen Abgeltung des Haftungsrisikos, welches den Geschäftsführer einer vermögensverwaltenden GmbH trifft, ist (zur grundsätzlichen Problematik siehe auch VwGH 26. 9. 2000, 99/13/0051). Auch hier kommt es aber nicht auf ein abstraktes Haftungsrisiko, sondern die tatsächliche Wahrscheinlichkeit für die Haftung in Anspruch genommen zu werden an. Aufgrund der ausschließlich vermögensverwaltenden Tätigkeit der Berufungswerberin, der Tatsache, dass PR kompetent und kostenlos alle anfallenden Arbeiten in der GmbH übernimmt und den regelmäßigen Einnahmen aus der Vermietung und nicht zuletzt den fortwährend positiven und nicht unerheblichen Einkünften der Berufungswerberin kann geschlossen werden, dass für ER faktisch kein Risiko besteht, als Haftende in den oben beschriebenen Fällen in Betracht zu kommen und würde auch einem fremden Geschäftsführer für ein so zu vernachlässigendes Risiko kein Entgelt zugestanden werden.

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass auch in diesem Punkt die Berufung abzuweisen war, weil ER für die Berufungswerberin faktisch keine geschäftsführende Tätigkeit ausübt und sie

konkret ein derart geringes Haftungsrisiko trifft, dass dafür einem Fremden keine Entlohnung zugestanden werden würde, weshalb das Ausbezahlen von Geschäftsführerentgelten zur Gänze als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen ist. Zu deren detaillierten Begründung siehe die oben gemachten Ausführungen, welche auch hier anzuwenden sind. Nur zur Abrundung sei noch erwähnt, dass schon allein das Abstellen auf die steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Bedürfnisse für die (sprunghafte) Bemessung der Geschäftsführerentgelte der Alleingesellschaftergeschäftsführerin ER das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung indizieren würde (vergleiche Hartl-Laudacher-Moser-Renner-Rumpl, aaO., RZ 960ff und die dort angeführten Fundstellen).

C) Verzinsung des Verrechnungskontos der Alleingesellschaftergeschäftsführerin

Das Verrechnungskonto der Alleingesellschaftergeschäftsführerin ER dient, wie aus den Jahresabschlüssen der Berufungswerberin ersichtlich, zur Finanzierung der Sach- und Finanzanlagen der Berufungswerberin und wird nach den finanziellen Bedürfnissen der Berufungswerberin die Forderung gegen ER erhöht, beziehungsweise werden Ausschüttungen gegenverrechnet.

Gemessen an den oben beschriebenen Kriterien für das Anerkennen von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern beziehungsweise das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (siehe oben), kann in diesem Fall, wie es auch die Berufungswerberin sieht, die Entscheidung über das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auf die Frage reduziert werden, inwieweit die Berufungswerberin entsprechende Finanzmittel von einem Dritten zu den gleichen Bedingungen erhalten hätte.

Allerdings muss dabei berücksichtigt werden, dass ER als Alleingesellschaftergeschäftsführerin auch allein über die Verwendung der Mittel als Sach- und Finanzanlagen bestimmt und niemand ohne ihren Willen diese Anlagegüter veräußern kann. Aus Sicht eines fremden Kreditgebers kommt dies einer Absicherung der hingegebenen Mittel durch (Faust-) Pfand gleich. Derartig effektive Besicherungen haben auch insofern eine Auswirkung auf die für das zur Verfügung Stellen der Mittel zu bezahlenden Entgelt (Zinsen) als etwa hypothekarisch gesicherte Forderungen in der Regel niedriger verzinst werden als ungesicherte Kontokorrentkredite.

Betrachtet man unter diesem Blickwinkel die angefochtenen Bescheide, ist als Erstes festzuhalten, dass das Finanzamt in den Haftungsbescheiden betreffend die Kapitalertragsteuerabfuhrdifferenzen 1.1.1997 bis 31.12.1998 den Abgabenerklärungen der Berufungswerberin gefolgt ist. Nach den von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellten

Unterlagen haben die von der S-Bank für ein Geschäfts- (Kontokorrent-) Konto verrechneten Zinsen (zuzüglich Bereitstellungs- und Umsatzprovision von 2,88%) 1995 9%, 1996 8% beziehungsweise 7,75%, 1997 7,75% und 1998 8% betragen. Die Berufungswerberin hatte jedoch 1995 12%, 1996 9%, 1997 8% und 1998 7% für das Konto von ER verrechnet.

Berücksichtigt man die einer Schätzung grundsätzlich innewohnenden Unsicherheiten und die besondere Position von ER, welche eine Pfandgläubigerin gleichkommt, können die Feststellungen des Finanzamtes hinsichtlich der fremdvergleichbaren Höhe der Verrechnungszinsen (1995 10%, 1996 8,5%, 1997 und 1998 erklärungsgemäß) nicht kritisiert werden und war daher auch in diesem Punkt die Berufung abzuweisen.

Nur angemerkt sei, dass ein allfälliges Versteuern von Erträgen, welche bei der Berufungswerberin als verdeckte Ausschüttung zu werten sind, bei der Alleingesellschafterin ER das Erlassen eines Haftungsbescheides für die Kapitalertragsteuer nicht hindert, da § 95 Abs. 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400/1988) keine Rücksicht darauf nimmt, ob (fälschlicherweise) dieselben Vorgänge bei einer anderen (in diesem Fall natürlichen) Person (ER) unter einem anderen Tatbestand bereits der Besteuerung unterzogen worden sind.

II. Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffend die Jahre 1995 bis 1998

Entsprechend § 217 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. 194/1961) in der Fassung BGBl. Nr. 681/1994 tritt die Verpflichtung zur Entrichtung in Höhe von 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (§ 219 BAO in der angeführten Fassung) mit Ablauf des Fälligkeitstages als objektive Säumnisfolge ein.

Der Berufungswerber behauptet auch nicht, eine der im Gesetz vorgesehenen Ausnahmen, welche das Festsetzen von Säumniszuschlägen für das Nichtentrichten der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 verhindert hätten, erfüllt zu haben, sondern beschränkt seine Argumentation darauf, dass als "Frist" weder der 16. Februar noch der 23. März 2000 in Betracht gekommen wären, da die Haftungsbescheide erst am 20. März 2000 zugestellt worden wären.

Was die Höhe und das Bestehen der verdeckten Ausschüttungen als Basis der Haftungsbescheide, aufgrund derer die Säumniszuschlagsbescheide ergangen sind, betrifft, wird auf die oben unter I) dargestellten Überlegungen verwiesen.

Die Kapitalertragsteuer für (verdeckte) Ausschüttungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung an ihre Gesellschafter (wie im Fall der Berufungswerberin) ist entsprechend § 96

Abs. 1 EStG 1988 iVm. § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen. Dabei ist das Zufließen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu beurteilen. Mit anderen Worten war die Kapitalertragsteuer für die oben festgestellten verdeckten Ausschüttungen der Berufungswerberin an ER eine Woche nach dem Auszahlen der Gelder an KH, der Gutschrift der Geschäftsführerentgelte beziehungsweise dem Einrechnen der Guthabenszinsen am Verrechnungskonto von ER abzuführen. Alle diese Vorgänge liegen jedenfalls Jahre vor den angefochtenen Säumniszuschlagsbescheiden.

Da sich im Rahmen der oben dargestellten Überlegungen keine Änderung bei der Höhe der Kapitalertragsteuer, welche aufgrund der verdeckten Ausschüttungen im Zeitraum 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1998 durch die Berufungswerberin zu entrichten gewesen wäre, ergeben hat und diese Zahlungen auch nicht fristgerecht geleistet wurden, ergibt sich der Säumniszuschlag in Höhe von 2% als vom Gesetz vorgesehene Folge und war daher auch diese Berufung abzuweisen.

Bemerkt wird, dass die von der Berufungswerberin kritisierten Fristen allenfalls eine Auswirkung auf die Säumnis bei der Bezahlung des Säumniszuschlages hätten und dass Buchungsmitteilungen keine Bescheide sind (VwGH 27.3.1996, 92/13/0299).

Linz, 17. März 2004