

GZ. RV/0416-W/02;  
RV/0419-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch SOT Süd Ost Treuhand, Wirtschaftsberatung GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 und Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 bleibt unverändert.

Die Abgabe beträgt S -23,00 / € -1,67

Der angefochtene Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 wird aufgehoben.

### **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 A GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28. März 1988 gegründet. Gesellschafter waren Frau B (50%), Herr C (30%), Frau D (10%) und der Bw. (10%). Betriebsgegenstand war die Abhaltung von Seminaren und die Veröffentlichung von Fachartikeln über das Fremdenverkehrswesen. Geschäftsführer war der Bw.

Mit Notariatsakt vom 19. März 1993 traten die Gesellschafter Frau B, Herr C und Frau D ihre Anteile an der A GmbH mit Wirksamkeit 1. Jänner 1993 an den Bw. ab. Mit Beschluss der Generalversammlung vom 19. März 1993 wurde der Betriebsgegenstand auf den Handel mit Kraftfahrzeugen geändert.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 23. September 1997 wurde die A GmbH durch Übertragung des Unternehmens gemäß Artikel II Umgründungssteuergesetz im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Alleingesellschafter auf Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 1996 umgewandelt.

Mit Bescheid vom 17. Juni 1994 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 entsprechend der von der A GmbH am 16. Mai 1994 eingereichten Abgabenerklärung fest. Mit Bescheid vom 7. Mai 1998 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ mit folgender Begründung einen neuen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1993:

Mit Abtretungsvertrag vom 19. März 1993 habe der bis dahin mit 10% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer die restlichen 90% der Anteile an der Gesellschaft zu einem vereinbarten Kaufpreis von insgesamt S 623.435,36 (€ 45.306,81) übernommen. Der Abtretungspreis sei nachträglich auf insgesamt S 584.118,76 (€ 42.449,57) geändert worden, was in Summe den Salden der Verrechnungskonten der abtretenden Gesellschafter entsprochen habe. Die Bezahlung des Gesamtabtretungspreises sei dergestalt erfolgt, dass der Bw. jene Forderungen, welche die A GmbH gegenüber den abtretenden Gesellschaftern gehabt habe, übernommen habe.

Die A GmbH habe in einem Schreiben vom 8. August 1996 (betreffend die Veranlagungen für die Jahre 1994 und 1995) mitgeteilt, dass die Finanzierung des Anteilerwerbes durch ein Darlehen seitens der A GmbH erfolgt sei, wobei zwischen der A GmbH und dem Bw. keine schriftliche Vereinbarung über eine bestimmte Laufzeit bzw. Fälligkeit der Verrechnungsforderung vorgelegen sei. Gegenstand der mündlichen Vereinbarung zwischen der A GmbH und dem Bw. sei eine kurzfristige Kündbarkeit der Forderung und eine Verzinsung von 5% pa.

gewesen. Dieser Darlehensvertrag sei aus folgenden Gründen als nicht fremdüblich anzusehen:

- Es fehle jegliche Dokumentierung nach außen hin
- Es seien keinerlei Rückzahlungstermine vereinbart
- Es seien keinerlei Rückzahlungen geleistet worden
- Ein Ausgleich des Kontos sei weder vereinbart, noch sei ein solcher zu erwarten
- Sicherheiten seien offenbar keine gestellt worden
- Es fehle jegliche Vereinbarung hinsichtlich der Laufzeit des Darlehens
- Es existiere keine Vereinbarung über die Rückzahlungsmodalitäten
- Es seien keine konkreten Vereinbarungen hinsichtlich der Verzinsung nach marktüblichen Kriterien getroffen
- Ebenso fehle jegliche Vereinbarung betreffend der Fälligkeit der Zinsen

Der behauptete Darlehensvertrag halte unter Berücksichtigung dieser Umstände einem Fremdvergleich nicht stand, wäre bei ordentlicher Geschäftsgebarung eines Vollkaufmannes im täglichen Wirtschaftsverkehr undenkbar und lasse sich nur aus dem Naheverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter erklären. Die im Jahr 1993 vorgenommene Verbuchung auf dem Verrechnungskonto sei daher als Entnahme des Gesellschafters zur Finanzierung seiner Kaufpreisschuld gegenüber den abtretenden Gesellschaftern zu qualifizieren, welcher ausschließlich gesellschaftsrechtlichen Motive zugrunde gelegen seien. Da diese Vorteilsgewährung in Höhe von S 584.118,76 (€ 42.449,57) außerhalb einer offenen Ausschüttung erfolgt sei, müsse sie steuerlich als verdeckte Ausschüttung behandelt werden. Die Forderung (aktives Verrechnungskonto) sei daher bilanzmäßig zu berichtigen. Die von der A GmbH nicht einbehaltene Kapitalertragsteuer in Höhe von S 194.686,78 (€ 14.148,44) sei zu passivieren und die verdeckte Ausschüttung inklusive der übernommenen darauf entfallenden Kapitalertragsteuer außerbilanzmäßig hinzuzurechnen.

Mit Schreiben vom 28. Juli 1998 erhab der Bw. Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 vom 7. Mai 1998 und mit Schreiben vom 26. Juni Berufung gegen den Bescheid vom 19. Mai 1998 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1993 und begründete diese wie folgt:

Wenn das Finanzamt feststelle, dass jede Dokumentation nach außen fehle, dann übersehe es, dass eine solche nicht unbedingt erforderlich sei. Selbst wenn ein Rechtsgeschäft wegen

eines Formmangels oder des Mangels der Rechts- und Handlungsfähigkeit nichtig sei, so sei dies gemäß § 23 Abs. 3 BAO für die Erhebung der Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen. Selbst im Fall einer titellosen Geldübergabe bestehe nach dem Bereicherungsrecht (§ 1435 ABGB) ein durchsetzbarer Anspruch (vgl. VwGH 94/14/0067, 25.10.1994). In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergebe sich vielmehr, dass ein Darlehen nicht nur gewollt, sondern auch bestehen gelassen worden sei.

Bei Beurteilung der steuerrechtlichen Anerkennung eines Darlehens sei vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen. Liege ein für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sprechender Umstand vor, so dürfe nicht „reflexartig“ von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden. Der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit besage, dass die Gesellschafter ihre Unternehmensfinanzierung grundsätzlich selbst bestimmen könnten. Sohin stehe es dem Bw. frei, ob er einen Anteilserwerb durch einen Bankkredit oder mittels der Übernahme von Verbindlichkeiten an die Gesellschafter finanziere. Da die Gesellschaft Zinsenerträge gebucht habe und auch immer außer Streit gestanden sei, dass im Falle eines Kapitalbedarfs der Gesellschaft die Tilgung des Darlehens erfolgen würde, könne kein Mangel bezüglich Fremdüblichkeit erblickt werden. Aus der Finanzierungsfreiheit lasse sich argumentum e contrario die Kapitalveranlagungsfreiheit der Gesellschaft ableiten. Hätte die Gesellschaft beispielsweise in Zero Bonds investiert, wäre das buchmäßige Ergebnis kein anderes. Nach der einhelligen Lehre und Praxis erfolge die Buchung von Zero Bonds nach der Nettomethode. Danach würden dem ursprünglich gebuchten Ausgabebetrag jährlich die aufgelaufenen Zinsen zugebucht. Ein Anwachsen des Verrechnungskontos des Bw. könne aus diesem Blickwinkel nicht als schädlich eingestuft werden, weil in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Unterschied zur Buchung von Nullkuponanleihen zu erkennen sei.

Eine verdeckte Ausschüttung könne nur angenommen werden, wenn folgende Kriterien erfüllt seien:

- Eine Eigentumsbeziehung zu einer Körperschaft
- Das objektive Tatbild einer Einkommensverminderung bei der Körperschaft und
- Das subjektive Tatbild des Verdeckens der Einkommensverteilung

Mit der subjektiven Tatseite in Zusammenhang stehe der Fall, dass die Vorteilsgewährung an den Gesellschafter diesem und der Gesellschaft bekannt sei, dass ihr aber eine Vorteilsgewährung des Gesellschafters an die Gesellschaft gegenüberstehe. Dieser Vorteilsausgleich setze eine wirtschaftliche Einheit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Nach VwGH

24.11.1993, 92/15/0108 genüge es, wenn ein von vornherein bestehender innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung offenkundig gegeben sei. Nun sei der Bw. Geschäftsführer der A GmbH, womit er grundsätzlich auch einen Anspruch auf einen Geschäftsführerbezug habe. Ein solcher sei aber nicht geltend gemacht worden. Dies begründe wohl einen inneren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, der eine verdeckte Ausschüttung ausschließe.

Dass ein Ausgleich des Verrechnungskontos nicht zu erwarten sei, stelle eine reine Mutmaßung des Finanzamtes dar, für die aus dem Akt kein Tatsachensubstrat vorliege. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei vielmehr davon auszugehen, dass eine Rückzahlung sehr sohl beabsichtigt gewesen sei. Eine Teilrückzahlung habe auch 1996 in Form dreier Forderungszessionen in Höhe von S 378.346,00 (€ 27.495,48) stattgefunden. Durch diese Abtretung von Forderungen des Bw. sei das Verrechnungskonto erheblich reduziert worden. In diesem Zusammenhang werde eine Aktennotiz vom 22. September 1998 bezüglich dieser mündlich geschlossenen Zessionsvereinbarung als Anlage vorgelegt.

Das Schreiben vom 8. August 1996 sei bezüglich des Nichtvorliegens einer schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Bw. und der A GmbH hinsichtlich einer bestimmten Laufzeit bzw. Fälligkeit der Verrechnungsforderung insofern zu ergänzen, als bereits im Jahr 1992 ein Umlaufbeschluss der Gesellschafter der A GmbH gefasst worden sei, welcher als Anlage vorgelegt werde. Aus diesem Umlaufbeschluss sei die Dokumentation bezüglich der Darlehensbedingungen eindeutig gegeben und es könne die Fremdüblichkeit somit nicht in Zweifel gezogen werden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl Nr. 401/1988, 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. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen **Ausschüttung** stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben.

Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. z.B. VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Darlehensvereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgingen werden muss (vgl. z.B. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011).

Der mit Schreiben vom 8. August 1996 von der A GmbH vorgelegte Notariatsakt vom 19. März 1993 über die Abtretung der Gesellschaftsanteile an den Bw. enthält unter Punkt 3 die Regelung, dass die Berichtigung der Abtretungspreise von den Vertragsparteien außerhalb dieses Vertrages vereinbart worden ist. Diese Vereinbarung in Form eines Umlaufbeschlusses der Gesellschafter der A GmbH vom 10. bzw. 15. November 1992 wurde vom Bw. als Beilage zur Berufung vom 28. Juli 1998 vorgelegt. Die Anteilsabtretung ist im Punkt 3 des Umlaufbeschlusses wie folgt geregelt:

*"Die Gesellschafter erklären sich mit der Anteilsübernahme durch den Bw. einverstanden.*

*Vor der Anteilsübernahme wird das im Betriebsvermögen vorhandene Sparbuch aufgelöst und das Guthaben an die Gesellschafter als Darlehen gegeben.*

*Das Darlehen unterliegt folgenden Bedingungen:*

*a) Verzinsung:*

*Die Verzinsung wird mit 5% p.a. entsprechend der Konvention über den bürgerlichen Gewinn festgelegt. Die Zinsen werden einmal jährlich berechnet und können dem Darlehen zugeschlagen werden.*

*b) Laufzeit und Kündbarkeit:*

*Die Laufzeit wird mit 5 Jahren, sohin bis 31. Dezember 1997 begrenzt. Das Darlehen ist im Einvernehmen der Gesellschafter auch vor diesem Termin jederzeit kündbar.*

*c) Begrenzung der Höhe nach:*

*Die Gesamtsumme des Darlehens inklusive Zinsen darf S 600.000,00 (€ 43.603,70) nur nach vorheriger Einverständniserklärung der Gesellschafter überschreiten.*

*d) Rückführung:*

*Die Darlehensrückführung kann durch die Einbringung werthaltiger Vermögenswerte jeder Art erfolgen, wobei bis einschließlich 1995 keine Darlehensrückführungen erfolgen müssen.*

*e) Besicherung:*

*Aufgrund der wechselseitig bekannten Bonität der Gesellschafter wird keine Besicherung vorgesehen.*

*Der Bw. tritt mit der Anteilsübernahme im Wege des Notariatsaktes in die Rechte und Pflichten der abtretenden Gesellschafter ein."*

Entgegen den Angaben der A GmbH im Schreiben vom 8. August 1996 lag somit eine schriftliche Darlehensvereinbarung vor, die jedoch trotz Vorhalt dem Finanzamt nicht vorgelegt wurde. Mangels Vorlage dieser Vereinbarung und auf Grund der Angaben im Schreiben vom 8. August 1996 konnte das Finanzamt zu Recht davon ausgehen, dass keine nach außen ausreichend in Erscheinung getretene Vereinbarung vorlag und somit eine wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen unter Angehörigen nicht gegeben war.

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 Überprüfung der vom Bw. vorgelegten Darlehensvereinbarung zwischen der A GmbH und ihren Gesellschaftern führt zu dem Schluss, dass eine von vornherein ausreichend klare Regelung getroffen worden ist, die auch grundsätzlich dem geforderten Fremdvergleich standhält. Zwar muss die Einräumung von Sicherheiten für die A GmbH als Erfordernis für eine fremdübliche Darlehensgewährung angesehen werden, jedoch liegen im gegenständlichen Fall keine Hinweise dafür vor, dass bei Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens zu rechnen war. An dieser Beurteilung kann auch die erfolgte Übernahme der Forderungen der A GmbH durch den Anteilserwerber nichts ändern. Auch kann diese Form der Anteilsfinanzierung nicht als fremdunüblich angesehen werden.

Zu den Ausführungen des Bw. hinsichtlich eines Vorteilsausgleiches bleibt auszuführen, dass eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist. Diese muss bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen und wiederum jenen Anforderungen entsprechen, die an die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einander nahe stehenden Vertragspartnern gestellt werden (VwGH 13.10.1999, 96/13/0113). Eine diesen Kriterien genügende Vereinbarung zwischen der A GmbH und dem Bw. über die strittige Darlehensgewährung und die „Verrechnung“ der Geschäftsführertätigkeit des Bw. wurde vom Bw. jedoch nicht vorgelegt, sodass davon auszugehen ist, dass eine derartige Vereinbarung nicht bestanden hat.

Auch erweist sich der Einwand des Bw., dass das Darlehen teilweise im Jahr 1996 rückgezahlt worden ist, als unbegründet, da Ereignisse in späteren Zeiträumen für die Beurteilung der strittigen Darlehensgewährung im Veranlagungszeitraum 1993 nicht maßgeblich sein können.

Die vom Finanzamt vorgenommene Beurteilung der Forderungsübernahme als verdeckte Ausschüttung an den Bw. ist somit nicht zu Recht erfolgt.

### **Kapitalertragsteuer für das Jahr 1993**

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988, BGBl 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 Bw. bringt vor, dass die verdeckten Ausschüttungen zu Unrecht angenommen worden seien. Daher wird auf die oben dargestellte rechtliche Würdigung über die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1993 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. August 2004