

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde der AB***GmbH, Wien***, vertreten durch Dr. Reisinger & MMag. Kornprat Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH & Co SteuerberatungsKG, 1130 Wien, Hietzinger Kai 133/Top 201 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Haftung Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006 zu Recht:

Der Bescheid wird - ersatzlos – aufgehoben.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (Beschwerdeführerin) betreibt ein Fitnessstudio in Wien.

Im Jahr 2011 fand im Betrieb der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend die Jahre 2006 bis 2008 sowie eine Nachschau gemäß § 144 BAO betreffend den Zeitraum 01/2009 bis 12/2010 statt. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurden – soweit für das Beschwerdeverfahren relevant – folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 2 Darlehen C***D***

Im Jahr 2006 sei der Mutter des Geschäftsführers M***D*** von der Beschwerdeführerin ein Darlehen iHv EUR 91.000 gewährt worden. Grundlage hierfür sei ein vorgelegtes „Angebot auf Abschluss eines Darlehens“ datiert mit 31.10.2006. Die Darlehensvaluta sei laut vorgelegter eidesstattlicher Erklärung mit 31.10.2006 zur Auszahlung gelangt. Ex contractu sei eine jährliche Verzinsung iHv 4 % und eine endfällige Rückzahlung bis 31.12.2015 vereinbart worden. Als Sicherstellung seien Rechte der Darlehensnehmerin betreffend ein Superädifikat in 1210 Wien zur Verpfändung namhaft gemacht worden; bei diesem handle es sich um ein Kleingartenhaus auf einem Grundstück, welches sich im Eigentum der Stadt Wien befindet. Ein

Bewertungsgutachten aus dem Jahr 2003 bescheinige dem gegenständlichen Superädifikat einen Wert von etwa EUR 80.000 (Baulichkeiten und Aussenanlagen).

In den Jahren 2006 bis 2009 seien keinerlei Rückzahlungen seitens der Darlehensnehmerin erfolgt. Es seien zwar Zinsen von der Beschwerdeführerin verbucht worden, diese jedoch nicht bezahlt worden. Im Jahr 2008 seien 35 % der Forderung aus dem Darlehen (EUR 31.997, 53) als uneinbringlich verbucht worden, im Jahr 2009 seien sodann weitere 60 % der Darlehensforderung (EUR 54.852,92) als uneinbringlich verbucht worden.

Hinsichtlich des gewährten Darlehens iHv EUR 91.000 liege nach Ansicht der Betriebsprüfung eine verdeckte Ausschüttung im Jahr des Zuflusses (2006) an die Darlehensnehmerin vor, da das Darlehen vom Geschäftsführer und zu 25 % Beteiligten der Beschwerdeführerin an eine ihm nahestehende Person gewährt worden sei.

Überdies halte die Sicherstellung des Darlehens aus folgenden Gründen dem Fremdvergleich nicht stand: Die Darlehensnehmerin sei zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung schon in Pension gewesen und habe über keine weiteren Einkünfte verfügt. In der Darlehensvereinbarung seien keine Regelungen für den Fall getroffen worden, falls das Pachtverhältnis für das Kleingartenhaus zwischen der Stadt Wien und der Darlehensnehmerin aufgelöst werde. Eine weitere Fremdüblichkeit sei darin zu erblicken, dass der Beschwerdeführerin zwar ein Pfandrecht für das Kleingartenhaus zugestanden worden sei, dieses habe jedoch keine Absicherung des ersten Durchgriffrechtes beinhaltet und sei somit gegenüber einem bei der BAWAG am 18.06.2008 von der Darlehensnehmerin aufgenommenen Kredit iHv EUR 100.000 nachrangig. Im Jahr 2011 sei dieser Umstand tatsächlich schlagend geworden, da die Darlehensnehmerin ihre Kreditraten bei der Bank nicht mehr habe tilgen können. Die Bank habe von ihrem Pfändungsrecht hinsichtlich des Superädifikats Gebrauch gemacht.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass die Beschwerdeführerin in keiner Weise die notwendige Sorgfalt in Anbetracht eines Darlehens an eine nahe Angehörige des Geschäftsführers habe walten lassen und auf keine ausreichende Besicherung Bedacht genommen worden sei. Vielmehr sei unter den gegebenen Umständen in Kauf genommen worden, die Beschwerdeführerin zu schädigen. Es liege somit eine Vorteilsgewährung der Beschwerdeführerin vor, welche durch den Geschäftsführer und Machthabenden ermöglicht worden sei und welche zu einer wesentlichen Minderung des Gesellschaftsvermögens geführt habe.

Die erfolgten Einzelwertberichtigungen der Darlehensforderung iHv EUR 31.997, 53 (2008) und EUR 54.852,92 (2009) seien gewinnerhöhend auszubuchen. Die verbuchten, aber nicht bezahlten Zinsen aus dem Darlehen iHv EUR 3.628, 15 (2007) und EUR 3.984, 88 (2008) seien gewinnmindernd auszubuchen. Die KEST aus der verdeckten Ausschüttung trage die Beschwerdeführerin.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ mit 13.07.2011 einen Erstbescheid betreffend die Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006, nach erfolgter Wiederaufnahme des Verfahrens mit 15.07.2011 neue Sachbescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie mit 14.07.2011 einen Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2009.

Mit Eingabe vom 22.09.2011 brachte die Beschwerdeführerin fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr: Beschwerde) ein.

In der Begründung führte die Beschwerdeführerin aus, dass sich die Berufung gegen die unter Tz. 2 „Darlehen C***D***“ des Betriebsprüfungsberichts getroffene Qualifizierung des im Jahr 2006 gewährten Darlehens iHv EUR 91.000 als verdeckte Ausschüttung richte.

Der Sachverhalt der Gewährung eines Darlehens an C***D*** sei unstrittig. Das Darlehen sei auf Grund eines schriftlichen Angebotes auf Abschluss eines Darlehens vom 31.10.2006 zur Vermeidung der Darlehensvertragsgebühr lediglich mit konkludenter Annahme gewährt worden. Dieser Vertrag sei sowohl hinsichtlich der geforderten Schriftlichkeit als auch der Vereinbarung über Laufzeit, Rückführung, Verzinsung als auch Vereinbarung einer in diesem Fall sogar dinglichen Sicherheit fremdüblich. Das Laufzeitende sei mit 31.12.2015 terminisiert gewesen; die Feststellungen der Betriebsprüfung seien daher bereits vor Laufzeitende erfolgt und beträfen somit Ereignisse in der Situation der Darlehensnehmerin, die zeitlich erst nach Zuzählung des Darlehens hervorgetreten seien. Die Beschwerdeführerin habe auf diese weder eine Einflussmöglichkeit gehabt noch davon Kenntnis gehabt.

Den einzelnen Feststellungen seitens der Betriebsprüfung sei daher entschieden entgegenzutreten. M***D*** sei entgegen der Feststellungen der Betriebsprüfung weder zum Zeitpunkt der Darlehensvereinbarung noch der Darlehenszuzählung Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen und habe auch keinerlei Kenntnisse über die finanzielle Situation der Darlehensnehmerin gehabt. Die Tatsache, dass es sich bei der Darlehensnehmerin um die Mutter des derzeitigen Geschäftsführers handle, sei kein Indiz für das Vorliegen von Fremdunüblichkeit; vielmehr sei das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend. Auch dass die Darlehensnehmerin zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung bereits in Pension gewesen sei, sei keinerlei Indiz, da sie als Geschäftsführerin einer GmbH über weitere Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit hätte verfügen sollen. Des Weiteren seien die Konditionen betreffend die Sicherstellung des Darlehens mittels Pfandrecht an dem Kleingartenhaus nicht fremdunüblich. Hierzu sei einerseits auf die seitens der Republik Österreich erwirkte Exekutionsbewilligung verwiesen und andererseits entspräche es durchaus den fremdüblichen Regeln des ordentlichen Geschäftsverkehrs, dass Pfandrechte auch um zweiten oder dritten Rang als Sicherheit anzusehen seien. Der Umstand, dass die Darlehensnehmerin zu Beginn des Jahres 2011 die Kreditraten der Bank nicht mehr habe zahlen können und die Bank von ihrem

Pfändungsrecht Gebrauch mache, habe die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt der Darlehenszuzahlung keinesfalls wissen können.

Die Beschwerdeführerin beantragte abschließend hinsichtlich der Körperschaftsteuer sämtliche das Darlehen betreffende Korrekturbuchungen durch das Finanzamt rückgängig zu machen (Ausbuchung Zinsen 2007, 2008 und 2009; Ausbuchung Einzelwertberichterstattung 2008 und 2009) sowie den Haftungsbescheid für den Zeitraum 2006 zur Gänze aufzuheben. Beiliegend zu Beschwerde übermittelte die Beschwerdeführerin eine Exekutionsbewilligung zugunsten der Republik Österreich vom 31.05.2011 sowie einen Firmenbuchauszug der Beschwerdeführerin zum Stichtag 26.08.2011.

Die Betriebsprüfung nahm Stellung zur Berufung und führte im Wesentlichen aus, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der im gegenständlichen Fall vorherrschenden Umstände (Darlehen der Beschwerdeführerin an die Mutter des Gesellschafter-Geschäftsführers) besonderes Augenmerk auf die Sicherstellung für die Gewährung des Darlehens hätte legen müssen. Nach ausführlicher rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes kam die Betriebsprüfung zum Schluss, dass unter dem Gesichtspunkt der fehlenden fremdüblichen Gestaltung der Darlehensgewährung in Form der gewählten vertraglichen Gestaltung (zB Endfälligkeit der Rückzahlung), der fehlenden Sicherheit (keine adäquate Absicherung des Pfandrechts) und der fehlenden Zahlung von Zinsen jedenfalls vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen sei.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung führte die Beschwerdeführerin rekurrierend auf die Ausführung der Betriebsprüfung aus, weshalb ihrer Ansicht nach die Darlehensgewährung einem Fremdvergleich standhalte. So legte die Beschwerdeführerin ausführlich dar, weshalb die von der Betriebsprüfung aufgegriffenen Punkte hinsichtlich Endfälligkeit des Darlehens, wirtschaftliche Situation der Darlehensnehmerin, vereinbarte Zinsen und Sicherstellung der Darlehensforderung nicht fremdunüblich seien. Im Ergebnis liege daher im gegenständlichen Fall eine eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarung vor, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulasse. Die im gegenständlichen Fall abgeschlossenen Vereinbarungen seien nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, hätten einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und wären zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Das Gesamtbild der Verhältnisse spräche in diesem Fall eindeutig gegen das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung.

Die Vorlage des Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat erfolgte ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht vom 14.12.2012. Im bezughabenden Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, dass strittig sei, ob der Betrag von EUR 91.000, welcher der Mutter des M***D*** zugeflossen sei, eine verdeckte Gewinnausschüttung sei.

Nach ergänzenden Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht (BFG) erstattete die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 07.04.2021 ein ergänzendes Vorbringen zur Berufung. In diesem Vorbringen führte die Beschwerdeführerin aus, dass zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung (2006) G***H*** Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen sei; er habe diese Funktion von 14.01.2004 bis zum 20.10.2009 innegehabt. Eine familiäre Nahebeziehung zwischen dem damaligen Geschäftsführer und der Darlehensnehmerin habe nicht bestanden. Des Weiteren legte die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Begründung sowie die nachfolgenden Umstände, die zur Uneinbringlichkeit des Darlehens geführt hätten, ausführlich dar. Die Beschwerdeführerin wies auch auf den Umstand hin, dass der für die Darlehenshingabe verantwortliche Geschäftsführer mit Wirkung vom 20.10.2009 abberufen worden sei und Herr M***D*** mit Wirkung vom 21.10.2009 als selbstständig vertretungsberechtigter Geschäftsführer eingesetzt worden sei um die Beschwerdeführerin bestmöglich zu vertreten.

Abschließend ersuchte die Beschwerdeführerin nochmalig um Stattgabe des Berufungsbegehrens und zog den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gegenständlich besteht Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens darüber, ob die Hingabe eines Darlehens iHv EUR 91.000 durch die Beschwerdeführerin an C***D*** als Darlehensnehmerin eine verdeckte Ausschüttung darstellt und die deshalb erfolgte Neufestsetzung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie die Erstfestsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 und die Vorschreibung der Kapitalertragssteuer für den Zeitraum 2006 im Haftungswege zu Recht erfolgte.

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in die vorgelegten Verwaltungsakten, die Eingaben der Verfahrensparteien, die öffentlich einsehbaren Register (Firmenbuch, Grundbuch) sowie das Abgabensinformationssystem des Bundes (AIS).

Danach steht folgender entscheidungswesentlicher **Sachverhalt** steht fest:

Unstrittig ist zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahren, dass die beschwerdegegenständliche Darlehenshingabe durch die Beschwerdeführerin im Wirtschaftsjahr 2006 an die Darlehensnehmerin Frau C***D*** erfolgte. Ebenso unstrittig sind die Konditionen des Darlehens betreffend Rückzahlung und Verzinsung sowie dessen Sicherstellung mittels Pfandbestellung an den Rechten der Darlehensnehmerin betreffend ein Superädifikat in Wien¹***. Bei diesem Superädifikat handelt es sich um ein Kleingartenhaus auf einem Grundstück im Eigentum der Stadt Wien. Auch die weiteren Sachverhaltserhebungen der Betriebsprüfung im Hinblick auf die wirtschaftlichen Umstände

der Darlehensnehmerin sowie deren negativer Fortgang, der letztendlich zur Uneinbringlichkeit des Darlehens führte, erweisen sich als unstrittig.

Festzustellen ist, dass sowohl zum Zeitpunkt der Darlehensvereinbarung als auch der Darlehenshingabe im Jahr 2006 (Stichtag: 31.10.2006) an der Beschwerdeführerin zwei Gesellschafter (E***F*** zu 25 % und die Sport***GmbH zu 75 %) beteiligt waren. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zu oa Stichtag war G***H***, der die Beschwerdeführerin von 14.01.2004 bis zum 20.10.2009 in dieser Position selbstständig vertrat. Weder die oben genannten Gesellschafter noch der Geschäftsführer standen in einer Nahebeziehung zu der Darlehensnehmerin. Entgegen den Feststellungen des Finanzamtes war der Sohn der Darlehensnehmerin, M***D***, im Jahr 2006 weder beteiligter Gesellschafter noch Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Die Funktion des Geschäftsführers bekleidete er erst ab 21.10.2009; eine Gesellschafterstellung war ab 16.09.2010 gegeben.

Die KEST wurde der Beschwerdeführerin mittels Haftungsbescheids vom 13.07.2011 für den Zeitraum 2006 vorgeschrieben.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006

Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer [KESt]). Die KESt ist somit eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Die Steuerschuld entsteht gemäß [§ 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO](#) im Zeitpunkt des Zufließens. Inländische Beteiligungserträge werden gemäß [§ 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988](#) stets zur KESt erfasst, da ein inländischer Schuldner der Kapitalerträge (ausschüttende Kapitalgesellschaft) vorliegt (vgl JAKOM/Marschner, EStG13 § 93 Rz 4 ff). Die KESt aus Beteiligungserträgen ist im Zeitpunkt des Zufließens abzuziehen, wobei diese Erträge grundsätzlich an jenem Tag zufließen, der im Beschluss der Auszahlung bestimmt ist. Verdeckte Ausschüttung werden hingegen nicht als Dividenden beschlossen, weshalb sich der Zufluss nicht nach [§ 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988](#) richtet, sondern nach Maßgabe des § 19 Abs 1 EStG 1988 angenommen wird (VwGH 25.06.2007, [2007/14/0002](#)).

Bei der KESt ist zwischen dem Steuerschuldner (Gläubiger bzw Empfänger der Kapitalerträge) gemäß [§ 95 Abs 1 EStG 1988](#) sowie dem zum Abzug Verpflichteten (Schuldner des Kapitalertrags) gemäß [§ 95 Abs 2 EStG 1988](#) zu unterscheiden:

- Schuldner der KESt ist der Empfänger der Kapitalerträge (§ 95 Abs 1 erster Satz EStG). Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist dies der empfangende Gesellschafter; die Vorschreibung erfolgt mittels Abgabenbescheid.
- Haftender für deren richtige Berechnung, Einbehaltung und Abfuhr ([§ 95 Abs 1 zweiter Satz EStG 1988](#)) ist der Abzugsverpflichtete; die Vorschreibung erfolgt mittels Haftungsbescheid nach [§ 224 BAO](#).

Das Finanzamt hat zwischen Haftungsbescheid an den Abfuhrverpflichteten sowie Abgabenbescheid an den Steuerschuldner nach den Grundsätzen des Ermessens iSd § 20 BAO zu wählen, wobei dem Empfänger der Kapitalerträge die KESt nur ausnahmsweise unter den Voraussetzungen des [§ 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988](#) vorzuschreiben ist (JAKOM/Marschner, EStG13 § 93 Rz 43).

Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde die KESt der Beschwerdeführerin mittels Haftungsbescheids vom 13.07.2011 für den Zeitraum 2006 vorgeschrieben.

Der Haftungsbescheid muss die „Sache“ über die er abspricht, ausreichend konkretisieren. Aus [§ 95 Abs 4 EStG 1988](#) folgt, dass die KESt auf verdeckte Ausschüttungen für jeden zugewendeten Vorteil und für jeden Empfänger der Kapitalerträge im Zuflusszeitpunkt in Abzug zu bringen ist und sowohl Zuflüsse wie auch Zuflussempfänger entsprechend klar zu bezeichnen sind. Es ist somit einerseits erforderlich, dass der Empfänger der Kapitalerträge und damit der Schuldner der KESt benannt wird; andererseits ist auch der beurteilte Sachverhalt exakt zu beschreiben und es muss ersichtlich sein, für welche Zuflusszeitpunkte KESt vorgeschrieben wird (Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988 § 8 Rz 1211; JAKOM/Marschner, EStG13 § 93 Rz 43). Genügt der Bescheid diesen Anforderungen nicht, ist er gemäß § 279 Abs 2 BAO ersatzlos aufzuheben (BFG 14.01.2019, [RV/6100519/2011](#); [RV/7100517/2011](#)).

Im gegenständlichen Fall wird im Haftungsbescheid vom 13.07.2011 jedoch die Beschwerdeführerin als Empfänger der Kapitalerträge bezeichnet und nicht – wie im Betriebsprüfungsbericht intendiert – der Gesellschafter- Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin wird somit im Bescheid in denkunmöglicher Weise sowohl als Empfänger der Kapitalerträge als auch als Abzugsverpflichteter bezeichnet. Der Empfänger der Kapitalerträge ist daher im Haftungsbescheid nicht korrekt genannt, weshalb der Bescheid in diesem Punkt nicht den Anforderungen des [§ 95 Abs 4 EStG 1988](#) genügt und schon deshalb – ersatzlos – aufzuheben war.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden, und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 10. Mai 2021