

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der EP, vertreten durch die SOT Süd Ost Treuhand Wirtschaftsprüfung GmbH, 1010 Wien, Schottengasse 10, vom 10. August 2006 gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend KEST 2004 und 2005 des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Juli 2006 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin hat seitens der Aktionärin GLS Gesellschafterdarlehen erhalten, welche im Zuge der Betriebsprüfung steuerlich als verdecktes Grundkapital beurteilt wurden. Diese Gesellschafterdarlehen wurden verzinst und dem Verrechnungskonto GLS gutgeschrieben. Diese Zinsen wurden aber nicht ausbezahlt.

Mit Haftungs- und Zahlungsbescheiden vom 10. Juli 2006 hat das Finanzamt Innsbruck die Berufungsführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen.

In den Berufungen vom 10. August 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Für Sachverhalte ab dem 1. Jänner 2004 kommt das Eigenkapitalersatz-Gesetz (EKEG) zur Anwendung. Gemäß EKEG ist ein Kredit (oder auch Darlehen), den ein Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise gewährt, Eigenkapital ersetzend. Eine Gesellschaft befindet sich in der Krise, wenn sie zahlungsunfähig oder überschuldet ist oder wenn die Eigenmittelquote der Gesellschaft weniger als 8 % und die fiktive Schuldentlastungsdauer mehr als 15 Jahre betragen, es sei denn, die Gesellschaft bedarf nicht der Reorganisation. Gemäß § 14 Abs 1

EKEG kann der Gesellschafter einen Eigenkapital ersetzenen Kredit samt den darauf entfallenden Zinsen nicht zurückfordern, solange die Gesellschaft nicht saniert ist; die Gesellschaft ist nicht saniert, solange sie zahlungsunfähig oder überschuldet ist oder Reorganisationsbedarf besteht oder einer dieser Umstände durch Rückzahlung des Eigenkapital ersetzenen Kredits eintreten würde.

Für die Gesellschaft bestand während des gesamten Betriebsprüfungszeitraums und besteht auch heute noch eine Eigenmittelquote von weniger als 8 % und eine fiktive Schuldentlastungsdauer von mehr als 15 Jahren. Bezuglich der Details verweisen wir auf die jeweiligen Wirtschaftsprüfungsberichte, aus denen dies hervorgeht. Als Anlage übermitteln wir Ihnen Kopien der Berechnungen aus den Wirtschaftsprüfungsberichten zum 31.12.2003, 31.12.2004 sowie 31.12.2005. Das Unternehmen befand sich somit sowohl im Jahr 2004 als auch im Jahr 2005 in der Krise iSd EKEG und befindet sich auch heute noch in der Krise im Sinne des EKEG. Es liegt auch kein Bericht eines Wirtschaftsprüfers vor, der den Reorganisationsbedarf verneint. Die gewährten Darlehen sind somit Eigenkapital ersetzend iSd EKEG. Eine Verrechnung der Zinsen auf die von GLS gewährten Gesellschafterdarlehen wurde daher zwar vorgenommen, eine Auszahlung der ab 2004 verrechneten Zinsen durfte und darf jedoch aufgrund des ausdrücklichen Verbots gemäß § 14 Abs 1 EKEG nicht erfolgen.

Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung geht hervor, dass die ab einschließlich 2002 hingebenen Gelder (gemeint sind damit die Gesellschafterdarlehen) der Aktionärin GLS im steuerlichen Sinne verdecktes Grundkapital darstellen. Die geltend gemachten Betriebsausgaben (Verzinsung Darlehen) sind daher als verdeckte Ausschüttung nicht abzugsfähig und unterliegen der Kapitalertragsteuer.

Die Begründung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, dass sich der handelsrechtliche Begriff von "eigenkapitalersetzenen Darlehen" nicht mit dem steuerlichen Begriff von "verdeckten Eigenkapital" deckt, geht im gegenständlichen Fall ins Leere. Bei dem zitierten Spruch des UFS (GZ RV/1035-W/02 vom 10.3.2005) ging es um die Frage der Qualifikation eines Gesellschafterdarlehens als steuerliches verdecktes Eigenkapital an sich, wobei gegen die Qualifikation als solches argumentiert wurde, dass ein handelsrechtliches eigenkapitalersetzendes Darlehen nicht vorläge und daher dieses steuerlich nicht als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren sei.

Die Qualifikation als steuerliches verdecktes Grundkapital wird von uns jedoch nicht angefochten, ebenso nicht die Versagung des Betriebsausgabencharakters der hierfür verrechneten Zinsen. Bestritten wird der steuerliche Zufluss der verdeckten Ausschüttung hinsichtlich der nicht bezahlten Zinsen für das Jahr 2004 sowie 2005 und die Vorschreibung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 96 Abs 1 EStG hat bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs 2 Z 1 EStG (darunter fallen Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien) der zum Abzug Verpflichtete die einbehaltenden Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages unterlässt.

Paragraph 95 Abs 4 EStG bestimmt, wann Kapitalerträge für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen gelten. Da es bei der verdeckten Ausschüttung keine Beschlussfassung gibt (Z 1), kommt Z 4 zur Anwendung, wonach der Zufluss nach Maßgabe der Bestimmungen des § 19 EStG erfolgt.

In § 19 EStG, welcher die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben regelt, ist angeführt, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Gemäß Rz 4618 EStR sind verdeckte Ausschüttungen zugeflossen, wenn der Gesellschafter darüber verfügen kann (VwGH 16.12.1986. 86/14/0064). Der Steuerpflichtige muss die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahme haben (siehe zahlreiche dazu ergangene VwGH-Erkenntnisse). Aufgrund

des Auszahlungsverbotes gemäß § 14 Abs 1 EKEG durfte GLS – auch wenn diese aufgrund Ihrer Beteiligungsverhältnisse über die Kontrollmacht verfügte bzw verfügt – eine Auszahlung der Zinsen nicht fordern. Es bestand bzw. besteht ein ausdrückliches gesetzliches Verbot für die Auszahlung der Zinsen. Damit ist die Verfügungsmacht nicht gegeben und ein Zufluss iSd § 19 EStG nicht verwirklicht. Eine Kapitalertragsteuer auf die nicht ausbezahlten Zinsen ist mangels Zufluss nicht abzuführen.

Die Bescheide werden aus oben genannten Gründen hinsichtlich der Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2004 sowie 2005 angefochten und wir beantragen die Haftungs- und Zahlungsbescheide für 2004 sowie 2005 ersatzlos aufzuheben."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 95 Abs 4 Z 4 EStG richtet sich der Zufluss bei von nicht in § 95 Abs 4 Z 1 bis 3 EStG umfassten Kapitalerträgen – somit auch im gegenständlichen Fall – nach § 19 EStG.

Gemäß § 19 Abs 1 EStG sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Betrag ist danach nicht nur dann als dem Abgabepflichtigen zugeflossen anzusehen, wenn er ihm bar ausbezahlt wurde, sondern es genügt, dass der Empfänger in der Lage ist, über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich zu verfügen.

Gemäß § 14 EKEG kann ein Gesellschafter einen Eigenkapital ersetzenen Kredit samt den darauf entfallenden Zinsen nicht zurückfordern, solange die Gesellschaft nicht saniert ist. Die Gesellschaft ist gemäß § 14 EKEG nicht saniert, solange sie zahlungsunfähig oder überschuldet ist oder Reorganisationsbedarf besteht oder einer dieser Umstände durch Rückzahlung des Eigenkapitalersetzenen Kredits eintreten würde.

Reorganisationsbedarf besteht gemäß § 2 Abs 1 Z 3 EKEG, wenn die Eigenmittelquote der Gesellschaft weniger als 8% und die fiktive Schuldentilgungsdauer mehr als 15 Jahre betragen.

Im gegenständlichen Fall hat die Berufungsführerin Auszüge aus den Wirtschaftsprüfungsberichten für die Jahre 2002 bis 2005 vorgelegt, wonach jeweils die Eigenmittelquote unter 8% und die fiktive Schuldentilgungsdauer über 15 Jahre betragen hat. Diese Sichtweise wurde auch vom Finanzamt geteilt. Sowohl bei den „Gesellschafterdarlehen“ als auch bei den auf dem Verrechnungskonto der GLS gutgeschriebenen Zinsen für die „Gesellschafterdarlehen“ handelt es sich daher um verdecktes Eigenkapital iSd EKEG.

Der berufungsführenden Gesellschaft stand daher hinsichtlich der dem Gesellschafter GLS auf dem Verrechnungskonto gut geschriebenen Zinsen ein Leistungsverweigerungsrecht zu. Ein Leistungsverweigerungsrecht schließt aber die Annahme eines Zuflusses aus. Insofern ist der gegenständliche Fall nicht mit dem Fall, in dem die Zinsen aus dem eigenkapitalersetzenen

Darlehen tatsächlich bezahlt werden, vergleichbar, da gemäß § 23 Abs 4 BAO die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung ist, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt wurde. Der Rückforderungsanspruch tatsächlich bezahlter Zinsen aus einem eigenkapitalersetzenden Darlehen – ohne dass die Rückforderung tatsächlich geltend gemacht wurde – hindert daher nicht die Annahme des Zuflusses der tatsächlich ausbezahlten Zinsen.

Den Berufungen war daher statzugeben.

Feldkirch, am 4. Juni 2007