

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch S in der Beschwerdesache I, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OEG, Hochstr. 1, 4060 Leonding, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Linz vom 26.03.2013, betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer gem. § 93 EStG 1988 über den Prüfungszeitraum 12/2012 in Abwesenheit der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vom 02.12.2015 im Beisein der Schriftführerin AL zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende GmbH ist im Bereich EDV-Handel und Dienstleistung tätig.

Am 26. März 2013 erließ das Finanzamt einen Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer gemäß § 93 EStG über den Prüfungszeitraum 12/2012 in Höhe von 69.900 €. Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzung der Kapitalertragsteuer aufgrund des in der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 25. März 2013 dargestellten Sachverhalts erfolgt sei. Hierbei sei am 18. Dezember 2012 eine Überweisung aufgrund der Eingangsrechnung vom 19. Dezember 2012 der Firma A iHv 209.700 € (inkl. USt) auf das Privatkonto von Herrn K, Gesellschafter und Geschäftsführer, durchgeführt worden. Die Rücküberweisung dieses Betrages sei am 22. März 2013 erfolgt (Bilanzstichtag 31. Dezember). Eine bereits verwirklichte Ausschüttung könne nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres (und damit auch innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes) nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden. Es gelte generell das Rückwirkungsverbot, ein nachträgliches Rückgängigmachen könne den Tatbestand nicht ungeschehen machen.

Gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer wurde fristgerecht Beschwerde erhoben. Es wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, da keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

Die Beschwerdeführerin führte aus, dass gemäß der österreichischen Judikatur und Verwaltungspraxis eine verdeckte Gewinnausschüttung nach folgenden Teilaспектen beurteilt werde: eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft, das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (Vorteilszuwendungsabsicht). Diese Tatbestandsmerkmale müssen kumulativ erfüllt sein. Die Erfüllung des subjektiven Tatbildes erfordere hierbei ein der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des geschäftsführenden Organes, das den Schluss erlaube, dass die Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe. Unzweifelhaft sei die Ausschüttung von der Gesellschaft nicht akzeptiert worden. Denn Herr K sei zu einer derartigen Zahlung auf sein Privatkonto gesellschaftsrechtlich nicht legitimiert gewesen. Vielmehr habe er eigenmächtig – ohne dazu etwa durch einen Gesellschafterbeschluss bzw. durch die Zustimmung des zweiten 50%-igen Gesellschafters legitimiert gewesen zu sein – den Auszahlungsvorgang vorgenommen. Dies werde auch dadurch eindeutig belegt, dass er den Betrag von 209.700 € am 22. März 2013 wieder auf das Geschäftskonto der GmbH zurücküberwiesen habe. Er habe also ganz genau gewusst, dass die Zahlung auf sein Privatkonto nicht mit Zustimmung der GmbH erfolgt sei und er dieses Geld keinesfalls behalten durfte. Schließlich habe er sich ja im Rahmen der Selbstanzeige dazu verpflichtet, fremdübliche Zinsen für den auf sein Privatkonto transferierten Betrag zu bezahlen. Der Nachteil für die Gesellschaft sei damit wieder vollständig gutgemacht worden. Tatsächlich ist er damit rechtlichen Schritten seines Mitgesellschafters zuvorgekommen, bevor dieser von dem betreffenden Vorgang Kenntnis erlangt habe. Eine alineare Ausschüttung iHv 209.700 € hätte dieser mit Sicherheit (vor allem nachträglich) nicht akzeptiert. Auch die Rechtsprechung gehe in vergleichbarer Konstellation davon aus, dass ein Geschäftsführer, der nicht Mehrheitsgesellschafter ist, und die Gesellschaft im Innenverhältnis schädige, keine verdeckte Ausschüttung bewirke, solange die Rückforderung dieses Betrages ausgesetzt sei.

Aus all diesen Gründen könne keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen werden. Der angefochtene Bescheid sei daher mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet und daher aufzuheben.

Zusätzlich erfolge auch noch eine Anfechtung der Höhe nach, da eine allfällige Kapitalertragsteuer fraglos von Herrn K selbst aus eigenem Vermögen zu tragen wäre. Dadurch wäre die Kapitalertragsteuer bescheidmäßig von 69.900 € auf 52.425 € zu reduzieren.

Mit Eingabe vom 4. November 2015 wurde der Beschwerdepunkt hinsichtlich der Anfechtung der Höhe nach nicht weiter aufrechterhalten.

*Über die Beschwerde wurde erwogen:*

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Herr K war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bei der IT Gesellschafter Geschäftsführer mit einem Anteil iHv 50%.

Am 18. Dezember 2012 wurde vom Konto der beschwerdeführenden Gesellschaft eine Überweisung iHv 209.700 € vorgenommen. Als Verwendungszweck wurde die Eingangsrechnung der Firma A mit der Nr. ASL RE 20120227 angegeben. Es handelte sich um eine Vorauszahlung für Lagermiete inklusive Versicherung für den Zeitraum 1. Jänner 2013 – 31. Dezember 2013. Die Rechnungslegung durch die Firma A erfolgte am 19. Dezember 2012 mit Rechnungsnummer 20120228.

Die Überweisung iHv 209.700 € erfolgte jedoch nicht auf ein Bankkonto der Firma A sondern auf das Privatkonto von Herrn K, einem Gesellschafter Geschäftsführer der IT.

Herr K gab in der Niederschrift am 29. Mai 2013 zu Protokoll, dass es sich bei der Überweisung auf sein Privatkonto um ein Darlehen handelte und dass sein Mitgesellschafter informiert gewesen sei, dass er sich Geld von der Gesellschaft leihen würde. Über die Höhe des Betrages sei der Mitgesellschafter nicht informiert worden. Zum Zeitpunkt der Überweisung auf das Privatkonto habe es keine Vereinbarungen betreffend der Zinsen, der Rückzahlungsmodalitäten bzw. der Laufzeit des Darlehens gegeben.

Der festgestellte Sachverhalt basiert insbesondere aus der Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen K am 29. Mai 2013 beim Finanzamt Linz sowie den im Steuerakt befindlichen Rechnungen und Überweisungsbelegen:

Zusammenfassung der wichtigsten Aussagen des Herrn K:

.....*Es war spät am Abend, ich musste mein privates Konto in Rahmen bringen und wollte mir kurz ein Darlehen für ein paar Wochen nehmen.....*

....*Ich war mitten drinnen, die Aufträge abzuarbeiten und nach ein paar Stunden habe ich aus Müdigkeit und Faulheit den Auftrag hergenommen, kopiert und meine Kontodaten eingegeben. ....*

.....*Die Überweisung wurde am 18. Dezember 2012 am Abend durchgeführt. Ich habe nicht vorgehabt dieses Geld zu behalten. Ich war sehr im Stress und wollte es in ruhiger Minute wieder rücküberweisen und habe es nicht sofort gemacht, da es die Firma nicht dringend brauchte.*

.....*Es wurde wieder alles retour bezahlt. Es wurde am 22. März 2013 überwiesen. Ebenfalls von meinem Privatkonto auf das Konto der IT.....*

*Zum Zeitpunkt der Selbstanzeige habe ich es sofort überwiesen. Zurückgezahlt hätte ich es sowieso, da sich die Firma solche Kapitalausschüttungen nicht leisten kann. Ich habe die Umsatzsteuer von meinem Privatkonto bezahlt.*

Frage des Vernehmungsbeamten: *Gab es eine Vereinbarung wie lange das Darlehen gewährt wird, betreffend Zinsen und dergleichen?*

Antwort Herr K: *Ich habe es kurz im Büro einem Mitgesellschafter gesagt. Aber ich sagte nicht den genauen Betrag oder Details, weil es nicht so wichtig war für die Firma.*

Aus Sicht des erkennenden Senates besteht kein Anlass die Aussagen des Herrn K, die er im Beisein seines Verteidigers gegenüber dem Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz tätigte, in Zweifel zu ziehen.

Rechtslage:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 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.

Das Gesetz selbst enthält keine Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen ua. 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 Wurzel 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. VwGH 27.5. 1999, 97/15/0067). Die Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167; VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112).

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer, KESt).

Erwägungen:

Strittig ist, ob die vom Gesellschafter Geschäftsführer durchgeführte Überweisung vom Bankkonto der Beschwerdeführerin auf sein Privatkonto als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen ist oder nicht.

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter einer verdeckten Ausschüttung alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, zu verstehen. Generell müssen jedoch die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) gegeben sein um von einer verdeckten Ausschüttung sprechen zu können:

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung des Vorteilsempfängers zur Körperschaft,
- Zuwendung eines geldwerten Vorteils,
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Empfängers zu Lasten der Körperschaft und

- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft.

Die Eigentums- oder Nahebeziehung des Herrn K ist durch seine Gesellschafter Geschäftsführer Funktion bei der Beschwerdeführerin mit einem Anteil von 50% zweifelsfrei gegeben. Das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilinhabers ist ebenfalls vorhanden. Das private Bankkonto des Herrn K wurde um 209.700 € erhöht.

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass das subjektive Tatbild der auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung bei der beschwerdeführenden Gesellschaft fehle. Es liege keine Vorteilszuwendungsabsicht vor. Die Ausschüttung sei von der Gesellschaft nicht akzeptiert worden. Der Auszahlungsvorgang sei eigenmächtig ohne Zustimmung des zweiten Gesellschafters vorgenommen worden.

Diese Argumentation wurde aber bei der Einvernahme am Finanzamt rund zwei Monate nach Eingang der Beschwerde durch Herrn K konterkariert.

Herr K sagte aus, dass es sich bei der Überweisung vom Firmenkonto der GmbH auf sein Privatkonto um ein Darlehen handelte und dass sein Mitgesellschafter informiert war, dass er sich Geld leihen würde. Über die Höhe wurde der Mitgesellschafter jedoch nicht informiert. Im Hinblick auf die Zinsen, die Dauer und die Rückzahlungsmodalitäten gab es keine Vereinbarung.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149 mwN).

Diese Anforderungen müssen kumulativ sowie bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vorliegen.

Es ist sohin zu prüfen, ob die Zuwendung ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung (Darlehensvertrag) zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis habe. Im letzteren Fall ist die Leistung ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen als verdeckte Ausschüttung anzusehen.

Das Darlehen wurde unter dem Deckmantel einer Eingangsrechnung an die Buchhaltung weitergegeben. Es wurde auch so verbucht und die Vorsteuer geltend gemacht. Erst die nachfolgenden Erhebungen durch die Finanzverwaltung führten zu einer Aufdeckung des wahren Sachverhalts, nämlich der Darlehensgewährung.

Es wurden keine Vereinbarungen über die Höhe, die Zinsen, die Dauer und die Rückzahlung des Darlehens abgeschlossen. Erst im Zuge der Selbstanzeige wurde durch die steuerliche Vertretung eine Verzinsung vorgenommen. Die Rückzahlung erfolgte ebenfalls erst aufgrund der Selbstanzeige.

Im täglichen Leben gewährt niemand ein Darlehen in unbestimmter Höhe, ohne Rückzahlungsmodalitäten und Zinsvereinbarung. Der Mitgesellschafter war lediglich darüber informiert, dass sich Herr K von der Gesellschaft Geld leihen würde.

Aufgrund des sich bietenden Gesamtbildes, nämlich des Fehlens von schriftlichen Unterlagen über die Darlehensgewährung und entsprechend bindender Rückzahlungsvereinbarungen geht der erkennende Senat davon aus, dass solche Bedingungen bei einer Darlehensgewährung unter Fremden nicht üblich sind.

Wird dem Anteilsinhaber von der Körperschaft ein Darlehen eingeräumt und keine bzw. keine ausreichend klare Rückzahlungsverpflichtung getroffen, wird dadurch eine verdeckte Gewinnausschüttung durch Hingabe der Darlehensvaluta bewirkt (vgl. Quantschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung im Steuerrecht, ÖStZ 1985, S 161f). Der Geldfluss von der GmbH an ihren Gesellschafter kann daher seinen Rechtsgrund nur im Gesellschaftsverhältnis haben. Es ist sohin nicht rechtswidrig, in der Überweisung auf das Privatkonto eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken.

Zur Verwirklichung einer verdeckten Gewinnausschüttung bedarf es rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065).

Durch die Tatsache, dass sich der die Gesellschaft vertretende Gesellschafter (Geschäftsführer) selbst einen ungerechtfertigten Vorteil verschaffte, der andere Gesellschafter darüber informiert war und von Seiten der Gesellschaft bis zur Selbstanzeige keine Maßnahmen gesetzt wurden um den in Anspruch genommenen Vorteil rückgängig zu machen, war auch das subjektive Tatbild im Hinblick auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gegeben. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung sind nämlich das Wissen und Wollen der vertretungsbefugten Organe der Körperschaft (vgl. Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8 Tz 159 mwN).

Wurde eine verdeckte Ausschüttung einmal bewirkt, kann diese nach übereinstimmender Ansicht in Lehre und Rechtsprechung nur bis zum Bilanzstichtag des Jahres in dem sie verwirklicht wurde mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden (vgl. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0196). Auch im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen gilt das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot. Nur wenn die Beschwerdeführerin unmittelbar nach der Vorteilszuwendung bzw. jedenfalls vor dem jeweiligen Bilanzstichtag die verdeckte Ausschüttung rückgefordert hätte, wäre diese als nicht gegeben zu beurteilen gewesen. Eine Rückforderung hätte im Fall der Beschwerdeführerin bis längstens 31. Dezember 2012 erfolgen müssen. Nach dem Bilanzstichtag eingetretene Umstände können die Rechtsfolgen der verdeckten Ausschüttung nicht mehr beseitigen.

Die am 22. März 2013 iZm der Selbstanzeige erfolgte Rückzahlung kann weder zur Rückgängigmachung der verdeckten Gewinnausschüttung führen noch eine von Anfang an gewollte Rückzahlung dokumentieren. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahrs nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0015; VwGH 29.1.1998, 96/15/0013).

Mit Eingabe vom 4. November 2015 wurde der Beschwerdepunkt hinsichtlich der Anfechtung der Höhe nach nicht weiter aufrechterhalten. Die steuerliche Vertretung teilte mit, dass die Beschwerdeführerin die Zahlung der Kapitalertragsteuer übernimmt. Aus diesem Grund wurde vom Finanzamt die Kapitalertragsteuer zu Recht mit 33,33% vorgeschrieben. Trägt nämlich die Gesellschaft die Kapitalertragsteuer, ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen der Einnahmen aus der verdeckten Ausschüttung auch die vorzuschreibende Kapitalertragsteuer als Vorteil einzubeziehen ist.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da im gegenständlichen Fall das Erkenntnis nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht und der zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig. Das Erkenntnis stützt sich vielmehr auf die im Erwägungsteil dargestellte Rechtsprechung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2. Dezember 2015