



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch RA Dr. Denifl Stefan, 6850 Dornbirn, Marktplatz 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Vorschreibung gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Firma "A" Personalbereitstellungs GmbH (im Weiteren kurz A GmbH genannt) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Dezember 2001 gegründet. Die Berufungserwerberin (Bw) war neben U. S. (Gattin des C) bis 29.1.2003 zu 50 % an der Gesellschaft beteiligt und deren im Firmenbuch eingetragene Alleingeschäftsführerin. Gegenstand des Unternehmens war laut Gesellschaftsvertrag u.a. Personalleasing und Überlassung von Arbeitskräften. Die Gesellschaft wurde am 23. Juli 2005 amtswegig gelöscht, nachdem der Konkursantrag am 19. Mai 2004 mangels Vermögens abgewiesen worden und damit die Gesellschaft gemäß § 39 FBG aufgelöst war.

Auf Grund einer im Unternehmen der A GmbH betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2003 durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden vom Betriebsprüfer in Anhang 1 Tz. 4 des Schlussberichts vom 10. März 2005, ABNr. 103070/04, folgende Feststellungen getroffen:

„Nicht erklärte Erlöse – nicht bilanziertes Bankkonto 2002 – 2004:

Im Zuge der gleichzeitig mit der Bp durchgeführten Lohnabgabenprüfung wurde festgestellt, dass das auf die A GmbH lautende Girokonto bei der D Nr. xx nicht bilanziert war und die darauf eingegangenen Erlöse somit auch nicht erklärt wurden. Für dieses Konto war die GF Bw und E sowie F (Lebensgefährte der Bw) zeichnungsberechtigt. Von diesen Personen wurde das Konto auch abgeschöpft. Diesbezüglich sind obige Personen auch geständig. Aufgrund der diesbezüglich vorliegenden AR gliedern sich die Schwarzerlöse wie folgt:

	2002	2003	2004	Gesamt Einnahmen
Erlöse gem. § 19 Abs. 1 a UStG	48.811,35	445.164,55		
Erlöse netto 20 %	135.895,24	96.321,33	19.953,54	
<u>Leistungen</u>	<u>184.706,59</u>	<u>541.485,88</u>	<u>19.953,54</u>	
20%	27.179,05	19.264,27	3.990,71	
Verdeckte Ausschüttung	211.885,64	560.750,15	23.944,25	796.580,04
davon Bw (KESt)	211.885,64	21.500,00	(Abhebungen Bw)	
davon Bw		181.660,00	(Abhebung Bw)	
davon E (KESt)		125.000,00	(Abhebungen Bw + F - Übergabe an E)	
davon F		232.590,15	23.944,25 (Abhebungen F)	
Kapitalertragsteuer	52.971,41	36.625,00		nur bei Gesellschaftern

In Tz 1 des Schlussberichtes (Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen) zur Betriebsprüfung wurde das Vorliegen der verdeckten Ausschüttungen i.S. des § 8 Abs. 1 KStG damit begründet, es seien dies alle außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Die Zuwendungen eines Vor- teils an einen Anteilsinhaber könne auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt werde. Auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungs-mäßige Verflechtungen würden ein solches Nahestehen begründen. Verliere ein Anteilsinhaber seine Gesellschafterstellung (Bw und B ab 29.1.2003) habe dies auf die verdeckten Ausschüttungen, die ihre Wurzel in der bisherigen Stellung hätten, keinen Einfluss.

Die verdeckten Ausschüttungen an die Gesellschafter würden der KEST von 25 % unterliegen. Gem. § 95 Abs. 5 EStG sei dem Empfänger der Kapitalerträge die KEST ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete (hier die A GmbH) die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe oder die Empfänger (hier Bw u. E) wissen würden, dass der Schuldner die einbehaltene KEST nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile. Sofern die Empfänger der vA nicht oder nicht mehr Gesellschafter der A GmbH gewesen seien, habe sich die einkommensteuerliche Erfassung der gezogenen Vorteile an der von diesen faktischen Machthabern in der Körperschaft ausgeübten Tätigkeit zu orientieren.

Mit Bescheiden vom 22. März 2005 wurde der Bw vom Finanzamt hinsichtlich der festgestellten verdeckten Ausschüttungen von 211.885,64 (2002) bzw. 21.500 (2003) gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 Kapitalertragsteuer von 25 % der Bemessungsgrundlage, sohin 52.971,41 bzw. 5.375,00 € vorgeschrieben und hinsichtlich der Begründung auf die Niederschrift vom 10.3.2005 verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 23. November 2005 (Eingang beim Finanzamt 29. November 2005) wurde innerhalb der mehrmals verlängerten Frist zur Einreichung Berufung (letztmalig bis 30. November 2005) gegen die Bescheide Berufung erhoben. Einem diesbezüglichen Mängelbehebungsauftrag vom 6. März 2006 wurde fristgerecht mit Schreiben vom 28. April 2006 entsprochen. Die Entstehung der Kapitalertragsteuerpflicht werde dem Grunde nach bestritten und beantragt, die Kapitalertragsteuer sowohl für die Jahre 2002 und 2003 mit 0,00 € festzusetzen. Begründend wurde dazu ausgeführt, die Betriebsprüfung unterstelle das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung iSd. § 8 Abs. 1 KStG 1988 (siehe Tz 4 des Anhang 1 zum Bp-Bericht). Es werde unterstellt, dass sämtliche Zahlungseingänge auf dem Konto Nr. xx bei der D der Bw zugeflossen seien. Sie habe zwar Abhebungen von gegenständlichem Bankkonto durchgeführt, die behobenen Beträge seien aber an Herrn C weitergeleitet worden. Herr C habe das Geld zur Begleichung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwenden sollen. Die Bw habe zu keinem Zeitpunkt Gelder des gegenständlichen Bankkontos für sich selbst oder eine ihr nahe stehende Person entgegengenommen. Von einer verdeckten Gewinnausschüttung könne daher nicht die Rede sein.

Anlässlich der Einvernahme beim Finanzamt Feldkirch am 21. April 2005 seien von der Bw zwei Zeugen angeboten worden, die als Beweis dafür dienen würden, dass die von dem gegenständlichen Bankkonto abgehobenen Beträge an Herrn C übergeben worden seien. Diese Zeugen sollten im Rahmen dieses Berufungsverfahrens gehört werden. Überdies wurde auf die anhängigen Gerichts- und Finanzstrafverfahren verwiesen, in deren Rahmen die

Übergabe der Gelder von der Bw an Herrn C eine wesentliche Rolle spielen würde und entsprechend geprüft werden würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2007 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen und in der Begründung im Wesentlichen festgestellt, die Bw sei bis einschließlich 28.1.2003 Gesellschafterin und handelsrechtliche Geschäftsführerin der A GmbH gewesen, deren Betriebsgegenstand Personalbereitstellung gewesen sei. Im Rahmen dieser Tätigkeit seien für Zwecke der Lohnbesteuerung und Sozialversicherung für bereitgestelltes Personal geringere Stundenlöhne (ca. 7 € je Stunde) gemeldet worden, dem Arbeitnehmer ca. 13 € ausbezahlt und den Kundenfirmen ca. 23,00 € verrechnet worden. Fallweise sei angestelltes Personal überhaupt nicht angemeldet worden. Durch die teilweise Nichtentrichtung von Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträgen seien der Gesellschaft Mittel verschafft worden, die nicht in die Bücher der Gesellschaft aufgenommen worden seien, über die aber verfügt worden sei. Wie der Begründung des Urteils des LG Feldkirch, GZ, zu entnehmen sei, habe die Steuerpflichtige als verantwortliches Organ volle Kenntnis dieser Vorgänge gehabt und deren Ergebnisse wesentlich mitgetragen. Weiters sei im Zuge der bei der Gesellschaft abgehaltenen abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommen, dass betriebliche Vorgänge (Zahlungseingänge für erbrachte Leistungen) über das Konto Nr. xx bei der D abgewickelt worden seien. Dieses Konto sei wissentlich nicht in die Bücher der Gesellschaft aufgenommen worden. Über dieses Konto sei die Bw verfügberechtigt gewesen und habe auch namhafte Beträge abgehoben. Die Verwendung der abgehobenen Beträge für Belange der Gesellschaft habe nicht dargetan werden können. Auch könne der Einwand, diese Gelder seien an C weitergegeben worden, wofür zwei Zeugen namhaft gemacht worden seien, nicht als berücksichtigungswürdig erachtet werden: die Steuerpflichtige habe als verantwortliches Organ für die Mittelverwendung im Bereich der Gesellschaft Sorge zu tragen; die als Zeugen genannten Personen hätten niederschriftlich erklärt, die behauptete Aushändigung der abgehobenen Gelder nicht bestätigen zu können. Die Qualifizierung der entnommenen Gelder als verdeckte Gewinnausschüttung könne durch die Berufungseinwände keine Änderung erfahren. Mit Beschluss des LG Feldkirch vom Datum sei der Konkursantrag der Gesellschaft mangels Vermögens abgewiesen worden. Der Schuldner der Kapitalerträge habe somit für die Kapitalertragsteuer nicht mehr in Anspruch genommen werden können, diese seien daher gemäß § 95 Abs. 5 EStG dem Empfänger der Erträge vorzuschreiben.

Daraufhin wurde mit Schriftsatz vom 28. September 2007 der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Ein weiteres Vorbringen wurde in diesem Schreiben nicht erstattet. Mit Schreiben vom 5. September 2007 wurde zum Beweis dafür, dass die Bw keine verdeckten Gewinnausschüttungen erhalten habe, der

Strafakt des Landesgerichtes Feldkirch, GZ, als Beweis (Anmerkung der Referentin des UFS: gemeint wohl als Beweismittel) angeboten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das Finanzamt zu Recht vom Zufluss von verdeckten (Gewinn-)Ausschüttungen bei der Bw im Jahr 2002 in Höhe von 211.885, 64 € bzw im Jahr 2003 von 21.500,00 € ausgegangen ist und der Bw für diese Beträge Kapitalertragsteuer (25 % der Bemessungsgrundlage) vorgeschrieben hat.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg. cit. gehören.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu den inländischen Kapitalerträgen gehören gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen iSd. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG⁸, § 93 Tz 20 mit Verweis auf § 27 Tz 23 ff; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013 mwN).

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3 EStG 1988) die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 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.

Unter verdeckten (Gewinn)ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 2 EStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an ihre Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und

ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0180; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168, VwGH 16. Mai 2007, 2005/14/0005).

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, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehend 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 30.10.2003, 99/15/0072).

Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer „Machthaber“ (etwa ein an der Gesellschafter nicht beteiligter Geschäftsführer) kann nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (VwGH 7.7.2004, 99/13/0215, 0216).

Entgegen der in der Mängelbehebung vom 28. April 2006 zur Berufung geäußerten Ansicht sind der Bw nicht sämtliche Zahlungseingänge auf dem Konto als verdeckte Ausschüttungen zugerechnet worden. Wie sich aus Anhang 1 Tz 4 des Schlussberichtes zur Bp bei der A GesmbH und dem angefochtenen Bescheid für das Jahr 2003 ergibt, wurden nur 21.500 € (von 560.750,15 € nicht erklärten Erlösen) als der Bw zugeflossen beurteilt und der Bw damit nur Gelder bis zu ihrem Ausscheiden aus der Gesellschaft (als Gesellschafter-Geschäftsführerin) zugerechnet worden.

Eingangs ist festzustellen, dass die Bw nicht bestreitet, dass es sich bei den in Anlage 1 Tz 4 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung bei der A GesmbH, ABNr. 103070/04, ausgewiesenen Erlösen, die auf dem nicht bilanzierten Konto bei der D erfasst waren, um „*Schwarzerlöse*“ (nicht erklärte Erlöse) der A GmbH handelt.

Bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts

anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist (vgl. VwGH 14.12.2005, 2002/1370022).

Die Bw bestreitet weder die Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass sie bis 28.1.2003 Gesellschafterin (50 %) und handelsrechtliche Geschäftsführerin der A GesmbH gewesen sei, noch dass sie im fraglichen Zeitraum über das Konto bei der D verfügberechtigt gewesen sei. Die Bw hat lediglich gegen den Zufluss in der Mängelbehebung zur Berufung eingewendet, die behobenen Beträge an C weitergeleitet zu haben, der das Geld zur Begleichung betrieblicher Verbindlichkeiten verwenden hätte sollen, bzw. dass sie zu keinem Zeitpunkt Gelder des gegenständlichen Bankkontos für sich selbst oder eine ihr nahe stehende Person entgegengenommen habe.

Ein Nachweis dafür, dass die Gelder tatsächlich zur Abdeckung betrieblicher Verbindlichkeiten verwendet wurden und diesfalls für Gesellschaftszwecke (betrieblich) verwendet worden wären, wurde aber – wie das Finanzamt bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2007 zutreffend festgestellt hat - nicht erbracht. Dass mit den Geldern betriebliche Verbindlichkeiten abgedeckt werden hätten sollen, erscheint aber ohnedies nicht glaubwürdig, zumal das laut Betriebsprüfung (Anlage 1, Tz 4 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung) bei der GmbH nicht bilanzierte betriebliche Konto bei der D unwidersprochenermaßen der Überweisung von „Schwarzerlösen“ gedient hat. Dass die Gesellschaft entsprechende Schritte gesetzt habe, um die behobenen Gelder von der Bw zurückzuerlangen, wurde nicht vorgebracht, sodass auch die subjektive Vorteilsgewährungsabsicht der GmbH als gegeben erachtet werden kann.

Im Übrigen ist die Bw auch den Feststellungen des Finanzamtes, wonach die als Zeugen genannten Personen, deren Einvernahme in der Berufung beantragt wurde, niederschriftlich erklärt hätten, die behauptete Aushändigung der abgehobenen Gelder nicht bestätigen zu können, im Vorlageantrag nicht entgegengetreten, sodass es für den Unabhängigen Finanzsenat keinerlei Anhaltspunkte dafür gibt, dass Gelder C zugeflossen wären bzw. dieser empfangene Gelder zweckwidrig verwendet hätte. Dass in den Berufungsjahren nicht erklärte Erlöse der GmbH, die auf dem Konto bei der D eingegangen sind, anderen Personen als C zugeflossen wären, wurde nicht behauptet, sodass Zweifel an der Richtigkeit der der Bw zugerechneten verdeckten Ausschüttungen dem Grunde und der Höhe nach nicht bestehen.

Da die Bw im Vorlageantrag vom 28. August 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat den vom Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2007 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen insgesamt in keiner Weise entgegengetreten ist, bestehen für die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates an der Richtigkeit der dort getroffenen Feststellungen keine Zweifel. Im Hinblick auf die vom VwGH mehrfach bestätigte

Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung wäre es aber Sache der Bw gewesen, den Feststellungen des Finanzamtes substantiiert entgegenzutreten (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0176, VwGH 10.3.1994, 92/15/0164 mwN).

Der nach Erhebung des Vorlageantrages vom 28. August 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 5. September 2007 gestellte Antrag auf Beischaffung des Verfahrensaktes über den Strafprozess beim Landesgericht Feldkirch, GZ, ist als Beweisantrag untauglich, weil jegliche Angaben darüber versäumt wurden, **aus welchen Bestandteilen des Aktes sich welche für den gegenständlichen Fall (und damit für die Frage des Zuflusses von verdeckten Gewinnausschüttungen an die Bw) relevanten konkreten Umstände ergeben** sollten (vgl. VwGH 10.8.2005, 2002/13/0211 mwN).

Der Unabhängige Finanzsenat sieht unter den gegebenen Umständen keinen Anlass, von den angefochtenen Bescheiden inhaltlich abzuweichen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. April 2008