

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache H., gegen die Bescheide des FA St. Johann Tamsweg Zell am See vom 3.3.2011 betreffend Kapitalertragsteuer 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Sachverhalt

#### 1. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist Gesellschafter-Geschäftsführerin der Fa. EGmbH. Gegenstand des Unternehmens ist vielschichtig und umfasst unter anderem auch das Reinigungs- sowie Maler- und Anstreichgewerbe und den Gerüstverleih.

Im Rahmen einer bei der Fa. EGmbH für die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführten Betriebsprüfung (Beginn Juni 2009, Schlussbesprechung Februar 2011) wurde unter anderem festgestellt, dass für die Bf als alleinige und zugleich 100 % ige Gesellschafterin ein Verrechnungskonto geführt wurde. Von der Bf wären laufend Entnahmen getätigt worden. Diese Entnahmen wären als Forderung an die Gesellschafterin auf dem „Verrechnungskonto Gesellschafter“ verbucht worden:

#### Verrechnungskonto Gesellschafterin

31.12.2003	€ 8.294,12
31.12.2004	€ 18.792,82
31.12.2005	€ 22.247,14
31.12.2006	€ 57.883,51

Für diese Forderungen wären weder schriftliche vertragliche Vereinbarungen vorgelegt noch der schriftliche Vorhalt des Prüfers um schriftliche Darlegung eventueller mündlicher Vereinbarungen erfüllt worden. Für diese Forderungen wären damit die Mindesterfordernisse für Darlehensgeschäfte unter Fremden (kein Rückzahlungstermin, keine Sicherheiten, keine Verzinsung etc.) nicht gegeben, sodass fremden Dritten unter diesen Bedingungen keine Geldbeträge zur Verfügung gestellt worden wären.

Die auf dem Verrechnungskonto Gesellschafter jährlich verbuchten Zuwächse würden damit verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) darstellen.

Die Fa. EGmbH wäre noch vor Abschluss der Betriebsprüfung von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht worden (siehe Beschluss des LG Salzburg vom 6.10.2010). Damit hätten an die GmbH keine Bescheide mehr zugestellt werden können. Betreffend die Kapitalertragsteuer für die verdeckte Gewinnausschüttung wäre von der Möglichkeit der Direktvorschreibung an die Empfängerin der Kapitalerträge gem. § 95 Abs 5 Einkommensteuergesetz 1988 (Gesellschafterin) Gebrauch gemacht worden.

Mit den Bescheiden vom 3.3.2011 wurde die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 festgesetzt und gem. § 95 Abs 5 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) direkt der Bf vorgeschrieben.

Dagegen legte die Bf am 9.3.2011 das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte dazu aus, die Kapitalertragsteuer wäre der GmbH vorzuschreiben.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

## *2. Sachverhalt*

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus: Bei der Fa. EGmbH fand für die Jahre 2003 und 2006 eine Betriebsprüfung statt. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass auf dem „Verrechnungskonto Gesellschafter“ Forderungen (siehe Darstellung oben) der GmbH an die Bf, alleinige und 100%ige Gesellschafter- Geschäftsführerin des ob genannten Unternehmens, ausgewiesen wurden.

Der Ergänzungsauftrag des Finanzamtes vom 24.8.2010, Unterlagen über diesbezügliche schriftliche Vereinbarungen bzw eine schriftliche Darlegung möglicher mündlicher Vereinbarungen (Rückzahlungstermin, Sicherheiten, Verzinsung etc.) zwischen der GmbH und der Gesellschafter-Geschäftsführerin im Zusammenhang mit den oben dargestellten Entnahmen bzw. Forderungen am „Verrechnungskonto Gesellschafter“ vorzulegen, blieb unbeantwortet.

Der in den jeweiligen Streitjahren auf dem „Verrechnungskonto Gesellschafter“ ausgewiesene Zuwachs wurde seitens des Finanzamtes als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) qualifiziert.

Zuwachs für die Jahre 2003 bis 2006 laut „Verrechnungskonto Gesellschafter“

31.12.2003	€ 8.294,12
31.12.2004	€ 10.498,70
31.12.2005	€ 3.464,32
31.12.2006	€ 35.626,37

Die daraus resultierende Kapitalertragsteuer wurde der Bf direkt vorgeschrieben (Bescheide vom 3.3.2011):

Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 bis 2006

JAHR	KEST
2003	€ 2.073,53
2004	€ 2.624,68
2005	€ 866,08
2006	€ 8.906,59

Die Fa. EGmbH wurde mit Beschluss des Salzburger Landesgerichtes mit 6.10.2010 aus dem Firmenbuch gelöscht.

## II. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeföhrten Ermittlungen.

## III. Rechtliche Ausführungen

Gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspricht § 27 Abs 1 Z 1 EStG.

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 zählen neben offenen Gewinnausschüttungen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (VwGH 25.6.07, 2007/14/0002, (Doralt/Kirchmayr, EStG 1988, § 93 Tz 19, 21).

Die Steuerschuld entsteht gem. § 4 Abs 2 lit a Z 3 BAO im Zeitpunkt des Zuflusses.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten vGA 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 ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das zwischen dem Gesellschafter und einer Kapitalgesellschaft durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die jeweilige 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. Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (z.B. VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043). Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Gemäß § 95 Abs 2 EStG ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug verpflichtet ist gemäß § 95 Abs 3 Z 1 bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs 2 der Schuldner der Kapitalerträge.

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

Z 1: der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder  
Z 2: der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

§ 95 Abs 5 Z 1 EStG stellt auf rein objektive Momente ab: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (Doralt/Kirchmayr, EStG 1988, § 95 Tz 45).

VGA unterliegen gemäß § 93 Abs 2 EStG der Kapitalertragsteuer. Die Vornahme einer solchen Ausschüttung ohne Abzug von Kapitalertragsteuer bedeutet zugleich, dass eine vorschriftsmäßige - nämlich der Vorschrift des § 93 Abs 2 EStG entsprechende - Kürzung unterblieben ist. Darauf, ob der Schuldner der Kapitalerträge die Gewinnausschüttung als Kapitalertrag behandelt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch

§ 95 Tz 11), kommt es nicht an, zumal dem eindeutigen, auf rein objektive Merkmale abstellenden Wortlaut des § 95 Abs 5 Z 1 EStG eine Differenzierung zwischen (ungekürzt ausbezahlten) offenen und (ungekürzt ausbezahlt) verdeckten Ausschüttungen nicht zu entnehmen ist. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung wird vielmehr automatisch unterstellt, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (Doralt/Kirchmayr, EStG8, § 95 Tz 46).

VGA stellen einen typischen Anwendungsfall des § 95 Abs 5 Z 1 EStG dar (Schwaiger, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen, ÖStZ 2001, 545).

#### **IV. Erwägungen**

Die Feststellung der Behörde, dass die Bf als alleinige Gesellschafterin der Fa. EGmbH Entnahmen in Höhe von gesamt € 57.883,51 aus dem Gesellschaftsvermögen tätigte, die auf keinen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden konnte, rechtfertigt die Annahme einer vGA.

Für die Frage, ob die auf dem Verrechnungskonto festgehaltenen Zahlungen der GmbH an die Bf nur darlehensweise geleistet worden sind, also der Gesellschaft wiederum zu erstatten sind, ist daher von wesentlicher Bedeutung, ob die Gestaltung einem Fremdvergleich standhält:

Die vom Finanzamt getroffene Feststellung, es bestünden keine schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen über die „Darlehensgewährung“, war seitens der Bf bzw GmbH unwidersprochen und unwiderlegt geblieben (Vorhalt vom 24.8.2010). Die Bf hat gar nicht behauptet, mit der GmbH eine ausdrückliche Vereinbarung bestimmten Inhaltes getroffen zu haben.

Damit ist davon auszugehen, dass für die streitgegenständlichen Zahlungen an die Bf weder ein Kreditrahmen noch ein nur annähernd bestimmbarer Rückzahlungstermin festgelegt und auch keine Sicherheiten vereinbart wurden.

Das Bundesfinanzgericht ist der Überzeugung, dass keine Kapitalgesellschaft einem Fremden ohne Festlegung eines Kreditrahmens, ohne zeitliche Begrenzung, ohne Verzinsung und ohne jede Besicherung Kredit gewähren wird, wenn der Kreditnehmer den Rückzahlungszeitpunkt nach eigenen Gutdünken festsetzen kann. Das Gesamtbild der Verhältnisse zeigt vielmehr auf, dass eine ernst gemeinte Rückzahlungsverpflichtung seitens der Bf nicht bestanden hat.

Dafür, dass die GmbH "im eigenen Interesse" Ausgaben der Bf übernommen hätte, die ihrem Betriebsvermögen zugeordnet werden könnten, fehlen nachvollziehbare Anhaltspunkte und wurden auch von der Bf nicht vorgetragen.

Bei dieser Sachlage war im Rahmen der Beweiswürdigung zu schließen, dass die Entnahmen nicht durch den Betrieb der GmbH, sondern durch die Anteilsinhaberschaft der Bf, veranlasst waren. Mit der gesellschaftsrechtlich begründeten Übernahme der über das Verrechnungskonto der Bf gebuchten Entnahmen hat die GmbH der Bf einen als vGA

zu beurteilenden Vorteil zugewendet. Da die Bf im fraglichen Zeitraum Geschäftsführerin der GmbH war, ist weiters vom Vorliegen einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der GmbH (vgl. Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, KStG 1988, Tz 159) und damit der subjektiven Voraussetzung für eine vGA auszugehen.

Aufgrund des Fehlens der Kriterien für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen der Fa. EGmbH und der Bf (Fremdvergleich), ist in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Zahlungen daher vom Vorliegen einer vGA an die Gesellschafterin durch verrechnungsweise Hingabe der Darlehensvaluta auszugehen und sind diese der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Was die Direktvorschreibung der KEST an die Bf als Empfängerin der Kapitalerträge angeht, ist ihr Einwand unberechtigt:

Die vGA – und solche liegen zweifelsfrei vor – flossen der Bf als begünstigte Gesellschafterin im Zeitpunkt der Entnahmen ungekürzt zu. Es wurde kein KEST-Abzug vorgenommen, weshalb dieser Vorgang einen typischen Anwendungsfall des § 95 Abs 5 Z 1 EStG 1988 darstellt (siehe hierzu obige Ausführungen). Da die vorschriftmäßige Kürzung der Kapitalerträge rein objektiv unterblieb, ist es zweckmäßig und entspricht auch der Intention des Gesetzgebers, wenn die Kürzung durch den dafür vorgesehenen Weg der Direktvorschreibung erreicht wird.

Die unmittelbare Vorschreibung der Kapitalertragsteuer bei der Bf erscheint auch aus folgenden Überlegungen gerechtfertigt:

VGA stellen beim Empfänger gemäß § 27 Abs 1 Z 1 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die vor Einführung der Endbesteuerung beim Empfänger in dessen Einkommensteuerverfahren zum normalen Einkommensteuertarif, unter Anrechnung einer allenfalls einbehaltenen Kapitalertragsteuer, zu versteuern waren. Seit dem Jahr 1994 unterliegen Beteiligungserträge im Sinne des § 93 Abs 2 Z 1 EStG der Steuerabgeltung (§ 97 Abs 1 Satz 2 EStG). Zweck der Vorschrift des § 97 EStG 1988, die sich auch auf verdeckte Ausschüttungen erstreckt (vgl. Hofstätter / Reichel, EStG 1988, § 97 Tz 2c), ist es, im Wege eines einheitlichen Steuersatzes von 25 % beim Kapitalertragsteuerabzug u.a. die Einkommensteuer von bestimmten Kapitalerträgen abzulenzen (Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, § 97 Tz 1, 2. Absatz). Der Umstand, dass vGA seit dem Jahr 1994 nicht mehr zum laufenden Tarif, sondern mit einem Steuersatz von 25 % zu versteuern sind, kann aber nichts daran ändern, dass es sich dabei dem Grunde nach um beim Empfänger steuerpflichtige Einkünfte handelt, weshalb es auch weiterhin zulässig sein muss, diese Einkünfte, zumal wenn der Schuldner der Kapitalerträge einen Steuerabzug unterlassen hat, direkt beim Empfänger der Besteuerung zu unterziehen.

Nach herrschender Lehre steht die Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge an Stelle des Abzugsverpflichteten im Ermessen der Abgabenbehörde (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 95 Tz 3; Doralt/Kirchmayr, EStG8, § 95 Tz 44).

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit

versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 20 Tz 7).

Bei dieser Interessensabwägung ging die Behörde davon aus, dass durch die amtswegige Löschung der Fa. EGmbH mit 6.10.2010 (und damit vor Bescheidzustellung) die Einbringung der Kapitalertragsteuer bei der GmbH nicht mehr zu erwarten bzw unmöglich war. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 20 Tz 9) wäre es nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer bei der Bf zu unterlassen und die Kapitalertragsteuer stattdessen einem Haftungspflichtigen vorzuschreiben, bei dem eine Einbringlichkeit wenig wahrscheinlich bzw. unmöglich gewesen wäre. Eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruchs gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge stellt jedenfalls ein bei der Ermessensübung zu berücksichtigendes Zweckmäßigkeitselement dar (vgl. Schwaiger, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen, ÖStZ 2001, 545). Auch wäre es unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gerechtfertigt, von einer verfahrensrechtlich noch möglichen Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Gesellschafterin abzusehen.

Gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sprechende Billigkeitsgründe hat die Bf nicht dargetan, insbesondere kann darin, dass steuerpflichtige Einkünfte der Besteuerung unterzogen werden, eine Verletzung berechtigter Interessen der Bf nicht erblickt werden.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

## **V.Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, weil durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt ist, dass bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen, wie im gegenständlichen Fall zwischen Gesellschaft und Gesellschafterin-Geschäftsführerin gegeben, das Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 9. Juni 2015