



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Masseverwalter Dr. Alexander Schöller im Konkurs der S, x, vertreten durch Dkfm Johann Putzer WT-GesmbH, 1090 Wien, Liechtensteinstrasse 35/3, vom 8. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 11. Juli 2008 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 2001 nach der am 20. Oktober 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die S (i.d.F. Bw.) ist im Bereich des Realitätenwesens, der Vermögensverwaltung sowie des Wohnungs- und Siedlungswesens tätig.

Alleiniger Gesellschafter der Bw. war im berufungsgegenständlichen Zeitraum SA.

Geschäftsführer war sein Vater MA.

Die Bp. stellte im Zuge der Prüfung der T Entnahmen im Jahr 2001 fest, die als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert wurden.

Alleinige Gesellschafterin der mit 9. März 2001 gegründeten T war bis April 2006 die ST.

Alleinige Gesellschafterin der ST war im fraglichen Zeitraum wiederum die Bw.

Die festgestellten verdeckten Ausschüttungen führten bei der geprüften Gesellschaft wegen ihrer 100%igen Beteiligung an der ST aufgrund der Bestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988 zu keiner Vorschreibung von Kapitalertragsteuer.

Auch dort blieben sie aufgrund der genannten Bestimmung steuerfrei und wurden als zur Bw. weitergeleitet qualifiziert, bei der es zur Vorschreibung von Kapitalertragsteuer i.H.v. € 150.190,52 kam.

Das Finanzamt Wien 6/7/15 erließ im Gefolge der Betriebsprüfung einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001.

Im Zuge der Prüfung der T hatte die Bp. festgestellt, dass AA (ein weiterer Sohn von MA) im Jahr 2001 wiederholt Gelder aus der Gesellschaft im Gesamtausmaß von öS 6.200.000,- entnommen hatte. Die Entnahmen seien mit 31. Dezember 2001 auf das Verrechnungskonto von MA umgebucht worden, das ab diesem Zeitpunkt eine Forderung i.H.v. öS 6.130.211,72 aufgewiesen habe. Laut Angaben des steuerlichen Vertreters würden keinerlei schriftliche Belege vorliegen, die Gelder seien jedoch für Einlagen in andere Gesellschaften der Firmengruppe verwendet worden. Der steuerliche Vertreter habe am 11. Juni 2008 eine erläuternde Aufstellung der Geldflüsse angekündigt.

Am 12. Juni 2008 sei ein Rahmenkreditvertrag vom 16. Mai 2001 zwischen der Bw., deren bestehenden und künftigen Tochtergesellschaften als Kreditgeber und AA als Kreditnehmer über € 5.000.000,- vorgelegt worden.

Ebenso sei eine Treuhandvereinbarung vom 16. Mai 2001 beigebracht worden, wonach sich AA verpflichte, die entnommenen Gelder zur Finanzierung von Liegenschaftsankäufen, Gründung von Projektgesellschaften und ähnliche Zwecke zu verwenden. AA habe bekannt gegeben, dass die seinerzeitige Buchhalterin die Geldbewegungen nicht ‚durchschaut‘ habe wobei es im Nachhinein nicht möglich sei, diese Vorgänge transparent zu machen.

Unter Beachtung des hier maßgeblichen Fremdvergleichsgrundsatzes sei festzuhalten, dass die bloße Aussage, Gelder seien für Einlagen in andere Gesellschaften verwendet worden ohne Konkretisierung geblieben sei. Die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter bzw. eine der Gesellschaft nahe stehende Person sei nicht geeignet, eine entsprechende Urkunde zu ersetzen, trete doch ein Buchungsvorgang weder nach außen in Erscheinung noch gehe ein Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung daraus hervor. Bedenken gegen die Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht ließen sich durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters (bzw. einer nahe stehenden Person) an die Gesellschaft nicht entkräften.

Auch die vom steuerlichen Vertreter vorgenommene Buchung von Zinsen bei der Erstellung der Abschlussbuchungen könne an der mangelnden Fremdüblichkeit nichts ändern.

Diese äußere sich des Weiteren in der fehlenden Vereinbarung der Festlegung des Kreditrahmens, Höhe und Fälligkeit von Zinsen, Rückzahlungstermin und der Einräumung von Sicherheiten. Auch der vorgelegte Rahmenkredit vom 16. Mai 2001 führe aufgrund

mangelnder Einräumung konkreter Sicherheiten bzw. fehlendem Nachweis über werthaltige Sicherheiten zu keiner anderen Beurteilung.

Mit Eingabe vom 8. August 2008 wurde gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben.

Die zum Verrechnungskonto AA getroffene Beurteilung des Sachverhaltes stehe in Widerspruch zu den vertraglichen Regelungen.

Die Geldbeträge seien aufgrund einer Rahmenkredit- und Treuhandvereinbarung für andere Gesellschaften der ST als Einlage zur Finanzierung von Projekten und nicht für persönliche Zwecke von AA eingesetzt worden. Die Aussage wonach keinerlei schriftliche Vereinbarungen existieren sei von Mitarbeitern der ST während der Prüfung gegeben worden und offensichtlich unrichtig.

Erst gegen Ende der Prüfung als der Steuerberater AA den Sachverhalt erläutert habe habe sich dieser an die Rahmenverträge und Vereinbarungen aus 2001 erinnert, die Geldflüsse innerhalb der ‚SG‘ geregelt hätten und diese der Kanzlei mit Fax übermittelt. ‚Die Existenz dieser Vereinbarungen ist nicht nur papiermäßig gegeben, sondern wurde auch gelebt in der Weise, daß in den Jahresabschlüssen die Verzinsung bei der Gewinnermittlung berücksichtigt worden war.‘

Die im Zuge der Bp. angekündigte Übersicht über die aus der Gesellschaft entnommenen Gelder sei aus Zeitmangel noch nicht fertig gestellt, könne jedoch bis Ende September 2008 nachgereicht werden. Es werde beantragt den Bescheid ersatzlos aufzuheben, bei Vorlage an den UFS werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 24. September 2009 nahm die Bp. zur Berufung Stellung.

Geldflüsse seien im Prüfungsverfahren nicht aufgedeckt worden. Bei sechs gleichzeitig durchgeführten Außenprüfungen von Unternehmen der SG habe sich gezeigt, dass AA bei all diesen Firmen Geld entnommen habe. Dass die Auszahlungen nicht für persönliche Zwecke des AA erfolgt seien sondern für betriebliche Zwecke lasse sich nicht nachvollziehen.

Dass die Vereinbarungen vom 16. Mai 2001 gelebt worden seien sei ebenfalls nicht nachvollziehbar, seien sie (gemeint: dem Steuerberater) ja gar nicht bekannt gewesen.

Bei Prüfung der Bw. im Jahr 2006 seien Entnahmen von AA aus dem Jahr 2003 als verdeckte Ausschüttung qualifiziert worden ohne dass das Bestehen entsprechender Vereinbarungen aus 2001 vorgebracht worden seien. Dass auf ein derart wesentliches Vorbringen ‚vergessen‘ worden sei, könne nicht ernstlich behauptet werden.

Zu den vorgelegten Unterlagen sei auszuführen: Obwohl AA mit dem Rahmenkreditvertrag ein Kredit über € 5.000.000,- eingeräumt werde, übernehme er die Gelder der ST bzw. ihrer Töchter laut Rahmenkreditvertrag nur treuhändig. Die rechtliche Stellung der ST bzw. ihrer Töchter sowie des AA blieben unklar.

Die Vereinbarungen hätten nicht den geforderten eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Die Sicherheiten laut Rahmenkreditvertrag würden sich einerseits auf Gesellschaftsanteile des Kreditnehmers beziehen wobei der Kreditnehmer über solche nicht verfüge und andererseits auf einen Blankowechsel wobei festzuhalten sei, dass AA über kein entsprechendes Einkommen und keine Vermögenswerte verfüge, so dass diese Bestimmung ins Leere laufe. Obwohl der Treuhänder laut Vereinbarung verpflichtet sei, jährlich Abrechnung zu legen seien derartige weder im Prüfungsverfahren noch mit dem Berufungsschreiben vorgebracht (gemeint wohl: vorgelegt) worden.

Auch die vom steuerlichen Vertreter angekündigte Vorlage der Zahlungsflüsse zwischen den Gesellschaften sei bis dato nicht erfolgt. Eine Aufforderung zur Stellungnahme blieb unbeantwortet.

Über die Bw. wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 19. Dezember 2008 der Konkurs eröffnet.

Der ausgewiesene Masseverwalter Dr. Alexander Schöller hat den o.a. Vertreter mit Vollmacht vom 19. März 2009 zur Vertretung in allen steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten ebenso bevollmächtigt wie zum Empfang von Schriftstücken.

Die am 20. Oktober 2010 abgehaltenen mündliche Berufungsverhandlung fand in Abwesenheit der Bw. statt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 93 Abs. 1 und 2 Z 1 lit a EStG 1988 lautet:

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

§ 94 Z 2 EStG 1988 lautet:

Der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) hat keine Kapitalertragsteuer abzuziehen:

....

2. Unter folgenden Voraussetzungen bei den Kapitalerträgen von Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988:

- Es handelt sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
- die Körperschaft ist mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

§ 95 (1+2) EStG 1988 lautet:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttung
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen vor, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt worden wären (vgl. VwGH v. 20.9.1983, 82/14/0273).

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die Dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Bei der Darlehenshingabe der Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ist eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, wenn die Darlehensrückzahlung von vorneherein nicht gewollt ist oder wenn schon bei Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens beim Gesellschafter zu rechnen ist (vgl. VwGH v. 26.9.2000, 98/13/0216).

Im Erkenntnis des VwGH vom 26.9.1985 Zl. 85/14/0079 werden einige Kriterien genannt, welche nach dessen Ansicht dafür sprechen, dass eine Rückzahlung des Darlehens nicht gewollt ist. Es entspricht nach dessen Überlegungen keineswegs einem Darlehensgeschäft zwischen Fremden, wenn keine bestimmten oder annähernd bestimmbar Rückzahlungstermine oder die Fälligkeit der Zinsen nicht vereinbart werden. Schließlich sei es unter Fremden nicht üblich, Kredite einzuräumen oder Darlehen zuzuzählen, ohne entsprechende Sicherheiten zu empfangen.

Gegenständlich zu beurteilen ist ein an die Bw. gerichteter Haftungsbescheid der aufgrund der Feststellung verdeckter Ausschüttungen bei der T erging.

Nachdem die ST alleinige Gesellschafterin der geprüften Gesellschaft war hat die belangte Behörde zu Recht erkannt, dass die Geltendmachung der Haftung bei dieser Gesellschaft aufgrund der Bestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988 rechtlich verfehlt wäre.

Zwar führt eine verdeckte Ausschüttungen der geprüften Gesellschaft zunächst zu einem Zufluss bei der ST, nachdem aber auch für diese die Bestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988 anzuwenden war (die Bw. war alleinige Gesellschafterin), erfolgte die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer (nach Durchleitung der Ausschüttungen) zu Recht an die Bw. an der im fraglichen Zeitraum ausschließlich eine natürliche Person beteiligt war.

Bei der T kam es zu wiederholten Barentnahmen von AA (einem Sohn des Geschäftsführers MA) über gesamt öS 6.200.000,-, die mit Ende des Jahres auf das Verrechnungskonto von MA umgebucht wurden.

Die zugehörigen Belege weisen den Hinweis ‚Geschäftsführerentnahme AA‘ auf und sind nicht unterfertigt.

Der im Zuge der Bp. kurz vor Abschluss der Schlussbesprechung mit der T am 20.6.2008 vorgelegte Rahmenkreditvertrag sowie die Treuhandvereinbarung (beide vom 16. Mai 2001) wurden zwischen AA und der ST abgeschlossen.

Die Betriebsprüfung legt ihrer rechtlichen Beurteilung zunächst die mangelnde Fremdüblichkeit der Vereinbarungen zugrunde.

Gemäß ständiger Rechtssprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 99/16/0233 vom 17.2.2000 mit weiteren Verweisen).

Fremdunüblich ist auch nach Ansicht des Senates u.a. die Einräumung von tatsächlich nicht bestehenden Sicherheiten, worauf die Bp. im Rahmen ihrer Stellungnahme hinweist.

Aus der Treuhandvereinbarung geht einerseits hervor, dass AA Transaktionen in Geldbeträgen von der ST bzw. deren Tochtergesellschaften treuhändig übernimmt, in deren Auftrag verwahrt und verwendet.

Andererseits wird AA von Seiten der Bw. mit dem Rahmenkreditvertrag ein Kredit über € 5.000.000,- eingeräumt.

Wie die Bp. zu Recht darstellt wurde von Seiten der Bw. nicht näher erläutert, ob die Gelder von AA in seiner Eigenschaft als Treuhänder oder Kreditnehmer entnommen wurden.

Eine Äußerung der Bw. zu dieser Frage, die u.a. im Rahmen der Stellungnahme der Bp. aufgeworfen wurde, unterblieb.

Der Bp. ist auch zuzustimmen wenn sie darauf hinweist, dass die ‚gelebte Existenz dieser Vereinbarungen‘ in der Weise, dass in den Jahresabschlüssen die Verzinsung bei der Gewinnermittlung berücksichtigt worden ist nicht aus den vorgelegten Unterlagen abgeleitet werden kann, sind diese dem steuerlichen Vertreter doch selbst erst in der Endphase der Prüfung bekannt geworden.

Zudem wurde gemäß Rahmenkreditvertrag ein Zinssatz von 3% vereinbart. Aus dem Treuhandvertrag wiederum geht hervor, dass für den Fall, dass die treuhändig überlassenen Beträge bis zur widmungsgemäßen Verwendung Erträge abwerfen, an den Treugeber weiterzugeben sind, wobei der Treuhänder verpflichtet ist, jährliche Abrechnungen zu legen. Im Widerspruch zu diesen Bestimmungen stehend (eine Abrechnung wurde nicht vorgelegt) wurde das Verrechnungskonto von MA auf den die Entnahmen umgebucht wurden mit 7% verzinst.

Bereits im Rahmen einer bei der Bw. (für den Prüfungszeitraum 2000-2003) abgehaltenen Betriebsprüfung (Schlussbesprechung vom 14.2.2006) wurde, worauf die Bp. ebenfalls hinweist, eine verdeckte Ausschüttung der Bw. an AA im Jahr 2003 i.H.v. € 65.343,98 festgestellt, die auf der mangelnden Fremdüblichkeit des vorgefundenen Verrechnungskontos beruhte, wobei der Bw. KESt i.H.v. € 21.781,- vorgeschrieben wurde.

Es mutet seltsam an, wenn Vereinbarungen wie der nunmehr vorgelegte Rahmenkreditvertrag und die Treuhandvereinbarung (beide aus 2001) bei der damals zeitnäher abgehaltenen Prüfung nicht eingewendet wurden und man sich nun erstmals an diese erinnert.

Die Feststellungen lassen es als zweifelhaft erscheinen, dass die vorgelegten Unterlagen (Treuhandvereinbarung, Rahmenkreditvertrag) tatsächlich am 16. Mai 2001 erstellt wurden. Weshalb die Entnahmen als Geschäftsführerentnahmen von AA verbucht wurden, der zu diesem Zeitpunkt nicht die Geschäftsführung der T innehatte, bleibt fragwürdig.

Die Bw. behauptet zwar, dass die Gelder von AA keinesfalls für persönliche Zwecke verwendet wurden, sie weist die (betriebliche) Verwendung der Gelder trotz gegenteiliger Ankündigung (zuletzt im Rahmen der Berufung) jedoch nicht nach. Der oben dargelegte Sachverhalt lässt den Schluss zu, dass die Entnahme von Mitteln aus der T die zu einer Verrechnungsforderung des AA führte (und nachfolgend auf das Konto des Gesellschafters MA umgebucht wurde) aus persönlichen Motiven und zu privaten Zwecken erfolgte.

Im Verfahren angeforderte Unterlagen wurden trotz gegenteiliger Ausführungen nicht beigebracht.

Gemäß Ritz, BAO<sup>3</sup> § 115 Rz. 8 trägt die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (m.w.N.).

Zusammenfassend liegen nicht nur begründete Zweifel an der Authentizität der vorgelegten Unterlagen die das Vorliegen einer betrieblich motivierten Verrechnungsforderung nachweisen sollen vor, diese sind auch als widersprüchlich und nicht fremdüblich zu qualifizieren. Letztlich konnte die betriebliche Verwendung der entnommenen Gelder in Verletzung der abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Oktober 2010