



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding betreffend Kapitalertragsteuer 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 21. Oktober 2010 machte die Abgabenbehörde erster Instanz mit „Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2006“ gegenüber der Berufungswerberin (Bw) Kapitalertragsteuer in Höhe von 48.595,98 € geltend. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*„Beim Landesgericht LG wurde am 11. Oktober 2010 ein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Firma A GmbH eingebbracht (AZ. 123). Eine Geltendmachung der Haftung für die Kapitalertragsteuer der verdeckten Ausschüttungen (laut dem Bericht zur Außenprüfung vom 19.10.2010) der A GmbH an die Alleingesellschafterin BW bzw. deren Einbringung bei der A GmbH erscheint daher aussichtslos.*

*Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten.*

*Nach § 95 Abs. 5 EStG ist die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.*

*Die Direktvorschreibung liegt im Ermessen der Behörde und erfolgte iSd § 20 BAO unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigt Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung ist es nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Gesellschafter zu unterlassen und die Kapitalertragsteuer statt dessen einem Haftungspflichtigen vorzuschreiben, bei dem eine Einbringung wenig wahrscheinlich bzw. für den Großteil des Abgabenbetrages aussichtslos ist. Eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruches gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge stellt jedenfalls ein bei der Ermessensübung zu berücksichtigendes Zweckmäßigkeitselement dar.*

*Die nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfolgende Festsetzung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge kann keine Verletzung berechtigter Interessen des Gesellschafters bewirken."*

Für das Jahr 2007 wurde jeweils mit Bescheid vom 21. Oktober 2010 Kapitalertragsteuer iHv 3.997,50 € und für 2008 iHv 25.095,00 festgesetzt. Die Begründungen waren jeweils gleichlautend wie jene für das Jahr 2006.

Mit Schriftsatz vom 22. November 2010 wurde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und deren ersatzlose Aufhebung beantragt. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Die A GmbH sei am 15.4.1999 unter der Firma B Vertrieb GmbH gegründet und am 8.5.1999 unter FN 999 im Firmenbuch des Landesgerichtes LG eingetragen worden. Alleiniger Gesellschafter sei Herr Ing. G, der Ehemann der Bw, gewesen. Im Jahr 2002 seien die Anteile an die Bw als Alleingesellschafterin abgetreten und der Unternehmensgegenstand ua auf den Fahrzeughandel ausgedehnt worden. Einziger Geschäftsführer mit selbständiger Vertretungsbefugnis wäre Ing. G. Die Bw habe im Unternehmen nie eine Tätigkeit ausgeübt, sei nie dort angestellt oder in anderer Weise für das Unternehmen tätig gewesen.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Firma A GmbH über die Zeiträume 2006 bis 2008 seien Umsätze festgestellt bzw. zugeschätzt worden, deren Verbuchung bzw. Zahlungseingang in der Gesellschaft von der BP nie festgestellt worden seien. Diese fehlenden Umsatzerlöse seien in der Folge als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt und an die Bw als Alleingesellschafterin zugerechnet worden. Nähere Ermittlungen über den Zufluss der Kapitalerträge bei der Bw seien nicht angestellt worden.

Die Bestimmung des § 95 Abs. 5 EStG würde voraussetzen, dass die Erträge aus der verdeckten Gewinnausschüttung tatsächlich der Bw als Alleingesellschafterin der Firma A GmbH zugeflossen seien und diese als tatsächliche Empfängerin der Kapitalerträge feststehe.

---

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an die Alleingesellschafterin sei eine im Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer tatsächlich Empfänger der Zuwendung sei, erforderlich. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung sei eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft und die Tatsache, dass dem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person ein Vorteil aus der Gesellschafterstellung zukomme.

Würden verdeckte Gewinnausschüttungen einem Angehörigen eines Gesellschafters zugerechnet, gelte das daraus Folgende nur dann, wenn sich überhaupt ein zugunsten des Angehörigen verwendbarer Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung annehmen ließe. Ein solcher Vorteil könne nicht unterstellt werden, wenn der Geschäftsführer von vornherein für die eigene Tasche arbeiten würde.

In vorliegenden Fall habe die Bw Gesellschafterstellung der A GmbH, in dieser Funktion habe sie aber keine Ausschüttungen erhalten. Es seien ihr die aus den von der Behörde ermittelten Schwarzumsätzen fehlenden Einnahmen der Gesellschaft nicht zugeflossen. Sie hätte zu keinem Zeitpunkt eine Möglichkeit gehabt in die geschäftliche Abwicklung und in die finanzielle Gebarung der Gesellschaft einzutreten oder sich aus der Gesellschafterstellung heraus Vorteile zu verschaffen. Ermittlungen über den tatsächlichen Zufluss würden fehlen.

Mit Bericht vom 6. Juli 2011 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im August 2013 legte die Abgabenbehörde erster Instanz ein Urteil des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 11. Oktober 2012 vor, aus dem hervorgeht, dass Herr Ing. G wegen Veruntreuung, gewerbsmäßig schweren Betrugs und Urkundenunterdrückung verurteilt worden ist.

Mit Schriftsatz der Abgabenbehörde erster Instanz vom 23. September 2013 wurde ergänzend bekannt gegeben, dass die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer zu Recht erfolgt sei. Verdeckte Ausschüttungen seien idR als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei die Aufteilung üblicherweise nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse erfolgen würde. Die Beweislast über einen behaupteten Nichtzufluss des entsprechenden Anteils des Mehrgewinnes oder einen vom Anteilsverhältnis abweichenden Zufluss treffe den Gesellschafter. Eine verdeckte Ausschüttung werde auch dann dem Anteilsinhaber zugerechnet, wenn Vorteilsempfänger eine ihm nahestehende Person sei. Seitens der Gesellschaft sei auf die Geltendmachung eines Rückforderungsanspruches zugunsten eines Nahestehenden verzichtet worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung seien über die vom Landesgericht Ried im Innkreis abgeurteilten Straftaten hinausgehende verdeckte Ausschüttungen festgestellt worden.

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

Die Bw war im berufungsrelevanten Zeitraum 100%ige Gesellschafterin der A GmbH. Ihr Gatte G war Geschäftsführer. Wie oben dargestellt, wurden im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Gewinnermittlung der Firma A GmbH zuzurechnende Mehrgewinne festgestellt, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben.

Über das Vermögen der Firma A GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes LG am 14. Februar 2011 das Konkursverfahren eröffnet. Mangels Kostendeckung wurde der Konkurs mit Beschluss vom 9. März 2012 aufgehoben.

Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen nach § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Sie ist – soweit keine Endbesteuerung vorliegt – im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge anrechenbar.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die in ihrer äußeren 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. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Dass eine verdeckte Ausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen muss, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen.

Im Bericht der Betriebsprüfung ist in den TZ 5, 6, 7, 9, 10, 16, 19, 22, 23, 24, 25 und 29 im Detail dargelegt, welche einzelnen Vorgänge zu einer Gewinnminderung bei der A GmbH geführt haben. Aus diesen Feststellungen und aus dem Urteil des Landesgerichtes LG, in dem G ua wegen des Verbrechts der Veruntreuung iSd § 133 StGB verurteilt wurde, geht hervor, dass die Gelder ihm zugeflossen sind. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des

---

Verwaltungsgerichtshofes, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann dem Gesellschafter, im vorliegenden Fall also der Bw, zuzurechnen ist, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile einer nahestehenden Person, hier dem Ehemann, zufließen.

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. Seitens der Bw wurde nicht aufgezeigt, dass sie in irgendeiner Weise versucht hätte, die von ihrem Gatten einbehaltenen Erlöse von diesem zurück zu fordern.

Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehet es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretenen Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe. Die Bw hat ihren eigenen Ausführungen nach in die geschäftliche Abwicklung und in die finanzielle Gebarung der Gesellschaft nie eingegriffen. Dieses Verhalten bedeutet, dass sie das Geschäftsverhalten des Geschäftsführers geduldet bzw. akzeptiert hat.

Aus den dargelegten Gründen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass der Bw die festgestellten Schwarzumsätze über eine ihr nahestehende Person zugeflossen sind.

Die Kapitalertragsteuer ist dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat. Ein typischer Anwendungsfall dafür ist nach herrschender Lehre die verdeckte Ausschüttung. In Hinblick auf den Umstand, dass über das Vermögen der A GmbH das Konkursverfahren eröffnet und mangels Kostendeckung aufgehoben wurde, erscheint die Einbringlichkeit bei dieser aussichtslos. Bei Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben ist die Vorschreibung der berufungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer gegenüber der Bw jedenfalls gerechtfertigt. Billigkeitsgründe, warum die Bw nicht herangezogen werden sollte, wurden nicht dargelegt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Oktober 2013