



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B-GmbH, vertreten durch R.V., als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der B-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes F. betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im gegenständlichen Fall wurde im Unternehmen der Berufungswerberin (im Weiteren kurz Bw. genannt) für die Monate Februar bis Dezember 1999 eine UVA-Prüfung durchgeführt (AB. Nr. 203045/01) und wurden aufgrund der von der Betriebsprüfung festgestellten Buchführungsmängel und Kalkulationsdifferenzen bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 1999 die erklärten Entgelte (20 %) um 220.000 S erhöht (vgl. Niederschrift vom 10. Juli 2001 über das Ergebnis der UVA-Prüfung). Bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1999 wurde der zugeschätzte Betrag von 220.000 S zuzüglich Kapitalertragsteuer (KESt) in Höhe von 73.333,00 S, sohin gesamt 293.333,00 S, als verdeckte Gewinnausschüttung den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Mit Haftungs- und Zahlungsbescheid 1999 vom 12. September 2001 wurde der Bw. als der gem. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 iVm. §§ 95 und 96 leg. cit. zum Abzug der auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallenden Kapitalertragsteuer Verpflichteten die Kapitalertragsteuer in Höhe von 73.333,00 S gem. § 202 BAO vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid wurde am 12. Oktober 2001 fristgerecht berufen. Nach erfolgtem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes wurde am 27. Dezember 2001 fristgerecht folgende Berufungsbegründung erstattet:

"Bei der Umsatzsteuernachschau konnten für gewisse Zahlungseingänge keine Nachweisbelege erbracht werden. Insbesondere konnten in den Jahren 1999 und 2000 größere Lizenz Erlöse aus J. nicht nachgewiesen werden, da diese bar überreicht wurden. Herr B. vermietet ein Lokal in B.L. (Bo.), für welches er eine Umsatzpacht erhält. Nun hat Herr B. von seinem Pächter in Bo. eine Bestätigung erhalten, dass am 14.12.2000 30.000,00 DM und am 15.10.1999 36.000 DM an Herrn B. als Pachtgeld übergeben wurde. Über die anderen Einlagen liegen handschriftliche Bestätigungen vor, in welchen beurkundet wird, dass diese Personen Herrn B. Geld geliehen haben."

Der Berufungsbegründung wurden zwei als "Quittung" bezeichnete Schreiben sowie 6 "Bestätigungen" über die Gewährung von Privatdarlehen an den 100 %-Gesellschafter an der Bw., B.M., angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2002 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In den Entscheidungsgründen wurde Folgendes ausgeführt:

"Im Zuge einer durchgeführten Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 2-12/1999 wurde von der Betriebsprüferin unter anderem festgestellt, dass aufgrund von Kalkulationsdifferenzen und Buchführungsmängeln im Jahre 1999 eine Erlöszuschätzung von 220.000 S vorzunehmen ist. Daraufhin wurden bei der Veranlagung zur Umsatzsteuer 1999 zu den erklärten Entgelten 20 % 220.000 S hinzugerechnet und bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1999 wurden die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 293.333,00 S (220.000 S + KESt 73.333,00 S) erhöht. Weder gegen den ergangenen Umsatzsteuerbescheid 1999 noch gegen den ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 1999 wurde Berufung erhoben. Somit sind diese Bescheide rechtskräftig. Berufung wurde lediglich gegen den Zahlungs- und Haftungsbescheid 1999 wegen verdeckter Gewinnausschüttung eingebracht. Erlöszuschätzungen bei einer GmbH können begrifflich nur zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen. Bei einer Erlöszuschätzung handelt es sich geradezu um einen klassischen Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung. Es wird nämlich fingiert, dass die nicht erklärten Einnahmen der GmbH zuzurechnen sind und gleich danach an den Gesellschafter bzw. die Gesellschafter (verdeckt) ausgeschüttet wird. Über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung im gegenständlichen Fall wurde bereits im Körperschaftsteuerbescheid 1999 abgesprochen. Dies wurde auch in der Begründung zum Haftungs- und Zahlungsbescheid 1999 zum Ausdruck gebracht, dass hinsichtlich des Vorliegens und der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung auf den zugegangenen

Körperschaftsteuerbescheid 1999 verwiesen wird, der insoweit integrierter Bestandteil des Haftungs- und Zahlungsbescheides ist. Dass die nicht erklärten Einnahmen nicht dem Gesellschafter (oder einem ihm Nahestehenden) zugekommen sind, wurde in der Berufung nicht vorgebracht. Somit sind keine eigenständigen Tatbestandselemente hervorgekommen, über die nicht bereits im Körperschaftsteuerbescheid 1999 abgesprochen worden wäre. Daher liegen dem Zahlungs- und Haftungsbescheid nur Entscheidungen zugrunde, die bereits im Abgabenbescheid (Körperschaftsteuerbescheid 1999) getroffen worden sind. Ein Bescheid, der von einem Abgabenbescheid abgeleitet ist, kann nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs. 1 und 2 BAO). Ein solcher Einwand kann nur gegen den Grundlagenbescheid erhoben werden."

Ergänzend wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass die verdeckte Gewinnausschüttung entgegen den Ausführungen in der Berufung durch die im Zuge des Berufungsverfahrens beigebrachten Nachweise über Mieteinnahmen aus J. keinesfalls hinfällig werde. Im Jahr 1999 (und auch im Jahr 2000) hätten gravierende Buchführungsmängel und beträchtliche Kalkulationsdifferenzen bestanden. Allein aus diesen Gründen hätte die Schätzungsbefugnis bestanden. Obwohl die Kalkulationsdifferenzen 390.000 S betragen hätten, seien von der Prüferin (kulanterweise) nur 220.000 S als Erlösverkürzung angenommen worden. Die bis zum Abschluss der Umsatzsteuerprüfung nicht geklärten Privateinlagen seien nur ein weiteres Indiz für die fehlenden Erträge gewesen. Es seien ja nicht die "nicht geklärten Privateinlagen" als Schätzungsgrundlage herangezogen worden, sondern die bereits oben erwähnten Kalkulationsdifferenzen. Die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Nachweise über erhaltene Miet- und Lizenzzahlungen aus X. könnten überhaupt nicht gegen die vorgenommene Zuschätzung ins Treffen geführt werden. Denn diese Zahlungen seien vielmehr bereits in dem beim Finanzamt eingereichten Jahresabschluss als sonstige betriebliche Erträge erklärt worden. Es könne sich dabei folglich nicht um Privateinlagen handeln. Ein näheres Eingehen auf die übrigen Bestätigungen könne aufgrund obiger Ausführungen entfallen. "

Mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2002 wurde fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Ein weitergehendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalerträge 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 § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

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 Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft dem Beteiligten oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil er Beteiligter der Körperschaft ist und die sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde.

Die verdeckte Ausschüttung setzt die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles voraus. Der Vorteil muss entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen. Das Ausmaß der Eigentümerstellung, also die Beteiligungshöhe, hat für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich keine Bedeutung. Wesentliche oder dominierende Beteiligungen können allerdings leichter Anlass zu einer nur aus der Eigentümerstellung begründbaren Vorteilsgewährung geben.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen festgestellt hat, hat das Finanzamt nicht die nicht geklärten Privateinlagen als Schätzungsgrundlage herangezogen, sondern die anlässlich der Umsatzsteuerprüfung (AB. Nr. 203045/01) festgestellten Kalkulationsdifferenzen. Die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer wurde der Bw. als der gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten mit Haftungs- und Zahlungsbescheid vorgeschrieben.

Die Bw. hat aber weder in der Berufung noch im Vorlageantrag behauptet, die im Zuge der Umsatzsteuerprüfung festgestellten und als Schätzungsgrundlage herangezogenen Kalkulationsdifferenzen hätten nicht bestanden. Es wurde damit weder die Schätzungsbeurteilung des Finanzamtes aufgrund der Buchführungsmängel und Kalkulationsdifferenzen noch die Höhe der auf Basis der Kalkulationsdifferenzen ermittelten verdeckten Gewinnausschüttung in Frage gestellt. Auch die Feststellung des Finanzamtes, wonach in der Berufung nicht vorgebracht worden sei, dass die nicht erklärten Einnahmen nicht dem Gesellschafter (oder einem ihm Nahestehenden) zugekommen seien, blieb im Vorlageantrag unwidersprochen.

Diesbezüglich wird darauf verwiesen, dass der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes die Bedeutung eines Vorhaltes zukommt. Hat das Finanzamt in der Begründung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis der Ermittlungen auseinanderzusetzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 18.1.1993, 93/16/0120; VwGH 10.3.1994, 92/15/0164).

Angesichts des Umstandes, dass die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen im Vorlageantrag gänzlich ohne Einwand geblieben sind, und auch kein weitergehendes Vorbringen erstattet wurde, das allfällig Anlass zu weiteren Sachverhaltsermittlungen bieten hätte können, können diese unbedenklich der Entscheidung zugrunde gelegt werden. Zu den vorgelegten Darlehensbestätigungen wird ergänzend angemerkt, dass diese – mit Ausnahme der Bestätigung vom 30.7.1999 über 40.000 S – alle die Hingabe von Darlehen im Jahr 2000 bestätigen, und daher schon aus diesem Grund nicht in die Entscheidung einbezogen werden können. Zudem geben die Bestätigungen keinerlei Aufschluss über die Darlehensmodalitäten (keine Angaben über Verzinsung, Sicherheiten, Rückzahlungsmodalitäten) und damit hinsichtlich einer fremdüblichen Gestaltung des Darlehensverhältnisses. Schließlich liefern diese Bestätigungen in keiner Weise einen Nachweis dafür, dass der Gesellschafter diese Gelder tatsächlich in die GmbH (Bw.) eingelegt hat. Im Übrigen wird neuerlich darauf hingewiesen, dass die Vorlage der Darlehensbestätigungen und Quittungen über erhaltene Pachtgelder schon deshalb nicht die verdeckte Gewinnausschüttung zu entkräften vermögen, zumal die Zuschätzung aufgrund der festgestellten Kalkulationsdifferenzen im Bereich der Getränke erfolgt ist. Dass diese Kalkulationsdifferenzen nicht bestanden hätten, hat die Bw. – wie gesagt - nicht behauptet und nicht nachgewiesen. Die Quittung vom 15.10.1999 gibt im Übrigen nur darüber Aufschluss, dass B.M. den Betrag von 36.000,00 DM als Pachtgeld erhalten hat. Offen bleibt sowohl für welchen Zeitraum der Alleingesellschafter der Bw. das Geld erhalten haben soll und ob und wann der Gesellschafter das Geld in die GmbH eingelegt haben soll. Das Finanzamt ist in der Berufungsvorentscheidung diesbezüglich ohnedies davon ausgegangen, dass diese Zahlung im Jahresabschluss 1999 als sonstige betriebliche Erträge erklärt worden sei, und es sich dabei folglich nicht um Privateinlagen handeln könne. Auch diesen Ausführungen des Finanzamtes wurde im Vorlageantrag nichts entgegengesetzt.

Der Vollständigkeit halber wird noch darauf verwiesen, dass der Körperschaftsteuerbescheid 1999, in dem die zugeschätzten Erlöse als verdeckte Gewinnausschüttung den Einkünften der GmbH (Bw.) zugerechnet worden waren, unangefochten geblieben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Februar 2005