

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführerin, vertreten durch Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG, Petersgasse 128a, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 03.03.2016 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 29.12.2015 betreffend Kapitalertragsteuer 2011 in der Sitzung am 18.10.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Kapitalertragsteuer beträgt 1 Euro.**

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin A B ist 100%ige Eigentümerin und Geschäftsführerin der GmbH in Liquidation.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2009 – 2014 bei der GmbH in Liquidation machte das Finanzamt folgende nunmehr strittige Feststellung:

Vom steuerlichen Vertreter wurde im Jahresabschluss für das abweichende Wirtschaftsjahr 2009/2010 zum Verrechnungskonto der Gesellschafter-Geschäftsführerin (Bf.) eine gewinnmindernde Einzelwertberichtigung in Höhe von 80 Euro vorgenommen.

Laut Stellungnahme der GmbH in Liquidation wurde am 5.10.2011 über das Vermögen der Bf. ein Insolvenzverfahren (Gz) eröffnet. Zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung, knapp vor Einreichung beim Firmenbuch, sei auf Grund ihrer insolvenzrechtlichen Überschuldung die Forderung nicht mehr einbringlich gewesen weshalb die Wertberichtigung nach unternehmensrechtlichen Gründen vorgenommen wurde.

Im Rahmen des o.a. Insolvenzverfahrens der Bf. im Jahr 2011 wurde die Forderung der GmbH in Liquidation gegenüber der Bf. nicht angemeldet. Das Finanzamt erblickte darin einen Forderungsverzicht der GmbH in Liquidation zu Gunsten der Bf. und somit eine verdeckte Ausschüttung an die Bf.

Die auf die verdeckte Ausschüttung iHv 80 Euro entfallende Kapitalertragsteuer von 20 Euro wurde der Bf. mit Bescheid vom 29.12.2015 mit folgender Begründung vorgeschrieben:

Gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gem § 95 Abs 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung vorliegt. Dies ist im gegenständlichen Fall gegeben, weil die Gesellschaft infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst ist (siehe T2 21 des Beschlusses des Gerichts).

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Nichtanmeldung der Forderung im Insolvenzverfahren nicht mit einem Verzicht gleichzusetzen sei. Die Bf. habe mit ihrer Gesellschaft dahingehend eine Vereinbarung getroffen, als sie den Quotenanspruch der Gesellschaft in Höhe von 4 Euro (5%) durch Begleichung von in laufenden Rechtmittelverfahren entstehenden steuerlichen Vertretungskosten Zug um Zug begleichen werde.

Im Übrigen wurde darauf hingewiesen, dass auch Abgabenbehörden nicht immer ihre Forderungen in Insolvenzverfahren anmelden und oft nach rechtskräftiger Bestätigung eines Sanierungsplanes nicht angemeldete Abgabennachforderungen in Höhe der Quote nachträglich einfordern. Aus der Nichtanmeldung der Abgabenforderungen im Insolvenzverfahren ist wohl kein Verzicht der Abgabenbehörde auf die Abgaben zu ersehen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt auf den Umstand hin, dass die Wertberichtigung/der Schulderlass 13 Monate vor Insolvenzeröffnung erfolgt sei. Zu dem Zeitpunkt könne die Bf. noch nicht überschuldet gewesen sein zumal die GmbH in Liquidation in diesem Fall innerhalb von 60 Tagen einen Insolvenzantrag stellen (§ 69 Abs. 2 iVm § 182 IO) bzw. bescheinigen hätte müssen, dass ein ernsthafter außergerichtlicher Ausgleich, vor einer anerkannten Schuldenberatungsstelle oder einem bevorrechteten Gläubigerschutzverband, gescheitert ist oder gescheitert wäre (§ 183 Abs. 2 IO; OGH vom 23.05.1997, 8 Ob 180/01f).

Hinzu kommt noch, dass die Gesellschaft zu keiner Zeit versucht hat, diese Forderung von der Bf. einzubringen, was keinem fremdüblichen Vorgehen entspricht. Tatsächlich wurde die Forderung der Gesellschaft an die Bf. im Zuge der Stellung eines Insolvenzantrages (GZ) nicht einmal in das Anmeldeverzeichnis eingetragen.

Die Kombination der Wertberichtigung und der Nichtanmeldung der Forderung sei im vorliegenden Fall als Verzicht auf die Forderung zu werten. Es liegt der Schluss nahe,

dass die Forderungsabschreibung *causa societatis* erfolgte. Dadurch hatte die Bf. den Vorteil, die Forderung nicht mehr bezahlen zu müssen. Dies stellt eine vermögenswerte Zuwendung und damit eine verdeckte Ausschüttung dar.

Aus dem Akt ergibt sich weiters, dass das Verrechnungskonto in der Eröffnungsbilanz des abweichenden Wirtschaftsjahres 2009/2010 wies unter Berücksichtigung des „Leihgeldes“ einen Stand von 85 Euro auswies.

Im Laufe des Jahres wurden von der Bf. Einzahlungen iHv 1,5 Euro getätigt sowie „Leihgeld“ iHv 3,5 Euro hingegeben sodass das Verrechnungskonto am 31.8.2010 eine Forderung der GmbH in Liquidation an die Bf. in Höhe von 80 Euro auswies.

Im Vorlageantrag verwies die Bf. auf das bisherige Vorbringen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erläuterte der steuerliche Vertreter, dass die Bf. bis zum Jahr 2010 stets in der Lage war, ihre Verbindlichkeiten zu bedienen. Im Jahr 2010 hat sie Rückzahlungen aus ihrem Privatvermögen getätigt.

Im Jahr 2011 habe sie schließlich festgestellt, dass sie zahlungsunfähig ist und daher ihre Forderungen an die GmbH in Liquidation mit ihren Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber aufgerechnet.

Auf Befragen durch den Senat erklärte der steuerliche Vertreter, dass die GmbH in Liquidation keine über die Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten hinausgehende Eintreibungsmaßnahmen gesetzt habe.

Die Verbindlichkeiten im Ausmaß der Quote habe die Bf. durch die Übernahme der Beratungskosten der GmbH in Liquidation ausgeglichen. Dazu wurden folgende Zahlungen angegeben:

0,30 Euro wurden von einem nur durch Nummern bezeichneten Konto überwiesen, 0,20 Euro wurden von der HandelsGmbH mit dem Verwendungszweck "Leihgeld" überwiesen, 0,22 Euro ebenfalls von der HandelsGmbH mit dem Verwendungszweck "Akonto" und 0,1 Euro wurden in bar für die GmbH - Restzahlung einbezahlt. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters stammt diese Bareinzahlung von der Bf. (siehe auch Eingabe vom 16.10.2017).

## **Rechtslage**

EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 65/2008:

§ 95 (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. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 Z 5, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 dritter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten wird, geht die Haftung für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge auf den Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds über. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 fünfter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.
2. Bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3) die Kuponauszahlende Stelle. Kuponauszahlende Stelle ist
  - das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
  - der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,
  - die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2006/48/EG, ABI. Nr. L 177 vom 30.06.2006, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABI. Nr. L 145 vom 21.04.2004, in der Fassung der Richtlinie 2006/31/EG, ABI. Nr. L 114 vom 05.04.2006, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.
3. Ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 4 gewährt.
4. Bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschuß kein Tag der Auszahlung bestimmt, so gilt der Tag nach der Beschußfassung als Zeitpunkt des Zufließens.
2. Bei Einkünften aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter in jenem Zeitpunkt, der im Beteiligungsvertrag als Zeitpunkt der Ausschüttung bestimmt ist. Wird im Beteiligungsvertrag darüber keine Vereinbarung getroffen, so gilt als Zeitpunkt

des Zufließens der Tag nach Aufstellung des Jahresabschlusses oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteiles des stillen Gesellschafters.

3. Bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge und im Zeitpunkt des Zufließens (§ 19) anteiliger Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers oder des Wertpapierkupons. Die Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), die Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz, die Entnahme aus dem Depot oder die Übertragung auf ein anderes Depot, ausgenommen auf ein inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut gilt als Veräußerung.

4. Bei anderen Kapitalerträgen, insbesondere bei Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, nach Maßgabe des § 19. Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), oder bei Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Z 5 letzter Satz gilt der Zinsertrag, der auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 bis zur Meldung oder Zustellung entfällt, als zugeflossen.

5. Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e im Zeitpunkt des Zufließens nach Maßgabe des § 19.

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete 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.

(6) Werden Kapitalerträge rückgängig gemacht, dann sind von dem zum Abzug Verpflichteten die entsprechenden Beträge an Kapitalertragsteuer gutzuschreiben. Die gutgeschriebene Kapitalertragsteuer darf die von den rückgängig gemachten Kapitalerträgen erhobene oder zu erhebende Kapitalertragsteuer nicht übersteigen.

(7) Eine Gutschrift von Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 4 Z 3 hat durch die kuponauszahlende Stelle (Abs. 3 Z 2) in folgenden Fällen zu erfolgen:

1. Bei Übernahme eines Wertpapiers durch eine in Abs. 3 Z 2 erster und zweiter Teilstrich genannte Institution zur Verwahrung und Verwaltung, sofern es sich bei dieser nicht um einen Drittverwahrer im Sinne des § 3 Depotgesetz handelt, und wenn für die Kapitalerträge ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen ist. Eine Gutschrift steht bei Depotübertragungen von einem inländischen Depot auf ein anderes inländisches Depot desselben Steuerpflichtigen beim selben Kreditinstitut nicht zu.
2. Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht begründen.

Im Beschwerdefall ist (nur) strittig, ob die GmbH in Liquidation im Jahr 2011 auf ihre Forderung gegenüber der Bf. dergestalt verzichtet hat, dass es zu einer verdeckten Ausschüttung iHv 80 Euro gekommen ist.

#### Beweiswürdigung:

Das Finanzamt stützt sich hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung auf die Tatsache der Nichtanmeldung der Forderung im Insolvenzverfahren, der Wertberichtigung und des Fehlens von schriftlichen Vereinbarungen.

In abgabenrechtlichen Belangen sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen insbesondere von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (vgl. VwGH 15. 3. 1995, 94/13/0249; VwGH 31. 3. 1998, 96/13/0121 oder VwGH 31. 7. 2002, 98/13/0011, 0040). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen 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 (vgl. VwGH 11. 5. 2005, 2001/13/0209). Die Beweiswürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen (VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066).

Im Beschwerdefall konnte die Bf. den Feststellungen des Finanzamtes nur die Behauptung entgegen setzen, dass die Nichtanmeldung einer Forderung einem Verzicht nicht gleichzusetzen sei und dass eine Befriedigung der Forderung (anteilmäßig) durch die Tragung von Rechtsberatungskosten vereinbart worden sei.

Den Beweis dafür ist sie jedoch schuldig geblieben. Es konnten weder schriftliche Vereinbarungen oder Abmachungen vorgelegt werden, noch konnten Eintreibungsmaßnahmen irgendeiner Art dokumentiert oder auch nur behauptet werden.

Auch konnte der Zusammenhang zwischen Zahlungen von Beratungskosten im Jahr 2016 im Gesamtausmaß von 0,82 Euro (Überweisungen durch verschiedene Auftraggeber bzw. Bareinzahlung mit der Behauptung, das Geld stamme von der Bf.) mit Verbindlichkeiten aus dem Jahr 2011 (80 Euro bzw. Quotenanteil 4 Euro) nicht schlüssig dargelegt werden. Zum einen gibt es keine schriftlichen (auch nicht handschriftlichen) Vereinbarungen und das Vorbringen hinsichtlich der Kostentragung erschöpft sich auf der Behauptungsebene. Zum anderen sind zwischen der Verbindlichkeit und der erstmaligen Zahlung 5 Jahre vergangen und der Ausgang des Rechtsstreites der GmbH in Liquidation ist auch für die Haftung der Geschäftsführerin (der Bf.) von Bedeutung.

In freier Beweiswürdigung ist daher aus den oben dargestellten Gründen davon auszugehen, dass die GmbH in Liquidation im Streitjahr 2011 auf ihre Forderung gegenüber der Bf. verzichtet hat.

Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066 unter Verweis auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly/Renner, KStG 1988, § 8 Tz 231).

Dementsprechend hat das Finanzamt zu Recht auch nicht in der Wertberichtigung bei der GmbH in Liquidation die Zuwendung gesehen, sondern im Verzicht auf die Geltendmachung der Forderung im Insolvenzverfahren.

#### Höhe der verdeckten Ausschüttung

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (für alle: Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>9</sup>, Tz 991).

An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. z.B. VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018, 29.3.2012, 2008/15/0170 oder VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066, sowie Hofstätter/Reichel, EStG III D, § 95 Tz 4).

Der Umstand, dass ein Schuldner nachträglich in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät, sodass er nicht mehr in der Lage ist, eine Schuld zu bedienen, führt nicht zum Wegfall der Verbindlichkeit. Das gilt auch dann, wenn das Schuldverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht. Ein solcher Vorgang führt daher auch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung.

Bei Beurteilung der Bonität des Schuldners ist nämlich immer vom Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen; verschlechtert sich die wirtschaftliche Situation des Schuldners erst in einem späteren Zeitpunkt, kann dies für sich allein nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

Im Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit auf dem Verrechnungskonto war die Bf. nach der Aktenlage und ihrem eigenen Vorbringen rückzahlungsfähig und rückzahlungswillig (so wurden auch Zahlungen der Bf. auf dem Verrechnungskonto verbucht).

Im Jahr 2011 hat sich ihre Bonität derart verschlechtert, dass über ihr Vermögen das Insolvenzverfahren verhängt werden musste.

Ab diesem Zeitpunkt war sie verpflichtet, alle Gläubiger gleichermaßen zu befriedigen.

Eine verdeckte Ausschüttung kann auch darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf eine Kündigungs- bzw. Eintreibungsmöglichkeit verzichtet (VwGH 24.09.2008, 2008/15/0110 mit Hinweis auf Bauer/Quantschnigg/

Schellmann/Werilly, KStG 1988, Anhang zu § 8, Seite 26 f). Das Unterbleiben der Einbringungsmaßnahmen kann jedoch nur zu einem Vermögensnachteil für die GmbH und damit steuerlich einer verdeckten Ausschüttung im Ausmaß des gerade dadurch verlorenen Kapitals führen (vgl. Zorn, Forderung am Verrechnungskonto oder verdeckte Ausschüttung, SWK 2015, 577f unter Hinweis auf VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066).

Im Beschwerdefall hätte die GmbH in Liquidation bei Anmeldung ihrer Forderung von 80 Euro entsprechend der im Konkursverfahren feststehenden Quote nur 4 Euro erhalten. Daher kann die Bf. durch den Verzicht auf Einbringungsmaßnahmen nur in diesem Ausmaß bereichert sein.

Die Kapitalertragsteuer ist daher vom Betrag von 4 Euro vorzuschreiben und beträgt 1 Euro.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall ist die Rechtsfrage, ob der Verzicht auf eine nicht werthaltige Forderung eine Zuwendung in Höhe des ursprünglichen Forderungsbetrages oder in Höhe der Werthaltigkeit der Forderung darstellt, durch die Rechtsprechung des VwGH (Erk. 26. 4. 2006, 2004/14/0066) gelöst.

Graz, am 18. Oktober 2017