

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 27.11.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt XYZ vom 25.10.2012 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren

Angefochten ist die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2007 bis 2011.

Die Beschwerdeführerin (**1**) war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Geschäftsführerin und Gesellschafterin (100 %, ab 25.9.2010 50 %) der H GmbH.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der H GmbH der Jahre 2007 bis 2010 stellte der Betriebsprüfer in den Jahren 2007 und 2008 „Schwarz“-Zahlungen von jeweils 75.000 € an die H GmbH fest und erhöhte deshalb den erklärten Gewinn um jeweils 62.500 € (netto); in den Folgejahren 2009 und 2010 erfolgte aufgrund der Nichtvorlage der angeforderten Unterlagen und Belege, sowie für 2011 auf Wunsch des Masseverwalters (die H GmbH war mittlerweile in Konkurs gegangen) eine Schätzung gemäß 184 BAO; aufgrund deren Ergebnis ergab sich für 2009 und 2010 ein Hinzurechnungsbetrag von jeweils 20.000 € zum erklärten Umsatz und Gewinn; für 2011 erfolgte die Schätzung aufgrund der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der durch die Ergebnisse der Betriebsprüfung erhöhten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen, sodass ein Sicherheitszuschlag von netto 20.000 € verhängt wurde; der Betriebsprüfer ging zudem bei den Gewinnerhöhungen von verdeckten Ausschüttungen aus. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 11.10.2012 und die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 9.10.2012 wird verwiesen.

Entsprechend dieser Rechtsansicht schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 bis 2011 vor (Bescheid vom 25.10.2012;

Zurechnung 2007 bis 2009 zur Gänze, 2010 und 2011 je zur Hälfte an **1** und **2**). Auf die Begründung, die Bezug auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung nimmt, wird verwiesen.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 27.11.2012 eine als Einspruch titulierte Beschwerde, in der sie behauptete, weder sie noch die H GmbH hätten jemals „Schwarzgeld“ erhalten.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.5.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab; auf die nähere Begründung wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 24.6.2014 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über ihre Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Begründend führte sie aus, in der Zwischenzeit habe das Gericht festgestellt, dass sie und ihr Gatte **3** kein Geld erhalten hätten und die Strafverfahren durch die Staatsanwaltschaft eingestellt worden seien.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 14.7.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Die H GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 7.6.2004 in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet (Gesellschafterin: **1** – Beschwerdeführerin – 100 %; Eintragung ins Firmenbuch am 15.6.2004) und beschäftigt sich mit der Abwicklung von Bauvorhaben (Schlosser- und Montagearbeiten).

Mit Beschluss des Landesgerichtes W vom ****2006 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet, der mittels Gerichtsbeschlusses vom 14.8.2006 nach rechtskräftiger Bestätigung des am ****2006 angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben wurde. Die Fortsetzung der Gesellschaft erfolgte sodann mit Gesellschafterbeschluss vom 15.6.2007.

Diese Vorgangsweise wiederholte sich nochmals: Mit Beschluss des Landesgerichtes W vom ****2009 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet, der wiederum mittels Gerichtsbeschlusses vom ****2010 nach rechtskräftiger Bestätigung des am 20.5.2010 angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben wurde. Die Fortsetzung der Gesellschaft erfolgte wiederum mit Gesellschafterbeschluss vom 31.8.2010.

Schlussendlich wurde nach neuerlicher Konkurseröffnung (Beschluss vom ****2012) nach Schlussverteilung der Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes W vom 6.6.2014 aufgehoben (§ 139 IO) und die Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht Eintragung ins Firmenbuch am 24.9.2014.

Laut Firmenbuch war die Beschwerdeführerin von 15.6.2004 bis 25.9.2010 mit 100 %, von 25.9.2010 bis 4.2.2012 mit 50 % an der H GmbH beteiligt (**1**) 50 %, **2** 50 %); die Geschäftsführung hatte sie von 15.6.2004 bis 7.2.2012 inne. **2** übernahm von der Beschwerdeführerin am 4.2.2012 die restlichen 50 % an der H GmbH und war ab 7.2.2012 bis zur Löschung der Firma am 24.9.2014 deren Geschäftsführerin.

Dass die Beschwerdeführerin die Geschäfte der H GmbH führte, entspricht nicht den Tatsachen. In Wahrheit leitete ihr Gatte **3** die H GmbH, der als Schlosser im Unternehmen beschäftigt war.

Die H GmbH hat im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes für die L GmbH bei dem Objekt in W Schlosserarbeiten durchgeführt. Inwieweit Zahlungen und zu welchem Zweck von der L GmbH an die H GmbH geflossen sind, ist nicht erwiesen.

Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; *Ritz*, BAO⁵, § 167 Tz 8).

Am 24.3.2010 brachte der Unternehmer **4** durch die Rechtsanwälte H & Partner eine Sachverhaltsmitteilung an die Staatsanwaltschaft W ein, in der dem Gatten der Beschwerdeführerin **3** vorgeworfen wurde, er habe für die H GmbH zur Erfüllung eines Bauvorhabens (Durchführung von Schlosserarbeiten für die L GmbH im Gesamtvolumen von rd. 410.000 €) von **4** in Vertretung der L GmbH als Vorfinanzierung für den Kauf von Materialien und Waren bzw. für die Bezahlung von Arbeitskräften insgesamt 150.000 € (50.000 € zum 6.11.2007, jeweils 25.000 € zum 8.12.2007, 22.1.2008, 15.5.2008, 14.8.2008) als Darlehen erhalten; eine Verrechnung der Geldbetrages hätte durch Fertigstellung bzw. Abschluss und vollständiger Ausführung des Vertrages erfolgen sollen widrigenfalls sofortige Fälligkeit eintrete. Die Baustelle sei von der H GmbH nicht fertiggestellt und somit der Vertrag nicht erfüllt worden; eine Fälligkeit der Darlehensschulden sei jedenfalls mit Abbruch der Arbeiten eingetreten.

Für die von **3** entgegengenommenen Beträge liegen lediglich handschriftliche Kassen-Eingangsbelege vor, die weder eine Kassa-Eingang Nr. noch Hinweise auf den Zahlungsgrund aufweisen; lediglich der Name des Zahlungsgebers **4** ist vermerkt. Diese Belege können nicht allein als Nachweis dafür dienen, dass diese Behauptungen wahr sind, widerspricht es doch jeglicher Lebenserfahrung, dass im Rahmen eines ordentlichen Geschäftsbetriebes an eine GmbH Zahlungen in einer Höhe von 50.000 € bzw. 25.000 € in bar erfolgen.

Entgegen der Darstellung von **4** gibt **3** hinsichtlich des gegenständlichen Bauauftrages über eine vereinbarte Pauschalsumme von 410.000 € an: Bei den

Auftragsverhandlungen mit **4**H sei ein „Gegengeschäft“ in Höhe von 60.000 € (von denen er jedoch nichts erhalten habe) und ein „Sonderrabatt“ in Höhe von 150.000 € vereinbart worden. Der „Sonderrabatt“ sei so zu verstehen gewesen, dass **4** diesen Betrag ohne Rechnung „schwarz“ nach Baufortschritt an ihn ausgehändigt habe. Für den Rest der Auftragssumme in Höhe von 200.000 € sei eine offizielle Abwicklung je nach Baufortschritt mit Rechnung vorgesehen gewesen.

Die Beschwerdeführerin, die in der H GmbH lediglich die Büroarbeiten erledigt hat, sagt in der Beschuldigtenvernehmung aus, sie könne dazu nichts sagen, da sie von den Vorgängen nichts wisse, auch kenne sie **4** gar nicht.

Was letztendlich bei der Abwicklung des gegenständlichen Bauvorhabens tatsächlich geschehen ist, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Keiner Darstellung ist gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit zuzuerkennen, die alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Der belangten Behörde ist daher der Nachweis eines der Beschwerdeführerin zuzurechnenden Geldflusses an die H GmbH nicht gelungen.

So musste auch das Ermittlungsverfahren gegen die Beschwerdeführerin und ihren Gatten **3** gemäß § 190 Z 2 StPO eingestellt werden (Benachrichtigung der/des Beschuldigten von der Einstellung des Verfahrens vom 12.2.2014). Ausschlaggebend dafür war, dass später im Strafverfahren von dem mittlerweile verstorbenen **4** angegeben wurde, dass die gegenständlichen 150.000 € von **3** teilweise zurückbezahlt bzw. durch Bauleistungen abgegolten worden seien.

Erwiesen ist allerdings aufgrund der Sachverhaltsermittlungen, dass in Wahrheit nicht die Beschwerdeführerin – diese war lediglich für Büroarbeiten zuständig – sondern ihr Gatte **3** die Geschäfte der H GmbH geleitet hat; **3** ist der Ansprechpartner für Bauaufträge gewesen und er war es auch, der die Arbeiten auf den Baustellen abgewickelt hat. Die Beschwerdeführerin selbst ist nicht in Erscheinung getreten, kannte die Geschäftspartner nicht und hatte auch keinen Einblick in die Anbahnung und Ausführung der Bauaufträge.

Rechtslage

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die

geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988.

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.

§ 95 EStG 1988 in der im Beschwerdefall geltenden Fassung normiert:

(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.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

.....

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

(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.

(Anmerkung: Die mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010 erfolgte Neuregelung der Kapitalertragsteuer hatte hinsichtlich der hier relevanten Bestimmungen des § 95 EStG 1988 lediglich eine Veränderung der Absatznummerierung zur Folge.)

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob die aufgrund der angeblichen Barzahlungen an die H GmbH von insgesamt 150.000 € erfolgten Zuschätzungen und die pauschal verhängten Sicherheitszuschläge als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren sind.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder Vermögensvermehrung verhindern (*Gernot Ressler/Birgit Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 100).

Der Betriebsprüfer stützt seine Zuschätzungen in den Jahren 2009 bis 2011 auf „Schwarz“-Zahlungen in den Jahren 2007 und 2008 und hat neben der Erhöhung des Gewinnes und Umsatzes in den betreffenden Jahren für die Folgejahre einen gleich hohen Sicherheitszuschlag verhängt.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei ausgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0273, mwN).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile

nicht Strafcharakter (kein „Straf-Zuschlag“). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123; VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223).

Die Verhängung eines pauschalen Sicherheitszuschlages für die Jahre 2009 bis 2011 ist im gegenständlichen Fall nicht gerechtfertigt. Es ist nicht erwiesen, dass der H GmbH in den Jahren 2007 und 2008 „Schwarz“-Zahlungen tatsächlich zugeflossen sind. Der angefochtene Bescheid enthält abgesehen von dem angenommenen Zufluss solcher Zahlungen keine nachvollziehbare Begründung des verhängten Sicherheitszuschlages, weil nicht dargelegt wurde, inwieweit aus den Ergebnissen der Betriebsprüfung abgeleitet werden konnte, dass zum Ausgleich des Risikos von Unvollständigkeits in der Buchhaltung ein solcher Zuschlag anzusetzen sei.

Mangels des Vorliegens von „Schwarz“-Zahlungen und darauf basierender Zuschätzungen kann nicht von verdeckten Ausschüttungen ausgegangen werden. Eine KEST-Pflicht ist daher nicht gegeben.

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.

Diese Voraussetzung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, da die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch das Gesetz ausreichend beantwortet sind und der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung ermittelt wurde. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 20. Jänner 2020