



GZ. RV/1200-L/11,
miterledigt RV/1259-L/11;
RV/1260-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 10. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 5. Juli 2011 betreffend Kapitalertragsteuer 2004 bis 2006 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2004 bis 2006 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), die H GmbH, wurde mit **Gesellschaftsvertrag vom 3. März 2004** zunächst unter dem Namen Ho GmbH gegründet und in das Firmenbuch eingetragen. Im Rahmen der außerordentlichen Generalversammlung am 29. August 2007 wurde der Firmenname in H GmbH geändert und der Firmensitz von A nach B verlegt. Ab Juli 2004 war die H GmbH an der I GmbH beteiligt. Alleiniger Geschäftsführer ist derzeit Herr J H.

In den Jahren 2007 und 2008 wurde bei der Firma I GmbH eine **Betriebsprüfung** durchgeführt. Das Ergebnis wurde im Bericht vom 1. Juli 2008 festgehalten. Textziffer 40 behandelt die **verdeckten Gewinnausschüttungen**:

„Entsprechend den vorstehenden Tz dieses Berichtes wurden verdeckte Gewinnausschüttungen (VGA) festgestellt. Die Höhe und die Zuordnung der jeweiligen VGA ist der gesonderten Beilage zu entnehmen.

Gesellschafter des geprüften Unternehmens waren bis 16.7.2004 die Herrn J und C H je zur Hälfte. Daher wurden die VGA bis zu diesem Zeitpunkt, wenn nicht gesondert in der jeweiligen Tz angeführt, den beiden Gesellschaftern zu je 50 % zugeordnet.

Ab 16.7.2004 ändern sich die Beteiligungsverhältnisse wie nachstehend:

H J	zu 1,00 %
H C	zu 1,00 %
H GmbH	zu 98,00 %

An der H GmbH sind wiederum beteiligt:

H J	zu 33,33 %
H C	zu 33,33 %
H M	zu 33,33 %

Somit werden die nicht eindeutig zuordenbaren VGAs ab 2004 nach folgendem Schlüssel aufgeteilt:

	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>
H GmbH	VGA : 2 x 0,98 : 3	VGA : 2 x 0,98 : 3	VGA : 2 x 0,98 : 3
H J	Rest : 2	Rest : 2	Rest : 2
H C	Rest : 2	Rest : 2	Rest : 2

Das heißt: Die KEST aus der mittelbaren Beteiligung über die H GmbH für die Gesellschafter H C und H J wird direkt beim geprüften Unternehmen erfasst und vorgeschrieben. Die KEST betreffend die VGA, welche Herrn H M betreffen, wird an die H GmbH mittels Forderungsansatz verrechnet.

Hinsichtlich der Beteiligungserträge (Gewinnversteuerung) ist die Beteiligungsertragsbefreiung im Sinne des § 10 KStG anzuwenden.

Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde unter der Tz 54 der Niederschrift vom 19. Mai 2008 festgelegt, dass die KEST durch die Gesellschafter getragen wird. Somit wird die KEST in Höhe von 25 % vorgeschrieben.

Die KEST ist somit als Verbindlichkeit zu passivieren und gleichzeitig als Forderung an den einzelnen Gesellschafter anzusetzen.

Die VGA wird ohne KEST außerbilanziell hinzugerechnet.

Bauunternehmen: Bilanzposten Passivierung KEST

<u>Bilanzstichtag</u>	<u>31.12.2002</u>	<u>31.12.2003</u>	<u>31.12.2004</u>
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	-32.086,42	-67.527,69	-109.053,39
+/-	-32.086,42	-67.527,69	-109.053,39
+/- Gewinn	-32.086,42	-35.441,27	-41.525,70

Bauunternehmen: Bilanzposten Ford. KEST J H

<u>Bilanzstichtag</u>	<u>31.12.2002</u>	<u>31.12.2003</u>	<u>31.12.2004</u>
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	16.043,21	24.463,31	31.411,83
+/-	16.043,21	24.463,31	31.411,83
+/- Gewinn	16.043,21	8.420,10	6.948,52

Bauunternehmen: Bilanzposten Ford. KEST CH

<u>Bilanzstichtag</u>	<u>31.12.2002</u>	<u>31.12.2003</u>	<u>31.12.2004</u>
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	16.043,21	43.064,38	77.641,57
+/-	16.043,21	43.064,38	77.641,57
+/- Gewinn	16.043,21	27.021,17	34.577,19

Bauunternehmen: Bilanzposten KEST Forderung an H GmbH

<u>Bilanzstichtag</u>	<u>31.12.2002</u>
	<i>Euro</i>
Vor Bp	0,00
Nach Bp	4.872,09
+/-	4.872,09
+/- Gewinn	4.872,09

Bauunternehmen: Bilanzposten Passivierung KEST betr. H GmbH

<u>Bilanzstichtag</u>	<u>31.12.2004</u>
	<i>Euro</i>
Vor Bp	0,00
Nach Bp	-4.872,09
+/-	-4.872,09
+/- Gewinn	-4.872,09

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>
	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
<u>Körperschaftsteuer:</u>			
[625] Verdeckte Ausschüttungen – VGA J H	64.172,84	33.680,42	27.794,05
[625] Verdeckte Ausschüttungen – VGA C H	64.172,84	108.084,67	138.308,77
[625] Verdeckte Ausschüttungen – H GmbH			19.488,38"

Am 7. August 2008 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz einen Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2004, der mit Berufungsentscheidung vom 12. Mai 2011, GZ RV/1254-L/08, aus Formalgründen aufgehoben wurde.

Am 5. Juli 2011 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz die **berufungsgegenständlichen Bescheide**, mit denen der Bw für das Jahr 2004 Kapitalertragsteuer in Höhe von 4.872,09 €, für das Jahr 2005 in Höhe von 5.767,29 € und für das Jahr 2006 in Höhe von 14.281,26 € vorgeschrieben wurde. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen. Die Direktvorschreibung würde auf dem Umstand beruhen, dass auf Grund der im Jahr 2010 angemeldeten Insolvenz die Abgabennachforderungen aus der Kapitalertragsteuer bei der Firma I GmbH nicht durchsetzbar seien. Es wurde darauf hingewiesen, dass es sich um hinterzogene Abgaben handle und es wurden die Rechtsgrundlagen des § 95 Abs. 2, 3 und 5 erläutert.

Mit den Schriftsätzen vom 10. August 2011 wurde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2004, 2005 und 2006 das Rechtsmittel der **Berufung** eingebracht und beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die 5-jährige Verjährungsfrist iSd § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO bereits abgelaufen sei. Dass es sich um hinterzogene Abgaben handle, werde von der Behörde nicht bewiesen.

Die Bw. sei seit 16. Juli 2004 mit 98 % am Stammkapital der I GmbH beteiligt. Nach den Bestimmungen des § 94 Ziffer 2 EStG 1988 habe der zum Abzug Verpflichtete keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn die Gewinnanteile aus Anteilen an Gesellschaften m.b.H. stammen würden und die empfangende Körperschaft zu mindestens einem Viertel unmittelbar am Stammkapital beteiligt sei. Somit wäre ab dem 16. Juli 2004 von den mit 98 % der Bw zuzurechnenden Gewinnausschüttungen von der I GmbH keine Kapitalertragsteuer abzuziehen/einzubehalten bzw. solche bei der empfangenden Bw nach den Bestimmungen des § 10 Abs. 1 KStG steuerfrei. Der Umstand, dass an der Bw wiederum natürliche Personen

beteiligt seien, ändere nichts an der grundsätzlichen Kapitalertragsteuerbefreiung gemäß § 94 Ziffer 2 EStG 1988.

Darüber hinaus würden Verfahrensvorschriften verletzt. Da es sich bei der Kapitalertragsteuer nicht um eine Jahresabgabe, sondern um eine Abzugssteuer handle, die in einem Einzelbesteuerungsverfahren für jeden zugewendeten Vorteil und für jeden Empfänger der Kapitalerträge getrennt abzuführen sei, komme der exakten Fixierung des Zuflusszeitpunktes sowie dem konkreten Nachweis des Empfängers jeder einzelnen verdeckten Gewinnausschüttung erhöhte verfahrensrechtliche Bedeutung zu. Daher habe jeder einzelne Bescheid zu umschreiben, über welchen Vorgang und damit über welche bestimmte Abgabe er absprechen soll. Die gegenständlichen Begründungen würden nicht die gesetzlichen Voraussetzungen des § 198 Abs. 2 BAO erfüllen. Zudem sei nicht nachgewiesen worden, dass die Bw tatsächlich Empfängerin jeder einzelnen verdeckten Ausschüttung gewesen sei. Eine Begründung der Ermessensentscheidung würde fehlen.

Schließlich wurde in der Berufungsschrift darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Fall das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen aktenkundig grundsätzlich bestritten werde.

In den Berufungen die Jahre 2005 und 2006 betreffend wurde ergänzend darauf hingewiesen, dass auf dem Nachschauauftrag für den Zeitraum 01/2005 bis laufend die notwendigen Angaben hinsichtlich des genauen Gegenstandes der Nachschau fehlen würden. Die Nachschau dürfe keine Prüfung iSd § 147 BAO sein. Außerdem habe die Firma I im Zeitpunkt der Nachschau noch keine Jahresabschlüsse erstellt. Im Ergebnis werde festgehalten, dass die in den Jahren 2005 und 2006 durchgeführte Nachschau seitens der Abgabenbehörde mangelhaft angeordnet worden sei und bei der Durchführung der Nachschau auf unfertige Buchhaltungen zurückgegriffen worden wäre. Daher seien die bekämpften Abgabenbescheide rechtswidrig.

Mit **Bericht vom 13. September 2011** legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ab Juli 2004 war die Bw 98 %ige Gesellschafterin der I GmbH. Im Rahme der Betriebsprüfung bei der I GmbH wurden zuzurechnende Mehrergebnisse festgestellt, die in deren Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben. Diesbezüglich darf auf die ho. Entscheidung vom 20. September 2013, RV/1259-L/08, verwiesen werden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen der Bw und der Firma I GmbH sowie aus den Feststellungen der Betriebsprüfung.

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 Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der Kapitalerträge anrechenbar.

Keine Kapitalertragsteuer fällt an, wenn die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 für die sogenannte Schachtelbegünstigung erfüllt sind, dh Empfänger der Kapitalerträge eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist, die mindestens zu einem Viertel am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Befreiungsbestimmung umfasst sämtliche Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a und b EStG 1988, so auch die verdeckten Ausschüttungen.

Die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 sind im vorliegenden Fall erfüllt. Die Bw ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, ebenso die ausschüttende I GmbH. Die Beteiligung der Bw an der ausschüttenden GmbH beträgt im berufsrelevanten Zeitraum 98 %. Die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierenden Vorteilszuwendungen führten auf Grund der Beteiligungsertragsbefreiung des § 94 Z 2 EStG 1988 zu keinem Ansatz einer Kapitalertragsteuer.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage hat sich daher ein weiteres Auseinandersetzen mit dem Berufungsvorbringen erübrigt und war somit der Berufung aus den bezeichneten Gründen stattzugeben.

Linz, am 4. Oktober 2013