



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 20. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 15. Dezember 2009 betreffend den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005 und vom 21. Dezember 2009 betreffend die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für den Feststellungsbescheid Gruppenmitglieder 2007 der Berufungswerberin und betreffend den Feststellungsbescheid Gruppenmitglieder 2007 der Berufungswerberin entschieden:

Die Bescheide 15. Dezember 2009 betreffend den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005 und vom 21. Dezember 2009 betreffend die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für den Feststellungsbescheid Gruppenmitglieder 2007 der Berufungswerberin werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung wird soweit sie den Feststellungsbescheid Gruppenmitglieder 2007 der Berufungswerberin vom 21. Dezember 2009 betrifft gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (eine GmbH) ist laut Bescheid vom 6. Februar 2006 Gruppenmitglied der von der B\_ & E GmbH getragenen Gruppe gemäß [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988).

Am 8. November 2005 gab die Berufungswerberin im Wege einer Kapitalertragsteueranmeldung bekannt, laut den Beschlüssen vom 7. Juni 2005 und

7. November 2005 an eine nicht näher bezeichnete inländische GmbH € 70.000,00 beziehungsweise € 140.000,00 ausgeschüttet zu haben.

Am 11. Februar 2009 wurden die Einkünfte der Berufungswerberin antragsgemäß im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 (Einkommen € 230.388,68) veranlagt.

Im November 2009 begann bei der Berufungswerberin eine Außenprüfung. Im darüber gemäß [§ 150 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) erstellten Bericht hielt die Prüferin unter anderem Folgendes fest:

*„Tz.2 Verrechnungskonto Geschäftsführer*

*Aus dem Aktenstudium war ersichtlich, dass ab dem Jahr 2005 ein aktives Verrechnungskonto für den Geschäftsführer aufscheint. Der Saldo dieses Kontos wies per 31. Dezember 2005 einen Saldo von € 74.400,00 auf. Schon zu Prüfungsbeginn wurde der steuerliche Vertreter befragt, ob es einen Darlehensvertrag beziehungsweise Vereinbarungen bezüglich der Rückzahlungen gibt. Der steuerliche Vertreter erklärte daraufhin, dass diese Zahlungen zusätzliche Geschäftsführerhonorare seien, die aus folgenden Gründen so ausbezahlt wurden.*

*Um den Kauf der Berufungswerberin im Jahr 2004 durchführen zu können, benötigte die B GmbH entsprechendes Fremdkapital. Dieses wurde teilweise durch eine echte Stille Beteiligung erreicht. Allerdings waren an dieser Beteiligung verschiedene Bedingungen geknüpft. Unter anderem auch, dass die Geschäftsführerentlohnung nur bis zu einem bestimmten Betrag erfolgen durfte und auch keine Gewinnausschüttungen ohne die Zustimmung des stillen Gesellschafters erfolgen dürfen.*

*Um trotzdem den Geschäftsführer höher zu entlohnen, wurden zusätzliche monatlich gleichbleibende Beträge in Höhe von jeweils € 6.200,00 auf das Bankkonto des Geschäftsführers Herr B\_ überwiesen. Diese Zahlungen erfolgten prinzipiell immer zum Ende eines Monats und wurden mit der Angabe ‚acto und Monat‘ auf dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers ein gebucht.*

*Im Jahr 2005 wurden somit zusätzlich zum offiziellen Geschäftsführerhonorar in Summe € 74.400,00 an Herrn D B\_ ausbezahlt. Auf dem Verrechnungskonto blieben diese jedoch als Forderung der Berufungswerberin in der Bilanz stehen und wurden im Jahr 2007 mit 4 % verzinst (das sind € 3.009,07). Eine Rückzahlungsvereinbarung oder ein Darlehensvertrag existiert nicht.*

*Mit Ende des Wirtschaftsjahres 2005 wurde die Berufungswerberin an die neu gegründete Firma B\_ & E GmbH verkauft. Die Gesellschafter der B\_ & E GmbH waren jetzt Herr B\_ mit 66,67 % und Herr E mit 33,33 %, wobei Herr B\_ auch hier 33,33 % der Gesellschaftsanteile treuhändisch für Herrn F hält.*

*Als Geschäftsführer der B\_ & E GmbH sind Herr B\_ und Herr E im Firmenbuch eingetragen.*

*Gleichzeitig wurde mit der Berufungswerberin eine Unternehmensgruppe gebildet. Gruppenträger ist die B\_ & E GmbH. Die Geschäftsführerhonorare werden ab dem Jahr 2006 daher von der B\_ & E GmbH ausbezahlt.*

*Im Vorhalt vom 12. Juni 2009 wurde noch einmal nach einem Darlehensvertrag bezüglich des aktiven Verrechnungskontos D B\_ gefragt. In der Beantwortung des steuerlichen Vertreters vom 1. Juli 2009 gab dieser*

wiederum an, dass aufgrund der Vereinbarungen mit dem stillen Gesellschafter es unmöglich war, gewisse Gehaltsgrenzen zu überschreiten. Daraufhin wurden zwischen der Gesellschaft und Herrn B\_ vereinbart, Akontozahlungen auf mögliche Ausschüttungen zu tätigen. Solche Ausschüttungen waren jedoch bisher nicht möglich. Weiters sind Gewinnausschüttungen an die Genehmigung des stillen Gesellschafters gebunden. Dieser „Stille-Gesellschafts-Vertrag“ wurde auf rund zehn Jahre abgeschlossen (Textierung im Vertrag). Es wurde zwar von Seiten des steuerlichen Vertreters immer wieder betont, dass eine Umschuldung durchgeführt werden soll, aber es wurden diesbezüglich keine Unterlagen vorgelegt, die belegen würden, dass genau jene Verbindlichkeit an den stillen Gesellschafter umgeschuldet werden soll. Es existieren noch andere Darlehen bei der G-Bank H. Der steuerliche Vertreter weist in der Vorhaltsbeantwortung zwar auch hin, dass im Falle einer nichtzustandekommenden Gewinnausschüttung, diese Akontozahlungen von Herrn B\_ rückbezahlt werden würden, er gibt jedoch nicht an, bis zu welchem Stichtag die Gewinnausschüttung erfolgen sollte.

Die hieramtige Betriebsprüfungsabteilung ist aufgrund der ersten Aussage des steuerlichen Vertreters bei Prüfungsbeginn, sowie aufgrund der Ausführung in der Vorhaltsbeantwortung vom 1. Juni 2009, dass die Gehaltsgrenzen durch den stillen Gesellschafter nicht überschritten werden konnten, der Auffassung, dass es sich bei den sogenannten Akontozahlungen um inoffizielle Geschäftsführerbezüge handelt.

Diese Akontozahlungen auf mögliche Gewinnausschüttungen sind tatsächlich geflossene Geldbeträge, über die der Geschäftsführer daher jederzeit verfügen konnte. Da keinerlei Vereinbarung über etwaige Rückzahlungen vorliegt, ist davon auszugehen, dass es sich um tatsächliche Ausschüttungen handelt, die im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalertragssteuer zu unterziehen sind.

Das Verrechnungskonto des Herrn B wird daher im Jahr des Zufließens von der hieramtigen Betriebsprüfungsabteilung aufgelöst. Die zugeflossenen Beträge in Gesamthöhe von € 74.400,00 werden als verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalertragssteuer unterzogen.

Es wird unterstellt, dass auch die Kapitalertragssteuer von der Berufungswerberin bezahlt wird. Daher stellt die von der Gesellschaft getragene Kapitalertragssteuer ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Verrechnungskonto B	€ 74.400,00
33,33 % Kapitalertragssteuer gerundet	€ 24.800,00
verdeckte Gewinnausschüttung	€ 99.200,00
25 % KESt	€ 24.800,00

Die Zinsen, welche im Jahr 2007 in Höhe von € 3.009,07 verrechnet wurden, werden für diesen Zeitraum wieder neutralisiert und vom Gewinn der Berufungswerberin abgezogen.

Da die Kapitalertragssteuer bereits fällig gewesen wäre, wird ein Säumniszuschlag von 2% der vorgeschriebenen KESt in Höhe von € 496,00 eingehoben.“

Daraus ergab sich für die Prüferin folgende:

„Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Kapitalertragsteuer

Zeitraum	2005
VorBp	€ 0,00
Tz. 2 Verrechnungskonto Geschäftsführer -Kapitalertragssteuer	€ 24.800,00
Tz. 2 Verrechnungskonto Geschäftsführer -Säumniszuschlag	€ 496,00

Nach Bp.

€ 25.296,00

Unter dem Punkt Prüfungsabschluss erklärte die Prüferin ausdrücklich, dass hinsichtlich der Kapitalertragsteuer des Zeitraumes 2005 in der Tz. 2 des Prüfungsberichtes Feststellungen getroffen worden seien, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im Fall der Berufungswerberin könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Die Feststellung der Einkünfte der Berufungswerberin als Gruppenmitglied (2007) wurde weder als Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erwähnt, noch auf entsprechende Feststellungen verwiesen.

Mit dem Bescheid datiert vom 21. Dezember 2009 nahm das Finanzamt das Verfahren für die Feststellung der Einkünfte der Berufungswerberin als Gruppenmitglied gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder auf und verwies darin hinsichtlich der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, aus welcher auch die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen seien.

Im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 vom gleichen Datum wurde das Einkommen der Berufungswerberin als Gruppenmitglied mit € 227.379,61 festgestellt.

Am 23. Dezember 2009 wurden die beiden letztgenannten Bescheide gemeinsam mit dem von 15. Dezember 2009 datierten „*Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005*“ der Berufungswerberin nachweislich zugestellt.

Im Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005 wurde festgehalten, dass die Berufungswerberin gemäß [§ 95 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) in Verbindung mit [§ 224 BAO](#) als Schuldner der Kapitalerträge für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen (33,33% von € 74.000,00 also € 24.800,00), wofür ein Säumniszuschlag von € 496,00 festgesetzt werde.

Die Begründung dieses Bescheides lautete: „*Die Begründung für den/die Haftungs- und Abgabenbescheid(e) entnehmen Sie bitte dem beiliegenden Betriebsprüfungsbericht vom 10. Dezember 2009*“

Gegen alle letztgenannten Bescheide richtet sich die Berufung datiert vom 12. Januar 2010, eingelangt am 20. Januar 2010.

Darin brachte die Berufungswerberin vor, dass es falsch sei, dass die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin schon zu Beginn der Prüfung angeführt habe, dass die Zahlungen an Herrn B\_ zusätzliche Geschäftsführerhonorare seien, um diesen höher zu entlohnen.

Stattdessen habe die steuerliche Vertreterin ausgeführt, dass die eigentlich verrechneten Geschäftsführergehälter die Obergrenze dessen gewesen seien, was nach der Vereinbarung mit dem stillen Gesellschafter (im Wege einer Beteiligungsgesellschaft die G-Bank H) als Geschäftsführerbezug habe ausbezahlt werden dürfen. Die darüber hinaus gehenden Zahlungen (im Jahr 2005 € 74.400,00) habe der Geschäftsführer bis zu ersten möglichen Ausschüttung zur Verfügung gestellt erhalten. Eine Ausschüttung an die B GmbH und von dieser an den Geschäftsführer der Berufungswerberin, Herrn D B\_ sei zu diesem Zeitpunkt nicht möglich gewesen, da zu diesem Zeitpunkt schon darüber verhandelt worden sei, die stille Beteiligung der G-Bank H (im Wege einer Beteiligungsgesellschaft) zur Berufungswerberin oder der B\_ & E GmbH umzuschulden. Es habe sich daher bei den € 74.400,00 um Verrechnungsgeld gehandelt, welches mit einer allfälligen (durchgeleiteten) Gewinnausschüttung zu verrechnen gewesen wäre. Die Verzinsung des Verrechnungskontos sei 2005 und 2006 unterblieben, da damals mit einer frühen Ausschüttung gerechnet worden sei und damals schon geplant gewesen sei, die Kapitalrücklage aufzulösen, um die Gewinnausschüttung abzudecken. Aus diesem Grund sei ab dem Jahr 2007 eine Verzinsung des Verrechnungskontos des Geschäftsführers der Berufungswerberin vorgenommen worden. Stiller Gesellschafter sei die I GmbH und nicht die G-Bank H gewesen, weswegen es unerheblich sei, welche Verbindlichkeiten umgeschuldet worden seien. Aus der Buchhaltung des Jahres 2007 gehe aber hervor, welche Verbindlichkeiten umgeschuldet und die Kosten dafür weiterverrechnet worden seien. Dies sei als Bilanzumbuchung sowohl bei der B\_ & E GmbH als auch bei der B GmbH zum 31. Dezember 2007 verbucht worden. Auch in der Buchhaltung für das Jahr 2006 seien diese Buchungen zum 31. Dezember 2006 durchgeführt worden. Dies gehe auch aus dem Schreiben der G-Bank wird vom 6. November 2007 hervor, in welchem auf die Umstellung der Kredite und Haftungen von der B GmbH auf die B\_ & E GmbH Bezug genommen werde. Daraus gehe auch hervor, dass die Verhandlungen mit den betroffenen Banken und Instituten zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Alle damaligen Verhandlungen seien zu schleppend vor sich gegangen, weswegen es damals gar nicht möglich gewesen abzuschätzen, wann eine Gewinnausschüttung möglich werden würde. Aus diesem Grund sei auch 2007 beschlossen worden, das Verrechnungskonto zu verzinsen.

Der Geschäftsführer der Berufungswerberin, Herr DI B, sei zu keinem Zeitpunkt Gesellschafter der Berufungswerberin, sondern im Jahr 2005 dies die B GmbH gewesen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung hätte nur an die B GmbH erfolgen können. Dies hätte aber entsprechend [§ 10 KStG 1988](#) iVm. [§ 94 EStG 1988](#) (aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung) keine Kapitalertragsteuer ausgelöst.

Es sei im Rahmen der Prüfung unrichtig unterstellt worden, dass die Kapitalertragsteuer von der Berufungswerberin getragen werden würde. Die Gesellschafter seien zu keinem Zeitpunkt befragt worden, ob sie die Kapitalertragsteuer persönlich tragen wollten oder nicht.

Dementsprechend beantragte die Berufungswerberin, Die angefochten Bescheide aufzuheben, sodass die ursprünglichen Bescheide wieder in Rechtskraft treten könnten.

Die Berufung war ein Schreiben der G-Bank J beigelegt, welches auf eine Besprechung am 5. November 2007 Bezug nimmt und auf die Umschreibung der Kredite von der B GmbH auf die B\_ & E GmbH Bezug nimmt. Dem angeschlossen ist eine Excel-Tabelle, in welcher die Kosten für diesen Vorgang mit € 115.989,22 (2007) und € 115.852,67 (2006) beziffert werden.

Den Vorhalt des Finanzamtes datiert von 10. März 2010 beantwortete die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin in der Weise, als er um eine ausführliche Erklärung, wie die angeblichen Verrechnungsverbindlichkeiten gegenüber dem Geschäftsführer der Berufungswerberin zustande gekommen seien, gebeten wurde, mit einem Hinweis auf die Berufungsschrift. Die Vereinbarung über das Zurverfügungstellen der monatlichen € 6.200,00 sei mündlich erfolgt und habe sich nach dem voraussichtlichen Gewinn der Berufungswerberin, sowie dem Geldbedarf ihres Geschäftsführers gerichtet. Für den unwahrscheinlichen Fall einer fehlenden Gewinnausschüttung durch die Berufungswerberin sei mündlich (durch den Geschäftsführer mit sich selbst?) vereinbart worden, dass der Geschäftsführer die Zahlungen nach vier Jahren aus seinem Privatvermögen zurückzahlen solle.

Auf die Darstellung des Finanzamtes, dass die Kapitalrücklage der Berufungswerberin zum 22. Dezember 2005 in der Höhe von € 1,700.000,00 einbezahlt worden und bereits am 23. März 2006 vollständig an die B\_ & E GmbH ausgeschüttet worden sei und weitere Kapitalrücklagen in den Bilanzen bis 2007 nicht ersichtlich seien, antwortete die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin, dass es sich dabei um die Kapitalrücklage der B GmbH gehandelt habe. Da die Einzahlung in die Kapitalrücklage der B GmbH erfolgt sei, wäre eine Verrechnung mit den Verbindlichkeiten bei der Berufungswerberin nicht möglich gewesen.

Die Umschuldung weg von der Berufungswerberin sei im Jahr 2009 beschlossen und im Jahr 2010 durchgeführt worden. Die buchhalterische Behandlung sei aufgrund der Verträge der B GmbH und der B\_ & E GmbH notwendig gewesen und habe natürlich mit der von Dritten zu akzeptierenden und durchzuführenden Umschuldung nichts zu tun. Eine allfällige Kapitalertragsteuer werde von den Gesellschaftern getragen.

Beigelegt waren mehrere Schreiben der G-Bank J, datiert vom 18. August 2009, aus welchen hervorgeht, dass sich die Berufungswerberin verpflichtete Schulden der B GmbH in Höhe von € 149.798,00 und € 349.996,00 zu übernehmen.

Die Prüferin wiederholte in ihrer Stellungnahme vom 16. Juli 2010 das bisherige Vorbringen beider Verfahrensparteien und ergänzte, dass die I GmbH als stille Gesellschafterin am 7. Dezember 2004 um den Kauf der Berufungswerberin finanzieren zu können, mit einer Einlage von € 500.000,00 in den B GmbH aufgenommen worden sei. Diese stille Beteiligung sei an die Bedingung einer Obergrenze der Geschäftsführerbezüge und der notwendigen Zustimmung des stillen Gesellschafters zu Gewinnausschüttungen, Darlehensaufnahme oder Hingabe, Änderungen der Eigentümerverhältnisse, sowie Änderungen oder Einstellen des Betriebes, geknüpft worden. Dies sei vereinbart worden, um den Zweck der stillen Gesellschaft, nämlich die Verbesserung der finanziellen Situation zu sichern und ein Ausbluten der Berufungswerberin zu verhindern.

Der Geschäftsführer der Berufungswerberin sei an dieser nicht, jedoch zu 100% an der Eigentümerin der Berufungswerberin, der B GmbH beteiligt gewesen. Die steuerliche Vertreterin habe eine mündliche Vereinbarung mit der Berufungswerberin über Verrechnungsgelder behauptet. Dies erscheine fragwürdig, da eine Ausschüttung an den Geschäftsführer der Berufungswerber nur über die B GmbH hätte erfolgen können, wo bekannt gewesen sei, dass in absehbarer Zeit keine Gewinnausschüttung möglich sein werde und deshalb das Verrechnungskonto des DI B mit der Kapitalrücklage der B GmbH ausgeglichen werden sollte, weswegen das Verrechnungskonto nicht verzinst worden sei.

Die Kapitalrücklage bei der B GmbH in Höhe von € 182.500,00 rühre von einem ehemaligen Darlehen des Geschäftsführers der Berufungswerberin (DI B) an die B GmbH her, dass dieser 2004 gewährt habe und welches im Jahr 2005 auf eine ungebundene Kapitalrücklage umgebucht worden sei. In der Bilanz 2006 scheine diese nicht mehr auf. Nach Ansicht der Prüferin stelle sich daher die Frage, aus welchem Grund die berufungsgegenständlichen Auszahlungen an den Berufungswerber nicht gleich von der B GmbH (und nicht der Berufungswerberin) vorgenommen worden seien, um auf diese Weise die Verbindlichkeit gegenüber den Geschäftsführer der Berufungswerberin und Eigentümer der B GmbH zu mindern. Auch jene Kapitalrücklage, welche Ende 2005 bei der Berufungswerberin gebildet

worden sei, habe die Berufungswerberin nicht zum Ausgleich des Verrechnungskontos herangezogen, sondern an die neue Gesellschafterin die B\_ & E GmbH ausgeschüttet. Eine spätere Ausschüttung im Wege der B GmbH sei schon deshalb nicht möglich gewesen, weil die Berufungswerberin im Dezember 2005 zum Stichtag 1. Januar 2006 an die B\_ & E GmbH verkauft worden sei.

Das Verrechnungskonto sei zum 31. Dezember 2007 mit € 77.409,07 belastet gewesen. Dieser Betrag habe sich später bloß um zwei Verrechnungen zu je € 10.000,00, nämlich Konto 7444 (Leasing Tuareg) und dem Konto 7592, vermindert. Die Rückzahlung sei angeblich mündlich nach vier Jahren vereinbart gewesen. Die Behauptung, dass es sich bei den monatlich € 6.200,00 an den Geschäftsführer der Berufungswerberin geleisteten Mittel um Verrechnungsgeld, also Geld, welches übergeben worden sei, um dafür Aufwendungen der Berufungswerberin zu tragen, gehandelt habe, finde keinerlei Stütze in den betrieblichen Aufzeichnungen. Die Notwendigkeit von Verrechnungsgeld sei weder im Vorhalteverfahren noch in der Berufung aufgeklärt worden.

Die von der Berufungswerberin (als Erläuterung für die nicht vorgenommene Ausschüttung an den Geschäftsführer im Weg der B GmbH) benutzte Umschuldung sei mittlerweile erfolgt. Allerdings seien die Verbindlichkeiten bei der G-Bank und beim stillen Gesellschafter (der I) auf die Berufungswerberin umgeschuldet worden. Wie dies mit allfälligem Verrechnungsgeld in Zusammenhang stehen solle, sei aus den Ausführungen der Berufungswerberin nicht ersichtlich. Die Kreditgeber hätten sich durch die Umschuldung nicht geändert. Deshalb sei auch nicht anzunehmen, dass sich an den Bedingungen, unter welchen das fremde Geld zur Verfügung gestellt worden sei, etwas geändert habe. Unterlagen zur Umschuldung habe die Berufungswerberin trotz Vorhalt nicht vorgelegt und seien die Vorgänge nur aus den Bilanzen ersichtlich.

Die Prüferin vertrete daher weiterhin die Ansicht, dass es sich bei den monatlich an den Berufungswerber ausbezahlten Beträgen in Höhe von je € 6.200,00 um Honorarzahungen und verdeckte Ausschüttungen gehandelt habe, um damit die Beschränkungen, welche durch die Vereinbarungen mit dem stillen Gesellschafter in Hinblick auf Geschäftsführerhonorare und Gewinnausschüttungen getroffen worden waren, zu umgehen.

Eine verdeckte Ausschüttung liege vor, weil der begünstigte Geschäftsführer der Berufungswerberin Alleingesellschafter der Eigentümerin der Berufungswerberin gewesen sei und diese sowohl gesellschaftsrechtlich als auch als im Rahmen der Geschäftsführung kontrolliert habe. Durch die Zahlungen sei der Geschäftsführer der Berufungswerberin objektiv bereichert worden. Die Absicht, dem Geschäftsführer einen Vorteil zuzuwenden sei aus den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin der Berufungswerberin ersichtlich. Erschwerend

wirke, dass nicht nur versucht worden sei, einen Steuervorteil zu erzielen, sondern auch das Umgehen der Vereinbarungen mit dem stillen Gesellschafter als Motiv für die gewählte Vorgangsweise anzusehen sei. Die Gelder seien, was aus der Auszahlung jeweils am Monatsende abgeleitet werden könne, nicht betrieblichen sondern privaten Zwecken zugeführt worden, weswegen die Argumentation, es habe sich um Verrechnungsgelder gehandelt, nicht nachvollzogen werden könne. Das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen über eine allfällige Rückzahlung erhärte den Verdacht verdeckter Ausschüttungen.

Zur Stellungnahme der Prüferin führte die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin noch mit Schreiben vom 18. August 2010 aus, dass diese zuerst nur ihre bekannte Argumentationslinie vorgetragen habe und dann Aussagen getroffen habe, welche mit der Aktenlage nicht übereinstimmen würden. Dies komme wohl davon, dass die Berufungswerberin erst im Rahmen der Schlussbesprechung von der Absicht, die berufungsgegenständlichen Zahlungen als verdeckte Ausschüttung zu behandeln, erfahren habe und deshalb eine Diskussion mangels Detailunterlagen und Detailkenntnissen nicht möglich gewesen sei.

Der Kredit des Geschäftsführers der Berufungswerberin an die B GmbH sei nicht erst 2005 in eine Kapitalrücklage umgewandelt worden, sondern sei dies bereits in der berichtigten Bilanz zum 31. Dezember 2004 geschehen. Anlässlich der Verhandlungen über die stille Beteiligung sei nämlich von den Finanzierungspartnern der Wunsch geäußert worden, diese Gelder in eine Kapitalrücklage umzuwandeln, da eine solche als Eigenkapital gelte, ein Kredit des Eigentümers jedoch als Fremdkapital. Es habe daher das Ergebnis der Umschuldungsverhandlungen abgewartet werden müssen, um den Plan einer Auflösung der Kapitalrücklage (Ausschüttung 2008 an den neuen Eigentümer) umsetzen zu können. Die Prüferin verkenne den wesentlichen Umstand, dass die Vereinbarungen (über Honorar- und Ausschüttungsbeschränkungen) mit dem stillen Gesellschafter und der Berufungswerberin, nicht aber mit der B\_ & E GmbH geschlossen worden seien, weswegen dort (nach dem Ende der Umschuldungsverhandlungen) eine Ausschüttung habe erfolgen können. Das dies erst nach komplizierten Verhandlungen möglich gewesen sei, könne der Berufungswerberin nicht zu Last gelegt werden. Nochmals werde angeführt, dass eine Ausschüttung an den Geschäftsführer der Berufungswerberin rechtlich nicht möglich gewesen sei und eine Ausschüttung an die B GmbH keine Kapitalertragsteuerpflicht auslösen könne.

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

A) Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005:

Im Rahmen der Beweiswürdigung nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961; „*Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*“) ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, welche gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder die Gewissheit für sich hat und alle andere Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Judikatur, siehe für viele Ritz<sup>4</sup>, § 167, Tz 8 und die dort zitierten Fundstellen).

In einem Abgabenverfahren früher gemachte Aussagen haben oft einen höheren Grad an wahrscheinlicher Richtigkeit für sich als spätere, bei denen dem Aussagenden, die rechtlichen Konsequenzen seiner Äußerungen bewusst geworden sind.

Nach der Darstellung der Prüferin (siehe oben Bericht über die Außenprüfung Tz. 2) hat ein Repräsentant der steuerlichen Vertreterin der Berufungswerberin am Beginn der Außenprüfung erklärt, dass die € 74.400,00, welche im Jahr 2005 monatlich zu je € 6.200,00 im Nachhinein an den Geschäftsführer der Berufungswerberin ausbezahlt wurden, Geschäftsführerhonorare gewesen seien, welche bloß im Rechenwerk nicht so behandelt worden seien, um den stillen Gesellschafter über die wahre Höhe der Geschäftsführerhonorare im Dunkeln zu lassen.

Bedenkt man die Inkonsistenzen der späteren Ausführungen der steuerlichen Vertreterin der Berufungswerberin, es habe sich nicht um verdeckte Honorarzahlungen an den Geschäftsführer, sondern um Verrechnungsgeld oder (im Effekt) um vorweggenommene Gewinnausschüttungen an Nichtgesellschafter gehandelt, wird klar, dass diese Argumentationslinie ihren Ursprung im Verhältnis zum stillen Gesellschafter und gleichzeitigem Geldgeber der Berufungswerberin aber nicht im Steuerrecht hat.

Es sollte der stille Gesellschafter im Glauben gelassen werden, dass weder höhere Honorare als vereinbart an den Geschäftsführer gezahlt oder gar Gewinne ausgeschüttet worden seien und nicht die Bonität der Berufungswerberin geschwächt und damit das Ausfallrisiko für die stille Gesellschafterin und die dahinter stehende G-Bank erhöht worden sei.

Nach [§ 23 Abs. 1 BAO](#) sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung der Abgaben ohne Bedeutung. Wird dadurch ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgeblich.

Hat die Berufungswerberin ihrem Geschäftsführer im Jahr 2005 zusätzliche € 74.400,00 zukommen lassen und dies buchtechnisch als (letztendlich erst 2007 verzinsten) Kredit behandelt, um damit ihren stillen Gesellschafter im Glauben zu lassen, die vertraglichen

Vereinbarungen wären eingehalten worden, ist dies entsprechen [§ 23 Abs. 1 BAO](#) steuerlichrechtlich, wie jede andere Honorarzahlung an den Geschäftsführer einer GmbH zu behandeln.

DI B hat im Jahr 2005 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bei der Berufungswerberin gemäß § 22 Z 2 zweite Alternative EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) in Höhe von € 59.771,82 erklärt. Richtigerweise wären diese daher mit € 134.171,82 anzusetzen gewesen. Dementsprechend wären auch die Betriebsausgaben der Berufungswerberin im Jahr 2004 um € 74.400,00 zu erhöhen gewesen.

Keinesfalls kann dieser Sachverhalt jedoch zu einer Kapitalertragsteuerpflicht nach den §§ 93 ff. EStG 1988 geführt haben, solange die genannte Geschäftsführerentlohnung in Höhe von € 134,171,82 in ihrer Gesamtausstattung nicht als unangemessen hoch betrachtet werden muss. Dafür bietet der Akteninhalt keinen Hinweis und wurden im Rahmen der oben beschriebenen Außenprüfung keinerlei Erhebungen in diese Richtung durchgeführt.

Berücksichtigt man die Summe der Lieferungen und Leistungen der Berufungswerberin in Höhe von € 2,940.518,82 und den Bilanzgewinn von € 454:283,98; erscheint ein Geschäftsführerhonorar von € 134.171,82 auf den ersten Blick auch nicht als jedenfalls insgesamt überhöht (vergleiche schon VwGH 31.3.1998, [96/13/0121](#)).

Aber selbst, wenn man annähme, das Geschäftsführerhonorar für DI B sei im Jahr 2005 zum Teil überhöht gewesen und auch unter Anwendung der Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen (Eigentümer der Muttergesellschaft der Berufungswerberin) eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen gewesen, könnte eine solche nur an einen Gesellschafter erfolgen (vergleiche VwGH 14.12.2005, [2002/13/0022](#): *„Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilinhaberschaft haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 99/13/0024). Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ...“*).

Nimmt man eine überhöhte Geschäftsführerentlohnung und einen Willen zur Vorteilsgewährung an, könnte daher eine solche verdeckte Ausschüttung nur der B GmbH als damaligen Alleingesellschafter (und nicht dem Geschäftsführer der Berufungswerberin) zugerechnet werden.

Nach [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) ist aber (unter anderem) dann keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn es sich um Gewinnanteile einer GmbH handelt und diese einer anderen GmbH

zukommen, welche zu mindestens 10% mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist.

Dass die B GmbH im Jahr 2005 zur Gänze Eigentümerin der Berufungswerberin war, steht außer Streit. Eine allfällige verdeckte Ausschüttung wäre daher nach [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) steuerbefreit.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass die Honorarzahlungen an den Geschäftsführer der Berufungswerberin, soweit sie, um die stille Gesellschafterin glauben zu lassen, es wären die Vereinbarungen über ein Höchstmaß der Geschäftsführerentlohnung nicht gebrochen worden, in das buchhalterische Kleid eines Kredites an den Geschäftsführer gehüllt wurden, unter Anwendung des [§ 23 Abs. 1 BAO](#) nicht zu einer Kapitalertragsteuerpflicht nach den § 93 ff. BAO führen konnten, da entweder keine kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des [§ 93 EStG 1988](#) (Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 zweite Alternative EStG 1988 beim Geschäftsführer und Betriebsausgabe nach [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) bei der Berufungswerberin) vorlagen oder die Befreiung nach [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) (siehe letzter Absatz) gegriffen hat. Dementsprechend war der angefochtene Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005 ersatzlos aufzuheben und der Berufung insoweit stattzugeben.

B) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens des ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (nova reperta). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, aaO., § 303, Tz 16).

Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel in diesem Sinn neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des jeweiligen Abgabenverfahrens zu beurteilen (siehe etwa Ritz, aaO. § 303, Tz 14 und die dort zitierte Judikatur).

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO., § 289, Tz 65 und die dort zitierte Judikatur und etwa auch VwGH 26.1.2006, [2002/15/0076](#): "*Demnach kann Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).").*

Wie schon im oben dargestellt hat das Finanzamt im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 für die Berufungswerberin datiert vom 21. Dezember 2009 hinsichtlich des Wiederaufnahmegrundes auf den Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen.

Dort findet sich dazu folgende Textpassage:

*„Prüfungsabschluss*

*Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#)*

*Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gern. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erforderlich machen:*

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Kapitalertragsteuer</i>	<i>2005</i>	<i>Tz. 2</i>

*Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“*

An keiner anderen Stelle des Berichtes über die Außenprüfung vom 10. Dezember 2009 findet sich ein Hinweis darauf, dass irgendeine der angeführten Tatsachen als Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 der Berufungswerberin angesehen wurde.

Die Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahren für die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 sind offenbar irrtümlich anstelle der Kapitalertragsteuer 2005 nicht angeführt.

Gibt das Finanzamt aber keinen Grund für die Wiederaufnahme eines Verfahrens an oder liegt der angegebene Grund nicht vor, kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgrund der im [§ 289 Abs. 2 BAO](#) gezogenen Grenzen diesen Mangel nicht korrigieren und war daher auch der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 der Berufungswerberin im Spruch ersatzlos aufzuheben und der dagegen gerichteten Berufung stattzugeben.

#### C) Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007

Durch das ersatzlose Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 der Berufungswerberin verfügenden Bescheides ist der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 der Berufungswerberin ex lege gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) ("*Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.*") weggefallen.

Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 20. Januar 2010 soweit der Feststellungsbescheid Gruppenmitglieder 2007 der Berufungswerberin betroffen ist, gegen einen nicht (mehr) existenten Bescheid und war daher als unzulässig (geworden) gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO. [§ 273, Tz 12](#)).

Es ist wieder der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 der Berufungswerberin datiert vom 11. Februar 2008 in Rechtskraft, welcher sich inhaltlich auch mit der unter A) vertretenen Ansicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt und dessen rechtlichen Konsequenzen deckt.

Linz, am 24. Juni 2013