

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, adr, vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 26.01.2012, betreffend Kapitalertragsteuer 2007 bis 2010 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VB zu erledigen.

Bf (Beschwerdeführer) war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum am Stammkapital der H Holding GmbH beteiligt. Das Ausmaß der Beteiligung betrug in den Jahren 2007 bis 2009 49,00 %, von 1.1.2010 bis 14.1.2010 ebenfalls 49 %, zwischen 15.1. und 21.9.2010 98 % und ab 22.9.2010 73 %.

Die H Holding GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. März 1986 gegründet. Betriebsgegenstand ist das Gaststättengewerbe. Mit Beschluss des HG vom 4. Oktober 2010 wurde über das Vermögen der H Holding GmbH das Sanierungsverfahren eröffnet, welches mit Beschluss vom 15. März 2012 aufgehoben wurde.

Am 26. Jänner 2010 wurden die beschwerdegegenständlichen **Kapitalertragsteuerbescheide 2007 bis 2010** erlassen. Zur Begründung wurde auf die Feststellung laut Tz. 18 des BP-Berichtes der Firma H Holding GmbH sowie auf die Bestimmungen des § 95 EStG 1988 verwiesen.

"Tz. 18 Verdeckte Gewinnausschüttungen (VGA):

Die laut BP Bericht festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen werden den Gesellschaftern entsprechend deren Beteiligungsverhältnis zugeordnet. Da die VGAs laufend erfolgten und keine genaue zeitliche Zuordnung erfolgen kann, wird im Jahre 2010 (Wechsel der Gesellschafter durch Abtretung) der Gesamtbetrag der jährlichen VGA gezwölft und den Gesellschaftern entsprechend der Innehabung der Gesellschaftsanteile nach Monaten zugerechnet. Die KEST wird den Gesellschaftern direkt vorgeschrieben, weil durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Oktober 2010 die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet ist."

Aus der Beilage zu Tz 18 ergibt sich folgende Darstellung der verdeckten Ausschüttungen, wobei die Textziffern 3 und 13 nicht beschwerdegegenständlich sind:

		2007	2008	2009	2010
Tz. 3	Innerg. Erwerbe - Fernseher		3.701,84		
Tz. 6	Verr. Kto S Beteiligungs GmbH	4.500,00	190.835,69	157.809,53	
Tz. 7	Verr. Kto Z GmbH				46.441,86
Tz. 13	Pkw Kennz 3 (Privatnutzung)		7.835,00		
Summe		4.500,00	202.372,53	157.809,53	46.441,86

"Tz. 6 Verr. Kto S Beteiligungs GmbH:

Die Gesellschafter der S Beteiligungs GmbH seit 15. Oktober 2007 sind M Sch zu 90 % und die Herren H J und Jo C zu je 5 %, wobei die beiden 5%-Anteile treuhändig für Herrn Sch gehalten werden. Laut Amtsgericht A bzw. laut Niederschrift vom 6.12.2011 wurde über das deutsche Unternehmen nach eigenem Antrag das Insolvenzverfahren eröffnet. Zwischen Juni 2008 und Oktober 2009 wurden laufende Zahlungen an und für das o.a. Unternehmen geleistet - in Summe handelt es sich um einen Betrag von rund 350.000,-- €. Dabei übernahm laut den Belegen K2/09 vom 18.2.2009 und K3/09 vom 31.3.2009 das geprüfte Unternehmen Zahlungen an Herrn Sch M. Die weiteren

Empfänger konnten aus dem Buchungstext bzw. aus der Belegsammlung nicht eruiert werden bzw. geprüft werden. In der Niederschrift vom 6.12.2011 sagte Herr H Jo in der Beantwortung des Sachverhaltes 17 aus, dass Herr Sch für ihn über jeden Zweifel erhaben war und es nicht absehbar war, dass durch diesen Konkurs angemeldet wird. Hinsichtlich Rückzahlungsmodalitäten, Sicherheiten, Verzinsungen ... wurde auf die Generalvereinbarung verwiesen. Demnach handelt es sich um Kontokorrentverhältnisse. Über Sicherheiten, Rückzahlungsmodalitäten etc. ... wurde keine Vereinbarung getroffen. Rechtliche Würdigung durch die BP:

Auf Grund der in der Niederschrift vom 6.12.2011 erteilten Auskünfte (Sachverhalt 17) und der vorgelegten Unterlagen kommt die BP zum Schluss, dass über den Umweg der S Beteiligungs GmbH Herr Sch und weitere Unbekannte die Begünstigten der Zahlungen waren. Laut Niederschrift bzw. den schriftlich nachgereichten Unterlagen bestanden zwischen 15.10.1997 und 3.5.2011 nachstehende Gesellschafterverhältnisse:

Sch M zu 90 %

H J und H Jo C zu je 10 %

Zudem wurde in der schriftlichen Darstellung behauptet, dass die Herren H (J und Jo C) die beiden 5%-Anteile für Herrn Sch treuhändig halten (Es wird daher um Vorlage des Treuhandvertrages gebeten, um diesen steuerlich anerkennen zu können). Bei der Schlussbesprechung wurde niederschriftlich festgehalten (Aussage durch Herrn H Jo): "Im Zuge des Verkaufes der S... GmbH wollte man 100 % der Anteile abtreten. Da aber bei 100 % GrESt fällig wäre, wurden nur 90 % übergeben. Die restlichen 10 % halten die beiden Söhne über einen mündlichen Treuhandvertrag.") Somit konnte kein schriftlicher Vertrag vorgelegt werden. Durch die BP wird somit die Treuhandschaft nicht anerkannt (Offenlegung durch Schriftlichkeit fehlt!). Entsprechend Rz 776 der KöStR erblickt die BP eine verdeckte Gewinnausschüttung, wobei als Begünstigte die Gesellschafter herangezogen werden. Herr Sch ist laut den der BP zur Verfügung stehenden Informationen seit über 10 Jahren Geschäftspartner der "H Gruppe". Die Vorschreibung der KESt erfolgt direkt an die Gesellschafter, weil die Einbringlichkeit der KESt-Nachforderungen infolge der Insolvenz beim geprüften Unternehmen gefährdet ist."

„Tz. 7 Verr.Kto Z GmbH

Das Unternehmen wurde am 3.1.2008 gegründet. Gesellschafter waren die H Immobilien GmbH, PLZ F, ab Gründung bis zum 1.10.2010. Danach wurden die Anteile an Herrn Ad T zur Gänze abgetreten und eine Namensänderung in Z GmbH vorgenommen.

Zwischen dem 2.9.2010 und dem 15.9.2010 entstand eine Forderung in Höhe von 46.441,86 €. Im Zuge der Niederschrift vom 6.12.2011 wurde festgehalten, dass die Zahlungen ähnlich der Fa. S Beteiligungs GmbH erfolgten.

Aus Sicht der BP wurde jedoch in der Aussage übersehen, dass der Gesellschafter bei der S Herr Sch war und bei der Z GmbH die H Immobilien GmbH Gesellschafter ist (die Gesellschafter der H Immobilien GmbH – D sind der BP nicht bekannt).

Hinsichtlich Verzinsung, Rückzahlungsmodalitäten, etc. wurde niederschriftlich wiederum auf die Generalvereinbarung verwiesen.

Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde niederschriftlich festgehalten, dass zum Zeitpunkt des Zahlungsflusses die S Beteiligungs GmbH die alleinige Gesellschafterin war. Dieser Aussage wird die Beurteilung als VGA und deren Zurechnung zugrunde gelegt.

Rechtliche Würdigung:

Da aus Sicht der BP keine ausreichende Veranlassung vorlag, um für das o.a. Unternehmen Zahlungen zu leisten, keine Rückzahlungsvereinbarungen getroffen wurden.....hält diese Vorgangsweise keinem Fremdvergleich stand, sondern ist vielmehr nur durch das Naheverhältnis der Gesellschaft erklärbar. Die Zurechnung der VGA erfolgt im Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter wiederum unter Anwendung des RZ 776 der KöStRL.

Die Vorschreibung erfolgt direkt an die Gesellschafter, weil die Einbringlichkeit beim geprüften Unternehmen infolge des Insolvenzverfahrens gefährdet ist.“

Es wurde ein verdeckte Ausschüttung iHv 46.441,86 € festgestellt.

In der **Berufung** gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 2007 bis 2010 wurde zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt, dass zu keinem Zeitpunkt ein Naheverhältnis zu Herrn Sch bestanden hätte und diesbezüglich auch keine Beweise vorliegen würden. Aus dem bloßen Umstand einer längeren Geschäftsbeziehung könne nicht von sich aus ohne jegliche Begründung auf ein Naherverhältnis geschlossen werden. In Zusammenhang mit der Z GmbH gehe aus dem festgestellten Sachverhalt nicht eindeutig hervor, in welcher Konstellation ein Naheverhältnis vorliege bzw. wer Empfänger sei. Nach herrschender Rechtsprechung seien sowohl Feststellungen über die Person des Empfängers als auch sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zum Anteilseigner erforderlich.

Mit **Vorlagebericht** vom 19. Juni 2012 legte das Finanzamt FA die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Strittig ist im gegenständlichen Fall zunächst die Frage, ob die Zahlungen der H Holding GmbH an die S Beteiligungs GmbH in Höhe von insgesamt 353.145,22 € sowie jene an die Z GmbH in Höhe von 46.441,86 € verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen und in weiterer Folge, ob beim Beschwerdeführer kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen.

Gemäß **§ 8 Abs. 2 KStG** 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.

Nach **§ 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 im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnermittlung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft

mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (VwGH vom 23.4.2008, 2004/13/0106, mit Verweis auf VwGH vom 25.6.2007, 2007/14/0002).

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 Vermögensverminderung bewirken oder Vermögensvermehrung verhindern. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann also auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird.

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. das Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Mai 2006, 2002/13/0168).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl. das Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0027)

Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist dabei die im erhobenen Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist, erforderlich. Ist diese Person nicht Anteilseigner, so sind auch sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig (VwGH vom 23.4.2008, 2004/13/0106, mit Verweis auf VwGH vom 27.2.2008, 2004/13/0031)

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sind daher Feststellungen über die Person des Empfängers erforderlich. Ist diese Person kein Anteilsinhaber, sind sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zum Anteilseigner erforderlich. Für das Nahestehen genügt jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an diesen Dritten beeinflusst.

Was die Forderung gegenüber der S Beteiligungs GmbH anlangt, geht aus Textziffer 6 des Betriebsprüfungsberichtes hervor, dass Hauptgesellschafter (90 %) der S Beteiligungs

GmbH Herr M Sch ist, 10 % würden J und Jo C H treuhändig für Herrn Sch halten. Zwischen Juni 2008 und Oktober 2009 sind Zahlungen von rund 350.000,-- € von der H Holding GmbH an die S Beteiligungs GmbH geleistet worden. Laut zwei Belegen seien Zahlungen für Herrn Sch übernommen worden.

Es ist aus dieser Feststellung nicht ersichtlich, wer Empfänger sämtlicher Zahlungen war und inwiefern Herr Sch eine den Anteilseignern der H Holding GmbH nahe stehende Person ist.

Aus der Textziffer 7 des BP-Berichtes geht hervor, dass zwischen 2.9.2010 und 15.9.2010 gegenüber der Z GmbH eine Forderung in Höhe von 46.441,86 € zu Gunsten der H Holding GmbH entstanden ist. Gesellschafter der Z GmbH war bis 1.10.2010 die H Immobilien GmbH in F.

Es ist aus dieser Feststellung nicht ersichtlich, ob die H Immobilien GmbH einzige Gesellschafterin der Z GmbH war, wer die Gesellschafter der H Immobilien GmbH waren, in welchem Zusammenhang die Forderungen entstanden sind und vor allem inwiefern die Z GmbH eine den Anteilseignern der H Holding GmbH nahe stehende Person ist.

Aufgrund der fehlenden Sachverhaltsermittlungen ist es dem Bundesfinanzgericht nicht möglich zu beurteilen, ob gegenständlich verdeckte Ausschüttungen vorliegen oder nicht. Daher kann auch nicht beurteilt werden, ob bzw. in welchem Ausmaß beim Beschwerdeführer kapitalertragsteuerpflichtige Einnahmen vorliegen.

§ 278 Abs. 1 BAO lautet:

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebbracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Regelung des § 278 BAO über die Aufhebung unter Zurückweisung entspricht im Wesentlichen jener im bisherigen § 289 Abs. 1 BAO. Es liegt daher ein Bescheidaufhebungsgrund vor, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Ob tatsächlich anders lautende Bescheide (nach der Aufhebung) zu erlassen sein werden, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeföhrten Ermittlungsverfahren ab. Im Sinne des § 278 Abs. 1 BAO ist dann vorzugehen, wenn nicht ausgeschlossen werden kann,

dass Ermittlungen zu einem anders lautenden Bescheid hätten führen können oder eine Bescheiderlassung unterlieben wäre.

Im vorliegenden Fall wurde nicht ermittelt, wer Empfänger sämtlicher Zahlungen an die S Beteiligungs GmbH war und inwiefern Herr Sch eine den Anteilseignern der H Holding GmbH (insbesondere dem Beschwerdeführer) nahe stehende Person ist, ob die H Immobilien GmbH einzige Gesellschafterin der Z GmbH war, wer die Gesellschafter der H Immobilien GmbH waren, in welchem Zusammenhang die Forderungen entstanden sind und vor allem inwiefern die Z GmbH eine den Anteilseignern der H Holding GmbH (insbesondere dem Beschwerdeführer) nahe stehende Person ist. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass nach Ermittlung der fehlenden Fakten anders lautende Bescheide hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Kapitalertragsteuer 2007 bis 2010 zu erlassen sind.

Die Bescheidaufhebung iSd § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. Nach § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten - dem Wesen der nachprüfenden Tätigkeit des Bundesfinanzgerichtes zuwider laufend – schwerpunktmäßig in das Verfahren vor dem Gericht verlagert.(VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315)

An dieser Stelle ist auch auf § 115 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Würde das noch notwendige Ermittlungsverfahren vom Bundesfinanzgericht geführt, müsste beachtet werden, dass jede Stellungnahme und Erklärung, die von Seiten des Beschwerdeführers einlagen würde, der Abgabenbehörde als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes dem Beschwerdeführer zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden müsste. Diese Vorgangsweise würde das Verfahren erheblich verzögern.

An der H Holding GmbH war bis 14. Jänner 2010 auch Frau P beteiligt. Sie behauptet in einem anderen Beschwerdeverfahren, dass sie ihre Anteile treuhändig für den Beschwerdeführer gehalten habe. Die Abgabenbehörde hat bislang zu diesem Vorbringen keine Feststellungen getroffen. Die diesbezüglichen von der Abgabenbehörde noch durchzuführenden Ermittlungen könnten ebenfalls zu anders lautenden Kapitalertragsteuerbescheiden 2007 bis 2009 führen.

Aus diesen Gründen waren die Kapitalertragsteuerbescheide 2007 bis 2010 unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine **Revision** nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 28. Mai 2014