

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Grama Schwaighofer Vondrak Rechtsanwälte GmbH, Schottengasse 4/26, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 6.3.2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 18.05.2005, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1-12/2002 der N GmbH zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) war im Zeitraum 17.5.2001-23.9.2003 Gesellschafter und Geschäftsführer der N GmbH (in der Folge N). Als Geschäftsführer wurde er von der belangten Behörde zur Haftung (§ 9 BAO) für Abgabenschuldigkeiten der N herangezogen, und zwar für Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer.

Der Bf hat als Haftungsverpflichteter gemäß § 248 BAO gegen die KöSt- und KeSt-Bescheide der N Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) erhoben. Mit Entscheidung vom 27.1.2012, RV/1748-W/09, hat der UFS die Haftung auf die Kapitalertragsteuer eingeschränkt. Dadurch war der Bf die KöSt betreffend nicht mehr beschwert, die Berufung betreffend KöSt wurde daher vom Finanzamt mit Bescheid vom 18.6.2012 zurückgewiesen.

Aufrecht blieb nach der obgenannten UFS-Entscheidung die Haftung für die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.-20.8.2002, in der der Bf Alleingeschäftsführer war (ab dann trat ein weiterer Geschäftsführer hinzu). Strittig ist somit die Rechtmäßigkeit jenes Bescheides, mit dem die N zur Haftung für die von ihr aus einer verdeckten Ausschüttung abzuführende KeSt herangezogen wurde.

In der Begründung des KeSt-Haftungsbescheides wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Dort hat die belangte Behörde festgestellt, dass die verdeckte Ausschüttung Herrn T (in der Folge T) zuzurechnen sei, weil dieser die Gesellschaft wie ein

Gesellschafter-Geschäftsführer beherrsche und daher als vorteilsempfangender Machthaber der Gesellschaft anzusehen sei (Tz 46 des Bp-Berichtes). Diese Erkenntnis gewinnt die belangte Behörde aus folgenden Feststellungen:

Seit Beginn des Prüfungszeitraumes (2002) sei die P GmbH (in der Folge P) laut Rahmenwerkvertrag für die örtliche Bauaufsicht diverser Baustellen der N zuständig gewesen. Alleingesellschafter-Geschäftsführer der P sei T gewesen. Auf Baustellen der N sei T immer als Ansprech- und Verhandlungspartner aufgetreten. Nach Zustellung eines Sicherstellungsauftrages im August 2002 habe die P die Aufträge der N übernommen. Der Ansprechpartner T sei gleich geblieben, die N habe ab diesem Zeitpunkt als Subunternehmer der P gearbeitet. Per 22.1.2004 scheine W (in Folge W) als Gesellschafter der N im Firmenbuch auf. Betreffend den 148.000 Euro-Anteil des W bestehe ein dreißig Jahre gültiges Abtretungsangebot des W an T mit einem Abtretungspreis von einem Euro. Damit liege eine de-facto-Treuhandenschaft des W für N vor. Ein Nichtgesellschafter käme dann als Empfänger einer verdeckten Ausschüttung in Betracht, wenn er in allen wesentlichen Belangen das Sagen und somit die Möglichkeit habe, die Gesellschafter von der Teilnahme am Geschäftsgeschehen auszuschließen (VwGH 15.3.1988, 87/14/0072).

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Die Gesellschafts- und Vertretungsverhältnisse der N waren (jeweils laut Eintragungsdatum Firmenbuch) wie folgt:

Der Bf war seit 6.10.2001 und bis 24.8.2002 Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer, das Stammkapital betrug 35.000 Euro. Mit 24.8.2002 übertrug der Bf 20 % seiner Anteile an die P und 50 % an K (in der Folge K), der gleichzeitig als weiterer Geschäftsführer ins Firmenbuch eingetragen wurde. Mit 23.9.2003 übernahm die P sämtliche Anteile, die bisherigen Geschäftsführer Bf und K wurden durch T ersetzt. Mit 30.1.2004 übertrug die P ihre Anteile zu 20 % an A (in der Folge A) und zu 80 % an W. Mit 18.8.2004 wurde eine Kapitalerhöhung von 35.000 auf 185.000 Euro durchgeführt, die Einlageleistung erfolgte laut Firmenbuch durch A und W im Verhältnis ihrer Anteile.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass T durch das auf dreißig Jahre geschlossene von ihm jederzeit annehmbare Abtretungsangebot des W als wirtschaftlicher Eigentümer der N anzusehen ist. Diese Feststellung kann jedoch erst im Jahr 2004 zutreffen, denn vorher war W nicht Gesellschafter.

Eine wirtschaftliche Beherrschung der N durch T ist auch im Zeitraum 23.9.2003-30.1.2004 gegeben durch die Alleingesellschafterin P, deren Gesellschafter wiederum T ist. Aus dieser Tatsache alleine ließe sich jedoch für jenen Zeitraum kein wirtschaftliches Eigentum des T annehmen. Dies würde dem Trennungsprinzip zuwider laufen, das geböte, eine allfällige verdeckte Ausschüttung zunächst von N an P und sodann von P an T anzunehmen (vgl. zB *Raab/Renner in Renner/Quantschnigg/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁴, § 8 Tz 143, 144/2 mit ausführlichen Judikaturnachweisen).

Für das in Streit stehende Jahr 2002 geht aus den Feststellungen ebenfalls nicht hinreichend hervor, dass T die N wie ein Eigentümer beherrscht hätte. Dass er auf Basis des Rahmenwerkvertrages zwischen P und N im Zuge der örtlichen Bauaufsicht als Ansprechpartner der N auftrat, reicht ebensowenig aus, wie die im August 2002 erfolgte Verlagerung der Geschäfte von N auf P und Subunternehmerschaft der N gegenüber der P.

Nach der Entscheidung des UFS vom 27.1.2012, RV/1748-W/09, haftet der Bf nur mehr für die KeSt im Zusammenhang mit den von der belangten Behörde festgestellten verdeckten Ausschüttungen des Zeitraumes 1-8/2002. Der bloße Abschluss eines Rahmenwerkvertrages über die örtliche Bauaufsicht zwischen N und P und das Auftreten des T als Ansprechpartner für die N sind keine hinreichenden Indizien dafür, dass T wirtschaftlicher Eigentümer der N in diesem Zeitraum war, zumal das Auftreten des T auch in seiner Funktion als Organ der P erfolgt sein konnte, die in der Folge im Jahr 2003 auch die Anteile an der N übernommen hat.

Die von der belangten Behörde angenommene verdeckte Ausschüttung an T ist rechtlich unmöglich (vgl. BFG 27.05.2014, RV/7101788/2013). Auch als faktischer Machthaber hätte T nicht Empfänger einer verdeckten Ausschüttung sein können, ein solcher ist nicht Vorteilsempfänger iSd § 8 Abs 2 KStG (*Raab/Renner* aaO, Tz 150/1 mit ausführlichen Judikaturnachweisen). Dass dem T das wirtschaftliche Eigentum an Anteilen der N zusteht, was eine verdeckte Ausschüttung der N an T rechtfertigen könnte (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108), kann aus den Feststellungen der belangte Behörde für den Zeitraum 1-8/2002 nicht gefolgert werden.

Bescheide müssen die Sache, über die sie absprechen, ausreichend konkretisieren. Damit wird die Sache des Haftungsverfahrens und insoweit für das Verwaltungsgericht auch der Rahmen der Änderungsbefugnis iSd § 279 Abs 1 BAO festgelegt. Aus § 95 Abs 4 EStG folgt, dass die Kapitalertragsteuer auf verdeckte Ausschüttungen für jeden zugewendeten Vorteil und für jeden Empfänger der Kapitalerträge im Zuflusszeitpunkt in Abzug zu bringen ist (Zeitpunktbesteuerung). Sowohl die Zuflüsse wie auch die Zuflussempfänger sind im Bescheid (Spruch bzw. Außenprüfungsbericht) entsprechend klar zu bezeichnen, um die Sache des Bescheides zu konkretisieren. Es ist also erforderlich, dass der Empfänger der Kapitalerträge und damit Schuldner der Kapitalertragsteuer benannt wird. (vgl. *Schwaiger*, SWK 25/2010, S 777; UFS 7.4.2008, RV/0380-S/06; 9.9.2009, RV/0352-S/05; 5.6.2012, RV/0452-W/10).

Die Entscheidungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes ist durch die "Sache" (§ 279 Abs 1 BAO) begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Abgabenbehörde gebildet hat. Daher darf ein Erkenntnis beispielsweise nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben oder eine Person erstmals in die Schuldnerposition verweisen (*Ritz*, BAO⁴, § 289 Tz 38, 39 mit Judikaturnachweisen). Das bedeutet einerseits, dass verdeckte Ausschüttungen im Kapitalertragsteuerbescheid so individualisiert werden müssen, dass das Verwaltungsgericht erkennen kann, was Sache des abgabenbehördlichen Bescheides

war. Andererseits darf das Verwaltungsgericht nicht erstmals über neue Zuwendungen, die bisher nicht im Kapitalertragsteuerbescheid erfasst waren, absprechen (UFS 5.6.2012, RV/0452-W/10).

Die von der belangten Behörde festgestellte verdeckte Ausschüttung an T war rechtlich unzutreffend. Im Verfahren gegen jenen KeSt-Bescheid, der T rechtswidrig als Schuldner bezeichnet, kann das Verwaltungsgericht nur diesen Bescheid beheben, nicht aber einen ihm richtig erscheinenden Schuldner einsetzen.

Aus diesen Erwägungen war der Beschwerde stattzugeben.

Die Revision ist unzulässig, weil zum faktischen Machthaber und zum wirtschaftlichen Eigentum an Gesellschaftsanteilen eine hinreichend deutliche Rechtsprechung des VwGH vorliegt, die einheitlich die verdeckte Ausschüttung an das (zumindest wirtschaftliche) Eigentum des Vorteilsempfängers knüpft (vgl. die Nachweise von *Raab/Renner* aaO, Tz 150/1, 150/2).

Wien, am 17. November 2014