

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
betreffend die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom
19.08.2014
hinsichtlich

1. Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 gemäß § 299 BAO sowie
2. Einkommensteuer 2011 und 2012

I. zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden ersatzlos aufgehoben. Durch die Aufhebung der aufhebenden Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO).

II. beschlossen:

2. Die Beschwerden werden gemäß § 261 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer bezog sich in der Überschrift seiner Rechtsmitteleingabe vom 16.9.2014 auf den "Einkommensteuerbescheid 2011" und fügte in Klammer hinzu "Aufhebung nach 299 BAO". Im elektronischen Akt AIS ist betreffend das Jahr 2012 mit Datum vom 17.9.2014 vermerkt: "Beschwerde gegen Bescheid vom 19.8.2014 elektronisch eingelangt".

Der Beschwerdeführer erläuterte: Es habe bei ihm eine Betriebsprüfung (in der Folge: BP) stattgefunden, die von Mitte 2013 bis Dezember 2013 dauerte (Anm.: Die Betriebsprüfung bezog sich auf die Jahre 2009 bis 2011). Es sei in der Folge zu einer Wiederaufnahme für 2011 gekommen, auf eine Schlussbesprechung sei verzichtet worden. Der Beschwerdeführer habe die im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Vereinbarungen und Feststellungen als beiderseitig bindend erachtet.

Im August 2014 sei völlig unerwartet der nach der Betriebsprüfung ergangene Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 12.12.2013 aufgehoben worden (Anm.: Der ESt-Bescheid für 2012 vom 4.2.2014 wurde mit dem selben Datum aufgehoben).

Dem Beschwerdeführer erscheine diese Aufhebung ohne jede vorab-Abklärung mit ihm unverständlich, umso mehr, als ja die Betriebsprüfung monatelang intensiv Zeit gehabt habe, alles Entscheidungswesentliche zu prüfen.

Er erachte die Aufhebung des Bescheides der BP gemäß § 299 BAO als unzulässig, weil die klaren rechtlichen Voraussetzungen fehlten. Das Gesetz verlange für eine entsprechende Aufhebung die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit**. Die bloße Möglichkeit reiche nicht aus. In dem mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen neuen Sachbescheid heiße es: *"...es sind Anhaltspunkte für die Annahme von verdecktem Eigenkapital gegeben."*

Weiters setze eine Aufhebung gemäß § 299 BAO die vorherige Klärung des Sachverhaltes voraus. Die BP habe den Sachverhalt seriös erhoben und alle gewünschten Auskünfte seien erteilt worden. Der Beschwerdeführer nannte zur Untermauerung seines Vorbringens Fachliteraturstellen und Judikatur.

Er brachte zudem vor, es sei gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen worden. Im Zuge der BP sei - einzig infolge Anerkennung des Verlustes des Darlehens - auf eine Schlussbesprechung verzichtet worden. Er habe durch den Verlust des Darlehens einen effektiven wirtschaftlichen Nachteil erlitten. Aufgrund der Ergebnisse der BP habe er private Investitionen vornehmen können, die er niemals getätigt hätte, wenn das Ergebnis der BP dem jetzigen Bescheidinhalt entsprochen hätte.

Er traf weitere Ausführungen zum Grundsatz von Treu und Glauben, der den Abgabepflichtigen, der auf ein Verhalten der Behörde vertraue und in diesem Vertrauen Dispositionen setze, schütze. Werde etwa ein geschäftliches Verhalten über Jahre in Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt und der selbe Vorgang plötzlich anders - wenn auch ebenfalls vertretbar - eingestuft, so dürfe dieser Wechsel nicht zu einer Doppelbesteuerung führen. Darin wäre eine Verletzung von Treu und Glauben zu sehen.

Die ausdrückliche Anerkennung einer Vorgangsweise als rechtmäßig bewirke, dass der Grundsatz von Treu und Glauben einer abweichenden Beurteilung für die Folgejahre entgegenstehe. Das gelte in gleicher Weise bei "Zulassung" einer Vorgangsweise durch die Veranlagung wie bei Akzeptanz eines Vorschlages im Zuge einer BP (VwGH 24.4.1996, 93/15/0076).

Neben der **verfahrensrechtlich rechtswidrigen** Vorgangsweise liege auch eine **inhaltlich rechtswidrige** Vorgangsweise vor. So heiße es in der Begründung des neuen Sachbescheides nach Aufhebung, es lägen Anhaltspunkte für die Annahme von verdecktem Eigenkapital vor. Diese Feststellung sei willkürlich und widerspreche jenen der BP, der die gegenteiligen Fakten bekannt waren.

Die BP habe die Frage des Vorliegens von verdecktem Eigenkapital ausreichend gewürdigt. Die Vertragsgestaltung sei nicht unklar gewesen. Es sei evident gewesen, dass es sich bei dem Darlehen nicht um notwendiges Eigenkapital der AB AG gehandelt habe, sondern, dass es sich dabei um eine "Anschubfinanzierung" für ein lukratives, sich selbst tragendes Investitionsobjekt gehandelt habe.

Entsprechend dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit bleibe die Entscheidung über Art und Umfang einer Finanzierung der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern überlassen. Wie eine UFS-Entscheidung ausspreche, erfordere auch die Umdeutung eines Gesellschafterdarlehens in verdecktes Eigenkapital besondere, von der Behörde nachzuweisende Umstände. Die intensive Prüfung und Würdigung durch die BP habe keine diesbezüglichen besonderen Umstände oder Erkenntnisse zutage gefördert.

In der Folge erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 5.8.2015 seitens der Abgabenbehörde, die sich in ihrem Spruch auf den "Einkommensteuerbescheid 2011 und Aufhebung nach § 299 BAO" bezieht. Im Akt liegt eine weitere, in elektronischer Form erledigte, Beschwerdevorentscheidung vom 6.8.2015 auf, die sich ausdrücklich nur auf den Einkommensteuerbescheid 2012 bezieht, jedoch als Begründung ausspricht: *"Auf die Beschwerdevorentscheidung 2011 wird verwiesen"*.

In der Beschwerdevorentscheidung wird ausgeführt:

SV BVE: Der Beschwerdeführer sei zu 25% an der AB AG, C, beteiligt. Diese habe in A eine Limited mit einem Kapital von 200.000,00 USD gegründet. Die AG habe Investitionen in die Limited getätigt, wozu Kapitalzuwendungen von den Gesellschaftern in Höhe von insgesamt 915.441,61 CHF. erforderlich gewesen seien. Die Kapitalzuwendungen seien in der Bilanz als Gesellschafterdarlehen ausgewiesen worden. Im Zuge der Liquidation der AG habe der Beschwerdeführer auf seine Forderung (Anm.: in Höhe von 228.466,66 CHF.) verzichtet.

Im Zuge einer BP, die die Jahre 2009 bis 2011 hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer zum Gegenstand gehabt habe, sei es zur Wiederaufnahme für 2011 und zum neuen Sachbescheid gekommen. Dabei sei der erfolgte Forderungsverzicht als Betriebsausgabe bei der inländischen Einzelfirma des Beschwerdeführers berücksichtigt worden.

Im Rahmen einer Aufhebung gemäß § 299 BAO habe das Finanzamt schließlich festgestellt, dass der Forderungsverzicht nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen wäre. Vielmehr werde die Kapitalbereitstellung durch den Beschwerdeführer als Gesellschafter als verdeckte Einlage gesehen. Dabei handle es sich um eine inhaltliche Rechtswidrigkeit, die zur Aufhebung und zu einem neuen Sachbescheid geführt habe.

Die eingebrachte Beschwerde richte sich **"gegen den neuen Einkommensteuerbescheid vom 19.8.2014 und gegen den Bescheid der Aufhebung nach § 299 BAO"**.

Auf die in der Beschwerde vorgebrachten Einwendungen ging die Abgabenbehörde wie folgt ein: Durch einen Betrieb veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben gehörten zu den Betriebsausgaben. Steuerpflichtige hätten Bücher zu führen und die Richtigkeit ihrer Ausgaben zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Für Auslandssachverhalte gelte eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

Leistungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern seien aufgrund des Trennungsprinzips grundsätzlich anzuerkennen. Es stehe Steuerpflichtigen frei, den Betrieb mit Eigen- oder Fremdmitteln zu finanzieren. Eine Umdeutung eines Darlehens in verdecktes Eigenkapital komme dann in Betracht, wenn die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten wäre sowie bei Verstoß gegen die Angehörigenjudikatur.

Im Streitfall sei der Darlehensvertrag zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter - entgegen den Anforderungen der Angehörigenjudikatur - mangels geeigneter Dokumentation "nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen" und habe daher auch keinen "klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt" gehabt. Fremde Personen würden einander kein Darlehen ohne Vereinbarungen hinsichtlich Rückzahlung geben. Die im Streitfall zu beurteilende Abmachung halte daher einem Fremdvergleich nicht stand.

Soweit der Beschwerdeführer auf den Inhalt des Beistatuts der AB AG verwiesen habe, reiche das nicht aus, um von einem "nach-außen-zum Ausdruck-Kommen" sprechen zu können. Es fehle eine schriftliche Darlehensvereinbarung, es gebe keine Zinserlöse aus dem Darlehen.

Zudem vertrete das Finanzamt die Meinung, das Gesellschafterdarlehen habe objektiv den wirtschaftlichen Erfolg gehabt, das erforderliche Eigenkapital für die AB AG zu ersetzen. Es treffe zwar grundsätzlich zu, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, wie er seinen Betrieb führen wolle, nicht beschränkt sei. Sprächen aber besondere Umstände dafür, dass eine Ausstattung mit Fremdkapital den Hintergrund habe, Eigenkapital zu ersetzen, so könne eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden.

Es gehe aus dem Beistatut hervor, dass die Kapitalzuführung der Aktionäre lediglich bezwecke, "der AG die erforderlichen Geldmittel zur Verfügung zu stellen". In wirtschaftlicher Hinsicht handle es sich dabei um eine Dauerwidmung von

notwendigem Kapital für Gesellschaftszwecke. Insofern sei eine Umdeutung des Gesellschafterdarlehens in verdecktes Eigenkapital geboten.

In Bezug auf die verfahrensrechtliche Komponente führte das Finanzamt aus:

Ein Bescheid könne gemäß § 299 BAO aufgehoben werden, wenn sich der Spruch als nicht richtig erweise. Entspreche der Spruch eines Bescheides nicht dem Gesetz, so sei der Inhalt des Bescheides nicht richtig. Weshalb eine Rechtswidrigkeit vorliege, sei für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht relevant. Die Rechtswidrigkeit müsse nicht offensichtlich sein.

Insofern komme dem Einwand des Beschwerdeführers, die Aufhebung müsse die Gewissheit der Rechtswidrigkeit zur Voraussetzung haben, die bloße Möglichkeit reiche nicht aus, keine Berechtigung zu. Das Finanzamt sei in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gelangt, dass das Darlehen als verdeckte Einlage zu beurteilen sei. Daraus ergebe sich die Unrichtigkeit des Bescheides sowie die Zulässigkeit der Aufhebung gemäß § 299 BAO.

Soweit der Beschwerdeführer auf bindende Vereinbarungen/Feststellungen im Zuge der BP hingewiesen habe, sei zu bemerken, dass der Prüfungsbericht kein Bescheid, sondern bloß ein Aktenvermerk sei. Die Abgabenbehörde müsse der Ansicht des Prüfers nicht folgen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht ganz allgemein das Vertrauen in die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung. Die Behörde sei sogar verpflichtet, von einer als unrichtig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Soweit der Beschwerdeführer mit Zitierung von Richtlinienstellen andeuten wolle, dass der Forderungsverzicht seitens des Finanzamtes ausdrücklich als Betriebsausgabe anerkannt worden sei, gehe dieser Versuch ins Leere. In den gesamten Prüfungsunterlagen befinde sich nämlich lediglich ein einziger Verweis auf das streitgegenständliche Darlehen. Dabei handle es sich im Rahmen einer händischen Auflistung um den Vermerk: "CHF. 228.466,66 bei ö. übrige Aufw. dazu". Aus diesem Vermerk könne keineswegs geschlossen werden, dass der Forderungsverzicht ausdrücklich als Betriebsausgabe anerkannt worden sei. Vielmehr sei wohl das Darlehen im Rahmen der BP einfach unbeanstandet geblieben. Im BP-Bericht werde das Darlehen überhaupt nicht erwähnt.

Die Nicht-Beanstandung bei der Prüfung bedeute nicht, dass deshalb automatisch von einer Anerkennung als rechtmäßig gesprochen werden könne.

Der Beschwerdeführer habe darauf hingewiesen, dass die Bescheidaufhebung eine vorherige Klärung des Sachverhaltes voraussetze. Dies sei auch im Zuge der BP erfolgt, es sei lediglich im Nachhinein zu einer anderen Beurteilung gekommen. Die Aufhebung sei daher rechtmäßig.

Der Beschwerdeführer brachte in der Folge einen Antrag auf **Vorlage seiner Beschwerden** zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht ein.

Er führte aus: Er verweise nochmals auf die Feststellungen der Betriebsprüfung, die nach einer Wiederaufnahme zu dem Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 12.12.2013 geführt habe.

Soweit in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt worden sei, dass das Darlehen von der BP "lediglich unbeanstandet geblieben sei", stelle er ausdrücklich fest, dass das Darlehen von der BP anerkannt worden sei. Er verwies diesbezüglich auf eine Chronologie des Prüfungsablaufes mit, u. a., nachstehenden Punkten:

- a) 4.9.2013 Stellungnahme Darlehen von E an BP - Mail 5.9. - 9:33 - siehe Beilage,
- b) 17.9.2013 Stellungnahme auf Fragen des Teamleiters des Finanzamtes,
- c) 11.12.2013 - Mail Finanzamt - Darlehen absetzbar - inhaltlich umfänglich geprüft,
- d) Niederschrift - Schlussbesprechungsverzicht: Das Ergebnis wurde ausführlich erörtert.

(Anm.: Buchstabenreihung der herausgegriffenen Punkte durch die Richterinnen des BFG).

Soweit in der Beschwerdeentscheidung die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten angesprochen worden sei, werde auf die 6 Monate währende BP hingewiesen. In dieser Zeit sei es zu einer ausführlichen Prüfung sämtlicher Fragen gekommen, er habe alle Fragen beantwortet. Auch heute noch stehe er gerne für allfällige Fragen zur Verfügung.

Es habe somit im Rahmen der BP eine umfangreiche Überprüfung stattgefunden. Er gehe davon aus, dass bei der Aufhebung und der BVE die entsprechenden Unterlagen gefehlt hätten.

Was das Eigenkapital angehe, sei immer klar gewesen, dass sich die Unternehmen selbst erhalten sollten. Von einer Umdeutung eines Gesellschafterdarlehens in verdecktes Eigenkapital könne nicht die Rede sein. Die Ausführungen in der BVE beruhten auf Vermutungen und entsprächen nicht den Feststellungen der BP. Die Investoren seien von profitablen Geschäften ausgegangen.

Der Beschwerdeführer legte Unterlagen vor, die er auch bereits der BP zur Verfügung gestellt habe (Stellungnahme wegen A-Kredit, Präsentation des Lokals "FG" in englischer Sprache, Auszug Catering-Service, Schilderung von Problemen bei der nachhaltigen Projektrealisierung, Aktenvermerk über Meeting mit a-ischen Geschäftspartnern, Darlehensverzicht infolge Liquidation der AB AG; dazu Fotos des Lokals und der Lage des Lokals verkleinert und in Kopie).

Die oben unter

a) genannte rechtliche Beurteilung des Consultants und Universitätslektors für Betriebswirtschaftslehre, DE, vom 4.9.2013 vor, wird im Folgenden im Originaltext wiedergegeben:

"Sehr geehrter Herr Y,

Hiermit komme ich Ihrem Ersuchen nach, zur steuerlichen Situation des von Ihnen in den Jahren 2006 bis 2011 an die „AB AG, C“ gewährten Darlehens Stellung zu nehmen.

Ausgangssituation:

Sie haben im Jahr 2005 den Plan gefasst, gemeinsam mit mehreren anderen Investoren in A einen Restaurantbetrieb an einem belebten Standort zu eröffnen. Nach Prüfung von über 10 Standorten haben Sie sich für H, und hier für das neu erbaute ab-Gelände, entschieden. In der Umgebung sollte eine Reihe von Attraktionen entstehen (BMW-Center, Porsche-Center, ab-Events, erstes Casino in H, etc.). Im Jahr 2006 haben Sie zu diesem Zweck mit mehreren anderen Gesellschaftern die „AB AG“ mit Sitz in C gegründet, die in weiterer Folge eine Tochtergesellschaft in A, die „FH (H) Co., Ltd.“ gründete. Der Restaurantbetrieb wurde im Dezember 2006 aufgenommen. Vermieter war die "H international circuit“, die mittelbar dem a-ischen Staat gehört.

Im März 2006 zahlten Sie 13.500 CHF für ihren Anteil am Grundkapital der AB AG mit Sitz in C. Im Zeitraum von 2006 bis 2011 gewährten Sie dem Unternehmen zusätzlich ein Darlehen in Höhe von 228.466,66 CHF. Mit diesem Geld wurden der Aufbau des Restaurantbetriebes und die laufenden Aufwendungen beider Gesellschaften finanziert.

Im Jahr 2008 wurde der Restaurantbetrieb eingestellt, weil die erforderliche Frequenz am Standort nicht gegeben war. Der Grund dafür lag in den von a-ischer Seite nicht erfolgten Baumaßnahmen (BMW-Center, Casino, ab-Events, ect.). Obwohl diese Investitionen vertraglich zugesagt waren und die eigentliche Grundlage für die Betriebsansiedlung bildeten, wurden sie bis heute nicht durchgeführt.

Trotz der Interventionen mehrerer Rechtsanwälte sowohl aus A als auch durch Besuche österreichischer Rechtsanwälte in A konnte in den Folgejahren kein Schadenersatzanspruch durchgesetzt werden. Die Rechtsanwälte führten das — obgleich die Rechtslage aus ihrer Sicht klar für Sie und Ihre Mitgesellschafter sprach - auf die mangelhafte Rechtsdurchsetzung in A zurück. Auch Interventionen über Botschaften blieben ergebnislos.

Im Jahr 2011 wurde die AB AG mit Sitz in C schließlich liquidiert und das gewährte Darlehen zur Gänze abgeschrieben.

Im gesamten Zeitraum waren Sie Einnahmen—Ausgaben—Rechner in Österreich. Als Unternehmensberater haben Sie in den Jahren 2006 und 2007 für Ihre Tätigkeit zahlreiche Rechnungen an die AB AG gestellt. Ihre Haupttätigkeit lag in der Sondierung der Standorte, wofür Sie eine Reihe von Konzepten erstellten. Die gesamte berufliche Tätigkeit war auf dieses Projekt konzentriert.

In Frage steht nun die steuerliche Absetzbarkeit der erlittenen Verluste im Jahr 2011 in Österreich.

Beurteilung der Situation aus steuerlicher Sicht:

Wesentlich für die steuerliche Absetzbarkeit ist die Frage, ob es sich bei dem von Ihnen gewährten Darlehen um notwendiges Betriebsvermögen ihres österreichischen Betriebes, des Einzelunternehmens XY, Unternehmensberater, handelte.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis v. 13.12.1963, 865/61, 1964, 85, ausgeführt, dass Darlehensforderungen notwendiges Betriebsvermögen sind, insofern für die Überlassung des Darlehens betriebliche Interessen im Vordergrund stehen. Im Anlassfall erfolgte die Darlehensgewährung eines Autohändlers an einen anderen Autohändler zum Ankauf von Altwagen unter der Bedingung, dass der beim Verkauf des Kfz erzielte Gewinn ganz oder teilweise dem Darlehensgeber zufallen soll.

Da Ihr berufliches Engagement sich in den Jahren 2005-2008 fast ausschließlich auf das Restaurant-Projekt in A bezog und nahezu Ihr gesamtes betriebliches Interesse im in Frage stehenden Zeitraum an dem Projekt hing, ist die Qualifikation des Darlehens als notwendiges Betriebsvermögen eindeutig zu bejahen. Auch die Realisierung der von Ihnen in Rechnung gestellten Beratungshonorare war von der Gewährung der Darlehen durch Sie und Ihre Mitgesellschafter abhängig.

Der Zusammenhang wird durch einen Blick in die Buchhaltung der in Frage stehenden Jahre untermauert. In den Jahren 2006 und 2007, also zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung resultierten 50 % des Umsatzes aus dem A—Projekt. Ein Entfall dieses Umsatzes hätte auch im Einzelunternehmen zu einer prekären Situation geführt.

Folgerichtig ist deshalb im Jahr 2011, zum Zeitpunkt des Darlehensverzichts gegenüber der „AB AG“ dem Einzelunternehmen XY, Unternehmensberater, ein steuerlicher Verlust in Höhe des gewährten Darlehens entstanden.

Ich hoffe, Ihnen mit meinen Ausführungen gedient zu haben und verbleibe mit freundlichen Grüßen....."

In der oben unter

b) aufgeführten Fragenbeantwortung nimmt der Beschwerdeführer Bezug auf die Beschaffung von Mitteln (Wohnungsverkauf in J), Bilanzdaten und Kontoblätter 2006-2008, Darlehensvertrag mündlich laut Beistatut, Seite 3, Rückzahlung der Darlehen ab Jänner 2008, Verzicht aller Gesellschafter auf Darlehen und Zinsfreiheit der Darlehen.

In der oben unter

c) erwähnten E-Mail der Betriebsprüferin heißt es wörtlich:

Sehr geehrter Herr Y,

"Es hat jetzt ein wenig gedauert bis wir den Punkt "AB AG" über den entstandenen Verlust geklärt haben. Gute Nachricht für Sie, schlußendlich ist dieses Darlehen in Höhe von € 182.573,19 im Jahr 2011, unter der Kennzahl 9230, übrige Aufwendungen, absetzbar. Diese Änderung werde ich auch vornehmen."

Wie oben unter

d) erläutert, kam es wegen ausführlicher Erörterung des Ergebnisses der Außenprüfung zu einem Schlussbesprechungsverzicht und befindet sich die darüber aufgenommene Niederschrift vom 11.12.2013 im Akt.

Im Vorlagebericht wurde von Finanzamtsseite zu den Ausführungen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag nicht weiter Stellung genommen, sondern lediglich auf die „ausführliche rechtliche Würdigung in der Beschwerdeentscheidung“ verwiesen.

Seitens der Richterin des BFG wurde der Beschwerdeführer per Mail gebeten, klarzustellen, ob sich seine Beschwerden sowohl auf die Aufhebungsbescheide für 2011 und 2012 als auch auf die Einkommensteuersachbescheide für 2011 und 2012 bezogen hätten. Zwar habe die Beschwerdeentscheidung betreffend 2011 – auf die später in der BVE für 2012 ausdrücklich verwiesen worden sei – den Einkommensteuerbescheid und die „Aufhebung nach § 299 BAO“ genannt, jedoch sei im Vorlagebericht an das BFG nur auf die Beschwerden gegen die ESt-bescheide Bezug genommen worden.

Der Beschwerdeführer teilte im E-Mail-Wege mit, seine Beschwerden hätten sich, wie ja aus der Begründung abgeleitet werden könne, sowohl gegen die formalrechtliche Vorgehensweise (Aufhebungsbescheide 2011 und 2012) als auch gegen die materiellrechtliche Sichtweise (Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012) gerichtet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis die nachstehenden, aktenkundigen und unwidersprochen gebliebenen Punkte als feststehend zugrunde:

- Der Beschwerdeführer war zu 25% an der AB AG mit Sitz in C beteiligt.
- Sein Anteil am Grundkapital betrug 13.500,00 CHF.
- Die AB AG gründete ihrerseits die FH Co, Limited, in H.
- Diese eröffnete in H im Dezember 2006 einen Restaurantbetrieb.
- Die Geschäftsidee beruhte auf der Information, dass ausländische Lokale in A sehr erfolgreich seien und ab 2005 auch ohne a-ischen Partner betrieben werden dürften.
- Als Standort wurde das ab -Gelände gewählt, in dessen Nahebereich auch ein Casino und andere Attraktionen geplant waren.
- Im Zeitraum 2006 bis 2011 gewährte der Beschwerdeführer der AG ein Darlehen von 228.466,66 CHF.
- Infolge unvorhergesehener Umstände, etwa der Nichterrichtung des Casinos, des Rüzuges anderer Mieter, korrupter Manager des ab Areals und schwerer Sturmschäden, wurde das Areal immer leerer.
- Der Restaurantbetrieb der FH Co, Limited, verzeichnete immer weniger Gäste.
- Im Jahr 2008 wurde der Restaurantbetrieb eingestellt.

- Eine Rechtsdurchsetzung (Schadenersatz) in A aufgrund nicht eingehaltener vertraglicher Zusicherungen gelang nicht.
- Auch Interventionsversuche durch Botschaften brachten kein Ergebnis.
- Im Jahr 2011 wurde die AB AG in C liquidiert und das Darlehen zur Gänze abgeschrieben.
- Der Beschwerdeführer ist Unternehmensberater. Als solcher erarbeitete er die Grundkonzepte für das A-Projekt, das 3 Jahre lang seine Haupttätigkeit umfasste. Er stellte Beratungshonorare als Unternehmensberater in Rechnung.
- 50% seines Umsatzes beruhten in den Jahren 2006 und 2007 auf dem A Projekt.
- Über die Darlehensgewährungen der Aktionäre an die AB AG sowie an Unternehmungen, an denen die AB AG ihrerseits beteiligt war, existieren keine Verträge.
- Es ist lediglich in einem Beistatut unter "Sonstiges" vermerkt, die Aktionäre seien darüber in Kenntnis, dass Kapitalrückführungen der jeweiligen Darlehen ab 1.1.2008 erfolgen könnten.
- Im Rahmen einer BP wurde der Forderungsverzicht ausdrücklich als Betriebsausgabe anerkannt.
- Der darauf beruhende Einkommensteuerbescheid für 2011 und der später ergangene Einkommensteuerbescheid für 2012 wurden einige Monate danach von der Abgabenbehörde aufgehoben, mit der Begründung, dass "Anhaltspunkte für die Annahme" von verdecktem Eigenkapital vorlägen.

Rechtliche Würdigung:

Das Bundesfinanzgericht stellt vorab klar, dass sich die eingereichten Beschwerden **sowohl gegen die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 betreffend die Jahre 2011 und 2012 als auch gegen die Einkommensteuersachbescheide 2011 und 2012 richten.**

Dies geht zum einen bereits aus der Formulierung des Rechtsmittels betreffend 2011 in Überschrift und Begründungstext sowie aus der Bezugnahme des elektronisch eingebrachten Rechtsmittels für 2012 auf die Ausführungen zu 2011, zum anderen aus der persönlichen Klarstellung seitens des Beschwerdeführers nach Kontaktaufnahme durch die Richterinnen hervor.

Nicht nachvollziehbar ist es daher, warum sich der seitens der Abgabenbehörde erstellte Vorlagebericht allein auf Beschwerden gegen die Einkommensteuersachbescheide 2011 und 2012 bezog, dies umso mehr, als die Abgabenbehörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung in Spruch und Begründungstext auf Aufhebungsbescheid und Sachbescheid für 2011 Bezug nimmt und in der hinsichtlich 2012 ergangenen Beschwerdevorentscheidung auf jene für 2011 verweist.

Es ist grundsätzlich bei einem undeutlichen Inhalt eines Anbringens - wobei gegenständlich keine gravierende Undeutlichkeit vorlag - die Absicht der Partei zu erforschen. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit

nimmt (vgl. für viele VwGH 28.1.2003, 2001/14/0229, VwGH 24.9.2014, 2011/13/0082, AFS 2017/2, 74).

ad I.1.

Strittig ist: Lag eine zur Aufhebung gemäß § 299 BAO berechtigende Unrichtigkeit des Spruches der Einkommensteuerbescheide vor?

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein, jedoch setzt die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (*Ritz*, BAO⁵, § 299, Tz 9, 13).

Auch in *Stoll*, BAO-Kommentar, 2888, wird ausgeführt: *„Die Anwendung des Aufhebungstatbestandes des § 299 hat zur Voraussetzung, dass der der Behebung zugeführte Bescheid inhaltlich rechtswidrig ist, nicht, dass er möglicherweise rechtswidrig sein könnte.....Nur wenn die nachträgliche Beurteilung zur Gewissheit der Rechtswidrigkeit eines Bescheides und damit zumindest in ebenso hohem Maße zur belegbaren und begründeten Gewissheit der Richtigkeit des Aufhebungsgrundes führt, ist die Behebung nach § 299 zulässig“.*

Gegenständlich bedarf es daher vorerst der Bescheidüberprüfung nach dem Maßstab des materiellen Rechts, weil nur die Feststellung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit seine Aufhebung rechtfertigt (vgl. VwGH 10.5.1988, 85/14/0034: *Zu den Voraussetzungen der Anwendung des § 299 BAO - gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen - gehört eine nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit*).

Handelt es sich bei der in Streit stehenden Darlehensgewährung daher um ein Gesellschafterdarlehen und bei dem nachfolgenden Forderungsverzicht um eine zu berücksichtigende Betriebsausgabe oder liegt eine verdeckte Einlage (verdecktes Eigenkapital) vor, die sowohl auf Ebene der Körperschaft als auch auf Ebene des Anteilsinhabers steuerneutral ist?

Grundsätzlich werden Rechtsgeschäfte zwischen dem Anteilsinhaber und der Körperschaft - entsprechend dem Trennungsprinzip - ertragsteuerlich als solche anerkannt. Dies gilt auch für Darlehens- und sonstige Fremdfinanzierungsgeschäfte.

Laut *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG 1988, § 8 Tz 72 ff, kann ein Gesellschafterdarlehen als Ganzes nur unter besonderen Umständen als Eigenkapital qualifiziert werden. Der Beweis, dass im konkreten Fall solche Umstände vorliegen, obliegt der Abgabenbehörde. Bei der Qualifikation von Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital ist sowohl auf formale als auch auf inhaltliche Kriterien abzustellen.

Eine unklare Vertragsgestaltung, wie etwa das Fehlen einer Vereinbarung über Rückzahlung und Verzinsung, kann Anhaltspunkt für die Annahmen von verdecktem Eigenkapital sein.

Hält bei einer grundsätzlich als betrieblich anzuerkennenden Darlehensgewährung die Verzinsung dem Fremdvergleich nicht stand, so liegt in Höhe der Differenz zwischen den tatsächlich entrichteten und den fremdüblichen Zinsen eine Nutzungseinlage vor.

Der Umstand, dass Darlehen seitens der Körperschaft auf dem Kapitalmarkt nicht zu gleich günstigen Bedingungen zu beschaffen gewesen wären, rechtfertigt für sich allein nicht die Annahme von verdecktem Eigenkapital.

Es gibt keine belastbaren Aussagen über die notwendige Eigenfinanzierung einer Körperschaft, weshalb aus Sicht des § 8 Abs. 1 KStG 1988 der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit maßgebend ist. Nur wenn nach Art der Vereinbarung die Rechtsqualität der Mittelzufuhr unklar oder unangemessen ist, besteht im Rahmen der Sachfeststellung der notwendige Spielraum, verdecktes Eigenkapital anstelle eines Gesellschafterdarlehens anzunehmen (*Kirchmayr aaO*, Tz 76).

Umgelegt auf den Streitfall ist vorerst festzustellen: Die in der Beschwerdevorentscheidung in den Raum gestellte Sichtweise, eine Aufhebung gemäß § 299 BAO habe nicht die Gewissheit der Rechtswidrigkeit zur Voraussetzung, die bloße Möglichkeit reiche aus, stellt sich in offenen Widerspruch zur herrschenden Lehre (siehe *Ritz*, BAO⁵, § 299, Tz 13, *Stoll aaO*). Dieser Rechtsposition ist somit eine klare Absage zu erteilen.

Die demnach für die Zulässigkeit einer Aufhebung gemäß § 299 BAO geforderte Gewissheit der Rechtswidrigkeit liegt aber gegenständlich nach allem Ausgeführten nicht vor:

Die in Streit stehenden Aufhebungsbescheide verweisen zur Begründung auf die jeweiligen Sachbescheide. Im nach Aufhebung ergangenen neuen Sachbescheid für 2011 wird erläutert, die "hier gegebene unklare Vertragsgestaltung" mit nur mündlichem Darlehensvertrag und nicht konkretisierten Rückzahlungsvereinbarungen stelle einen "Anhaltspunkt" für die Annahme von verdecktem Eigenkapital dar. Der neue Sachbescheid für 2012 bezieht sich begründend lediglich auf den für 2011 ergangenen neuen Sachbescheid, der aufgrund seiner "Berichtigung" keinen Verlustvortrag zulasse.

Die Abgabenbehörde hat sich also für ihre im Nachhinein erfolgte Aufhebung darauf gestützt, dass "Anhaltspunkte" für das Vorliegen von verdecktem Eigenkapital sprächen, dies nach einer - wie seitens des Beschwerdeführers nachdrücklich erwähnt - halbjährigen, eingehenden Betriebsprüfung. Nun darf jeder Steuerpflichtige davon ausgehen, dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt binnen einer solchen Frist, verbunden mit dem Willen des Steuerpflichtigen zur Mitarbeit, ausreichend geklärt ist. Betriebsprüfer sind Organwalter mit einer qualifizierten Ausbildung, von denen qualitätsvolle und fundierte Prüfungsergebnisse erwartet werden dürfen. Gegenständlich liegt sogar die ausdrückliche Mitteilung der Prüferin (siehe E-Mail oben) vor, wonach, nach längerer Dauer, nun geklärt sei, dass das "Darlehen in Höhe von € 182.573,19 im Jahr 2011 unter der Kennzahl 9230, übrige Aufwendungen, absetzbar" sei.

Die vom Gesetz für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO geforderte "Gewissheit der Rechtswidrigkeit" liegt also keineswegs vor, wobei bemerkenswert ist, dass selbst die Abgabenbehörde eine solche Gewissheit nicht behauptet ("Anhaltspunkte").

Ohne dass daher aufgrund der vorstehenden Analyse noch ein Eingehen in die materiellrechtliche Komponente des Falles zwingend erforderlich wäre, wird ausgeführt:

Aus den oben zitierten Kommentarstellen (Achatz/Kirchmayr aaO) erhellt, dass bei der Finanzierung einer Körperschaft, mangels belastbarer Aussagen über die notwendige Eigenfinanzierung, grundsätzlich Finanzierungsfreiheit anzunehmen ist. Soweit gegenständlich offenbar im Nachhinein beanstandet wurde, dass ein anzustellender Fremdvergleich für eine Umdeutung des Gesellschafterdarlehens in verdecktes Eigenkapital spräche, ist diese Änderung der rechtlichen Würdigung nicht geeignet, eine "Gewissheit der Rechtswidrigkeit", wie sie das Gesetz für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO fordert, aufzuzeigen.

Die Gestaltung der Modalitäten des Darlehens, die im Streitfall bloß mündlich erfolgten bzw. in einem Beistatut Erwähnung bezüglich Kapitalrückführungen (ohne Verzinsung) ab 1.1.2008 vorsahen, kann - wie aus dem zitierten Kommentar hervorgeht - ein Indiz für verdecktes Eigenkapital sein, muss dies aber nicht sein.

Die BP, die sich nach eigener, dokumentierter Aussage längere Zeit nach ausführlicher Sachverhaltsfeststellung mit der Problematik auseinandersetzte, gelangte zu dem Schluss, es liege ein Gesellschafterdarlehen vor, dessen Verlust zum Abzug als Betriebsausgabe berechtigt.

Es kann darin - wiederum - keine Gewissheit einer Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Zusammenfassend ist festzustellen: Wird von behördlicher Seite nachträglich eine andere rechtliche Würdigung angestellt, als die ursprünglich gewählte, vertretbare rechtliche Würdigung, so kann dies nicht Anlass für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO sein.

Zur Rolle des Beschwerdeführers als Unternehmensberater der AB AG und den daraus erfließenden Betriebseinnahmen und -ausgaben sowie der Zugehörigkeit des Darlehens zum notwendigen Betriebsvermögen wird auf die Ausführungen des BWL-Sachverständigen DE hingewiesen, zu denen keinerlei Stellungnahme der Abgabenbehörde im Vorlagebericht erfolgte.

Da entsprechend den obenstehenden Ausführungen **die Voraussetzungen für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO mangels Gewissheit einer Rechtswidrigkeit nicht vorlagen**, erübrigt sich ein Eingehen auf die Ermessensübung.

Es wird aber klarstellend und grundsätzlich zum Ermessen ausgeführt:

Ermessensentscheidungen, zu denen auch Aufhebungen gemäß § 299 BAO zählen, erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände, die in der Begründung des Aufhebungsbescheides ausführlich darzustellen sind (*Ritz*, aaO, § 299, Tz 40, 52 ff).

Zu den Ermessenskriterien gehören die Billigkeit und die Zweckmäßigkeit. Unter Billigkeit versteht man die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Die Billigkeit gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben (*Ritz*, aaO, § 20, Tz 6, 7).

Wenn in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt wird, in den gesamten Prüfungsunterlagen finde sich nur ein einziger Verweis auf das streitgegenständliche Darlehen, nämlich der Vermerk "CHF. 228.466,66 bei ö. übrige Aufw. dazu", so ist dies klar aktenwidrig (siehe oben, E-Mail der Prüferin vom 11.12.2013 an den Beschwerdeführer, "Betreff: BP-Abschluss", über die Anerkennung des Verlustes).

Aufgrund der eindeutigen - gegen die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung sprechenden - Aktenlage, kann nun keine Rede davon sein, dass das "Darlehen im Rahmen der BP einfach unbeanstandet blieb", vielmehr fand eine ausdrückliche, lange währende Auseinandersetzung mit dieser Rechtsfrage statt, die ihren Abschluss in der explizit schriftlich erfolgten Zusicherung über die Absetzbarkeit des Darlehens fand (siehe E-Mail der Betriebsprüferin an den Beschwerdeführer vom 11.12.2013).

Stünde daher eine Aufhebung infolge einer mit Gewissheit vorliegenden Rechtswidrigkeit zur Debatte, wären die Ergebnisse der BP bei der Ermessensübung mit Blick auf den Grundsatz von Treu und Glauben zugunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen, dh, die Sachlage spräche gegen eine Aufhebung.

Auf die entsprechenden Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Beschwerde wird hingewiesen.

ad II. 2.

Mit dem Wegfall der Aufhebungsbescheide vom 19.8.2014 betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 durch die vorliegende Stattgabe scheiden die Einkommensteuerbescheide (neue Sachbescheide) vom gleichen Tag aus dem Rechtsbestand aus. Die Einkommensteuerbescheide vom 12.12.2013 (ESt 2011) und vom 4.2.2014 (ESt 2012) gehören dadurch wieder dem Rechtsbestand an.

Die gegen die aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheide vom 19.8.2014 gerichteten Beschwerden waren gemäß § 261 Abs. 1 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Entsprechend der höchstgerichtlichen Judikatur ist die Gewissheit einer Rechtswidrigkeit Voraussetzung für eine Aufhebung gemäß § 299 BAO (VwGH 10.5.1988, 85/14/0034). Zudem stehen die eindeutige Gesetzeslage und die einzelfallbezogene Beweiswürdigung einer Revision entgegen.

Feldkirch, am 29. Mai 2017