



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 7

GZ. RV/0517-W/02

## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Garantie WTH GmbH, 3002 Purkersdorf, Bahnstraße 26, vom 23. Oktober 1997 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Prüfungszeiträume 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1993, 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1994 und 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1995 des Finanzamtes Eisenstadt vom 26. Mai 1997 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 BAO ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Begründung

Am 26. Mai 1997 hat das Finanzamt Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Prüfungszeiträume 1. Jänner 1993 – 31. Dezember 1993, 1. Jänner 1994 – 31. Dezember 1994 und 1. Jänner 1995 – 31. Dezember 1995 erlassen.

Mit diesen Haftungs- und Abgabenbescheiden sind der Berufungswerberin (Bw.) – einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung - Nachzahlungen von Kapitalertragsteuer iHv S 37.493,00, S 32.993,00 und S 32.993,00 vorgeschrieben worden.

Zur Ausfertigung der Haftungs- und Abgabenbescheide hat das Finanzamt das Formular "L20" verwendet. Auf der Vorderseite von "L20" stehen die Bescheidbezeichnung "Haftungs- und Abgabenbescheid(e)", die bescheiderlassende Behörde, das Bescheiddatum, der/die Bescheidadressat/en und der Bescheidspruch; ungefähr 2/3-tel der Rückseite des Formulars bestehen aus vorgedruckten Zeilen, die für den Begründungsteil des Bescheides vorgesehen sind.

Der 1. Satz des Begründungsteiles ist vorgedruckt; dieser Satz lautet: *"Die Begründung für den/die Haftungs- und Abgabenbescheide entnehmen Sie bitte dem beiliegenden Bericht (Vordruck L18) vom"*. Vor diesem Satz befindet sich ein zum Ankreuzen bestimmtes Quadrat; nach diesem Satz ein Rechteck, worin das Wort *"Datum"* steht.

In den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 26. Mai 1997 sind das zum Ankreuzen bestimmte Quadrat, das zum Einfügen eines Datums bestimmte Rechteck und die an den o.a. Satz anschließenden, zum Schreiben eines Textes bestimmten, Zeilen leer.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest: Die Haftungs- und Abgabenbescheide enthalten keine Bescheidbegründungen.

Fehlt die Bescheidbegründung, ist aus dem Bescheid nicht erkennbar, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt worden ist, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumption des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet.

Da die Haftungs- und Abgabenbescheide keine Bescheidbegründung enthalten, ist der entscheidungsrelevante Sachverhalt aus den Bescheiden nicht feststellbar.

Ist der entscheidungsrelevante Sachverhalt wegen fehlender Bescheidbegründung aus den Bescheiden nicht feststellbar, ist der entscheidungsrelevante Sachverhalt aus der Sicht dieser Bescheide nicht ermittelt worden.

Unterlassene Ermittlungen stellen einen Aufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO dar, wenn nach deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung unterblieben wäre.

Da wegen fehlender Begründungen in den Haftungs- und Abgabenbescheiden davon auszugehen ist, dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht festgestellt worden ist, ist nicht auszuschließen, dass bei Feststellung dieses Sachverhaltes entweder anders lautende Bescheide erlassen worden wären oder dass eine Bescheiderteilung unterblieben wäre.

Die Feststellung eines Sachverhaltes setzt Ermittlungen voraus. Setzt die Feststellung eines Sachverhaltes Ermittlungen voraus, ist bei fehlender Feststellung des Sachverhaltes von unterlassenen Ermittlungen auszugehen.

Aus diesem Grund stellen die fehlenden Begründungen in den Haftungs- und Abgabenbescheiden einen Aufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO dar.

Nach den Begründungen/Anträge auf Verlängerung der Berufungsfrist (31. Juli 1997, 30. September 1997) iVm dem Berufungsvorbringen ist die Bw. davon ausgegangen, dass ein sachlicher Zusammenhang der angefochtenen Bescheide mit Sachbescheiden besteht, die das Finanzamt nach Abschluss einer abgabenbehördlichen Prüfung zu erlassen beabsichtige.

Die in den Anträgen auf Verlängerung der Berufungsfrist (31. Juli 1997; 30. September 1997) angesprochene abgabenbehördliche Prüfung hat gefunden; die dabei getroffenen Feststellungen sind im Betriebsprüfungsbericht (Bp-Bericht) vom 26. Mai 1997 dokumentiert worden. Die Vermutung der Bw., das Finanzamt beabsichtige nach Abschluss einer abgabenbehördlichen Prüfung zu erlassen, hat sich als zutreffend erwiesen, denn nach einer Verfahrenswiederaufnahme hat das Finanzamt von den Erstbescheiden sich unterscheidende Sachbescheide erlassen.

In Tz 15 ff des Bp-Berichtes sind Feststellungen über die verdeckte Ausschüttung/Pachtschillinge und die verdeckte Ausschüttung/fehlende Valorisierung des Nutzwertes der Badeparzelle getroffen und die auf diese verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer festgesetzt worden. Die Höhe der vom Betriebsprüfer für die Jahre 1993 – 1995 errechneten Kapitalertragsteuer stimmt mit den Vorschriften von Kapitalertragsteuer in den Haftungs- und Abgabenbescheiden überein.

Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass die im Bp-Bericht getroffenen Feststellungen über die verdeckte Ausschüttung/Pachtschillinge und die verdeckte Ausschüttung/fehlende Valorisierung des Nutzwertes der Badeparzelle den Sachverhalt darstellen, den das Finanzamt den Haftungs- und Abgabenbescheiden zugrunde gelegt hat.

Der Bp-Bericht und die Haftungs- und Abgabenbescheide sind mit 26. Mai 1997 datiert: Die Bw. könnte wegen des zeitlichen Zusammenhanges vermutet haben, dass der Bp-Bericht die Entscheidungsgrundlage für die Haftungs- und Abgabenbescheide gewesen ist. Vermutungen über den, einer Entscheidung zugrunde gelegten Sachverhalt sind nicht geeignet, eine fehlende Bescheidebegründung zu ersetzen.

IdF ist aber nicht auszuschließen, dass der Bp-Bericht (26. Mai 1997) in den Begründungsteilen der Haftungs- und Abgabenbescheiden, die der Bw. zugestellt worden sind, erwähnt wird: 1.) befinden sich in den Veranlagungsakten keine Originalfassungen der Haftungs- und Abgabenbescheide sondern Durchschriften, 2.) sind die im Formular "L20" vorgedruckten Texte handschriftlich ergänzt worden und 3.) sind diese Ergänzungen mittels Blaupause auf die Durchschrift übertragen worden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat die Originalfassungen der Haftungs- und Abgabenbescheide nicht zur Einsichtnahme angefordert.

Eine Einsichtnahme ist idF nicht erforderlich gewesen: Dies deshalb, weil auch im Falle, dass der Bp-Bericht in den, der Bw. zugestellten, Fassungen der Haftungs- und Abgabenbescheide im Begründungsteil erwähnt wird, ein Aufhebungstatbestand im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO vorliegt.

Nach den Feststellungen im Bp-Bericht entfallen 98% der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer auf die verdeckte Ausschüttung/Pachtschillinge und 2% auf die verdeckte Ausschüttung/fehlende Valorisierung des Nutzwertes der firmeneigenen Badeparzelle.

Die Feststellung, dass eine verdeckte Ausschüttung/Pachtschillinge stattgefunden hat, ist das Ergebnis eines Fremdvergleiches. Verglichen worden sind Gesellschafter/Pachtverträge und Nichtgesellschafter/Pachtverträge.

Der Vertragsabschluss unter gleichen Bedingungen als Voraussetzung dafür, dass ein Vertrag dem Fremdvergleich standhält, verlangt einen (auch) am Inhalt des Vertrages orientierten Fremdvergleich; d.h. es müssen die miteinander verglichenen Vertragsinhalte in wesentlichen Punkten übereinstimmen, damit sie für einen Fremdvergleich geeignet sind (vgl. dazu Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. überarb. und erw. Auflage, § 20, Tz 50, und die do. zit. Judikate).

IdF sind Nichtgesellschafter/Pachtverträge über - bestehende - Abstellplätze mit Gesellschafter/Pachtverträgen für Grundstücke verglichen worden, die den Pächter berechtigen, diese Grundstücke als Parkflächen neu zugestalten und diese Parkflächen an die Pächter der nahe gelegenen Badeparzellen weiterzuvermieten.

Nicht ermittelt worden ist die Höhe der Pachtschillinge für Grundstücke, die 1.) einen Nichtgesellschafter/Pächter berechtigen, diese Grundstücke als Parkflächen neu zugestalten und 2.) den Standortvorteil haben, diese Parkflächen an die Pächter von, in geografischer Nähe liegenden, Parzellen weitervermieten zu können bzw. zu dürfen.

Wären derartige Ermittlungen durchgeführt worden, hätten diese Ermittlungen auch zu dem Ergebnis führen können, dass die Gesellschafter/Pachtverträge einem Fremdvergleich standhalten und deshalb keine, die Grundlage der ggst. Haftungs- und Abgabenbescheide bildende, verdeckte Ausschüttung/Pachtschillinge statt gefunden hat.

Es ist deshalb nicht auszuschließen, dass das Finanzamt nach Durchführung der unterlassenen Ermittlungen anders lautende Haftungs- und Abgabenbescheide erlassen hätte oder von der Bescheiderlassung Abstand genommen hätte, zumal die steuerlichen Auswirkungen der verdeckten Ausschüttung/fehlende Valorisierung des Nutzwertes der Badeparzelle im Gegensatz zur verdeckten Ausschüttung/Pachtschillinge geringfügig sind.

Da der Aufhebungstatbestand des § 289 Abs. 1 BAO – unabhängig davon, ob in den der Bw. zugestellten Haftungs- und Abgabenbescheiden auf den Bp-Bericht vom 26. Mai 1997 hingewiesen wird oder nicht – erfüllt ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. August 2005