

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., 1230 Wien, vertreten durch Stb., 1020 Wien, gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 10.1.2007 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 - 2003 und vom 11.1.2007 betreffend Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1997 - 2003 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben.

Die Bescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 - 2003 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und Abgabenbeträge sind der Beilage zu entnehmen und stellen einen Spruchbestandteil dar.

Der Haftungsbescheid hinsichtlich der Kapitalertragsteuer sowie Säumniszuschlägen für die Zeiträume 1997 bis 2003 wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (idF Bf.) handelt es sich um eine im Rede stehenden Zeitraum im Bereich der Kreditvermittlung tätige Gesellschaft.

Infolge einer u.a. die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 1997 bis 2003 betreffenden **Außenprüfung (AP)**, die auf Basis § 99 FinStrG durchgeführt wurde, erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren und wurden entsprechende neue Sachbescheide zur Körperschaftsteuer für die Prüfungsjahre mit Datum 10.1.2007 erlassen.

Des weiteren wurde ein Haftungsbescheid betreffend die Kapitalertragsteuer samt Säumniszuschlägen für die Jahre 1997 bis 2003 mit Datum 11.1.2007 erlassen.

Die angeführten Bescheide resultierten aus den Feststellungen der AP.

Wie dem Bericht der AP vom 28.12.2006 zu entnehmen war, seien bei der Bf. Schwarzumsätze aus den Kreditvermittlungsgeschäften im Prüfungszeitraum festgestellt

worden. Die Feststellungen seien aufgrund von Meldungen der Wirtschaftspolizei und der Staatsanwaltschaft Wien aus den u.a. nach Hausdurchsuchungen eingesehenen Unterlagen getroffen worden.

Die so festgestellten Barbeträge der Jahre 1997 bis 2003 - "Schwarzumsätze" - seien daher außerbilanzmäßig den Jahresergebnissen hinzugerechnet und der Körperschaftsteuer unterzogen worden.

Es habe sich um die folgenden Provisionsbeträge (in Euro) gehandelt:

1997 - 98.323,00; 1998 - 48.978,00; 1999 - 81.658,00; 2000 - 83.598,00; 2001 - 75.348,00; 2002 - 42.753,00 und 2003 - 22.232,00. Insgesamt über die Prüfungsjahre somit Euro 452.890,00.

Dem Bericht war weiters zu entnehmen, dass die Barprovisionen im Prüfungszeitraum durch den Beschuldigten KT sowie durch SM im Rahmen ihrer Tätigkeit bei der Bf. selbst "Verwendung" gefunden hätten.

Als Geschäftsführer seien im Firmenbuch eingetragen gewesen:

KT - 22.6.1992 bis 14.7.1997; SM - 15.7.1997 bis 26.11.2001 sowie EP (Gesellschafter-Geschäftsführer) - seit 27.11.2001.

Diese Personen seien aufgrund ihrer eingetragenen Geschäftsführertätigkeit für die betrieblichen Abläufe verantwortlich.

Die nicht versteuerten Beträge seien als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren und jahresweise der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.9.2006 findet sich folgende Äußerung der steuerlichen Vertretung.

Die Erhebungen der Prüfungsabteilung Strafsachen hätten ergeben, dass EP mit den Kreditwerbern persönlich nicht in Kontakt getreten sei, sondern dass diese Kreditvermittlungsgeschäfte von den anderen Beschuldigten, KT und SM sowie der Zeugin BT durchgeführt worden seien.

Nach Ansicht des EP könne eine verdeckte Gewinnausschüttung an seine Person nicht vorliegen. Ein Empfang von Geldern sei nicht von ihm selbst erfolgt und hätte demzufolge auch nicht wieder an KT oder andere ausbezahlt werden können. Es werde daher der Auftrag erteilt werden gegen die zu erlassenden Bescheide Berufung zu erheben.

Mit **Anbringen vom 29.1.2007** wurde gegen den Haftungsbescheid vom 11.1.2007 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 2003 **Berufung** (nunmehr Beschwerde) erhoben.

In der Begründung wurde mit Verweis auf die aktuelle VwGH-Judikatur u.a. ausgeführt, dass es sich bei den sogenannten "Schwarzumsätzen" um keine verdeckte Ausschüttungen handle, da diese nicht den Anteilsinhabern zugekommen seien. Wie von der AP festgehalten worden sei, seien die Barbeträge von den Beschuldigten KT und BT sowie SM als Provisionen vereinnahmt und weder erklärt noch versteuert worden. Die bis 2001 eingesetzten Geschäftsführer hätten die Bf. selbstständig vertreten.

EP, der seit 27.11.2001 als Geschäftsführer tätig sei, sei wegen der genannten Provisionen - Schwarzumsätze - nicht durch Zeugenaussagen belastet worden. Er habe mit diesen Schwarzumsätzen nichts zu tun gehabt. Die AP habe u.a. festgestellt, dass er über die nicht vereinnahmten Provisionen nicht informiert gewesen sei und dies erst während der AP zu Tage gekommen sei.

Da die Einnahmen nicht von der Bf. sondern den Beschuldigten entgegengenommen worden seien, seien diese, wenn sie der Bf. als Einnahmen zugerechnet werden, bei der Bf. ebenso als Provisionsaufwendungen zu werten und abzuziehen.

Es seien daher die jährlich hinzugerechneten Beträge als Betriebsausgaben zuzulassen.

Die Gewinne seien nachweislich nicht dem Gesellschafter zugekommen. Im beiliegenden Schreiben des Vermittlers KT vom 17.7.2006 habe dieser im Rahmen der AP bestätigt, dass er einen Teil der Provisionen nicht abgeführt habe und als persönliches Einkommen als Kreditvermittlungsprovision vereinnahmt habe.

Abschließend wurde beantragt, die Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 2003 unter Berücksichtigung der oben dargestellten Provisionsaufwendungen zu berichtigen.

Der Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer 1997 bis 2003 sei aufzuheben, da keine verdeckte Ausschüttung vorliege.

Der ursprünglich gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat in mündlicher Verhandlung wurde im weiteren Verfahren mit Schreiben vom 27.6.2016 zurückgenommen.

Dem Rechtsmittel lag eine Kopie eines Schreibens des KT vom 17.7.2006 bei. Das Schreiben war betitelt mit "Honorarbestätigung zur Vorlage beim Finanzamt" und u.a. wie folgt textiert: *"Hinsichtlich dem Bezug von Provisionen seitens der Bf. bestätige ich für die Jahr 1997 bis 2005 das Vorliegen folgenden Sachverhalts:*

Die Bf. hat im Rahmen ihrer Tätigkeit Inserate aufgegeben, indem sie Kunden zu Vermittlung von Kreditaufträgen suchte. Ich habe diese Aufträge zur Bearbeitung entgegen genommen und diese Aufträge regelmäßig selbstständig durchführen können. Bei erfolgreicher Vermittlung eines Kredites wurde von mir in den meisten Fällen die Vermittlungsprovision direkt vom Kunden eingehoben. In rund 30 bis 40% der Fälle habe ich auch gleichzeitig die Versicherungsprovision für die Kreditversicherung direkt beim Kreditnehmer eingehoben und an die Versicherung weitergeleitet.

Ich bestätige, dass die in der Anlage aufgestellten Provisionsumsätze mit Euro 452.890,23 plausibel geschätzt wurden und dass auch die Hochrechnung der nicht verzeichneten Provisionen plausibel ist.

Ich bestätige weiters, dass ich einen Anteil der Kreditvermittlungsprovisionen als eigene Vermittlungsprovision einbehalten habe und nicht der Bf. weitergeleitet habe. Ich habe diese Provisionseinkünfte nicht in meiner Steuererklärung berücksichtigt. Allerdings möchte ich betonen, dass ich auch diesbezügliche Aufwendungen hatte, die ich noch im Rahmen meines Einkommensverfahrens geltend machen möchte. ..."

Mit **Berufungsvorentscheidungen (BVE)** vom 17.3.2010 wurden die Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung lag die Stellungnahme der AP vom 21.5.2008 bei. Darin führte der Prüfer u.a. aus, dass aufgrund der Ermittlungsergebnisse KT als Machthaber und Hauptverantwortlicher für die steuerlichen Malversationen anzusehen sei. Die anderen Personen, so auch EP können als vorgeschobenen Personen betrachtet werden. Die Behörde gehe davon aus, dass der überwiegenden Teil des Schwarzgeldes von KT verwendet und verausgabt worden sei (kostspieliges Hobby).

Insgesamt kommt die AP jedoch zum Schluss, dass EP von der illegitimen Tätigkeit des KT gewusst habe, sich damit jedoch abgefunden und seine Geschäftsführerfunktion grob vernachlässigt habe. Dadurch habe er es ermöglicht, dass die Schwarzgelder in den genannten Zeiträumen im Rahmen der Bf. erwirtschaftet wurden.

Die für Kreditgeschäfte einvernahmten Provisionen stünden ausschließlich mit von der Bf. beworbenen Kreditvermittlungsgeschäften in Zusammenhang. Die nicht verbuchten Provisionseinnahmen stellten daher Einkünfte der Bf. dar.

Die Behörde gehe davon aus, dass durch die Bf. bis dato keine Regressansprüche für die behaupteten entgangenen Einnahmen gestellt worden seien.

Die nicht erklärten "Schwarzumsätze" seien als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren und im Rahmen der Einkommensermittlung als solche festzustellen.

Der **Vorlageantrag** wurde mit Schreiben vom 12.4.2010 gestellt.

Darin setzte man sich insbesondere mit dem Vorwurf des Vorliegens der verdeckten Ausschüttung und Vorschreibung von Kapitalertragsteuer unter Bezug auf die aktuelle Judikatur des VwGH auseinander.

Es wurde festgehalten, dass der VwGH klarstellend feststelle, dass die Erweiterung des Kreises der Zurechnungsempfänger von verdeckten Ausschüttungen auf Personen mit maßgebendem Einfluss auf die juristische Person ausschließlich dem Bereich der eigenümerlosen juristischen Person entstammt. Bei Kapitalgesellschaften seien die Begriffe "Gesellschafter" und "Ausschüttung" unternehmensrechtlich definiert.

Eine Ausdehnung der möglichen Zurechnungssubjekte auf "Machthaber" ohne Gesellschafterstellung erscheine daher insbesondere im berufungsgegenständlichen Fall der Bf. umso weniger gerechtfertigt als KT seit 14.7.1997 keine Geschäftsführerstellung mehr inne hatte.

Dass EP als Gesellschafter der Bf. ein direkter Vorteil aus Schwarzgeschäften zugeflossen sei, er also dadurch bereichert worden wäre, sei im Rahmen der abgabenbehördlichen Ermittlungen nicht festgestellt worden. Nach der Rechtsprechung des VwGH fehle es an einem der Gesellschaft zurechenbaren Verhalten, wenn sich ein Nichtgesellschafter aufgrund seiner Einflussmöglichkeiten zu Lasten der Gesellschaft widerrechtlich bereichert.

Im weiteren Verfahren wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) das **Urteil** des Landesgerichts für Strafsachen Wien im Finanzstrafverfahren gegen die Angeklagten KT und SM vom 26.11.2014 übermittelt.

Der Angeklagte wurde schuldig gesprochen Abgabenhinterziehungen begangen zu haben. Dies dadurch, dass er bei der Bf. Provisionen für die Vermittlung von Krediten kassierte und zum Teil nicht in das Rechenwerk der Bf. einfließen habe lassen und sohin diese unversteuert selbst vereinnahmte. Es wurde eine Geldstrafe iHv Euro 60.000,00 ausgesprochen.

Die Angeklagte wurde von der gegen sie erhobenen Anklage freigesprochen.

Am 8.7.2015 übermittelte die Abgabenbehörde ein Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 6.7.2015 "**Nachtrag zur Berufung bzw. Vorlageantrag**".

Darin wurde u.a. nochmals dargelegt, dass die festgestellten Umsätze in gleicher Höhe als Aufwendungen zu berücksichtigen seien, da diese von KT vereinnahmt worden seien. Die Beurteilung einer Forderung gegenüber KT könne nur die Beurteilung als uneinbringliche Forderung zur Folge haben, da sich dieser seit 1999 in einem Schuldenregulierungsverfahren befunden habe.

Die Bf. habe erst aufgrund der Vernehmungen durch die Finanzstrafbehörde im Jahr 2005 die Handlungen des KT erkannt; bis dahin habe sie von den Einnahmen nichts wissen können.

In weiteren Schriftsätze der Abgabenbehörde vom 17.9.2015 und 20.5.2016, u.a. in Beantwortung von Vorhalten des BFG zur Wahrung des Parteiergehörs, zum Sachverhalt, zu den Ergebnissen der AP und zu Schreiben der Bf., führte diese zur Vorschreibung der Kapitalertragsteuer aus.

Zusammengefasst kam die Abgabenbehörde dabei zum Ergebnis, dass die unrechtmäßigen Entnahmen durch KT als bloßem Geschäftsführer ohne kapitalmäßige Beteiligung nicht als verdeckte Ausschüttungen und nicht als Vermögensvorteil gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. zu beurteilen seien.

Die Entnahmen der Provisionserlöse seien in einem ersten Schritt bei der Bf. Betriebsausgaben, denen ab dem Zeitpunkt der Kenntnis durch die Bf. eine Betriebseinnahme aus dem Schadenersatzanspruch bzw. der Rückforderung gegenüberstehe.

Hinsichtlich einer zu aktivierenden Forderung aus dem der Bf. entstandenen Schaden vertrat die Abgabenbehörde die Ansicht, dass diese Forderung im Zeitpunkt der Entdeckung der Tat zu aktivieren gewesen wäre. Eine Grundlage für eine folgende Wertberichtigung dieser Forderung werde weder im genannten Schuldenregulierungsverfahren noch in der aktuellen Vermögenslage des KT erblickt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Kapitalertragsteuer - Haftungsbescheid für die Zeiträume 1997 bis 2003

Gem. § 93 EStG 1988 sind inländische Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Darunter versteht man u. a. Ausschüttungen von Gewinnanteilen von Kapitalgesellschaften, egal ob es sich um offene oder verdeckte Ausschüttungen handelt.

Die Kapitalertragsteuer ist im Wege eines Haftungsbescheides der zum Abzug verpflichteten Körperschaft vorzuschreiben.

Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Dies sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht mindern, ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben und fremden Dritten nicht gewährt werden würden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kann ein bloßer "Machthaber", d.h. ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer, nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein. Ein Machthaber ist somit nicht als Vorteilsempfänger iSd § 8 Abs. 2 KStG anzusehen.

Wie in den Entscheidungsgründen dargestellt, ging die AP (Prüfungszeitraum 1997 bis 2003) im gegenständlichen Fall davon aus, dass der bis 1997 eingesetzte Geschäftsführer und bei der Bf. auch danach tätige KT im Prüfungszeitraum als Machthaber zu verstehen gewesen war.

Dieser hatte nachgewiesener Maßen Provisionen aus der Vermittlung von Krediten nicht in die Buchhaltung der Bf. aufgenommen sondern bar vereinnahmt und sie für sich selbst einbehalten.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig. Zum einen gab KT in einem Schreiben vom 17.7.2006 diese Vorgangsweise zu und bestätigte auch die Höhe der im Prüfungszeitraum von ihm vereinnahmten Provisionen von insgesamt Euro 452.890. Zum anderen ging auch aus dem Urteil des LG für Strafsachen Wien vom 26.11.2014 hervor, dass sich der im Prüfungszeitraum faktische Geschäftsführer der Abgabenhinterziehung schuldig bekannte. Die Tat wurde mit einer Geldstrafe von Euro 60.000 bestraft.

KT konnte zwar als faktischer Geschäftsführer bei der Bf. angesehen werden, jedoch resultierte daraus kein, wie von der AP geschlossen, dem Anteilsinhaber EP zuzurechnender Vermögensvorteil aus den hinterzogenen Provisionseinnahmen. Die durch den agierenden Geschäftsführer der Bf. vorenthaltenen Einnahmen aus den Provisionen kamen nachweislich nicht dem späteren Gesellschafter-Geschäftsführer zu.

Das unrechtmäßige Vorenthalten der Provisionszahlungen durch KT als nicht beteiligtem Geschäftsführer stellte somit keine verdeckte Ausschüttung dar.

Dieser Beurteilung hatte die Abgabenbehörde aufgrund der klaren Aktenlage und des unstrittigen Sachverhalts im Rechtsmittelverfahren keine gegenteiligen Feststellungen oder Ermittlungen entgegen zu setzen - siehe dazu auch die Ausführungen in den Stellungnahmen der Abgabenbehörde.

Es war daher mangels Vorliegens verdeckter Ausschüttungen für die Zeiträume 1997 bis 2003 keine Kapitalertragsteuer festzusetzen.

Der Haftungsbescheid vom 11.1.2007 war ersatzlos aufzuheben.

Körperschaftsteuer - Bescheide für die Jahre 1997 bis 2003

Infolge der für die Jahre 1997 bis 2003 durchgeföhrten AP wurden die durch KT im Namen der Bf. bar einvernahmten Provisionsumsätze als Betriebseinnahmen der Bf. beurteilt.

Die in den jeweiligen Jahren festgestellten Beträge (siehe Bericht der AP vom 28.12.2006) wurden entsprechend dem Betriebsergebnis hinzugerechnet und das daraus resultierende Jahreseinkommen der Körperschaftsteuer unterzogen.

Es handelte sich dabei um die folgenden Beträge (in Euro): 1997 - 98.323,00; 1998 - 48.978,00; 1999 - 81.658,00; 2000 - 83.598,00; 2001 - 75.348,00; 2002 - 42.753,00 und 2003 - 22.232,00.

Wie der agierende Geschäftsführer im Schreiben vom 17.7.2006 selbst bestätigte, wurden die Provisionseinnahmen der Bf. vorenthalten und durch ihn selbst privat verwendet.

Die Bf. wusste von diesen Malversationen bis zu deren Entdeckung im Prüfungsverfahren nichts und war ihr dadurch in den entsprechenden Jahren jedenfalls ein Schaden in gleicher Höhe entstanden.

Die aus dem widerrechtlichen Vorgehen resultierenden Einbußen der Bf. wären, wie die Bf. im Rechtsmittelverfahren vorbringt, jedenfalls als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Dies wurde durch die AP im Prüfungsverfahren unterlassen und auch im weiteren Verfahren vor der Abgabenbehörde nicht berücksichtigt.

Tatsache ist, dass die in Rede stehenden Provisionseinnahmen im jeweiligen Jahr als Betriebseinnahmen der Bf. zu beurteilen waren. Die Zurechnung der bisher nicht erfassten Provisionen erfolgte daher zu Recht.

Gleichzeitig waren diese Beträge aber auch als Aufwendungen zu verstehen, die somit den Zurechnungen in den Prüfungsjahren in gleicher Höhe gegenüberstanden. Als Betriebsausgaben kommen auch finanzielle Schäden in Betracht, die einem Unternehmen dadurch entstehen, dass sich Angestellte oder andere dafür tätige Personen widerrechtlich durch Diebstahl, Untreue oder Betrug auf Kosten des Betriebes bereichern. Dass KT ein solches Verhalten an den Tag gelegt hatte, stand unstrittig fest. Inwieweit diese privat ein behaltenen Provisionen einkommensteuerlich bei KT erfasst wurden oder nicht, stand einer Beurteilung als Betriebsausgabe bei der Bf. nicht entgegen.

Das von der Abgabenbehörde vorgebrachte Argument, dass die Bf. aufgrund des Schadenersatzanspruches bzw. eines Rückforderungsanspruches eine Forderung gegenüber KT im Rechenwerk hätte aktivieren müssen, konnte am Ergebnis für die Prüfungsjahre nichts ändern. Eine derartige Forderung wäre erst zum Zeitpunkt der Entdeckung der Malversationen einzustellen gewesen, somit frühestens im Jahr 2005 infolge der Ermittlungen und Feststellungen der AP zu diesem Zeitpunkt.

Durch die den Zurechnungen in gleicher Höhe gegenüberstehenden abzurechnenden Aufwendungen ergab sich jeweils ein Betrag von Null. Das Einkommen für die geprüften

Jahre 1997 bis 2003 blieb daher unverändert, d.h. wie in den ursprünglichen Erklärungen der Bf. bzw. wie in den Bescheiden vor der Wiederaufnahme der Verfahren berechnet.

Die Einkommenshöhe blieb somit insgesamt unverändert und war so der Bemessung der Körperschaftsteuer zugrunde zu legen. (siehe dazu im Beilageblatt). Die Bescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer der Jahre 1997 bis 2003 werden abgeändert.

Die Entscheidung war daher wie im Spruch dargestellt zu treffen.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen und aktuellen Rechtsprechung des VwGH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des VwGH auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Wien, am 30. Juni 2016