

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, KR Michael Fiala und Dr. Franz Kandlhofer im Beisein der Schriftführerin Andrea Newkla in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Wirtschaftstreuhand GmbH Perlogis Mag. Franz Harrand, Bahnstraße 7, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 10.04.2009, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2005 bis 2008 in der Sitzung am 02.02.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der in den Streitjahren Frau A.Z. mit 25% und Herr H.Z. mit 75% beteiligt waren. Frau A.Z. fungierte als Geschäftsführerin und Herr H.Z. hatte die Funktion des Prokuristen inne.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass unter dem Titel "Provisionen an Unbekannte" auf dem Konto 6574 folgende Beträge verbucht wurden:

2005	2006	2007	2008
31.600,00 €	45.900,00 €	21.395,00 €	19.120,00 €

Diese Beträge seien Herrn H.Z. als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen, da der begründete Verdacht bestehe, dass dieser der Empfänger der Zahlungen sei, weil die Provisionen nach vollständiger Bezahlung des jeweiligen Projektes in einer Höhe zwischen 4% und 8% der Auftragssumme ermittelt worden seien, es keinen Nachweis gebe, ob der Vertrag ohne diese Zahlungen zu Stande gekommen wäre und ob

der Prozentsatz mit dem Empfänger so vereinbart worden sei. Es existierten keine schriftlichen Belege über die Auszahlung und es gebe auch keinen Leistungsnachweis für die gezahlten Provisionen. Die einzigen Belege seien die von Herrn H.Z. durchgeführten Abbuchungen vom Bankkonto. Es lägen daher verdeckte Ausschüttungen an Herrn H.Z. vor.

Das Finanzamt folgte der Feststellung des Prüfers und erließ dieser Feststellung Rechnung tragende Bescheide, mit denen Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% vorgeschrieben wurde.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) brachte der steuerliche Vertreter der Bf vor, nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vermöge zwar einer fehlenden Empfängerbenennung nach § 162 BAO die Versagung der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben zu rechtfertigen, sie stelle aber keine Rechtsgrundlage zur Beurteilung der Frage dar, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliege und ob den Gesellschaftern entsprechende Beträge zugeflossen seien. Auch im Erlass vom 7.10.2005 werde festgestellt, dass Aufwendungen von juristischen Personen, denen die Abzugsfähigkeit mangels Nennung des Empfängers gemäß § 162 BAO nicht zukomme, auf Ebene der Körperschaft grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung seien. Sie könnten nur dann als verdeckte Ausschüttung behandelt werden, wenn begründeter Verdacht bestehe, dass der Eigentümer der juristischen Person der Empfänger sei.

Das Finanzamt stütze seine Argumentation darauf, dass es keine Zahlungsbestätigungen vom Zahlungsempfänger gebe, dass die Provisionen von der Person ermittelt würden, die auch die Beträge vom Bankkonto entnehme und sie bar auszahle, und dass es keinen Nachweis gebe, ob der Vertrag ohne die Zahlungen zu Stande gekommen wäre und ob die Provision in der berechneten Höhe vereinbart worden sei.

Dem sei entgegenzuhalten, dass es bei Zahlungen an nicht genannte Personen nie eine Empfangsbestätigung gebe, dass auch dann, wenn die Ermittlung und Auszahlung der Provisionen von einem Dienstnehmer vorgenommen worden wäre, der Nachweis über die tatsächliche Auszahlung nie mit absoluter Sicherheit vorliegen würde und dass bei Provisionen an unbekannte Empfänger nie eine offiziell zugängliche Vereinbarung vorliege.

Das Finanzamt habe somit den behaupteten begründeten Verdacht nicht darlegen können. Die Glaubhaftigkeit der Auszahlung von Provisionen zur Erlangung bzw. nach Abschluss von Aufträgen sei ohne weitere Auseinandersetzung verneint worden. Es handle sich aber um eine sehr verbreitete Vorgangsweise im Baugewerbe. Außerdem sei die Plausibilität der Provisionszahlungen nicht überprüft worden, obwohl Angaben über die betroffenen Projekte gemacht worden seien. Es hätten zum Beispiel die Höhe der Provision in Verhältnis zum Projektumfang sowie der Zeitpunkt der Auszahlung überprüft werden können.

In seiner Stellungnahme führte der Betriebsprüfer aus, der Provisionsaufwand sei unter dem Titel "Provisionen an unbekannte Empfänger" verbucht, aber dem Gewinn

wieder hinzugerechnet und damit der Körperschaftsteuer unterworfen worden. Diese Vorgangsweise sei auch schon in den Jahren 1992 bis 1994 so gehandhabt worden; die Provisionszahlungen seien im Zuge einer Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttungen an Herrn H.Z. der Kapitalertragsteuer unterworfen worden. In der Zwischenzeit seien zu diesem Themenbereich VwGH-Entscheidungen und ein Erlass ergangen, wonach Provisionszahlungen an unbekannte Empfänger nur bei begründetem Verdacht auch als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter der juristischen Person anzusehen seien. Die Provisionszahlungen seien sehr wohl stichprobenweise auf ihre Plausibilität überprüft und dabei festgestellt worden, dass sie erheblich nach dem Auftragseingang erfolgt seien, was eher ungewöhnlich sei, weil der Empfänger nicht sicher sein könne, dass er die Provision später wirklich erhalte. Bedenklich sei auch, dass außer den Eigenbelegen hinsichtlich der Berechnung keine objektiven Belege existierten. Es müsse natürlich zugestanden werden, dass Provisionszahlungen in der Bauwirtschaft nichts Außergewöhnliches seien und Herr H.Z. für seine Tätigkeit entsprechende Einkünfte versteuere.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, der Prüfer habe an Hand von drei Beispielen belegt, dass die Provisionszahlungen erheblich nach dem Auftragseingang ausbezahlt worden seien. Ausgehend von drei Beispielen könne jedoch keine allgemeine Regel aufgestellt werden. Diese Vorgangsweise sei bewusst so gewählt worden, da eine Auszahlung gleich nach Auftragserteilung insofern riskant gewesen sei, als eine Stormierung oder eine Abänderung in dieser Phase noch möglich gewesen sei. Deshalb sei die Provision erst nach Eingang einer Anzahlung übergeben worden.

Herr H.Z. habe vorwiegend mit Eigentumshäusern und Hausverwaltungen gehandelt. Dabei hätten Haussprecher und Hausverwaltungen eine Schlüsselrolle, weil sie einerseits die Kostenvoranschläge einholten und später dann Wartungsverträge abschließen würden. Um den Auftrag zu erhalten, seien Provisionen versprochen und ausbezahlt worden, da die Bf auf Folgeaufträge gehofft habe.

Die Provisionsvereinbarungen seien nur mündlich getroffen worden, da die Zahlungsempfänger erwartet hätten, dass keine Detailinformationen offengelegt würden. Die Vereinbarung über die Auszahlung einer Provision sei von der Geschäftsführung getroffen worden. Frau A.Z. und Herr H.Z. seien die einzigen Zeichnungsberechtigten auf dem Konto gewesen. Es sei daher logisch, dass die Provisionsbeträge immer von Herrn H.Z. abgehoben worden seien.

Der Prüfer selbst führe zwei Punkte an, die die Annahme eines begründeten Verdachtes widerlegen würden. Er teile nämlich die Ansicht, dass in der Bauwirtschaft Provisionszahlungen nichts Außergewöhnliches seien und weise darauf hin, dass Herr H.Z. in den Vorjahren Einkünfte in substantieller Höhe versteuert habe.

In der am 20. Februar 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, auf Grund des Wiener Aufzugesetzes sei es notwendig

geworden, eine Vielzahl von Aufzügen entsprechend zu sanieren. Vor allem Wohnungseigentumsgemeinschaften seien an die Bf herangetreten, Angebote zu legen. Die Haussprecher hätten gefordert, dass ihnen der durch ihre Mühewaltung entstehende Aufwand ersetzt würde. Im Verhandlungsweg habe man sich auf 3,5% bis 5% der Auftragssumme geeinigt. Die Auszahlung dieser Beträge sei immer erst dann erfolgt, nachdem eine Anzahlung geleistet worden sei, weil dann die Kosten der Bf auch im Falle eines Einspruchs oder einer sonstigen Stornierung des Vertrages jedenfalls gedeckt gewesen seien. Die Bf habe sich verpflichtet gefühlt, diese Vereinbarungen einzuhalten, auch im Hinblick darauf, einen Wartungsvertrag zu erlangen.

Die abweisliche Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.03.2013, RV/3249-W/09, wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28.06.2016, 2013/13/0056, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im fortgesetzten wurde die Bf unter Hinweis auf das Vorbringen in der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde, sie sei während des gesamten Verfahrens nicht aufgefordert worden, Nachweise für die Provisionszahlungen zu erbringen bzw. die Namen der Leistungsempfänger zu nennen, ersucht,

- Nachweise für die Provisionszahlungen vorzulegen (die dem Gericht vorliegenden Kontoauszüge über die Abhebungen der Beträge seien nicht ausreichend),
- die Namen der Leistungsempfänger zu nennen und
- das Verhältnis der gezahlten Provisionen zum jeweiligen Projektumfang darzustellen.

Darüber hinaus wurde die Bf ersucht, namentlich bekanntzugeben, von wem die einzelnen Aufträge, die im Zusammenhang mit den Provisionszahlungen stehen, tatsächlich erteilt worden seien.

Mit Schreiben vom 19.12.2016 führte der steuerliche Vertreter der Bf aus, die ausbezahlten Provisionen seien anlässlich der Betriebsprüfung mit den Belegen über die Bankabhebungen nachgewiesen worden.

Die Bf habe in einer Tabelle die Provisionszahlungen der Jahre 2005 bis 2008, die jeweiligen Aufträge mit Angabe des Kunden (Eigentümer bzw. Hausverwaltung), das Auftragsdatum und die Auftragssumme dargestellt.

Die Provisionszahlung habe meistens kurz nach Eingang der Anzahlung stattgefunden. Eine prompte Bezahlung sei manchmal bei Projekten mit einer größeren Auftragssumme verlangt worden. Es sei aber bei länger bestehenden Geschäftsbeziehungen oft auch vorgekommen, dass die Provision erst nach Ausführung des Auftrages ausbezahlt worden sei.

Die Höhe der Provision habe im Verhältnis zur Auftragssumme zwischen 4% und 8% geschwankt. Höhere Provisionen seien selten bezahlt worden, außer wenn Folgeaufträge in Aussicht gestellt worden seien.

Die guten Geschäftsbeziehungen und Kontakte zu Hausverwaltungen sowie die langjährig gute Reputation der Bf seien wesentlich für die Gewinnung neuer Aufträge gewesen. Die Vorlage eines Kostenvoranschlages sei der übliche Weg, der Entscheidungsträger orientiere sich aber meistens nicht nur am Preis, sondern berücksichtige auch Referenzen und qualitative Kriterien. Es könne nicht behauptet werden, dass die Kostenvoranschläge der Bf grundsätzlich im Vergleich zu hoch gewesen seien.

Die Provisionsempfänger hätten darauf bestanden, dass ihre Namen nicht genannt würden. Diese Vorgangsweise sei üblich in der Bauwirtschaft. Die fehlende Empfängernennung führe zur Aberkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit, für die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung müsse aber ein begründeter Verdacht vorliegen. Ein solcher habe aber von seiten des Finanzamtes nicht dargelegt werden können.

In der am 02.02.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte Herr H.Z. aus, nach Angebotslegung an die Hausverwaltungen sei er von Wohnungseigentümern bzw. Hausvertrauenspersonen angesprochen worden. Diese hätten sich bereit erklärt, für die Bf Lobbying zu betreiben, wenn er im Gegenzug dazu bereit wäre, Provisionen zu zahlen. Die Höhe der Provisionen sei individuell vereinbart worden. Er sei darauf eingegangen, einerseits um den Auftrag zu erhalten und andererseits, weil er sich Wartungsverträge erhofft habe. Die Zufriedenheit der Hausvertrauenspersonen sei auch insofern wichtig, als diese in der Lage wären, gegen die Bf Stimmung zu machen. In solchen Fällen sei es sehr schnell möglich, dass Wartungsverträge gekündigt würden.

Außer den bereits vorgelegten Unterlagen (Projektliste und Bankauszüge) könne er keine weiteren Unterlagen vorlegen; seine Notizen über die Gespräche mit den einzelnen Provisionsempfängern würde er aber nicht zur Verfügung stellen. Warum die Provisionsempfänger auf Anonymität bestanden hätten, könne er nur vermuten. Er gehe davon aus, dass es dann innerhalb der Hausgemeinschaft zu Problemen gekommen wäre.

Der Vertreter der Amtspartei gestand zu, dass es für die Bf spreche, dass die genannten Beträge offengelegt worden seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Der Senat nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an und legte ihn seiner Entscheidung zu Grunde:

Die Bf führte in den Jahren 2005 bis 2008 ua Sanierungsarbeiten an Aufzügen in Folge der Änderung des Wiener Aufzugsgesetzes durch. Um diese Aufträge zu erhalten sowie in weiterer Folge mit der Wartung der Aufzüge von den jeweiligen Hausverwaltungen beauftragt zu werden, bezahlte die Bf Provisionen an Wohnungseigentümer bzw Hausvertrauenspersonen, die für die Bf Lobbying betrieben. Die Höhe der Provisionen wurde individuell in Höhe von 4% bis 8% der Auftragssumme vereinbart. Die Beträge wurden von Herrn H.Z. vom Bankkonto der Bf behoben und in der Regel nach Eingang einer Anzahlung auf Grund der vorher getroffenen mündlichen Vereinbarung übergeben. Die Provisionsempfänger bestanden auf Anonymität.

Die solchermaßen bezahlten Beträge wurden auf dem Konto 6574 "Provisionen an Unbekannte" in folgender Höhe verbucht:

2005	2006	2007	2008
31.600,00 €	45.900,00 €	21.395,00 €	19.120,00 €

Von der Bf wurden diese Beträge außerbilanzmäßig dem Gewinn zugerechnet.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellung der Betriebsprüfung, die Angaben von Herrn H.Z., die im Zuge des Verfahrens vorgelegten Unterlagen und die folgende Beweiswürdigung:

Die im Rahmen der am 02.02.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung von Herrn H.Z. getätigten Aussagen erachtete der Senat aus folgenden Erwägungen als glaubwürdig: Provisionszahlungen sind - wie bereits der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme anmerkte - in der Bauwirtschaft durchaus üblich. Dass die strittigen Zahlungen in der Regel erst nach Eingang einer Anzahlung erfolgten, weil bis dahin noch eine Stornierung des Auftrages möglich gewesen wäre, ist nachvollziehbar und glaubhaft. Außerdem wurden diese Beträge von der Bf offengelegt und außerbilanzmäßig dem Gewinn hinzugerechnet. Der vom Finanzamt angenommene Verdacht, Herr H.Z. habe die Beträge vereinnahmt und nicht an die Provisionsempfänger weitergegeben, war für den Senat in Anbetracht der Angaben des Herrn H.Z. nicht ausreichend begründet. Der Senat gelangte daher zur Überzeugung, dass die von Herrn H.Z. vom Bankkonto behobenen Beträge auf Grund der mündlich getroffenen Vereinbarungen an Wohnungseigentümer bzw. Hausvertrauenspersonen weitergegeben worden sind, um Aufträge zu erhalten und Wartungsverträge abschließen zu können.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben.

Zu solchen Kapitalerträgen zählen auch verdeckte Ausschüttungen (siehe *Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 93 Tz 32).

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum

Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Im vorliegenden Fall wurden die von der Bf außerbilanzmäßig dem Gewinn zugerechneten Provisionszahlungen dem zu 75% beteiligten Gesellschafter als verdeckte Ausschüttung zugerechnet.

Die durch § 162 BAO normierte Rechtsfolge ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Beurteilung der Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter vorliegt, ob also dem Gesellschafter entsprechende Beträge zugeflossen sind, nicht geeignet (VwGH 4.11.1998, 98/13/0131). Eine fehlende Empfängerbenennung nach § 162 BAO vermag zwar die Versagung der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben zu rechtfertigen (und damit entsprechende Gewinnänderungen der Gesellschaft zu stützen), stellt aber für sich allein keine Grundlage zur Beurteilung der Frage dar, ob eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter geflossen ist. Allenfalls an nicht genannte Personen bezahlte "Schwarzzahlungen" können somit nicht ohne weiteres als Vorteilszuwendungen an die Gesellschafter gewertet werden (VwGH 17.05.2006, 2004/14/0102).

Verdeckte Ausschüttungen werden nicht als Dividenden „beschlossen“; sie passieren in der Praxis und werden in der Regel erst von der Finanzverwaltung aufgedeckt; daher wird der Zeitpunkt des Zuflusses nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 angenommen (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2016, § 95 Rz 23 und die dort angeführte Judikatur).

Da der Senat im Rahmen der freien Beweiswürdigung den Zufluss der von der Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttung behandelten Provisionszahlungen verneinte, waren die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 ersatzlos aufzuheben.

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

Bei der Frage, ob dem Gesellschafter die Provisionszahlungen zugeflossen sind, handelt es sich um eine Tatsachenfrage, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu entscheiden war. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen und die Revision daher nicht zuzulassen.

Wien, am 8. Februar 2017