

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf GmbH, adr, vertreten durch stb gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 07.02.2012, betreffend Körperschaftsteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VB zu erledigen.

Die Bf GmbH (Beschwerdeführerin) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. März 1986 gegründet. Betriebsgegenstand ist das Gaststättengewerbe. Mit Beschluss des G vom 4. Oktober 2010 wurde über das Vermögen der Beschwerdeführerin das Sanierungsverfahren eröffnet, welches mit Beschluss vom 15. März 2012 aufgehoben wurde.

Am 7. Februar 2012 wurde der beschwerdegegenständliche **Körperschaftsteuerbescheid 2010** erlassen. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen laut Tz. 5, 7 und 8 des BP-Berichtes verwiesen, wobei die Tz. 5 nicht beschwerdegegenständlich ist.

„Tz. 7 Verr.Kto Z GmbH

*Das Unternehmen wurde am 3.1.2008 gegründet. Gesellschafter waren die H Immobilien GmbH, Adr1, ab Gründung bis zum 1.10.2010. Danach wurden die Anteile an Herrn A Gf zur Gänze abgetreten und eine Namensänderung in Z GmbH vorgenommen.*

*Zwischen dem 2.9.2010 und dem 15.9.2010 entstand eine Forderung in Höhe von 46.441,86 €. Im Zuge der Niederschrift vom 6.12.2011 wurde festgehalten, dass die Zahlungen ähnlich der Fa. T Beteiligungs GmbH erfolgten.*

*Aus Sicht der BP wurde jedoch in der Aussage übersehen, dass der Gesellschafter bei der T Herr L war und bei der Z GmbH die H Immobilien GmbH Gesellschafter ist (die Gesellschafter der H Immobilien GmbH – D sind der BP nicht bekannt).*

*Hinsichtlich Verzinsung, Rückzahlungsmodalitäten, etc. wurde niederschriftlich wiederum auf die Generalvereinbarung verwiesen.*

*Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde niederschriftlich festgehalten, dass zum Zeitpunkt des Zahlungsflusses die T Beteiligungs GmbH die alleinige Gesellschafterin war. Dieser Aussage wird die Beurteilung als VGA und deren Zurechnung zugrunde gelegt.*

*Rechtliche Würdigung:*

*Da aus Sicht der BP keine ausreichende Veranlassung vorlag, um für das o.a. Unternehmen Zahlungen zu leisten, keine Rückzahlungsvereinbarungen getroffen wurden.....hält diese Vorgangsweise keinem Fremdvergleich stand, sondern ist vielmehr nur durch das Naheverhältnis der Gesellschaft erklärbar. Die Zurechnung der VGA erfolgt im Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter wiederum unter Anwendung des RZ 776 der KöStRL.*

*Die Vorschreibung erfolgt direkt an die Gesellschafter, weil die Einbringlichkeit beim geprüften Unternehmen infolge des Insolvenzverfahrens gefährdet ist.“*

*Es wurde ein verdeckte Ausschüttung iHv 46.441,86 € festgestellt.*

*„Tz. 8 Wertberichtigung zu Ford. 2010*

*Für die insolventen Unternehmen Ilmmobilien...GmbH (Konto 300106 – Konkursöffnung 27.12.2010), Z GmbH (Konto 300117) und die T Beteiligungs GmbH (Konto 300124) wurden im Jahre 2010 Wertberichtigungen in Höhe von 100 % der Forderungen gebildet. Da aus Sicht der BP die Forderungen entsprechend den Feststellungen der Tz 6 und Tz 7 dieses Berichtes nicht anzuerkennen sind, ist auch die Wertberichtigung diesen Feststellungen anzupassen.“*

*Die Dotierung Wertberichtigung wurde um 343.000,00 € gekürzt.*

*Aus der Tz. 6 (Verr. Kto T Beteiligungs GmbH) geht hervor, dass seit 15. Oktober 2007 M L (90 %) und HJ und JC H (je 5 %) Gesellschafter seien, wobei die Herrn H ihre Anteile treuhändig für Herrn L halten würden. Die Beschwerdeführerin habe zwischen Juni 2008 und Oktober 2009 laufend Zahlungen an und für die T Beteiligungs GmbH (in Summe etwa 350.000,-- €) geleistet. Dabei seien Zahlungen an M L übernommen worden, andere Empfänger konnten nicht eruiert bzw. geprüft werden. Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass über den Umweg der T Beteiligungs GmbH Herr M L und weitere Unbekannte die Begünstigten der Zahlungen gewesen seien.*

*In der **Berufung** gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 wurde die Anerkennung der Forderungen gegen die Ilmmobilien GmbH, Z GmbH und T Beteiligungs GmbH*

sowie die aufgrund der Insolvenz vorgenommenen Wertberichtigungen beantragt. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass zu keinem Zeitpunkt ein Naheverhältnis bestanden hätte und diesbezüglich auch keine Beweise vorliegen würden. Nach herrschender Rechtsprechung seien sowohl Feststellungen über die Person des Empfängers als auch sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zum Anteilseigner erforderlich.

Mit **Vorlagebericht** vom 19. Juni 2012 legte das Finanzamt FA die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

**Strittig** ist im gegenständlichen Fall die Frage, ob die Zahlungen an die Z GmbH in Höhe von 46.441,86 € eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen und ob die Wertberichtigung der Forderungen gegenüber der Z GmbH und der T Beteiligungs GmbH zulässig ist.

Gemäß **§ 8 Abs. 2 KStG** ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensverminderung bewirken oder Vermögensvermehrung verhindern. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann also auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird.

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. das Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Mai 2006, 2002/13/0168).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl. das Erkenntnis der Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0027)

Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist dabei die im erhobenen Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist, erforderlich. Ist diese Person nicht

Anteilseigner, so sind auch sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig (VwGH vom 23.4.2008, 2004/13/0106, mit Verweis auf VwGH vom 27.2.2008, 2004/13/0031)

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sind daher Feststellungen über die Person des Empfängers erforderlich. Ist diese Person kein Anteilsinhaber, sind sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zum Anteilseigner erforderlich. Für das Nahestehen genügt jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an diesen Dritten beeinflusst.

Aus der Textziffer 7 des BP-Berichtes geht hervor, dass zwischen 2.9.2010 und 15.9.2010 gegenüber der Z GmbH eine Forderung in Höhe von 46.441,86 € zu Gunsten der Beschwerdeführerin entstanden ist. Gesellschafter der Z GmbH war bis 1.10.2010 die H Immobilien GmbH in F.

Es ist aus dieser Feststellung nicht ersichtlich, ob die H Immobilien GmbH einzige Gesellschafterin der Z GmbH war, wer die Gesellschafter der H Immobilien GmbH waren, in welchem Zusammenhang die Forderungen entstanden sind und vor allem inwiefern die Z GmbH eine den Anteilseignern der Beschwerdeführerin nahe stehende Person ist.

Aus der Textziffer 8 des BP-Berichtes geht hervor, dass Wertberichtigungen deshalb nicht anerkannt wurden, weil die Forderungen an sich schon nicht anerkannt wurden. Hinsichtlich der Forderung gegenüber der Z GmbH wird auf den oben stehenden Absatz verwiesen. Was die Forderung gegenüber der T Beteiligungs GmbH anlangt, geht aus Textziffer 6 des Betriebsprüfungsberichtes hervor, dass Hauptgesellschafter (90 %) der T Beteiligungs GmbH Herr M L ist, 10 % würden HJ und JC H treuhändig für Herrn L halten. Zwischen Juni 2008 und Oktober 2009 sind Zahlungen von rund 350.000,-- € von der Beschwerdeführerin an die T Beteiligungs GmbH geleistet worden. Laut zwei Belegen seien Zahlungen für Herrn L übernommen worden.

Es ist aus dieser Feststellung nicht ersichtlich, wer Empfänger sämtlicher Zahlungen war und inwiefern Herr L eine den Anteilseignern der Beschwerdeführerin nahe stehende Person ist.

### **§ 278 Abs. 1 BAO lautet:**

*Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes*

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch*
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,*

*so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes*

*durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*

Die Regelung des § 278 BAO über die Aufhebung unter Zurückverweisung entspricht im Wesentlichen jener im bisherigen § 289 Abs. 1 BAO. Es liegt daher ein Bescheidaufhebungsgrund vor, wenn Ermittlungen (§115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid (nach der Aufhebung) zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeföhrten Ermittlungsverfahren ab. Im Sinne des § 278 Abs. 1 BAO ist dann vorzugehen, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass Ermittlungen zu einem anders lautenden Bescheid hätten führen können oder eine Bescheiderlassung unterlieben wäre.

Im vorliegenden Fall wurde nicht ermittelt, ob die H Immobilien GmbH einzige Gesellschafterin der Z GmbH war, wer die Gesellschafter der H Immobilien GmbH waren, in welchem Zusammenhang die Forderungen entstanden sind und vor allem inwiefern die Z GmbH eine den Anteilseignern der Beschwerdeführerin nahe stehende Person ist, wer Empfänger sämtlicher Zahlungen an die T Beteiligungs GmbH war und inwiefern Herr L eine den Anteilseignern der Beschwerdeführerin nahe stehende Person ist. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass nach Ermittlung der fehlenden Fakten ein anders lautender Bescheid hinsichtlich verdeckter Ausschüttung und Wertberichtigung zu erlassen ist.

Die Bescheidaufhebung iSd § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. Nach § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides, spätestens aber nach Einbringung der Berufung geboten war, erstmals vorzunehmen. Die im Aufgabenbereich der Abgabenbehörde gelegene Ermittlungstätigkeit würde ansonsten dem Wesen der nachprüfenden Tätigkeit des Bundesfinanzgerichtes zuwider laufend – schwerpunktmaßig in das Verfahren vor dem Gericht verlagert.(VwGH vom 21.11.2002, 2002/20/0315)

An dieser Stelle ist auch auf § 115 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Würde das noch notwendige Ermittlungsverfahren vom Bundesfinanzgericht gefördert, müsste beachtet werden, dass jede Stellungnahme und Erklärung, die von Seiten des Beschwerdeführers einlagen würde, der Abgabenbehörde als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes dem Beschwerdeführer zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden müsste. Diese Vorgangsweise würde das Verfahren erheblich verzögern.

Aus diesen Gründen war der Körperschaftsteuerbescheid 2010 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine **Revision** nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

Linz, am 28. Mai 2014