

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache BF, vertreten durch TAX CONSULT Steuerberatungs-/Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Derfflingerstraße 14/C, 4020 Linz, gegen den Bescheid der belangten Behörde FA XYZ vom 28.7.2011 (St.Nr. 123) betreffend Kapitalertragsteuer 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Verdeckte Ausschüttung	3.672,90 €	Kapitalertragsteuer	918,22 €
2008	Verdeckte Ausschüttung	1.634,40 €	Kapitalertragsteuer	408,60 €
2009	Verdeckte Ausschüttung	1.634,40 €	Kapitalertragsteuer	408,60 €
2010	Verdeckte Ausschüttung	1.634,40 €	Kapitalertragsteuer	408,60 €
Festgesetzte Kapitalertragsteuer				2.144,02 €

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahren

Angefochten ist der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2007 bis 2010.

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Geschäftsführer und Alleingesellschafter der T GmbH.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der T GmbH die Jahre 2007 bis 2010 betreffend sah der Betriebsprüfer in den 2008 bis 2010 erfolgten Lizenzzahlungen für Zwei-Wort-Bildmarken (deren Wertigkeit er als nicht nachgewiesen beurteilte) an den Gesellschafter-Geschäftsführer (Tz 2) sowie in der nicht ordnungsgemäßen Kassenführung für den Betrieb in S (Tz 8) eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 KStG (Tz 9). Auf den Betriebsprüfungsbericht, die Niederschrift über die Schlussbesprechung und das Besprechungsprogramm wird verwiesen. Entsprechend dieser Rechtsansicht erließ das Finanzamt über den Zeitraum 2008 bis 2010 einen Haftungsbescheid vom 28.7.2011 (2007: KEST 2.418,23 €; 2008: KEST 1.908,60 €; 2009: 1.908,60 €; 2010: KEST 5.568 €); auf die Bescheidsbegründung wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 19.9.2011 durch seine steuerliche Vertreterin innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung. Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die Berufungsschrift verwiesen.

Mit Bescheid vom 21.9.2011 hob das Finanzamt den angefochtenen Bescheid vom 28.7.2011 gemäß § 299 BAO wegen der versehentlichen Angabe des falschen Zeitraumes „2008 bis 2010“ auf und erließ mit gleichem Datum einen mit Ausnahme des korrigierten Zeitraumes „2007 bis 2010“ gleichlautenden Haftungsbescheid.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben vom 26.2.2019 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Alleingesellschafter und Geschäftsführer der T GmbH. Der Unternehmensgegenstand gliederte sich im Wesentlichen in zwei Teilbereiche, einerseits in einen Handel mit Natur- und Kunststeinen andererseits in ein Steinmetzgewerbe (Grabgeschäft im weiteren Sinn). Im Prüfungszeitraum gab es drei Standorte des Unternehmens: Hauptgeschäft und Sitz des Rechnungswesens in S, Filiale in A (Steinhandel), Filiale in L (Friedhofsgeschäft; seit Mitte 2010 geschlossen).

Lizenzzahlungen (Tz 2)

Der Beschwerdeführer ist Inhaber der beim Österreichischen Patentamt registrierten Marken AT**** und AT****.

Mit Markenlizenzvertrag vom 15.5.2008 räumte der Beschwerdeführer der T GmbH das Recht ein, diese Marken uneingeschränkt zu nutzen, insbesondere mit den Marken für Vertragsprodukte zu werben und die Vertragsprodukte unter den Marken anzubieten (Pkt. 2). Als monatliches Lizenzentgelt, das erstmals am 15.5.2010 zur Zahlung fällig wurde, waren 580 € vereinbart (Pkt. 4).

Der Beschwerdeführer erhielt die Lizenzgebühren in Höhe von 22.272 € (2008: 4.640 €, 2009: 6.960 €, 2010: 6.960 €) im Dezember 2010 auf seinem Verrechnungskonto gutgeschrieben.

Kassenführung (Tz 8)

Die Buchhaltung in S wurde von familienfremden Mitarbeitern betreut.

Die vorhandene Belegsammlung ist sehr umfangreich. Neben den Ausgangsrechnungen sind jeweils die dazugehörigen Angebote (wenn erstellt), Auftragsbestätigungen, Lieferscheine und fallweise die Aufträge betreffende Skizzen enthalten. Bei Durchsicht der Ausgangsrechnungen ergaben sich keine Lücken in der Nummerierung, ebenso wenig Feststellungen bei der stichprobenartigen Überprüfung der Verbuchung einzelner Rechnungen durch den Betriebsprüfer.

Es ist von der Führung ordnungsgemäßer Bücher auszugehen.

Hinsichtlich der beanstandeten Kassenführung ergibt sich folgendes Bild: Die Bareinnahmen und Barausgaben sind in einem Kassabuch maschinell erfasst, wobei der Kassenstand laufend ausgewiesen wird.

2007: Am 20. Oktober wurde in das Geschäftslokal in S eingebrochen. Die Anzeigenbestätigung der Polizei vom 23.10.2007 weist einen fehlenden Bargeldbetrag von 6.426 € auf, der später händisch auf 5.451 € korrigiert wurde. Entgegen dieser Angaben erfolgte im Kassabuch die Verbuchung eines Abganges in Höhe von 7.179,94 € auf dem Konto Schadensfälle.

2008: Am 24. Jänner wurde eine Bareinlage von 500 € vermerkt; der dazugehörige Bankbeleg weist jedoch das Datum 28. Jänner auf. Am 31. März wurde eine das Jahr 2007 betreffende Korrekturbuchung in Höhe von 649,02 € durchgeführt. Am 18. Dezember wurde ein durch einen Einbruch am 15. Dezember bewirkter Bargelddiebstahl von 3.500 € verbucht, eine Anzeige hingegen nicht vorgelegt.

2009: Am 27. März erfolgte die händische Eintragung einer Barentnahme in Höhe von 1.105 €. Im Dezember wurden mehrere die Vormonate betreffende Korrekturbuchungen durchgeführt.

Aufgrund obiger Feststellungen ging der Betriebsprüfer von einer nicht ordnungsgemäßen Kassenführung aus und verhängte einen Sicherheitszuschlag von jeweils 6.000 € (2007 bis 2009).

Beweiswürdigung

Lizenzzahlungen (Tz 2)

Es handelt sich um real existierende Marken (Registrierungsbestätigung Nr. 1 vom 14.7.2008, Registrierungsbestätigung Nr. 2 vom 14.7.2008), die von der T GmbH tatsächlich genutzt wurden. Das Finanzamt geht davon aus, dass der Beschwerdeführer die Wertigkeit dieser Marken nicht nachweisen konnte. Aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen ist nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt zu dieser Annahme gelangt ist. Vorhanden sind lediglich das Buchungs-Journal per 31. Dezember 2010, der Markenlizenzvertrag und die Registrierungsbestätigungen.

Kassenführung (Tz 8)

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Die Ergebnisse der Schätzung sind zu begründen. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen.

Die Schlussfolgerungen des Betriebsprüfers, aus welchen Gründen neben der Korrektur der im Sachverhalt festgestellten Unregelmäßigkeiten die Verhängung eines jährlichen Sicherheitszuschlages von 6.000 € zusätzlich geboten erscheint, sind nicht bekannt und können daher auch keiner Beweiswürdigung unterzogen werden.

Rechtslage

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2).

Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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.

§ 95 EStG 1988 in der im Beschwerdefall geltenden Fassung normiert:

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist 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.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

.....

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

(Anmerkung: Die mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010 erfolgte Neuregelung der Kapitalertragsteuer hatte hinsichtlich der hier relevanten Bestimmungen des § 95 EStG 1988 lediglich eine Veränderung der Absatznummerierung zur Folge.)

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob die aus registrierten Marken stammende Lizenzzahlungen und die pauschal verhängten Sicherheitszuschläge als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren sind.

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 Vermögensminderung bewirken oder Vermögensvermehrung verhindern (*Gernot Ressler/Birgit Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 100).

Lizenzzahlungen (Tz 2)

Es steht fest, dass die T GmbH aufgrund des Markenlizenzvertrages vom 15.5.2008 die beiden beim Österreichischen Patentamt registrierten Marken uneingeschränkt nutzen konnte. Durch die Einräumung dieses Rechts hat der Beschwerdeführer die vereinbarten Lizenzzahlungen erhalten. Vereinbarung war auch das erstmalige Fälligwerden mit Mai 2010. In der erst im Dezember 2010 erfolgten Gutschrift auf dem Verrechnungskonto des Beschwerdeführers ist jedoch keine Vorteilgewährung der T GmbH zu sehen.

Es liegen keinerlei Umstände vor, die Wertigkeit der Marken in Zweifel zu ziehen, sodass sich die Frage einer möglichen verdeckten Ausschüttung nicht stellt.

Kassenführung (Tz 8)

Der Betriebsprüfer hat Unregelmäßigkeiten bei der Kassenführung festgestellt und neben der Korrektur dieser Unregelmäßigkeiten für jedes Jahr einen gleich hohen Sicherheitszuschlag verhängt.

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei ausgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0273, mwN).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu

berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein "Straf-Zuschlag"). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123; VwGH 7.7.2011, 2009/15/0223).

Der angefochtene Bescheid enthält aber keine nachvollziehbare Begründung des verhängten Sicherheitszuschlages, weil nicht dargelegt wurde, inwieweit aus den Ergebnissen der Betriebsprüfung abgeleitet werden konnte, dass zum Ausgleich des Risikos von Unvollständigkeits ein solcher Zuschlag anzusetzen sei. Die Verhängung eines pauschalen Sicherheitszuschlages ist nicht gerechtfertigt.

Mangels einer verdeckten Ausschüttung im Bereich der Kassenführung und der Lizenzzahlungen ist hier keine KEST-Pflicht gegeben.

Für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzuges sind im gegenständlichen Fall daher nur jene Feststellungen relevant, die in der Beschwerde nicht bekämpft wurden (Reisekosten 2007 2.038,50 €, Werbung 2007 bis 2010 jeweils 1.634,40 €). Es ist damit von verdeckten Ausschüttungen und einem Zufluss an den Beschwerdeführer auszugehen.

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.

Zur Frage der verdeckten Ausschüttungen liegt eine einheitliche Rechtsprechung vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 12. März 2019

