

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden *****1*****, den Richter *****Ri***** sowie die fachkundigen Laienrichter *****2***** und *****3***** in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, über die Beschwerde vom 11. April 2019 gegen die Bescheide des *****FA***** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 20. März 2019 betreffend

- Haftung für Kapitalertragsteuer 2014,
- Haftung für Kapitalertragsteuer 2016,
- Haftung für Kapitalertragsteuer 2017,

sowie gegen die Bescheide vom 22. März 2019 betreffend

- Körperschaftsteuer 2014,
- Körperschaftsteuer 2015,
- Körperschaftsteuer 2016,
- Körperschaftsteuer 2017,
- Umsatzsteuer 2014

zur Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Oktober 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin *****10***** zu Recht erkannt:

I. Die angefochtene Bescheide betreffend

- **Kapitalertragsteuer 2014,**
- **Umsatzsteuer 2014,**
- **Körperschaftsteuer 2014 und**
- **Körperschaftsteuer 2015**

werden gemäß § 279 BAO wie folgt abgeändert:

- **Die Haftung für Kapitalertragsteuer 2014 wird in Höhe von 109.208,04 Euro geltend gemacht.**

- **Der Umsatzsteuerbescheid 2014 wird insofern abgeändert, als der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (Kennzahl 000) 694.274 Euro und der zum Normalsteuersatz zu versteuernde Umsatz (Kennzahl 022) 19.203,18 beträgt. Die Umsatzsteuer wird festgesetzt mit -10.943,79 Euro.**
- **Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 wird insofern abgeändert, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sohin der Gesamtbetrag der Einkünfte mit 246.028,60 Euro betragen und die Körperschaftsteuer mit 61.507,15 Euro festgesetzt wird.**
- **Der Körperschaftsteuerbescheid 2015 wird insofern abgeändert, als der Verlustvortrag mit 0 Euro und die Körperschaftsteuer mit 7.301 festgesetzt wird.**

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2019 fand bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, eine abgabenbehördliche Außenprüfung hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2014 bis 2017 sowie Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2014 bis 2018 statt.

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26. März 2019 (ON 33) enthält folgende Feststellungen:

- **Verkauf MAN TGA**

Im Jahr 2014 sei dem Gesellschafter-Geschäftsführer (***4***) ein LKW der Marke MAN TGA 35.440 um 1.750 Euro verkauft worden. Seitens der Bf. sei nicht aufgeklärt worden, wie die Höhe des Kaufpreises ermittelt worden ist. Es sei jedoch angegeben worden, dass das Fahrzeug reparaturbedürftig gewesen sei.

Im Wege der Schätzung werde von der Betriebsprüfung ein Wert von 15.000 Euro inklusive 20% Umsatzsteuer festgesetzt, welcher aufgrund des Durchschnittspreises vergleichbarer Fahrzeuge ermittelt worden sei.

Die Differenz im Verkaufspreis werde den Erlösen der Bf. zugerechnet und als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer behandelt.

- **Schadensfälle**

Im Jahr 2014 seien betriebsbedingte Schadensfälle in Höhe von 327.624,13 Euro geltend gemacht worden. Dabei handle es sich um Forderungen gegenüber dem Geschäftsführer-Gesellschafter ***4***, sowie der Firma ***5*** deren Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls Herr ***4*** gewesen sei, die ausgebucht worden seien.

Die geltend gemachten betriebsbedingten Schadensfälle würden nicht anerkannt und dem Betriebsergebnis hinzugerechnet. Es handle sich hierbei um eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer.

- **Verrechnungskonto Gesellschafter 3250**

Die Entnahmen über das Verrechnungskonto 3250 des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers ***4***, die im Jahr 2017 in Höhe von 24.126,33 Euro angefallen seien, würden nicht anerkannt und dem Betriebsergebnis hinzugerechnet. Es handle sich um eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer.

- **Strafen**

In den Jahren 2016 und 2017 seien Strafen für Falschparken als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Diese seien gemäß § 12 KStG 1988 nicht abzugsfähig und würden dem Betriebsergebnis hinzugerechnet.

- **Miete**

Im Jahr 2016 habe die Gesellschafterin der Bf. Mieten für ein Lager an der Privatwohnadresse verrechnet. Ein Mietaufwand im Höhe von 3.000 Euro werde nicht anerkannt, da die verrechneten Mieten überhöht seien und einem Fremdvergleich nicht standhielten. Der nicht anerkannte Aufwand werde dem Betriebsergebnis hinzugerechnet. Es handelt sich um eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter-Geschäftsführerin ***6***.

Die belangte Behörde folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ am 20. März 2019 Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2014 sowie 2016 und 2017 (ON 2 bis 4). Am 22. März 2019 erließ die belangte Behörde Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2014 (ON 19) und Körperschaftsteuer 2014 bis 2017 (ON 12 bis 14) sowie die entsprechenden neuen Sachbescheide Umsatzsteuer 2014 (ON 9) und Körperschaftsteuer 2014 bis 2017 (ON 5 bis 8).

Im Einzelnen kam es durch die angesprochenen Sachbescheide zu folgenden Nachforderungen:

- Haftung Kapitalertragsteuer 2014: 113.613,35 Euro,
- Haftung Kapitalertragsteuer 2016: 1.137,93 Euro,
- Haftung Kapitalertragsteuer 2017: 9.151,36 Euro,
- Umsatzsteuer 2014: 2.208,33 Euro,

- Körperschaftsteuer 2014: 62.830 Euro,
- Körperschaftsteuer 2015: 5.551 Euro,
- Körperschaftsteuer 2016: 20.485 Euro,
- Körperschaftsteuer 2017: 7.848 Euro;

Mit Eingabe vom 11. April 2019 (ON 1) erhob die Bf. das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gegen die Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer der Jahre 2014 sowie 2016 und 2017 und die Sachbescheide Umsatzsteuer 2014 und Körperschaftsteuer 2014 bis 2017.

Beim Verkaufspreis des LKW MAN TGA 35.440 sei die Finanzverwaltung nicht auf die Erfahrungen der Geschäftsführung eingegangen, wonach der LKW vollkommen schadhaft und reparaturbedürftig gewesen sei. Außerdem müsse bei der Hinzurechnung von 13.250 Euro ein Rechenfehler vorliegen und könne eine Schätzung ohne Grundlagen nicht rechtens sein.

Im Jahr 2014 habe es eine Forderung an den damaligen Geschäftsführer ***4*** gegeben. Gegen diesen sei jedoch ein Insolvenzverfahren eingeleitet und durchgeführt worden. Die Bf. sei daher um diesen Betrag umgefallen und habe eine Ausbuchung der Forderung vornehmen müssen. Es sei keinerlei verdeckte Gewinnausschüttung erkennbar, da in keiner Weise auch immer gearteten Weise eine Vermögensbereicherung der Gesellschaft oder des Gesellschafters erkennbar sei.

Es sei seitens der belangten Behörde angegeben worden, dass eine Mietzahlung für ein Lager in der Höhe von 3.000 Euro nicht fremdüblich sei, und daher diese Zahlung nicht anerkannt werde und ebenfalls einer verdeckten Gewinnausschüttung unterzogen werde. Die Finanz habe aber in keiner Weise eine Erklärung abgegeben, welche gleichwertige Mieten bzw. Vergleich es gebe bzw. dies nachweislich angestellt. Eine diesbezügliche Nichtanerkennung entbehre der Rechtssicherheit, da hier zumindest ein fremdüblicher Vergleichswert angesetzt hätte werden müssen, da ja das Lager tatsächlich benutzt worden sei. Somit sei diese Aufhebung des Aufwandes wieder einzusetzen und die verdeckte Gewinnausschüttung in Folge aufzuheben.

Im Zusammenhang mit den dem Betriebsergebnis hinzugerechneten Strafen sei die Finanz nicht auf ein Judikat eingegangen, wonach man glaubhaft machen könne, dass wenn Einnahmen erzielt werden und man trotzdem in einer Strafzone parkt und dies auch so bestraft wurde, diese Ausgaben anzuerkennen seien. Die Ausgaben seien somit voll abzugsfähig und anzuerkennen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. Juni 2019 (ON 15) wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die genannten Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer als unbegründet ab. Verdeckte Gewinnausschüttungen seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.

2014 sei von der Gesellschaft ein LKW der Marke MAN TGA 34.550 an den 100%igen Gesellschafter-Geschäftsführer um 1.750 Euro verkauft worden. Im Internet würden Baumaschinen dieser Art mit Erstzulassung 2003 mit 38.900 Euro angeboten. Selbst wenn der LKW reparaturbedürftig gewesen sei, was im Übrigen nicht nachgewiesen worden sei, wäre er an einen Fremden im Geschäftsverkehr niemals um diesen günstigen Preis abgegeben worden. Es liege eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Preisdifferenz zum Schätzwert vor.

Zur Anerkennung eines Darlehens an einen Gesellschafter müsse eine Vereinbarung im Sinne der Angehörigenjudikatur vorliegen. In den Feststellungen über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gesellschaft vom 2. Jänner 2014 werde festgestellt, dass aufgrund der mangelnden Bonität des ehemaligen 100%igen Gesellschafter-Geschäftsführers ***4***, dem die Gesellschaft durch die jetzige Geschäftsführerin - seine Gattin, ***6*** - das Darlehen gewährt habe, nicht mit einer Rückzahlung zu rechnen sei. Herr ***4*** hätte ein Konkursverfahren gehabt und habe die Bf. auch vorher schon von seiner prekären Finanzlage gewusst haben müssen. Es sei anzunehmen, dass seine in aufrechter Ehe am selben Hauptwohnsitz aufhältige Gattin ebenfalls über seine Vermögenslage informiert gewesen sei. Ein Fremder mit gleicher Vermögenslage und ohne die Möglichkeit, Sicherheiten zu bringen, hätte niemals einen Kredit der Gesellschaft bekommen, da aufgrund dieser Vermögenslage nicht mit einer (vollständigen) Rückzahlung zu rechnen gewesen sei. Überdies sei die Vergabe von Krediten nicht Geschäftsgegenstand der Bf.

Bis dato seien von der Bf., das sei fremden Geschäftspartnern gegenüber ebenfalls völlig unüblich, keinerlei Rückforderung gestellt oder Einbringungsmöglichkeiten ausgeschöpft, sondern einfach der Kredit als Schadensfall im Jahr 2014 ausgebucht worden.

Sowohl bei diesem Kredit als auch bei der im Jahr 2017 erfolgten Entnahme, die nur durch die Stellung seiner Gattin in der Firma überhaupt möglich war, handle es sich um verdeckte Ausschüttungen zulasten der Gesellschaft.

Strafen und Geldbußen unterlägen dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988. Dies sei seit der Verschärfung durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 generell auf alle Strafen und Geldbußen anzuwenden, die von nationalen Gerichten oder Verwaltungsbehörden bzw. von Organen der EU verhängt werden. Die Ausgaben für Parkstrafen seien nicht als Betriebsausgaben der Gesellschaft absetzbar und da sie von der Gesellschaft bezahlt worden seien als verdeckte Ausschüttung zu werten.

Die Notwendigkeit für eine Miete für ein Lager in der Wohnung, in der sowohl der ehemalige Geschäftsführer als auch die jetzige Geschäftsführerin einen Hauptwohnsitz haben, sei durch keine Unterlagen belegt oder nachvollziehbar. Es sei anzunehmen, dass die Kosten der privaten Miete aufgrund der Vermögenslage des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers nicht getragen werden konnten und von seiner Gattin in ihrer jetzigen Funktion als Betriebsausgabe geltend gemacht worden seien. Da es sich um Kosten der Lebensführung gemäß § 20 EStG

1988 handle seien diese nicht anzuerkennen und wurden zurecht im Wege der verdeckten Ausschüttung Frau ***6*** zugerechnet.

Die Geltendmachung der KEST durch Haftungsbescheid gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 und § 224 BAO sei daher zu Recht erfolgt.

Mit weiteren Bescheiden, ebenfalls vom 17. Juni 2019 (ON 18 bis 21) wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 und Körperschaftsteuerbescheide 2014 bis 2017 als unbegründet ab. Die gesondert zugestellte Begründung (ON 17) entspricht inhaltlich jener der Abweisung der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer (mit Ausnahme der Ausführungen zur Haftung selbst).

Mit Schreiben vom 15. Juli 2019 begehrte die Bf. die Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung an das Verwaltungsgericht. Gleichzeitig beantragte sie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

Inhaltlich wiederholte die Bf. im Vorlageantrag im Wesentlichen die bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumente, wobei sich die Bf. hierbei auf den Verkauf des LKW und das Darlehen an den ehemaligen Gesellschafter beschränkt und insbesondere die Aussagen in den Beschwerdevorentscheidungen zur den Verwaltungsstrafen und dem Lager unbeanstandet lässt.

Mit Vorlagebericht vom 6. August 2019 wurde die Bescheidbeschwerde dem Verwaltungsgericht vorgelegt.

Am 21. Oktober 2021 fand die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz im Inland. Im Streitzeitraum 2014 bis 2017 war zunächst, bis Mitte des Jahres 2014 Herr ***4*** Geschäftsführer und bis ca. Ende des Jahres 2014 auch deren Alleingesellschafter.

9 und ***4*** sind verheiratet hatten im Streitzeitraum und bis dato an der gleichen Adresse ihren Hauptwohnsitz. ***7*** ist der Sohn des ***4*** und der ***6***, welche ab Mitte 2014 die Geschäftsführerin und ab Ende 2014 Alleingesellschafterin der Bf. war.

Die Bf. verkaufte im Jahr 2014 einen defekten LKW der Marke MAN, Typ 35.440 um 1.750 Euro inklusive Umsatzsteuer an den damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer ***4***. Der Verkaufspreis entspricht dem Wert des Fahrzeugs.

Im Streitjahr 2014 wurden seitens der Bf. Forderungen im Gesamtausmaß von 327.624,13 Euro zu Gunsten des damaligen Gesellschafter-Geschäftsführers ***4*** als „Schadensfälle“ ausgebucht. Diese Beträge hat die Bf. dem damaligen Gesellschafter bereits vor den Streitjahren zugewendet. Die Abschreibung dieser Beträge erfolgte, um dem damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer ***4*** einen Vorteil zuzuwenden.

Im Streitjahr 2017 wurden Entnahmen in Höhe von 24.126,33 Euro zu Gunsten des ***4***, der zu diesem Zeitpunkt Ehegatte der Gesellschafter-Geschäftsführerin ***6*** war, vorgenommen.

Im Jahr 2016 machte die Bf. Mietaufwendungen für ein von Gesellschafter-Geschäftsführerin ***6*** an deren privater Wohnadresse angemietetes Lager geltend. Diese Mietentgelte übersteigen den tatsächlich angemessenen Mietzins um 3.000 Euro.

Alle diese Vorgänge wurden von dem Willen der Bf. getragen, dem jeweiligen Gesellschafter „außerbücherlich“ einen Vorteil zu gewähren. Die Bf. hat die Kapitalertragsteuer zu Gunsten der jeweiligen vorteilsbedachten Anteilsinhaber getragen bzw. diese nicht überwältzt.

Im Jahr 2016 machte die Bf. Verwaltungsstrafen in Höhe von 14.607,25 Euro und im Jahr 2017 in Höhe von 6.455 Euro als Betriebsausgaben geltend.

2. Beweiswürdigung

2.1. Allgemeines und Persönliche Verhältnisse

Es ist festzuhalten, dass im Abgabenrecht maßgeblich in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge ist. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. idS VwGH 4. September 2014, 2011/15/0149).

Das Verwaltungsgericht geht davon aus, dass im Jahr 2014 Herr ***4*** und nicht der im Firmenbuch eingetragene ***7*** Gesellschafter der Bf. gewesen ist. Diese Feststellung der belangten Behörde wurde seitens der Bf. nie bestritten, sondern in ihren Schriftsätzen und auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt. Dies ist angesichts der gewählten Vorgangsweisen auch schlüssig. Darüber hinaus bezeichnet die Bf. Herrn ***4*** in ihrer Bilanz des Jahres 2013 vom 2. Oktober 2014 selbst als „Altgesellschafter und abberufenen Geschäftsführer“. Frau ***6*** hat auch die oben genannte Bilanz des Jahres 2013 unterfertigt und die Gesellschafterstellung ihres Gatten damit persönlich bestätigt. Das Verwaltungsgericht folgt diesen Aussagen.

Die übrigen Feststellungen zur Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerstellung ergeben sich aus den Eintragungen im Firmenbuch.

Das Verwandtschaftsverhältnis der genannten Personen ist aktenkundig und wurde in der Einvernahme vom 17. Dezember 2018 (ON 24) bestätigt.

2.2. Betriebsausgaben und Verdeckte Ausschüttungen

Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 20. April 1995, 94/13/0228, mwN). Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 11. Februar 2016, 2012/13/0061).

Eine der Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Dabei sieht es der Verwaltungsgerichtshof als zulässig an, aus den Umständen des betreffenden Falles, zumeist aus der offenkundigen tatsächlichen Vorteilsgewährung, auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (vgl. VwGH 1. Juni 2017, Ra 2016/15/0059). Der im gegenständlichen Fall festgestellte Vorteilszuwendungswille gründet sich auf die ungewöhnlichen und großteils undokumentierten Vorgänge zwischen der Bf. und ihren Gesellschaftern (bzw. nahen Angehörigen), deren Fremdüblichkeit mit keinem Beweisanbot nachvollziehbar gemacht werden konnte und deren Vornahme sich nur mit der Vorteilsgewährungsabsicht erklären lässt.

Dass die Veräußerung des MAN-Fahrzeuges an den ***4*** in dessen Zeit als Gesellschafter-Geschäftsführer gefallen ist, wurde seitens der Bf. nie bestritten. Das Verwaltungsgericht folgt den diesbezüglichen glaubwürdigen Feststellungen der belangten Behörde. Die Bf. wendet ein, die Schätzung des Wertes des gegenständlichen Fahrzeuges sei zu hoch gegriffen. Dies wurde durch glaubwürdigen Ausführungen des ***4*** in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Die Aussage des ***4***, das Fahrzeug sei nicht betriebsbereit gewesen, erscheint insbesondere aus dem Umstand glaubhaft, dass das Fahrzeug bereits zu einem geringen Preis (2.400 Euro) im Jahr 2013 angeschafft worden sei. Der LKW habe, da sich eine Reparatur als zu aufwändig herausgestellt habe, an einen Schrotthändler abgestoßen werden müssen. Er habe diesbezüglich als Zwischenhändler der Bf. fungiert und den LKW zum angegebenen Preis von der Bf. angekauft und zum gleichen Preis weiterveräußert. Das Verwaltungsgericht konnte im Rahmen einer Abfrage der Zulassungsdaten feststellen, dass der LKW nie auf die Bf. angemeldet worden und somit eine Betriebsbereitschaft nicht anzunehmen ist. Angesichts des aufwändigen Transports eines solchen betriebsuntauglichen LKW und dessen hohen Reparaturaufwands erscheint ein Kaufpreis von 1.750 Euro angemessen. Eine verdeckte Ausschüttung liegt damit nicht vor.

Die unter dem Titel „Schadensfälle“ ausgebuchten Beträge sind dem Gesellschafter-Geschäftsführer ***4*** zugutegekommen. Dies wurde seitens der Bf. nie bestritten. Das Verwaltungsgericht folgt daher dieser Verantwortung. Dass die Beträge dem ***4*** bereits vor 2014 zugeflossen sind, wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung glaubhaft dargestellt. Auch für das Verwaltungsgericht sind keinerlei Indizien hervorgetreten, dass diese Beträge erst im Jahr 2014, also unmittelbar vor dessen Insolvenz dem ***4*** zugeflossen seien. So stammt der vorgelegte Kreditvertrag etwa aus dem Jahr 2012.

Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ***4*** bereits Zeitpunkt des Zuflusses zahlungsfähig gewesen sei, wurde seitens der Bf., auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung, bestritten. Dem folgt das Verwaltungsgericht. Der Zufluss vor 2014 erfolgte – wie aus den Büchern der Bf. ersichtlich – als Darlehen und daher im Zuflusszeitpunkt in Rückforderungs- und nicht in Bereicherungsabsicht.

Es ist davon auszugehen, dass aus damaliger Sicht der Bf. die Einbringlichkeit der Forderung nicht gefährdet erschien, weil sie Gewinne erwirtschaftete, an denen ***4*** in Form von Löhnen oder Ausschüttungen partizipierte und ihm damit hinreichende finanzielle Mittel für die Tilgung des Kredits zur Verfügung gestanden wären. Indiz für Zuwendungen der Bf. ist auch die „Entnahme“ durch den ehemaligen Gesellschafter im Jahr 2017, die erkennen lässt, dass ihm Vermögenszuflüsse durch die positiv wirtschaftende Bf. auch noch deutlich nach seiner Insolvenz offen standen.

Die Ausbuchung (Forderungsverzicht) im Jahr 2014 kann nur gesellschaftlich veranlasst gewesen sein, weil ein fremder Dritter die Forderung nicht ausgebucht und damit endgültig verzichtet hätte. Dies tritt umso mehr hervor, als dem ***4*** im Jahr 2017 noch weitere Vorteile in Form von „Entnahmen“ gewährt wurden und selbst zu diesem Zeitpunkt kein Versuch unternommen worden ist, die offenen Forderungen wenigstens zum Teil einzubringen.

Das Vorliegen von „Entnahmen“ zu Gunsten des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers und Ehegatten der Gesellschafter-Geschäftsführerin im Jahr 2017 im genannten Ausmaß wird seitens des Bf. (siehe Seite 2 ihrer Beschwerde) eingestanden. Sie bestreitet lediglich, dass es sich dabei um eine verdeckte Ausschüttung handle, weil Herr ***4*** zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Gesellschafter der Bf. gewesen sei. Das Verwaltungsgericht folgt daher den diesbezüglich übereinstimmenden und glaubwürdigen Aussagen beider Parteien. Es geht jedoch von einer Vorteilsgewährungsabsicht der Bf. zu Gunsten des ***4***, der als Ehegatte ein naher Angehöriger der Alleingesellschafterin ist, aus. Dies schon deshalb, weil auch die Bf. in keiner Weise dargestellt hat, welchen wirtschaftlichen Hintergrund diese „Entnahme“ außerhalb einer gesellschaftlichen Veranlassung gehabt hätte.

Für das von der Bf. behauptete Mietverhältnis zur Gesellschafter-Geschäftsführerin im Jahr 2016 wurde ein schriftlicher Mietvertrag nicht vorgelegt. Seitens der belangten Behörde wurde

ein Betrag von 3.000 Euro, was der Hälfte des berechneten Mietentgelts entspricht, als nicht angemessen festgestellt und als verdeckte Ausschüttung behandelt. Mit der Forderung nach Ansatz eines fremdüblichen Vergleichswerts in ihrer Beschwerde gesteht die Bf. auch selbst ein, dass das behauptet Mietentgelt nicht fremdüblich ist. Das Verwaltungsgericht folgt den Angaben der belangten Behörde, zumal dieser Schätzung seitens der belangten Behörde durch die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht entgegengetreten worden ist.

Dass die Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttungsbegünstigten überwält worden sei, wurde seitens der Bf. nicht behauptet und ist den vorgelegten Unterlagen auch nicht zu entnehmen. Das Verwaltungsgericht geht daher davon aus, dass die Bf. diese getragen hat.

2.3. Verwaltungsstrafe

Die Feststellungen zum Bestehen und Umfang der von der Bf. getragenen Verwaltungsstrafen gründen sich auf die glaubwürdigen und unstrittigen Aufzeichnungen in der Buchhaltung der Bf. und wurden von dieser nicht bestritten. Das Verwaltungsgericht geht mangels widerstreitender Indizien von deren inhaltlicher Richtigkeit aus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Verdeckte Ausschüttungen

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form 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 (vgl. VwGH 5. Februar 2021, Ro 2019/13/0027 mwN). Die ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 31. Jänner 2018, Ra 2015/15/0006). Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die - im Rahmen der Beweiswürdigung - aus den Umständen erschließbar sein kann (vgl. VwGH 19. April 2018, Ra 2017/15/0039). Nach dem festgestellten Sachverhalt ist bei den verfahrensgegenständlichen Vorgängen von einem solchen Willen auszugehen.

Verdeckte Ausschüttungen setzen das Vorliegen eines Gewinnes nicht voraus (VwGH 22. November 2018, Ra 2018/15/0037).

Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten und honorierten Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung

muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwerts der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre, welche von der nahestehenden Gesellschaft geleistet worden ist (VwGH 17. März 2021, Ra 2020/15/0113).

Im Streitjahr 2014 kam es laut Bilanz zu Schadensfällen (Forderungsausfällen) in Höhe von 327.624,13 Euro. Nach dem festgestellten Sachverhalt handelt es sich dabei um Forderungen, die dem Geschäftsführer und Gesellschafter ***4*** zugutegekommen sind und deren Verzicht eine subjektive Absicht der Bf. zugrunde liegt, dem Gesellschafter einen Vorteil zu verschaffen.

Eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 in der genannten Höhe von 327.624,13 Euro liegt damit vor. Nach dem festgestellten Sachverhalt wurde deren Zufluss bereits vor dem Jahr 2014 bewirkt, der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht auf die Forderungen und damit der Bereicherungswille seitens der Bf. erfolgte im Streitjahr 2014. Damit sind die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung im Streitjahr 2014 erfüllt, die gewinnerhöhend anzusetzen ist.

Übernimmt eine Körperschaft Aufwendungen der privaten Lebensführung des Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 22. November 2018, Ra 2018/15/0037). Indem die Bf. im Jahr 2016 solche Aufwendungen (Mietzahlungen für eine nicht nachgewiesene Nutzung der Privatwohnung der Gesellschafter-Geschäftsführerin) in Höhe von 3.000 Euro getätigt hat, liegt ein solches Übernehmen privater Aufwendungen vor.

Eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von 3.000 Euro an die Gesellschafter-Geschäftsführerin ***6*** ist damit gegeben. Der Gewinn der Bf. war daher um den genannten Betrag zu erhöhen.

Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Als nahestehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen. Es liegt bei einer Ehegemeinschaft zwischen Gesellschafterin und Begünstigten eine Situation vor, in der die bei Vertragsabschlüssen gewöhnlicherweise zu unterstellenden Interessengegensätze nicht vorliegen (vgl. VwGH 31. Mai 2005, 2000/15/0059).

Nach der zitierten Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshofes führen auch nicht fremdübliche Begünstigungen naher Angehöriger der Anteilsinhaber zu verdeckten

Ausschüttungen. Das Bestehen der „Entnahmen“ zu Gunsten des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers und Ehegatten der Gesellschafter-Geschäftsführerin im Jahr 2017 wurden seitens des Bf. eingestanden. Andere Gründe für die Zahlungen als eine Zuwendungsabsicht hat die Bf. nicht einmal behauptet.

Eine verdeckte Ausschüttung in Höhe von 24.126,33 Euro an die Gesellschafter-Geschäftsführerin ***6*** ist damit gegeben. Diese ist im Jahr 2017 gewinnerhöhend anzusetzen.

3.1.2 Strafen

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 4 lit. b KStG 1988 dürfen Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden, nicht abgezogen werden.

Bei der Frage der Abziehbarkeit von Geldstrafen als Betriebsausgaben sind physische und juristische Personen gleich zu behandeln. Dieses Erfordernis ergibt sich schon aus der rechtspolitischen Zielsetzung von Strafen, deren general- und spezialpräventive Wirkung nicht durch eine Herabsetzung der Steuerlast gemindert werden soll. Die steuerliche Berücksichtigung von Geldstrafen und -bußen unterliefe bei juristischen und bei physischen Personen gleichermaßen deren Pönalcharakter, indem durch die Reduktion der Steuerlast die Vermögensminderung teilweise ausgeglichen und von der Allgemeinheit mitgetragen würde (VwGH 28. Februar 2018, Ro 2016/15/0043).

Die nach dem festgestellten Sachverhalt gegen die Bf. verwaltungsbehördlich verhängten Geldstrafen sind somit nicht als Betriebsausgaben abziehbar und in den Jahren 2016 und 2017 gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

3.1.3 Körperschaftsteuer 2015

Die Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2015 ergibt sich aufgrund des Wegfalls des Verlustvortrages aus dem Jahr 2014 durch das gegenständliche Erkenntnis. Die von der Bf. gemeldeten Einkünfte aus Gewerbebetrieb bleiben unverändert.

3.1.3 Umsatzsteuer 2014

Die Bf. verkaufte im Jahr 2014 einen LKW der Marke MAN Typ 35.440 um 1.458,33 Euro exklusive Umsatzsteuer an den damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer ***4***, was dem Wert des Fahrzeugs entspricht. Die von der belangten Behörde vorgenommene Erhöhung des Umsatzes der Bf. war daher wieder auf den im Spruch genannten Betrag rückgängig zu machen.

3.1.4 Haftung für Kapitalertragsteuer im Zusammenhang mit den festgestellten verdeckten Ausschüttungen

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalertragsteuer. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist bei inländischen Kapitalerträgen der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Im Streitfall ist die Bf. dieser Abzugsverpflichtete.

Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen. Bei verdeckten Ausschüttungen ist zu beachten, ob die ausschüttende Körperschaft auch die auf die Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer trägt oder ob sie diese auf den begünstigten Gesellschafter überwälzt. Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen seiner Einnahmen aus der Gewinnausschüttung auch bei der auf Basis der Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist. Fordert hingegen die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer (in angemessener Frist) ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der Kapitalertragsteuer anzusehen (VwGH 11. Juni 2021, Ro 2020/13/0005 mwN).

Es steht fest, dass die Bf. die Kapitalertragsteuer nicht zurückgefordert hat.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Zumal die Direktvorschreibung an Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise zu erfolgen hat, erweist sie die Vorschreibung an die Bf. durch die belangte Behörde als rechtskonform.

Im Jahr 2014 konnte eine kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttung an den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer im Ausmaß von 327.624,13 Euro festgestellt werden. Daraus ergibt sich, da die Bf. die Kapitalertragsteuer getragen hat, eine geschuldete Kapitalertragsteuer (Steuersatz: 25%) von 109.208,04 Euro. Der Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer 2014 war daher auf diesen Betrag anzupassen.

Die der Bf. in den übrigen angefochtenen Bescheiden im Haftungswege vorgeschriebenen Beträge an Kapitalertragsteuer gehen nicht über die festgestellten geschuldeten Beträge hinaus.

Im Jahr 2016 konnte eine kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter-Geschäftsführerin im Ausmaß von 3.000 Euro festgestellt werden. Daraus ergibt sich, eine geschuldete Kapitalertragsteuer (Steuersatz: 27,5%) von 1.137,93 Euro, weil die Bf. die Kapitalertragsteuer getragen hat. Dies entspricht jenem Betrag, der im angefochtenen Bescheid im Haftungswege geltend gemacht worden ist.

Bei der verdeckten Ausschüttung in Höhe von 24.126,33 Euro an die Gesellschafter-Geschäftsführerin ***6*** im Jahr 2017 ist unter Berücksichtigung des Kapitalertragsteuersatzes von 27,5% ein Betrag in Höhe von 9.151,36 Euro an Kapitalertragsteuer anzusetzen, weil die Bf. die Kapitalertragsteuer getragen hat. Dies entspricht jenem Betrag, der im angefochtenen Bescheid im Haftungswege geltend gemacht worden ist.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis steht im Einklang mit der zitierten reichhaltigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher unzulässig.

Wien, am 9. November 2021