

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache X. und Y. **als Rnf. der N.N. Ltd**, Adr.Bf., vertreten durch Mag. AB, Adr.stV, und CD Rechtsanwälte GmbH Adr.rV, über die Beschwerde vom 07. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt) vom 07. Und 08. Mai 2018 betreffend

- Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis einschließlich 2016
- Umsatzsteuerbescheide 2013 bis einschließlich 2016, sowie
- Kapitalertragsteuer 01.2013-12.2013, 01.2014-12.2014, 01.2015-12.2015 und 01.2016-12.2016 Haftungsbescheide,

Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

- I. Körperschaftsteuerbescheid 2012: Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.
- II. Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2016: Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- III. Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2016: Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- IV. Kapitalertragsteuer 01.2013-12.2013, 01.2014-12.2014, 01.2015-12.2015 und 01.2016-12.2016 Haftungsbescheide: Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine nach englischem Gesellschaftsrecht (Companies Act) am xxx 2009 errichtete und im englischen Gesellschaftsregister (House of Companies) eingetragene Private Limited Company (Ltd.). Zweck und Gegenstand der Ltd. sind laut beglaubigter Übersetzung des Gesellschaftsvertrags vom xxx 2009:

- „(i) *Handel als allgemeine Handelsgesellschaft,*
 (ii) *Jedwede andere Art von Geschäftstätigkeit, die nach Ansicht der Direktoren gewinnbringend von der Gesellschaft durchgeführt werden kann;*
 (iii) *Jede Handels- oder Geschäftstätigkeit, wie auch jede damit zusammenhängende Tätigkeit, die üblich und notwendig ist für eine allgemeine Handels- und/oder andere Gesellschaft,*
 (iv) *In dieser Hinsicht ist die Gesellschaft berechtigt, jedwede damit zusammenhängende Geschäftstätigkeit in irgendeinem möglichen Geschäftsfeld auszuüben, das nach Ermessen der Geschäftsleitung vorteilhaft für die Gesellschaft und ihre wirtschaftlichen Ziele sein könnte,*
 (v) *Ausgenommen vom Zweck, Gegenstand und Tätigkeitsfeld der Gesellschaft sind jedoch jedenfalls konzessions- bzw. bewilligungspflichtige Bank- und Finanzdienstleistungen, dergestaltige Bank- und Wertpapiergeschäfte sowie dergestaltige vergleichbare Tätigkeiten.“*

Als Unterzeichner des Gründungsmemorandums und der gezeichneten Stammanteile, gleichzeitig auch Direktoren der Ltd., scheinen Herr X. in Ort1, und Frau Y. in Ort2 auf.

Die Bf. wurde mit xxx 2009 im österreichischen Firmenbuch unter der Firmenbuchnummer FN xxx erfasst.

Laut historischem Firmenbuchauszug und Antrag auf Eintragung einer ausländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 11. Mai 2009 unterhält die Bf. eine Zweigniederlassung in Ort-A. Die Tätigkeit wird mit Handelsgewerbe und Gastgewerbe angegeben. Als Geschäftsführer der Bf. scheinen Herr X. und Frau Y. auf, wobei letztere nur bis 24. Februar 2010 als Geschäftsführerin eingetragen war.

Anlässlich einer die Jahre 2013 bis 2016 betreffenden Außenprüfung – Gegenstand Körperschaft- und Umsatzsteuer sowie Kammerumlage 2013 bis 2016 – und einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 01/2017 bis 10/2017 traf der Prüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung vom 02. Mai 2018 folgende Feststellungen:

In „Tz 1 Gebäude und Grund & Boden“ wurde betreffend der Veräußerung des Gebäudes und des Grund und Bodens EZ1 und EZ2, KG OrtA, durch Frau Y. an die Firma Z. GmbH (FN xxx) festgehalten, dass der Buchwertabgang 2016 um 551.110,78 Euro gewinnerhöhend zu berichtigen und der Erlös im Jahr 2016 um 220.000,00 Euro (Liegenschaft) und 343.018,77 Euro (Schuldennachlass) zu kürzen sei, da der Verkauf der Liegenschaft in den privaten Bereich der Gesellschafterin Frau Y. falle. Weiters sei die jährliche Abschreibung für Abnutzung, welche seit

2009 angesetzt worden sei, gemäß § 4 Abs. 2 EStG an der Wurzel zu berichtigen und seien die Zinsen, welche von der Gesellschaft für den Kredit bei der Q-Sparkasse bezahlt worden seien, ebenso nicht als Aufwand abzugsfähig. Rechnungen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft und der Kreditabwicklung von Dr. W1, Herrn W2 und Ing. W3 in den Jahren 2013 und 2014 seien mangels betrieblicher Veranlassung - Bezug zur Liegenschaft - nicht abzugsfähig.

In der Tz 2 „Hinzurechnung gem. § 184 BAO“ wurde aufgrund festgestellter Mängel eine Zurechnung zu den erklärten Erlösen gemäß § 184 BAO von 12.000,00 Euro in den Prüfungsjahren 2013 bis 2016 vorgenommen.

Unter Tz 3 „Verdeckte Gewinnausschüttung“ wurden Teile der in Tz. 1 dargestellten Aufwendungen (Zinszahlungen in den Jahren 2013 und 2014; Rechnungen W1, W2, W3; Entnahme Verkaufserlös Einrichtung und Firmenwert 2016) als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin qualifiziert. Ebenso wurde die Hinzurechnung gemäß § 184 BAO laut Tz. 2 als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt und anteilmäßig auf die Gesellschafter zu je 50% aufgeteilt.

Tz 4 beinhaltet die Streichung der Vorsteuer für eine Autoreparatur 2015, Tz 5 die Vorschreibung der Kammerumlage für 2013 bis 2016.

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 07. Mai 2018 wurde unter „Tz 1 Gesellschaftsanteile“ festgehalten, dass laut Jahresabschlüssen Herr Mag. AB, der auch als steuerliche Vertreter und Zustellbevollmächtigter der Bf. fungiere, als 100%-iger Gesellschafter bei einem Stammkapital von 10.000,00 Euro angeführt sei. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Gesellschafteranteile von Mag. AB treuhändig gehalten würden. 50% (5.000,00 Euro) seien von Herrn X. am 09. Juni 2009, die anderen 50% (5.000,00 Euro) von Frau Y. am 13. November 2009, zur treuhändischen Verwaltung an Mag. AB übergeben worden.

Tz 2 beinhaltet folgende Feststellung btr. „Gebäude und Grund & Boden“:

„Seit der Betriebseröffnung im Jahr 2009 wurde das Gebäude und der Grund und Boden betreffend die Katastralgemeinde Orta, EZ 1 und EZ 2 (im weiteren Bericht als Liegenschaft bezeichnet) als Betriebsvermögen des geprüften Unternehmens behandelt (AK Gebäude 659.377,00 Euro; Grund 50.000,00 Euro). Weiters wurden Schulden, die anlässlich des Kaufes der betreffenden Liegenschaft im Jahre 2007 aufgenommen wurden, als betriebliche Schulden bilanziert.

Anlässlich der Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend die Jahre 2013-2016 wurde festgestellt, dass die betreffende Liegenschaft im Jahr 2007 von den Eltern der Gesellschafterin Y. (Eltern Y.) erworben wurde und der Erwerb durch einen Kredit von den Eltern bei der Q-Sparkasse finanziert wurde.

Die Gesellschafterin Y. hat in den Jahren 2007 - 2009 die betreffende Liegenschaft gewerblich zur Führung eines Gastronomiebetriebes genutzt und im Jahre 2009 den Betrieb an das geprüfte Unternehmen veräußert.

Die Liegenschaft wurde durch einen schriftlichen Vertrag vom xxx 2009 zwischen Eltern Y. und des geprüften Unternehmens der Gesellschaft zur Nutzung überlassen. In diesem Vertrag wurde die Nutzung der Liegenschaft unentgeltlich auf 15 Jahre vereinbart. Zahlungen als Abgeltung für Wertverzehr oder Zinsen wurden nicht vereinbart.

Seit dem Jahr 2009 wurde sowohl die Abschreibung für Abnutzung entfallend auf das Gebäude mit jährlich 19.783,29 Euro, als auch die auf den Kredit entfallenden Zinsen als Betriebsausgaben berücksichtigt. Im Jahr 2012 wurde die betreffende Liegenschaft von den Eltern der Gesellschafterin (Eltern Y.) an die Gesellschafterin Y. im Schenkungswege übergeben. Mit Kaufvertrag vom 02. September 2016 wurden die Liegenschaft von Frau Y. an die Fa. Z. GmbH (FN xxx) um 220.000,00 Euro veräußert.

Im Zuge der Veräußerung wurde von der Q-Sparkasse auf die aushaftende Kreditsumme verzichtet. Im Zusammenhang mit dieser Vereinbarung wurden Aufwendungen mit Dr. W1 (Rechtsanwalt), Ing. W3 (Sachverständiger Gebäude & Liegenschaftsbewertung) und W2 (Finanzierungsberatung) von der Gesellschaft aufgewendet.

In der Bilanz zum 31. Dezember 2016 wurde der Verkauf der Liegenschaft als Verkauf vom geprüften Unternehmen behandelt und der Schuldennachlass als Einnahme erklärt sowie die Restbuchwerte abgeschrieben.

Eine Rechnung über den Verkauf der Liegenschaft (220.000,00 Euro zzgl. 20% Umsatzsteuer) wurde am 19. September 2017 vom geprüften Unternehmen an die Fa. Z. GmbH ausgestellt. „Zusätzlich wurden in dieser Rechnung Betriebs- und Geschäftsausstattung (im Eigentum des geprüften Unternehmens), sowie der Geschäfts- und Firmenwert um 140.000,00 Euro zzgl. 20% Umsatzsteuer fakturiert. Die darauf entfallende Umsatzsteuer wurde mit September 2017 erklärt und überrechnet.

„Würdigung:

Festgehalten wird, dass die betreffende Liegenschaft niemals im Eigentum des geprüften Unternehmens war. Als wirtschaftlicher Eigentümer kann jemand nur dann angesehen werden, wenn dieser einem Eigentümer gleich über das Wirtschaftsgut verfügen kann, sodass ausgeschlossen wird, dass der Eigentümer noch tatsächlich über das Wirtschaftsgut verfügen kann. Da im vorliegende Fall das geprüfte Unternehmen die Liegenschaft nur zur Ausübung seines Gastgewerbebetriebes genutzt hat, jedoch niemals eigentümergeleich verfügte, ist die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum nicht möglich (sowohl die Schenkung von den Eltern an die Gesellschafterin im Jahr 2012, als auch der Verkauf im Jahre 2016 wurde von den jeweiligen Eigentümern und nicht vom geprüften Unternehmen durchgeführt).

Der Vertrag vom xxx 2009 (siehe Beilage 4) räumt dem geprüften Unternehmen ein Zuwendungsfruchtgenussrecht in Form eines Nettofruchtgenusses ein. Aufgrund dieses Nettofruchtgenussrechtes wird jedoch kein wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO begründet.

Abschreibung für Abnutzung:

Dem Betriebsvermögen ist in der Regel nur zivilrechtliches Eigentum zuzurechnen. Ausgenommen davon ist die Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum, das jedoch

voraussetzt, dass ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 24.11.1982, 81/13/0021).

Da die Voraussetzungen für wirtschaftliches Eigentum wie oben dargestellt nicht vorliegen, sind die betreffende Liegenschaft dem Betriebsvermögen des geprüften Unternehmens bereits ab 2009 nicht zuzurechnen.

Zinsen:

Die Gesellschaft hat am 25. März 2010 eine Schuldnerbeitrittserklärung für den betreffenden Kredit abgegeben, welcher von den Eltern (Eltern Y.) zur Finanzierung der Liegenschaft bei der Q-Sparkasse aufgenommen wurde. Die Zahlung der Zinsen, welche die Gesellschaft 2012 - 2014 tätigte, sind aufgrund der oben angeführten Gründe - die Gesellschaft war zu keinem Zeitpunkt zivilrechtlicher- bzw. wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft - nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Rechnungen Dr. W1, Hr. W2, Ing. W3:

Im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft, sowie der Abwicklung des Kredits bei der Q-Sparkasse, wurden Rechnungen von Dr. W1, Hr. W2 und Ing. W3 in den Jahren 2013 und 2014 bei der Gesellschaft berücksichtigt. Diese sind mangels betrieblicher Veranlassung - Bezug zur Liegenschaft - nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Umsatzsteuer Firmenwert und Geschäftsausstattung:

Die Umsatzsteuer für Firmenwert und Geschäftsausstattung, welche mit der Rechnung vom 17. September 2017 fakturiert und in der UVA 9/2017 erklärt wurde, ist gemäß § 19 Abs. 2 UStG bereits im Jahr 2016 zum Zeitpunkt der Lieferung, spätestens 1 Monat danach, fällig. Die mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuerten erklärten Umsätze des Jahres 2016 sind daher um 140.000,00 Euro zu erhöhen. Die in der UVA 9/2017 erklärte Umsatzsteuer betreffend Liegenschaft, Firmenwert und Geschäftsausstattung wird aufgrund der ausgestellten Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet.

Steuerliche Auswirkungen:

Die auf das betreffende Gebäude entfallende bisher berücksichtigte Abschreibung für Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 EStG 1988 in der Höhe von jährlich 19.783,29 Euro ist ab dem Jahr 2012 nicht abzugsfähig.

Da aufgrund der obigen Feststellung (die Liegenschaft ist kein Betriebsvermögen) eine Bilanzberichtigung ab dem Jahr 2009 durchzuführen ist, die jedoch aufgrund der Verjährung erst ab dem Jahr 2012 möglich ist, sind die Berichtigungen für die Jahre 2009-2011 durch einen Gewinnzuschlag in der Höhe von 59.349,87 Euro gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im Jahr 2012 zu berücksichtigen, um einen richtigen Totalgewinn zu erreichen.

Die Zinsen, welche von der Gesellschaft für den Kredit bei der Q-Sparkasse bezahlt wurden (2012, 42.599,46 Euro; 2013, 43.759,38 Euro und 2014, 45.215,79 Euro), sind ebenso nicht als

Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die Betriebsausgaben, welche die Liegenschaft betreffen (Dr. W1, Hr. W2, Ing. W3), sind im Jahr 2013 in der Höhe von 5.455,00 Euro und 2014 in der Höhe von 1.000,00 Euro netto nicht anzuerkennen. Die Vorsteuer ist für die angeführten Rechnungen (Dr. W1, Hr. W2, Ing. W3) ist im Jahr 2013 um 1.000,00 Euro und im Jahr 2014 um 200,00 Euro zu kürzen [daran anschließend folgt eine Auflistung der angegebenen Rechnungen].

Der Buchwertabgang 2016 ist um 551.110,78 Euro gewinnerhöhend zu berichtigen und die erklärten Betriebseinnahmen im Jahr 2016 sind um 220.000,00 Euro (Liegenschaft) und 343.018,77 Euro (Schuldennachlass) zu kürzen, da der Verkauf der Liegenschaft in den privaten Bereich der Gesellschafterin Fr. Y. fällt.

Da erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt wurde, dass die Liegenschaft und der Kredit nicht dem geprüften Unternehmen zuzurechnen ist, liegen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gern. § 303 Abs. 1 BAO für die Jahre 2012-2015 vor.“

Es folgt eine tabellarische Darstellung der Gewinnberichtigung, welche für 2012 mit 121.732,62 Euro, für 2013 mit 68.997,67 Euro, für 2014 mit 65.999,08 Euro, für 2015 mit 19.783,29 Euro und für 2016 mit 7.875,30 Euro ausgewiesen wurde.

In der Tz 3 „Hinzurechnung gem. § 184 BAO“ wurde nach Wiedergabe des § 131 Abs. 3 BAO ausgeführt, dass die Tageslosungsermittlung zum Teil mittels Registriertasse mit Hilfe von Bonierschlüsseln und teils mit Stockverrechnung erfolgt sei. Die Stockverrechnung stelle keine anerkannte ordnungsgemäße Losungsermittlung dar. Im Zuge der Außenprüfung seien für den Prüfungszeitraum (2013-2016) keine Datenerfassungsprotokolle der Registriertassen im Sinne des § 131 Abs. 3 BAO zur Überprüfung ausgehändigt worden. Die durchgeführte mengenmäßige Verprobung im Jahr 2016 habe Differenzen bei Ein- und Verkauf aufgewiesen. Es konnten sowohl Fehl- als auch Mehrbeträge festgestellt werden. Diese seien schriftlich mit Naturalrabatten, Eigenverbrauch, Schwund, Bruch, Verderb, diversen Einladungen an Geschäftspartner und Aktionen versucht worden glaubhaft zu machen. Ein belegmäßiger Nachweis sei nicht erbracht worden. Aufgrund der oben genannten Mängel, entspreche die Aufzeichnungen nicht dem § 131 BAO. Da die Bücher und Aufzeichnungen aufgrund der obigen Ausführungen nicht den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen würden, sei entsprechend § 163 BAO begründeter Anlass gegeben, diese in Zweifel zu ziehen. Gem. § 184 BAO seien daher die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Die Schätzung erfolge in der Weise, dass den erklärten Umsätzen und Betriebseinnahmen der geprüften Jahre 2013-2016 jährlich 12.000,00 Euro brutto 20% (entspricht einer monatlichen Losungszurechnung von 1.000,00 Euro) zugerechnet würden.

Da erst im Zuge der Außenprüfung festgestellt worden sei, dass keine ordnungsgemäße Buchführung vorliegen würden, seien die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gern. § 303 Abs. 1 BAO für die geprüften Jahre 2013-2015 vorliegend.

Tz 4 betraf die nicht angefochtene Feststellung btr. einer Autoreparatur 2015. In der Tz 5 „Gewinnauswirkung lt. Bp“ und Tz 6 „Ermittlung Bmgl. USt.“ wurden die summenmäßigen Auswirkungen der Feststellungen in Tabellenform dargestellt.

Unter Tz 7 „Verdeckte Gewinnausschüttung“ wurde ausgeführt:

„Gem. § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Hierzu gehören auch verdeckte Ausschüttungen. Verdeckte Ausschüttungen sind alle im Gesellschaftsverhältnis wurzelnden unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Teilen des Einkommens der Körperschaft darstellen und die die Körperschaft dritten, ihr fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde. Die oben angeführten Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen entsprechend § 94 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer.“

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der jeweilige Empfänger der Kapitalerträge (Gesellschafter). Gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist das geprüfte Unternehmen abzugsverpflichtet und haftet für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Diese beträgt 25% bzw. 27,5% ab 2016 von den jeweils erhaltenen Vorteilen.

Aufgrund der obigen Ausführungen sind folgende Prüfungsfeststellungen kapitalertragsteuerpflichtig:

Wie in Tz. 2 dargestellt, wurde sowohl der Erlös vom Firmenwert und der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Jahr 2016 (168.000,00 Euro brutto) zur Tilgung des Kredites herangezogen, als auch Aufwendungen (Zinszahlungen der Jahre 2013 und 2014, Rechnungen W1, W2, W3) von der Gesellschaft für die Gesellschafterin Y. getätigt und somit kapitalertragsteuerpflichtig. Weiters sind auch die Erhöhungen der Tageslosungen lt. Tz. 3 des vorliegenden Bp.-Berichtes den Gesellschafter im Verhältnis der Beteiligung (je 50%) als Vorteil der Gesellschafter kapitalertragsteuerpflichtig.“

Die in zwei Excel-Tabellen berechnete Kapitalertragsteuer ergab für die Gesellschafterin Y. 2013 einen Betrag iHv 14.053,60 Euro, für 2014 iHv 13.103,95 Euro, für 2015 iHv 1.500,00 Euro und für 2016 iHv 47.850,00 Euro. Für den Gesellschafter X. ergab sich jeweils 1.500,00 Euro für die Jahre 2013 bis 2015 und 1.650,00 Euro für das Jahr 2016.

In der Tz 8 wurde die nicht strittige Kammerumlage ausgewiesen.

Als Anhänge wurden dem Bericht die Niederschrift vom 02. Mai 2018, die Treuhandvereinbarungen vom 09. Juni 2009 und vom 13. November 2009, sowie der Vertrag über die Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenussrechtes in Form eines Nettofruchtgenusses vom xxx 2009 beigelegt.

Aufgrund der vom Prüfer getroffenen Feststellungen nahm die belangte Behörde mit Bescheiden vom 08. Mai 2018 die Verfahren hinsichtlich Körperschaft- und Umsatzsteuer 2012 bis 2015 wieder auf und setzte mit Sachbescheiden vom 08. Mai 2018 die Abgaben wie folgt fest:

Körperschaftsteuer 2012: 7.449,00 Euro (bisher: 1.750,00 Euro)

Körperschaftsteuer 2013: 13.777,00 Euro (bisher: 1.123,00 Euro)

Körperschaftsteuer 2014: 15.066,00 Euro (bisher: 1.436,00 Euro)

Körperschaftsteuer 2015: 15.553,00 Euro (bisher: 1.750,00 Euro)

Körperschaftsteuer 2016: 37.610,00 Euro (bisher: 1.750,00 Euro)

Umsatzsteuer 2013: 39.107,64 Euro (bisher: 36.107,64 Euro)

Umsatzsteuer 2014: 39.122,40 Euro (bisher: 36.922,40 Euro)

Umsatzsteuer 2015: 39.093,99 Euro (bisher: 36.773,99 Euro)

Umsatzsteuer 2016: 65.415,96 Euro (bisher: 35.441,31 Euro)

Weiters wurden folgende Kapitalertragsteuer – Haftungsbescheide am 07. Mai 2018 erlassen:

Kapitalertragsteuer – Haftungsbescheid 1-12/2013: 15.553,60 Euro (Y.: 14.053,60 Euro; X.: 1.500,00 Euro)

Kapitalertragsteuer – Haftungsbescheid 1-12/2014: 14.603,95 Euro (Y.: 13.103,95 Euro; X.: 1.500,00 Euro)

Kapitalertragsteuer – Haftungsbescheid 1-12/2015: 3.000,00 Euro (Y.: 1.500,00 Euro; X.: 1.500,00 Euro)

Kapitalertragsteuer – Haftungsbescheid 1-12/2016: 49.500,00 Euro (Y.: 47.850,00 Euro; X.: 1.650,00 Euro)

Zur Begründung verwies die belangte Behörde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien und auf die Begründung des BP-Berichts vom 07. Mai 2018.

Mit Schreiben vom 07 Juni 2018 erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung Beschwerde gegen die Körperschaft-, Umsatzsteuer-, und Kapitalertragsteuerbescheide. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Liegenschaft EZ1 und EZ2 KG, OrtA, die seit der Betriebseröffnung im Jahr 2009 als Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin behandelt worden sei, mit Kaufvertrag vom 25. Juni 2007 von den Eltern der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin Y. (Eltern Y.) erworben worden sei, wobei der Erwerb durch einen Kredit der Käufer bei der Q-Sparkasse finanziert worden sei. In den Jahren 2007 bis 2009 habe die Gesellschafterin Y. die betreffende Liegenschaft für den Betrieb eines Gastronomieunternehmens genutzt. Die Betriebsausstattung dazu habe sie um 85.000,00 Euro netto von Masseverwalter Dr. RA aus der Insolvenzmasse C. erworben. Zur Finanzierung des Kaufpreises für die Betriebsausstattung sei der Kreditbetrag bei der Q-Sparkasse unter gleichzeitigem Beitritt von Frau Y. aufgestockt worden. Obgleich Y. zu diesem Zeitpunkt nicht zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft gewesen sei, sei sie dennoch als wirtschaftliche Eigentümerin behandelt worden. Im Jahr 2009 sei eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung hinsichtlich Y. durch das Finanzamt Oststeiermark erfolgt, wobei im Prüfbericht die Liegenschaft als wirtschaftliches Eigentum von Y. akzeptiert worden sei. Die Einlage sei nach dem Verkehrswert erfolgt, ebenso auch die Entnahme (§ 6 EStG). Dies sei seitens der Behörde nicht beanstandet worden. 2009 habe Y. den Betrieb an die nunmehrige Bf. veräußert. Mit Vertrag vom xxx 2009 zwischen Eltern Y. und der Bf. sei dieser die Liegenschaft zur Nutzung überlassen worden. Dies sei in Form der Einräumung eines

Fruchtgenussrechts zugunsten der Bf. erfolgt, welches insbesondere auch vorgesehen habe, dass die Liegenschaft nur mit Zustimmung der Fruchtgenussnehmerin belastet oder veräußert werden dürfe. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes und die Veräußerung der Betriebsausstattung sei gegen Übernahme der Verpflichtung zur Tilgung des noch offenen Kreditbetrages (welcher für die Liegenschaft samt Grundstück und den gesonderten Erwerb der Betriebsausstattung aufgenommen worden war) samt Zinsen neben der Übernahme von Verbindlichkeiten aus dem Einzelunternehmen Y. erfolgt. Aus diesem Grund sei von der Bf. ergänzend eine gesonderte Vereinbarung mit der Q-Sparkasse (Schuldbeitritt) abgeschlossen worden. Buchhalterisch sei die Transaktion bei der Bf. durch Ansatz des Kreditobligos in Höhe von 743.778,62 Euro und der Verbindlichkeiten aus dem Einzelunternehmen Y. in Höhe von 50.598,48 Euro auf der Passivseite und durch Ansatz des Grundstücks (50.000,00 Euro), der Liegenschaft/Gebäude (659.377,10 Euro) und der Betriebsausstattung (85.000,00 Euro) im Anlagevermögen erfasst worden.

Im Jahr 2012 sei die Liegenschaft in der Folge von den Eigentümern im Schenkungswege an die Gesellschafterin der Bf. Frau Y. übergeben worden. Die Bf. habe der Übertragung zugestimmt, wobei mit Frau Y. eine Weiterführung des Fruchtgenussrechts an der Liegenschaft samt Gebäude und Betriebs- und Geschäftsausstattung zu denselben Konditionen vereinbart worden sei. Mit Kaufvertrag vom 02. September 2016 sei die Liegenschaft schließlich von Y. an die Z. GmbH veräußert worden. Auch dieser rechtsgeschäftlichen Übertragung habe die Bf. zugestimmt, zumal ihr der Kaufpreis als wirtschaftliche Eigentümerin zugeflossen sei und damit verbunden mit einem durch die Bf. ausverhandelten Nachlass durch die Q-Sparkasse und dem Erlös aus dem Verkauf der Betriebsausstattung und der Nutzungsrechte an den Mietrechten die offene Kreditforderung der Bf. bei der Q-Sparkasse abgedeckt werden habe können.

Das Finanzamt Graz-Stadt vertrete in seinem Abschlussbericht vom 07. Mai 2018 die Rechtsansicht, dass die Bf. nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft angesehen werden könne. Durch den Fruchtgenussvertrag vom xxx 2009 werde kein wirtschaftliches Eigentum im Sinne von § 24 Abs. 1 lit. d BAO begründet.

Nach Ritz, BAO⁵ § 24 Tz 3, sei als wirtschaftlicher Eigentümer in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer anzusehen. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum würden auseinanderfallen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage sei, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen könne.

Nach der Rechtsprechung sei das Vorliegen dieser Voraussetzungen anhand des Gesamtbildes des jeweiligen Falles festzustellen. Zur Beurteilung der Frage, ob einem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukomme, müsse daher das Gesamtbild der Verhältnisse in der konkreten zu prüfenden Situation berücksichtigt werden. Im gegenständlichen Fall habe es die belangte Behörde jedoch versäumt, sämtliche Umstände der Fruchtgenussbestellung bzw. der Verfügungsmöglichkeiten der Bf. über die

Liegenschaft in ihre Betrachtung einzubeziehen.

Der Bf. sei mit Vertrag vom xxx 2009 der alleinige Fruchtgenuss eingeräumt sowie gleichzeitig ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Bf. vereinbart worden. Sowohl im Zuge der schenkungsweisen Übergabe der Liegenschaft an Y. im Jahr 2012 als auch im Zuge des Verkaufs der Liegenschaft an die Z. GmbH im Jahr 2016 sei vor der jeweiligen Transaktion die Zustimmung der Bf. eingeholt und seien diese Transaktionen nur mit deren Einverständnis durchgeführt worden. Hätte die Bf. nicht zugestimmt, so wäre weder die Schenkung noch der Verkauf der Liegenschaft vorgenommen worden. Der Bf. sei daher während des Zeitraums 2009 bis 2016 auf Basis der mit den jeweiligen Eigentümern der Liegenschaft geschlossenen Vereinbarungen das Recht zugekommen, Dritte von der Einwirkung auf die Liegenschaft auszuschließen. Aufgrund der alleinigen Nutzung der Liegenschaft durch die Bf. hätte entsprechend diesen Vereinbarungen weder die Schenkung noch der Verkauf der Liegenschaft ohne Einverständnis der Bf. stattfinden können. Ebenso sei der Bf. in der Form des alleinigen Gebrauchsrechts und der Berechtigung zur Veränderung und Belastung der Liegenschaft eine Stellung zugekommen, die mit der eines zivilrechtlichen Eigentümers vergleichbar sei. Darüber hinaus spreche auch für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Eigentümerstellung der Bf., dass sämtliche Mietverträge in Bezug auf die Liegenschaft stets von der Bf. verhandelt und mit dieser abgeschlossen worden seien, welche auch das Risiko von Mietausfällen getragen habe. Weiters habe die Bf. die Kosten für Umbauten aufgrund der neuen Nichtraucher-Schutzbestimmungen im Jahr 2013 sowie aufgrund baubehördlich vorgeschriebener Maßnahmen insbesondere aus brandschutztechnischen Gründen ebenfalls im Jahr 2013 tragen müssen. Schließlich seien auch sämtliche Verhandlungen mit der Gemeinde bezüglich des Parkplatzes und anderer Punkte stets über die Bf. und nicht über die zivilrechtlichen Eigentümer der Liegenschaft gelaufen.

Als wirtschaftlicher Eigentümer und Fruchtnießer habe die Bf. vereinbarungsgemäß auch die Verantwortung für die Rückführung des Kredites bei der Q-Sparkasse und damit das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung der Liegenschaft unter den zu bezahlenden Kreditbetrag übernommen. Die Bf. habe seit dem Jahr 2009 die Zinsrückzahlungen für den Kredit Kto.-Nr. xyz bei der Q-Sparkasse, welcher für den Kauf der Liegenschaft aufgenommen worden sei, geleistet. Mit Vereinbarung vom 25. März 2010 sei die Bf. dem Kreditverhältnis als solidarisch haftender Schuldner beigetreten. Ab dem Jahr 2013 habe der Rechtsvertreter der Bf. mit der Q-Sparkasse Verhandlungen hinsichtlich eines möglichen Schuldennachlasses geführt, weshalb der Fall ab diesem Zeitpunkt als Risikofall behandelt worden sei und aus dem Kontoauszug nur noch eine Aufstellung der Zinsen ersichtlich sei. Ab diesem Zeitpunkt seien die Rückzahlungen der Bf. auf den Kreditstand zum 31. Dezember 2012 angerechnet und die laufenden Zinsen abgezogen worden.

Sämtliche Verhandlungen und Korrespondenzen mit der Q-Sparkasse hinsichtlich des Kredits zu Kto.-Nr. xyz seien stets über die Bf. bzw. deren Rechtsvertretung gelaufen. Insbesondere habe sich auch das wirtschaftliche Risiko in Bezug auf die Wertentwicklung der Liegenschaft bei der Bf. abgebildet. Wäre es nicht gelungen, bei der Q-Sparkasse einen Schuldennachlass zu

erreichen, so hätte die Bf. jedenfalls die gesamte Kreditrückzahlung zu tragen gehabt. Weiters seien der Erlös aus dem Verkauf des Grundstücks samt Gebäude in Höhe von 220.000,00 Euro sowie der Schuldennachlass seitens der Q-Sparkasse in Höhe von 343.018,77 Euro von der Bf. gewinnerhöhend verbucht und dem gewinnmindernd wirksamen Buchwertabgang (Gebäude und Grundstück) von 551.110,78 Euro gegenübergestellt worden, woraus ebenfalls deutlich werde, dass das wirtschaftliche Risiko im Zusammenhang mit dem Wert der Liegenschaft sich ausschließlich bei der Bf. und nicht bei den zivilrechtlichen Eigentümern der Liegenschaft ausgewirkt habe. Hätte beim Verkauf nur ein geringerer Erlös erzielt werden können, so hätte dieser Wertverlust ausschließlich die Bf. und nicht die zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft getroffen. Ziel der zwischen der Bf. und den zivilrechtlichen Eigentümern der Liegenschaft getroffenen Vereinbarungen sei es stets gewesen, dass die Bf. die alleinige Verantwortung für die Rückzahlung des Kredits treffe und die zivilrechtlichen Eigentümer hiermit nichts mehr zu tun hätten, was auch praktisch in dieser Form durchgeführt worden sei. Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums komme nach der Rechtsprechung der Frage, wem die Chance von Wertsteigerungen und wem das Risiko von Wertminderungen zukommt, besonderes Gewicht zu. Wie aus den obigen Ausführungen deutlich werde, habe im vorliegenden Fall allein die Bf. dieses wirtschaftliche Risiko getroffen. Zusammenfassend sei daher bei einer Gesamtbetrachtung der Umstände des Falles, insbesondere bei Berücksichtigung der alleinigen Tragung des wirtschaftlichen Risikos der Wertentwicklung der Liegenschaft und der Aufwendungen für den Zinsendienst sowie der Investitionskosten für die Erfüllung behördlicher/baulicher Auflagen, das Vorliegen der Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers in Bezug auf die Bf. jedenfalls zu bejahen. Aus all den soeben angeführten Gründen sei die Bf. als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft anzusehen, sodass sämtliche auf den aufgezählten Annahmen der Behörde beruhenden Bescheide aufzuheben seien. Festgehalten sei noch, dass selbst wenn man der Rechtsansicht der Behörde folgen und davon ausgehen würde, dass die Bf. nie wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft gewesen sei, die angefochtenen Bescheide aus den nachstehenden Gründen mit Rechtswidrigkeit behaftet seien:

Zur Berichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG:

Aufgrund der Rechtsansicht der Behörde, wonach die Bf. nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft anzusehen sei, wurde von dieser hinsichtlich der von der Bf. geltend gemachten Abschreibung für Abnutzung eine Bilanzberichtigung ab dem Jahr 2009 durchgeführt. Da die Bilanzberichtigung aufgrund der Verjährung erst ab dem Jahr 2012 möglich sei, habe die Behörde gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG für die Jahre 2009 bis 2011 die Berichtigung durch einen Gewinnzuschlag im Jahr 2012 in Höhe der Abschreibung für Abnutzung für die Jahre 2009 bis 2011 - insgesamt 59.349,87 Euro vorgenommen.

Diese Vorgangsweise der Behörde stehe jedoch nicht im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften und sei daher unzulässig. Zweck der Regelung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG sei es, die steuerwirksame Korrektur von Fehlern zu ermöglichen, die ihre Wurzel in verjährten Zeiträumen hätten und deren Folgewirkungen noch in nicht verjährte Veranlagungszeiträume

hineinreichen würden. So solle eine steuerwirksame Berichtigung von Fehlern, die sich in mehreren Besteuerungsperioden auswirkten, auch dann ermöglicht werden, wenn ihrer Steuerwirksamkeit ausschließlich die eingetretene Verjährung entgegenstünde.

Dies sei hier jedoch gerade nicht der Fall: Die Berücksichtigung der Abschreibung für Abnutzung für die Jahre 2009 bis 2011 wirke sich steuerlich nur in diesem Zeitraum aus und ziehe keine steuerwirksamen Folgewirkungen nach sich. Auch nach den erläuternden Bemerkungen zu § 4 Abs. 2 Z 2 EStG soll ein Zu- oder Abschlag ausdrücklich nur dann möglich sein, wenn steuerliche Auswirkungen auch in noch nicht verjährte Veranlagungsjahre hineinreichen würden, widrigenfalls der Ansatz von Zu- oder Abschlägen nicht zulässig sei. Als Beispiel werde in der Regierungsvorlage auch der Fall angeführt, dass in einem bereits verjährten Veranlagungszeitraum der Gewinn durch eine nicht betrieblich veranlasste Ausgabe vermindert worden sei - in diesem Fall sei kein Zuschlag anzusetzen.

Die Vorgangsweise der Behörde sei daher von der Regelung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG nicht gedeckt und würde vielmehr dazu führen, dass die Verjährungsvorschriften ausgehebelt würden, da Zuschläge stets zum ersten noch nicht verjährten Zeitpunkt veranschlagt werden könnten. Dies könne jedoch nicht Sinn der gesetzlichen Regelung sein. Die vorliegende Anwendung der Vorschrift des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG durch die Behörde würde eine Gesetzesauslegung bzw. -anwendung in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise bedeuten. Selbst wenn man also der Rechtsansicht der Behörde hinsichtlich der Frage des wirtschaftlichen Eigentums folgen würde, sei somit die Hinzurechnung des Gewinnzuschlags für das Jahr 2012 in Höhe von 59.349,87 Euro jedenfalls zu Unrecht erfolgt.

Zur verdeckten Gewinnausschüttung:

Als Konsequenz der Rechtsansicht der Behörde, wonach der Bf. an der Liegenschaft kein wirtschaftliches Eigentum zukomme, seine in weiterer Folge die Zinszahlungen der Bf. in den Jahren 2013 und 2014 an die Q-Sparkasse sowie der Erlös aus dem Verkauf des Firmenwerts und der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Jahr 2016 als verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafterin Y. beurteilt worden, da diese zu deren Gunsten zur Tilgung des Liegenschaftskredits herangezogen worden seien. Ebenso stellten die Aufwendungen für die rechtliche und steuerliche Vertretung im Zusammenhang mit der Liegenschaft im Jahr 2013 und 2014 nach Ansicht der Behörde verdeckte Gewinnausschüttungen an die Gesellschafterin Y. dar.

Hierbei handle es sich ebenfalls um eine unrichtige rechtliche Beurteilung des Sachverhalts. Wie bereits ausgeführt, sei die Bf. dem Liegenschaftskredit im Gegenzug für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes und die Veräußerung der Betriebsausstattung als Solidarschuldnerin beigetreten und habe sich zur Tilgung des noch offenen Kreditbetrages (welcher für die Liegenschaft samt Grundstück und den gesonderten Erwerb der Betriebsausstattung aufgenommen worden war) samt Zinsen verpflichtet. Eine verdeckte Gewinnausschüttung infolge der Zahlung einer Schuld der Gesellschafterin Y. durch die Bf. kann also schon deshalb nicht angenommen werden, weil die Bf. Mitkreditnehmerin gewesen sei. Die Bf. habe daher infolge ihrer eigenen Kreditverpflichtung Zins- und Abstattungszahlungen an die Q-Sparkasse

geleistet.

Aber selbst, wenn die Bf. in Zinsen und Kapitalrückzahlungen auf ein Kreditverhältnis der Frau Y. geleistet hätte, wären die von der Bf. getätigten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft als Entgelt für die Nutzung der Liegenschaft durch die Bf. anzusehen. Wenn die Behörde daher annehme, dass die Bf. nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft gewesen sei, können die von der Bf. im Zusammenhang mit der Liegenschaft getätigten Aufwendungen nur als Entgelt qualifiziert werden. Die Zinszahlungen - wie auch sämtliche übrigen Zahlungen, die von der Bf. auf das Kreditverhältnis geleistet worden seien - wären dann im Gegenzug für die alleinige Nutzungs- und Verfügungsberechtigung der Bf. an der Liegenschaft entrichtet worden. Es könne sich daher auch insofern nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln, da den Leistungen der Bf. eine adäquate Gegenleistung der Gesellschafterin, nämlich die Einräumung des alleinigen Nutzungs- und Verfügungsrechts an der Liegenschaft, gegenüberstünden. Die Leistungen stünden auch in keinem Missverhältnis, da die Übernahme der Kreditrückzahlungen und der übrigen im Zusammenhang mit der Liegenschaft anfallenden Aufwendungen im Gegenzug für die ausschließliche Nutzung der Liegenschaft jedenfalls als angemessen anzusehen sei.

Insgesamt handle es sich daher bei den genannten Leistungen der Bf. auch dann, wenn man der Rechtsansicht der Behörde bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft folge, nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen, weshalb hierfür auch keine Kapitalertragsteuer anfalle.

Zur Hinzurechnung gem. § 184 BAO wurde in der Beschwerde von der Bf. folgendermaßen Stellung genommen:

Aus TZ 3 des Abschlussberichts vom 07. Mai 2018 ergebe sich, dass der Behörde im Zuge der Außenprüfung für den Prüfungszeitraum keine Datenerfassungsprotokolle der Registrierkassen im Sinne des § 131 Abs. 3 BAO zur Überprüfung ausgehändigt worden seien. Da bei der durchgeführten mengenmäßigen Verprobung im Jahr 2016 Differenzen bei Ein- und Verkauf festgestellt worden seien, die von der Bf. belegmäßig nicht nachgewiesen worden seien, sei gemäß § 184 BAO die Besteuerungsgrundlage im Schätzungswege ermittelt worden. Diese Schätzung sei durch die Behörde in der Weise erfolgt, dass den erklärten Umsätzen und Betriebseinnahmen der geprüften Jahre 2013 bis 2016 jährlich 12.000,00 Euro brutto zugerechnet worden seien. Die Tageslosungsermittlung sei bis zum 30. Juni 2016 zum Teil auf Basis einer Bestandsverrechnung pro Bar (Mitarbeiter) sowie eines Registrierkassensystems (Schankanlagensystem), welches die Kassenrichtlinien 2012 (KRL 2012) noch nicht erfüllt habe, erfolgt. Ab dem 01. Juli 2016 sei die neue Registrierkasse auf Basis der KRL 2012 installiert und in Betrieb genommen worden. Die Bf. habe die Übergangsbestimmung bis zum 30. Juni 2016 in Anspruch genommen, welche besagen würde, dass die KRL 2012 erst mit 01. Juli 2016 verpflichtend anzuwenden seien und bis zu diesem Zeitpunkt das Vorliegen der technischen Voraussetzungen laut Barbewegungsverordnung ausreichend sei. Diese Grundsätze wurden von der Bf. ordnungsgemäß umgesetzt. Im Prüfungsbericht werde darauf hingewiesen, dass es keine Datenerfassungsprotokolle gegeben habe. Diese Feststellung sei nicht ganz

nachvollziehbar, da ab 01. Juli 2016 eine Registrierkassenprüfung durch das Finanzamt Graz-Stadt durchgeführt worden und weder der Bf. selbst noch deren Steuerberater im Zuge dessen Beanstandungen mitgeteilt worden seien.

Im Zeitraum 2013 bis 30. Juni 2016 sei die Losungsaufzeichnung zu rund 50% durch die Automatenbonierung (Schankanlage) per Bonierschlüssel und zu rund 50% per Bestandsverrechnung erfolgt. Die Bestandsverrechnung sei je Barbereich (4 x) durch eine Bestandszählung der Getränke bei Beginn und Ende des Discobetriebes mit persönlicher Unterschrift vom Kellner und einer Gegenzeichnung durch die Geschäftsführung erfolgt. Zudem habe es einen Kassensturz auf Basis des Geldbestandes zu Beginn und Ende pro Discobetrieb gegeben. Der Mitarbeiter habe den Geldbestand am Anfang und am Ende des Tages mit persönlicher Unterschrift bestätigen müssen (Unterlagen seien dem Prüfer vorgelegt worden). Durch dieses System hätten Fehl- und Schwarzumsätze durch die Mitarbeiter zu 100% vermieden werden können. Auch nachträgliche Korrekturen durch die Geschäftsleitung der Bf. seien dadurch nicht möglich gewesen, da diese bei einer Überprüfung gleich aufgefallen wären (unterschiedliche Unterschriften).

Aus der Automatenbonierung seien am Ende des Discobetriebes aus der Schankanlage eine Losungsaufstellung pro Bonierschlüssel mit der Detailanzeige ausgedruckt worden. Dadurch sei die Barbewegungsverordnung vom 03. August 2007 umgesetzt worden. Am Montag nach dem Wochenende seien für beide Öffnungstage auf einem Excel-Sheet sämtliche Losungen für das Kassabuch zusammengeführt und für die Buchhaltung aufbereitet worden. Es werde darauf hingewiesen, dass die gewählte Aufzeichnungsform der Bf. genauer und detaillierter pro Getränkeart gewesen sei, als dies die aktuelle Registrierkassenverordnung vorsehe. Der Prüfer hätte sämtliche Getränke nach Art, Menge und Marke unterscheiden können und habe exakt die Einkäufe und Verkäufe per Aufstellung vergleichen können. Zudem gebe es durch den Kassensturz und die persönlichen Unterschriften der Kellnerinnen eine 100%ige Bestätigung für die gemeldeten Barumsätze.

Vom Prüfer seien eine Beanstandungsliste sowie eine Zusatzaufstellung von Einkäufen und Verkäufen fürs Jahr 2016 vorgelegt worden. In der Zusatzaufstellung seien exakt alle Einkäufe pro Getränk und Verkäufe ersichtlich. Jedoch hätten wichtige Korrekturen wie der Eigen- und Personalverbrauch sowie die Einladungen, welche auf der Schankanlagenabrechnung ausgewiesen seien, gefehlt. Auch die am Anfang des Buchhaltungsordners abgelegten Nachweise der Geburtstagsgetränke für Gäste, die Sonderaktionen und die Verlosungen pro Abend wären unberücksichtigt geblieben. Auch einen branchenüblichen Schwund würde man in der Aufstellung nicht finden.

Zu den Beanstandungen sei eine 13-seitige Stellungnahme verfasst worden sowie weitere Beweise, wie die Terminliste der gesetzlichen Reinigungsreinigungen (erheblicher Schwund durch lange Zuleitungen), sowie weitere Unterlagen für Aktionen und andere Sponsoringaktivitäten übergeben worden. Sämtliche Beweise und Nachweise seien beim Abschlussgespräch ohne Überprüfung auf Richtigkeit unberücksichtigt worden.

Als Hauptgrund für die Hinzuschätzung seine die Stockverrechnung sowie der fehlende

Nachweis der Mehrumsätze genannt worden. Es sei mehrfach versucht worden zu erklären, dass die Getränke-Vertreter als Sponsoring für zahlreiche Veranstaltungen, die Zusatz-Rabatte als Naturalrabatte oder als Getränkeprobe für neue Mixgetränke, zum Großteil ohne Belegnachweis der Bf. übergeben hätten. Die Geschäftsführung habe diese Naturalrabatte ordnungsgemäß boniert und als Umsatz verbucht. Auch die finanzielle Situation im Prüfungszeitraum sei dermaßen angespannt gewesen, dass die gesamten finanziellen Mittel dringend für den laufenden Geschäftsbetrieb benötigt worden seien (hohe Bankkreditzahlungen). Im Jahr 2016 seien sogar die Zigaretteneinkäufe zum Großteil von der Geschäftsführung privat finanziert worden, damit der Geschäftsbetrieb reibungslos funktionierte (kein Wareneinkauf in der Buchhaltung).

In der Stellungnahme der Bf. sei speziell bei den Getränken Mineralwasser und Schweppes-Getränken auf diverse Gratis-Bewirtungen hingewiesen worden. Der Eigenverbrauch sei pro Woche bei Mineralwasser bei rund 12-13 Flaschen und bei Schweppes bei rund 4 Flaschen gelegen. Die Bf. betreue die 4 eingemieteten Pächter (Pizzeria, Betrieb2 [Anm.: Gemeint Mieter2], Mieter1 und Mieter3) im Objekt N. und halte mit diesen jede Woche am Freitag eine Konzept-Besprechung fürs Wochenende ab. Es fänden auch zahlreiche Gespräche mit diversen Geschäftspartnern, Lieferantenvertretern, der Gemeinde und anderen Behörden im Haus statt. Der normale Geschäftsbrauch sehe die Anbietung eines Getränkes vor und im Falle der Bf. habe es sich dabei stets um Mineralwasser oder Schweppes gehandelt. Auch die Geschäftsleitung habe bei diesen Gesprächen diverse Getränke mitkonsumiert. Über diese Bewirtungsentnahmen an einem Tag, an dem kein Kassensystem laufe, seien keine detaillierten Aufzeichnungen geführt worden. Auf die Frage an den Prüfer, wie der Nachweis aussehen sollte, sei der Bf. und deren steuerlicher Vertretung nur mitgeteilt worden, dass dies in der Obliegenheit und Nachweispflicht der Beschwerdeführerin liege. Ob eine händische Aufzeichnung der Einzeltermine in einem Kalender hierfür ausreiche, sei auch nicht beantwortet worden. Dem Steuerpflichtigen werde das gesetzeskonforme Handeln unmöglich, wenn von Seiten des Gesetzgebers bzw. der Behörde keine nachvollziehbaren Vorgaben für die Form des Nachweises gegeben würden. Sollte die Regelung von Bewirtungsaufwendungen bei normalen Geschäftsabläufen tatsächlich so streng ausgelegt werden, wie dies die Behörde offensichtlich vermeine, so wäre die Bf. künftig gezwungen, von jedem Behördenvertreter oder jedem Geschäftspartner jedes Getränk einzeln bestätigen zu lassen. Dies könne jedoch nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

Es sei korrekt, dass die Aufzeichnung der Bestandsverrechnung nicht der Barbewegungsverordnung entsprochen hätte, da keine Einzelaufzeichnungen der Barumsätze vorliegen und nur rund 50% der Umsätze über die Schankanlage aufgezeichnet worden seien. In den EStR 2000 RZ 1104 werde darauf hingewiesen, dass bei einer Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen seien, welche zur Schätzung von Bedeutung seien. Das Ziel einer Schätzung müsse der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahekommen (RZ 1104). Weiters habe die Abgabenbehörde sich mit allen konkreten für die Schätzung relevanten Behauptungen auseinanderzusetzen und erforderliche Erhebungen durchzuführen (RZ 1107).

Dies sei im gegebenen Fall jedoch nicht erfolgt. Auch die Schätzungsmethode sowie die Grundlage seien im Abschlussbericht vom 07. Mai 2018 in keinsten Weise dargelegt worden (RZ 1108). In Entsprechung der Vorgaben laut EStR 2000 würde sich laut Richtlinien folgende Berechnung für eine angemessene Hinzuschätzung gemäß § 184 BAO ergeben: Bei der Betriebsprüfung seien keine Beanstandungen bei den Wareneinkäufen und bei der Inventur erhoben worden. Somit könne der daraus errechnete Wareneinsatz für den retrograden Verkaufserlös herangezogen werden. Ziehe man von den aufgezeigten Mengendifferenzen laut Betriebsprüfer die 100% nachweisbaren Verlosungen, Sponsoring, Einladungen und Personalverbrauch lt. Schankanlage (auf Ausdruck) und Schwund für die Leitungsreinigung laut Wartungsliste, sowie den anerkannten Allgemeinschwund in der Gastronomie ab, dann liege der Verkaufspreis für den nicht belegbaren Getränkeverbrauch (für Geschäftspartner, Lieferantenvertreter, Behörden, Eigenverbrauch, Aktion 1+1 Gratis etc.) bei rund 1% vom Umsatz. Eine höhere Hinzuschätzung würde eine Annahme von Schwarzeinkäufen unterstellen, welche laut Betriebsprüfung nicht angenommen worden sei. Somit sei die Annahme einer Schätzung von 12.000,00 Euro pro Jahr von der Abgabenbehörde als unsachgemäße Schätzung zu korrigieren.

Als Beweise wurden mit der Beschwerdeschrift von der Bf. vorgelegt und angeboten:

Fruchtgenussvertrag vom xxx 2009,
Aufstellung Investitionen der Bf.,
Unterlagen zu Kreditrückzahlungen,
Haftungsübernahme durch die Bf.

Weiters die Aussage des Geschäftsführers der Bf., Herr X., sowie die Befragung der Gesellschafterin Y., des Herrn Dr. Q. (Q-Sparkasse), des Herrn Mag. AB und von Frau Mutter Y. als Zeugen.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren btr. Körperschaft- und Umsatzsteuer 2012 bis 2015 wurden nicht angefochten.

Mit Schreiben vom 01. Februar 2019 übermittelte das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen an die Bf., in welchem um die Übermittlung folgender Unterlagen ersucht wurde:

- Übermittlung der Zustimmungserklärungen der Bf. zur Schenkung der Liegenschaft an Frau Y. im Jahr 2012 sowie zur Veräußerung der Liegenschaft durch Frau Y. im Jahr 2016;
- Übermittlung der Vereinbarung über die Betriebsveräußerung von Frau Y. an die Bf. im Jahr 2009;
- Bekanntgabe, ob es einen gesonderten Vertrag über die Veräußerung der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie des Firmenwertes zwischen der Bf. und der Z. GmbH im Jahr 2016 gebe, und gegebenenfalls Übermittlung des Vertrags;
- Vorlage von Unterlagen zur Kreditvereinbarung (bzgl. Aufstockung des Kreditbetrages unter gleichzeitigem Beitritt von Frau Y., wobei auch anzugeben sei, ob Frau Y. bis zuletzt Kreditschuldnerin blieb bzw. wann und aus welchem Grund sie aus der Verbindlichkeit ausschied; gesonderte Vereinbarung btr. Schuldbeitritt);

- Bekanntgabe welche Personen zu welchen konkreten Punkten Aussagen machen könne und welche konkreten Tatsachen durch diese Aussagen belegt werden sollten. Zu diesem Punkt verwies das Finanzamt darauf, dass auch die Abgabe von schriftlichen Auskünften/Zeugenaussagen möglich sei.

In der Vorbehaltsbeantwortung vom 01. April 2019 wurde zu den einzelnen Punkten wie folgt Stellung genommen:

- Die Zustimmungen sei durch Frau Y. bei der Bf., vertreten durch Herrn X., mündlich eingeholt und von Herrn X. als Geschäftsführer der Bf. mündlich erteilt worden.
- Die Übertragung des Betriebes von Frau Y. auf die Bf. sei durch mündlichen Kaufvertrag erfolgt. Als Gegenleistung sei die Übernahme der Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens, konkret die Kreditverbindlichkeiten bei der Q-Sparkasse sowie die sonstigen Verbindlichkeiten seitens des Unternehmens in Höhe von weiteren 50.598,48 Euro vereinbart worden. Der Inhalt dieser Vereinbarung sei durch die entsprechenden Buchungen im Rechnungswesen der Bf. dokumentiert.
- Der Kaufvertrag vom 02. September 2016 btr. Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie des Firmenwerts wurde vorgelegt.
- Bezüglich der Kreditvereinbarung wurde von der Bf. die Kreditusage der Q-Sparkasse an Frau Y. vorgelegt. Mit dieser Kreditusage seien Eltern Y., D. (der zu einem späteren Zeitpunkt als Kreditnehmer ausschied) sowie Y. schließlich ein Kredit in Höhe von 710.000,00 Euro mit dem Verwendungszweck „Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaft EZ1 und EZ2, KG OrtA“ eingeräumt worden. Der notwendige Finanzierungsbetrag für den Ankauf der Liegenschaft zzgl. den Kauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung von Masseverwalter Dr. RA durch Frau Y. sowie diverse Transaktionskosten seien mit diesem Kreditbetrag abgedeckt worden. Es sei Teil der Vereinbarung zwischen Frau Y. und ihren Eltern gewesen, dass die Bf. im Zuge der Betriebsübernahme sowie Fruchtgenusseinräumung sämtliche Verbindlichkeiten gegenüber der Q-Sparkasse bediene. Aus diesem Grund sei die Bf. dem entsprechenden Kreditverhältnis als neue Kreditnehmerin beigetreten. In Folge des Schuldbeitritts durch die Bf. als neue Kreditnehmerin sei es vereinbarungsgemäß zur Entlassung von Frau Y. als Kreditnehmerin für den aushaftenden Kredit bei der Q-Sparkasse gekommen und seien in weiterer Folge die Kreditratenzahlung zur Gänze durch die Bf. erfolgt.

Die Nachtragsvereinbarung vom 05. März 2010 zur Entlassung von Frau Y. als Kreditnehmerin wurde ebenfalls vorgelegt.

Zusätzlich zu den bereits angeführten Unterlagen wurden dem Schreiben angehängt: Verrechnungskonto Y., Detailaufstellung der übernommenen Verbindlichkeiten von Y. durch die Bf.; Kreditusage Q-Sparkasse vom 25. Juni 2008; schriftlicher Zeugenaussagen bzw. eidesstattlichen Erklärungen der als Zeugen beantragten Frau Mutter Y. (Mutter von Frau Y.), Frau Y. und Herr X. (als Geschäftsführer der Bf.). Die Bf. hielt den Antrag auf Befragung der Zeugen Dr Q., Q-Sparkasse, und Mag. AB weiterhin aufrecht.

Frau Mutter Y. gab in ihrer schriftlichen Zeugenaussage vom 29. März 2019 an, dass ihr Mann und sie die Liegenschaft EZ1 und EZ2, KG OrtA, erworben hätten, da ihre Tochter, Y., auf dieser Liegenschaft ein Gastronomieunternehmen betreiben wollte. Eine Kreditfinanzierung des Liegenschaftskaufs und eine Finanzierung der notwendigen Mittel für den Ankauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung bzw. des Startkapitals, wäre für Y. mangels ausreichender Bonität nicht möglich gewesen. Sie hätten daher die Liegenschaft gekauft und die Kreditfinanzierung für den gesamten Betrag gemeinsam mit Y.] und Herrn D. (einem Geschäftspartner, der später ausgeschieden sei) abgeschlossen. Ursprünglich hätten die Eltern nur als Bürgen auftreten und ihr Privathaus als Sicherheit anbieten wollen. Die Bank habe dann aber verlangt, dass sie formal Kreditnehmer würden. Für die Zeugin und ihren Mann sei der Kauf und auch die Aufnahme des Kredits aber nur formal eine Hilfestellung für die Y.] gewesen. Den Betrieb habe Y.] stets alleine geführt, die Verantwortung für die Rückzahlung der Kreditraten sei auch bei Y.] gelegen. Y.] habe sich diesbezüglich immer um alles gekümmert. Es sei auch von Anfang an so vereinbart gewesen, dass das Ehepaar mit der Liegenschaft und dem Betrieb nichts zu tun hätten und Y.] sie auch nicht zu fragen bräuchten, wenn sie am Gebäude Veränderungen vornehmen wolle oder ähnliches. Im Jahr 2012 hätte das Ehepaar die Liegenschaft Y.] geschenkt, um auch im Grundbuch geordnete Verhältnisse herzustellen. Der Gesundheitszustand des Mannes habe sich damals verschlechtert und das Ehepaar wollten nicht, dass sich die Sache durch Erbrechtsfragen verkompliziere. Den Kredit für die Finanzierung hätten sie gemeinsam mit Y.] bei der Q-Sparkasse aufgenommen. Auch nach der Schenkung der Liegenschaft an die Y.] habe die Q-Sparkasse das Ehepaar nicht aus der Kreditnehmerstellung entlassen. Es sei aber ohnedies immer das Bestreben gewesen, Y.] durch ihre Haftungsübernahme zu unterstützen. Das Ehepaar sei davon ausgegangen, dass es ohnedies egal sei, ob sie Mitkreditnehmer seien oder eben eine Bürgschaft und Hypothek für den Kredit von Y.] abgeben würden. Ab dem Jahr 2009 habe Y.] wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten einen Geschäftspartner beigezogen, dies sei Herr X. gewesen. Die Y.] habe dann ihren Gastronomiebetrieb an die Bf. gegen Übernahme der Verbindlichkeiten aus dem Betrieb und der Rückzahlungsverpflichtung aus dem Kredit bei der Q-Sparkasse verkauft. Das Ehepaar hätten der Bf. deshalb schriftlich ein Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft eingeräumt, weil von da an die Bf. aus ihrer Sicht statt Y.] die Eigentümerin des Betriebes gewesen sei und auch für die Rückzahlung des Betriebes bei der Q-Sparkasse aufkommen habe müssen. Das Ehepaar hätte den Fruchtgenussvertrag unterschrieben, weil sie formal Eigentümer der Liegenschaft gewesen seien. Sie hätten aber weder zu der Zeit als Y.] den Betrieb führte, noch danach mit dem Betrieb oder der Liegenschaft näher etwas zu tun gehabt. Für sie sei es nur wichtig gewesen, dass der Kredit bei der Q-Sparkasse bedient werde und sie das weiter nichts mehr angehe. Als das Ehepaar die Liegenschaft dann 2012 an Y.] geschenkt hätten, habe Herr X. als Geschäftsführer der Bf. vorher zugestimmt. Durch die Schenkung habe sich aber auch nicht wirklich etwas geändert, weil ja die Bf. aus ihrer Sicht ohnedies die wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft und des Betriebes gewesen sei. Sie hätten die Liegenschaft natürlich nie an jemanden verschenkt oder verkauft, der Y.] und Herrn X. (bzw.

der Bf.) nicht „gepasst“ hätte. Das Ehepaar sei ja nur laut Grundbuch Eigentümer gewesen und hätten deshalb die Verträge formal unterschreiben müssen. Was tatsächlich mit der Liegenschaft und dem Betrieb passiere, lag aber natürlich in der Entscheidung und der Verantwortung von Y.] und ab 2009 von Herrn X. und der Bf.

Frau Y. gab in ihrer schriftlichen Zeugenaussage vom 29. März 2019 an, dass sie einen Gastronomiebetrieb am Standort der jetzigen „N.N.“ betreiben haben wollen. Da sie damals zum Ankauf der Liegenschaft und zum Erwerb der Geschäftsausstattung nicht die notwendigen finanziellen Mittel alleine aufbringen habe können, hätten sich ihre Eltern bereit erklärt, für sie zu bürgen. Die Q-Sparkasse habe dann aber nicht nur eine Bürgschaft verlangt, sondern wollte, dass ihre Eltern (Mit-)Kreditnehmer seien, formell die Liegenschaft in OrtA kaufen und auch ihr Privathaus für den Kredit verpfänden sollten. Auf diesen Wunsch der Q-Sparkasse hin, hätten dann ihre Eltern die Liegenschaft formell als Käufer erworben und sie [die Zeugin] die Betriebs- und Geschäftsausstattung, die sie im Wesentlichen aus dem Insolvenzverfahren von Herrn Dr. RA gekauft hätte. Den Kredit für die Finanzierung der ganzen Ankäufe hätte sie [die Zeugin] dann gemeinsam mit ihren Eltern und einem früheren Geschäftspartner, Herrn D., bei der Q-Sparkasse aufgenommen. Sie [die Zeugin] habe dann wirtschaftliche Schwierigkeiten gehabt und habe sich im Jahr 2009 entschlossen mit Herrn X. geschäftlich „zusammen zu tun“. Es sei dann vereinbart worden, dass die Bf. den Betrieb übernehme und auch die Verbindlichkeiten bei der Q-Sparkasse bzw. die sonstigen Verbindlichkeiten aus ihrer betrieblichen Tätigkeit von der Bf. bezahlt würden. Die Eltern [der Zeugin] seien schon davor nur formale Eigentümer der Liegenschaft gewesen. Alles was die Liegenschaft oder den Betrieb betroffen habe, sei immer über sie [die Zeugin] gelaufen bzw. sei von ihr geregelt worden. Sie habe die Einkünfte aus der Liegenschaft bezogen und die Kosten getragen. Als die Zusammenarbeit mit Herrn X. begonnen habe, hätten sie [die Zeugin] und Herr X. daher ihre Eltern gebeten, ab jetzt der Bf. ein Fruchtgenussrecht einzuräumen, so dass die Bf., wie vorher sie [die Zeugin], wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebes und der Liegenschaft werde. Einer Übertragung der Liegenschaft und des Kredites auf die Bf. sei von der Q-Sparkasse nicht zugestimmt worden, weil die Bank weiterhin auf die Haftung der Eltern bestanden habe. Sie [Die Zeugin] sei aber als Mitkreditnehmerin entlassen worden. Sie hätten daher die Fruchtgenusskonstellation beibehalten. Es sei jedenfalls so auch leichter gewesen, weil der Kredit bei der Q-Sparkasse einfach weiterlaufen habe können und die Bf. statt ihr [der Zeugin] einfach als Kreditnehmerin eingetreten gewesen sei. So hätten nicht die ganzen Kredit- und Sicherheitenverträge mit der Bank neu gemacht werden müssen. Für ihre Eltern sei aber schon von Anfang an klar gewesen, dass sie nur formal als Liegenschaftseigentümer und Sicherheitengeber auftreten würden, um sie [die Zeugin] bei der Kreditaufnahme zu unterstützen. Es sei dann für ihre Eltern auch wichtig gewesen, dass die Bf. Mitkreditnehmerin werde und die laufenden Raten von der Bf. bezahlt würden. Im Jahr 2012 hätten die Eltern [der Zeugin] dann die Liegenschaft an sie als Schenkung übertragen. Sie hätten das natürlich vorher mit der Bf. (konkret mit Herrn X.) abgestimmt. Für die Bf. habe dies die Sachlage vereinfacht, weil die Eltern [der Zeugin] nicht

mehr im Grundbuch als Liegenschaftseigentümer aufgeschienen seien und daher sie [die Zeugin] auch für die Liegenschaft alles unterschreiben habe können. Nachdem sie [die Zeugin] zu diesem Zeitpunkt auch operativ im Gastronomiebetrieb tätig gewesen sei, habe dies die Sachen organisatorisch vereinfacht. Hätte Herr X. dieser Schenkung nicht zugestimmt, hätten sie die Liegenschaft natürlich nicht übertragen. Die Bf. sei aus Sicht aller Beteiligten ja der wirtschaftliche Eigentümer der Liegenschaft und des ganzen Betriebes und somit auch der letzte Entscheidungsträger gewesen (zumal ja auch die Kreditrückführungsverpflichtung aus Sicht aller Beteiligten bei der Bf. gelegen habe). Aufgrund von wirtschaftlichen Schwierigkeiten sei es schließlich auch zu Gesprächen zwischen der Bf. und der Q-Sparkasse, über einen möglichen Schuldennachlass beim Kredit gekommen. Die Q-Sparkasse habe schließlich im Jahr 2016 einen Schuldennachlass gegen Bezahlung eines Abschlagsbetrages zugestimmt. Im Zuge dessen sei dann die Liegenschaft in OrtA von ihr [der Zeugin] an die Z. GmbH verkauft worden und der Erlös der Q-Sparkasse zugeflossen. Da aus Sicht aller Beteiligten die Bf. die eigentliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft gehabt habe, sei der Kaufpreis seitens der Bank als Abschlagszahlung der Bf. gewertet worden. Die Bf. habe durch den Geschäftsführer, Herrn X., ab dem Jahr 2009 alle Entscheidungen im Hinblick auf die Liegenschaft und den Betrieb getroffen und auch alle diesbezüglichen Kosten getragen. Insbesondere seien auch die Aufwendungen aufgrund der neuen gesetzlichen Vorschriften wegen Nichtraucherbestimmungen oder für die vorgeschriebenen Brandschutzmaßnahmen von der Bf. getragen worden. Sämtliche Verhandlungen mit der Gemeinde im Hinblick auf die Parkplatzsituation habe auch Herr X. bzw. die Bf. geführt und auch sämtliche Mietverträge in Bezug auf die Liegenschaft ausverhandelt und abgeschlossen.

In der schriftlichen Zeugenaussage von Herrn X. vom 29. März 2019 gab dieser an, dass Frau Y. am Standort N.N. einen Gastronomiebetrieb, der in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten war, betrieben habe. Im Jahr 2009 hätten sie daher eine Zusammenarbeit vereinbart. Der Gastronomiebetrieb sei mit sämtlichen Verbindlichkeiten (Kreditverbindlichkeit gegenüber der Q-Sparkasse und weiteren betrieblichen Verbindlichkeiten im Ausmaß von rund 50.000,00 Euro) von der Bf. übernommen worden. Obwohl Frau Y. seine Ansprechpartnerin für die Transaktion gewesen sei, sei die Liegenschaft formell im Eigentum ihrer Eltern gewesen. Dies sei beim ursprünglichen Kauf zustande gekommen, weil die finanzierende Bank auch eine Mithaftung der Eltern von Frau Y. samt einer Hypothek auf deren Privathaus als Sicherheit verlangt habe und die Rolle der Eltern als Mitkreditnehmer und Liegenschaftseigentümer für die Bank günstiger gewesen sei als eine reine Bürgenstellung. Wirtschaftlich sollte aber immer Y. für den Betrieb verantwortlich sein, weshalb bereits damals von den Eltern von Frau Y. ein Furchtgenussrecht an sie eingeräumt worden war, um ihr eine Quasi-Eigentümerstellung zu verschaffen. Im Jahr 2009 sei auch überlegt worden, die Liegenschaft durch die Bf. zu erwerben. Dazu hätte es aber auch einer neuen Finanzierung bedurft. Die Q-Sparkasse hätte eine volle Abdeckung verlangt oder Herrn und Frau Eltern Y.. bzw. Frau Y. nicht aus der Haftung entlassen. Damit die Bf. eine Quasi-Eigentümerstellung habe, jedoch die laufende Finanzierung

bei der Bank möglichst unbürokratisch weiterlaufen könne, sei daher die Konstellation gewählt worden, dass Herr und Frau Eltern Y.. Liegenschaftseigentümer blieben und der Bf. ein umfangreiches Fruchtgenussrecht einräumten und im Gegenzug die Bf. Mitkreditnehmerin werde und für die Bezahlung der Kreditraten Sorge trage. Die Konstellation mit dem Fruchtgenussrecht sei ja davor auch schon zwischen Frau Y. und Ihren Eltern angewendet worden. Dies sei dann auch so ausgeführt worden und Frau Y. Zug um Zug mit dem Eintritt der Bf. als Mitkreditnehmerin entlassen worden. Im Jahr 2012 sei es dann zu einer Schenkung der Liegenschaft an Frau Y. gekommen. Grund dafür sei gewesen, dass sich der Gesundheitszustand von Herrn Vater Y. verschlechtert habe und man nicht wollte, dass die Liegenschaft auch noch in ein Verlassenschaftsverfahren falle. Es hätte auch gleich eine Übertragung auf die Bf. erfolgen können (damit wäre wirtschaftliche und das rechtliche Eigentum vereint gewesen). Dazu habe es aber keine Zustimmung von der Q-Sparkasse gegeben. Die Übertragung auf Frau Y. habe aber die Abwicklung jedenfalls ein wenig erleichtert, weil Frau Y. unterschreiben konnte, wenn irgendwo etwas vom grundbücherlichen Eigentümer der Liegenschaft zu unterzeichnen gewesen sei. Er [der Zeuge] sei im Vorfeld natürlich über diese Schenkung informiert worden. Er habe hierzu auch seine Zustimmung als Geschäftsführer der Bf. erteilt. Aufgrund der Zusammenarbeit mit Frau Y. sei dies alles mündlich erfolgt. Eine schriftliche Zustimmung sei auch vom Notar nicht verlangt worden und wäre glaublich auch aus formellen Gründen nicht notwendig gewesen. Im Jahr 2016 sei die Liegenschaft dann von Frau Y. an die Z. GmbH verkauft worden. Diesem Verkauf seien bereits Gespräche mit der Q-Sparkasse über einen Schuldenschnitt vorausgegangen. Die Q-Sparkasse habe sich mit einer vordefinierten Abschlagszahlung zufriedengegeben, die sich der Höhe nach an den realistischen Verkaufserlösen für die Pfandliegenschaften orientiert habe. Er [der Zeuge] sei daher als Geschäftsführer der Bf. naturgemäß auch über diesen Verkauf an die Z. GmbH informiert worden und habe ihm zugestimmt, weil nur so die Zahlung an die Q-Sparkasse samt dem Schuldenschnitt möglich gewesen sei. Einer Weitergabe der Liegenschaft an irgendjemand anderen hätte er [der Zeuge] natürlich nicht zugestimmt, weil sich dadurch die Situation für die Bf. verkompliziert oder verschlechtert hätte. Es sei ja auch klar gewesen, dass die Bf. die eigentliche Entscheidungsbefugnis darüber gehabt habe, was mit dem Betrieb und der Liegenschaft passiere. Dies sei auch Frau Y. und ihren Eltern klar gewesen bzw. sei von diesen auch gewollt gewesen, dass sie sich hier um nichts zu kümmern hätten. Er [der Zeuge] gehe davon aus, dass ohne seine Zustimmung (als Geschäftsführer der Bf.) auch keine Weitergabe oder Veräußerung der Liegenschaft durch die Ehegatten Eltern Y.. bzw. Frau Y. rechtlich möglich gewesen wäre. Er [der Zeuge] habe zumindest der Fruchtgenusslösung nur unter der Voraussetzung zugestimmt, dass er als Geschäftsführer der Bf. sämtliche Entscheidungen über die Liegenschaft treffen könne. So sei das dann auch gelebt worden. Die Bf. habe - durch ihn [den Zeugen] als Geschäftsführer - seit dem Jahr 2009 sämtliche Kreditraten der Q-Sparkasse bedient, sämtliche Umbauten (auch jene aufgrund von Nichtraucherschutzbestimmungen oder brandschutzbehördlichen Auflagen) ohne Rücksprache mit den formellen Liegenschaftseigentümern durchgeführt und bezahlt und auch die

Bewirtschaftung der Liegenschaft (Vermietung) auf eigene Rechnung und ohne Mitspracherecht bzw. Konsultation der formellen Liegenschaftseigentümer durchgeführt.

Die belangte Behörde erließ in Folge mit 23. April 2019 die abweisenden

Beschwerdevorentscheidungen btr. Körperschaft- und Umsatzsteuer 2012 bis 2016.

In der gesonderten Bescheidbegründung, ebenfalls datiert 23. April 2019, wurde nach

Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes und des Beschwerdevorbringens ausgeführt:

Betriebsvermögen iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 sei das Reinvermögen des Betriebes, d.h. der Saldo zwischen Aktiven und Passiven. Zum Betriebsvermögen gehörten alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter im weitesten Sinne, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stünden und betrieblich veranlasst, entgeltlich oder unentgeltlich erworben, hergestellt oder eingelegt worden seien. Die Bf. sei unstrittig nicht zivilrechtliche Eigentümerin der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft gewesen, da ihr weder ein entsprechender Titel eingeräumt (z.B. Kaufvertrag, Schenkungsvertrag etc.) noch eine Eintragung im Grundbuch vorgenommen worden sei. Zivilrechtliche Eigentümer seien bis zur Liegenschaftsveräußerung im Jahr 2016 stets die Eltern der Gesellschafterin, Herr Vater Y. und Frau Mutter Y., sowie [korrekt: bzw.] ab 2012 die Gesellschafterin Frau Y. selbst gewesen. Strittig sei jedoch, ob die Bf. wirtschaftliches Eigentum iSd § 24 BAO an der Liegenschaft erlangt habe.

Nach Zitierung des § 24 Abs. 1 lit. d BAO und die dazu ergangene Judikatur und Literatur hielt das Finanzamt fest, dass die gegenständliche vertragliche Gestaltung der

Fruchtgenussvereinbarung die angeführten Kriterien für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft zur Bf. gerade nicht erfülle. Es möge zwar zutreffend sein, dass

im Fruchtgenussvertrag vom xxx 2009 ein Belastungs- und Veräußerungsverbot enthalten sei, jedoch sei ein solches laut ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung nicht ausreichend für eine abweichende Zurechnung. Dies würde sogar für den Fall der Verbücherung des

Belastungs- und Veräußerungsverbotes gelten, welche dem Fruchtnießer eine stärkere

Rechtsposition im Vergleich zu einem bloß vertraglich festgehaltenen Recht verschaffe. Eine

solche Verbücherung habe im vorliegenden Fall jedoch nicht stattgefunden. Auch habe keine

schriftlichen Zustimmungserklärungen der Bf. zu den Liegenschaftstransaktionen in den Jahren 2012 und 2016 vorgelegt werden können und finde sich solche auch nicht im jeweiligen

Vertrag, da laut Vorhaltsbeantwortung vom 01. April 2019 die Zustimmungen jeweils mündlich von Frau Y. eingeholt und von Herrn X. mündlich erteilt worden seien. Diesbezüglich seien

eidesstattliche Erklärungen von Frau Mutter Y., Frau Y. und Herrn X. vorgelegt worden. Selbst

wenn jedoch das Belastungs- und Veräußerungsverbot trotz fehlender Eintragung im

Grundbuch und nichtvorhandener schriftlicher Zustimmungserklärungen tatsächlich gelebt

worden sein sollte, ändere dies nichts daran, dass ein solches Verbot für sich allein nicht

ausreichend für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zur Fruchtnießerin sei.

Die weitere vertragliche Ausgestaltung der Fruchtgenussvereinbarung würde ebenfalls

keinerlei Anhaltspunkte für eine abweichende Eigentumszurechnung enthalten. Der

Fruchtgenuss sei ausgestaltet als „Zuwendungsfruchtgenuss in Form eines

Nettofruchtgenusses". Angesichts der Tatsache, dass selbst auf Lebenszeit eingeräumte Rechte aufgrund der zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes für sich allein dem Nutzungsberechtigten kein wirtschaftliches Eigentum vermitteln könnten, spreche die gegenständliche Beschränkung der Fruchtgenusseinräumung auf lediglich 15 Jahre (Punkt 1 des Vertrages) klar gegen ein wirtschaftliches Eigentum der Bf.

Im Vertrag würden sich auch keinerlei Passagen, die auf eine Tragung der Chance von Wertsteigerungen der Liegenschaft durch die Bf. schließen lassen würden, finden.

Insbesondere ergebe sich daraus keinerlei Möglichkeit der Bf., eine Veräußerung des Grundstückes zu erwirken und eine allfällige Wertsteigerung zu lukrieren. Diese Berechtigung müsste sich schon aus dem Fruchtgenussvertrag oder allenfalls einer Nebenvereinbarung ergeben, werde aber von der Bf. nicht einmal behauptet.

Weiters ergebe sich auch nicht, dass die Bf. das Risiko von Wertminderungen zu tragen gehabt hätte. Betreffend Verpflichtungen der Bf. als Fruchtgenussberechtigte werde unter Punkt 1 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese lediglich zum Substanzerhalt der Liegenschaft verpflichtet sei, welche sie auf eigene Kosten in einem brauchbaren und guten Zustand zu erhalten habe. In Punkt 4 werde zudem festgehalten, dass keinerlei Nebenabreden getroffen worden seien und diese zu ihrer Rechtsverbindlichkeit der Schriftform bedürften, wie auch das Abgehen vom Schriftlichkeitserfordernis selbst. Folglich ergebe sich aus dem Vertrag keinerlei Verpflichtung der Bf. zur Kredittilgung bzw. diesbezüglichen Zinsentragung und auch keine Verpflichtung, für den Wertverzehr der Liegenschaft aufzukommen (keine Abgeltungszahlungen). Wenn daher die Bf. vermeine, sie hätte die Verantwortung für die Rückführung des Kredites bei der Q-Sparkasse und somit das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung getragen, und dies auch durch eidesstattliche Erklärungen der beteiligten Personen vom 29. März 2019 bestätigen lässt, ist dem zu entgegnen, dass sich diese Behauptung in keinsten Weise in der vertraglichen Vereinbarung widerspiegeln würde, sondern dem Vertragswortlaut vielmehr ausdrücklich entgegenstünde. Dies, obwohl Nebenabreden laut Vertrag vom xxx 2009 der Schriftform bedurft hätten, ebenso wie das Abgehen von der Schriftform selbst. Entsprechende schriftliche Nebenabreden seien jedoch nicht vorgelegt worden.

Unter Heranziehung der Angehörigenjudikatur wurde vom Finanzamt weiters ausgeführt, dass üblicherweise im allgemeinen Geschäftsverkehr eine Vereinbarung mit einer derart gravierenden finanziellen Auswirkung (Verpflichtung zur Tilgung einer Kreditverbindlichkeit iHv mehreren hunderttausend Euros im Rahmen einer Fruchtgenusseinräumung) sicherlich schriftlich festgehalten und nicht bloß mündlich vereinbart worden wäre, zumal grundsätzlich auch ein schriftlicher Fruchtgenussvertrag vorhanden sei, der für Nebenabreden die Schriftlichkeit vorsehe. Gegenüber einer gesellschaftsfremden Person hätte man folglich auf das Festhalten der Vereinbarung im Vertrag bestanden und weder Zinsen freiwillig bezahlt noch (nach Vertragsabschluss) Aufwendungen für den Wertverzehr getätigt. Insofern komme aus Sicht des Finanzamtes den nachträglichen schriftlichen Aussagen weniger Beweiskraft zu als dem eindeutigen Vertragswortlaut.

Dem Argument, Frau Y. sei bereits vor der Schenkung und Erlangung des zivilrechtlichen Eigentums als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft behandelt worden, entgegnete das Finanzamt, dass die angeführte Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2009 bei Frau Y. nicht aktenkundig sei und dieses Vorbringen jedenfalls keinerlei Auswirkung auf die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums bei der Bf. hätte, da weder seitens der Eltern von Frau Y. noch seitens dieser selbst eine wirksame Eigentumsübertragung an die Bf. erfolgt sei.

Zum Argument der Verbuchung sämtlicher Vorgänge iZm der betreffenden Liegenschaft in der Bilanz der Bf. sei zu entgegnen, dass aus der bloßen Verbuchung der Vorgänge keine Erkenntnisse über das tatsächliche wirtschaftliche Eigentum gewonnen werden könne. Die Erfassung der Liegenschaft in der Bilanz der Bf. sei lediglich Folge und Ausdruck der falschen Behandlung als wirtschaftliches Eigentum und kann selbiges nicht begründen.

Weiters scheine die Bf. an mehreren Stellen der Beschwerde die Thematik des wirtschaftlichen Eigentums mit der der persönlichen Zurechnung von Einkünften zu vermengen. Insgesamt bliebe festzuhalten, dass die Bf. niemals wirtschaftliche Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft geworden sei, welche somit nicht Teil des Betriebsvermögens der Bf. gewesen sei. Dadurch könne auch die Liegenschaftsveräußerung im Jahr 2016 nicht der Bf. zugerechnet werden und seien die gewinnerhöhende Berichtigung des Buchwertabganges sowie die Kürzung der Betriebseinnahmen im Zuge der Betriebsprüfung zu Recht erfolgt.

Bezüglich der AfA hielt das Finanzamt fest, dass diese nur der wirtschaftliche Eigentümer vornehmen können. Ein Fruchtnießer könne folglich nur dann die AfA geltend machen, wenn er als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, da ihn ansonsten der Wertverzehr des Fruchtgenussobjektes nicht treffe. Da die Bf. nicht wirtschaftliche Eigentümerin des betreffenden Gebäudes gewesen sei, sei die AfA iHv jährlich 19.783,29 Euro bei der Bf. nicht anzuerkennen gewesen und sei folglich zu Recht ab dem Jahr 2012 nicht zum Abzug zugelassen worden.

Zur Bilanzberichtigung führt das Finanzamt aus, dass aufgrund der unrichtigerweise vorgenommenen Bilanzierung des betreffenden Gebäudes als Betriebsvermögen der Bf. ein unzulässiger Bilanzansatz vorliege. Entgegen der Auffassung der Bf. handle es sich dabei sehr wohl um einen Fehler, dessen Folgewirkungen noch in nicht verjährte Veranlagungszeiträume hineinreichen würde, da das Gebäude im Jahr 2012 immer noch falsch bilanziert und aufgrund dessen in den Jahren 2012 bis 2016 auch die diesbezügliche AfA fälschlicherweise berücksichtigt worden sei. Entsprechend sei eine Bilanzberichtigung auch nur hinsichtlich falscher Bilanzansätze iZm dem Betriebsgebäude (AfA) und nicht etwa auch hinsichtlich der in den verjährten Jahren 2009 bis 2011 als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen erfolgt. Da im konkreten Fall ein Fehler vorliege, dessen Wurzeln in einem verjährten Zeitraum liegen würden (Aufnahme in die Bilanz im Jahr 2009), für die Jahre 2009 bis 2011 zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung bzw. Bescheiderlassung bereits Verjährung eingetreten gewesen sei und auch die steuerlichen Auswirkungen noch in nicht verjährte Zeiträume hineinwirkten (2012 bis 2016), sei die Berichtigung zulässigerweise im ersten noch nicht verjährten Jahr (2012) als Zuschlag iHv 59.349,87 Euro (3 x Jahres-AfA) angesetzt worden.

Hinsichtlich der als Betriebsausgaben in den Jahren 2012 bis 2014 geltend gemachten Zinsen iZm der Kreditrückzahlung für die Liegenschaft hielt das Finanzamt fest, dass – mangels Zurechenbarkeit der Liegenschaft zum Betriebsvermögen der Bf. – von keiner betrieblichen Veranlassung der Zinsaufwendungen auszugehen sei. Eine betriebliche Veranlassung sei auch deshalb zu verneinen, weil sich aus der vertraglichen Gestaltung iZm der Betriebsführung durch die Bf. keinerlei Verpflichtung der Bf. zur Kreditrückzahlung ergebe, und zwar weder im Hinblick auf die Fruchtgenussvereinbarung noch im Hinblick auf den Kauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung durch die Bf. von Frau Y. im Jahr 2009. Dass die Bf. aufgrund der Fruchtgenussvereinbarung vom xxx 2009 nicht zur Kreditrückzahlung verpflichtet gewesen sei, sei oben bereits näher erläutert worden. Auch ein Zusammenhang der Kreditrückzahlung mit der Anschaffung der Betriebs- und Geschäftsausstattung hätte nicht nachgewiesen werden können. Aus den vorliegenden Unterlagen gehe nicht hervor, dass die ursprüngliche Kreditaufnahme im Jahr 2008 auch für Zwecke der Finanzierung der Betriebs- und Geschäftsausstattung erfolgt sei. In der mit Vorhaltsbeantwortung vom 01. April 2019 vorgelegten Kreditusage vom 25. Juni 2008 sei als Verwendungszweck des Kredits die „Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft EZ1 und EZ2 KG OrtA“ angegeben worden, ein Hinweis auf die Betriebs- und Geschäftsausstattung finde sich nicht. Zudem ergebe sich aus der Kreditusage, dass ein Kredit iHv 710.000,00 Euro aufgenommen worden sei, was im Wesentlichen dem Wert entsprechen würde, mit dem die Liegenschaft bei der Bf. in die Buchhaltung aufgenommen worden sei (50.000,00 Euro für Grund und Boden, 659.377,10 Euro für das Gebäude). Die in der Beschwerde angesprochene Aufstockung des Kredites zur Finanzierung des Kaufpreises für die Betriebs- und Geschäftsausstattung unter gleichzeitigem Schuldnerbeitritt von Frau Y. sei daraus gerade nicht ersichtlich, sondern sei offenbar Frau Y. bereits von Beginn an Mitkreditnehmerin über eben den Betrag von 710.000,00 Euro gewesen, der dem Liegenschaftsankauf zweckgewidmet gewesen sei. Auch die Schuldnerbeitrittserklärung der Bf. vom 25. März 2010 beziehe sich noch auf einen Kreditbetrag von insgesamt 710.000,00 Euro. Selbst wenn, wie von der Bf. angegeben, die Kreditaufnahme auch für Zwecke des Erwerbs der Betriebs- und Geschäftsausstattung erfolgt wäre, ergebe sich dadurch noch nicht die Verpflichtung der Bf. zur diesbezüglichen Kreditrückzahlung. Angeblich sei die Übernahme der Kreditverbindlichkeiten durch die Bf. als Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes von Frau Y. auf die Bf. im Jahr 2009 erfolgt. Eine Vereinbarung über die Betriebsveräußerung im Jahr 2009, aus der sich diese Konditionen ergeben würden, hätte jedoch nicht vorgelegt werden können, da laut Angaben der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 01. April 2019 die Übertragung aufgrund mündlichen Vertrags erfolgt sei. Die diesbezüglichen schriftlichen Erklärungen von Frau Y. und Herrn X. vom 29. März 2019 seien aus Sicht des Finanzamtes als Beleg für die Kreditübernahme als Gegenleistung für die Betriebsveräußerung nicht ausreichend und könnten nicht den Nachweis der genauen Vertragskonditionen ersetzen. Auch nach der Angehörigenjudikatur wäre die Übernahme von Kreditverbindlichkeiten als Gegenleistung für den Erwerb eines Betriebes zwischen Gesellschaftsfremden üblicherweise schriftlich festgehalten worden, ebenso wie das

genaue Ausmaß, mit dem die Schuldübernahme der für die Betriebs- und Geschäftsausstattung aufgenommenen Kreditsumme zuzuordnen sei. Beides sei jedoch im gegenständlichen Fall nicht vorhanden. Es sei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die Bilanzierung der Verbindlichkeit durch die Bf. bereits im Jahr 2009 vorgenommen worden sei, der offizielle Schuldnerbeitritt der Bf. sei jedoch erst am 25. März 2010 und auch nur als weiterer solidarisch haftender Schuldner erfolgt. Während Frau Y., deren Schuldenregulierungsverfahren am 19. Jänner 2010 eröffnet worden sei, bereits mit 05. März 2010 aus der Haftung entlassen worden sei, wären ihre Eltern weiterhin neben der Bf. Kreditschuldner geblieben. Das Finanzamt komme folglich in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass eine vertragliche Verpflichtung der Bf., die Kreditrückzahlungen als Gegenleistung für die Betriebs- und Geschäftsausstattung-Übernahme zu leisten, nicht hinreichend nachgewiesen sei. Es handle sich somit um keine betriebsbedingt aufgenommenen Schulden, sondern um solche, die mit der Privatliegenschaft der Gesellschafterin bzw. ihrer Eltern zusammenhängen. Da der Finanzierungsaufwand nicht der Betriebssphäre zuzurechnen sei, könnten die damit zusammenhängenden Zinsen nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Aus demselben Grund können auch Kosten für Rechtsanwalts- bzw. Sachverständigentätigkeiten (Gebäude- und Liegenschaftsbewertung), die iZm mit der Liegenschaftsveräußerung bzw. dem Schuldenerlass durch die Q-Sparkasse angefallen seien, mangels betrieblicher Veranlassung nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden und die in diesen Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer mangels Leistungserbringung für das Unternehmen der Bf. nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Im Hinblick auf die Schätzung nach § 184 BAO sei auszuführen, dass Im Prüfungszeitraum neben einer „Stockverrechnung“ auch ein Registrierkassensystem nach „alter“ Rechtslage im Einsatz gewesen sei, bei dem § 131 Abs. 3 BAO zu berücksichtigen sei. Bereits im Betriebsprüfungsbericht sei darauf hingewiesen worden, dass die Tageslosungsermittlung via „Stockverrechnung“ nicht anerkannt werde und für den Prüfungszeitraum 2013 bis 2016 keine Datenerfassungsprotokolle der Registrierkassen iSd § 131 Abs. 3 BAO ausgehändigt worden seien. Weiters hätten mengenmäßige Verprobungen im Jahr 2016 Differenzen bei Ein- und Verkauf ergeben, wobei sowohl Fehl- als auch Mehrbeträge festgestellt worden seien. Dazu seien bereits im Prüfungsbericht ausgeführt worden, dass hinsichtlich der diesbezüglichen schriftlichen Erklärungsversuche (Naturalrabatte, Eigenverbrauch, Schwund, etc.) ein belegmäßiger Nachweis nicht erbracht werden konnte. Es sei darauf hinzuweisen, dass betreffend die Registrierkasse keine Gesamttageslosungsausdrucke, sondern nur Abrechnungen von einzelnen Bonierschlüsseln vorgelegt werden hätten können, sodass keinesfalls gewährleistet sei, dass überhaupt sämtliche Abrechnungen mit den einzelnen Angestellten erfasst seien. Die vom Bf. genannten Automatenbonierung entspreche nicht der Barbewegungsverordnung 2007, da nur einzelnen Summen von Bonierschlüsseln vorgelegt worden seien, nicht jedoch auch der Nachweis über nicht verwendete Bonierschlüssel bzw. das erforderliche Eingabejournal, aus dem ersichtlich wäre, welche Bonierschlüssel in Verwendung gestanden seien. Bei der von der Bf. genannten Registrierkassenprüfung vom 01. Juli 2016

habe es sich um eine rein technische Überprüfung der neuen Registrierkasse unter Zuhilfenahme des Datenerfassungsprotokolls gem. § 7 der Registrierkassenverordnung gehandelt, welches jedoch nicht ab 01. Juli 2016, sondern erst ab April 2017 vorgelegt worden sei. Da die alte Registrierkasse zusätzlich in Verwendung gestanden sei, hätten zudem auch die diesbezüglichen Eingabedaten auf Verlangen des Finanzamtes auf Datenträgern zur Verfügung gestellt werden müssen. Betreffend die erwähnte 13-seitige Stellungnahme sei darauf hinzuweisen, dass es sich dabei nicht um einen Beweis, sondern lediglich um Behauptungen des Steuerberaters der Bf. gehandelt habe. Laufende Aufzeichnungen über die dort angeführten Vorgänge seien nicht geführt worden bzw. seien diese nicht in der Buchhaltung aufgeschienen. Insbesondere hätten die laut Stellungnahme enthaltenen Gratisgetränke und Naturalrabatte in der Buchhaltung keinen Niederschlag gefunden und sei es auch nicht üblich, Naturalrabatte zu gewähren, die in der Rechnung nicht aufscheinen würden. Ebenso wenig entspreche es einer ordnungsgemäßen Buchhaltung, wenn einzelne Zigaretteneinkäufe im Wareneinkauf nicht erfasst würden. Sonstige Nachweise zum Beleg der Angaben laut Stellungnahme hätten nicht vorgelegt werden können bzw. werde von der Bf. selbst angegeben, dass ein Nachweis über diverse Getränkeentnahmen gar nicht geführt worden sei. Es stehe daher fest, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Aufzeichnungsmängel bestanden hätten und dass es auch unaufgeklärte Verprobungsdifferenzen gegeben habe. Die Bf. räume selbst ein, dass Bestandsverrechnungen nicht der Barbewegungsverordnung entsprochen hätten, keine Einzelaufzeichnungen der Barumsätze vorliegen würden und nur rund 50% der Umsätze über die Schankanlage aufgezeichnet worden seien. Aufgrund der festgestellten sachlichen Unrichtigkeiten sowie aufgrund der formellen und materiellen Aufzeichnungsmängel, welche weitere begründete Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen entstehen lassen würden, hätten die Bücher und Aufzeichnungen der Bf. nicht die Vermutung ordnungsgemäßer Führung nach § 163 Abs. 1 BAO für sich und seien die Voraussetzungen für die Vornahme einer Schätzung gegeben.

Nach Anführung von Judikatur zur Wahl der Schätzungsmethode und insbes. zum Sicherheitszuschlag wurde vom Finanzamt bzgl. der Höhe ausgeführt, dass diese in etwa bei 100,00 Euro pro geöffnetem Tag angesetzt worden sei, was ca. 3,81% der erklärten Erlöse resultierend aus dem Gastronomiebetrieb entsprechen würde, wobei bereits die finanzielle Lage des Unternehmens berücksichtigt worden sei. Dies entspreche etwa einem nichtverbuchten Wareneinkauf von ca. 128,00 Euro pro Monat (durchschnittlich erklärter Aufschlag ohne Zigaretten ca. 548%) bzw. von ca. 11,00 Euro pro Öffnungstag, was auch durch angeblich ohne Beleg erhaltene Naturalrabatte möglich sei. Da jedoch von der Bf. selbst angegeben werde, dass nicht verbuchte bzw. nicht nachweisbare Naturalrabatte vorliegen würden, wäre eine Zuschätzung zum erklärten Wareneinkauf nicht sachgerecht gewesen. Insofern könne auch der von der Bf. vorgeschlagenen Berechnungsmethode und -höhe im Zuge der Beschwerdeentscheidung nicht entsprochen werden. Angesichts der angeführten Mängel seine aus Sicht des Finanzamtes die Wahl der Schätzungsmethode des Sicherheitszuschlages sowie auch das betragsmäßige Ausmaß der Zuschätzung angemessen

und lebensnah. Die Schätzung sei folglich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zulässig. Bezüglich der beantragten Zeugeneinvernahmen, deren Zweck bzw. Beweisthema in der Vorhaltsbeantwortung vom 01. April 2019 präzisiert worden sei, sei auszuführen, dass diese aus Sicht des Finanzamtes unterbleiben könnten, da die zu beweisenden Tatsachen entweder bereits unstrittig und/oder nicht entscheidungsrelevant seien.

Ebenfalls am 23. April 2019 erging die abweisende *Beschwerdevorentscheidung betreffend Haftungsbescheide für die Zeiträume 01-12/2013, 01-12/2014, 01-12/2015 und 01-12/2016*, jeweils vom 07. Mai 2018.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass es im gegenständlichen Fall festzustellen gelte, ob es sich bei den von der Betriebsprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Zuwendungen der Bf. an die Gesellschafter Frau Y. und Herr X. um Zahlungen handle, die ihre Wurzel in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hätten, oder aber um adäquate Gegenleistungen innerhalb einer anzuerkennenden Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern.

Unter Heranziehung der Angehörigenjudikatur hielt das Finanzamt in der Folge fest, dass eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafterin Frau Y. durch die Betriebsprüfung im Hinblick auf die Heranziehung des von der Bf. vereinnahmten Erlöses aus der Veräußerung von Firmenwert und Betriebs- und Geschäftsausstattung im Jahr 2016 angenommen worden sei. Diese Feststellung sei aus Sicht des Finanzamtes zutreffend. Dass kein wirtschaftliches Eigentum der Bf. iSd § 24 BAO an der Liegenschaft vorliege, wurde bereits in Beschwerdevorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2016 und Körperschaftsteuer 2012 bis 2016 ausführlich dargetan und werde auf die diesbezügliche Bescheidbegründung vom 23. April 2019 verwiesen. Entgegen der Ansicht der Bf. ergebe sich aber auch keinerlei vertragliche Verpflichtung der Bf. ihrer Gesellschafterin oder deren Eltern gegenüber zur Rückführung des Kredites, und zwar weder im Hinblick auf die Fruchtgenussvereinbarung noch im Hinblick auf den Kauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung durch die Bf. von Frau Y. im Jahr 2009. Der betreffende Kredit sei am 25. Juni 2008 anlässlich des Liegenschaftskaufs der Eltern der Gesellschafterin Frau Y. im Jahr 2007 bei der Q-Sparkasse aufgenommen worden. Aus der mit Vorhaltsbeantwortung vom 01. April 2019 übermittelten Kreditusage vom 25. Juni 2008 ergebe sich, dass ursprüngliche Kreditnehmer Frau Y. und deren Eltern (Herr Vater Y. und Frau Mutter Y.) sowie Herr D. gewesen seien. Der Kredit sei iHv 710.000,00 Euro unter Angabe des Verwendungszwecks „Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft EZ1 und EZ2 KG OrtA“ aufgenommen worden.

Aus dem Fruchtgenussvertrag vom xxx 2009, abgeschlossen zwischen den Eltern von Frau Y. als Liegenschaftseigentümern und Fruchtgenussbestellern einerseits und der Bf. als Fruchtgenussberechtigte andererseits, ergebe sich keine Verpflichtung zur Kreditrückzahlung. Der Fruchtgenuss sei ausgestaltet als „Zuwendungsfruchtgenuss in Form eines Nettofruchtgenusses“ und werde beschränkt auf 15 Jahre eingeräumt. Betreffend Verpflichtungen der Bf. als Fruchtgenussberechtigte werde unter Punkt 1 ausdrücklich darauf

hingewiesen, dass diese lediglich zum Substanzerhalt der Liegenschaft verpflichtet sei, welche sie auf eigene Kosten in einem brauchbaren und guten Zustand zu erhalten habe. In Punkt 4 werde zudem festgehalten, dass keinerlei Nebenabreden getroffen worden seien und diese zu ihrer Rechtsverbindlichkeit der Schriftform bedürften, wie auch das Abgehen vom Schriftlichkeitserfordernis selbst. Folglich ergebe sich aus dem Vertrag keinerlei Verpflichtung der Bf. zur Kredittilgung bzw. diesbezüglichen Zinsentragung und auch keine Verpflichtung, für den Wertverzehr der Liegenschaft aufzukommen (keine Abgeltungszahlungen). Wenn daher die Bf. vermeine, sie habe die Verantwortung für die Rückführung des Kredites bei der Q-Sparkasse und somit das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung getragen, und dies auch durch eidesstattliche Erklärungen der beteiligten Personen vom 29. März 2019 bestätigen lasse, sei dem zu entgegnen, dass sich diese Behauptung in keinsten Weise in der vertraglichen Vereinbarung widerspiegeln würde, sondern dem Vertragswortlaut vielmehr ausdrücklich entgegenstehe. Dies, obwohl Nebenabreden laut Vertrag vom xxx 2009 der Schriftform bedurft hätten, ebenso wie das Abgehen von der Schriftform selbst. Entsprechende schriftliche Nebenabreden seien jedoch nicht vorgelegt worden. Unter Heranziehung der Angehörigenjudikatur sei auszuführen, dass üblicherweise im allgemeinen Geschäftsverkehr eine Vereinbarung mit einer derart gravierenden finanziellen Auswirkung (Verpflichtung zur Tilgung einer Kreditverbindlichkeit iHv mehreren hunderttausend Euros im Rahmen einer Fruchtgenusseinräumung) sicherlich schriftlich festgehalten und nicht bloß mündlich vereinbart worden wäre, zumal grundsätzlich auch ein schriftlicher Fruchtgenussvertrag vorhanden sei, der für Nebenabreden die Schriftlichkeit vorsehe. Gegenüber einer gesellschaftsfremden Person hätte man folglich auf das Festhalten der Vereinbarung im Vertrag bestanden und weder Zinsen freiwillig bezahlt noch (nach Vertragsabschluss) Aufwendungen für den Wertverzehr getätigt. Insofern komme aus Sicht des Finanzamtes den nachträglichen schriftlichen Aussagen weniger Beweiskraft zu als dem eindeutigen Vertragswortlaut. Auch ein Zusammenhang der Kreditrückzahlung mit der Anschaffung der Betriebs- und Geschäftsausstattung habe nicht nachgewiesen werden könne. Aus den vorliegenden Unterlagen gehe nicht hervor, dass die ursprüngliche Kreditaufnahme im Jahr 2008 auch für Zwecke der Finanzierung der Betriebs- und Geschäftsausstattung erfolgt sei. In der mit Vorhaltsbeantwortung vom 01. April 2019 vorgelegten Kreditusage vom 25. Juni 2008 sei als Verwendungszweck des Kredits die „Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft EZ1 und EZ2 KG OrtA“ angegeben, ein Hinweis auf die Betriebs- und Geschäftsausstattung finde sich nicht. Zudem ergebe sich aus der Kreditusage, dass ein Kredit iHv 710.000,00 Euro aufgenommen worden sei, was im Wesentlichen dem Wert entsprechen würde, mit dem die Liegenschaft bei der Bf. in die Buchhaltung aufgenommen wurde. Die in der Beschwerde angesprochene Aufstockung des Kredites zur Finanzierung des Kaufpreises für die Betriebs- und Geschäftsausstattung unter gleichzeitigem Schuldnerbeitritt von Frau Y. sei daraus gerade nicht ersichtlich, sondern sei offenbar Frau Y. bereits von Beginn an Mitkreditnehmerin über eben den Betrag von 710.000,00 Euro gewesen, der dem Liegenschaftsankauf zweckgewidmet gewesen sei. Auch die Schuldnerbeitrittserklärung der Bf. vom 25. März 2010 beziehe sich noch

auf einen Kreditbetrag von insgesamt 710.000,00 Euro. Selbst wenn, wie von der Bf. angegeben, die Kreditaufnahme auch für Zwecke des Erwerbs der Betriebs- und Geschäftsausstattung erfolgt wäre, ergebe sich dadurch noch nicht die Verpflichtung der Bf. zur diesbezüglichen Kreditrückzahlung. Angeblich sei die Übernahme der Kreditverbindlichkeiten durch die Bf. als Gegenleistung für die Übertragung des Betriebes von Frau Y. auf die Bf. im Jahr 2009 erfolgt. Eine Vereinbarung über die Betriebsveräußerung im Jahr 2009, aus der sich diese Konditionen ergeben würden, habe jedoch nicht vorgelegt werden können, da laut Angaben der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 01. April 2019 die Übertragung aufgrund mündlichen Vertrags erfolgt sei. Die diesbezüglichen schriftlichen Erklärungen von Frau Y. und Herrn X. vom 29. März 2019 seien aus Sicht des Finanzamtes als Beleg für die Kreditübernahme als Gegenleistung für die Betriebsveräußerung nicht ausreichend und könnten nicht den Nachweis der genauen Vertragskonditionen ersetzen. Nach der Angehörigenjudikatur wären die Übernahme von Kreditverbindlichkeiten als Gegenleistung für den Erwerb eines Betriebes zwischen Gesellschaftsfremden üblicherweise schriftlich festgehalten worden, ebenso wie das genaue Ausmaß, mit dem die Schuldübernahme der für die Betriebs- und Geschäftsausstattung aufgenommenen Kreditsumme zuzuordnen sei. Beides sei jedoch im gegenständlichen Fall nicht vorhanden. Es sei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die Bilanzierung der Verbindlichkeit durch die Bf. bereits im Jahr 2009 vorgenommen worden sei, der offizielle Schuldnerbeitritt der Bf. jedoch erst am 25. März 2010 und auch nur als weiterer solidarisch haftender Schuldner erfolgt sei. Während Frau Y., deren Schuldenregulierungsverfahren am 19. Jänner 2010 eröffnet worden sei, bereits mit 05. März 2010 aus der Haftung entlassen worden sei, wären ihre Eltern weiterhin neben der Bf. Kreditschuldner geblieben. Das Finanzamt komme folglich in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass iZm der Betriebsführung eine vertragliche Verpflichtung der Bf., die Kreditrückzahlungen als Gegenleistung für die Fruchtgenusseinräumung oder für die Betriebs- und Geschäftsausstattung-Übernahme zu leisten, nicht nachgewiesen sei. Eine Schuldübernahme der Körperschaft zugunsten des Anteilsinhabers stelle bei Fehlen einer betrieblichen Veranlassung eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Es müsse daher im vorliegenden Fall mangels betrieblicher Veranlassung von einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Vorteilszuwendung an die Gesellschafterin Frau Y. bzw. ihre Eltern und somit von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden. Die Ausführungen würden sinngemäß auch für die Übernahme der Kreditzinsen in den Jahren 2013 und 2014 sowie der Kosten für Rechtsanwalts- bzw. Sachverständigentätigkeiten (Gebäude und Liegenschaftsbewertung), die iZm mit der Liegenschaftsveräußerung bzw. dem Schuldenerlass durch die Q-Sparkasse angefallen seien, gelten. Auch für die Übernahme dieser Kosten habe aufgrund obiger Erwägungen keine vertragliche Verpflichtung bzw. betriebliche Veranlassung bestanden.

Die für das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen erforderliche Nahebeziehung sei bei sämtlichen genannten Zuwendungen jedenfalls gegeben, da es für eine solche ausreicht, wenn eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt werde. Bei den Eltern der

Gesellschafterin handle es sich zweifelsfrei um ihr nahestehende Personen. Die objektive Bereicherung bestehe in der Tilgung einer Kreditverbindlichkeit, die von der Gesellschafterin und ihren Eltern für die Anschaffung eines Privatgrundstückes aufgenommen worden seien und die ansonsten von den Eltern der Gesellschafterin vorgenommen werden hätte müssen. Eine Bereicherung sei auch gegeben im Hinblick auf die Zahlung von Kreditzinsen, welche ohne Übernahme durch die Bf. von den Eltern der Gesellschafterin für den von ihnen aufgenommenen Kredit zu tragen gewesen wären, sowie im Hinblick auf die Rechtsanwalts- bzw. Sachverständigenkosten. Letztere wären, da sie iZm dem Verkauf und dem Kredit betreffend eine Privatliegenschaft angefallen seien, ebenfalls von den Eltern der Gesellschafterin bzw. von dieser selbst zu tragen gewesen. Die Bf. sei zwar selbst neben den Eltern der Gesellschafterin solidarisch haftende Schuldnerin im Hinblick auf die aushaftende Kreditsumme gewesen, es habe jedoch keinerlei Verpflichtung zur Kreditübernahme bestanden. Bei der Bereicherung handle es sich um eine endgültige, da laut vorliegenden Unterlagen keine Erfassung der betroffenen Beträge auf dem Verrechnungskonto der Gesellschafterin erfolgt sei (insbesondere wurden keine Forderungen gegenüber der Gesellschafterin eingebucht). Eine Rückforderungsabsicht der Bf. gegenüber der Gesellschafterin habe nicht bestanden und werde seitens der Bf. auch nicht behauptet. Die Bereicherung gehe zu Lasten der Bf., die für die Zuwendungen u.a. ihren Erlös aus der Veräußerung von Firmenwert und Betriebs- und Geschäftsausstattung aufgewendet habe. Auch die weiteren Kosten seien von der Bf. getragen worden. Zum subjektiven Tatbild sei auszuführen, dass es mangels vertraglicher Verpflichtung zur Kreditübernahme nur die Absicht der Bf. gewesen sein könne, der Gesellschafterin bzw. ihren Eltern diese Vorteile zuzuwenden. Die für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung erforderliche Absicht der Vorteilsgewährung an den Gesellschafter könne zudem aus den (objektiven) Sachverhaltselementen erschlossen werden.

Auch bezüglich des Sicherheitszuschlags wurde vom Finanzamt auf die ständige Judikatur zur verdeckten Gewinnausschüttung verwiesen, wonach die verdeckte Gewinnausschüttung dabei auf die Anteilsinhaber nach Maßgabe der Gewinnverteilungsquoten zu verteilen sei. Somit würden betreffend die Zuschätzungen in den Jahren 2013 bis 2016 verdeckte Gewinnausschüttungen an beide Gesellschafter vorliegen, welche im Verhältnis der Gewinnverteilungsquoten je zu 50% zuzurechnen gewesen seien. Die Vorteilsgewährungsabsicht ergebe sich aus den objektiven Gesichtspunkten und den Umständen des konkreten Beschwerdefalles. Sie würden auch vorliegen, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt habe und nichts unternommen hätte, um ihn rückgängig zu machen. Aufgrund der an beide Gesellschafter getätigten verdeckte Ausschüttungen würden bei den Gesellschaftern Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorliegen. Werden verdeckte Ausschüttungen aufgrund einer Entscheidung des Gesellschafters einem Dritten ausgezahlt, erfolge die einkommensteuerliche Zurechnung ebenfalls an den Gesellschafter. Gem. § 93 Abs. 1 EStG 1988 werde bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer

durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer, KEST). Gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 sei Schuldner der KEST zwar der Empfänger der Kapitalerträge (gegenständlich die beiden Gesellschafter), der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) hafte jedoch dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST. Die Geltendmachung der Haftung sei eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO). Bereits im Erstbescheid sei dazu ausgeführt worden, dass die Haftungsanspruchnahme der Bf. im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei der Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen KEST sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgaben erfolge. Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe würden nicht vorliegen, die Haftungsanspruchnahme der Bf. sei daher zu Recht erfolgt.

Hinsichtlich des Unterbleibens der Zeugeneinvernahmen werde auf die Ausführungen in der Bescheidbegründung vom 23. April 2019 zur Beschwerdeentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2016 und Körperschaftsteuer 2012 bis 2016 verwiesen.

Mit den Schreiben vom 22. Mai 2019 beantragte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht und nahm zu den Ausführungen in den Beschwerdeentscheidungen (btr. Körperschaft- und Umsatzsteuer bzw. btr. Kapitalertragsteuer) wie folgt ergänzend Stellung:

In den Bescheiden und der Beschwerdeentscheidungen lege das Finanzamt großen Wert darauf, darzulegen, dass unter Zugrundelegung eines Fremdvergleichs die Antragstellerin keine Kredittilgungszahlungen und keinen Zinsendienst geleistet hätte, sowie auch die Kosten für die Rechts- und Unternehmensberatung im Zusammenhang mit den Verhandlungen mit der Q-Sparkasse nicht getragen hätte. Nach den vorliegenden Unterlagen sei die Antragstellerin nicht verpflichtet gewesen, für die Benützung der Liegenschaft und der Geschäftsausstattung (bzw. für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes) die schließlich getätigten Zahlungen zu leisten, weshalb diese Zahlungen einem Fremdvergleich nicht standhalten würden. Das Finanzamt verneine die Ausführungen der Zeugen und der Antragstellerin, wonach für alle Beteiligten klar gewesen sei, dass der wirtschaftliche Eigentümer der Liegenschaft die N.N. Ltd. gewesen sei und von ihr auch die dadurch entstehenden Belastungen (Kredittilgungen, Zinsendienst, Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft) zu tragen seien. Dieser Beweiswürdigung des Finanzamtes sei prinzipiell entgegen zu halten, dass es sich bei der vertraglichen Dokumentation inhaltlich um „08/15“-Musterverträge gehandelt habe, die von den - juristisch auch nicht bewanderten - Ehegatten Y. bzw. Frau Y. und später auch der N.N. Ltd. so unterfertigt worden seien. Das wirtschaftlich gewollte sei für alle stets klar gewesen, was sich auch daraus ableiten lasse, dass es über Jahre auch tatsächlich so gelebt und vorgenommen worden sei.

Ungeachtet der Frage der Glaubwürdigkeit bzw. Nachvollziehbarkeit des tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalts der getroffenen Vereinbarungen bleibe das Finanzamt in seiner Begründung aber eine Beurteilung dahingehend schuldig, warum es zwar auf der einen Seite nach Ansicht des Finanzamtes nicht fremdüblich sei, dass die N.N. Ltd. die Zahlungen für

Kredittilgungen, Zinsen und Beratungsleistungen geleistet habe, obgleich sie auf Basis der schriftlichen Dokumentation dazu nicht verpflichtet gewesen sei, es auf der anderen Seite aber fremdüblich sein solle, dass die zivilrechtlichen Liegenschaftseigentümer der N.N. Ltd. die Liegenschaft samt Geschäftsausstattung für 15 Jahre unentgeltlich zur Verfügung stellten. Die Annahme, dass es die Absicht der Ehegatten Y. und in der Folge von Frau Y. (die im Übrigen gerade ein Schuldenregulierungsverfahren hinter sich gebracht hatte) gewesen sei, die voll ausgestattete Liegenschaft der N.N. Ltd. über 15 Jahre unentgeltlich zur Verfügung zu stellen, selbst aber alle mit dieser Liegenschaft zusammenhängende Kosten zu tragen, würde nicht nur keinem Fremdvergleich Stand halten, sondern sei geradezu lebensfremd.

Selbst wenn man also der Beweiswürdigung des Finanzamtes folgen würde, sei der bekämpfte Bescheid zumindest insofern mangelhaft, als nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine unangemessene (nicht fremdübliche) Gestaltung einer Leistungsbeziehung noch nicht zu deren gänzlicher Ausblendung führen dürfe. Eine nicht fremdüblich erfolgte Verrechnung stehe der Anerkennung von im Schätzungswege festgelegter fremdüblicher Betriebsausgaben nicht entgegen. Eine derartige Berücksichtigung von Betriebsausgaben könne daher auch nicht mit dem Hinweis auf einen Widerspruch hinsichtlich der Beurteilung der Fremdüblichkeit in der eigentlichen Leistungsbeziehung verweigert werden. Insoweit die N.N. Ltd. also einen Dritten für die Zurverfügungstellung der Liegenschaft samt Betriebsausstattung einen Mietzins bzw. Benützungsentgelt hätte zahlen müssen, liege also jedenfalls ein fremdüblicher Leistungsaustausch vor, so dass sich daraus ergibt, dass

- > in dieser Höhe keine verdeckte Gewinnausschüttung an Frau Y. vorliege und daher von der N.N. Ltd. keine KeSt einzubehalten und abzuführen gewesen wäre;
- > in dieser Höhe eine anzuerkennende Betriebsausgabe vorliege und daher eine berechtigte Verringerung der Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage erfolgte.

Die belangte Behörde legte am 19. Juni 2019 die Bescheidbeschwerden gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht vor.

In der im Vorlagebericht enthaltenen Stellungnahme merkte das Finanzamt zum zusätzlichen Vorbringen der Bf. an: Wenn in den Vorlageanträgen ausgeführt werde, bei den Verträgen handle es sich um "08/15"-Musterverträge, sei nochmals auf die zu Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen ergangene Judikatur hinzuweisen („Angehörigenjudikatur“), deren strenge Maßstäbe im Abgabenrecht auch an die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern anzulegen seien. Rechtsgeschäfte müssten demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Das den Fremdvergleich erfordernde Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft könne auch über eine dem Gesellschafter nahestehenden Person begründet werden. Das Erfordernis der Publizität bedeute zwar noch nicht zwingend die Schriftform des Vertrages, wenn es jedoch nach Art und Inhalt des Vertrages üblich sei, ihn in Schriftform abzuschließen, führe die mangelnde Schriftform idR zu seiner Nichtanerkennung. Gerade bei Rechtsbeziehungen

zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern (bzw. diesen nahen stehenden Personen) wäre daher besonders auf eine entsprechend klare vertragliche Ausgestaltung zu achten gewesen. Betreffend die Fremdüblichkeit bzw. Fremdunüblichkeit der unentgeltlichen Überlassung der Liegenschaft an die Bf. sei nochmals auf die insofern eindeutige Fruchtgenussvereinbarung vom xxx 2009 hinzuweisen, die ausdrücklich als Nettofruchtgenuss ausgestaltet sei und eine Entgeltlichkeit nicht vorsehe. Solche Gestaltungen (unentgeltlicher Zuwendungsfruchtgenuss) seien nicht per se unüblich und seien gerade vor dem Hintergrund der Nahebeziehung zu sehen.

Zum Hinweis der Bf. auf ständige VwGH-Rechtsprechung (insbesondere Erkenntnis vom 24.10.2005, 2001/13/0237) sei auszuführen, dass im gegenständlichen Fall nicht bloß die unangemessene Verrechnung bzw. Vertragsgestaltung an sich bemängelt worden sei, sondern dass diese nicht mit der steuerlichen und buchhalterischen Behandlung durch die Bf. übereinstimme. Wie bereits ausführlich in der Bescheidbegründung dargetan worden sei, habe im gegenständlichen Fall (unter Berücksichtigung der eindeutigen vertraglichen Gestaltung und der tatsächlichen Verhältnisse) nicht vom wirtschaftlichen Eigentum der Bf. an der Liegenschaft ausgegangen werden können, die somit auch kein Betriebsvermögen der Bf. darstelle.

Im Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO vom 31. März 2021 legte die Bf. durch ihre steuerliche und rechtliche Vertreter bzgl. Verzichtserklärung der Q-Sparkasse ein E-Mail von Dr Q., Q-Sparkasse, an Herrn JJ. vom 19. Juli 2016 vor, in welcher die Annahme einer Abschlagszahlung iHv. 360.000,00 Euro erklärt wurde.

Weiters wurde die Rechnung vom 19. September 2017, der Prüfbericht der Umsatzsteuer-Sonderprüfung hinsichtlich Y. 2009 vom 11. März 2010 und die Mietverträge mit der Pizzeria vom 1. Dezember 2011, mit „Mieter1“ (Café/Cocktailbar) vom 01. Juni 2013 und mit „Mieter2“ (Café-Bar) vom 01. August 2014, jeweils abgeschlossen zwischen der Bf. als Vermieter und dem jeweiligen Betreiber als Mieter, vorgelegt. Der Mietvertrag bzgl. „Mieter3“ wurde laut Auskunft des steuerlichen Vertreters erst 2018 abgeschlossen.

Zur Aufstockungsvereinbarung des Kredits gab der rechtliche Vertreter bekannt, dass diese nicht vorliege.

Hinsichtlich der Registrierkassenprüfungsunterlagen vom 01. Juli 2016 gab der Finanzamts-Vertreter bekannt, wenn ein Protokoll vorliege würde dies im Zentrallager liegen. Es könne aber auch sein, dass diese Nachschau überhaupt nicht vom Finanzamt Graz Stadt durchgeführt worden sei.

Der steuerliche Vertreter gab dazu an, dass er glaublich ein diesbezügliches Protokoll habe, welches er dem Gericht nachreichen werde.

Zur Frage des Richters, ob es bzgl. der Führung des Gastronomiebetriebes in Jahren 2007 – 2009 eine schriftliche Vereinbarung zwischen Eltern Y. einerseits und Y. andererseits gegeben habe, gab die steuerliche Vertretung bekannt, dass seiner Information nach kein schriftlicher Vertrag vorliege. Es sei aber dem Finanzamt Oststeiermark vom damalige Steuerberater mitgeteilt worden, dass eine Zuordnung nach § 24 BAO an Frau Y. vorgenommen worden sei.

Auf die Frage, warum die Treuhandvereinbarungen abgeschlossen wurden, obgleich sämtliche Tätigkeiten und Maßnahmen in Bezug auf die N.N. Ltd durch Herrn X. und bezüglich der Liegenschaft durch Frau Y. vorgenommen wurden, gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass Herrn X. und Frau Y. dies so gewollt hätten und sie nach Außen nicht auftreten wollten.

Auf die Frage des Richters, was der Inhalt des mündlichen Kaufvertrags zum Verkauf des Betriebs 2009 zwischen Frau Y. und der Bf. war, gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass Frau Y. wirtschaftlich überfordert gewesen sei. Deshalb sei Herr X. eingestiegen. Das Einzelunternehmen hätte in eine Limited eingebracht werden müssen. Das sei die Voraussetzung gewesen. Das Gebäude sei dann von der Bf. übernommen und abbezahlt worden. Die Eltern sollten herausgehalten werden. Die Gegenleistung sei die Übernahme des Kredits und die über 50.000,00 Euro bestehende Verbindlichkeit des Einzelunternehmens gewesen. Die Details seien laut rechtlichen Vertreter auf Beilage 6 der Urkundenvorlage aufgelistet.

Auf Frage des Richters, ob zum Zeitpunkt des Verkaufs laufende Mietverträge vorlagen, antwortete der steuerliche Vertreter, dass die Mietverträge erst danach, ab 2010, abgeschlossen worden seien. Es habe zu diesem Zeitpunkt einen mündlichen Mietvertrag gegeben, dieser sei vorerst übernommen worden.

Zur Frage wie die Entscheidungen btr. Liegenschaft tatsächlich getroffen wurden, da laut Erklärung von Y. vom 29. März 2019 sie „für die Liegenschaft alles unterschreiben konnte“, während gleichzeitig ausgeführt wurde, dass Herr X. alle Entscheidungen in Hinblick auf die Liegenschaft getroffen habe, antwortete der steuerliche Vertreter, dass für alles Finanzielle immer Herr X. nach Außen aufgetreten sei und alles erledigt habe, während Frau Y. für das Personal, für die Bar und den Ablauf, dh, für das Organisatorische verantwortlich gewesen sei. Der rechtliche Vertreter ergänzte, dass man den zivilrechtlichen Eigentümer dann brauche, wenn Zeichnungsverpflichtungen vorgenommen werden müssen. Damit die Eltern nicht mehr belastet worden seien, sei es 2012 zur Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an die Tochter gekommen.

Der steuerliche Vertreter fügte hinzu, dass Herr X. damals „irgendwo beteiligt“ gewesen sei und nicht nach Außen als Gesellschafter aufscheinen wollte, deshalb habe es die Treuhandvereinbarung gegeben. Als Geschäftsführer sei Herr X. aber sehr wohl aufgetreten.

Auf Frage des Richters, warum bzgl. des Fruchtgenussvertrags kein Notariatsakt errichtet bzw. keine Urkundenhinterlegung vorgenommen wurde, gab der steuerliche Vertreter zur Antwort, dass laut Auskunft des Finanzamtes Oststeiermark ein Notariatsakt nicht notwendig gewesen sei. Außerdem habe die Q-Sparkasse die Bf. blockiert, so wollte sie zB nicht, dass das Belastungs- und Veräußerungsverbot grundbücherlich eingetragen werde.

Auf Frage des Richters, ob es zum Liegenschaftsverkauf im Jahr 2016 an die Z. GmbH eine schriftliche Zustimmungserklärung von Herr X. gebe, antwortete der steuerliche Vertreter, dass es keinen schriftlichen Vertrag, sondern nur eine mündliche Zustimmung gegeben habe. Den „Deal“ mit der Q-Sparkasse habe nicht Herr X. sondern sein Freund Herr JJ., ein Finanzberater, mit Herrn Dr. Q. von der Q-Sparkasse ausverhandelt. Mag. AB als Käufer habe den

Schriftverkehr zwischen der Bank2 und der Q-Sparkasse aber auch den Schriftverkehr zwischen Herrn JJ. und der Q-Sparkasse gekannt und war sich sicher, dass nichts schiefgehen könne zumal Herr X. mit ihm zur Bank2 gegangen sei und dort die Zustimmung mündlich gegeben habe.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte fest, dass während des Veräußerungsvorganges des Einzelunternehmens Y. an die Limited im Jahr 2009 Verhandlungen über ein nicht im zivilrechtlichen Eigentum stehende Liegenschaft geführt worden seien. Es stelle sich die Frage, wie dies ohne Zustimmung der zivilrechtlichen Eigentümer möglich sei. Außerdem müsste es einen Schriftverkehr mit der Q-Sparkasse über diese Transaktion geben.

Die steuerliche Vertretung replizierte, dass es deswegen die Fruchtgenussvereinbarung gegeben habe. Der rechtliche Vertreter ergänzte, dass sich für die Q-Sparkasse nichts geändert hätte, die Liegenschaftsbesicherung sei gleichgeblieben. Hinsichtlich der Zustimmung der Familie Y. werde auf die eidesstattliche Erklärung verwiesen. Der steuerliche Vertreter gab an, dass die Q-Sparkasse von den Vorgängen gewusst habe, deshalb sei Frau Y. 2010 aus dem Kredit entlassen worden.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass es nicht nachvollziehbar sei, warum nicht bereits im Jahr 2009 das zivilrechtliche Eigentum an Frau Y. übergeben und stattdessen eine aufwändiges Fruchtgenussrecht ausverhandelt worden sei, um die zivilrechtlichen Eigentümer abzusichern.

Die rechtliche Vertretung gab bekannt, dass Frau Y. bis jedenfalls 2010 in einem Privatinsolvenzverfahren gewesen sei.

Dies stelle nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes erst recht einen Widerspruch dar, da dann über ein Eigentum verhandelt worden sei, welches nicht in der Disposition der Frau Y. gelegen sei.

Die Vertreter der Bf. hielten in Folge die Anträge auf Befragung der Herren Dr. Q. (Q-Sparkasse) und Mag. AB als Zeugen nicht mehr aufrecht und zogen die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Abhaltung vor dem Senat zurück.

Die Bf. reichte in Folge durch ihre rechtliche Vertretung mit E-Fax vom 09. April 2021 folgende ergänzenden Unterlagen und Stellungnahme ein:

Die Bankkorrespondenz zwischen N.N. Ltd. und der Q-Sparkasse. Zu diesem Punkt führte der rechtliche Vertreter aus, dass es Inhalt der zwischen der Bf. (vertreten durch Herrn X.) und Familie Y. getroffenen Vereinbarungen gewesen sei, dass die Bf. alle Entscheidungen und Rechtshandlungen betreffend die Betriebsliegenschaft wie ein Eigentümer treffen bzw. vornehmen könne und das wirtschaftliche Risiko daraus trage und im Gegenzug die Familie Y. durch die Bf. aber von jeglichen Verpflichtungen aus dem Kreditverhältnis gegenüber der Q-Sparkasse freigehalten werde. Ungeachtet dessen, dass das Finanzamt das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen moniere, sei der steuerlichen Betrachtung aber der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt zugrunde zu legen. Da die beteiligten Personen einander vertraut hätten, sei teilweise darauf verzichtet worden, getroffenen Vereinbarungen schriftlich

festzuhalten. Entscheidend sei aber ohnehin nur, dass sich alle Beteiligten an die Vereinbarung gehalten hätten und letztlich auch alles so umgesetzt worden sei.

Die Bf. habe durch Herrn X. und Herrn JJ., einem selbständigen Finanzberater und Bekannten von Herrn X., mit der Q-Sparkasse die Höhe der Abschlagszahlung verhandelt. Wesentlich für die Gewährung eines Nachlasses durch die Q-Sparkasse sei die wirtschaftliche Situation der Bf. im Jahr 2016 gewesen, die gegenüber der Q-Sparkasse von Mag. AB in einem Schreiben vom 15. Juli 2016 noch einmal dargestellt worden sei. Am 19. Juli 2016 habe die Q-Sparkasse dann dem Verzicht gegen Bezahlung von 360.000,00 Euro zugestimmt. Dem Mailverkehr zwischen Herrn JJ. und der Q-Sparkasse sei zu entnehmen, dass die Q-Sparkasse auch die private Situation der Familie Y. für sich rechnerisch in den Verhandlungen zur Höhe des Abschlagsbetrages in Ansatz gebracht habe. Entsprechend der Vereinbarung zwischen Familie Y. und der Bf. sei der letztlich ausverhandelte Abschlagsbetrag von 360.000,00 Euro allein von der Bf. durch Verkauf der Betriebsliegenschaft samt Geschäftsausstattung und Firmenwert aufgebracht und bezahlt worden.

Die Familie Y. (Ehegatten Y. Senior und Y.) hätten zur Kreditabschlagszahlung keine Beiträge leisten müssen und seien aus ihren persönlichen Haftungen entlassen worden.

Die Finanzierung des Kaufpreises in Höhe von 360.000,00 Euro durch die Käuferin (Z. GmbH) sei über die Bank2 erfolgt. Der für die Kreditvergabe zuständige Direktor F. und [sic] habe sich vor Kreditvergabe in einem Gespräch vom 31. August 2016 auch über das Einverständnis der Bf. durch deren GF Herrn X. vergewissert.

Die Abwicklung der Kaufpreiszahlung und der Abschlagszahlung an die Q-Sparkasse sei letztlich sogar unter Einschaltung eines Notars als Treuhänder erfolgt, demgegenüber die Q-Sparkasse noch einmal bestätigt habe, dass nach Eingang der 360.000,00 Euro auf den restlichen Kreditbetrag verzichtet werde und alle Sicherheiten und Bürgschaften freigelassen würden.

Dem Schreiben waren beigelegt:

Als Beilage ./19 eine als „Protokoll zur Registrierkassenprüfung“ bezeichnete Seite. Auf dieser Seite ist erkennbar, dass das Schriftstück die Bf. betrifft, da die StNr. xxx angegeben ist und eine technische Prüfung der Belege betrifft, welche am 04. April 2017 durchgeführt wurde. Es ist aber nicht ersichtlich, um welchen Bericht es sich handelt.

Als Beilage ./20 die am 19. März 2018 von der steuerlichen Vertretung an die belangte Behörde per E-Mail übermittelte Stellungnahme zu den offenen Prüfungspunkten.

Als Beilage ./21 der mit 15. Juli 2016 datierte Bericht der steuerlichen Vertretung zur wirtschaftlichen Situation an die Geschäftsführung der Bf.

Als Beilage ./22 eine insgesamt 20-seitige E-Mailkorrespondenz zwischen Herrn JJ. und der Q-Sparkasse unter dem Betreff „Kaufangebot N.N.“, in welcher Ausführungen und Angebote betreffend einer Schuldentilgung bzw. Lastenfreistellung und einer Entlassung sämtlicher Schuldner aus der Haftung enthalten sind.

Als Beilage ./23 ein Schreiben der Bank2 vom 01. April 2021 in welchem bestätigt wird, dass am 31. August 2016 eine Besprechung zwischen Herrn X., Herrn Mag. AB und Herrn Dir. F. bezüglich dem Verkauf der Liegenschaft OrtA stattgefunden hat. Als Besprechungspunkte

wurden angeführt: Die Modalitäten für die Kreditvergabe; die Zahlungsmodalitäten an die Q-Sparkasse unter Zwischenschaltung eines Treuhänders; Zustimmung für den Verkauf der Liegenschaft OrtA durch die N.N. Ltd vertreten durch X..

Als Beilage ./24 die Löschungserklärung der Q-Sparkasse vom 20. September 2016.

Als Beilage ./25 die Auszahlungsnachweise vom 23. September 2016 iHv 140.000,00 Euro und 220.000,00 Euro der notariellen Treuhandkonten – Causa Z. GmbH – an die Q-Sparkasse und die Bestätigungen der Notartreuhandbank vom 23. September 2016.

Die belangte Behörde merkte in ihrer Eingabe vom 15. April 2021 zum Protokoll zur Reaistrierkassenprüfung an, dass das Protokoll offenbar nicht vollständig sondern nur ein Auszug von einer Seite übermittelt worden sei und dadurch nicht erkennbar sei, um welchen Bericht es sich handle. Jedenfalls ergebe sich aus der übermittelten Seite, dass offenbar Buchungen aus dem Jahr 2017 betroffen gewesen seien und somit nicht den gegenständlichen Prüfungs- bzw. Beschwerdezeitraum (bis 2016) betreffen würden.

Zur Bankenkorespondenz nahm die belangte Behörde wie folgt Stellung: In der Beschwerde vom 07. Juni 2018 werde angegeben, die Bf. habe der rechtsgeschäftlichen Übertragung der Liegenschaft von Y. an die Z. GmbH zugestimmt, da ihr „als wirtschaftlicher Eigentümerin“ der Kaufpreis zugeflossen sei und dadurch die offene Kreditforderung der Bf. bei der Q-Sparkasse abgedeckt werden habe können. Entsprechende Zustimmungserklärungen hätten aber im bisherigen Verfahren und bis dato nicht vorgelegt werden können. Aus Sicht des Finanzamtes gehe auch aus den übermittelten Korrespondenzen und Unterlagen nicht dezidiert hervor, dass die Bf. (bzw. Herr X. in ihrem Namen) dem Liegenschaftsverkauf durch Frau Y. an die Z. GmbH dezidiert zugestimmt hätten. In den Korrespondenzen würden sich hauptsächlich Ausführungen und Anbote betreffend eine teilweise Schuldentilgung bzw. Lastenfreistellung und eine Entlassung sämtlicher Schuldner aus der Haftung finden. Selbst wenn jedoch aus den Unterlagen geschlossen werden könnte, dass die Bf. faktisch der Liegenschaftsübertragung zugestimmt hätte, würde dies nichts an der Beurteilung des Finanzamtes ändern, wonach das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft nicht der Bf. als Fruchtnießerin zugerechnet werden könne.

Die belangte Behörde verwies noch in Folge btr. Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes auf die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, nach welcher die Einräumung eines solchen Verbotes nicht (mehr) als ausreichend für die Eigentumszurechnung sei.

Das Bundesfinanzgericht erließ in weiterer Folge ein Ergänzungsschreiben an die Bf., da sich aus der übermittelten E-Mail-Korrespondenz zwischen Herrn JJ. und der Q-Sparkasse Fragen ergeben hatten und ein entsprechendes Auskunftsverlangen an die Q-Sparkasse aufgrund der Berufung auf das Bankgeheimnis nach § 38 BWG erfolglos geblieben war.

Aus den E-Mails vom 13. Juli 2016 und 19. Juli 2016 wurde ersichtlich, dass sich die Abschlagszahlung von 360.000,00 Euro wie folgt zusammengesetzt hat: 220.000,00 Euro aus dem Verkauf der N.N. und 140.000,00 Euro vom Lebensgefährten von Frau Y. (120.000,00 Euro

+ 20.000,00 Euro). Demgegenüber wurde im Schreiben zur ergänzenden Urkundenvorlage vom 08. April 2021 auf Seite 3 ausgeführt: „... Entsprechend der Vereinbarung zwischen Familie Y. und der N.N. Ltd. wurde der letztlich ausverhandelte Abschlagsbetrag von 360.000,00 Euro allein von der N.N. Ltd. durch Verkauf der Betriebsliegenschaft samt Geschäftsausstattung und Firmenwert aufgebracht und bezahlt.“

Dazu ergingen die folgenden Fragen:

„a) Wie heißt der angesprochene Lebensgefährte (mit Anschrift), der laut E-Mail vom 13. Juli 2016 die 140.000,00 Euro übernommen haben soll?

b) Wurde im Laufe der Verhandlungen zur Abschlagszahlung auch von Herrn X./N.N. Ltd ein schriftliches / per E-Mail gestelltes Angebot zur Zahlung des Betrages von 140.000,00 Euro an die Q-Sparkasse gelegt?

c) Nehmen Sie zu den widersprechenden Angaben bzgl. der Tragung der 140.000,00 Euro – Tragung durch den (damaligen) Lebensgefährten bzw. Tragung durch die N.N. Ltd. – Stellung.“

Weiters wurde zur Aussage im E-Mail vom 29. Februar 2016, dass in einer Besprechung vom 26. Februar 2016 die „ganze Thematik inkl. Hr. D. und Problematik bzgl. N.N.“ angesprochen wurde um entsprechende Aufklärung ersucht.

Die Bf. beantwortete gestellten Frage mit Eingabe vom 28. Oktober 2021 wie folgt:

Wie bereits im Zuge des bisherigen Verfahrens ausgeführt worden sei, habe zwischen der Bf. und den Ehegatten Y. die Vereinbarung bestanden, dass die Bf. über die Betriebsliegenschaft wie ein Eigentümer verfügen könne und gleichzeitig naturgemäß auch die Kreditrückführung gänzlich allein zu tragen habe. Ungeachtet dessen habe gegenüber der Q-Sparkasse weiterhin die zivilrechtliche Haftung der Ehegatten Y. als formelle Kreditnehmer und grundbücherliche Eigentümer der Betriebsliegenschaft bestanden. Herr X. habe den ihm bekannten Vermögens- und Finanzberater JJ. damit beauftragt mit der Q-Sparkasse über eine Abschlagszahlung für den Hypothekarkredit zu verhandeln. Dabei habe die Q-Sparkasse letztendlich einen Betrag von 360.000,00 Euro festgelegt, wobei sie für ihre internen Berechnungen davon ausgegangen sei, dass bei einem Verkauf der Betriebsliegenschaft jedenfalls 220.000,00 Euro zu Erlösen wären und die Bank von den Ehegatten Y. rund 140.000,00 Euro Erlösen könnte. Aus Sicht der Bank sei der „Wert“ der Ehegatten Y. rechnerisch in ihrer Entscheidung zu berücksichtigen gewesen. Die Tatsache, dass die Kreditrückführung letztlich aufgrund der internen Vereinbarung zwischen den Ehegatten Y. und der Bf. durch die Bf. wirtschaftlich zu tragen gewesen sei, sei für die Bank daher zwar faktisch, aber nicht formell ausschlaggebend gewesen. Zum Zeitpunkt der Bankgespräche, habe es parallel eine Käufersuche durch die Bf. für die Betriebsliegenschaft gegeben und es sei damals ein Kaufanbot über 220.000,00 Euro vorgelegen. Da die Bf. die restlichen 140.000,00 Euro für den von der Q-Sparkasse verlangten Abschlagsbetrag nicht kurzfristig lukrieren gekonnt habe, habe es von Seiten des Lebensgefährten von Frau Y. (LG., Adr.LG.) die Intention gegeben, diesen Betrag beizusteuern, um den „Deal“ mit der Q-Sparkasse nicht platzen zu lassen. Letztlich sei es aber sowohl zu einem Rückzug des Kaufangebotes für die Betriebsliegenschaft und infolgedessen auch des

Angebots zur Hilfestellung durch den Lebensgefährten von Frau Y. gekommen. Vom Lebensgefährten sei jedenfalls im Endeffekt nichts zur Kreditbereinigung beigesteuert worden. In der Folge sei dann von Herrn X. mit der Z. GmbH ein Kaufinteressent gefunden worden, der für die Betriebsliegenschaft einen Kaufpreis von 220.000,00 Euro und für die Betriebsausstattung samt Firmenwert weitere 140.000,00 Euro geboten habe, sodass die bereinigende Abschlagszahlung an die Q-Sparkasse auf Basis der von Herrn JJ. ausverhandelten Konditionen durch die Bf. aus dem Verkaufserlös bezahlt werden konnte.

Betreffend Herrn D. wurde ausgeführt, dass dieser vor dem Eintritt der Bf. (also bis März/April 2009) Geschäftspartner von Frau Y. gewesen sei, wobei er operativ nicht tätig gewesen, sondern rein als Financier aufgetreten sei. Als solcher sei er ursprünglich auch Mitkreditnehmer gewesen. Aufgrund des Verkaufs des Betriebes an die Bf. sei Herr D. im März/April 2009 von der Q-Sparkasse aus der Kreditnehmerstellung entlassen worden, allerdings gleichzeitig als Bürge und Zahler (allerdings eingeschränkt auf einen Betrag von 50.000,00 Euro) verpflichtet worden. Das Engagement von D. als Mitkreditnehmer sei also bevor die Bf. auf den Plan getreten sei erfolgt und sei infolge der Betriebsübernahme durch die Bf. „hinfällig“ geworden. Das Thema dürfte im Zuge der Abschlagszahlungsvereinbarung mit der Q-Sparkasse im Jahr 2016 nur deshalb relevant geworden sein, weil es für die Bf. natürlich auch von Bedeutung gewesen sei, dass die Q-Sparkasse Herrn D. nicht aus seiner Bürge- und Zahlerhaftung in Anspruch nehme, weil diesem ja dann wieder ein Bürgenregress zugestanden wäre. Für eine endgültige Erledigung aus Sicht der Bf. sei es daher notwendig gewesen, dass nach Zahlung des vereinbarten Betrages seitens der Q-Sparkasse keine Ansprüche mehr gegen etwaige Mitkreditnehmer, Bürgen oder Sicherheitengeber geltend gemacht würden, die sich ihrerseits wieder hätten regressieren könnten.

Das Bundesfinanzgericht richtete schließlich am 09. November 2021 eine Anfrage an die belangte Behörde zum vorgelegten Kaufvertrag zwischen Frau Y. und der Z. GmbH vom 02. September 2016, demzufolge die Liegenschaften EZ1 und EZ2, beide KG OrtA, um netto 220.000,00 Euro veräußert wurden. Zu diesem Kaufvertrag wurde angefragt, ob die ImmoEST-Meldung im Jahr 2016 zur Steuernummer von Frau Y., oder zur Steuernummer der Bf. abgegeben bzw. eingereicht wurde.

Die belangte Behörde gab mit Eingabe vom 10. November 2021 bekannt, dass laut FinOnline-Anmeldung die ImmoEST-Meldung für Frau Y. abgegeben wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Beschwerdegegenständlich ist, ob die Bf. wirtschaftliches Eigentum iSd § 24 BAO an den Liegenschaften EZ1 und EZ2, KG OrtA, durch den Vertrag vom xxx 2009 über ein

Zuwendungsfruchtgenussrecht in Form eines Nettofruchtgenusses erlangt hat.

Mit diesem Streitpunkt in Zusammenhang stehen auch

- die Beurteilung der Geltendmachung der AfA für das Gebäude „N.N.“,
- die Vornahme eines Gewinnzuschlags gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988,
- der Betriebsausgabenabzug von Zinsen iZm der Kreditrückzahlung und von Rechnungen iZm dem Verkauf der Liegenschaften, sowie
- der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen

(siehe dazu in der rechtlichen Beurteilung Punkt **A.**).

Während die belangte Behörde den Standpunkt vertritt, dass der Verkauf der Liegenschaften in den privaten Bereich der Gesellschafterin Frau Y. falle, da die Bf. durch den Fruchtgenussvertrag kein wirtschaftliches Eigentum erlangt hat, vertritt die Bf. die Ansicht, dass die Liegenschaften seit der Betriebseröffnung im Jahr 2009 als Betriebsvermögen der Bf. behandelt worden und die Bf. aufgrund der alleinigen Tragung des wirtschaftlichen Risikos der Wertentwicklung der Liegenschaften, der Aufwendungen für den Zinsendienst sowie der Investitionskosten für die Erfüllung behördlicher/baulicher Auflagen, die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers erlangt habe.

Weiters wird die Zurechnung zu den erklärten Erlösen aufgrund festgestellter Mängel im Zuge der Außenprüfung für den Prüfungszeitraum 2013-2016 (siehe dazu in der rechtlichen Beurteilung Punkt **B.**) und die Qualifizierung von Teilen der Aufwendungen iZm den Liegenschaften bzw. die Erlöshinzurechnung gemäß § 184 BAO als verdeckte Gewinnausschüttung (siehe dazu in der rechtlichen Beurteilung Punkt **C.**) bestritten.

Nicht gegenständlich sind die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren 2012-2015, da diese nicht angefochten wurden.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung, II., III. und IV (Abänderung))

A. Liegenschaften EZ2 und EZ1, je KG OrtA:

A.1.: Wirtschaftliches Eigentum:

Betreffend der gegenständlichen Liegenschaften EZ2 und EZ1 (darauf die Grundstücksadresse OrtA mit dem Geschäftsgebäude „N.N.“), je KG OrtA, lassen sich die im Verfahrensablauf dargestellten Vorgänge chronologisch wie folgt darstellen:

01.06.2007: Erwerb der Liegenschaft durch Eltern Y. (Eltern von Frau Y.) von Frau E.; Kaufpreis 425.000,00 Euro. Im Vertrag wird auch auf die beabsichtigte Verpfändung iHv 720.000,00 Euro verwiesen.

2007 -2009: Nutzung der Liegenschaft durch Frau Y. (Tochter von Eltern Y.) für den Betrieb eines Gastronomieunternehmens.

25.06.2008: Kreditvertrag zu Kontonummer xyz zw. Q-Sparkasse einerseits sowie Eltern Y., Frau

Y. und Herrn D. andererseits.

Laut Verwendungszweck (Seite 1) dient der Kredit „*der Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft EZ1 und EZ2 KG OrtA*“. Höhe des Kredits: 710.000,00 Euro; Rückzahlungsraten monatlich 5.675,14 Euro/Monat, beginnend mit 01. August 2008 in 240 monatlichen Pauschalraten. Als Sicherstellungen dienen die Einverleibung des Pfandrechts im Höchstbetrag von 900.000,00 Euro ob den Liegenschaften EZ1 und EZ2, je KG OrtA, EZ 3 und EZ 4, je KG OrtB – alle im Eigentum von Eltern Y. –, sowie ein Sparbuch von Herrn D..

Die Annahmeerklärung durch die Kreditnehmer erfolgte am 01. Juli 2008.

01.04.2009: Vertrag zur Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenussrechtes in Form eines Nettofruchtgenusses iSd §§ 509ff ABGB zwischen Eltern Y. als Fruchtgenussbesteller und der Bf. als Fruchtgenussnehmerin auf die Dauer von 15. Jahren (Pkt. 1) und Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots (Pkt. 3) zugunsten der N.N. Ltd. Zum Belastungs- und Veräußerungsverbot wird festgestellt, dass dieses „*aus gesetzlichen Gründen derzeit grundbücherlich nicht sichergestellt werden kann und wird daher einvernehmlich auf eine grundbücherliche Sicherstellung verzichtet*“. Nach Pkt. 4 bedürfen Nebenabreden zu diesem Vertrag zu ihrer Rechtsverbindlichkeit der Schriftform, ebenso auch das Abgehen von Schriftlichkeitserfordernis.

13.11.2009: Treuhandvereinbarung Y. und Mag. AB / Treuhandvereinbarung X. und Mag. AB.

05.03.2010: Nachtragsvereinbarung zu Kreditvertrag zu Konto Nr. xyz: Entlassung von Frau Y. aus der persönlichen Haftung.

25.03.2010: Schuldnerbeitritt der Bf. als solidarisch haftender Schuldner zu Kredit KtoNr xyz.

29.10.2012: Schenkung der Liegenschaft an Frau Y. durch Eltern Y.. Fortführung der Fruchtgenussvereinbarung.

02.09.2016: Kaufvertrag: Frau Y. verkauft die Liegenschaft an die Z. GmbH zu einem Kaufpreis von netto 220.000,00 Euro, brutto 264.000,00 Euro/

Kaufvertrag: Die N.N. Ltd. verkauft die Betriebs- und Geschäftsausstattung zum Kaufpreis von netto 70.000,00 Euro sowie den Geschäfts- bzw. Firmenwert zum Kaufpreis von netto 70.000,00 Euro an die Z. GmbH.

23.09.2016: Überweisung des Lastenfreistellungsbetrages von 360.000,00 Euro.

Hinsichtlich der Zugehörigkeit der Liegenschaften EZ2 und EZ1, KG OrtA, zum Betriebsvermögen der Bf. ist auszuführen:

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 normiert die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, also die Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen dem steuerlichen Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem steuerlichen Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (VwGH 22.09.2021, Ro 2020/15/0026).

Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich dabei nach steuerlichen Vorschriften. Zum Betriebsvermögen zählen ausschließlich solche Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen

Eigentum des Betriebsinhabers stehen und die betrieblich veranlasst sind, indem sie der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen (vgl. VwGH 27.06.2018, Ro 2016/15/0025 mwH.).

Gem. § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet (wirtschaftlicher Eigentümer).

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass der Annahme wirtschaftlichen Eigentums enge Grenzen gezogen sind, wobei das Vorliegen der Voraussetzungen anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen ist (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039 mwH).

Wirtschaftlicher Eigentümer iSd 24 BAO ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer (vgl. zB VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153; VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162).

Daher bewirken bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechten (zB Fruchtgenuss) grundsätzlich noch nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert, solange nicht weitere Rechte übertragen werden (vgl. VwGH 17.02.1992, 90/15/0117; *Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO: Handbuch, § 24, S. 111).

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum nur dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123).

Bei Bestandverhältnissen ist in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum des Bestandnehmers am Bestandgegenstand gegeben. Auch die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Fruchtnießers vermag noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften zu begründen (vgl. VwGH 28.05.2015, 2013/15/0135 mwH). Das Belastungs- und Veräußerungsverbot stellt zwar eine erhebliche Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers dar, räumt aber dem Fruchtgenussberechtigten nicht die Möglichkeit ein, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können, weshalb die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Fruchtnießers allein kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften zu begründen vermag (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039 mwH).

Im Beschwerdefall wurde mit Vertrag vom xxx 2009 ein Zuwendungsfruchtgenussrecht in Form eines Nettofruchtgenusses zwischen der Bf. und dem Ehepaar Y. abgeschlossen.

Die wesentlichen Inhalte des Vertrages vom xxx 2009, welcher nicht in Form eines Notariatsaktes errichtet wurde, lauten:

- Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenussrechtes an den Liegenschaften und den auf diesen Grundstücken errichteten Gebäuden und Nebengebäuden (Pkt. 1, Abs. 1)
- Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenusses auf die Dauer von 15 Jahren (Pkt. 1, Abs. 1)
- Die Fruchtgenussberechtigte wird auf die Dauer der Vertragslaufzeit als wirtschaftliche Eigentümerin der vertragsgegenständlichen Liegenschaften einschließlich der darauf errichteten Baulichkeiten angesehen (Pkt. 1, Abs. 2)
- Die Fruchtgenussberechtigte ist gegenüber den Liegenschaftseigentümern lediglich zum Substanzerhalt der Liegenschaft verpflichtet (Pkt. 1, Abs. 2)
- Ausgestaltung des Fruchtgenusses in Form eines Nettofruchtgenusses (Pkt. 1, Abs. 2)
- Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Bf. (Pkt. 3, Abs. 1)
- Keine Verbücherung des Belastungs- und Veräußerungsverbot (Pkt. 3, Abs. 2)
- Nebenabreden wurden nicht getroffen und bedürfen der Schriftform (Pkt. 4, Abs. 1).

Zu Pkt. 4 Abs. 1 ist festzuhalten, dass keine schriftlichen Nebenvereinbarungen vorgelegt wurden und die Existenz von solchen von der Bf. auch nie behauptet wurde.

Der Fruchtgenuss (Fruchtnießung, Nießbrauch, *usus fructus*) ist das dingliche Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu benützen. Dem Fruchtnießer kommen hinsichtlich der dienstbaren Sache die sonst nur dem Eigentümer zustehenden Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse zu, sodass sich seine Stellung Dritten gegenüber der Position des Eigentümers annähert. Der Fruchtnießer ist aber dennoch, wie jeder andere Dienstbarkeitsberechtigte, zur schonenden Ausübung seines Rechtes verpflichtet. (vgl. *Zach/Spath* in *Schwimann/Kodek*, ABGB: Praxiskommentar⁵, § 509 Tz 1).

Der Fruchtnießer kann die Sache in jeder Hinsicht nutzen (zB auch vermieten), ist verpflichtet, diese nach den Regeln ordentlichen Wirtschaftsführung gem. § 513 ABGB zu erhalten und kann sich mit der Servitutenklage schützen. Nach § 511 ABGB steht ihm der volle Ertrag einschließlich Zubehör und Zuwachs zu. Die Auslagen hat er bis zur Höhe der Erträge zu übernehmen (vgl. *Laudacher* in *Jakom EStG*¹³, § 2 Rz 43).

Der Fruchtnießer hat auch alle öffentlich-rechtlichen Verbindlichkeiten, wie Steuern und Abgaben, die auf die dienstbare Sache entfallen, zu leisten (*Reiner* in *Schwimann/Neumayr*, ABGB: Taschenkommentar⁵, Rz 2 zu § 512).

Das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften entsteht durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung (§ 481 ABGB), ein übereinstimmender Parteienwille begründet bis zur Verbücherung nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht (*Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON 1.04, § 509 Rz 7).

Allerdings ist auch einem bloß obligatorisch berechtigten Fruchtnießer die Einkunftsquelle zuzurechnen, wenn er die Möglichkeit erhält über die Einkunftsquelle nach eigenen Intentionen maßgeblich zu disponieren (vgl. zB VwGH 01.06.2006, 2005/15/0089).

Wirtschaftlich gesehen ermöglicht das Fruchtgenussrecht oder ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht eine Trennung von Eigentum an Wirtschaftsgütern und deren Fruchtziehung.

Bleibt wie im Beschwerdefall zivilrechtlich das Eigentum an der dienstbaren Sache selbst bei den Fruchtgenussbestellern zurück, handelt es sich um einen Zuwendungsfruchtgenuss. In Bezug auf einen Zuwendungsfruchtgenuss hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt judiziert, dass Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG die Übertragung der Einkunftsquelle ist (vgl. VwGH 20.03.2014, 2011/15/0174; VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065). Unmaßgeblich ist, ob die Einkunftsquelle in Erfüllung einer Unterhaltungspflicht, freiwillig, entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird. Wird eine Einkunftsquelle nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die "Einkünfte" im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet in einem solchen Fall lediglich eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung (vgl. VwGH 04.03.1986, 85/14/0133; VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065).

Für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Fruchtgenuss Sache an den Fruchtnießer (= Fruchtgenussberechtigten), müssen für den Fall des Zuwendungsfruchtgenuss in Anlehnung an die höchstgerichtliche Judikatur folgende Voraussetzungen, welche jedoch nicht kumulativ erfüllt sondern in einer Gesamtbetrachtung zu würdigen sind, gegeben sein (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146; VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105; VwGH 27.06.2013, 2009/15/0219; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; vgl. auch *Leyrer* in: *taxlex* 4/2017, 108; *Malainer/Staribacher* in *immolex* 2015, 243):

a. Publizität der Fruchtgenussbestellung:

Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Die Fruchtgenussbestellung muss auch nach außen erkennbar sein. Werden daher etwa die Mieter von der Fruchtgenussbestellung nicht informiert, und zahlen sie die Mieten weiterhin an den Hauseigentümer, dann erfolgt keine Änderung der Einkünftezurechnung. Für diese Auslegung spricht, dass mangels Publizität die für eine Einkünftezurechnung notwendige Teilnahme am Wirtschaftsleben nicht gegeben ist (vgl. *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Tz 147/1; vgl. auch VwGH 20.10.2021, Ra 2021/15/0008). Somit ist die nach Außen dokumentierte Absicht der Parteien auf die Begründung eines dinglichen Rechts bzw. im Fall eines obligatorischen Rechts erforderlich, da

ansonsten mangels Publizität – und damit aufgrund der fehlenden Fremdüblichkeit – die für eine Einkünftezurechnung notwendige Teilnahme am Wirtschaftsleben nicht gegeben ist.

b. Einräumung der rechtlich abgesicherten Position des Fruchtgenussrechts auf gewisse Dauer:

Der Fruchtgenuss muss auch für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position eingeräumt werden (siehe dazu *Toifl*, a.a.O., § 2 Tz 147). Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 12. Februar 1986 aus, dass ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum dann anzunehmen ist, „*wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind ... auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes ... auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann*“ (VwGH 12.02.1986, 84/13/0034).

In Bezug auf Liegenschaften hielt das Höchstgericht in den Erkenntnissen vom 12. Dezember 2007 und 25. Juni 2014, fest, dass „*in Anbetracht der zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstücks*“ (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; bestätigend VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105) auf Lebenszeit eingeräumte Fruchtgenussvereinbarungen kein wirtschaftliches Eigentum an Grundstücken vermitteln können und damit der Anteil an Grund und Boden immer beim zivilrechtlichen Eigentümer verbleibt (vgl. *Leyrer/Frank*, ÖStZ 17/2018, 506 und *Leyrer* in: taxlex 4/2017, S. 111 mit Verweis auf VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123). Zu sonstigen Wirtschaftsgütern ist die Fruchtgenussvereinbarung „*auf die Zeit der möglichen Nutzung*“ der Fruchtgenuss Sache einzuräumen.

Eine – wie von der Verwaltungspraxis in den EStR Rz 116, genannte – Minstdauer von 10 Jahren ist aus der höchstgerichtlichen Judikatur jedenfalls nicht ersichtlich und kann lediglich als Richtwert herangezogen werden (vgl. *Leyrer/Prodinger* in SWK 31/2018, 1365f).

c. Unentgeltliche Nutzungsüberlassung:

Die Fruchtgenuss Sache muss unentgeltlich dem Fruchtnießer zur Nutzung überlassen worden sein. Liegt hingegen eine entgeltliche Nutzungsüberlassung vor, kann das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude vom Fruchtgenussberechtigten nicht begründet werden (*Leyrer* in: taxlex 4/2017, S. 109).

d. Nettofruchtgenuss:

Der Fruchtgenussberechtigte muss die mit der Fruchtgenuss Sache unmittelbar verbundenen Aufwendungen, wie etwa ein allfälliger Erhaltungsaufwand, Abgaben oder Hypothekarzinsen usw., wirtschaftlich zu tragen haben (z.B. VwGH 27.06.2013, 2009/15/0219), sodass beim Fruchtnießer im Ergebnis nur der Nettoertrag – Einnahmen abzüglich Aufwendungen – verbleibt (Nettofruchtgenussrecht im Sinne des § 512 ABGB, vgl. *Laudacher*, a.a.O., § 2 Rz 45).

e. Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots:

Weitere Voraussetzung ist, dass der Fruchtnießer die negativen Inhalte des Eigentumsrechtes,

nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer geltend machen kann. Dies kann durch die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots gem. § 364c ABGB erfolgen. Das Verbot wirkt jedenfalls zwischen dem Berechtigten und Verpflichteten schuldrechtlich, und kann bei Liegenschaften durch Verbücherung verdinglicht werden, wodurch es (absolute) Wirkung gegen Dritte erlangt (vgl. *Eccher/Riss* in Koziol/Bydlinski/Bollenberge, ABGB: Kurzkommentar⁶, Rz 4f zu § 364c ABGB). Gem. § 364c Satz 2 ABGB kann es nur innerhalb eines bestimmten Personenkreises im Grundbuch einverleibt werden und kann daher nur in derartigen Fällen dingliche Wirkung entfalten (vgl. *Winner* in Rummel/Lukas, ABGB⁴, § 364c Rz 11).

f. Chance auf Wertsteigerung und Risiko der Wertminderungen:

Von besonderer Bedeutung für die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums ist, wem die Wertsteigerungen der Liegenschaftsanteile zugutekommen oder wen Wertminderungen belasten (vgl. VwGH 19. 10. 2016, Ra 2014/15/0039; VwGH vom 25.6.2014, 2010/13/0105).

Von einer solchen kann ausgegangen werden, wenn im Fruchtgenussbestellungsvertrag vereinbart ist, dass der Fruchtgenussberechtigte eine Veräußerung des Grundstückes erwirken kann und er die Wertsteigerung des Grundstückes lukrieren kann oder dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen muss (BFG vom 24.04.2020, RV/6100160/2020).

Für die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Fruchtgenuss Sache an die Bf. bedeutet dies für den konkreten Beschwerdefall:

Ad a)

Eine Eintragung des Fruchtgenussrechts in das Grundbuch erfolgte nicht. Da ein Fruchtgenussrecht an einer verbücherten Liegenschaft zufolge § 481 ABGB erst durch Eintragung entsteht, wurde durch die Fruchtgenussvereinbarung vom xxx 2009 (nur) ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht begründet.

Im Beschwerdefall erfolgte keine Absicherung des obligatorischen Rechts durch einen Notariatsakt, sondern wurde der Vertrag von den Eigentümern (Ehepaar Y.) und der Bf. unter Heranziehung eines – laut Vorlageantrag – „08/15“ Mustervertrags errichtet und unterzeichnet. Zur Begründung des Fehlens eines Notariatsaktes gab die Bf. im Erörterungstermin vom 31. März 2021 an, dass ein solcher laut Auskunft des Finanzamt Oststeiermark nicht notwendig gewesen sei.

Nach Schenkung der Liegenschaften im Oktober 2012 an die Gesellschafterin Y. wurde laut Beschwerde *„eine Weiterführung des Fruchtgenussrechts an der Liegenschaft samt Gebäude und Betriebs- und Geschäftsausstattung zu denselben Konditionen vereinbart“* (BFG-Akt OZ 44, Seite 6). Diese Vereinbarung wurde entgegen der im Fruchtgenussvertrag vom xxx 2009 vereinbarten Schriftlichkeit in mündlicher Form abgeschlossen.

Fehlt es an einer Verbücherung oder einer notariellen Beurkundung, so bedarf es zumindest des entsprechenden Auftretens der Bf., um die Wirkung der Fruchtgenussvereinbarung (Publizitätswirkung) nach außen zu manifestieren. Nach den im Zuge des Erörterungstermins

glaubhaften Ausführungen der steuerlichen und rechtlichen Vertretung hat Herr X. im Namen der Bf. zwar die Vertretung gegenüber den Behörden übernommen und ist die Bf. – wie aus den Mietverträgen ersichtlich – gegenüber den Mietern als Vermieterin aufgetreten. Ein Verweis auf die Fruchtgenussbestellung findet sich allerdings in den Mietverträgen, welche alle erst nach der Unterzeichnung der Fruchtgenussvereinbarung durch die Bf. abgeschlossen wurden, nicht. Das Bundesfinanzgericht geht deshalb in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Mieter auch keine Kenntnis von der Vereinbarung hatten und sie die Bf. als erstmalige und alleinige Vermieterin betrachteten und nicht als Fruchtnießerin.

Auch aus der Schuldnerbeitrittserklärung der Bf. vom 25. März 2010 zum Kreditvertrag ist nicht erkennbar, dass die Bf. Fruchtnießerin ist. Damit tritt die Bf. zwar nach außen erkennbar als Vermieterin und solidarisch haftende Schuldnerin auf, allerdings erfüllt die Fruchtgenussbestellung das erforderliche Kriterium der Publizitätswirkung nicht, da die Fruchtgenussvereinbarung zwar schriftlich abgeschlossen wurde, das Fruchtgenussverhältnis allerdings die Sphäre der Vertragsparteien nicht verlassen hat.

Dieses rein interne Vertragsverhältnis zeigt sich umso deutlicher nach Übergabe der Liegenschaften an Frau Y. im Oktober 2012. Wurde die ursprüngliche Fruchtgenussvereinbarung noch schriftlich abgeschlossen, ist bei der „Weiterführung“ auf eine Schriftlichkeit überhaupt verzichtet worden.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die schriftliche Zeugenaussage des Geschäftsführers der Bf. vom 29. März 2021 hinzuweisen, nach der *„bereits damals [Anm.: Gemeint vor dem Jahr 2009] von den Eltern von Frau Y. ein Fruchtgenussrecht an sie eingeräumt worden war ... Die Konstellation mit dem Fruchtgenussrecht war ja davor auch schon - meines Wissens ohne Beanstandung - zwischen Frau Y. und Ihren Eltern angewendet worden“*.

Demnach hat es insgesamt drei Fruchtgenussvereinbarungen (Vereinbarung 1 zwischen Eltern und Tochter, Vereinbarung 2 zwischen Ehepaar Y. und der Bf., Vereinbarung 3 zwischen Frau Y. und der Bf.) gegeben, wovon zwei überhaupt nicht schriftlich verfasst wurden (Vereinbarung 1 und 3). Nach Außen erkennbar wurde keine einzige Vereinbarung, was angesichts der Rechtsfolgen eines Fruchtgenussrechtes jedenfalls als fremdunüblich anzusehen ist.

Ad b)

Der gegenständliche Fruchtgenussvertrag wurde für das Grundstück und dem darauf befindlichen Geschäftsgebäude auf 15 Jahre abgeschlossen (BFG-Aktenteil OZ 29, Fruchtgenussvertrag, Pkt.1).

Zu Grund und Boden: Nach VwGH vom 12.12.2007, 2006/15/0123 und VwGH vom 25.06.2014, 2010/13/0105, kann ein auf Lebenszeit eingeräumtes Fruchtgenussrecht aufgrund der zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes dem Fruchtnießer kein wirtschaftliches Eigentum vermitteln. Entsprechend kann ein zeitlich beschränktes Fruchtgenussrecht wie im Beschwerdefall mit 15 Jahre gegeben, ebenfalls kein wirtschaftliches Eigentum vermitteln. Zum Geschäftsgebäude: Entsprechend der Verwaltungspraxis würde die Einräumung von 15 Jahren als ausreichend angesehen werden.

Ausgehend von dieser höchstgerichtlichen Judikatur bedeutet dies, dass lediglich für das Betriebsgebäude, nicht jedoch hinsichtlich der Grundstücke EZ2 und EZ1, je KG OrtA, ein Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer begründet werden konnte.

Ad c)

Die Fruchtgenuss Sache wurde laut Vertrag dem Fruchtnießer unentgeltlich zur Nutzung überlassen. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass das von der Bf. im Vorlageantrag vorgebrachte Argument, es müssten gegebenenfalls – dh, wenn der Beweiswürdigung des Finanzamtes gefolgt werden würde – fremdübliche Betriebsausgaben in Form eines Mietzinses bzw. eines Benützungsentgelts berücksichtigt werden, zu einem entgeltlichen Fruchtgenuss führen und damit gegen ein wirtschaftliches Eigentum sprechen würde.

Ad d)

Die Bf. hat die mit der Fruchtgenuss Sache verbundenen Aufwendungen geleistet und hat die entsprechenden Einnahmen lukriert, womit die Voraussetzungen des Nettofruchtgenusses gegeben sind. Wenn die Bf. mehrmals betont, dass von ihr die Kosten des Betriebes und die Investitionen in den Betrieb getragen wurden, so ist darauf zu verweisen, dass das Tragen von Aufwendungen einen immanenten Bestandteil des Zuwendungsfruchtgenussrecht in Form eines Nettofruchtgenusses bildet und entsprechend im Fruchtgenussvertrag vereinbart wurde.

Ad e)

Im Fruchtgenussvertrag wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Bf. festgeschrieben. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass eine Grundbuchseintragung aus gesetzlichen Gründen nicht vorgenommen werden könne. Letztere Bestimmung ist Ausfluss des § 364c Satz 2 ABGB.

Beim Belastungs- und Veräußerungsverbot in der gegenständlichen Fruchtgenussvereinbarung handelt es sich somit um ein obligatorisches Rechtsverhältnis (vgl. OGH 30.08.1995, 5 Ob 105/95).

Ad f).

Im Beschwerdefall war Gegenstand der Fruchtgenussvereinbarung die Liegenschaft EZ1 und EZ2, KG OrtA, bestehend aus Grund und Boden und dem Betriebsgebäude „N.N.“ (Präambel). Für die Liegenschaften EZ1 und EZ2, KG OrtA, wurde mit 02. September 2016 der Kaufvertrag zw. der grundbücherlichen Alleineigentümerin Y. und der Z. GmbH abgeschlossen. Ausdrücklich ausgenommen von der Veräußerung waren die Betriebs- und Geschäftsausstattung (BFG-Aktenteil OZ 35, Kaufvertrag Seite 3). Diese Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie der Firmenwert wurde von der Bf. an die Z. GmbH mit weiterem Kaufvertrag vom 02. September 2016 veräußert (BFG-Aktenteil OZ 44, Seiten 11 und 12).

Als Kaufpreis für die Liegenschaften EZ1 mit dem Geschäftsgebäude „N.N.“ und EZ2, beide KG OrtA (BFG-Aktenteil OZ 35, Kaufvertrag Seite 3), zwischen Frau Y. und der Z. GmbH wurde der

Pauschalpreis von netto 220.000,00 Euro zuzügl. 44.000,00 Euro Umsatzsteuer vereinbart (BFG-Aktenteil OZ 35, Kaufvertrag Seite 4). Der Netto-Kaufpreis iHv. 220.000,00 Euro musste nach Pkt. 3 (BFG-Aktenteil OZ 35, Kaufvertrag Seite 4) von der Käuferin Z. GmbH auf das Fremdgeldkonto IBAN Zahl1 bei der Notartreuhandbank AG überwiesen werden. Wie aus dem Kontoauszug AuszugsNr 2016/00002 zu Konto yyy / Zahl1 ersichtlich (BFG-Aktenteil OZ 60, Seite 36), erfolgte die Überweisung am 23. September 2016. Die Kaufsumme musste in Folge, wie dem Schreiben der Q-Sparkasse vom 20. September 2016 an den für die Abwicklung des Verkaufs zuständigen Notars entnehmbar (BFG-Aktenteil OZ 60, Seite 33), auf das Konto der Q-Sparkasse als Lastenfreistellungsbetrag überwiesen werden. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde (BFG-Aktenteil OZ 1, Seite 5) ist somit der Kaufpreis für die Liegenschaften nie der Bf. zugeflossen.

Dieser Vorgang wurde von Frau Y. auch in ihrer schriftlichen Zeugenaussage vom 29. März 2019 (Seite 3) so dargestellt. In der Zeugenaussage wurde von Frau Y. ebenfalls ausgeführt, dass sie [Y.] und nicht die Bf. „für die Liegenschaft alles unterschreiben konnte“, was zudem von Herr X. in seiner Zeugenaussage (Seite 2f) bestätigt wurde. Im Erörterungstermin vom 31. März 2021 wurde auch auf die nur von der zivilrechtlichen Eigentümerin ausführbaren Zeichnungsverpflichtungen hingewiesen.

Stellt man den Verkaufspreis von 220.000,00 Euro dem Kaufpreis aus dem Jahr 2007 iHv. 425.000,00 Euro (BFG-Aktenteil OZ 28, Seite 3) gegenüber, so ist ersichtlich, dass sich bzgl. der Liegenschaften EZ1 und EZ2, KG OrtA eine Wertminderung iHv. 205.000,00 Euro ergeben hat. Diese Wertminderung der Liegenschaften wurde aber nicht von der Bf. als Fruchtnießerin, sondern von der zivilrechtlichen Eigentümerin getragen. Frau Y. – und nicht die Bf. – hat die mit dem zivilrechtlichen Eigentum im Zusammenhang stehende Befugnis der Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 02. September 2016 ausgeübt und musste gleichzeitig auch den Wertverlust der Liegenschaft tragen. Dem von der Bf. in der Beschwerde vom 07. Juni 2018 angeführte Argument (BFG-Aktenteil OZ 1, Seite 10), dass der Wertverlust bei einem geringeren Verkaufserlös ausschließlich die Bf. und nicht die zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft getroffen hätte, steht damit der tatsächlichen Verkaufsvorgang entgegen.

Dass die Liegenschaftsveräußerung von Frau Y. als Eigentümerin vollzogen wurde ist auch durch die Meldung zur ImmoEST für das Jahr 2016, welche zur Steuernummer von Frau Y. und nicht zur StNr der Bf. eingebracht wurde, belegt.

Diese tatsächliche Handlung (Verkauf und Tragung des Wertverlustes durch die grundbücherliche Eigentümerin) entspricht auch den Vertragsbestimmungen, denn der vorliegenden Fruchtgenussvertrag enthält keine Klausel, nach der die Bf. und nicht die Eigentümer(in) die Chance der Wertsteigerung bzw. das Risiko der Wertminderung tragen müssen (muss). So fehlt etwa eine Regelung, dass die Bf. gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer die Veräußerung rechtlich erzwingen könnte. Laut Vertrag Pkt. 1 Abs. 2 ist die Bf. lediglich zum Substanzerhalt der Liegenschaft verpflichtet und verpflichtet sich die Bf. die Liegenschaft und die darauf befindlichen Baulichkeiten auf eigene Kosten in einem

brauchbaren und guten Zustand zu erhalten.

Die Chance auf Wertsteigerung bzw. das (letztlich auch eingetretene) Risiko der Wertminderungen traf somit nicht die Bf. sondern Frau Y. als grundbücherliche Eigentümerin. Zum Argument, dass auch aus der gewinnerhöhenden Verbuchung des Schuldenerlasses und des Verkaufserlöses der Liegenschaft sowie aus dem gewinnmindernd erfassten Buchwertabgang, das wirtschaftliche Risiko iZm der Liegenschaft ersichtlich sei, wird von der belangten Behörde zu Recht darauf verwiesen, dass die Erfassung der Liegenschaft in der Bilanz der Bf. lediglich Folge und Ausdruck der falschen Behandlung als wirtschaftliches Eigentum ist und selbiges nicht begründen kann.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Bf. in ihrem Antwortschreiben vom 28. Oktober 2021 glaubhaft machen konnte, dass die vorgelegte E-Mailkorrespondenz zwischen Herrn JJ. und der Q-Sparkasse die Verhandlungen und schließlich das Einverständnis der Q-Sparkasse über die Höhe der Abschlagszahlung iHv. gesamt 360.000,00 Euro wiedergeben. Aufgrund der genannten Kaufverträge und den Kontoauszügen ist für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar, dass der Teilbetrag iHv. 140.000,00 Euro nicht – wie in der E-Mailkorrespondenz angesprochen – vom ehemaligen Lebensgefährten von Frau Y. (BFG-Aktenteil OZ 60, Seiten 12f) entrichtet wurde.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bf.

- zwar nach Außen als Vermieterin und Solidarschuldnerin aufgetreten ist, das Fruchtgenussverhältnis aber rein intern zwischen den jeweiligen Vertragsparteien geblieben und somit das Publizitätserfordernis nicht erfüllt ist;
- die Einräumung der rechtlich abgesicherten Position des Fruchtgenussrechts auf gewisse Dauer lediglich für das Betriebsgebäude, nicht jedoch für Grund und Boden erfüllt ist;
- unentgeltlich die Fruchtgenuss Sache zur Nutzung überlassen worden ist;
- die Nutzenziehung sowie die Lastentragung (Nettofruchtgenuss) hat,
- ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt bekommen hat,
- nicht die Chance auf Wertsteigerung zugekommen bzw. das Risiko der Wertminderung zu tragen hatte.

Wie ausgeführt, erfolgt nach der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs die Beurteilung ob wirtschaftliches Eigentum gegeben ist oder nicht anhand des Gesamtbildes des Einzelfalles, wobei in der Frage des Zuwendungsfruchtgenusses insbesondere von Bedeutung ist, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt.

Das Bundesfinanzgericht sieht in der geforderten Gesamtbeurteilung die Voraussetzungen für das wirtschaftliche Eigentum der Bf. mangels Tragens der Chance auf Wertsteigerung / des Risikos der Wertminderung, des Fehlens der Publizitätswirkung und der mangelnden rechtlich abgesicherten Position hinsichtlich der Liegenschaften EZ2 und EZ1, KG OrtA als nicht gegeben an. Im Beschwerdefall fallen hinsichtlich der betreffenden Liegenschaften EZ2 und EZ1, KG OrtA, sohin das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum zusammen und waren von Juni

2007 bis Ende Oktober 2012 das Ehepaar Eltern Y. bzw. von Ende Oktober bis Anfang September 2016 Frau Y. Eigentümer/in dieser Liegenschaften.

Da es an der Voraussetzung des Vorliegens von wirtschaftlichen Eigentums fehlt, stellen die Liegenschaften keinen Teil des Betriebsvermögens der Bf. dar und kann deren Veräußerung im Jahr 2016 nicht der Bf. zugerechnet werden. Die von der belangten Behörde für das Jahr 2016 (Jahr der Veräußerung der Liegenschaften) vorgenommene gewinnerhöhende Berichtigung des Buchwertabgang um 551.110,78 Euro sowie die Kürzung der Betriebseinnahmen um 220.000,00 Euro (Erlös Liegenschaft) und 343.018,77 (Schuldenerlass) Euro erfolgten daher zu Recht.

Aufgrund des Nichtvorliegens von wirtschaftlichen Eigentums der Bf. ergeben sich hinsichtlich der Kreditrückzahlungen folgende steuerrechtliche Konsequenzen: Da die Liegenschaften seit dem Kauf im Jahr 2007 im Eigentum der Eltern Y. bzw. ab 2012 bis zur Veräußerung 2016 im Eigentum der Gesellschafterin Y. standen, handelt es sich dabei um Privatvermögen der Eltern Y. bzw. von Frau Y.. Die zur Finanzierung des Ankaufes aufgenommenen Kreditschulden stellen somit Privatverbindlichkeiten und keine betrieblich veranlassten Aufwendungen dar.

Daran ändert auch die zwischen dem Ehepaar Y. und der Bf. abgeschlossene Fruchtgenussvereinbarung nichts, da in diesem Vertrag keine Kreditrückzahlungsverpflichtung hinsichtlich des Ankaufes der Liegenschaften vereinbart, sondern die Bf. lediglich zur Substanzerhaltung der Liegenschaften EZ1 und EZ2, KG OrtA, verpflichtet wurde. Ebenso wenig liegen sonstige Schriftstücke vor, aus welchen sich eine betriebsbedingte Verpflichtung der Bf. zur Schuldübernahme begründen lässt. Der Schuldbeitritt und die dadurch geleisteten Ratenzahlungen der Bf. sind daher nicht betrieblich veranlasst.

A.2 Gewinnzuschlag gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988:

Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung).

§ 7 EStG 1988 spricht von dem Steuerpflichtigen, der das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften nutzt. Zur AfA berechtigt ist derjenige, dem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist. Voraussetzung ist das wirtschaftliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut (vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹⁴, § 7 Rz 21).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt (vgl. *Kanduth-Kristen*, a.a.O., § 7 Rz 26 und die dort angeführte höchstgerichtliche Judikatur).

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, lautet:

„(2) Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

[...]

2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.*
- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.*
- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.“*

Nach § 124b Z 225 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) trat § 4 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 mit 01. Jänner 2013 in Kraft und ist erstmals auf Fehler anzuwenden, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, wurde § 124b Z 225 EStG 1988 dahin geändert, dass § 4 Abs. 2 und 3 und § 28 Abs. 7, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012, mit 01. Jänner 2013 in Kraft treten und erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Fehler anzuwenden sind, die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen (vgl. VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0026).

Zu- und Abschläge nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 haben zur Voraussetzung, dass für das Wurzeljahr an sich ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid für das Wurzeljahr in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren, und der Einsatz dieses Verfahrenstitels nur deswegen nicht möglich ist, weil dem der Eintritt der Bemessungsverjährung für das betreffende Abgabensjahr entgegensteht

Wie in § 4 Abs 2 Z 2 Teilstrich 2 angeordnet, ist die Verjährung nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides iSd § 4 Abs 4 Z 2 (berichtigender Bescheid) zu beurteilen. Die Zu- und Abschläge werden dann in jenem Veranlagungszeitraum vorgenommen, zu dem – gemessen am Zeitpunkt der Erlassung des berichtigenden Bescheides – die Richtigstellung verjährungsrechtlich frühestmöglich vorgenommen werden kann. (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 4 Tz 154 mit Verweis auf ErlRV zum AbgÄG 2012, Seite 19f).

Weiters ist zufolge § 4 Abs. 2 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ein Zu- oder Abschlag nur „insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann“. Kein Zu- oder Abschlag erfolgt also bei Fehlern, die keine Auswirkung auf ein noch nicht verjährtes

Veranlagungsjahr haben. Es muss also die Möglichkeit bestehen, dass der Bilanzierungsfehler noch Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn eines noch nicht verjährten Jahres hat (vgl. VwGH 22.09.2021, Ro 2020/15/0026, mwH).

Zu solchen Fehlern zählen laut ErlRV zum AbgÄG 2012, 1960 BlgNR XXIV. GP, Seite 20 („Insbesondere Fehler in Bezug auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage sollen daher in gleicher Weise durch Zu- und Abschläge korrigierbar sein“), und Literatur (vgl. Zorn, a.a.O., § 4 Tz 165; Fuchs in ÖStZ 6/2017, 386, „AfA-Satz, Änderung der Nutzungsdauer; Bilanzberichtigung, subjektive Richtigkeit der Bilanz“; Knecht/Winkler/Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 4 Anm. 45 und 46g, Stand 1.7.2020, rdb.at), u.a. eine fehlerhafte Absetzung für Abnutzung.

Wie oben unter A.1 ausgeführt, ist die Bf. nicht als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Entsprechend steht der Bf. für das Betriebsgebäude keine AfA zu und liegt ein unzulässiger Bilanzansatz vor, welcher gem. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im ersten noch nicht verjährten Jahr 2012 als Zuschlag zu berichtigen war.

A.3 Betriebsausgabenabzug (Kreditzinsen, Rechnungen) und Vorsteuer:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 erster Satz die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Ob ein Finanzierungsaufwand (Zinsen) zu Betriebsausgaben führt, entscheidet sich - ungeachtet der betriebswirtschaftlichen Betrachtung - für Zwecke der Einkommensbesteuerung nach der Mittelverwendung. Dienen die Mittel der Finanzierung von Aufwendungen, die der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, liegen Betriebsausgaben vor; dienen die Mittel der privaten Lebensführung, liegt eine Privatverbindlichkeit vor und die Zinsen sind nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 30.09.1999, 99/15/0106). Entscheidend ist demnach der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar (z.B. VwGH 23.04.2002, 97/14/0127).

Es ist Sache des Abgabepflichtigen, den ursächlichen und unmittelbaren Zusammenhang der Begründung der Verbindlichkeit und der Verwendung der Mittel mit betrieblichen Vorgängen nachzuweisen. Werden Fremdmittel und nicht bloß allenfalls vorhandene Eigenmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so ist der Fremdmittelaufwand nicht mehr betrieblich veranlasst (VwGH 10.09.1998, 93/15/0051).

Im Kaufvertrag vom 01. Juni 2007, abgeschlossen zwischen Eltern Y. einerseits und von Frau E. andererseits, wird auf Seite 3 unter Pkt. III, zweiter Absatz u.a. auf die beabsichtigte Verpfändung im Betrag von 720.000,00 Euro verwiesen. In dem Kaufpreis enthalten sind der Kaufpreis für die Liegenschaften EZ1 und EZ2 KG OrtA sowie laut Seite 4 auch „der Kaufpreis für

das mitverkaufte fest mit dem Objekt verbundenen Inventar wie eingebaute Lüftungen, Heizung etc. sowie das bewegliche Inventar laut angeschlossener Liste“ (BFG-Aktenteil OZ 28). Der Kreditvertrag vom 25. Juni 2008 zw. der Q-Sparkasse einerseits sowie Vater Y. und Mutter Y., Frau Y. und Herrn D. andererseits, über den einmal ausnutzbaren Kredit iHv. über 710.000,00 Euro enthält unter Pkt. „Verwendungszweck“ die Bestimmung, dass der Kredit *„der Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft EZ1 und EZ2 KG OrtA“* dient (BFG-Aktenteil OZ 44, Seite 17). Der Betrag laut Kreditvertrag entspricht somit im Wesentlichen jener angekündigten Summe laut Kaufvertrag vom Juni 2007, aber auch dem in der Buchhaltung der Bf. (Konto Nr. 3440) aufgenommenen Werten von 50.000,00 Euro für Grund und Boden bzw. 659.377,10 Euro für das Gebäude (BFG-Aktenteil OZ 44, Seite 7), gesamt 709.377,10 Euro. Hingegen wurde für die Betriebs- und Geschäftsausstattung ein zusätzlicher Betrag iHv. 85.000,00 Euro in der Buchhaltung der Bf. ausgewiesen.

Auch in der Schuldnerbeitrittserklärung der Bf. vom 25. März 2010 (BFG-Aktenteil OZ 31) wird auf den *„Kredit im Betrag von insgesamt 710.000,00 Euro“* vom 25. Juni 2008 verwiesen und finden sich keine Bestimmungen, dass es zu einer Kreditaufstockung gekommen ist.

Die Bf. führt in der Vorhaltsbeantwortung vom 01. April 2019 aus, der *„notwendige Finanzierungsbetrag für den Ankauf der Liegenschaft zzgl. den Kauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung von Masseverwalter Dr. RA durch Frau Y. sowie diverse Transaktionskosten waren mit diesem Kreditbetrag abgedeckt“* (BFG-Aktenteil OZ 44, Seite 3). Ebenso hat Frau Y. in ihrer schriftlichen Zeugenaussage mitgeteilt, dass sie den *„Kredit für die Finanzierung der ganzen Ankäufe“* (BFG-Aktenteil OZ 44, Seite 33) aufgenommen habe.

Aus den vorliegenden Urkunden (Kaufvertrag, Kreditvertrag, Schuldnerbeitrittserklärung) ist jedoch nicht ersichtlich, dass über den Ankauf der Liegenschaften hinaus die Kreditsumme für andere Zwecke verwendet werden sollte, insbes. findet sich kein Hinweis auf die Anschaffung von einer (zusätzlichen) Betriebs- und Geschäftsausstattung. Wenn in der Beschwerde vom 07. Juni 2018 auf Seite 5 dazu angeführt wird *„Zur Finanzierung des Kaufpreises für die Betriebsausstattung wurde der Kreditbetrag bei der Q-Sparkasse unter gleichzeitigem Beitritt von Frau Y. aufgestockt“*, so ist dem entgegenzuhalten, dass eine „Aufstockung“ der Kreditsumme für die Betriebsausstattung durch kein Schriftstück dokumentiert ist – im Erörterungstermin vom 31. März 2021 gab die rechtliche Vertretung dazu bekannt, dass keine Aufstockungsvereinbarung vorliege – und zudem Frau Y. neben ihren Eltern und Herrn D. gemeinsam die Krediturkunde am 01. Juli 2008 unterzeichnet hat, weshalb ein Beitritt zu einem späteren Zeitpunkt nicht stattgefunden haben kann.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass der Kredit vom 25. Juni 2008 nur für den Erwerb der Liegenschaften EZ1 und EZ2, KG OrtA, und nicht für die Anschaffung der Betriebs- und Geschäftsausstattung aufgenommen worden ist.

Da die Bf. als Fruchtnießerin kein wirtschaftliches Eigentum an den Liegenschaften erworben hat und somit kein Betriebsvermögen vorliegt [siehe oben A.1], weiters auch keine schuldrechtliche Verpflichtung zur Leistung der Kreditratenzahlungen gegeben war [ebenfalls oben A.1], können die für die Anschaffung dieser Liegenschaft in Zusammenhang stehenden und verbuchten Zinsen der Jahre 2012 bis 2014 mangels Zurechenbarkeit zur betrieblichen Sphäre der Bf. nicht gewinnmindernd abgezogen werden.

Entsprechend können auch die im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaften bzw. dem Schuldenerlass von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen (Dr. W1, Ing. W3 und W2) mangels betrieblicher Veranlassung nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Hinsichtlich des von der Bf. vorgenommenen Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen ist auszuführen:

§ 12 Abs. 1 Z 1 a UStG 1994 lautet:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1.a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.“

Der Vorsteuerabzug setzt nicht nur eine unternehmerische Tätigkeit des Leistungsempfängers im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 voraus, sondern kann der Unternehmer nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar*⁵, zu § 12 UStG Rz 102).

Die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen Dr. W1, Ing. W3 und W2 betreffen Leistungen, welche im Zusammenhang mit den Liegenschaften von Eltern Y. bzw. von Frau Y. sowie dem Schuldenerlass aus den für die Anschaffung der Liegenschaften aufgenommenen Kredit stehen. Da diese Leistungen nicht für das Unternehmen der Bf. wurden, fehlt es an einer Voraussetzung des § 12 Abs 1 Z 1 a UStG 1994 und steht der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen nicht zu.

B. Schätzung gem. § 184 BAO:

Nach § 163 Abs. 1 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen gemäß § 163 Abs. 2 BAO insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Infolge § 184 Abs. 3 BAO ist u.a. dann zu schätzen, 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.

Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auch auf den Sachverhalt dem Grunde nach (*Ritz*, BAO⁷, § 184 Rz 1 mwH).

Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Begründungspflicht. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (VwGH 03.09.2019, Ra 2019/15/0003, mwN).

Berechtigen formelle Mängel zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, steht der Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode grundsätzlich frei. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlags 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 griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, den Einnahmenverkürzungen oder den Umsätzen orientieren (VwGH 2010/13/0012, 28.01.2015, mwN).

Zur Schätzung dem Grunde nach:

Wenn den in den § 131 und § 132 BAO normierten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht entsprochen wird, haben die Bücher und Aufzeichnungen nicht die in § 163 BAO angeführte Vermutung ihrer Ordnungsmäßigkeit für sich und damit hat die Abgabenbehörde eine Berechtigung zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen dem Grunde nach.

Die belangte Behörde hat nachvollziehbar dargelegt, dass Aufzeichnungsmängel bestanden haben (Fehlen von Einzelaufzeichnungen; Nichtvorlage eines Datenerfassungsprotokolls) und unaufgeklärte Verprobungsdifferenzen (Fehl- und Mehrbeträge) vorgelegen sind, womit die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach gegeben ist.

Im Übrigen wird die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach von der Bf. nicht bestritten (vgl. BFG-Aktenteil OZ 1, Beschwerde Seite 20).

Zur Höhe der Schätzung ist auszuführen:

Im Besteuerungsverfahren besteht die Schätzung darin, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich ist, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. "Schätzen" bedeutet also, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüsse sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, zu ermitteln (VwGH 21.05.1980, 779/79).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt 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 (VwGH 02.10.2014, 2012/15/0123).

Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097, mwN).

Hiebei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (zB VwGH 23.04.2014, 2010/13/0016, mwN).

Die Bescheidbegründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen (vgl. VwGH 27.01.2011, 2007/15/0226).

Im Beschwerdefall hat das Finanzamt die gebotene Schätzung anhand eines Sicherheitszuschlages vorgenommen. Sicherheitszuschläge sind eine anerkannte Schätzmethode (vgl. *Ritz*, a.a.O., § 184 Rz 18 und die dort angeführte Judikatur).

Bei der hier gebotenen Schätzung vertritt die Bf. hinsichtlich der Höhe der Schätzung die Ansicht, dass die Zurechnung von jährlich brutto 12.000,00 Euro zu den erklärten Umsätzen und Betriebseinnahmen zu hoch sei. Stattdessen ergebe sich ausgehende von den aufgezeigten Mengendifferenzen nach Berücksichtigung der nachweisbaren Verlosungen, Sponsoring, Einladungen, Personalverbrauch lt. Schankanlage und Schwund ein Verkaufspreis für den nicht belegbaren Getränkeverbrauch für Geschäftspartner, Lieferantenvertreter, Behörden, Eigenverbrauch, Aktion 1+ 1 Gratis etc. iHv rund 1% vom Umsatz. Dies würde – unter Heranziehung der unter KZ 022 der Umsatzsteuererklärungen angegebenen Beträge – eine Sicherheitszuschlag iHv. 3.919,00 Euro (2013), 3.644,00 Euro (2014), 3.849,00 Euro (2015) und 3.739,00 Euro (2016) ergeben.

Die belangte Behörde hat die Höhe der Schätzung wie folgt begründet (BFG-Aktenteil OZ 15-BVE Seite 12): „Zur Höhe der vorgenommenen Zuschätzung ist auszuführen, dass diese in etwa bei 100,00 Euro pro geöffnetem Tag angesetzt wurde, was ca. 3,81% der erklärten Erlöse

resultierend aus dem Gastronomiebetrieb entspricht, wobei bereits die finanzielle Lage des Unternehmens berücksichtigt wurde. Dies entspricht etwa einem nichtverbuchten Wareneinkauf von ca. 128,00 Euro pro Monat (durchschnittlich erklärter Aufschlag ohne Zigaretten ca. 548%) bzw. von ca. 11,00 Euro pro Öffnungstag, was auch durch angeblich ohne Beleg erhaltene Naturalrabatte möglich ist.“

Für das Bundesfinanzgericht ist diese Berechnung der belangten Behörde zur Höhe grundsätzlich nachvollziehbar, jedoch sieht es das Argument der Bf. in der Beschwerde (BFG-Aktenteil OZ 1, Seite 19f), dass die Bewirtungsentnahmen im Zuge der wöchentlichen Konzept-Besprechungen mit den Pächtern und der Eigenverbrauch nicht ausreichend berücksichtigt wurde, als zutreffend an.

Das Bundesfinanzgericht nimmt entsprechend eine Reduktion der vorgenommenen Zuschätzung von 100,00 Euro pro geöffneten Tag bzw. einem nichtverbrauchten Wareneinkauf von 128,00 Euro pro Monat auf 50,00 Euro bzw. 64,00 Euro vor und sieht in einem Sicherheitszuschlag von somit brutto 6.000,00 Euro zu den erklärten Umsätzen und Betriebseinnahmen pro Beschwerdejahr eine adäquate Schätzung als gegeben an. Die angefochtenen Bescheide waren daher zu diesem Beschwerdepunkt in einer der Beschwerde teilweise stattgebenden Weise abzuändern.

C. Verdeckte Ausschüttung - Haftungsbescheide:

Wie im Verfahrensgang dargestellt, führt die Bf. nach der Gründung im Jahr 2009 den Gastronomiebetrieb „N.N.“ am Standort OrtA. Als Geschäftsführer fungierten von 19. Juni 2009 bis 24. Februar 2010 Herr X. und Frau Y. gemeinsam, danach Herr X. alleine. Frau Y. war aber im Beschwerdezeitraum weiterhin Gesellschafterin der Bf., wie mehrmals in der Beschwerde ausgeführt (vgl. BFG-Akt OZ 1, Seiten 5f und 14f) und aus den eidesstattlichen Erklärungen von Frau Y. und Herrn X. vom 29. März 2019 ersichtlich (BFG-Akt OZ 44).

Im Beschwerdefall sieht die belangte Behörde eine verdeckte Ausschüttung dadurch gegeben, dass die Bf. den Erlös aus der Veräußerung des Firmenwerts und der Betriebs- und Geschäftsausstattung (140.000,00 Euro netto) im Jahr 2016 zur Tilgung des Kredites herangezogen und (Kredit)Zinszahlungen der Jahre 2012 bis 2014 übernommen hat. Ebenso wurden die Rechnungen von Dr. W1, Herrn W2 und Ing. W3 in den Jahren 2013 und 2014 von der Bf. für die Gesellschafterin Y. bezahlt. Zudem wurden die auf Grundlage des § 184 BAO ermittelnden Mehrerlöse als verdeckte Ausschüttungen an die beiden Gesellschafter Y. und X. beurteilt.

Die Bf. argumentiert, dass sie dem Liegenschaftskredit im Gegenzug für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes und die Veräußerung der Betriebsausstattung als Solidarschuldnerin beigetreten sei und sich zur Tilgung des noch offenen Kreditbetrages samt Zinsen, welcher für die Liegenschaft und den gesonderten Erwerb der Betriebsausstattung aufgenommen worden sei, verpflichtet habe. Eine verdeckte Gewinnausschüttung infolge der Zahlung einer Schuld der

Gesellschafterin durch die Bf. könne also schon deshalb nicht angenommen werden, weil die Bf. Mitkreditnehmerin gewesen sei. Zudem seien die Aufwendungen der Bf. iZm der Liegenschaft als Entgelt für die Nutzung der Liegenschaft durch die Bf. anzusehen, sodass nicht von einer verdeckten Ausschüttung, sondern von einer adäquaten Gegenleistung der Gesellschafterin (Einräumung des alleinigen Nutzungs- und Verfügungsrechts) auszugehen sei.

Verdeckte Ausschüttungen aus in- und ausländischen Kapitalgesellschaften sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 zu qualifizieren (*Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung*³, S. 254 mwN.).

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). Bis 31. Dezember 2021 betrug der Sondersteuersatz 25%, seit 01. Jänner 2022 gilt der Sondersteuersatz von 27,5 % %. (§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 (vgl. VwGH 31.05.2006, 2003/13/0015, mwN).

Nach § 95 Abs. 1 Satz EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (§ 95 Abs. 2 EStG 1988) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen.

§ 95 Abs. 4 EStG 1988 regelt die direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die KEST (sog Direktvorschreibung).

Zufolge § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist ein Betrag dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann.

Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen (vgl. VwGH 25.06.2007, 2007/14/0002, mwN).

Verdeckte 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. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen – *causa societatis* – haben (vgl. VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009; VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037 mwH).

Eine verdeckte Ausschüttung stellt etwa eine Schuldübernahme der Körperschaft zugunsten des Anteilsinhabers bei Fehlen einer betrieblichen Veranlassung dar (vgl. *Raab/Renner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer*³³, Anhang zu § 8 KStG Rz 322 mwH; ebenso *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 176 ff*).

Ebenso stellen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Mehrgewinne aus berechtigten Zuschätzungen, die (zunächst) nicht im Betriebsvermögen verblieben sind, in der Regel verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen und unterliegen als solche der Kapitalertragsteuer (vgl. *VwGH 21.09.2005, 2002/13/0230*).

Die Ursache der Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. *VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126*).

Dabei werden die Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Nach diesen Maßstäben muss eine Vereinbarung

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die genannten Kriterien müssen kumulativ im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorliegen (vgl. *Kirchmayr, a.a.O., Verdeckte Gewinnausschüttung*³, S. 235 mwN).

Unter A. 3 wurde bereits dargestellt, dass das Ehepaar Eltern Y. die Liegenschaften EZ1 mit dem darauf befindlichen Gebäude OrtA und EZ2, KG OrtA, im Jahr 2007 erworben haben und damit zivilrechtliche Eigentümer wurden. Das Ehepaar Y. waren zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags per 01. Juni 2007 Pensionisten (BFG-Akt OZ 28, Kaufvertrag Seite 1) und bezogen keine betrieblichen Einkünfte, sodass der Ankauf in das Privatvermögen von Eltern Y. erfolgte.

Am 25. Juni 2008 wurde ein Kreditvertrag zu Kontonummer xyz zw. der Q-Sparkasse einerseits sowie Vater Y. und Mutter Y., Frau Y. und Herrn D. andererseits, abgeschlossen. Die ausnutzbare Kreditsumme wurde mit 710.000,00 Euro festgelegt, als Verwendungszweck des Kredits die Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft EZ1 und EZ2, KG OrtA, genannt. Als Sicherheiten wurden – neben der Verpfändung des Sparbuches durch Herrn D. , der unbestrittener Weise in Folge aus dem Kredit- und Geschäftsverhältnis ausschied – Pfandrechte an den privaten Liegenschaften des Ehepaars Eltern Y. begründet (BFG-Akt OZ 44, Kreditvertrag Seite 21).

Frau Y. führte in Folge zwischen 2007 und 2009 unter der Grundstücksadresse OrtA den Betrieb „N.N.“ als Einzelunternehmerin und veräußerte den Betrieb an die im Jahr 2009 von ihr und Herrn X. gegründete Bf. Der entsprechende Kaufvertrag wurde laut Aussage der Bf. und Frau Y. in mündlicher Form abgeschlossen. Die Liegenschaften EZ1 und EZ2 KG OrtA verblieben im Eigentum des Ehepaars Eltern Y. bis zur Schenkung an ihre Tochter Y. im Jahr 2012. Die

Schenkung erfolgte durch Übergabsvertrag vom 29. Oktober 2012, welche zudem einen partiellen Pflichtteilsverzicht enthielt (BFG-Akt OZ 32). Zur Begründung führten Frau Mutter Y. und Herr X. in ihren eidesstattliche Erklärungen aus, dass dies aufgrund des schlechten Gesundheitszustandes von Herrn Vater Y. Y. erfolgte und mit der Schenkung die Liegenschaften nicht in das Verlassenschaftsverfahren fallen sollten. Die Liegenschaften verblieben in Folge bis zur Veräußerung im September 2016 im Privatvermögen der Gesellschafterin der Bf., und wurden nicht der Bf. übertragen, da es laut Herrn X. dafür keine Zustimmung der Q-Sparkasse gegeben habe (BFG-Akt OZ 44, Seite 38).

In der mit xxx 2009 zwischen dem Ehepaar Y. und der Bf. abgeschlossenen Fruchtgenussvereinbarung wurde ob der Liegenschaften und den auf diesen Grundstücken errichteten Gebäuden das Fruchtgenussrecht in Form eines Zuwendungsfruchtgenussrechtes eingeräumt, wobei sich die Bf. als Fruchtnießerin gegenüber den Liegenschaftseigentümern lediglich zum Substanzerhalt der Liegenschaft verpflichtete. Eine Verpflichtung zur Übernahme von Kredit- oder Zinsverbindlichkeiten findet sich in der Vereinbarung ebenso wenig wie die Verpflichtung zur Tragung einer eintretenden Wertminderung. Auch das Recht der Veräußerung der Liegenschaften durch die Fruchtnießerin findet sich im Vertrag nicht. Die Bf. ist laut Beschwerde in weiterer Folge mit Vereinbarung vom 25. März 2010 dem Kreditverhältnis zu Kontonummer xyz als solidarisch haftender Schuldner beigetreten. Die entsprechende Erklärung wurde mit der Beschwerde vorgelegt (BFG-Akt OZ 1, Seite 40) und wird darin auf den gewährten Kredit iHv. 710.000,00 Euro verwiesen. Die dort ebenfalls genannte Nachtragsvereinbarung vom 26. März 2009 liegt laut Aussage der rechtlichen Vertretung der Bf. nicht vor (Niederschrift zum Erörterungstermin, Seite 3). Hingewiesen wird, dass es sich bei der vorgelegten Erklärung um ein per Fax vom 18. September 2010 übermitteltes Schriftstück handelt, allerdings wird von den Verfahrensparteien nicht bestritten, dass der Schuldbeitritt bereits zum 25. März 2010 erfolgte. Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung an diesem Beitrittsdatum zu zweifeln, zumal im Schriftstück auf den offenen Kreditstand zum 01. März 2010 verwiesen wird, was für einen Abschluss des Beitritts im Monat März spricht.

Die Bf. hat bereits mit Übernahme des Betriebs „N.N.“ im Jahr 2009 – und damit vor Abschluss des Schuldbeitritts – sowohl Grund und Boden als auch das Gebäude als Betriebsvermögen behandelt und 2009 Kreditverbindlichkeiten iZm den Liegenschaften als betriebliche Schulden der Bf. bilanziert (BFG-Akt OZ 44, Seite 7). Laut Bf. wurden zudem sonstige Verbindlichkeiten iHv. 50.598,48 Euro des Einzelunternehmens von Frau Y. übernommen (BFG-Akt Oz 44, Seite 2).

Die Definition der verdeckten Ausschüttung setzt aus Sicht des § 8 Abs 2 KStG einen qualifizierten Bezieher voraus; nur bei bestimmten Beziehern kann ein Vermögensvorteil societatis causa angenommen werden. Beim Vorteilsempfänger kann es sich um einen Anteilsinhaber oder eine ihm – familienrechtlich, gesellschaftsrechtlich, schuldrechtlich oder aus rein tatsächlichen Umständen – nahestehende Person handeln (vgl. *Kirchmayr*, a.a.O., S.

232ff). So führt auch der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung aus, „*dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann vorliegen kann, wenn eine dem Gesellschafter nahestehende Person begünstigt wird*“ (vgl. VwGH 01.06.2017, Ro 2016/15/0021, mwH).

Die von der Bf. geleisteten Aufwendungen stehen im Zusammenhang mit den privaten Liegenschaften der Gesellschafterin Y. bzw. deren Eltern und handelt es sich bei ihr um eine qualifizierte Bezieherin bzw. bei den Eltern um qualifizierte Nahestehende.

Ob in diesen Zahlungen der Bf. eine sozietäre Veranlassung des Vorgangs vorliegt oder nicht, ist wie dargestellt anhand eines Fremdvergleichs zu ermitteln, dh, es kommt maßgeblich darauf an, ob eine Maßnahme auch von einander fremd gegenüberstehenden Personen gesetzt worden wäre (vgl. VwGH 11.02.2016, 2012/13/0061).

Im Beschwerdefall ist – wie bereits oben unter **A.** dargelegt – die Bf. nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaften geworden und wurde der Kredit bei der Q-Sparkasse von den Eltern der damaligen Gesellschafterin Y., von Frau Y. und Herrn D. zur Finanzierung des Ankaufes der Liegenschaft EZ1 und EZ2, KG OrtA, im Juni 2008 aufgenommen, welche in Folge im Privatvermögen der zivilrechtlichen Eigentümer/in verblieben sind.

Abgesehen von der Einräumung des Fruchtgenussrechtes am xxx 2009 wurden folgende rechtliche Vereinbarungen laut Angaben der Bf. und der beiden Gesellschafter in mündlicher Form zwischen der Bf. und Frau Y. bzw. zwischen der Bf. und den Eltern von Frau Y. unter Zustimmung der Bf. abgeschlossen:

- Übertragung des Betriebes „N.N.“ im Jahr 2009 von Frau Y. auf die Bf.
- Übernahme der Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens durch die Bf. im Jahre 2009.
- Zustimmung der Bf. im Jahr 2012 zur Liegenschaftsschenkungen der Eltern Y. an Frau Claudia.
- Vereinbarung über die Fortführung der Fruchtgenussrecht im Jahr 2012 zwischen der Gesellschafterin und Eigentümerin Frau Y. als Fruchtgenussbelastete und der Bf. als Fruchtnießerin.
- Zustimmung der Bf. im Jahr 2016 zur Liegenschaftsveräußerung von Frau Y. an die Z. GmbH.

Zieht man die Kriterien des Fremdvergleichs für die Beurteilung, ob die Tilgungszahlung iHv. netto 140.000,00 Euro, sowie die Übernahme der Zins- und Rechnungszahlungen ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis (Veranlassung societatis causa) hat, heran, so ist auszuführen:

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus (VwGH 05.09.2012, 2010/15/0018). Schriftlichkeit des Vertrages ist dabei nicht unbedingt erforderlich, im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu.

Im Beschwerdefall wird diesen Vorgaben nicht entsprochen. Tatsächlich liegt zwischen der Gesellschafterin Y. und der Bf. kein einziger schriftlicher Vertrag vor, obgleich durch die angeführten Handlungen entweder Übernahmen von Verbindlichkeiten von erheblichen

Ausmaß – Schuldbeitritt zum Kreditvertrag und Zahlungen der Kreditraten sowie der Zinsen, Übernahme von Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens btr. Betriebs- und Geschäftsausstattung und Rechtsanwalts- bzw. Sachverständigenkosten – oder grundlegende Eingriffe in das Eigentumsrecht der Gesellschafterin – Zustimmung zur Schenkung (2012), Fortführung der Fruchtgenussvereinbarung nach der Schenkung (2012), Zustimmung zur Veräußerung (2016) – verbunden waren. Bei einem Vergleich mit einem nicht an der Gesellschaft direkt oder indirekt Beteiligten ist auszuführen, dass ein fremder Geschäftsführer weder einen Schuldnerbeitritt zu einem privaten Kredit geleistet hätte noch sonstige Verbindlichkeiten übernommen hätte, ohne entsprechende schriftliche Verträge zu errichten. Als exemplarisches Beispiel zeigt die Gestaltung der Fruchtgenussvereinbarung zwischen der Bf. und Frau Y., dass sie selbst einem reinen internen Fremdvergleich nicht standhält: Wurde mit den Eltern Y. noch eine – wenn auch nur intern gebliebene – schriftliche Vereinbarung abgeschlossen, ist mit der Gesellschafterin nach Eigentumsübergang 2012 auf eine Verschriftlichung gänzlich verzichtet worden. Auch bei Heranziehung eines externen Fremdvergleichs ist zu diesem Beispiel festzuhalten, dass eine völlig unabhängige Person schon aus Gründen der Rechtssicherheit nach der Eigentumsübertragung der Liegenschaften im Jahre 2012 einen neuen schriftlichen Fruchtgenussvertrag abgeschlossen bzw. – wie im Vertrag vom xxx 2009 auch vorgesehen – eine schriftliche Adaption des bestehenden mit der neuen Eigentümerin vorgenommen hätte.

Der fehlende betriebliche Zusammenhang der von der Bf. geleisteten Aufwendungen aufgrund mangelnden wirtschaftliche Eigentums gem. § 24 BAO wurde bereits unter Punkt A. 3 dargestellt. Ein fremder Dritter hätte unter diesen Umständen keinen Schuldbeitritt zu einem bestehenden Kreditvertrag geleistet, zusätzliche Verbindlichkeiten übernommen und den für Privatliegenschaften aufgenommene Kredit zugunsten der Gesellschafterin bzw. deren Eltern getilgt.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass zivilrechtlich ein erheblicher Unterschied zwischen einem Schuldbeitritt und einer Schuldübernahme besteht. Im Falle des Schuldbeitritts steht dem Gläubiger ein weiterer Schuldner gegenüber, sodass nunmehr zwei Schuldner existieren und für die Erfüllung der Verpflichtung verantwortlich sind. Im Falle der Schuldübernahme wird mit Zustimmung des Gläubigers der bisherige Schuldner von der Erfüllung der Schuld befreit, sodass es wiederum nur einen Schuldner gibt (vgl. *Hirschler*, Schuldbeitritt und Schuldübernahme, RWZ 2021/51, 271 mwH). Da im Beschwerdefall keine Schuldübernahme, sondern ein Schuldbeitritt erfolgte, wurde die Bf. lediglich zur solidarisch Haftenden und trat nicht anstelle der bisherigen Schuldner. Entsprechend kann das Argument, die Bf. wäre zur Zahlung der Raten und Zinsen verpflichtet gewesen, nicht nachvollzogen werden.

Der Schuldbeitritt und die Übernahme der Verbindlichkeiten durch die Bf. ist daher nach formalen (Fehlen einer nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden und einen eindeutigen und klaren Inhalt habende Vereinbarung) und materiellen Komponenten (die Gestaltung der Vereinbarung wäre zwischen voneinander völlig unabhängigen Personen nicht zustande gekommen) als fremdunüblich anzusehen.

Es handelt sich sohin um Zahlungen der Bf., die nicht betrieblich veranlasst sind, sondern causa societatis erfolgten.

Bezüglich des ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Bf. kann auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen werden: Mangels vertraglicher Verpflichtung zur Kreditübernahme kann es nur die Absicht der Bf. gewesen sein, der Gesellschafterin bzw. ihren Eltern diese Vorteile zuzuwenden.

Die Beurteilung der belangten Behörde, dass es sich bei

- der Tilgungszahlung iHv netto 140.000,00 Euro (brutto 168.000,00 Euro), für welche der Erlös aus der Veräußerung der Betriebs- und Geschäftsausstattung und des Firmenwerts herangezogen wurde,

- der Übernahme des Zinsaufwandes 2012-2014 und

- der Bezahlung der angeführten Rechnungen (Dr. W1, Herr W2, Ing. W3)

um eine verdeckte Ausschüttung der Bf. an ihre Gesellschafterin handelt, welche gem. § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital zu versteuern und der KEST zu unterwerfen seien, erfolgte zu Recht.

Auch bzgl. den Zuschätzungen – siehe Punkt **B**. – liegen die Voraussetzung einer verdeckter Ausschüttung iSd. angeführten höchstgerichtliche Rechtsprechung (nochmals VwGH 21.09.2005, 2002/13/0230) vor und handelt es sich bei den Gesellschaftern Y. und X. um qualifizierte Bezieher iSd. § 8 Abs. 2 KStG. Die Erhöhungen der Tageslosungen ist den Gesellschafter im Verhältnis der Beteiligung (je 50%) als Vorteil der Gesellschafter zuzurechnen und kapitalertragsteuerpflichtig, wobei aufgrund der Ausführungen in Punkt **B**. eine Minderung in Höhe des dort angeführten reduzierten Sicherheitszuschlages vorzunehmen war.

Die angefochtenen Bescheide waren daher zu diesem Beschwerdepunkt abzuändern.

Zur Vorschreibung der KEST mittels Haftungsbescheide an die Bf. ist schließlich auszuführen: Die Geltendmachung einer Haftung des Abzugsverpflichteten liegt zwar grundsätzlich im Ermessen der Behörde (vgl. VwGH 09.07.2008, 2004/13/0175), allerdings besteht kein Auswahlermessen der Behörde, wenn die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 nicht erfüllt sind. Nach Maßgabe der durch das Steuerreformgesetz 2015/16 eingeführten Ergänzungen in § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 kann eine Inanspruchnahme des Empfängers nur dann erfolgen, wenn eine Haftung der ausschüttenden Gesellschaft nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre (Z 2 leg. cit. trifft den hier nicht vorliegenden Fall, dass die KEST zwar abgezogen, aber nicht an das Finanzamt abgeführt worden ist). Dies hatte zur Folge, dass die KEST primär der ausschüttenden Körperschaft im Haftungsweg vorzuschreiben ist, eine Direktvorschreibung stellt die Ausnahme zur Regel dar (vgl. *Kirchmayr*, a.a.O., Verdeckte Gewinnausschüttung³, S. 256 mwN). Nach den Gesetzesmaterialien – 684 der Beilagen XXV. GP, Regierungsvorlage, Erläuterungen, S. 24 – soll dies der Judikaturentwicklung sowie den Grundsätzen der Verwaltungsökonomie Rechnung tragen, die Direktvorschreibung soll somit

nicht mehr im Ermessen der Abgabenbehörde liegen. Als Beispiele für eine nicht durchsetzbare Haftung werden in den Erläuterungen genannt: *„Die Vollbeendigung einer Gesellschaft oder die Löschung einer Gesellschaft nach den §§ 39 und 40 FBG sowie eine fehlende und nicht feststellbare (Zustell-) Adresse“*. Als Beispiele für eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung gelten *„mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld; erfolglose Einbringungsversuche der gesamten oder eines Teils der Haftungsschuld oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners“* (ErläutRV 684 BlgNR 25. GP, S. 24).

Da keiner der genannten Gründe vorliegt, ist die KEST zu Recht der Bf. im Haftungswege vorgeschrieben worden. Im Übrigen wurde die Vorschreibung der KEST an die Bf. als Abzugsverpflichtete von der Bf. nicht angefochten.

D. Auswirkung des Brexit auf die Rechtspersönlichkeit der Bf.:

Da Gesellschaften aus dem Vereinigten Königreich (vor allem *Limited Liability Companies*), deren tatsächlicher Verwaltungssitz – wie im Beschwerdefall gegeben – in Österreich liegt, im Inland nur aufgrund der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs zur Niederlassungsfreiheit anerkannt wurden, endete für im Vereinigten Königreich registrierte „Limited“ mit inländischem Verwaltungssitz die Anerkennung als ausländische juristische Personen nach Ablauf der Übergangsfrist am 31. Dezember 2020. Innerhalb der Übergangsfrist konnten in Österreich ansässige „Limited“ z.B. ihren Betrieb in eine österreichische Rechtsform einbringen oder eine sogenannte grenzüberschreitende Verschmelzung mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft durchführen (siehe die Information des BMJ, abrufbar unter: <https://www.bmj.gv.at/themen/brexit.html>, zuletzt abgerufen am 21.12.2021).

Eine Einbringung oder Verschmelzung wurde von der Bf. nicht vorgenommen. Die Bf. hat damit mit Ablauf des 31. Dezember 2020 die Anerkennung als juristische Person des privaten Rechts verloren. Der Verlust der Eigenschaft als juristische Person des privaten Rechts führt zum Verlust der Steuersubjektivität im Rahmen der KöSt (§ 1 Abs 2 Z 1 KStG) und ipso iure zu einer Umwandlung auf eine Personengesellschaft (GesBR) oder ein Einzelunternehmen (vgl. *Franke*, taxlex Heft 3/2021, S. 91, „Ertragsteuerliches zum Brexit“, mwH).

Aus diesem Grund können „Limiteds“ in Bescheiderlassungen ab 2021 nicht mehr als Bescheidadressaten aufscheinen, weil sich die Rechts- und Handlungsfähigkeit gemäß § 79 BAO nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes zu richten hat. Bei mehreren Gesellschaftern treten diese in die Rechtsstellung der Limited ein und sind Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide für Besteuerungszeiträume bis 2020 an diese Person als Rechtsnachfolger zu richten.

Im gegenständlichen Fall waren im Beschwerdezeitraum Herr X. und Frau Y. Gesellschafter der Bf. Entsprechend ist die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts für die betreffenden Besteuerungszeiträume an sie als Rechtsnachfolger zu richten (*„X. und Y. als Rechtsnachfolger der N.N. Ltd.“*).

2.2. Zu Spruchpunkt V. (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.

Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht gegeben:

Zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums in Verbindung mit einem Fruchtgenussrecht folgt das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis der einschlägigen und zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Frage des Fremdvergleiches iZm einer verdeckten Ausschüttung ist eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage und daher war in freier Beweiswürdigung zu lösen (vgl. VwGH 24.04.1996, 94/13/0124).

Hinsichtlich der AfA-Korrektur ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz (§ 124b Z 225 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015), dass die in den Veranlagungsjahren 2009 bis 2011 vorgenommenen überhöhten Abschreibungen im Jahr 2012, dem ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungsjahr, durch einen Gewinnzuschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu berichtigen sind. Zudem konnte sich das Bundesfinanzgericht auch diesbezüglich auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Bezüglich Schätzung der Höhe nach folgt das Erkenntnis ebenfalls der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Judikatur.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 30. Dezember 2021