

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die ***S GmbH & Co KG***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 23. März 2017 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 bis 2014 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 bis 2014 zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 und 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

2. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 und 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen in Höhe von 46.525,80 € (2012) bzw. 15.000,00 € (2014) im Haftungswege geltend gemachte Kapitalertragsteuer beträgt:

2012: 11.631,45 €

2014: 3.750,00 €

3. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer 2013 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die genannten Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die beschwerdeführende GmbH erklärte aus einem gastwirtschaftlichen Betrieb resultierende Umsätze in Höhe von 368.809,05 € (2012), 389.048,84 € (2013) und 390.299,56 € (2014) sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 14.171,11 € (2012), -6.176,56 € (2013) und 34.663,69 € (2014).

2. Im Zuge einer die Jahre 2012 bis 2014 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer diverse Feststellungen und erhöhte die erklärten Umsätze und Einkünfte um jeweils 44.500,00 € (2012), 26.500,00 € (2013) und 18.500,00 € (2014). Zudem beurteilte er die vorgenommenen Hinzurechnungen (inkl. Umsatzsteuer) als verdeckte Gewinnausschüttungen.

Im Einzelnen wurde im Betriebsprüfungsbericht dazu Folgendes ausgeführt:

"Tz. 1 Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen

a) EDV-Kassensystem *G*** verbunden mit elektronischem Schanksystem**

*Im Unternehmen ***Name*** wird die Erlöserfassung mit einem Abrechnungssystem der Marke ***G*** der Firma ***S*** durchgeführt. Dabei handelt es sich um eine PC-Kasse vom Typ 3 mit eigenem Betriebssystem.*

*Nach den vorgelegten Kassendaten (Datenerfassungsprotokoll) und einer Verfahrensdokumentation (Bedienerhandbuch) wurde letztendlich auch eine Beschreibung der Einrichtung nach § 131 Abs. 2 und 3 BAO, durch welche technischen und logischen Gegebenheiten die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe sichergestellt wird, wie der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle geführt werden kann und zu welchem Kassentyp die Kasse gehört, nachgereicht. Diese Beschreibung (Stand November 2015) bietet aber keinen Bezug zu der im Unternehmen verwendeten Version. Im Prüfungs- und Nachschauzeitraum 1/2012 bis 7/2015 konnten keine Programm-Updates festgestellt werden. Das ursprünglich nicht prüffähige Abrechnungssystem ***G*** wurde im Zuge einer IT-Prüfung beim Hersteller ***S*** (Bericht Großbetriebsprüfung Feldkirch vom 30.4.2015) soweit adaptiert, dass generelle Aussagen über die Ordnungsmäßigkeit getroffen werden können. Die Mängel bezüglich der Transparenz werden noch durch Programmierungen behoben. Der Formalmangel der fehlenden Beschreibungen der älteren Versionen belastet jene Unternehmen, die kein Update auf die aktuelle Version durchgeführt haben. Nur wenn die Software richtig und fiskalisch einwandfrei konfiguriert ist und darüber eine Einrichtungsdokumentation vorliegt, die auch aktuell gehalten wird, ist das Gesamtsystem ordnungsgemäß.*

b) Sonstige Feststellungen zur Ordnungsmäßigkeit

*Die Kassenführung ist nicht täglich mit dem tatsächlichen Kassenstand abgestimmt worden. Die Tageslosungen vom 22.10.2012, 9.9.2013, 16.9.2013, 23.9.2013, 11.11.2013, 12.12.2014 und 14.12.2014, die von den Kunden eingelösten Gutscheine und die Bareinkäufe (bis einschließlich Mai 2014) in der Pizzeria ***P*** wurden jeweils erst am entsprechenden Monatsende nachgetragen.*

Im Prüfungszeitraum 2012 bis 2014 wurden insgesamt 7 Kassaminusstände festgestellt:

6.7.2012: -750,25; 5.10.2012: -781,27; 8.10.2012: -49,67; 11.10.2012: -329,40;

8.5.2014: -938,21; 9.9.2014: -409,01; 15.9.2014: -1.018,59.

Die Uraufzeichnungen für die Inventur vom 31.12.2014 und die Inventurliste vom 31.12.2011 wurden nicht vorgelegt.

Aufzeichnungen über Personalverbrauch, Schwund und Werbung, die das Ausmaß der bonierten Mengen übersteigen, wurden nicht vorgelegt.

Im Unternehmen wird ein Zigarettensautomat als Warenausgabeautomat betrieben. Die Kassenentleerung erfolgt in der Regel einmal wöchentlich. Die vereinnahmten Geldbeträge werden mit einem Münzzähler ermittelt und über das Kassensystem als Tabakeinnahmen boniert. Eine Aufzeichnung der Warennachfüllungen ist nicht erfolgt. Außerdem werden zum Teil auch Einzelbeträge direkt über das Kassensystem boniert.

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO bestimmt, dass, soweit nach §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zugrunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festzuhalten sind. Dies besagt, dass die Grundlagensicherung zumindest einmal pro Tag vorzunehmen ist. Dieser Grundlagensicherung kommt besondere Bedeutung zu, da die Eintragung in die zu führenden Bücher und Aufzeichnungen zeitgerecht ist, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonates, für den sie zu erfolgen hat, vorgenommen wird. Diese Aufzeichnungen zur Grundlagensicherung müssen so beschaffen sein, dass der Kassen-Sollbestand mit dem Istbestand des Geldes verglichen werden kann. Es muss also die Kassensturzfähigkeit gegeben sein (UFS 31.7.2006, RV/4074-W/02 und RV/4076-W/02). Die einmal tägliche Aufzeichnung des tatsächlich gezählten Bargeldbestandes ist somit Grundvoraussetzung einer ordnungsmäßigen Grundlagensicherung und damit auch Bedingung für eine ordnungsmäßige Aufzeichnung der Bargeldbewegungen. Die Kassenführung ist täglich mit dem Kassenstand abzustimmen (VwGH 21.5.1965, 166/65). Dem Grundsatz kaufmännischer Ordnung wird nicht Genüge getan, wenn statt der täglichen Abstimmung der Kassaführung daraufhin, ob der Sollstand mit dem Iststand übereinstimmt, nur gelegentliche Abstimmungen vorgenommen werden (VwGH 26.5.1961, 1216/58).

Auch die unaufgeklärt gebliebenen Kassafehlbeträge stellen eine sachliche Unrichtigkeit im Sinne des § 184 Abs. 3 BAO dar und begründen für sich gesehen ebenso wie die nicht gegebene Kassensturzfähigkeit, die Inventurmängel und die fehlenden Aufzeichnungen bereits die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde.

c) Hinzurechnungen

Im internen Betriebsvergleich wurden insbesondere für die Warengruppen Spirituosen, Kaffee/ Tee und Tabak extrem geringe Rohaufschläge festgestellt. Bei den im Prüfungszeitraum durchgeführten kalkulatorischen Verprobungen ergaben sich bei den Umsätzen dieser Warengruppen erhebliche Abweichungen gegenüber den erklärten Beträgen (siehe auch E-Mail vom 13.5.2016: Fragen/Feststellungen zur Außenprüfung samt Beilagen). Unter Berücksichtigung der Einwendungen des Gesellschafter/Geschäftsführers und des steuerlichen Vertreters bezüglich der betriebspezifischer Besonderheiten - vor allem im Jahr 2012 - sowie diverser Abgrenzungen für Eigen- und Personalverbrauch, Repräsentation, Gutscheine, Schwund etc. (siehe auch Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1.3.2017) verbleiben die in den Beilagen 1-3 angeführten Differenzen.

Aufgrund der vorliegenden formellen und materiellen Mängel sind die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 Abs. 3 BAO zu schätzen. Den erklärten Umsätzen werden die folgenden Beträge hinzugerechnet:

[Rechnerische Darstellung der Hinzurechnungen]

Tz. 2 *H*** Schankanlage mit Registrierkassenfunktion**

Im Unternehmen wird in einem Nebenraum (Partybar bzw. Pub) eine weitere Kassa für die Erlöserfassung verwendet. Dabei handelt es sich um eine ***H*** Schankanlage mit Registrierkassenfunktion. Für den Prüfungszeitraum wurden keine elektronischen Journale bzw. Datenerfassungsprotokolle, keine Verfahrensdokumentation (Handbuch) und keine Beschreibung der Einrichtung nach § 131 Abs. 2 und 3 BAO vorgelegt.

Am 1.5.2013 wurden über das Verrechnungskonto ***V.N.*** und am 31.5.2013 über das Kassakonto folgende Nachträge an Tageslosungen eingebucht:

1.5.2013: 19 Z-Tagesberichte - nur 77 Tage umfassend im Zeitraum vom 30.12.2012 bis 28.4.2013 (d.s. 119 Tage) mit einer Losungssumme von 4.123,30 Euro inkl. 20% USt.

31.5.2013: 6 Z-Tagesberichte - alle 29 Tage umfassend im Zeitraum vom 4.5.2013 bis 2.6.2013 (d.s. 29 Tage) mit einer Losungssumme von 1.154,13 Euro inkl. 20% USt.

Im Jahr 2013 wurden somit über einen Zeitraum von insgesamt 154 Tagen (30.12.2012 bis 2.6.2013) lediglich für 106 Tage Erlöse von 5.277,43 Euro inkl. 20% USt erklärt. Diese Tageslosungen beinhalten nur die Sparten Bier, Wein und alkoholfreie Getränke. Auf den vorliegenden Tagesberichten sind der Ausdruck der fortlaufenden Nummerierung und des GT-Speichers für die Gesamtsumme über die seit der Inbetriebnahme der Kasse bonierten Umsätze unterdrückt worden. Für die restlichen Zeiträume liegen keine Tagesberichte oder sonstigen Aufzeichnungen vor.

Vernichtete bzw. nicht aufbewahrte Grundaufzeichnungen sind immer und zu jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung (VwGH 25.11.1986, 84/14/0109). Die Vollständigkeit der Erlöserfassung aller Geschäftsfälle ist nicht gewährleistet. Unter Berücksichtigung der Einwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers und des steuerlichen Vertreters - insbesondere bezüglich der unregelmäßigen Öffnungszeiten der Partybar bzw. des Pubs - werden in Anlehnung an das Jahr 2013 die Umsätze im Prüfungszeitraum für jeweils 5 Monate pro Jahr mit 300,00 Euro netto pro Woche geschätzt.

[Rechnerische Darstellung der Hinzurechnungen]

Tz. 3 Billarderlöse

Im Unternehmen werden 7 Billardtische betrieben. Die Erfassung der Billardeinnahmen erfolgt mit einem elektronischen Zeitabrechnungssystem der Marke ***F***. Die Ablesung der Speicherstände erfolgt in der Regel einmal wöchentlich und die Losungssummen werden über das Kassensystem als Billardeinnahmen boniert. Für sonstige Einrichtungen wie zB. Zeitabrechnungssysteme, die zur Aufzeichnung von Betriebseinnahmen genutzt werden und damit Registrierkassenfunktion haben, richten sich die zur Verfügung zu stellenden Dokumentationsunterlagen nach der jeweiligen technischen Vergleichbarkeit mit den Kassentypen. Für den Prüfungszeitraum wurden keine Grundaufzeichnungen (weder in Papierform noch in Datenform) über die einzelnen Geschäftsvorfälle vorgelegt.

Außerdem werden zum Teil auch Einzelbeträge direkt über das Kassensystem boniert. Die nicht über eine Tischabrechnung bonierten Billarderlöse werden am Tagesende vom Personal auf einer separaten Abrechnung mit der Tagesabrechnung und der Tageslosung im Tresor verwahrt und vom Gesellschafter-Geschäftsführer ***V.N.*** abgerechnet. Diese separaten Abrechnungen der Billarderlöse wurden nicht aufbewahrt.

Die Ordnungsmäßigkeitsvermutung des § 163 BAO basiert neben der Erfüllung von Formalvorschriften vor allem auf der Prüfbarkeit (Übersicht über die Geschäftsvorfälle durch einen sachverständigen Dritten) und Kontrollfähigkeit der Aufzeichnungen. Zur umfassenden Prüfbarkeit bedarf es der Datenvorlage, welche sich aus § 131 letzter Satz BAO herleitet. Das elektronische Journal bzw. Datenerfassungsprotokoll dient der Dokumentation der Erfassung der Geschäftsvorfälle sowie der Prüfbarkeit von deren Vollständigkeit und Richtigkeit. Das elektronische Journal ist eine im Speicher eines elektronischen Aufzeichnungssystems mitlaufende Protokolldatei, die in Echtzeit jeweils mit Belegerstellung fortlaufend und chronologisch die Geschäftsvorfälle bzw. Transaktionen dokumentiert. Bei Speicherbegrenzung des elektronischen Aufzeichnungssystems sollen die Daten rechtzeitig (vor Löschung und Überschreiben des Speichers) exportiert werden, um sie in entsprechender Form unverändert zur Verfügung stellen zu können (§ 131 Abs. 3 BAO). Das Fehlen aufbewahrungspflichtiger Grundbelege (ausgedruckt oder auf einem Datenträger gespeichert) stellt einen Verstoß gegen die Bestimmungen der §§ 131 und 132 BAO dar und begründet für sich allein bereits eine Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde im Sinne des § 184 BAO. Die Vollständigkeit der Erlöserfassung aller Geschäftsfälle ist nicht gewährleistet. Dem Gesamtbetrag der im Prüfungszeitraum erklärten Billarderlöse wird daher ein Sicherheitszuschlag von jährlich 2.500,00 Euro zugerechnet.

[Rechnerische Darstellung der Hinzurechnungen]

Tz. 4 Verdeckte Ausschüttungen

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG sind alle Vorteile einer Körperschaft an unmittelbar oder mittelbar Beteiligte, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen ergeben sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter anderem aufgrund von Gewinnzuschätzungen - auch im Wege von Sicherheitszuschlägen - infolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind den Gesellschaftern nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel als zugeflossen zu werten (VwGH 10.3.1982, 81/13/0072; VwGH 18.9.1991, 91/13/0012). Die Beweislast eines Nichtzuflusses der durch Gewinnzuschätzungen ermittelten Mehrgewinne trifft den Gesellschafter (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151; VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

Die Hinzurechnungsbeträge und der Sicherheitszuschlag sind demnach inklusive Umsatzsteuer als verdeckte Ausschüttung anzusehen und außerbilanziell dem Gewinn der Gesellschaft hinzuzurechnen.

Bei Gewinnanteilen und sonstigen Bezügen aus Anteilen an einer inländischen GmbH (Einkünfte aus Kapitalvermögen) wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (die Gesellschaft) haftet dem Bund gegenüber für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach Angabe des steuerlichen Vertreters wird die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KESt vom Gesellschafter getragen und ist von der Gesellschaft als Forderung an diesen zu bilanzieren.

[Rechnerische Darstellung der Hinzurechnungen]"

3. Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014. Weiters zog das Finanzamt die Beschwerdeführerin mit Bescheiden vom 23. März 2017 gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 202 BAO und § 224 BAO zur Haftung für Kapitalertragsteuer der Jahre 2012 bis 2014 heran.

4. Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 bis 2014, Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 bis 2014 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 bis 2014 erhob die steuerliche Vertretung Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass einerseits häufiger Personalwechsel (Aushilfen) sowie eine sehr hohe Miete das Unternehmen belastet hätten und andererseits die Sommermonate sehr umsatzschwach gewesen seien. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei im Prüfungszeitraum deshalb sogar gezwungen gewesen, einen privaten Liegenschaftsanteil zu veräußern, um das Unternehmen am Leben erhalten und betriebliche Verbindlichkeiten abdecken zu können. Im Jahr 2012 sei er aus gesundheitlichen Gründen mehrere Monate nicht oder nur teilweise im Betrieb anwesend gewesen. Auch sei er selbst nicht im Inkasso tätig und deshalb auf die Ehrlichkeit seiner Mitarbeiter angewiesen. Altersbedingt und als Vater einer zehnjährigen Tochter sei er zudem nicht jeden Abend bis zum Dienstschluss im Lokal. Dazu kämen diverse Einbrüche in das Lokal mit vermuteten Warendiebstählen. Das Warenlager sei zudem auch für das Personal frei zugänglich.

Hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen sei anzumerken, dass der Gesellschafter-Geschäftsführers weder vom Kassenhersteller noch vom Kassenbetreuer über eine angeblich mangelnde Ordnungsmäßigkeit des ***G*** Kassensystems informiert worden sei. Die IT-Prüfung der Großbetriebsprüfung Feldkirch beim Kassenhersteller habe erst im April 2015 stattgefunden. Daraus Rückschlüsse für die Jahre 2012 bis 2014 zu ziehen, sei nicht zulässig. Im Jahr 2012 sei die steuerliche Vertretung gewechselt worden. Die Inventur zum 31. Dezember 2011 sei dem damaligen Steuerberater übergeben worden. Zur bemängelten Kassaführung sei anzumerken, dass diese grundsätzlich mit dem tatsächlichen Kassenstand abgestimmt worden sei. Krankheits- und abwesenheitsbedingt sei es jedoch in geringem Umfang zu den beanstandeten Nachtragungen gekommen.

Die Zuschätzungen bei den Spirituosen würden die Besonderheiten des Unternehmens in keiner Weise berücksichtigen. Für die errechneten Abweichungen zu den Sollumsätzen kämen mehrere mögliche Ursachen in Frage. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei im Jahr 2012 krankheitsbedingt über ca. 7 Monate abwesend gewesen und habe somit die Kontrollfunktion über das Personal nicht ausüben können. Zudem sei er nicht im Inkasso tätig und auch nicht

ständig anwesend gewesen. Die erklärten Umsätze hätten von ihm also nicht beeinflusst werden können. Auch wechselte das Bedienungspersonal häufig, die Tagesabrechnungen erfolgten durch die jeweilige Bedienung. Der von der Betriebsprüfung angesetzte Schwund sei zu gering, da für zuckerhaltige Getränke (Jägermeister etc.) keine Schankanlage verwendet worden sei. Allein mit diesen Getränken werde die Hälfte des Umsatzes erzielt. Weiters seien die Portionierer vom Schankpersonal entfernt worden (besserer Showeffekt). Von den Bedienungen sei daher wesentlich mehr ausgeschenkt worden, als verrechnet worden sei. Auffällig sei auch, dass der im Jahr 2012 erfasste Personalverbrauch nur ein Drittel des im Jahr 2014 angesetzten Personalverbrauches ausmache. Nicht berücksichtigt worden seien weiters die Mixgetränke. Zudem sei der Aufschlag bei den alkoholfreien Getränken um ca. 40% höher als in den Folgejahren. Der angesetzte pauschale Werbeaufwand sei zu niedrig, vom Unternehmen seien zahlreiche Aktionen durchgeführt worden, um den Geschäftsbetrieb anzukurbeln (Gutscheine, Gästerunden). Diese seien vom Personal nicht oder nur teilweise im System erfasst worden. Unberücksichtigt geblieben seien bei der Nachkalkulation auch die Halbpreisgetränke (happy hour).

Bezüglich der Kaffeeumsätze sei mit 10 g Kaffee pro Tasse zu rechnen, der Prüfer habe hingegen 8 g angesetzt; dadurch ergebe sich jeweils ein niedrigerer RAK und reduzierten sich die Kalkulationsdifferenzen in den Streitjahren somit wesentlich. Weiters seien der Personal- und Eigenverbrauch sowie der Verbrauch zu Repräsentationszwecken zu niedrig angesetzt worden. Im Jahresabschluss seien 250,00 € für Getränke und 1.000,00 € für Speisen des Geschäftsführers angesetzt worden, wobei dieser in erster Linie Kaffee konsumiert habe. Auch seien zur Förderung des Geschäftsbetriebes Gästerunden ausgegeben, aber nicht entsprechend erfasst worden.

Der Verkauf von Zigaretten erfolge nur über den Automaten. Die Zigaretten würden bei Bedarf nachgekauft und der Automat damit befüllt, es gebe hierfür kein Warenlager. Auch könne aufgrund sinkender Spannen grundsätzlich nicht von einem Aufschlag von 20% bei allen Zigarettenarten ausgegangen werden. Die erzielten Gesamtaufschläge von 8,5% (2013) bzw. 3,2% (2014) seien glaubhaft.

Die ***H*** Schankanlage im Nebenraum sei veraltet und nicht mehr in Betrieb. Es seien verschiedene Versuche unternommen worden, den Raum für Gäste attraktiv zu machen (derzeit Shisha-Bar, Klublokal für Vereine), allerdings nur mit sehr bescheidenem Erfolg. Im Jahr 2013 sei die Schankanlage kurzzeitig in Betrieb genommen worden. Aufgrund mangelnder Umsätze sei der Betrieb jedoch wieder eingestellt worden. Die erzielten Umsätze seien boniert worden, die ansonsten fallweise angefallenen Umsätze seien über die Hauptkassa erfasst worden, dies sei auf den Abrechnungen der Hauptkassa auch ersichtlich. In den Jahren 2012 und 2014 sei die Schankanlage nicht in Betrieb gewesen. Aus den im Jahr 2013 diesbezüglich erklärten Umsätzen Rückschlüsse auf die Umsätze in den Jahren 2012 und 2014 zu ziehen und die über die Hauptkassa bonierten Umsätze außer Acht zu lassen, sei nicht zulässig.

Ebenso sei das Aufzeichnungssystem bei den Billardtischen mittlerweile veraltet, der Gesellschafter-Geschäftsführer habe die Erlöse jedoch nach bestem Wissen und Gewissen erfasst und sei eine Schätzung daher nicht gerechtfertigt.

Die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen sei nicht zutreffend. Abgesehen davon, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Umsätze und Gewinne aus den in den Beschwerden gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide dargelegten Gründen nicht habe beeinflussen können, seien die ermittelten Mehrgewinne diesem nicht zugeflossen.

5. Mit umfassend begründeter Beschwerdevorentscheidung vom 25. Juli 2017 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide sowie die ergangenen Sach- und Haftungsbescheide als unbegründet ab. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, der Personalstand habe in den Streitjahren keinen großen Schwankungen unterlegen, wobei zeitweise auch die Tochter (1.1.2012 bis 31.8.2013 und 12.11.2013 bis 31.12.2013) bzw. der Sohn (1.1.2012 bis 30.6.2012) des Gesellschafter-Geschäftsführers im Betrieb beschäftigt gewesen seien, sodass diese die Kontrollfunktion über das Personal hätten ausüben können. Der Hinweis auf das schlecht laufende Geschäft und die finanziellen Verhältnisse sei im Hinblick auf die Bilanzen und den BP-Bericht nicht begründet. Der private Liegenschaftsanteil sei vom Gesellschafter-Geschäftsführer und seinem Bruder mit Kaufvertrag vom 26. Juni 2013 um einen Betrag von 222.281,07 € veräußert worden. Bis zum 31.12.2013 seien insgesamt 35.800,00 € in die Gesellschaft eingelegt worden. Damit hätten sich, wie im Einzelnen dargestellt, die Verbindlichkeiten des Verrechnungskontos im selben Ausmaß erhöht, wie sich die Bankverbindlichkeiten verringert hätten. Dass die Veräußerung des privaten Liegenschaftsanteiles erforderlich gewesen wäre, um den Betrieb am Leben zu erhalten, sei damit nicht erwiesen. Für die eingewendeten Einbrüche, Warendiebstähle und "Unredlichkeiten des Personals beim Inkasso" seien keine Nachweise (Anzeigen, Schadenersatzforderungen) vorgelegt worden. Ebenso wenig seien Aufzeichnungen über den behaupteten, das Ausmaß der bonierten Mengen übersteigenden Warenverbrauch (Eigen- und Personalverbrauch, Schwund/Bruch, Repräsentation, HalbpPreisverkäufe, Gästerunden) vorgelegt worden. Die von den Kunden eingelösten Gutscheine seien nicht nur "in geringem Umfang", sondern im gesamten Prüfungszeitraum ebenso wie die Bareinkäufe in der Pizzeria von 2012 bis einschließlich Mai 2014 jeweils erst am entsprechenden Monatsende nachgetragen worden. Auffallend sei auch, dass sich die Geschäftsführerbezüge in den Jahren 2003 bis 2010 auf ca. 20.000,00 € und ab dem Jahr 2012 nur mehr auf ca. 7.500,00 € belaufen hätten.

Die von Oktober 2014 bis April 2015 von der Großbetriebsprüfung durchgeführte, die Jahre ab 2010 umfassende IT-Prüfung des EDV-Kassensystems ***G*** habe ergeben, dass das externe Journal-Erstellungsverfahren unüblich und bereits dem Grunde nach nicht ordnungsgemäß sei. Das Abrechnungssystem sei vom Hersteller erst im Zuge bzw. nach dieser Prüfung entsprechend adaptiert worden. Im Prüfungs- und Nachschauzeitraum hätten bei der Beschwerdeführerin keine entsprechenden Updates festgestellt werden können.

Hinsichtlich der Hinzurechnungen aufgrund der festgestellten Kalkulationsdifferenzen bei den Produktgruppen Spirituosen, Kaffee/Tee und Tabak wurde jeweils im Einzelnen dargelegt, inwieweit den auch bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgebrachten Einwendungen der steuerlichen Vertretung Rechnung getragen wurde. Gesamthaft gesehen könnten die gesundheitlichen und privaten Probleme des Gesellschafter-Geschäftsführers und die dadurch bedingten Abwesenheiten den auffallenden Umsatzrückgang seit 2009 aber nicht hinreichend erklären.

6. Mit Vorlageantrag vom 24. August 2017 beantragte die steuerliche Vertretung unter Anschluss einer Stellungnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers die Entscheidung über die Beschwerden gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2014 sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2012 bis 2014 durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers die Kontrollfunktion während dessen langen Krankenstandes im Jahr 2012 aufgrund ihres Alters und ihrer beruflichen Unerfahrenheit nicht wahrnehmen hätten können. Auch seien sie nicht während der gesamten Öffnungszeiten anwesend gewesen. Die Veräußerung des privaten Liegenschaftsanteiles sei sehr wohl erfolgt, um den Betrieb am Leben zu erhalten und habe deshalb auch eine Reduktion der Geschäftsführerbezüge erfolgen können. Diese Reduktion sei mit der privaten Liegenschaftsveräußerung begründbar, keinesfalls könnten daraus jedoch Rückschlüsse auf verdeckte Ausschüttungen gezogen werden. Bezüglich der Einbrüche gebe es nach Auskunft des Gesellschafter-Geschäftsführers Anzeigen bei der Polizei und sei deshalb auch eine Alarmanlage eingebaut worden. Die Anlagen seien veraltet. Die Wartung und das Einspielen des Kassensystems obliege dem Betreuer und könne keinesfalls dem Unternehmen zur Last gelegt werden. Ebenso könne beim Einsatz von Fremdpersonal nicht davon ausgegangen werden, dass der Personalverbrauch und Lokalrunden lückenlos aufgezeichnet würden. Es werde auch nochmals darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer selbst nicht im Inkasso tätig gewesen sei und auch nicht während der gesamten Öffnungszeiten anwesend gewesen sei. Ob die Bareinnahmen vom Personal vollständig erfasst worden seien, habe vom Geschäftsführer deshalb nicht lückenlos überprüft werden können. Auch seien vom jeweiligen Schankpersonal keine Portionierer eingesetzt worden, was zu wesentlich höheren Ausschankmengen geführt habe. Die konstanten Umsatzrückgänge seit dem Jahr 2008 könnten mit dem altersbedingten Wegfall von Stammkunden, einem geänderten Ausgehverhalten beim jungen Publikum, den veralteten Anlagen und dem Fehlen eines attraktiven Gastgartens im Sommer begründet werden.

In der angeschlossenen Stellungnahme vom 19. Juni 2017 schilderte der Gesellschafter-Geschäftsführer in erster Linie die persönlichen Verhältnisse sowie seine gesundheitlichen Probleme. Er sei vom Personal und "Möchtegern-Geschäftsführern" bestohlen worden, habe das aber nicht bemerkt, die Warnungen nicht verstanden oder zu spät erhalten. Er ersuche, die menschlichen Fakten und die betrieblichen Gegebenheiten zu berücksichtigen.

7. Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes teilte das Finanzamt mit, dass die vorgenommene Schätzung als sachgerecht angesehen werde und wies wiederum auf die nicht vorgelegten Aufzeichnungen sowie darauf hin, dass den Einwendungen der steuerlichen Vertretung im Zuge des Prüfungsverfahrens hinreichend Rechnung getragen worden sei.

8. Mit Schreiben vom 17. Mai 2021 ersuchte die steuerliche Vertretung auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes unter Zusammenfassung der bisherigen Einwendungen neuerlich um Berücksichtigung der bereits vorgebrachten Argumente.

II. Sachverhalt:

Die beschwerdeführende Gesellschaft m.b.H. hat in den Streitjahren einen gastwirtschaftlichen Betrieb (Cafe-Restaurant) mit einem Spielsalon betrieben, der mit Billardtischen und verschiedenen Automaten ausgestattet war. Weiters war ein Zigarettenautomat aufgestellt.

Als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist im Firmenbuch der im Jahr [****] geborene ***V.N.*** eingetragen. Aufgrund gesundheitlicher Probleme war er im Jahr 2012 mehrere Monate nicht im Betrieb anwesend. Neben fünf (2012) bzw. drei (2013 und 2014) ganzjährig Beschäftigten waren weiters vier (2012), neun (2013) bzw. zehn (2014) Teilzeitbeschäftigte im Betrieb tätig. Zeitweise waren auch die [****] geborene Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers (1.1.2012 bis 31.8.2013 und 12.11.2013 bis 31.12.2013) sowie dessen im Jahr [****] geborener Sohn (1.1.2012 bis 30.6.2012) angestellt.

Infolge der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellten Buchführungsmängel und Kalkulationsdifferenzen wurden die erklärten Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 44.500,00 € (2012), 26.500,00 € (2013) und 18.500,00 € (2014) erhöht und die Hinzurechnungen (inkl. USt) als verdeckte Gewinnausschüttungen beurteilt. Hinsichtlich der im Einzelnen maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen wird auf die entsprechenden Ausführungen unter Punkt III. verwiesen.

III. Rechtsgrundlagen und Erwägungen

1. Schätzungsberechtigung

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

Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner 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.

Nach § 163 Abs. 1 BAO in der hier maßgeblichen Fassung haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO 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.

Nach § 131 Abs. 1 BAO in der hier maßgeblichen Fassung sind die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Nach den dabei insbesondere geltenden Vorschriften sollen ua. die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen und alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden (Z 2) und die zu den Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist (Z 5).

Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten gemäß § 131 Abs. 2 BAO die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden.

Entscheidend ist, dass eine vollständige und zeitgerechte Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Sachverhalte unter Einhaltung der den Formvorschriften des § 131 BAO entsprechenden Grundsätze erfolgt. Der Gebotenheit der Zeitnähe und dem Prinzip der Belegsicherung dienen dabei die Grundaufzeichnungen, die ihrer Beschaffenheit und Führung nach gewährleisten müssen, dass die Geschäftsvorfälle von der Buchung bis zum Beleg zurück nachvollzogen werden können (vgl. VwGH 7.8.2001, 96/14/0118, mwN). Unterlagen und Aufzeichnungen, die im Sinne der Bestimmung des § 132 BAO für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sind daher, unabhängig auch davon, ob die zugrundeliegenden Daten in die EDV übertragen worden sind, aufzubewahren; schon die Nichtaufbewahrung solcher Grundaufzeichnungen begründet damit die Schätzungsberechtigung (vgl. VwGH 30.9.2021, Ra 2019/13/0118, mwN).

Nach den im Betriebsprüfungsbericht angeführten Feststellungen betreffend die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen wurden Beschreibungen des verwendeten EDV-Kassensystems bzw. der in einem Nebenraum verwendeten Schankanlage mit Registrierkassenfunktion nicht vorgelegt, im Einzelnen angeführte Tageslosungen sowie die von den Kunden eingelösten Gutscheine und die Bareinkäufe in der benachbarten Pizzeria erst am jeweiligen Monatsende nachgetragen, negative Kassastände an im Einzelnen bezeichneten Tagen ermittelt, die Uraufzeichnungen für die Inventur vom 31.12.2014 und die Inventurliste vom 31.12.2011 nicht vorgelegt, Aufzeichnungen über die Nachfüllungen des Zigarettensautomaten sowie hinsichtlich der Billardspiele nicht geführt bzw. vorgelegt und am 1.5.2013 sowie am 31.5.2013 über die Schankanlage im Nebenraum erfasste Tageslosungen nachgebucht, wobei auf den Tagesberichten der Ausdruck der fortlaufenden Nummerierung und des Speichers für die Gesamtsumme über die seit der Inbetriebnahme der Kasse bonierten Umsätze unterdrückt wurde.

Den angeführten Feststellungen der Betriebsprüfung hat die Beschwerdeführerin lediglich entgegengehalten, dass vom Kassahersteller keine Information über die angeblich mangelnde Ordnungsmäßigkeit des Kassensystems erfolgt sei, die Inventur zum 31.12.2011 dem damaligen Steuerberater übergeben worden sei, die Kassaführung grundsätzlich mit dem tatsächlichen Kassenstand abgestimmt worden sei und es krankheits- und abwesenheitsbedingt in geringem Umfang zu den beanstandeten Nachtragungen gekommen sei. Mit diesen allgemein gehaltenen Ausführungen werden die aufgezeigten Mängel nicht widerlegt, zumal auch dem Bundesfinanzgericht ungeachtet der diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung, der insoweit Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288, mwN), keine weiteren Unterlagen und Nachweise vorgelegt wurden.

Damit liegen aber ohne Zweifel keine formell ordnungsmäßigen Bücher und Aufzeichnungen vor, wobei die Mängel auch geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin in Zweifel zu ziehen, zumal bei nicht vollständigen Aufzeichnungen nicht in kontrollierbarer Weise gewährleistet ist, dass tatsächlich sämtliche erlöswirksamen Vorgänge erfasst sind. Liegen formelle Fehler vor, die begründetermaßen zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen Anlass geben, bedarf es keines Nachweises, dass diese mit den tatsächlichen Wirtschaftsabläufen nicht übereinstimmen. In diesem Fall obliegt es der Abgabepflichtigen, die sachliche Richtigkeit der formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen und damit der ansonsten bestehenden Schätzungsbefugnis entgegenzuwirken (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, und VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012, mwN). Zudem konnten seitens der Beschwerdeführerin aber auch die Ausführungen des Finanzamtes betreffend die unrealistisch niedrigen Rohaufschläge bei den Produktgruppen Spirituosen, Kaffee/Tee und Tabak nicht widerlegt werden.

Letztlich wurde die Schätzungsbefugnis aber auch von der steuerlichen Vertretung nicht konkret bestritten. Bekämpft wird vielmehr die Höhe der vorgenommenen Hinzurechnungen.

2. Hinzurechnungen

2.1. Spirituosen, Kaffee/Tee, Tabak

Die Betriebsprüfung hat die Hinzurechnungen bei den Produktgruppen Spirituosen, Kaffee/Tee und Tabak wie folgt ermittelt:

Spirituosen	VK-Einh.	2012	VK-Einh.	2013	VK-Einh.	2014
Vorrat 1.1.		2.500,00		3.117,22		3.711,74
WEK		11.374,23		9.869,53		8.843,86
Vorrat 31.12.		-3.117,22		-3.711,74		-3.533,49
WES		10.757,01		9.275,01		9.022,11
Nachtrag Schwund		-1.075,70		-463,75		-451,11
Bereinigter WES		9.681,31		8.811,26		8.571,00
RAK		7,20		7,20		6,70
Kalk. Erlöse		69.705,42		63.441,07		57.425,73
Korrekturen						
Gutscheine		-1.600,00		-2.264,16		-990,99
Personalverbrauch	44		74		134	
Repräsentation	968		974		1.071	
Bruch	287		423		345	
Summe:	1.299	-3.100,00	1.471	-3.400,00	1.550	-3.500,00
Nachtrag Werbung	1.000	-2.386,45	1.000	-2.311,35	1.000	-2.258,06
Bereinigte Erlöse		62.618,97		55.465,56		50.676,68
Erklärte Erlöse		31.498,66		40.517,42		45.424,90
Differenz		31.120,31		14.948,14		5.251,78
Differenz in %		99%		37%		12%

Kaffee/Tee	Tassen	2012	Tassen	2013	Tassen	2014
Vorrat 1.1.		198,28		198,28		209,93
WEK		2.484,98		2.361,04		2.054,59
Vorrat 31.12.		-198,28		-209,93		-237,54
WES		2.484,98		2.349,39		2.026,98
Korrekturen						
Eigenverbrauch		-125,00		-125,00		-125,00
Personalverbrauch	469	-71,48	175	-27,68	274	-44,37
Schwund	56	-8,53	5	-0,79		
Repräsentation	43	-6,55	58	-9,17	14	-2,27
Zusatzwaren Kaffee		-1.018,02		-740,18		-617,40
Naturalrabatte		101,87		20,01		
Nachtrag						
Werbung, Personal	3.000	-457,20	3.000	-474,48	3.000	-485,76
Bereinigter WES		900,07		992,10		752,19
RAK		12,80		12,80		12,60
Kalk. Erlöse		11.520,86		12.698,85		9.477,56
Erklärte Erlöse		5.902,50		6.345,34		6.378,92
Differenz		5.618,36		6.353,51		3.098,64
Differenz in %		95%		100%		49%

Tabak	2012	2013	2014
Vorrat 1.1.	787,58	787,58	677,83
WEK	12.313,32	12.414,11	12.291,52
Vorrat 31.12.	-787,58	-677,83	-736,75
WES	12.313,32	12.523,86	12.232,60
Korrekturen			
Bereinigter WES	12.313,32	12.523,86	12.232,60
RAK	1,20	1,20	1,20
Kalk. Erlöse	14.775,98	15.028,63	14.679,12
Erklärte Erlöse	15.388,92	13.594,37	12.623,83
Differenz	-612,94	1.434,26	2.055,29
Differenz in %	-4%	11%	16%

In der Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt dazu aus, dass im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens den nunmehr auch in der Beschwerde vorgebrachten Einwendungen der steuerlichen Vertretung Rechnung getragen worden sei. Bei den Spirituosen sei zunächst der anhand der tatsächlichen Einkaufs- und Verkaufspreise ermittelte Rohaufschlag zwecks Berücksichtigung der Mixgetränke um 50%-Punkte pro Jahr gekürzt und der erklärte Wareneinsatz um die tatsächlich bonierten Beträge an Personalverbrauch, Repräsentation und Bruch sowie die ausgegebenen Gutscheine bereinigt worden. Aufgrund einer nachgereichten schriftlichen Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 23. August 2016 seien vom Wareneinsatz zusätzlich zum bisher angesetzten Bruch 5% Schwund abgezogen worden. Weiters sei der Verbrauch für Repräsentationszwecke verdoppelt und zur Abgrenzung der HalbpPreisgetränke der Rohaufschlag um weitere 50%-Punkte pro Jahr gekürzt worden. Im Betriebsprüfungsbericht sei schließlich aufgrund der krankheitsbedingt mehrmonatigen Abwesenheit des Geschäftsführers im Jahr 2012 der Schwund auf 10% erhöht und der Rohaufschlag an jenen des Jahres 2013 angepasst und somit um weitere 30%-Punkte gekürzt worden. Weiters sei zusätzlich zu den in den Jahren 2013 und 2014 tatsächlich bonierten und bisher angesetzten Beträgen für ausgegebene Gutscheine im Jahr 2012 ein Mittelwert aus den Jahren 2013 und 2014 von 1.600,00 € angesetzt worden.

Die Mixgetränke seien mit ihrem anteiligen Verkaufspreis auf die entsprechenden Warengruppen Spirituosen und alkoholfreie Getränke boniert worden und sei eine weitere Anpassung des ermittelten Rohaufschlages daher nicht geboten. Mit den "zuckerhaltigen Getränken" (Jägermeister udgl.) seien zudem nicht 50% des Umsatzes, sondern 28% (2012), 25% (2013) und 32% (2014) des Gesamtumsatzes erzielt worden.

Der bei der Rohaufschlagsermittlung für die Produktgruppe Kaffee/Tee herangezogene Einsatz von 8 g Kaffee pro Tasse sei der Brancheninformation für Gastronomie des BMF entnommen worden. Auch nach Auskunft eines Fachmannes (Vertrieb, Aufstellung und Wartung von Kaffeemaschinen) würden die Geräte, wie im Einzelnen angeführt auf 8 bis 8,5 g eingestellt,

wobei die Menge von der Kaffeesorte und dem Gerät abhängig sei und um +/- 1 g differieren könne. Der erklärte Wareneinsatz sei anhand der vorgelegten Losungsaufzeichnungen (Kassajournal) und unter Berücksichtigung des tatsächlich bonierten nicht erlöswirksamen Warenverbrauches (Personalverbrauch, Schwund, Repräsentation) ermittelt worden. Der im Jahresabschluss angesetzte Eigenverbrauch von Getränken (250,00 €) sei im Schätzungswege zu je 50% auf Kaffee/Tee und alkoholfreie Getränke aufgeteilt worden. Den vorgebrachten Einwendungen Rechnung tragend, seien im Betriebsprüfungsbericht die zunächst berücksichtigten Ansätze für Personalverbrauch, Schwund und Repräsentation entsprechend korrigiert worden. Die korrigierten Beträge seien unter Zugrundelegung einer geschätzten Menge von 3.000 Tassen Kaffee pro Jahr ermittelt worden. Dabei seien die tatsächlich bonierten und bisher angesetzten Mengen zum Teil (2013 und 2014) um das 10-fache erhöht worden. Die Menge von 3.000 Tassen Kaffee pro Jahr entspreche in etwa der gesamten Menge der erklärten Kaffeeerlöse pro Jahr.

Bei den Tabakwaren sei der Erlös zunächst mit einem Rohaufschlag von 25% und in der Folge aufgrund der Einwendungen der steuerlichen Vertretung mit 20% ermittelt worden, wobei anhand der tatsächlichen Ein- und Verkaufspreise bei im Einzelnen angeführten Marken Soll-Rohaufschläge von 22%, 28%, 29%, 25% und 19% festgestellt hätten werden können. Aufzeichnungen bezüglich der Warennachfüllungen des Zigarettenautomaten seien nicht vorgelegt worden.

Die dagegen vorgebrachten Einwendungen erschöpfen sich im Ergebnis letztlich darin, dass die vorgenommenen Korrekturen zu gering seien. Die Schätzungsmethode an sich sowie die der Schätzung zugrunde gelegten Ausgangswerte (Vorräte, Wareneinkauf, Rohaufschläge) blieben unbestritten. Soweit eingewendet wird, dass der von der Betriebsprüfung angesetzte Schwund (5% bzw. 10% des Wareneinsatzes) zu gering sei, da für zuckerhaltige Getränke (Jägermeister etc.) keine Schankanlage verwendet worden sei und die Portionierer vom Schankpersonal entfernt worden seien, sodass wesentlich mehr ausgeschenkt als verrechnet worden sei, die Mixgetränke sowie HalbpPreisgetränke (happy hour) nicht berücksichtigt worden seien, der angesetzte pauschale Werbeaufwand zu niedrig sei, da zahlreiche, im System nicht oder nur teilweise erfasste Aktionen durchgeführt worden seien, um den Geschäftsbetrieb anzukurbeln (Gutscheine, Gästerunden), wird damit nicht in nachvollziehbarer Weise dargelegt, dass die von der Betriebsprüfung diesbezüglich bereits in Ansatz gebrachten Abschläge nicht ausreichend wären. Abgesehen davon, dass nicht einsichtig ist, weshalb Schwund, Eigen- und Personalverbrauch sowie der Verbrauch zu Repräsentationszwecken nicht von vornherein korrekt erfasst wurden, sind für die Notwendigkeit von solchen weitergehenden Abschlägen keine wie immer gearteten Nachweise vorgelegt worden.

Den mehrfach angesprochenen Diebstählen ist entgegenzuhalten, dass eine diesbezügliche Anzeige ungeachtet auch der Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung nicht vorgelegt wurde und auch nicht behauptet wurde, dass entsprechende Konsequenzen (zB Entlassung von

verdächtigem Personal oder Geltendmachung von Schadenersatzforderungen) gezogen worden wären. Daran vermögen auch die im Übrigen nicht näher konkretisierten Ausführungen im Schreiben vom 17. Mai 2021, dass die Diebstähle im Nachhinein vom Ex-Partner einer Servierkraft bestätigt worden wären, nicht zu ändern. Wann und wo die Überwachungskamera installiert wurde, lässt sich der Aktenlage nicht entnehmen und wird damit jedenfalls auch nicht aufgezeigt, dass die Erlöse vor oder auch nach der Installation tatsächlich vollständig erfasst worden wären bzw. in welchem Ausmaß es in den Streitjahren zu einem wesentlich erhöhten Schwund gekommen sein sollte.

Nicht plausibel erscheint der Einwand, dass das Personal bei den Spirituosen wesentlich mehr ausgeschenkt als verrechnet (2 cl) hätte. Abgesehen davon, dass nicht konkret dargelegt wurde, in welchem Ausmaß dies tatsächlich der Fall gewesen sein sollte und nicht einsichtig ist, weshalb die Beschwerdeführerin einen solchen ständigen Einnahmenentgang hinnehmen hätte sollen, wäre es jedenfalls Aufgabe des Gesellschaft-Geschäftsführers gewesen, eine solche Praxis abzustellen oder zumindest den dadurch bedingten Mehrverbrauch in nachvollziehbarer Weise zu erfassen.

Ebenso ist mit dem Einwand der Abwesenheiten des Gesellschafter-Geschäftsführers, insbesondere im Jahr 2012, und des von ihm nicht wahrgenommenen Inkassos nichts zu gewinnen. Nicht nur, dass sich allein daraus nicht zwangsläufig ein höherer Schwund oder Personalverbrauch ergibt, wäre es Sache des Gesellschafter-Geschäftsführers gewesen, für die Zeiten seiner Abwesenheit eine vertrauenswürdige Person mit der Kontrolle zu beauftragen, insbesondere, wenn wie vorgebracht, das Bedienungspersonal häufig gewechselt hat. Zudem setzt die Überprüfung der wirtschaftlichen Ergebnisse weder eine ständige Anwesenheit noch eine Vornahme des Inkassos voraus und hätten ihm dabei auch die äußerst niedrigen Rohaufschläge auffallen müssen.

Bei der Warengruppe Kaffee/Tee stützt sich das Vorbringen vor allem darauf, dass die angesetzte Menge von 8 g Kaffee pro Tasse zu gering sei. Weshalb der auf die in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Angaben bzw. Auskünfte gestützte Ansatz des Finanzamtes verfehlt sein sollte, ist nicht erkennbar, hat die Beschwerdeführerin doch weder Nachweise für die von ihr genannte Menge von 10 g erbracht, noch ihre Angabe in nachvollziehbarer Weise, etwa durch eine Aussage der Servicefirma, glaubhaft gemacht. Auch ergeben sich aus der Aktenlage keine Hinweise dafür, dass die Kaffeemaschine zum Zeitpunkt der Prüfung auf eine solche Menge eingestellt gewesen wäre.

Gegen die in Ansatz gebrachten Erlöse aus dem Tabakverkauf wurde nichts Konkretes vorgebracht und kann auch das Bundesfinanzgericht die Schätzung im Hinblick auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung nicht als unzutreffend erkennen, zumal auch nicht in nachvollziehbarer Weise dargelegt wurde, weshalb die erzielten Gesamtaufschläge von 8,5% (2013) bzw. 3,2% (2014) glaubhaft sein sollten bzw. den tatsächlichen Verhältnissen eher

entsprechen sollten. Für eine diesbezügliche Änderung besteht daher ebenfalls keine Veranlassung bzw. kann sich die Beschwerdeführerin im Hinblick darauf, dass bei einzelnen Zigarettensorten anhand der Einkaufs- und Verkaufspreise höhere Rohaufschläge festgestellt wurden (zB Marlboro 22% bzw. 28%), jedenfalls nicht als beschwert erachten.

Gesamthaft gesehen kann das Bundesfinanzgericht somit nicht erkennen, dass die vorgenommenen Erlöshinzurechnungen bei den in Rede stehenden Produktgruppen nicht sachgerecht wären und den vorgebrachten Einwendungen nicht in ausreichendem Maße Rechnung getragen worden wäre. Soweit von der Beschwerdeführerin darüber hinausgehende Korrekturen gefordert wurden, ist ihr schließlich auch entgegenzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt (vgl. VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005, mwN, und VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006, mwN) und es somit Sache der Beschwerdeführerin gewesen wäre, die Notwendigkeit weiterer Korrekturen in nachvollziehbarer Weise zu belegen oder zumindest glaubhaft zu machen.

2.2. *H*** Schankanlage**

Gegen die Erlöshinzurechnung im Zusammenhang mit der in einem Nebenraum (Partybar bzw. Pub) verwendeten Schankanlage hat die steuerliche Vertretung vorgebracht, dass die Schankanlage nur im Jahr 2013 kurzzeitig in Betrieb genommen worden sei und die ansonsten fallweise erzielten Umsätze über die Hauptkassa erfasst worden seien, was auch aus den Abrechnungen der Hauptkassa hervorgehe.

In der Beschwerdeentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, dass für die Schankanlage keine elektronischen Journale bzw. Datenerfassungsprotokolle, keine Verfahrensdokumentation (Handbuch) und keine Beschreibung vorgelegt worden sei. Lediglich für den Zeitraum 30.12.2012 bis 2.6.2013 (154 Tage) seien Tagesberichte vorgelegt worden, die wiederum nur die Tageslosungen für einen Zeitraum von 106 Tagen umfasst hätten. Internetrecherchen vom 28. Juli 2015 hätten ergeben, dass der Nebenraum geöffnet gewesen sei (Freitag und Samstag 21:00 bis 02:00 bzw. nach Absprache). Die Schankanlage sei auch in den Jahren 2012 und 2014 in Betrieb gewesen. In den Inventurlisten vom 1.1.2013 und 1.1.2014 seien in den Spalten "Lager Pub" und "Pub" mengenmäßige Eintragungen vorgenommen worden. Zusätzlich lägen Tagesberichte für die Zeiträume 1.10.2012 bis 28.10.2012 (325,80 €), 2.6.2013 bis 9.6.2013 (123,50 €), 15.6.2013 bis 23.6.2013 (326,70 €) und 12.12.2014 bis 14.12.2014 (561,80 €) vor. Von diesen Tagesberichten seien aber nur die Tageslosungen vom Dezember 2014 als Erlöse erfasst worden. Für die restlichen Zeiträume lägen keine Tagesberichte oder sonstigen Aufzeichnungen vor. Im Prüfungszeitraum 2012 bis 2014 seien auch über die Hauptkassa Umsätze mit der Bedienernummer "6" und dem Bedienernamen "Pub" erfasst worden. Besonders im Zeitraum 30.12.2012 bis 2.6.2013 seien die in diesem Nebenraum (Partybar bzw. Pub) erzielten

Umsätze zeitnah (an einem Tag) entweder über die Schankanlage (nur Sparten Bier, Wein und alkoholfreie Getränke) oder über die Hauptkassa (alle Getränkesparten) erfasst worden. Dies lasse nicht den Schluss zu, dass, wenn Umsätze über die Hauptkassa erfasst worden seien, keine Umsätze über die Schankanlage erzielt worden wären. Zunächst seien die Jahresumsätze im Prüfungszeitraum in Anlehnung an die für den Zeitraum 30.12.2012 bis 2.6.2013 (ca. 5 Monate) erklärten Umsätze von 5.277,43 € inkl. 20% USt mit jeweils 10.000,00 € netto geschätzt worden. Unter Berücksichtigung des Einwandes betreffend die nur unregelmäßigen Öffnungszeiten und ausgehend davon, dass der im Jahr 2013 erzielte Umsatz auch in den Jahren 2012 und 2014 erzielt worden sei, seien die Umsätze im Prüfungsbericht für jeweils 5 Monate pro Jahr mit 300,00 € netto pro Woche, insgesamt somit 6.000,00 € pro Jahr, geschätzt worden. Die für den Zeitraum 30.12.2012 bis 2.6.2013 (ca. 5 Monate) erklärten Umsätze von 5.277,43 € inkl. 20% USt (ds. 4.397,86 € netto) ergäben sich aus den Tageslosungen für 106 Tage. Das entspreche einem Umsatz von ca. 300,00 € netto pro Woche.

Die für das Jahr 2013 vorgenommene Hinzurechnung kann das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die aus den angeführten Tagesberichten hervorgehenden Erlöse nicht als verfehlt erkennen, zumal die Beschwerdeführerin nicht in nachvollziehbarer Weise dargelegt oder gar nachgewiesen hat, dass die angeführten Erlöse auch über die Hauptkassa erfasst worden wären. Insoweit kann angesichts der bisher nicht erfassten Erlöse auch die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Anders verhält es sich hinsichtlich der diesbezüglich vorgenommenen Hinzurechnungen in den Jahren 2012 und 2014. Auch wenn die vom Finanzamt angeführten Unterlagen nicht vorgelegt wurden, mangelt es an hinreichend konkreten Feststellungen, welche die Annahme, dass 2012 und 2014 Umsätze in derselben Höhe erzielt worden wären wie im Jahr 2013 bzw. auch in diesen Jahren über einen Zeitraum von jeweils fünf Monaten wöchentlich jeweils 300,00 € erzielt worden wären, tragen könnten. Abgesehen davon, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer wiederholt bestritten hat, dass die Schankanlage in den Jahren 2012 und 2013 in Betrieb war und aus dem Ergebnis der Internetabfrage vom 28. Juli 2015 nichts über die Öffnungszeiten in den Jahren 2012 und 2014 hervorgeht, ergibt sich selbst bei geöffnetem Partyraum nicht zwangsläufig, dass auch die Schankanlage in Betrieb gewesen wäre und fallweise angefallene Umsätze nicht über die Hauptkassa abgerechnet worden wären.

Hinzuzurechnen sind sohin nur die nach den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung nicht erlöswirksam erfassten Tageslosungen in Höhe von 325,80 € brutto (= 271,50 € netto), zumal die Beschwerdeführerin auch diesbezüglich keinen Nachweis erbracht hat, dass diese Erlöse über die Hauptkassa erfasst worden wären. Die darüber hinausgehende Hinzurechnung in den Jahren 2012 und 2014 vermag das Bundesfinanzgericht hingegen nicht als sachgerecht zu erkennen und war den Beschwerden in diesem Punkt somit insoweit Folge zu geben. Die Umsätze und Gewinne der Jahre 2012 und 2014 waren sohin um 5.728,50 € (2012) bzw. 6.000,00 € (2014) zu vermindern.

2.3. Billard

Der Prüfer hat den im Prüfungszeitraum jährlich erklärten Erlösen aus Billardspielen einen Sicherheitszuschlag von jährlich 2.500,00 € hinzugerechnet.

Dem hielt die steuerliche Vertretung entgegen, dass die Anlagen sowie die Aufzeichnungssysteme veraltet seien, die Wartung und das Einspielen des Kassensystems dem Betreuer obliege und keinesfalls dem Unternehmen zur Last gelegt werden könne.

In der Beschwerdevorentscheidung hielt das Finanzamt fest, dass das zur Erfassung der Billardeinnahmen verwendete elektronische Zeitabrechnungssystem die Möglichkeit biete, die erfassten Daten zu speichern und mit dem entsprechenden Zubehör auszudrucken, für den Prüfungszeitraum jedoch keine solchen Grundaufzeichnungen über die einzelnen Geschäftsvorfälle vorgelegt worden seien. Die im Prüfungszeitraum 2012 bis 2014 kalkulatorisch ermittelten Hinzurechnungen bei Spirituosen, Kaffee und Tabak entsprächen ca. 10% der jeweils erklärten Erlöse. In Anlehnung daran sei der Sicherheitszuschlag bei den Spielerlösen mit 2.500,00 € pro Jahr geschätzt worden. Das seien rd. 10% der in den Jahren 2012 bis 2014 erklärten Erlöse. Neben den Billardtischen seien weitere Dienstleistungsautomaten betrieben worden. Die Kassenentleerung sei einmal monatlich erfolgt. Die vereinnahmten Geldbeträge seien nur je Automatenart, aber nicht je Automat mit einem Münzzähler ermittelt, aufgezeichnet und in der Buchhaltung erfasst worden. Eine Aufzeichnung der Zählwerkstände sei trotz vorhandener Zählwerke nicht erfolgt. Die Aufzeichnungsmängel bezüglich der Automatenenerlöse seien bei der Schätzung im Einzelnen gar nicht berücksichtigt worden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört die Anwendung eines Sicherheitszuschlages zu den Elementen einer Schätzung und dient der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. ua. VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, und VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123). 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, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2020/15/0048, und VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012, mwN).

Angesichts der angeführten Aufzeichnungsmängel, insbesondere der fehlenden Grundaufzeichnungen ist eine lückenlose und vollständige Erfassung der Erlöse aus den Billardspielen nicht sichergestellt. Aufgrund der solcherart bestehenden Unsicherheit bezüglich der Erfassung

sämtlicher Erlöse kann der Ansatz eines Sicherheitszuschlages daher nicht als unsachlich angesehen werden, zumal auch nicht einsichtig ist, weshalb die korrekte Erfassung und Abrechnung der Spielerlöse nicht der Beschwerdeführerin bzw. deren Geschäftsführer obliegen sollte. Auch hinsichtlich der Höhe der Hinzurechnung kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, zumal seitens der Beschwerdeführerin diesbezüglich nichts Konkretes eingewendet wurde oder gar dargelegt worden wäre, dass die vom Finanzamt unter Berücksichtigung des Sicherheitszuschlages ermittelten Ergebnisse mit den tatsächlich erzielten Ergebnissen nicht übereinstimmen könnten. Zudem kann sich die Beschwerdeführerin auch im Hinblick darauf, dass ungeachtet der festgestellten Aufzeichnungsmängel eine Hinzurechnung nur in Bezug auf die Erlöse aus den Billardspielen vorgenommen wurde, nicht als beschwert erachten.

3. Verdeckte Gewinnausschüttung

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der in den Streitjahren maßgebenden Fassung zählen Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital und damit nach § 27 Abs. 1 EStG 1988 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung wird die Einkommensteuer bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

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

Abzugsverpflichteter ist nach § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 ua. bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer in den dort angeführten Fällen ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben.

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 27.2.2014, 2010/15/0087, mwN); verdeckte Ausschüttungen gehören damit zu den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027, und VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037, mwN).

Verdeckte Ausschüttungen sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die

sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. ua VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027, VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037, und VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059, jeweils mwN). Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre (anhand eines Fremdvergleiches zu ermittelnde) Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl. ua. VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059, mwN, und VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120, mwN). Eine verdeckte Ausschüttung liegt dabei auch dann vor, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht dem Anteilsinhaber, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (vgl. VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215).

Im Beschwerdefall wird der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen mit der Begründung bekämpft, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Umsätze und Gewinne aus den in den Beschwerden gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide dargelegten Gründen nicht habe beeinflussen können und die im Schätzungswege ermittelten Mehrgewinne diesem nicht zugeflossen seien.

Damit wird eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide dem Grunde nach nicht aufgezeigt. Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (vgl. ua. VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005, VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059, und VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, mwN). Wird behauptet, diese Regel gelte im konkreten Fall nicht, so ist es Sache der Gesellschafter, nachzuweisen, dass ihnen keine bzw. in einem ihren Beteiligungsverhältnissen nicht entsprechenden Ausmaß verdeckte Ausschüttungen zugeflossen sind (vgl. VwGH 17.12.2002, 97/14/0026, mwN).

Ein derartiger Nachweis wurde im Beschwerdefall nicht erbracht. Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Umsätze und Gewinne, wie vorgebracht, nicht beeinflussen konnte, trifft aus den oben angeführten Gründen nicht zu. Abgesehen davon, dass das Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (vgl. VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059, mwN), ist bei der Beurteilung der Frage, ob eine Vorteilsgewährung ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hat, nämlich auch darauf Bedacht zu nehmen, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Nicht entscheidend ist in diesem Zusammenhang weiters, ob der Gesellschafter die strittige Ausschüttung braucht oder nicht (vgl. VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005); damit kann auch dahingestellt bleiben, ob es dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Beschwerdefall aufgrund eines im Jahr 2013 erzielten Gewinnes aus der Veräußerung eines Liegenschaftsanteiles möglich war, die Geschäftsführerbezüge zu reduzieren.

Die Kapitalertragsteuer ist dem Empfänger der Kapitalerträge nach § 94 Abs. 4 EStG 1988 ausnahmsweise ua. vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat (Z 1). Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 gegeben und liegt es solcherart im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (vgl. VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, mwN). Die diesbezügliche Ermessensübung des Finanzamtes wurde im Beschwerdeverfahren nicht bekämpft und kann auch das Bundesfinanzgericht die Heranziehung der Beschwerdeführerin im Haftungswege nicht als rechtswidrig erkennen.

Aufgrund der oben (Punkt 2.2.) dargelegten Kürzung der Gewinnhinzurechnungen in den Jahren 2012 und 2014 vermindern sich die verdeckten Gewinnausschüttungen auf 46.525,80 € (2012) bzw. 15.000,00 € (2014). Die darauf entfallende Kapitalertragsteuer beträgt somit 11.631,45 € (2012) bzw. 3.750,00 € (2014) und war den Beschwerden gegen die Haftungsbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2012 und 2014 somit teilweise Folge zu geben.

4. Zusammenfassung

Gesamthaft gesehen waren die Beschwerden gegen den Umsatz- und den Körperschaftsteuerbescheid 2013 sowie den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2013 somit als unbegründet abzuweisen. Den Beschwerden gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2014 war insoweit teilweise Folge zu geben, als sich die Bemessungsgrundlagen um 5.728,50 € (2012) bzw. 6.000,00 € (2014) vermindern. Den Beschwerden gegen die Haftungsbescheide 2012 und 2014 war dementsprechend insoweit teilweise Folge zu geben, als sich die im Haftungswege vorgeschriebene Kapitalertragsteuer um 1.718,55 € (2012) bzw. 1.800,00 € (2014) vermindert. Darüber hinaus konnte den Beschwerden kein Erfolg beschieden sein.

Ergänzend wird zum Ersuchen des Gesellschafter-Geschäftsführers um Berücksichtigung der besonderen menschlichen und betrieblichen Aspekte angemerkt, dass solche Umstände bei der Abgabefestsetzung keine Berücksichtigung finden können.

IV. 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.

Die im Beschwerdefall strittigen Hinzurechnungen wurden auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus

bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Die Beurteilung der hinzugerechneten Mehrgewinne als verdeckte Gewinnausschüttungen entspricht der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG werden durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 28. Jänner 2022