

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 8. September 2020 der Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch den mit Zustellvollmacht ausgewiesenen Steuerberater Gerhard Peither, Sandgasse 16, 4020 Linz, Steuernummer: ***BF1StNr1***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Jänner 2020 betreffend **Haftung für Kapitalertragsteuer 2013 – 2017 und 5/2018** zu Recht:

I)

Die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2013 – 2017 und 5/2018 werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Kapitalertragsteuer betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Kapitalertragsteuer
2013	€ 22.176,25	€ 5.544,06
2014	€ 16.130,98	€ 4.032,75
2015	€ 156.830,16	€ 39.207,54
2016	€ 29.958,00	€ 8.238,45
2017	€ 42.258,31	€ 11.621,04
2018	€ 8.007,36	€ 2.202,02

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) wurde vom Finanzamt über den Zeitraum 2010 – 2016 bzw. den Nachschauzeitraum 2017 – 2018 eine Außenprüfung gem. § 147 Abs 1 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG durchgeführt. Das Finanzamt erließ in weiterer Folge ua Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2013 – 2017 und 5/2018. Nach den die angefochtenen Bescheide betreffenden Feststellungen des Finanzamtes seien die Prüfungsfeststellungen des Zeitraumes 2010 – 2012 hinsichtlich nichtabzugsfähiger Privataufwendungen in den Folgejahren nicht berücksichtigt worden. Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Privataufwendungen würden verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschaftergeschäftsführer KK darstellen. Weiters seien von der BF auf die privaten Bankkonten des KK im Zusammenhang mit Eingangsrechnungen an die BF, denen keine Lieferungen oder Leistungen zugrunde gelegen seien, Zahlungen geleistet worden. Diese Zahlungen würden ebenfalls verdeckte Gewinnausschüttungen an KK darstellen.

Mit Schreiben vom 08.09.2020 brachte die BF eine Beschwerde gegen die oben angeführten Bescheide ein.

Nach einem vom Finanzamt durchgeführten Mängelbehebungsverfahren wurde von der BF mit Schreiben vom 30.10.2020 eine Begründung nachgereicht. Es sei im Rahmen der Außenprüfung vorgebracht und auch anhand der entsprechenden Verbuchungen im Rechnungswesen des Unternehmens nachgewiesen worden, dass die Beträge, welche vom Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert worden wären, regelmäßig an das Unternehmen zurückgeflossen seien. Es sei daher nicht zu einem Vermögenszuwachs auf Seiten des Gesellschaftergeschäftsführers gekommen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.11.2020 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Es seien keine inhaltlichen Einwendungen gegen die getroffenen Feststellungen vorgebracht worden. Dass die entsprechenden Beträge wieder an die Gesellschaft zurückgeflossen seien, sei als unbelegte Schutzbehauptung zu werten.

Mit Schreiben vom 29.12.2020 wurde von der BF ein Antrag gem. § 264 BAO auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingebracht.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 16.03.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde von der belangten Behörde vorgebracht, dass der steuerliche Vertreter den Vorlageantrag ohne Berufung auf eine Vollmacht der BF eingebracht habe und es daher an einer Aktivlegitimation mangle.

Mit Schreiben vom 24.09.2021 wurden vom Finanzamt weitere Unterlagen aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung vorgelegt und klarstellende Ergänzungen zu den getroffenen Feststellungen nachgereicht.

Mit Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 09.11.2021 wurde die BF aufgefordert, diverse Fragen zu den von der BF bekämpften Feststellungen des Finanzamtes zu beantworten und sämtliche Bezug habenden Unterlagen und Beweismittel vorzulegen.

Dieses Ergänzungsersuchen wurde von der BF – trotz mehrmaliger Fristverlängerungen durch das Bundesfinanzgericht – nicht beantwortet.

Mit Erhebungsauftrag des Bundesfinanzgerichtes vom 25.04.2022 wurde das Finanzamt Österreich gem. § 269 Abs 2 BAO beauftragt, bei den Firmen „LKG“, „WKG“ und „S GmbH“ Ermittlungen dahingehend durchzuführen, ob entsprechend den von der BF an den Gesellschaftergeschäftsführer KK in den Jahren 2014 bis 2018 geleisteten Zahlungen Lieferungen oder Leistungen der genannten Firmen an die BF erbracht worden sind.

Mit Eingabe vom 25.05.2022 wurden vom Finanzamt Österreich die entsprechenden Ermittlungsergebnisse an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 02.06.2022 wurden der BF der angeführte Erhebungsauftrag und die Ermittlungsergebnisse zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben der BF vom 27.06.2022 wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Abhandlung einer Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen. Hinsichtlich der Ergebnisse des Erhebungsauftrages wurde ausgeführt, dass diese zur Kenntnis genommen und nicht bestritten würden. Trotz der festgestellten Geldabflüsse aus dem Unternehmensfeld werde darauf hingewiesen, dass in einem nicht unwesentlichen Umfang Geldzuflüsse von Seiten des Gesellschafters in das Unternehmen stattgefunden hätten. Dies würde darauf hinweisen, dass ein Vermögenszuwachs beim Gesellschafter zu Lasten der BF nicht in einem Umfang stattgefunden habe, der die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2013 – 2017 und 5/2018 rechtfertigen würde. Angeschlossen wurde eine Gegenüberstellung der Zu- und Abflüsse für das Jahr 2013. Der Gesellschafter habe durch die Bezahlung de facto nicht existenter Ausgangsrechnungen Geldbeträge, welche nicht auf Konten des Unternehmens eingegangen seien, an die BF zurückgeführt. Mit Eingaben der BF vom 28.06.2022 und 29.06.2022 wurden die Zu- Abflüsse für die Jahre 2014 – 2016 dargestellt.

Mit Beschlüssen des Bundesfinanzgerichtes vom 28.06.2022 und 06.07.2022 wurden dem Finanzamt Österreich die Stellungnahmen der BF vom 27., 28. und 29.06.2022 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 25.07.2022 übermittelte das Finanzamt Österreich eine Gegenstellungnahme zu den angeführten Eingaben der BF an das Bundesfinanzgericht. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass die nunmehr vorgelegten Auflistungen von Bank- und Kasseneinzahlungen des KK an die BF nichts an der steuerlichen Beurteilung der von der belangten Behörde festgestellten verdeckten Ausschüttungen ändern könnten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der BF ist KK.

Privataufwendungen laut Punkt I des Außenprüfungsberichtes (Unterpunkte 1) bis 12)):

Unterpunkt 1) Von der BF wurde am 19.09.2013 ein Einbaubackofen Siemens HB 33GB550 erworben (AK brutto € 693,37). Der Einbaubackofen war im Zeitpunkt der Betriebsprüfung in den Betriebsräumlichkeiten nicht vorhanden. Eine betriebliche Verwendung dieses Einbaubackofens liegt nicht vor.

Unterpunkt 3) Von der BF wurde am 19.01.2013 bei der Fa. M Zubehör zu einer GoPro (Actionkamera) erworben (AK brutto € 212,84). Es handelt sich hierbei um privat veranlasste Aufwendungen.

Unterpunkt 4) Von der BF wurde am 30.03.2013 bei der Fa. M eine Sonicar Zahnbürste samt Batterien (Aufwand brutto € 101,88) erworben. Es handelt sich hierbei um privat veranlasste Aufwendungen.

Unterpunkt 5) Von der BF wurden in den Jahren 2013 und 2014 Aufwendungen für von verschiedenen Bezirkshauptmannschaften bzw der LPD OÖ ausgestellten Strafverfügungen in

Höhe von € 300,00 (2013) und € 375,00 (2014) betrieblich verbucht. Die Fahrzeuge mit den Kennzeichen X1 und X2 (Strafverfügungen betreffend 2013) wurden von Dienstnehmern der BF genutzt. Die Fahrzeuge mit den Kennzeichen X3 und X4 (darauf entfallende Strafverfügungen im Jahr 2014 in Höhe von € 120,00) wurden von Dienstnehmern der BF genutzt. Das Fahrzeug mit dem Kennzeichen X5 (darauf entfallende Strafverfügungen im Jahr 2014 in Höhe von € 255,00) wurde von KK privat genutzt. Bei den das Fahrzeug mit dem Kennzeichen X5 betreffenden Strafverfügungen handelt es sich um Strafen wegen Geschwindigkeitsüberschreitungen.

Unterpunkt 6) Von der BF wurden im Jahr 2013 Reparaturaufwendungen von der Fa. P für den betrieblich genutzten VW Crafter (Kennzeichen X6) in Höhe von insgesamt € 3.400,86 netto als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die in Rechnung gestellten Netto-Kosten wurden von der G AG bei der Kfz-Werkstätte direkt beglichen. Der Betrag von € 3.400,86 wurde von KK aus der BF entnommen.

Unterpunkt 7) Von der BF wurden im Jahr 2013 von der Fa. RB Pirelli Reifen in Höhe von € 960,00 brutto und Semperit Reifen in Höhe von € 225,77 brutto gekauft. Die Reifen wurden für die Fahrzeuge mit den Kennzeichen X7 (VW Cabrio) und X8 (VW Tiguan) erworben. Beide Fahrzeuge sind nicht im Betriebsvermögen der BF und wurden auch nicht betrieblich verwendet.

Unterpunkt 8) Von der BF wurden in den Jahren 2013 und 2014 diverse Rechnungen für die nicht im Betriebsvermögen der BF befindlichen Fahrzeuge mit den Kennzeichen X7, X8, X5 und X9 in Höhe von € 3.879,55 brutto (2013) und € 4.368,48 brutto (2014) als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die Fahrzeuge wurden nicht betrieblich verwendet.

Unterpunkt 11) Von der BF wurden in den Jahren 2013 (€ 12.701,98), 2014 (€ 11.507,06) und 2015 (€ 690,44) Aufwendungen für Versicherungsprämien für die nicht im Betriebsvermögen der BF befindlichen Fahrzeuge mit den Kennzeichen X10, X7, X8, X5, X9 und X11 als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die Fahrzeuge wurden nicht betrieblich verwendet.

Unterpunkt 12) Von der BF wurde im Jahr 2015 Aufwendungen für ein Fahrsicherheitstraining des Ö in Höhe von € 2.544,34 brutto als Betriebsausgaben geltend gemacht. Ein Zusammenhang mit dem Betrieb der BF konnte nicht festgestellt werden.

Die in den Unterpunkten 1), 3), 4), 5), 6), 7), 8), 11) und 12) festgestellten Privataufwendungen sind dem Gesellschaftergeschäftsführer KK bzw. seinen Familienangehörigen zugeflossen.

Eingangsrechnungen laut Punkt IV des Außenprüfungsberichtes:

Zwischen der BF und den Firmen „LKG“, „WKG“ und „S GmbH“ bestehen Geschäftsbeziehungen.

Die BF verbuchte in den Jahren 2014 bis 2018 darüber hinaus weitere Eingangsrechnungen von den Firmen „LKG“, „WKG“ und „S GmbH“ als Betriebsausgaben und machte den Vorsteuerabzug geltend, wo die in den Eingangsrechnungen angeführten Lieferungen und Leistungen nicht stattgefunden haben bzw. nicht erbracht wurden.

Es handelt sich bei den gegenständlichen „Eingangsrechnungen“ laut Punkt IV des Außenprüfungsberichtes um Scheinrechnungen.

Die BF beglich in weiterer Folge die aufwandsmäßig eingebuchten Scheinrechnungen durch Banküberweisungen auf die privaten A und R Bankkonten von KK.

Überweisungen auf private Bankkonten des KK im Zusammenhang mit den eingebuchten Scheinrechnungen:

2015: € 153.595,38

2016: € 29.958,00

2017: € 42.258,31

2018: € 8.007,36

Bezüglich der Firma „LKG“ wird festgehalten, dass für die Jahre 2016 und 2017 insgesamt 5 Scheinrechnungen eingebucht wurden, die von der belangten Behörde als verdeckte Ausschüttungen gewertet wurden. Bei der entsprechenden Aufstellung im Betriebsprüfungsbericht sind 6 Überweisungen in den Jahren 2016 und 2017 auf private Bankkonten des KK ausgewiesen. Die Überweisung auf das R Bankkonto des KK in Höhe von € 10.832,00 vom 29.02.2016 steht in keinem Zusammenhang mit den Scheinrechnungen betreffend die Firma „LKG“, da die erste Scheinrechnung erst mit 29.03.2016 eingebucht wurde. Für das Jahr 2016 ergibt sich somit ein Betrag in Höhe von € 29.958,00 statt € 40.790,00, der im Zusammenhang mit den eingebuchten Scheinrechnungen auf die privaten Bankkonten des KK überwiesen wurde.

Die aufwandsmäßige Einbuchung der Scheinrechnungen in der BF und die anschließende Überweisung der Rechnungsbeträge auf seine privaten Bankkonten wurde durch den Gesellschaftergeschäftsführer KK veranlasst.

Im Beschwerdezeitraum haben fortlaufend Bank- und Kasseneinzahlungen von KK auf Konten der BF stattgefunden.

Eine Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen (Verbuchung von Privataufwendungen des Gesellschaftergeschäftsführers bzw. Überweisungen im Zusammenhang mit eingebuchten Scheinrechnungen auf die Privatkonten des Gesellschaftergeschäftsführers auf der einen Seite und Geldzuflüsse (Einlagen) des Gesellschaftergeschäftsführers in die BF auf der anderen Seite) zwischen der BF und KK liegt nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Zu Punkt Privataufwendungen laut Punkt I des Außenprüfungsberichtes (Unterpunkte 1 bis 12):

Vorab ist festzuhalten, dass in der Mängelbehebung der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2013 – 2017 und 5/2018 vom 30.10.2020 hinsichtlich des Punktes „Privataufwendungen laut Punkt I des Außenprüfungsberichtes (Unterpunkte 1 bis 12)“ – ausgenommen des Einwandes, dass die Beträge, welche durch die Außenprüfung als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert worden wären, regelmäßig an das Unternehmen zurückgeflossen seien – kein Vorbringen erstattet wurde. Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 09.11.2021 war die BF aufgefordert worden, entweder die Richtigkeit der vom Finanzamt unter Punkt I des Außenprüfungsberichtes (Unterpunkte 1 -12) getroffenen Feststellungen außer Streit zu stellen oder unter Vorlage geeigneter Unterlagen und Beweismittel umfassend darzulegen, inwieweit die vom Finanzamt nicht anerkannten Aufwendungen betrieblich veranlasst seien bzw verdeckte Ausschüttungen nicht vorliegen würden. Dieses Ergänzungsersuchen wurde von der BF nicht beantwortet.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung sowie den Grundsätzen wirtschaftlichen Handelns, dass zwischen fremden Dritten keine derartigen Entreicherungen einer Gesellschaft

ohne entsprechende Gegenleistung stattfinden würden, wie sie im gegenständlichen Fall erfolgten.

Da seitens der BF überhaupt keine Bestreitung – ausgenommen des oben dargelegten Einwandes in der Mängelbehebung der Beschwerde und den weiteren Eingaben vom 27.06 bis 29.06.2022 – der zu diesem Punkt von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen erfolgt ist, besteht für das Bundesfinanzgericht grundsätzlich kein Grund an den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen zu zweifeln.

Hinsichtlich des Einbaubackofens (Unterpunkt 1) wird ergänzend ausgeführt, dass dieser im Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Betrieb nicht vorhanden war und vom Geschäftsführer der BF diesbezüglich auch keine Angaben gemacht werden konnten. Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der von der belangten Behörde getroffenen Feststellung, wonach eine betriebliche Verwendung des Einbaubackofens nicht vorliege, an.

Auch betreffend des bei der Fa. M am 19.01.2013 erworbenen Zubehörs (Unterpunkt 3) für eine GoPro Actionkameras kann es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nur um privat veranlasste Aufwendungen handeln. Die Behauptung der BF im Verwaltungsverfahren, es handle sich dabei um Zubehör für einen erst am 15.04.2014, also mehr als ein Jahr später, erworbenen Camcorder, ist als bloße Schutzbehauptung zu beurteilen. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die BF im Jahr 2012 Aufwendungen für eine Action Cam als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, welche in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes RV/5102036/2015 vom 15.02.2018 als privat veranlasst beurteilt wurden.

Hinsichtlich des als betrieblich verbuchten Aufwandes für eine elektrische Zahnbürste (Unterpunkt 4) wurde seitens der BF selbst im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens eingestanden, dass es sich dabei um einen privaten Aufwand handle, der irrtümlich verbucht worden sei.

Dass die Rechnungen für Reparaturaufwendungen (Fa. P) für den betrieblich genutzten VW Crafter (Kennzeichen X6) in Höhe von insgesamt € 3.400,86 netto als Betriebsausgaben geltend gemacht und diese von der G AG bei der Kfz-Werkstätte direkt beglichen wurden, ist unstrittig (Unterpunkt 6). Seitens des Bundesfinanzgerichtes wird auch der Schlussfolgerung der belangten Behörde, wonach der Betrag von KK entnommen worden sei, gefolgt, zudem diese Feststellung – wie bereits oben angeführt – seitens der BF nicht substantiiert bestritten worden ist.

Dass die Reifenkäufe (Unterpunkt 7) bei der Fa. RB die Fahrzeuge mit den Kennzeichen X7 und X8 betroffen haben und es sich bei diesen Fahrzeugen um privat genutzte Fahrzeuge handelt, ist ebenfalls unstrittig.

Die Höhe der von der BF in den Jahren 2013 und 2014 als Betriebsausgaben (Unterpunkt 8) geltend gemachten Rechnungen für vom BF und seiner Familie privat genutzte Fahrzeuge ist unstrittig. Dass diese Fahrzeuge, wie von der BF behauptet betrieblich verwendet worden seien und dies dementsprechend abgegolten worden wäre, wurde von der BF in keiner Weise nachgewiesen.

Dass die den Jahren 2013 bis 2015 als Betriebsausgaben (Unterpunkt 11) geltend gemachten Aufwendungen für Versicherungsprämien Privatfahrzeuge betroffen haben, wurde von der BF nicht bestritten.

Die Höhe der Aufwendungen für ein Fahrsicherheitstraining des Ö (Unterpunkt 12) im Jahr 2015 ist unstrittig. Die Behauptung der BF, dass daran Mitarbeiter der BF teilgenommen hätten, konnte von der belangten Behörde aufgrund der vom Ö übermittelten Teilnehmerliste widerlegt werden.

Hinsichtlich der von der BF in den Jahren 2013 und 2014 betrieblich verbuchten Aufwendungen für von verschiedenen Bezirkshauptmannschaften bzw der LPD OÖ ausgestellten Strafverfügungen (Unterpunkt 5) in Höhe von € 300,00 (2013) und € 375,00 (2014) steht aufgrund der von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen fest, dass die Fahrzeuge mit den Kennzeichen X1 und X2 (Strafverfügungen betreffend 2013) und die Fahrzeuge mit den Kennzeichen X3 und X4 (darauf entfallende Strafverfügungen im Jahr 2014 in Höhe von € 120,00) von Dienstnehmern der BF genutzt wurden. Dass das Fahrzeug mit dem Kennzeichen X5 (darauf entfallende Strafverfügungen im Jahr 2014 in Höhe von € 255,00) von KK privat genutzt wurde, wurde von der BF nicht bestritten. Dass die das Fahrzeug mit dem Kennzeichen X5 betreffenden Strafverfügungen Strafen wegen Geschwindigkeitsüberschreitungen betreffen, ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen.

Dass die festgestellten Privataufwendungen KK bzw. seinen Familienangehörigen zugeflossen sind, ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Beweismitteln und dem Umstand, dass KK alleiniger Gesellschaftergeschäftsführer der BF ist.

Zum Punkt Eingangsrechnungen laut Punkt IV des Außenprüfungsberichtes:

Seitens der belangten Behörde wurden hinsichtlich der unter Punkt IV des Außenprüfungsberichtes angeführten Aufwendungen (Zahlungen auf A und R Bankkonten des Gesellschaftergeschäftsführers KK aufgrund nicht nachgewiesener Eingangsrechnungen der Firmen „LKG“, „WKG“ und „S GmbH“) der Abzug als Betriebsausgaben und der Vorsteuerabzug nicht anerkannt. In weiterer Folge wurden die Bruttobeträge als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Zu diesen Feststellungen der belangten Behörde wurde von der BF in der Mängelbehebung lediglich vorgebracht, dass die Beträge, welche vom Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt worden wären, regelmäßig an das Unternehmen zurückgeflossen seien. Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 09.11.2021 war die BF aufgefordert worden, anhand geeigneter Unterlagen und Beweismittel darzulegen, inwieweit die auf den A und R Bankkonten des Gesellschaftergeschäftsführers KK eingegangenen Zahlungen betrieblich veranlasst gewesen und auch von diesem an die BF wieder zurückgeflossen seien. Dieses Ergänzungsersuchen wurde von der BF nicht beantwortet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit wahrscheinlich ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 31.5.2017, Zl. Ro 2014/13/0044).

Aufgrund der vom Bundesfinanzgericht ergänzend beauftragten Ermittlungen bei den betroffenen Lieferanten („LKG“, „WKG“ und „S GmbH“) steht anhand der mit Eingabe der belangten Behörde vom 25.05.2022 übermittelten Erhebungsergebnisse nunmehr zweifelsfrei fest, dass zwar Kundenbeziehungen der genannten Firmen zur BF bestehen, diese jedoch die unter Punkt IV des Außenprüfungsberichtes angeführten fraglichen Lieferungen und Leistungen im Zeitraum 2014 bis 2018 an die BF nicht erbracht haben.

Hinsichtlich der strittigen Eingangsrechnungen der Firma „S GmbH“ (1 Rechnung aus dem Jahr 2016 und 1 Rechnung aus dem Jahr 2018) ist bezüglich der das Jahr 2016 betreffenden Rechnung festzuhalten, dass in der Buchhaltung der BF im Jahr 2016 zwei Eingangsrechnungen der Firma „S GmbH“ mit der gleichen Rechnungssumme (€ 9.852,53 brutto) aufscheinen. Aus den vom Finanzamt Österreich vorgelegten Erhebungsergebnissen ergibt sich eindeutig, dass bei der Rechnung mit der Rechnungsnummer C00 vom 16.11.2016 die Lieferung an die BF erbracht wurde. Bei der Rechnung – laut Aufwandskonto – vom 15.12.2016 mit der

Endnummer „5772“ handelt es sich jedoch um eine Scheinrechnung mit dem gleichen Rechnungsbetrag und hat die entsprechende Lieferung nicht stattgefunden.

Betreffend die Eingangsrechnung aus dem Jahr 2018 ergibt sich aus der übermittelten Niederschrift mit Frau C eindeutig, dass die Lieferung der Firma „S GmbH“ an die BF laut Rechnung vom 30.04.2018 in Höhe von € 8.341,06 brutto ebenfalls nicht stattgefunden hat.

Frau W von der Firma „LKG“ hat niederschriftlich ausgesagt, dass von der „LKG“ die fraglichen Lieferungen laut Aufstellung in Punkt IV des Außenprüfungsberichtes in den Jahren 2016 und 2017 an die BF nicht erbracht und keine Rechnungen ausgestellt worden sind. Es handelt sich somit auch bei diesen Eingangsrechnungen um Scheinrechnungen.

Frau Mag. MO von der Firma „WKG“ hat niederschriftlich angegeben, dass – nach Vorhalt von drei der belangten Behörde in Papierform vorliegenden Eingangsrechnungen laut Aufstellung in Punkt IV des Außenprüfungsberichtes – die Firma „WKG“ keine der drei vorgelegten Rechnungen mit den Rechnungsnummern „0001“, „0002“ und „0003“ an die BF gestellt habe, sondern diese Rechnungsnummern Lieferungen an andere Kunden der „WKG“ betreffen würden. Aus den Leistungsaufstellungen laut den vorgelegten Rechnungen gehe hervor, dass es sich dabei lediglich um Angebote an die BF gehandelt hat, wo es aber zu keiner Bestellung kam. Die entsprechenden Angebote wurden von Frau Mag. MO vorgelegt und vom Finanzamt Österreich an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Für das Bundesfinanzgericht geht aus den Feststellungen der belangten Behörde und den nunmehrigen Ermittlungsergebnissen klar hervor, dass die BF durch ihren Gesellschaftergeschäftsführer KK versucht hat, zusätzliche Leistungsbeziehungen mit den Firmen „LKG“, „WKG“ und „S GmbH“ zu fingieren, um damit die Auszahlungen der eingebuchten Rechnungsbeträge auf die privaten Bankkonten des KK als betrieblich veranlasst darzustellen.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die BF in den Eingaben vom 27.06 bis 29.06.2022 dezidiert ausgeführt hat, dass das Ergebnis des Erhebungsauftrages zur Kenntnis genommen und nicht bestritten werde.

Es handelt sich bei den unter Punkt IV des Außenprüfungsberichtes aufgelisteten Eingangsrechnungen somit nachgewiesenermaßen um Scheinrechnungen, deren Erstellung und aufwandsmäßige Einbuchung bei der BF zweifelsfrei durch den Gesellschaftergeschäftsführer KK veranlasst worden ist.

Aufgrund der Zahlungsbeträge, Zahlungsdaten und auch Zahlungsvermerke ist es für das Bundesfinanzgericht auch erwiesen, dass die auf den Privatkonten des KK eingegangenen Zahlungen aus den aufwandsmäßig verbuchten Scheinrechnungen resultieren, wobei die geringfügigen Differenzen zu den Rechnungsbeträgen sich mit den verbuchten Skontibeträgen erklären lassen.

Die Höhe und der Zeitpunkt der auf die privaten Bankkonten überwiesenen Beträge aus den eingebuchten Scheinrechnungen ergeben sich zweifelsfrei aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen bzw. dem Betriebsprüfungsbericht.

Dass die Überweisung auf das R Bankkonto des KK in Höhe von € 10.832,00 vom 29.02.2016 in keinem Zusammenhang mit den betreffend die Firma „LKG“ eingebuchten Scheinrechnungen steht, da die erste Scheinrechnung erst mit 29.03.2016 eingebucht wurde, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen. Auch dürfte die belangte Behörde selbst davon ausgegangen sein, dass betreffend die Firma „LKG“ nur 5 Scheinrechnungen eingebucht und in weiterer Folge an KK überwiesen worden sind, da sie bei den getroffenen Feststellungen nur 5 verbuchte Rechnungen erfasst hat.

Dass KK im Beschwerdezeitraum fortlaufend Bank- und Kasseneinzahlungen an die BF getätigt hat, wurde von der BF mit den Eingaben vom 27.06 bis 29.06.2022 glaubhaft vorgebracht bzw. nachgewiesen und auch von der belangten Behörde im Schreiben vom 25.07.2022 außer Streit gestellt.

Dass eine zwischen der BF und KK abgeschlossene Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen im Beschwerdezeitraum vorliege, wurde von der BF weder im Verfahren vor der belangten Behörde noch vor dem Bundesfinanzgericht, auch nicht in den Eingaben vom 27.06 bis 29.06.2022, vorgebracht bzw. behauptet.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Zum Einwand der belangten Behörde, dass es dem Vorlageantrag vom 29.12.2020 an der Aktivlegitimation mangle, da dieser vom steuerlichen Vertreter, ohne sich auf eine erteilte Vollmacht durch die BF zu berufen bzw. ohne eine entsprechende Vollmacht vorzulegen, eingebracht worden sei, ist zu erwidern, dass sich der Steuerberater Gerhard Peither im laufenden Rechtsmittelverfahren, nämlich im Fristverlängerungsansuchen vom 31.03.2020 zur Einbringung einer Beschwerde dezidiert auf seine Vollmacht („Als beauftragter Vertreter...“) berufen hat, und das Vorbringen der belangte Behörde somit ins Leere geht.

Unabhängig davon ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Parteierklärungen nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen sind, dh es darauf ankommt, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss. Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen. Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein solcher Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (vgl. VwGH 20.3.2014, 2010/15/0195, mwN). Ebenso wie die Behörde verpflichtet ist, den Sinn eines mehrdeutigen Parteienantrages durch Herbeiführung einer entsprechenden Parteierklärung festzustellen, ist sie auch verpflichtet, sich in Zweifelsfällen Klarheit darüber zu verschaffen, wer Rechtsmittelwerber ist (vgl. die bei Ritz-Koran, BAO⁷, § 85 Tz 2 angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs). Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten, die den Abgabenbehörden auferlegt sind (§ 269 Abs 1 BAO). Die Prüfung, wem eine Eingabe - im Revisionsfall eine Beschwerde - zuzurechnen ist, hat sich am äußeren Tatbestand zu orientieren (zum insoweit vergleichbaren AVG VwGH 6.7.1999, 99/10/0129; 23.4.2007, 2005/10/0140; 31.7.2012, 2010/05/0001). Maßgeblich ist, wer nach dem objektiven Erklärungswert der Eingabe unter Berücksichtigung aller Umstände als derjenige anzusehen ist, der mit dieser Eingabe die Tätigkeit der Behörde (des

Verwaltungsgerichts) für sich in Anspruch nimmt. Besteht danach kein Anlass zu Zweifeln, wem die Eingabe zuzurechnen ist, bedarf es keiner weiteren Ermittlungen iSd § 115 BAO. Kann diese Frage aber nicht zweifelsfrei beurteilt werden, ist die Behörde (das Verwaltungsgericht) verpflichtet, sich über die Zurechnung der Prozesshandlung Klarheit zu verschaffen (VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0036).

Aus dem Verlauf des Betriebsprüfungsverfahrens und des Rechtsmittelverfahrens vor der belangten Behörde ist für das Bundesfinanzgericht klar ersichtlich, dass der steuerliche Vertreter sowohl die Beschwerde als auch den Vorlageantrag unter Berufung auf die durch die BF erteilte Vollmacht und somit im Namen und Auftrag der Bescheidadressatin eingebracht hat.

§ 202 Abs 1 BAO normiert ua die sinngemäße Geltung des § 201 BAO. § 201 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

(...)

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(...)

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

§ 202 Abs 1 trifft eine eigenständige Regelung zur Anwendung des § 201 auf abgabenrechtlich Haftungspflichtige. Somit gelten für Haftungspflichtige die Vorschriften des § 201 sinngemäß nur unter den Voraussetzungen des § 202 (VwGH 16. 10. 2014, 2013/16/0105). Die Selbstberechnung einer Abgabe obliegt einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen nach § 79 EStG (LSt), § 95 EStG (KeSt), § 99 EStG (Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht) oder § 27

Abs 4 UStG (Abfuhrpflicht des Leistungsempfängers bezüglich USt „ausländischer“ Unternehmer).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208).

§ 201 erfordert zwar nicht, dass im Spruch des Bescheids zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 der Bescheid gestützt wird (VwGH 24. 1. 2017, Ro 2016/16/0004). Dies muss aber (zumindest) aus der Begründung hervorgehen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung kann vom Bundesfinanzgericht ergänzt werden (VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0030; VwGH 27. 4. 2017, Ra 2016/15/0047).

Gem. § 7 Abs 2 KStG 1988 iVm § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gem. § 12 Abs 1 KStG 1988 bzw. § 20 Abs 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Lebensunterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1), Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z 2a) und Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden, (Z 5b) nicht abgezogen werden.

Diese genannten gesetzlichen Bestimmungen dienen vor allem dazu, die Sphäre der Einkommenserzielung von der Sphäre der Einkommensverwendung zu trennen. Aufwendungen und Ausgaben ist die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften wegen ihres ausschließlich oder nahezu ausschließlich privaten Charakters oder im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung mit privater Veranlassung zu versagen. Für das Abzugsverbot genügt also bereits ein (möglicher) Zusammenhang mit einer privaten Veranlassung bzw. wenn keine klare Trennung möglich ist.

Auch wenn § 12 KStG 1988 bzw. § 20 EStG 1988 von Aufwendungen und Ausgaben spricht, so haben diese Bestimmungen auch Konsequenzen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder Privatvermögen.

Gerade bei bloß bestehenden Möglichkeiten einzelne Wirtschaftsgüter sowohl privat als auch betrieblich verwenden zu können, muss streng darauf geachtet werden, dass keine Vermischung möglich ist. Nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt die Kernaussage dieser Bestimmungen in einem Aufteilungs- und Abzugsverbot, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit (§ 114 BAO) zu Grunde liegt; es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaften seines Berufes (Betriebes) eine Verbindung zwischen beruflichen (betrieblichen) Interessen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen (betrieblichen) und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartigen Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Demnach sind also gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig.

§ 12 Abs 1 KStG 1988 ist als Erweiterung des § 20 Abs 1 EStG 1988 anzusehen. § 12 KStG 1988 ergänzt den Katalog der nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben des EStG und adaptiert ihn für Zwecke des KStG. Die Rechtsprechung und das zu den relevanten Bestimmungen des § 20 EStG 1988 ergangene Schrifttum ist, soweit für Körperschaften anwendbar, auch im Anwendungsbereich des § 12 Abs 1 KStG 1988 bedeutsam (Plansky in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 12 Tz 7).

Demgegenüber sind Betriebsausgaben gem. § 4 Abs 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Abgrenzung der Betriebsausgaben ist gegenüber der nichtbetrieblichen (außerbetrieblichen) Sphäre von Bedeutung. Entweder ist die Ausgabe dem Betrieb oder der nichtbetrieblichen Sphäre zuzurechnen; stehen Aufwendungen zum Teil mit der betrieblichen, zum Teil mit der privaten Sphäre im Zusammenhang, dann sind die privat veranlassten Aufwendungen sofort auszuscheiden (Doralt, EStG, § 4 Tz. 233).

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Aussagen zu beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen (VwGH 30.10.2001, 97/14/0140). Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150). Die bloße Behauptung, dass sich aus einer beruflichen Tätigkeit z.B. ein Bürobedarf ergibt, ist keine hinreichende Glaubhaftmachung (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben geltend machen will, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche Sphäre betreffen.

Entsprechend der unter zu dem Punkt Privataufwendungen laut Punkt I des Außenprüfungsberichtes (Unterpunkte 1 bis 12) getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich aus den dargelegten Gesetzesbestimmungen bzw. der angeführten Judikatur des VwGH die Nichtabzugsfähigkeit der strittigen Aufwendungen.

Nach der Bestimmung des § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern (Mitgliedern) steuerlich grundsätzlich anzuerkennen (s. VwGH 23.2.2010, 2008/15/0097, 26.1.2011, 2007/13/0084; 28.4.2011, 2007/15/0031). Es zählt zu den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts, dass die Einkommensverwendung, im Unterschied zur Einkommenserzielung, die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens nicht beeinflussen darf. Folglich dürfen nur betrieblich veranlasste Vorgänge bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt werden, während Ausschüttungen und Einlagen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, außer Ansatz bleiben müssen. (Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, 2. Aufl. 2016, § 8 Tz. 96 mwN.).

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindert und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG § 8 Tz 111). Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Übernimmt eine Körperschaft Aufwendungen der privaten Lebensführung des Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 85).

Das durch eine Zuwendung an einen Anteilsinhaber bewirkte objektive Tatbild bedeutet eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensvermehrung der Körperschaft (dh „zu ihren Lasten“; vgl. VwGH 20. 4. 1995, 94/13/0228; UFS 12. 12. 2013, RV/2531–W/11; BFG 6. 2. 2019, RV/2100808/2016).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, besteht es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert haben (VwGH 23.02.2010, 2005/15/0148; 30.10.2003, 99/15/0072).

Die Privataufwendungen laut Punkt I des Außenprüfungsberichtes (Unterpunkte 1 bis 12) stellen verdeckte Ausschüttungen dar, da es sich dabei um Zuwendungen an den alleinigen Gesellschafter handelt, die ihre Wurzeln in dessen Gesellschafterstellung haben. Der Zweck der von der BF übernommenen Aufwendungen erschöpft sich darin, dem Gesellschaftergeschäftsführer bzw. seiner Familie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteilszuwendungen zukommen zu lassen, welche ausschließlich aufgrund der vorliegenden Personalunion von Geschäftsführer und Gesellschafter gewährt wurden. Durch das nicht fremdübliche Vorgehen der BF werden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Hinsichtlich Unterpunkt 5) Kosten Fuhrpark/Strafen ist festzuhalten, dass die von der BF als Betriebsausgaben behandelten Aufwendungen für Strafen, die von Dienstnehmern genutzte Fahrzeuge betreffen, keine verdeckte Ausschüttung darstellen, da es hierbei um keine Vorteilszuwendungen an den Gesellschaftergeschäftsführer KK handelt (2013: € 300,00, 2014: € 120,00).

Betreffend die Strafverfügungen hinsichtlich des von KK privat genutzten Fahrzeuges mit dem Kennzeichen X5 (darauf entfallende Strafverfügungen im Jahr 2014 in Höhe von € 255,00) ist festzuhalten, dass diesbezüglich von Vorteilszuwendungen an KK auszugehen ist, da es sich um ein von diesem privat genutztes Fahrzeug handelt, von der BF keinerlei Nachweise erbracht wurden, dass es sich um betriebliche Fahrten gehandelt hätte, und die Strafverfügungen

allesamt wegen Geschwindigkeitsüberschreitungen ausgestellt wurden und somit ein deliktisches Verhalten des Gesellschaftergeschäftsführers vorliegt.

Die auf den A und R Bankkonten des Gesellschaftergeschäftsführers KK in den Jahren 2014 bis 2018 eingegangenen Zahlungen der BF im Zusammenhang mit den Firmen „LKG“, „WKG“ und „S GmbH“ stellen gleichfalls verdeckte Ausschüttungen dar, da es sich dabei zweifelsfrei um Zuwendungen an den Gesellschaftergeschäftsführer gehandelt hat, die das Einkommen der BF zu Unrecht vermindert haben und deren Wurzel nur in der alleinigen Anteilsinhaberschaft gelegen ist. Auch diesbezüglich sind sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung erfüllt. Die BF hat wissentlich Zahlungen an KK geleistet, wo eine betriebliche Veranlassung mittels Verbuchung von Scheinrechnungen nur fingiert worden ist.

Gem. § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs 2 KStG 1988. Gem. § 95 Abs 2 EStG ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen (§ 96 Abs 1 EStG 1988).

Betreffend die Privataufwendungen laut Punkt I des Außenprüfungsberichtes (Unterpunkte 1 bis 12) ist der Zuflusszeitpunkt entsprechend den Feststellungen der belangten Behörde somit mit der Begleichung der privat veranlassten Aufwendungen anzunehmen.

Hinsichtlich des Zuflusszeitpunktes der verdeckten Gewinnausschüttungen laut Punkt IV des Betriebsprüfungsberichtes ist auszuführen, dass ein Betrag gem. § 19 Abs 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen ist, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Verdeckte Ausschüttungen fließen zu, wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241; 16.12.1986, 86/14/0064).

Abweichend von der Annahme der belangten Behörde besteht im gegenständlichen Fall eine Verfügungsberechtigung des Gesellschaftergeschäftsführers aber nicht bereits mit der Einbuchung der festgestellten Scheinrechnungen am Verbindlichkeitenkonto der BF, sondern erst mit der tatsächlichen Überweisung der Rechnungsbeträge auf die privaten Bankkonten des Gesellschaftergeschäftsführers. In dem Zeitpunkt in dem die Überweisungen nach Abzug von Skonti auf die privaten Bankkonten des KK überwiesen wurden, ist die tatsächliche Verfügungsberechtigung gegeben, ansonsten würde man dem Gesellschaftergeschäftsführer einen direkten Zugriff auf das Verbindlichkeitenkonto der BF unterstellen. Im Zeitpunkt der Einbuchung der Scheinrechnungen war noch keine Forderung des Gesellschaftergeschäftsführers gegenüber der BF gegeben.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat (*„und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“* ab 15.08.2015) oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (Quantschnigg/Schuch, § 95 Tz 11). Das Finanzamt kann nach den Grundsätzen des begründeten Ermessens wählen, ob es der Gesellschaft einen Haftungsbescheid oder dem Gesellschafter einen Abgabenbescheid gem. § 95 Abs 4 vorschreibt (vgl. VwGH 31. 5. 2011, 2008/15/0153; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, § 95 Rz 69).

Sind diese Voraussetzungen gegeben, so liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob die Haftung beim Schuldner der Kapitalerträge geltend gemacht wird oder der Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch genommen wird (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Wenn die Einbringlichkeit bei der Körperschaft nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann, entspricht es den Grundsätzen einer sparsamen Verwaltung, wenn im Zuge des Verfahrens beim Abzugsverpflichteten, in dem der Sachverhalt entdeckt, gewürdigt und vorgehalten wird, die Vorschreibung der Abgabe erfolgt.

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die BF durch die belangte Behörde erweist sich somit als rechtskonform.

Hinsichtlich der Höhe der Kapitalertragsteuer ist auszuführen, dass aus dem Betriebsprüfungsbericht hervorgeht, dass diese nicht von der BF übernommen wird (*„Forderung an Gesellschafter KK“*) und daher mit 25 % bzw. 27,5 % anzusetzen ist.

Zu den von der BF in den Schreiben vom 27.06., 28.06. und 29.06.2022 vorgebrachten Einwendungen, wonach trotz der festgestellten Geldabflüsse aus dem Unternehmensfeld in einem nicht unwesentlichen Umfang Geldzuflüsse von Seiten des Gesellschafters in das Unternehmen stattgefunden hätten, was darauf hinweise, dass ein Vermögenszuwachs beim Gesellschafter zu Lasten der BF nicht in einem Umfang stattgefunden habe, der die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2013 – 2017 und 5/2018 rechtfertigen würde, ist wie folgt auszuführen:

Ein steuerlich anzuerkennende Vorteilsausgleich schließt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aus. Davon ist auszugehen, wenn dem Vorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Anteilsinhaber seinerseits der Körperschaft gewährt (vgl. Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 25. Lfg, § 8 Tz 185, mit zahlreichen Beispielen aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist grundsätzlich eine eindeutige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013).

Der Rechtsprechung kann entnommen werden, dass bei der Beurteilung eines Vorteilsausgleichs ein restriktiver Maßstab anzulegen ist (so auch Raab/Renner in Q/R/S/S/V, KSt 25 § 8 Tz 187; Wiesner, SWK 1984, A I 177). Nicht ausreichend ist es, wenn den Vorteilen des Anteilseigners bloß aufrechenbare Vorteile der Gesellschaft gegenüberstehen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034; 11.3.1992, 87/13/0045). Als Voraussetzungen für den Vorteilsausgleich nennt die ständige Rechtsprechung eine innere Beziehung der Rechtsgeschäfte sowie eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung zum Zeitpunkt der Vorteilsseinräumung (vgl. zB VwGH 19.9.2007, 2006/13/0106; KStR 2013, Rz 611).

Darüber hinaus kommt nach Ansicht der Rechtsprechung ein Vorteilsausgleich nur dann zu Stande, wenn eine Vereinbarung über den wechselseitigen Leistungsaustausch nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen Inhalt aufweist sowie auch unter Fremden abgeschlossen würde. Eine solche Vereinbarung muss bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen (vgl. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; 19.9.2007, 2006/13/0106; vgl. dazu auch die Übersicht von Heinrich, SWK 1999, S 167 f). Besonders die jüngere Rechtsprechung des VwGH zum Vorteilsausgleich lässt erkennen, dass diesen Ansprüchen ein hoher Stellenwert in der Sachverhaltsprüfung zukommt.

Die von der BF begehrte Saldierung zwischen den Überweisungen auf die Privatkonten des Gesellschaftergeschäftsführers und den dargelegten Einlagen ist daher schon aufgrund einer

fehlenden Vereinbarung (vgl. unter Punkt 2 getroffene Sachverhaltsfeststellungen) nicht anzuerkennen.

Entgegen der in den Eingaben vom 27.06. bis 29.06.2022 von der BF offenbar nunmehr vertretenen Ansicht reicht alleine die Tatsache, dass der Gesellschaftergeschäftsführer KK fortlaufend auch Bank- und Kasseneinzahlungen in die BF, somit Einlagen getätigt hat, nicht aus, damit es steuerlich zu einem Vorteilsausgleich mit festgestellten verdeckten Ausschüttungen kommt, weswegen diesem Beschwerdevorbringen keine Berechtigung zu kommt.

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der BF Bedacht nehmender Geschäftsführer hätte zum einen nicht die von der belangten Behörde festgestellten Privataufwendungen als Betriebsausgaben verbucht und zum anderen auf keinen Fall die gegenständlichen Scheinrechnungen ausgestellt und in weiterer Folge die entsprechenden Beträge auf seine Privatkonten überwiesen. Vor diesem Hintergrund bleibt auch aus diesem Gesichtspunkt von vorneherein kein Raum für einen allfälligen Vorteilsausgleich.

Aufgrund der obigen Ausführungen zum Punkt „Privataufwendungen laut Punkt I des Außenprüfungsberichtes, Unterpunkt 5“ sind die Bemessungsgrundlagen für die Haftung für Kapitalertragsteuer für 2013 um € 300,00 und für 2014 um € 120,00 zu verringern.

Vom Verwaltungsgericht dürfen für die Haftung zwar keine anderen Abgaben, keine anderen Zeiträume und auch kein höherer Gesamtbetrag zu Grunde gelegt werden; eine Aufgliederung auf die einzelnen Fälligkeiten des umfassten Zeitraums ist aber von der Änderungsbefugnis des Gerichts umfasst (Ritz-Koran, BAO⁷, § 279 Rz 12 mit Verweis auf VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

Hingegen wird nach VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126 (ebenso zB VwGH 21.4.2016, 2013/15/0290), bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist. Beim Haftungstatbestand des § 82 EStG 1988 umfasse die Änderungsbefugnis „selbst solche Fehler in der Lohnsteuerberechnung, welche vom Finanzamt nicht aufgegriffene Sachverhalte betreffen. Entscheidend ist lediglich, dass die Berufungsbehörde den Arbeitgeber für Lohnsteuerschuldigkeiten derselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume wie zuvor das Finanzamt mittels erstinstanzlichen Haftungsbescheides heranzieht“ (Ritz-Koran, BAO⁷, § 279 Rz 12 mit Verweis auf VwGH 9.2.2004, 2004/13/0126; das Erkenntnis vom 19.12.2002, 2001/15/0029, sei nicht einschlägig, weil es einen anderen Haftungstatbestand, nämlich die Ausfallhaftung nach § 9 BAO zum Gegenstand hatte).

Aufgrund des Umstandes, dass die Zuflusszeitpunkte an den Gesellschaftergeschäftsführer KK betreffend den Punkt „Eingangsrechnungen laut Punkt IV des Außenprüfungsberichtes“ erst mit den tatsächlichen Überweisungen der Rechnungsbeträge auf die privaten Bankkonten des Gesellschaftergeschäftsführers anzunehmen sind (siehe obige Ausführungen), ergeben sich nachfolgende Änderungen der Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2015 bis 2018:

Überweisungen der BF auf private Bankkonten des KK und somit Bemessungsgrundlage für die Haftung für Kapitalertragsteuer:

2015: € 153.595,38

2016: € 29.958,00

2017: € 42.258,31

2018: € 8.007,36

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der hg einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gem. § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 2. August 2022