

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch Mag. Wolfgang Standfest, LL.M., Wallnerstraße 4, 2. Hof, Top MT 44, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 14. März 2016 betreffend Festsetzung Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009, 2011, 2012, 2013 und 2014 nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir zu Recht:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014 wird teilweise Folge gegeben: Der bezeichnete Bescheid wird gemäß § 279 BAO dahingehend abgeändert, dass die steuerpflichtigen Kapitalerträge EUR 3.813,27 betragen und die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% sohin mit EUR 953,32 festgesetzt wird.

II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009, 2011, 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die bezeichneten Bescheide bleiben unverändert.

III. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Im Rahmen einer Außenprüfung bei der ****X-GmbH**** (Prüfzeitraum für die Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 und für die Umsatzsteuer 2009 bis 2013) wurden in beschwerdegegenständlicher Hinsicht diverse Aufwendungen nicht anerkannt. Gesellschafter der ****X-GmbH**** waren bis zum 12.4.2014 die Beschwerdeführerin (Bf.) ****S**** (50%) sowie deren Schwiegervater ****H**** (50%). Ab 13.4.2014 war ****H**** alleiniger Gesellschafter.

Im Bericht über die Außenprüfung vom 21.1.2015 wurden Aufwendungen der ****X-GmbH**** gegenüber diversen Unternehmen nicht anerkannt, da es sich, laut den Prüfungsfeststellungen,

bei den gegenständlichen Unternehmen um substanzlose, kurzlebige Gesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern handle (Briefkastenfirmen) und die Rechnungen auch die formalen Voraussetzungen des § 12 UStG nicht erfüllten.

Die verbuchten Fremdleistungen wurden daher bloß im Ausmaß von 50% anerkannt, die restlichen 50% wurden als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter qualifiziert. Die belangte Behörde ging davon aus, dass „Schwarzarbeiter“ entsprechende Leistungen erbracht hätten und die Entlohnung mit 50% erfolgt sei. Entsprechende Ausgangsrechnungen seien vorhanden gewesen.

Im Prüfungsbericht findet sich folgende Aufstellung:

Kapitalertragsteuer

	2009	2011	2012	2013	2014
Aufwand vor BP:	189.424,00	28.700,00	234.300,00	190.800,00	54.580,00
Aufwand geschätzt:	94.712,00	14.350,00	117.150,00	95.400,00	27.290,00
verdeckte Ausschütt.:	94.712,00	14.350,00	117.150,00	95.400,00	27.290,00
H:	47.356,00	7.175,00	58.575,00	47.700,00	40.830,00
25% KEST:	11.839,00	1.793,75	14.643,75	11.925,00	10.207,50
S:	47.356,00	7.175,00	58.575,00	47.700,00	13.750,00
25% KEST:	11.839,00	1.793,75	14.643,75	11.925,00	3.437,50

Mit Bescheiden vom 3.3.2016 bzw 14.3.2016 wurde die Kapitalertragsteuer den Gesellschaftern gegenüber in oben angeführter Höhe festgesetzt.

Mit gegenständlicher Beschwerde beantragt die Bf. die ersatzlose Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009, 2011, 2012, 2013 und 2014. Im Rahmen der Außenprüfung sei bei der ****X-GmbH**** kein Mehrgewinn zum Ansatz gebracht worden, sondern nur der Aufwand gekürzt worden. Daher sei eine Zurechnung der nicht anerkannten Fremdleistungen als verdeckte Ausschüttung nicht zulässig. Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung fehle es an einer Willensentscheidung der Körperschaft auf die Gewährung von Vorteilen an die Gesellschafter oder ihnen nahestehenden Personen.

Die Außenprüfung habe willkürlich einen Prozentsatz von 50% für die Anerkennung des verrechneten Aufwands bzw. für die verdeckte Ausschüttung festgelegt. Der Geldfluss an den Gesellschafter sei nicht nachgewiesen worden. Die tristen Vermögensverhältnisse von ****S**** und ****H**** sprächen dagegen, dass ihnen Geld zugeflossen sein könnte.

Der Prüfungszeitraum habe 2009 bis 2011 umfasst. Die Bescheide für die Veranlagungsjahre 2012, 2013 und 2014 seien daher mangelhaft. Der Bescheid betreffend 2014 sei nicht nachvollziehbar begründet, weshalb er auch aus diesem Grund mangelhaft sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.6.2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde vollumfänglich als unbegründet ab.

Mit Vorlageantrag vom 19.7.2021 beantragte die Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Neues Vorbringen wurde nicht erstattet.

Zeitgleich mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 1.9.2022 wurde die Bf. vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, innerhalb einer gesetzten Frist von drei Wochen bekannt zu geben, ob die Passage aus den Prüfungsfeststellungen, dass es sich bei den Fremdunternehmen um „Briefkastenfirmen“ handle, um substanzlose, kurzlebige Gesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern und ein tatsächlicher Leistungsaustausch nicht stattgefunden habe, bestritten werde. Für den Fall der Bestreitung seien substantiierte Vorbringen zu erstatten und entsprechende Nachweise vorzulegen. Dieser Aufforderung kam die Bf. nicht nach.

In der am 17.10.2022 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde der Bf. ein weiteres Mal die Möglichkeit eingeräumt, die Prüfungsfeststellungen zu bestreiten bzw. ein richtigstellendes Vorbringen zu erstatten, wovon die Bf. erneut keinen Gebrauch machte. Die Bf. brachte lediglich vor, nicht davon auszugehen, dass es sich um Scheinunternehmen gehandelt habe. Die zu diesem Zeitpunkt üblichen Kontrollen seien von den Geschäftsführern getätigt worden. Ein Barzahlungsverbot habe es zu diesem Zeitpunkt nicht gegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Bf., ****S****, und ihr Schwiegervater, ****H****, waren bis zum 12.4.2014 Gesellschafter (jeweils 50%) der ****X-GmbH****. Ab 13.4.2014 war ****H**** alleiniger Gesellschafter.

In beschwerderelevanter Hinsicht wurden von Seiten der ****X-GmbH**** Aufwendungen an substanzlose, kurzlebige Gesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern im folgenden Ausmaß geltend gemacht:

- 2009: EUR 189.424,00
- 2011: EUR 28.700,00
- 2012: EUR 234.300,00
- 2013: EUR 190.800,00
- 2014: EUR 54.580,00

Festzustellen ist, dass von Seiten der ****X-GmbH**** an ihre Kunden tatsächlich Leistungen erbracht wurden und entsprechende Vorleistungen in Anspruch genommen wurden. Die Vorleistungen werden im Schätzungswege mit 50% der angeführten Beträge bewertet.

Bei den restlichen 50% der angeführten Beträge handelt es sich um die Zuwendung von Vermögensvorteilen außerhalb einer offenen Ausschüttung durch die ****X-GmbH**** an ihre Gesellschafter oder diesen gleichzuhaltenden Personen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren und mit Wissen und Wollen der Gesellschaft erfolgten, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den jeweiligen Umständen ergibt.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt und den Ergebnissen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung, bei der die Bf. der erneuten ausdrücklichen Aufforderung des Bundesfinanzgerichts, darzulegen, inwiefern die Feststellungen der Außenprüfung angefochten werden, nicht nachgekommen ist.

Auf den von Seiten des Bundesfinanzgerichts ausdrücklich geäußerten Hinweis, dass es sehr unüblich erscheine, derart hohe Beträge (gesamt knapp EUR 700.000) in bar beglichen zu haben, erfolgte von Seiten der Bf. lediglich die Entgegnung, dass es zum damaligen Zeitpunkt noch kein Barzahlungsverbot in der Baubranche gegeben habe.

Gemäß § 167 Abs. 2 iVm § 269 Abs. 1 BAO haben sowohl die Abgabenbehörde als auch das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung 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 Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132, vgl. *Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 167, Rz 8*).

Darauf hinzuweisen ist, dass die von der Außenprüfung getroffenen Prüfungsfeststellungen, wonach es sich bei den Fremdunternehmen um sogenannte Briefkastenfirmen handelt, von der Bf. trotz mehrfachem ausdrücklichen Vorhalt weder konkret bestritten wurde, noch konkrete Nachweise vorgelegt wurden, die diese Feststellung widerlegen konnten. Die Bf. gab lediglich an, man gehe davon aus, dass es sich nicht um Scheinfirmen gehandelt habe.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu den Spruchpunkten I. und II. (Teilweise Stattgabe bzw Beschwerdeabweisung)

Gemäß § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) ist 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.

Gemäß § 93 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) wird die Einkommensteuer bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG der Empfänger der Kapitalerträge.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) zu schätzen. Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg. cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Zum Einwand der Bf., es wäre im Rahmen der Außenprüfung bei der ****X-GmbH**** kein Mehrgewinn zum Ansatz gebracht, sondern nur der Aufwand gekürzt worden, weshalb eine Zurechnung der nicht anerkannten Fremdleistungen als verdeckte Ausschüttung nicht zulässig sei: Die belangte Behörde begründet im Bericht über die Außenprüfung ausführlich, warum die angesetzten Aufwendungen nicht im vollen Ausmaß anzuerkennen waren. Unterstellt, dass die ****X-GmbH**** einen tatsächlichen Aufwand in Höhe von 50% für die Erbringung ihrer Leistungen hatte, wurden nur die übrigen 50% als verdeckte Ausschüttung qualifiziert. Die vorgenommene Kürzung des Aufwands führte zu einer entsprechenden Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses, wenngleich insgesamt bloß der ausgewiesene Verlust vermindert wurde. Der letztendliche Ausweis eines tatsächlichen Gewinns ist, anders als es die Bf. offensichtlich annimmt, keine Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Demzufolge erfolgte die KEst-Festsetzung bei den Empfängern der verdeckten Ausschüttung zu recht.

Zum Einwand, es fehle an einer Willensentscheidung zur Vorteilsgewährung: Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtet Willensentscheidung (Wissen und Wollen) der Körperschaft. Dabei kann sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den jeweiligen Umständen ergeben. Daher liegt sie auch dann vor, wenn die Körperschaft Kenntnis von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil erlangt und nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (zB.

VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 3.8.200, 96/15/0159; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059). Im gegenständlichen Fall war beiden Gesellschaftern bewusst, dass das Vermögen der **X-GmbH** durch die überhöhten Zahlungen vermindert wurde; dennoch wurde die Vermögensminderung nicht rückgängig gemacht. Dadurch wurden sowohl das objektive als auch das subjektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Zum Einwand, der Prozentsatz von 50% sei willkürlich: Es entspricht der Lebenserfahrung, dass an „Schwarzarbeiter“ geleistete Zahlungen geringer sind, als der angesetzte Aufwand, somit der in Abzug gebrachte Rechnungsbetrag. Diese Vorgehensweise soll sicherstellen, dass der Vorteil aus dem geringen (weil unversteuerten) Lohnaufwand nicht durch eine Versteuerung des Gewinnes verloren geht. Aufgrund der festgestellten Mängel bzw. Unrichtigkeit der Aufzeichnungen kam der belangte Behörde gemäß § 184 BAO die Schätzungsberechtigung zu. Im Übrigen entspricht die vorgenommene Kürzung der Judikatur des VwGH (VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115).

Zum Einwand, dass der Geldfluss an die Gesellschafter nicht nachgewiesen wurde: Ein Nachweis war an dieser Stelle nicht zu erbringen. Auf den Zufluss bei den Gesellschaftern bzw. bei den diesen nahestehenden Personen kann aus den zuvor dargelegten Umständen geschlossen werden.

Zum Einwand, die Bescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 seien mangelhaft, da kein Prüfungsauftrag vorlag: Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. § 303 BAO stellt jedoch nicht darauf ab, ob die neu hervorgekommen Tatsachen oder Beweismittel der Behörde im Rahmen einer Außenprüfung oder auf andere Art und Weise zur Kenntnis kamen. Ebenfalls ist nicht relevant, ob für das betreffende Jahr ein Prüfungsauftrag vorlag. Daher erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens und die damit verbundene Erlassung neuer Sachbescheide für die Jahre 2012, 2013 und 2014 nach dem Neu-Hervorkommen der Tatsachen im Rahmen der Außenprüfung zurecht.

Zur teilweisen Stattgabe der Beschwerde für das Jahr 2014: Aufgrund eines offensichtlichen Rechenfehlers der belangten Behörde wurden die Bemessungsgrundlage und die sich daraus ergebende Kapitalertragsteuer überhöht festgesetzt. Nach einer erneuten Berechnung und der Aufteilung der verdeckten Ausschüttung auf die beiden Gesellschafter, wobei der Schwiegertochter des Bf. nur der Anteil bis inkl. 12.4.2014 zuzurechnen war, stellen sich die geänderten Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Kapitalertragsteuerbeträge für das Jahr 2014 wie folgt dar:

Geltend gemachter Aufwand 2014	EUR 54.580,00
--------------------------------	---------------

Geschätzter Aufwand	EUR 27.290,00
Verdeckte Ausschüttung	EUR 27.290,00
vA **S**	EUR 3.813,27
Davon 25% KESt	EUR 953,32
vA **H** (Bf.)	EUR 23.476,73
Davon 25% KESt	EUR 5.869,18

3.2 Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der 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 fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im beschwerdegegenständlichen Fall hatte sich das Bundesfinanzgericht vorwiegend mit Tatfragen zu beschäftigen. In freier Beweiswürdigung traf das Bundesfinanzgericht die dargelegten Feststellungen. Vorliegende Rechtsfragen wurden entsprechend der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 25. Oktober 2022