

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, Bahnstraße 90, 3550 Langenlois, über die Beschwerde vom 22. Juni 2017 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 8. Mai 2017 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2013 bis 2015, sowie die Bescheide vom 19. Mai 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 und Umsatzsteuer 2013 bis 2015, ***StNr***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 gemäß § 279 BAO – im Umfang der Beschwerdeverentscheidung - teilweise Folge gegeben.

Die Beschwerde wird betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2013 bis 2015 und Umsatzsteuer 2013 bis 2015 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betreffend Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblattblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

a) Betriebsprüfung

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2015 wurde unter anderem der zwischen der Beschwerdeführerin und dem Betrieb von ***Ehefrau*** bestehende Traubenliefervertrag als nicht fremdüblich beurteilt. Bei ***Ehefrau*** handle es sich um die

Gattin des Alleingesellschafters und Geschäftsführers der Beschwerdeführerin. Daher sei aus Sicht des Finanzamtes der Wert des Traubenzukaufs von ***Ehefrau*** nach den tatsächlich gelieferten Traubenmengen und mit einem fremdüblichen Preis je Kilogramm zu ermitteln gewesen.

Der fremdübliche Marktpreis sei aus jenem Preis, der an fremde Dritte bezahlt wurde, zuzüglich eines Qualitätszuschlages iHv EUR 0,20 für jedes zusätzliche Zuckergrad ermittelt worden. Durch die Kürzung der Einkaufspreise der von ***Ehefrau*** zugekauften Trauben ergäben sich Gewinnauswirkungen von EUR 19.882,79 im Wirtschaftsjahr 2012/2013, EUR 35.904,04 im Wirtschaftsjahr 2013/2014 sowie EUR 39.578,18 im Wirtschaftsjahr 2014/2015. Ebenso sei die entsprechende Vorsteuerkürzung vorgenommen sowie die Kürzung der Traubeneinkaufspreise als verdeckte Ausschüttung behandelt worden.

Als verdeckte Ausschüttungen wurden auch andere in der Betriebsprüfung getroffene Feststellungen behandelt - etwa nicht verrechnete Kosten an den Weinbau, Privatnutzung PKWs, Bewirtungs-, Reise- und sonstige private Aufwendungen.

b) Beschwerde

Gegen die in Folge der Betriebsprüfung erlassenen Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer, Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide jeweils der Jahre 2013 bis 2015 wurde von der Beschwerdeführerin am 22. Juni 2017 Beschwerde betreffend die Verrechnung der Trauben und die verdeckten Ausschüttungen erhoben.

Begründend wurde hinsichtlich des Traubenliefervertrages mit ***Ehefrau*** ausgeführt, dass es den Vertrag seit 2010 gebe. Er lehne sich an viele Beispiele von anderen, auch burgenländischen Weinproduzenten an und habe als wirtschaftlichen Hintergrund eine Risikoabsicherung für beide Betriebe. Sehr wohl gebe es auch eine Aufstellung der Weingartenflächen, welche in der Pauschalregelung beinhaltet seien. Diese wurde der Beschwerde beigelegt.

Des Weiteren habe eine Pauschalvereinbarung den Sinn, unterschiedliche Ertragssituationen in den Jahren auszugleichen. Die Überprüfung des Pauschales nur hinsichtlich der drei geprüften Jahre durch den Betriebsprüfer sei unzulässig, weil sich die Vorteile und Nachteile eines Pauschales nur über einen längeren Zeitraum zeigten. In schlechten Jahren sei auch - entgegen der Argumentation des Finanzamtes - eine Ersatzbeschaffung der Trauben nicht möglich.

Um eine überprüfbare und nachvollziehbare Ermittlung von fremdüblichen Traubenpreisen zu ermöglichen, hätte die Finanzbehörde sowohl einen internen, wie auch externen Betriebsvergleich anstellen müssen. Diese würden in ihrer Schätzung keinen Bezug darauf

nehmen, dass die Beschwerdeführerin für die Produktion von Weinen höchster Güteklasse auch entsprechendes höchstwertiges Traubengut benötige und gehe von den Preisen zugekaufter Trauben von Dritten aus, auch wenn es sich dabei um weit geringere Mengen handle. Ebenfalls sei nicht berücksichtigt worden, dass auch der Hektar-Ertrag an Trauben einen sehr großen Einfluss auf die Qualität der Trauben habe. Nicht nur der Zuckergrad sei wichtig, sondern der Extraktwert sowie ein ausgeglichenes Verhältnis zwischen Säure und Zucker. Da diese optimale Traubenqualität nur in den eigenen Weingärten habe erzielt werden können, seien schon aus diesem Grund die Preisunterschiede bei den Trauben gerechtfertigt. Weiters zeige sich schon ab dem Wirtschaftsjahr 2015/16 das Bild, dass die Traubenpreise fremder Lieferanten teilweise beträchtlich über dem Durchschnittspreis lt. Pauschale lägen. Mit dem Traubenlieferanten ***S*** bestehe seit einigen Jahren ebenfalls ein Pauschalbetrag pro Hektar und in den Jahren nach der Betriebsprüfung sei eindeutig, dass für gute Qualität auch an fremde Traubenlieferanten ein höherer Preis als für die eigenen Trauben vom Weingut der Ehefrau bezahlt werde.

Ein externer Betriebsvergleich der Traubenpreise mit anderen vergleichbaren Topweingütern hätte ergeben, dass die durchschnittlichen Traubenpreise laut Pauschalregelung bei dem Weingut der Ehefrau sogar weit unter den Werten anderer Weingüter gelegen seien. Von der Finanzbehörde sei in keiner Weise ermittelt worden. Die Ermittlung habe nichts mit einer nachvollziehbaren, dem externen Betriebsvergleich standhaltenden ordnungsgemäßen Schätzung der Preise zu tun. Auch sei eigenartig, dass auf das hohe Preisniveau der Weinverkaufspreise nicht eingegangen worden sei.

Die Schätzung des Finanzamtes gehe somit an der wirtschaftlichen Realität und Fremdüblichkeit vorbei und könne daher keinesfalls ordnungsgemäß sein.

Ergänzend habe die Behörde nicht berücksichtigt, dass die reduzierten Einkaufspreise automatisch den Wert des Weinbestandes zum Bilanzstichtag und somit auch den zu versteuernden Jahresgewinn vermindern würden.

Betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung wurde ausgeführt, dass Ausgaben (PKW Kosten, Reisekosten, Bewirtungskosten etc) nicht als Betriebsausgaben der GmbH anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden seien. Eine verdeckte Ausschüttung liege aber nicht vor, wenn gemäß Rz 609ff KStR ein Vorteilsausgleich vorliege. Im gesamten Prüfungszeitraum habe die GmbH aus Kostenverrechnungen (Energie, Pacht, etc) Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern bzw nahen Angehörigen in der Bilanz ausgewiesen. Daher seien auch die von der Betriebsprüfung festgestellten Kostenverrechnungen von der Gesellschaft an den Gesellschafter bzw die Angehörigen gegenzuverrechnen und stellten daher als Vorteilsausgleich keine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Auf alle Fälle liege ein Vorteilsausgleich und damit keine verdeckte Gewinnausschüttung auf den im Rahmen der Betriebsprüfung geltend gemachten Mietaufwand für gemietete Räumlichkeiten der GmbH vor, die Aufwendungen der GmbH iHv EUR 14.400 pro Jahr seien gegen die verdeckte Gewinnausschüttung zu verrechnen.

Es werde der Antrag auf Aufhebung der bekämpften Bescheide und Neuausfertigung im Sinne der oben erwähnten Beschwerdebegründung gestellt.

c) Beschwerdevorentscheidung

Mit Datum vom 4. Dezember 2017 wurde die Beschwerde mittels Beschwerdevorentscheidung betreffend die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer 2013 bis 2015 sowie gesonderter Bescheidbegründung zu den automationsunterstützt erstellten Beschwerdevorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2013 bis 2015 als unbegründet abgewiesen.

Betreffend den Traubenliefervertrag mit der Gattin des Beschwerdeführers wurde ausgeführt, dass die ***Bf*** einen Weingarten von 1,40 ha bewirtschaftete. Auf diesem Weingarten würden die Trauben für den hochpreisigen Wein ***W*** produziert. Es müssten daher fast alle Trauben für die benötigte Weinmenge zugekauft werden. Diese Trauben stammten überwiegend (rd. 70%) vom Weinbau ***Ehefrau*** und der Rest von diversen Winzern aus der Gegend. Der an ***Ehefrau*** bezahlte Traubenpreis liege zwischen 60% und 95% über dem, der an "Fremde" bezahlt werde. Es werde in der Beschwerde angeführt, dass die Traubenproduzenten im Allgemeinen eher auf Quantität als auf Qualität achten würden und der Traubenlieferant (***Ehefrau***) solle Gewissheit haben, einen fixen Abnehmer zu haben. Da aber die fremden Traubenlieferanten über Jahre immer dieselben seien, sei davon auszugehen, dass auch die entsprechende Qualität geliefert werde, sonst würde die Geschäftsbeziehung nicht mehr aufrecht sein. Auch werde vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin der Lesezeitpunkt bestimmt, da dies mit der Arbeit im Keller (nur Übernahme und Verarbeitung von gleichen Sorten) abgestimmt werden müsse.

Zu den Ausführungen, dass diese im vorliegenden Traubenliefervertrag enthaltenen Bestimmungen auch in den, der Beschwerdeführerin vorliegenden Verträgen, aus dem Weinbaugebiet Burgenland enthalten seien, diese Verträge fremdüblich seien und daher auch von den Abgabenbehörden akzeptiert würden, wurde in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, dass die genannten Verträge jedoch nicht vorgelegt worden seien, daher sei auch keine Überprüfung/Beurteilung möglich gewesen. Wie schon im Bericht ausgeführt, würden solche Verträge zwar zwischen Traubenproduzenten und Weinproduzenten abgeschlossen, die Verrechnung erfolge dann aber nach tatsächlich gelieferter Menge und zum entsprechenden Marktpreis je nach Qualität. Auch würden die Winzer hinsichtlich der Weingartenarbeiten von

Fachleuten der Weinkellereien betreut. Als weitere Beispiele wurden diverse Suchergebnisse aus dem Internet angeführt.

Zur Gegenüberstellung des Weinlieferungsvertrages mit Herrn ***S*** wurde ausgeführt, dass der Vertrag nicht für einen Fremdvergleich heranziehbar sei. Für die Ernten 2012 und 2013 sei der gleiche Preis wie den sonstigen Fremden bezahlt worden, gemäß den vorliegenden Lieferverträgen erhalte er jedoch von Jahr zu Jahr einen beträchtlich höheren Preis je Hektar. Nicht nachvollziehbar sei auch, warum bei ihm 2014 und 2015 der Kilopreis im Vergleich zu ***Ehefrau*** bzw. sonstigen Fremden weit höher (das 2- bis 3-Fache) sei. Die von ihm gelieferten Traubensorten gehörten nicht gerade zu den hochpreisigen Qualitätstrauben. Für diesen Traubenliefervertrag würden daher andere Gründe vorzuliegen scheinen - eine Steigerung des Traubenpreises um das 3-fache gegenüber dem Vorjahr sei nicht nachvollziehbar.

Zum Vorbringen in der Beschwerde betreffend Hektar-Ertrag und hochpreisigem Wein im Verkauf, sei anzuführen, dass die Erträge der Beschwerdeführerin bei rd. 8.000 kg bis 9.700 kg je Hektar lägen, 2015 seien sogar 10.981 kg/ha geerntet worden. Laut § 23 Weingesetz liege die Mengenbeschränkung für Qualitätswein bei 9.000 kg/ha (ab 2016 10.000 kg/ha). Wie die Beschwerdeführerin auf die angeführte Menge von 4.000 kg/ha komme sei daher nicht nachvollziehbar. Feststellbar sei jedoch, dass die Trauben aufgrund der erklärten Erntemengen gerade noch Qualitätstrauben seien. Laut vorliegenden Belegen/Aufzeichnungen seien auch die zugekauften Trauben Qualitätstrauben. Auch wenn der Anteil der zugekauften Trauben von Dritten untergeordnet sei (hier rd. 25% - 30%), könnten diese Preise für einen Fremdvergleich herangezogen werden.

In der Beschwerde werde angeführt, dass für bestimmte Weine auch besonders gutes Traubenmaterial benötigt werde und dieses nur aus den "eigenen" Weingärten zu bekommen sei. Laut den vorgelegten Unterlagen sei jedoch ersichtlich, dass auch die Trauben von Dritten nicht nur für die billigeren Weine ("Schankwein") Verwendung fänden, sondern auch für die Bouteillenware.

Aufgrund der detaillierten Vergleiche sei die pauschale Verrechnung (Wert je Hektar) aus folgenden Gründen nicht fremdüblich:

- Der Vertrag selbst sei nicht ausreichend bestimmt. (Es sei keine Bezeichnung der Traubensorten und Lagen der Weingärten vorhanden. Die Qualität (Zuckergrade) habe keinen Einfluss auf den Preis. Es sei keine Flächenanpassung erfolgt – laut Erklärung der Ehefrau des Beschwerdeführers habe der Weingarten eine andere Fläche.)

- Ein fremdüblicher Preis (Marktpreis) richte sich nach Traubensorte, Lage des Weingartens, Menge und Qualität - da vor allem nach den Zuckergraden.
- Es würden Trauben von Dritten auch teilweise für höherpreisige Weine, wie ***J***, Riesling und RV, verwendet. Wie hoch der Anteil sei, sei aus den vorgelegten Unterlagen (Lagerbewegungsliste) nicht abzuleiten. Auch, ob Grüner Veltliner von Dritten für die 0,75 Flasche Verwendung finde, sei nicht ersichtlich (obwohl in einigen Jahren aufgrund der Traubenqualität möglich).
- Es würden auch die teuren "eigenen" Trauben für den "Billig"-Wein verwendet. Vor allem in den Jahren 2014/15 und 2015/16.
- Steuerliche Vorteile aufgrund der Pauschalierung beim Weinbaubetrieb.

Der Beschwerde folgend, wurden infolge der Kürzung der Traubeneinkaufswerte 2012 - 2015 die Inventurwerte zum jeweiligen Bilanzstichtag wie folgt berichtigt (2013: -8.626,22; 2014: -15.721,93, 2015: -17.060,49).

Betreffend die Gewinnausschüttung führte das Finanzamt aus, dass für die steuerliche Anerkennung eines sogenannten Vorteilsausgleiches folgende Voraussetzungen gegeben sein müssten:

- Ein Ausgleich sei nur dann möglich, wenn ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen bestehe, die Vereinbarungen zur selben Zeit abgeschlossen würden und darin wechselseitig auf den Vorteilsausgleich hingewiesen werde.
- Der Vorteilsausgleich müsse dauerhaft und abgesichert sein. Voraussetzung sei im Sinne der Angehörigenjudikatur jedenfalls eine klare und eindeutige Vereinbarung, die einem Fremdvergleich standhalte (vgl. zuletzt VwGH 16.12.1010,2007/15/0013).

Mangels entsprechender Vereinbarungen bereits im Voraus (und nicht im Nachhinein im Wege der Beschwerde) könne daher der Vorteilsausgleich nicht anerkannt werden.

d) Vorlageantrag

Die Beschwerdeführerin brachte am 5. Jänner 2018 einen Vorlageantrag ein und führte aus, dass die Beschwerde vom 20. Juni 2017 als unbegründet abgewiesen werde, dies aber nicht richtig sei, da das Finanzamt sehr wohl eine teilweise Stattgabe der Beschwerde durchführen hätte müssen, da durch einen falschen Bewertungsansatz der Weinvorräte die Körperschaftssteuerbescheide 2013 bis 2015 zu berichtigen gewesen seien.

Das Finanzamt irre dahingehend, dass die Trauben für den Topwein Grünen Veltliner (in Folge kurz ***W*** nicht von Weingärten der GmbH stammten, sondern vom Weingut ***Ehefrau*** zugekauft würden. Die ***Bf*** habe zwar Weingärten in selber Lage, nicht allerdings mit 8000 Reben pro Hektar. Der ***W*** werde daher ausschließlich aus zugekauften Trauben erzeugt.

Das Finanzamt lege selbst eine Unterlage (Masterarbeit zum Thema Einflussfaktoren auf die langfristige Sicherung der Traubenlieferung an die Winzergenossenschaft „***D***“) der Beschwerdeverentscheidung bei, in der ein Traubenpreis von EUR 1,30/kg im Zeitraum 2009 genannt werde. Die Beschwerdeführerin habe im Prüfungszeitraum 2013 bis 2015 für den Traubenzukauf vom Weingut ***Ehefrau*** zwischen EUR 0,93 und EUR 1,29/kg bezahlt, also immer unter EUR 1,30. Die Beschwerdeverentscheidung gebe daher der Beschwerde Recht.

Das Finanzamt versuche in der Beschwerdeverentscheidung den in der Beschwerde vorgebrachten Fremdvergleich bei den Traubenzukäufen zu entkräften und meine, dass der Vertrag mit dem Traubenlieferanten ***S*** nicht für einen Fremdvergleich heranzuziehen sei. Darin bestehe ein entscheidender materiellrechtlicher und formeller Mangel in der Beschwerdeverentscheidung. Vom Weingut ***S*** seien Trauben der Sorte Grüner Veltliner, Müller Thurgau, Blauer Portugieser gekauft worden, wobei die beiden letzten Sorten für die Erzeugung des in Mode gekommenen Rosé Weines dringend benötigt worden seien. Das Weingut ***Ehefrau*** habe die Trauben für die Erzeugung des Rosé nicht liefern können.

Nicht nachvollziehbar sei die Behauptung, dass nur 19 % der verkauften Weine hochpreisig seien. So werde zB der ***G*** um EUR 7,50/Flasche verkauft, ebenso ***L***, ***R***, etc. Die Verkaufspreise dieser Weine lägen weit über dem Durchschnittspreis für 0,75 l Flaschen im Weinviertel. Im Wirtschaftsjahr 2014/2015 betrage der Anteil aber 61 % (statt wie in der Beschwerdeverentscheidung ausgeführt 19%).

Betreffend das gute Traubenmaterial wurde ausgeführt, dass in der Beschwerdeverentscheidung die Weine Rosé, Riesling, ***R*** und ***J*** genannt würden. Bei diesen Sorten handle es sich einerseits um sogenannte „Modeweine“ - bei Rosé und ***J***. Der Boom an Roséweinen sei einige Jahre alt, bei den Jungweinen handle es sich um ein Auslaufmodell. Da weder die Beschwerdeführerin noch der Weinbaubetrieb ***Ehefrau*** Rotweintrrauben zur Verfügung hätten, sei man auf Traubenzukäufe angewiesen. Aus Sicht des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin seien für Rosé am Besten die Rebsorten Pinot Noir und Blauer Portugieser geeignet (zwei Rebsorten mit fruchtig, elegantem Duft und gleichzeitig wenig Gerbstoff), Blauburger - wie in der Beschwerdeverentscheidung erwähnt – werde weder verwendet noch zugekauft. Bei ***J***-Weinen würden Müller Thurgau Trauben verwendet (größtenteils aus Zukauf von Fremden),

Riesling spiele bei der ***Bf*** keine Rolle, dieser Wein werde auch sehr günstig - im Vergleich mit Riesling aus der Wachau und dem Kamptal – verkauft.

Betreffend die Kostenermittlung in der Beschwerdeentscheidung habe keinerlei Aussage/Nachweis/ Glaubhaftmachung herausgelesen werden können. Einerseits werde gegen anerkannte und gültige betriebswirtschaftliche und auch steuerrechtliche Grundsätze in der Berechnung von Gestehungskosten verstoßen, indem die gesamten Aufwendungen inklusive aller Vertriebs- und Verwaltungskosten für die Berechnung herangezogen worden seien. Laut Einkommensteuerrichtlinien Rz 2196 gehörten zu den Herstellkosten des Umlaufvermögens auch angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten, nicht aber die Vertriebs- und Verwaltungskosten.

Es fehle auch eine klare Aussage in der Beschwerdeentscheidung, welchen Schluss die Behörde aus dieser Darstellung/Berechnung ableite.

Betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Mit Schreiben vom 5. Februar 2018 übermittelte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin eine gutachterliche Stellungnahme von „***A***“ technisches Büro für Weinbau und Agrobiz zum Vergleich der Produktionskosten verschiedener Bewirtschaftungssysteme im Weinbau und einer Bewertung des vom Auftraggeber angewendeten Bewirtschaftungssystems hinsichtlich erzielbarer Mengen und Qualitätsparameter.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 2. März 2018 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. März 2022 wurde die gegenständliche Beschwerde mit Wirkung zum 1. Juni 2022 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

e) Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am 6. März 2023 verwiesen die Parteien im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin brachte ergänzend vor, dass der hochpreisige Top Wein „***W***“ nicht von den eigenen Weingärten der Beschwerdeführerin stamme, sondern vom Weingut ***Ehefrau*** zugekauft worden sei. Die Argumentation des Finanzamtes hinsichtlich des Höchstpreises von EUR 1,30 bei der ***D*** sei nicht nachvollziehbar, da betreffend das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Gutachten dann

argumentiert worden sei, die Preise in der Steiermark seien generell höher. Der Traubenliefervertrag mit Herrn ***S*** sei pauschal nicht zugelassen worden. Zusammenfassend sei der gegenständliche Traubenliefervertrag mit ***Ehefrau*** sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als fremdüblich zu beurteilen, die Begründung des Finanzamtes sei nicht nachvollziehbar, die Ermittlung des Traubenpreises nicht sachgerecht und vorgelegte Beweise seien nicht gewürdigt worden. Es sei auch ein interner und externer Betriebsvergleich durchzuführen gewesen, da es sich einerseits um einen Grundsatz der Betriebsprüfung handle und andererseits dies im gegenständlichen Fall wesentlich gewesen sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass die Vereinbarung jedenfalls nicht fremdüblich sei, da weder auf Sorten noch auf Rieden abgestellt werde, sondern lediglich auf Hektar und auch diese nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmten. Die Preisermittlung sei im innerbetrieblichen Vergleich mit den anderen Produzenten erfolgt, die Preisermittlung durch den Prüfer sei sachgerecht und großzügig, da durch den Zuckerzuschlag die Qualitätskomponente miteinbezogen worden sei.

Betreffend den Vertrag mit Herrn ***S*** sei nicht nachvollziehbar, warum der Preis von einem Jahr auf das andere um das Dreifache steige, zudem handle es sich bei den von ihm zugekauften Sorten um Massenträger. Betreffend des ***W*** sei nicht nachvollziehbar gewesen, welche Trauben in welchen Wein fließen würden, die Produktion sei in der eigenen Fläche der Beschwerdeführerin gedeckt und der Hektarertrag in der eigenen Weinfläche sei sehr gering, was für einen hochpreisigen Wein spreche. Es sei sehr wohl ein innerer und äußerer Betriebsvergleich durchgeführt, aber dann auf die Abrechnungsmodalitäten mit den eigenen Lieferanten zurückgegriffen worden.

Die steuerliche Vertretung führte aus, dass auch in der Stellungnahme des Betriebsprüfers keine wesentlichen Ausführungen zum äußeren Betriebsvergleich enthalten seien, insbesondere nicht hinsichtlich der Traubeneinkaufspreise. Verwiesen werde nur auf die besagte Masterthese und auf Internetrecherchen. Insbesondere sei betreffend die Winzerkellerei ***N*** in diesen Recherchen auch ausgeführt worden, dass es sehr wohl für Weingärten einen Fixpreis je Hektar gebe. Weiters seien die Weingärten des Winzers ***S*** direkt neben den Weingärten der Beschwerdeführerin gelegen und diese habe wegen der Nähe und der Art der Bewirtschaftung genau jene Trauben gewollt, daher sei in wirtschaftlicher Entscheidung dieser Preis an Herrn ***S*** bezahlt worden. Die hohen Preise im ersten Jahr hätten sich vor allem auch dadurch ergeben, dass Herr ***S*** zu viele Trauben ausgeschnitten habe, in den Folgejahren sei der Preis nicht mehr so hoch gewesen.

Der Betriebsprüfer brachte vor, dass die Traubenmengen vom Weingut ***S*** im Jahr 2014 nicht viel geringer seien als in den Vorjahren. Auch die Qualität der Trauben sei nicht so hoch,

dass man diese nicht auch von anderen Zulieferern hätte kaufen können. Die Weinkellerei ***N*** sei als Gegenargument heranzuziehen, da es nur um ganz spezielle Weingärten und Voraussetzungen handle. Beim fraglichen Vertrag mit ***Ehefrau*** seien wesentliche Merkmale, wie Sorte und Flächen für die einzelnen Trauben nicht vorhanden.

Daraufhin entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es sich um ca 50 Verträge handle und auch von der Finanzverwaltung nicht bewiesen worden sei, dass diese Verträge detaillierter ausgestaltet seien.

Betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung verwiesen beide Parteien auf das bisherige Vorbringen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt in ***H*** einen Weinhandelsbetrieb. Das Grundstück befindet sich im Eigentum des Alleingesellschafters und Geschäftsführers der Gesellschaft.

Die Beschwerdeführerin hat auf dem Grundstück eine Produktionshalle und einen Verkostungsraum vor dem Prüfungszeitraum als Superädifikat errichtet. 2015 wurde ein Nebengebäude in ein Büro umgebaut. Von der Beschwerdeführerin wird auch eine Maschinenhalle und ein altes Presshaus mit Gewölbekeller genutzt. Für den vom Alleingesellschafter an die Beschwerdeführerin überlassenen Grund und Boden sowie die Nutzung der Gebäude wurde im Prüfungszeitraum keine Miete oder Pacht verrechnet.

Die Beschwerdeführerin hat mit der Ehegattin des Alleingesellschafters und Geschäftsführers einen mit 15. Jänner 2010 datierten Zukaufsvertrag abgeschlossen, in welchem sich die Beschwerdeführerin zur Bezahlung von EUR 11.000 je Hektar verpflichtet. Die Bezahlung erfolgt in 12 gleichen Monatsraten, wenn folgende Bedingungen erfüllt werden:

- Pflanzdichte der Rebstöcke mindestens 3.500 Reben / Hektar, ausgenommen besonders alte Weingärten (über 40 Jahre alt)
- Sämtliche im Weingarten geführte Maßnahmen werden vorab mit der Geschäftsführung der ***Bf*** abgesprochen (insbesondere Spritzplan)
- Verpflichtend ist eine Entlaubungsmaßnahme in der Traubenzone in den ersten zwei Wochen nach der Blüte

Als Sorte wurde im Vertrag der „gesamte Betrieb“ angegeben, die Fläche des Betriebes wurde nicht in der Vereinbarung angegeben.

Von ***Ehefrau***, die einen pauschalierten Weinbaubetrieb betreibt, wird die Größe der selbstbewirtschafteten Weingärten in der Beilage zur Einkommensteuererklärung in den Jahren 2012 und 2013 mit 11 ha und 6 a, im Jahr 2014 mit 11 ha und 90 a angegeben. Der Weintraubenliefervertrag ist nicht als fremdüblich anzusehen.

Die von ihr bewirtschafteten Weingärten werden von ihrem Ehemann und Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin zugepachtet.

Bei der Beschwerdeführerin bestanden im Prüfungszeitraum die im Betriebsprüfungsbericht bezeichneten Aufzeichnungsmängel, welche zu Umsatzzurechnungen in Höhe von EUR 6.000,- je Jahr berechtigten.

Weiters wurden von der Beschwerdeführerin im Prüfungszeitraum auch diverse Kosten für den Geschäftsführer bzw dessen nahe Angehörige übernommen, die nicht betrieblich veranlasst waren und somit verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen (überhöhte Traubeneinkaufspreise betreffend den Zukaufsvertrag mit der Ehegattin, Erfassung von Kosten als Aufwand, die dem Betrieb der Ehefrau weiterzuerrechnen waren, Privatnutzung der PKWs Porsche und Mercedes sowie Sofortabschreibung der Winterräder, Reisekosten für Familienurlaube, Bewirtungskosten ohne Nachweis eines Werbeaufwandes, private Kosten die Privatsphäre des Gesellschafter-Geschäftsführers betreffend und doppelte Geltendmachung von Diäten und tatsächlichen Reisekosten sowie jeweils die entsprechenden Vorsteuerkürzungen). Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und dem Gesellschafter-Geschäftsführer bestehen darüber keine, Gegenleistungen wurden ebenso nicht erbracht.

2. Beweiswürdigung

Der vom Bundesfinanzgericht der Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den Feststellungen der Außenprüfung, den vorgelegten Verwaltungsakten sowie den Vorbringen der Parteien in den Bescheiden, Schriftsätzen und der mündlichen Verhandlung.

Die zur Fremdüblichkeit des Weintraubenliefervertrages mit ***Ehefrau*** getroffenen Feststellungen beruhen auf folgender Beweiswürdigung:

Im Jahr 2010 schloss die Beschwerdeführerin mit der Ehefrau des Alleingesellschafters und Geschäftsführers einen Vertrag über die gesamten in ihrem Weinbaubetrieb gezogenen Weintrauben zum Preis von EUR 11.000 je Hektar ab.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 18.4.07, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur dann als erwiesen

angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.1.19, Ra 2018/15/0050 mwN). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046).

Die Vereinbarungen haben einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufzuweisen. Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (VwGH 22.2.92, 88/14/0074). Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre.

Die Vereinbarung muss schließlich einem Fremdvergleich standhalten. Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist idR auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 24.2.99, 96/13/0201). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (VwGH 10.9.98, 93/15/0051). Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Bei Beurteilung der Angemessenheit ist aber auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw Toleranzgrenze zu berücksichtigen (VwGH 29.7.97, 93/14/0056; 17.12.14, 2010/13/0115). Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (BFH, BStBl II 97, 196).

Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist.

Wie bei Dienstverhältnissen unter Fremden richtet sich die Entlohnung auch bei Werkverträgen nach Qualität und Quantität der erbrachten Leistung. Als Betriebsausgabe kann daher auch hier nur eine Entlohnung in der Höhe anerkannt werden, wie sie unter diesen Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist (VwGH 20.11.90, 89/14/0090).

Verdeckte Ausschüttungen liegen nach der Rechtsprechung etwa bei einem einheitlichen Stundensatz trotz Erbringung qualitativ unterschiedlicher Leistungen vor (UFS 31.3.04, RV/1326-L/02) oder bei Vereinbarung eines Pauschalentgelts, das unabhängig davon gezahlt wird, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden (UFS 17.12.07, RV/0870-W/03) vor (*Ebner/Marschner in Jakom EStG*¹⁵, § 4, Rz 348).

Der vorliegende Weintraubenzukaufsvertrag der Beschwerdeführerin mit der Ehegattin des Alleingesellschafters und Geschäftsführers kommt zwar nach außen hin ausreichend zum Ausdruck, verfügt aber nicht über einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und wäre auch nicht mit einem Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Im Vertrag mangelt es bereits an der Angabe der bewirtschafteten Fläche, so dass die Höhe der Zahlungen nicht aus dem Vertrag heraus zu ersehen ist. Weiters sind auch keine Details der Bewirtschaftung wie Weingartenrieden, Flächen und Traubensorten angegeben.

Den Abrechnungen über die Ernten 2012, 2013 und 2014 wurde jeweils eine Weingartenfläche von 11,36 ha zugrunde gelegt, obwohl die ertragsfähige Weingartenfläche des Weinbaubetriebes ***Ehefrau*** anhand der von ihr eingereichten Erklärungen in den Jahren 2012 und 2013 11,06 ha und im Jahr 2014 10,90 ha betrug. Eine Aufstellung der Weingartenflächen, die nach dem Vorbringen in der Pauschalregelegung beinhaltet sind (Weingartenfläche 11,26 ha + 0,10 ha AMA Abwertung) wurde der Beschwerde als Beilage beigelegt, liegt allerdings nicht dem zugrunde liegenden Vertrag bei und ist somit auch nicht als Vertragsbestandteil anzusehen. Dies widerspricht auch der Publizität nach außen sowie dem geforderten klaren und eindeutigen Inhalt. Die pauschale Bezahlung eines Betrages je Hektar bebauter Fläche – noch dazu in 12 gleichen Monatsraten und somit im Voraus – würde durch keinen Unternehmer vorgenommen werden, ohne zuvor die Menge und die Qualität der Weintrauben geprüft zu haben. Die Verrechnung in fremdüblichen Geschäftsbeziehungen erfolgt auch nach tatsächlich gelieferter Menge und zum entsprechenden Marktpreis, je nach Qualität.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin, der Vertrag lehne sich an viele Beispiele von anderen Weinproduzenten an und habe den wirtschaftlichen Hintergrund einer Risikoabsicherung für beide Betriebe, ist entgegenzuhalten, dass keine Verträge mit anderen Lieferanten vorgelegt wurden, anhand derer beurteilt werden könnte, ob dies tatsächlich fremdüblich ist. Dem Vorbringen der Risikoabsicherung ist zu entgegnen, dass diese nur für den Weinbaubetrieb von ***Ehefrau*** von Vorteil sein kann, da monatlich pauschale Beträge bezahlt werden, unabhängig davon ob eine Minderernte oder ein Ernteausfall eintritt. Im Gegensatz dazu müsste die Beschwerdeführerin die Weintrauben von anderen Weinbaubetrieben zukaufen und den doppelten Materialeinsatz bezahlen. Dies stellt für die Beschwerdeführerin keine Absicherung, sondern vielmehr ein zusätzliches Risiko dar. Auch das Argument der Beschwerdeführerin, in schlechten Jahren wäre der anderweitige Zukauf von Trauben unmöglich, führt zu der Schlussfolgerung, dass ein Schaden auf Ebene der Beschwerdeführerin eingetreten ist, nicht aber beim Weinbaubetrieb der Ehefrau, die ja weiterhin Zahlungen erhält. Die Gewissheit immer einen Abnehmer zu haben, ist in Beurteilung der Fremdüblichkeit auch nur dann anzunehmen, wenn auch die Qualität der geernteten Trauben über die Jahre hinweg gleich bleibt, sonst werden in fremdüblichen Geschäftsvereinbarungen auch keine Trauben mehr abgekauft.

Ergänzend ist anzuführen, dass der Weinbaubetrieb ***Ehefrau*** weder über angestellte Lesearbeiter noch über Maschinen verfügt, die für die Lesearbeit notwendig sind. Unabhängig davon, dass diese Aufwendungen bei der Beschwerdeführerin – da keine Weiterrechnung erfolgte - ohnehin als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen und als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen sind (siehe dazu unter 3.1.1. b) Verdeckte Gewinnausschüttung) – handelt es sich hierbei nicht um eine fremdübliche Vorgangsweise. Auch wenn von der Beschwerdeführerin vorgebracht wurde, dies sei zur Qualitätssicherung mündlich bei Vertragsabschluss vereinbart worden und eine übliche Vorgangsweise, ist im Hinblick auf die Fremdüblichkeit der Vereinbarung festzustellen, dass keine Nachweise bzw andere Verträge vorgelegt wurden, aus denen geschlossen werden kann, dass dies eine übliche Vorgangsweise sei und auch mit anderen Lieferanten so gehandhabt werde. Auch erscheint dies aus der allgemeinen Lebenserfahrung heraus unüblich. Des Weiteren spricht dies gegen die ausreichende Publizität und die Klarheit und Eindeutigkeit der vertraglichen Vereinbarung.

Insbesondere aber ist auch der für die Weintrauben bezahlte Preis als nicht fremdüblich anzusehen. Für die Weintrauben von ***Ehefrau*** wurde im Jahr 2013 ein Preis von EUR 1,29, im Jahr 2014 von EUR 1,21 und im Jahr 2015 von EUR 1,06 je Kilogramm bezahlt. Bei einem durchschnittlichen Kilopreis bei Fremdzukauf iHv EUR 0,78 im Jahr 2013, EUR 0,62 im Jahr 2014 und EUR 0,50 im Jahr 2015 wurde für diese Weintrauben ein um 65,14% im Jahr 2013, um 94,96% im Jahr 2014 und um 60,63% im Jahr 2015 höherer Preis bezahlt als durchschnittlich an fremde Dritte.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin hinsichtlich des Traubenliefervertrages mit dem Traubenlieferanten ***S*** ist auszuführen, dass zwar vorgebracht wird, es sei ebenfalls seit Jahren ein Pauschalbetrag je Hektar vereinbart. Jedoch wurde die entsprechende Vereinbarung nicht vorgelegt und kann daher auch nicht beurteilt oder zum Vergleich herangezogen werden. Vorgebracht wurde zwar, dass ein Preis von EUR 1,31 im Jahr 2015/2016 und EUR 1,36 im Jahr 2016/2017 – also nach dem Prüfungszeitraum - und somit mehr bezahlt wurde als im selben Zeitraum je Kilogramm an ***Ehefrau*** (EUR 0,97 im Jahr 2015/2016 und EUR 0,88 im Jahr 2016/2017), jedoch keine Unterlagen oder Nachweise diesbezüglich vorgelegt, die eine Vergleichbarkeit möglich machen würden (etwa welche Flächen, welche Weine, welche Qualität und sonstige Vertragsbestimmungen).

Aus den Unterlagen der Betriebsprüfung ist ersichtlich, dass bei den Ernten 2012 und 2013 der gleiche Preis wie sonstigen Fremden gegenüber bezahlt wurde. Weiters erhält der Lieferant ***S*** jährlich einen höheren Preis je Hektar und in den Jahren 2014 und 2015 war der Kilopreis im Vergleich zu Weinbau Setzer bzw. sonstigen Fremden weit höher (das 2- bis 3-Fache). Daher kann der Vertrag nicht zum Fremdvergleich herangezogen werden. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, aufgrund der Lage und der Art der Bewirtschaftung genau diese Trauben gewollt zu haben und daher aus wirtschaftlichen Gründen einen sehr hohen Preis bezahlt zu haben, kann nicht dazu dienen, die Fremdüblichkeit des Vertrages mit dem Weingut der Ehefrau des Beschwerdeführers zu unterstützen.

Der Vertrag ist daher als fremdunüblich zu qualifizieren und das unangemessen hohe Entgelt auf einen angemessenen Betrag zu kürzen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung bzw Abänderung)

3.1.1. Körperschaftsteuer

a) Traubenliefervertrag

Die steuerliche Konsequenz eines unangemessen hohen Entgelts ist, dass dieses auf Zahler- wie auf Empfängerseite auf den angemessenen Betrag zu kürzen ist. Weiters liegt bei Rechtsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern eine verdeckte Ausschüttung vor.

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

Abs 2 dieser Bestimmung sieht vor, dass insbesondere dann zu schätzen ist, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Abs 3 legt fest, dass ferner zu schätzen ist, 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/Seite 772 17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (VwGH 28.2.1995, 94/14/0157; 19.3.2003, 2002/16/0255; 3.8.2004, 2001/13/0022; 1.6.2006, 2002/15/0174; 23.2.2010, 2008/15/0027; vgl VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 18.7.2001, 98/13/0061; 18.11.2003, 2000/14/0187; 24.3.2009, 2006/13/0150; 21.12.2010, 2009/15/0006; 28.6.2012, 2009/15/0201; 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 25.6.1998, 97/15/0218; 18.7.2001, 98/13/0061; 24.9.2003, 99/13/0094; 27.8.2007, 2004/17/0211; 27.8.2008, 2008/15/0196; 29.4.2010, 2008/15/0122; 27.1.2011, 2007/15/0226; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Als Schätzungsmethoden werden in der Literatur vor allem der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag erwähnt.

Beim äußeren Betriebsvergleich werden Ergebnisse anderer vergleichbarer Betriebe übernommen (vgl. zB VwGH 16.12.1991, 90/15/0067). Diese Schätzungsmethode wird vielfach an der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO) bzw am Verbot „geheimer“ Beweismittel scheitern. Eine Schätzung auf Ergebnisse anderer Betriebe zu stützen, ohne diese dem Abgabepflichtigen zu nennen (was idR wegen § 48a unzulässig wäre), ist gesetzwidrig (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0260).

Daher scheint in der Praxis der Betriebsprüfung nur die Heranziehung der Durchschnittswerte branchengleicher oder -ähnlicher Betriebe zum Vergleich die wohl einzig zulässige Methode zu sein (Ritz/Koran, BAO⁷, § 184, Rz 13).

Mit Erkenntnis vom 30. September 2021, Ra 2019/13/0118, hat der Verwaltungsgerichtshof dezidiert Folgendes festgehalten:

„Das Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. die bei Ritz, BAO³, Tz 3 und 12 zu § 184 zitierte hg. Rechtsprechung).“

Da von der beschwerdeführenden Partei keine ausreichenden Aufklärungen für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen übermittelt wurden und lediglich pauschal an der Fremdüblichkeit des Vertrages festgehalten wurde sowie die Wertermittlung des Finanzamtes als nicht sachgerecht und nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend bezeichnet

wurde, waren die Besteuerungsgrundlagen von der belangten Behörde gem. § 184 BAO zu schätzen.

Vom Finanzamt wurde dieser angemessene Wert (fremdüblicher Marktpreis je Kilogramm) nachvollziehbar und mittels geeigneter Methodik ermittelt, in dem jener Preis, der an fremde Dritte bezahlt wurde, zuzüglich eines Qualitätszuschlages iHv EUR 0,20 für jedes zusätzliche Zuckergrad herangezogen wurde und daher ein durchschnittlicher Preis iHv EUR 1,06 im Jahr 2013, EUR 0,82 im Jahr 2014 und EUR 0,68 im Jahr 2015 herangezogen wurde. Dies liegt immer noch um rund ein Drittel über dem Preis, der durchschnittlich an fremde Traubenlieferanten bezahlt wurde und berücksichtigt die hohe Qualität der von ***Ehefrau*** gelieferten Trauben.

Die von der belangten Behörde angewendete Methode (Durchschnittspreis fremder Dritter zzgl eines Qualitätszuschlages für den hohen Zuckergehalt) erscheint aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes sachgerecht. Der hohen Qualität der von ***Ehefrau*** zugekauften Trauben wurde durch den Zuckerzuschlag entsprochen.

Die gewählte Methode erwies sich dabei als geeignet, den wahren Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Da die Beschwerdeführerin nicht entsprechend mitgewirkt hat, muss sie die im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung mit jeder Schätzung verbundenen Ungewissheiten und Ungenauigkeiten hinnehmen.

Den Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend Hektar-Ertrag, hochpreisigen Weinen und Qualität kann nichts entnommen werden, das zu einer anderen Beurteilung führen würde, zumal das Vorbringen des Beschwerdeführers sehr pauschal gehalten und die Berechnungen und Argumente des Finanzamtes sehr konkret und nachvollziehbar sind. Zudem sind Bemühungen des Finanzamtes, auch außerhalb des inneren Betriebsvergleiches Vergleichswerte zu finden, durch die Ergebnisse der Internetrecherchen offensichtlich.

Der Argumentation, dass der Wert von EUR 1,30 aufgrund der vom Finanzamt zur Begründung herangezogenen Masterarbeit die Fremdüblichkeit des Preises mit ***Ehefrau*** bestätige, ist entgegen zu halten, dass diese nur darlegt, dass der Preis für Trauben von vielen Faktoren abhängig ist. Dieser Wert ist nicht nur der durchschnittlich von der ***D*** ausbezahlte, sondern nach den in der Arbeit verwendeten Quellen zum damaligen Zeitpunkt österreichweit der Höchstpreis. Auch wenn vereinzelt von Winzern auch höhere Preise gezahlt werden, kann ungeachtet der Qualität der von ***Ehefrau*** gelieferten Trauben nicht ein österreichweiter Höchstpreis den Maßstab setzen.

Zu dem am 5. Februar 2018 nachgereichten Gutachten des ***A*** vom 16. Jänner 2018 zu Produktionskosten und Traubenpreisen in der Qualitäts- und Lageweinproduktion am Weingut

Ehefrau in Niederösterreich ist anzumerken, dass die Traubenpreisempfehlung der Vorgangsweise der Außenprüfung entspricht, da ein Zuschlag für den höheren Zuckergehalt und somit die höhere Qualität angesetzt wurde. Nicht nachvollziehbar ist, warum Preise in der Steiermark als Maßstab und Vergleichswert herangezogen wurden und nicht jene aus Niederösterreich, da sowohl das Weingut der Beschwerdeführerin, sowie jenes der Ehefrau und auch der beauftragte Gutachter selbst sich in Niederösterreich befinden und etwa auch hinsichtlich der gesetzlichen Grundlagen (siehe Pkt 4.1. des Gutachtens) auf die entsprechenden niederösterreichischen Regelungen zurückgegriffen wurde. Zusammenfassend kann aus dem Gutachten nichts entnommen werden, dass auf den gegenständlichen Fall konkret anwendbar wäre und zu einer Änderung der oa Beurteilung führen würde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

b) Verdeckte Gewinnausschüttung

Gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden.

Abs 2 leg cit legt fest, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden bei der Beschwerdeführerin Feststellungen getroffen, welche in der Folge als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt wurden.

Es handelte sich dabei um:

- Umsatzzurechnungen (Sicherheitszuschläge) aufgrund festgestellter Aufzeichnungsmängel iHv EUR 6.000,- netto je geprüftem Jahr (siehe Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes)
- Kürzungen der Traubeneinkaufspreise aufgrund der Nichtanerkennung des Traubenliefervertrages mit der Ehefrau des Beschwerdeführers aufgrund mangelnder Fremdüblichkeit iHv EUR 19.882,79 im Jahr 2013, EUR 35.904,04 im Jahr 2014 und EUR 39.578,18 im Jahr 2015 sowie entsprechende Vorsteuerkürzungen im Ausmaß von EUR 2.385,93 im Jahr 2013, EUR 4.308,48 im Jahr 2014 und EUR 4.749,38 im Jahr 2015
- Erfassung von Kosten als Aufwand, die dem pauschalierten Weinbaubetrieb ***Ehefrau*** weiterzuverrechnen sind (Kosten für einen LKW-Kastenwagen sowie Kosten der Weinlese) iHv EUR 11.055 im Jahr 2013, EUR 11.385,- im Jahr 2014 und EUR

- 11.448,- im Jahr 2015 sowie korrespondierender Umsatzsteuer im Ausmaß von EUR 2.211,- im Jahr 2013, EUR 2.277,- im Jahr 2014 und EUR 2.289,60 im Jahr 2015
- Privatnutzung PKW Porsche im Ausmaß von EUR 3.600,- im Jahr 2013, EUR 3.840,- im Jahr 2014 und EUR 3.840,- im Jahr 2015 und Aktivierung Winterräder-Satz auf den Wert von EUR 2.244,- im Jahr 2013, EUR 1.496,- im Jahr 2014 und EUR 748,- im Jahr 2015, wobei auch die Repräsentationstangente um EUR 441,- je Jahr zu erhöhen ist.
 - Privatnutzung PKW Mercedes iHv EUR 2.300,- im Jahr 2015
 - Reisekosten für Familienurlaube iHv EUR 3.853,90 im Jahr 2014
 - Bewirtungskosten ohne Nachweis eines Werbeaufwandes, welche um 50% - daher um EUR 750,- im Jahr 2013, EUR 750,- im Jahr 2014 und EUR 1.000,- im Jahr 2015 - zu kürzen sind sowie zu kürzende Vorsteuern im Ausmaß von EUR 195,- im Jahr 2013 und 2014 und EUR 260,- im Jahr 2015
 - Vorsteuerkürzungen iHv EUR 216,- im Jahr 2013, EUR 360,- im Jahr 2014 und EUR 161,- im Jahr 2015
 - Private Kosten, die die Privatsphäre des Gesellschafter-Geschäftsführers betreffend iHv EUR 717,50 für einen privaten Liegenschaftsverkauf im Jahr 2014 sowie Adaptierung von privatem Wohnraum iHv EUR 7.778,25 sowie Vorsteuer iHv EUR 1.555,65
 - Geltendmachung sowohl von Diäten als auch von tatsächlichen Kosten betrieblich veranlasster Reisen als Betriebsausgaben iHv EUR 345,19 im Jahr 2013, EUR 1.389,25 im Jahr 2014 und EUR 1.413,48 im Jahr 2018 sowie entsprechende Vorsteuerkürzung im Ausmaß von EUR 50,46 im Jahr 2013, EUR 102,74 im Jahr 2014 und EUR 21,81 im Jahr 2015.

Gegen diese Feststellungen wurde – mit Ausnahme der Tz 3 (Traubenlieferungen) - weder dem Grunde noch der Höhe nach eine Beschwerde eingebracht, sondern lediglich eingewendet, dass diese keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellten, da ein Vorteilsausgleich iSd KStR Rz 609ff vorliege.

Nach der Rechtsprechung handelt es sich bei verdeckten Ausschüttungen um alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (vgl zB VwGH 7.2.1989, 86/14/0121, 0122, ÖStZB 1989, 309; 18.12.1990, 89/14/0133, ÖStZB 1991, 514; 1.3.2007, 2004/15/0096, ÖStZB 2007, 574). Eine weitere Definition, die sich häufig in der Judikatur des VwGH findet, betont, dass der Vorteil aus dem Vermögen der Gesellschaft gewährt werden muss. Demnach sind verdeckte Ausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen

Bedingungen zugestehen würde (vgl zB VwGH 29.3.1989, 85/13/0074, 0075, ÖStZB 1989, 386; 3.7.1991, 91/14/0221, ÖStZB 1992, 134; 19.4.2007, 2005/15/0020, ÖStZB 2007, 635; 17.10.2007, 2006/13/0069, ÖStZB 2008, 401).

Es liegen daher einer verdeckten Ausschüttung folgende objektive Tatbestandsmerkmale zugrunde:

- Außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung
- wird einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person ein Vorteil gewährt
- der das Vermögen der Körperschaft mindert oder eine Vermögensmehrung verhindert und
- durch die Anteilseignerschaft veranlasst ist.

Zusätzlich zu den genannten Tatbestandsmerkmalen ist folgendes subjektives Tatbild Voraussetzung: Der verdeckten Ausschüttung muss eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft zugrunde liegen.

Für die Beurteilung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und für Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften verweist der VwGH auch auf die Kriterien, welche für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (vgl zB VwGH 17.12.1996, 95/14/0074, ÖStZB 1997, 611; 31.5.2006, 2002/13/0168, ÖStZB 2006, 624; 17.10.2007, 2006/13/0069; siehe oben betreffend die Beurteilung des Weintraubenliefervertrages). Demnach sollen Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern und Vereinbarungen zwischen einander nahestehenden Gesellschaften nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Bei den oa Feststellungen sind diese Voraussetzungen jeweils als gegeben anzunehmen und wurden von der Betriebsprüfung entsprechend festgestellt. Auch wurde seitens der Beschwerdeführerin mit Ausnahme des Weintraubenliefervertrages an ***Ehefrau*** nicht eingewendet, dass keine grundsätzlich unter eine verdeckte Ausschüttung zu subsumierende Vorteilsgewährung vorliege, sondern dass diese lediglich aufgrund eines Vorteilsausgleiches nicht anzuwenden sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schließt zwar ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung aus, es gelten jedoch strenge Kriterien. Ein Vorteilsausgleich liegt dann vor, wenn verschiedene Vereinbarungen zwischen Körperschaft und dem Anteilseigner getroffen wurden, die zwar jeweils für sich betrachtet eine Gewinnausschüttung und Einlage auf Ebene der Körperschaft

einerseits und des Anteilseigners andererseits bewirken, jedoch insgesamt als fremdübliche Leistung und Gegenleistung anzusehen sind (vgl VwGH 6.2.1990, 89/14/0034; 22.3.1991, 90/13/0252; 8.3.2000, 96/15/0159; 30.5.2001, 95/13/0013; KStR 2013 Rz 609). Betrachtet werden demnach nicht zwei voneinander isolierte Rechtsgeschäfte, sondern deren gemeinsamer innerer Gehalt. Ein Vorteilsausgleich kann demnach vorliegen, wenn die als wirtschaftliche Einheit zu sehende Transaktion so auch mit einem Dritten zustande gekommen wäre und der Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung entsprechend transparent vereinbart wurde (*Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³ (2022), § 8 Rz 137).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist bei der Beurteilung eines Vorteilsausgleichs ein restriktiver Maßstab anzulegen. 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 Vorteilseinräumung (vgl zB VwGH 19.9.2007, 2006/13/0106; *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³ (2022), § 8 Rz 138).

Nach dem VwGH kommt eine solche innere Beziehung nicht zustande, wenn der dem Anteilseigner eingeräumte Vorteil nicht vom Anteilseigner, sondern durch die Leistung eines anderen ausgeglichen wird, sei es auch die vom Anteilseigner weitgehend beherrschte Personengesellschaft (vgl VwGH 6.2.1990, 89/14/0034). Genauso wird die innere Beziehung zweier Rechtsgeschäfte dann verneint, wenn der Anteilseigner statt der Gesellschaft deren Organgesellschaften einen Vorteil zuwendet (vgl VwGH 17.2.1993, 89/14/0248). Letztlich erkennt die Rechtsprechung des VwGH auch dann keine innere Beziehung, wenn die Vorteilszuwendung an einen anderen Anteilseigner derselben Gesellschaft erfolgt (vgl VwGH 20.11.1996, 95/15/0015 ua; *Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG³ (2022), § 8 Rz 139).

Darüber hinaus kommt nach Ansicht der Rechtsprechung ein Vorteilsausgleich nur dann zu Stande, wenn die Vereinbarungen über den wechselseitigen Leistungsaustausch nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen Inhalt aufweisen und auch unter Fremden abgeschlossen wären (bspw VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; 19.9.2007, 2006/13/0106; 16.12.2010, 2007/15/0013). Besonders die jüngere Rechtsprechung des VwGH zum Vorteilsausgleich lässt erkennen, dass diesen Ansprüchen ein hoher Stellenwert in der Sachverhaltsprüfung zukommt. Andererseits wird vom VwGH zumindest eingeräumt, von einer ausdrücklichen Vereinbarung abzusehen, wenn der kausale Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung offenkundig war (vgl VwGH 22.3.1991, 90/13/0252, 0253; 22.10.1991, 91/14/0020, 0027; 24.11.1993, 92/15/0108; 22.11.1995, 95/15/0070).

Weiters muss eine ausdrückliche (eindeutige) wechselseitige Vereinbarung über den Vorteilsausgleich gegeben sein, die bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegt (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034; 22.3.1991, 90/13/0252, 0253; 3.7.1991, 90/14/0221; VwGH 28.11.2001, 96/13/0077; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005, *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Rz 209).

Auf den gegenständlichen Fall umgelegt bedeutet dies, dass die strengen Kriterien des VwGH nicht als erfüllt anzusehen sind. Weder liegt zwischen den einzelnen Feststellungen der Betriebsprüfung ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang mit wie auch immer gearteten Gegenleistungen vor, noch können diese Gegenleistungen vom Bundesfinanzgericht erkannt werden. Weder besteht in den einzelnen Fällen eine entsprechend eindeutige und wechselseitige im Vorhinein getroffene und grundsätzlich schriftliche Vereinbarung über den Vorteilsausgleich, noch besteht ein kausaler Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung im Sinne der jüngeren Rechtsprechung, da keine Gegenleistung erfolgt ist.

Nach § 8 Abs 2 KStG 1988 muss die verdeckte – genau wie die offene – Ausschüttung für die Ermittlung des Einkommens auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft ohne Bedeutung bleiben. Die eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung muss daher neutralisiert werden. Auch für verdeckte Ausschüttungen gilt, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit eine einmal entstandene Abgabenschuld nicht rückgängig machen können (vgl VwGH 8.11.1983, 83/14/0101, 0104, ÖStZB 1984, 198). Das bedeutet, dass der einmal erfolgte Zufluss einer verdeckten Ausschüttung nicht ungeschehen gemacht werden kann, indem der Anteilseigner die betreffenden Vorteile in einem späteren Jahr rückerstattet (vgl VwGH 26.3.1985, 82/14/0166, ÖStZB 1985, 366). Die Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung durch Bilanzierung einer Rückzahlungsforderung ist nach der Rechtsprechung des VwGH nur bis zum Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres möglich, in dem die Ausschüttung erfolgt ist (vgl VwGH 24.3.1998, 97/14/0118, ÖStZB 1998, 737). Nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres kann eine bereits verwirklichte verdeckte Gewinnausschüttung nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (vgl VwGH 19.5.1987, 86/14/0179, ÖStZB 1988, 135; 20.11.1996, 96/15/0015, 0016, ÖStZB 1997, 609; 23.10.1997, 96/15/0180; 29.1.1998, 96/15/0013, ÖStZB 1999, 52; KStR 2013 Rz 666).

Daher besteht auch anderweitig keine Möglichkeit, keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin in der Beschwerde, dass auf alle Fälle ein Vorteilsausgleich - und damit keine verdeckte Gewinnausschüttung - in Bezugnahme auf den im Rahmen der Betriebsprüfung geltend gemachten Mietaufwand für die gemieteten Räumlichkeiten der GmbH vorliege und diese Aufwendungen der GmbH in Höhe von EUR

14.400,00 pro Jahr in jedem Fall gegen die verdeckte Gewinnausschüttung zu verrechnen seien, ist zu entgegnen, dass weder von der Betriebsprüfung noch nunmehr vom Bundesfinanzgericht eine verdeckte Ausschüttung diesbezüglich angenommen wird.

Bei der Verrechnung zu geringer Miete bzw keiner Miete des Geschäftsführers kann es sich per Definition schon nicht um eine Ausschüttung, sondern nur um eine steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlage handeln. Es war daher der Mietaufwand in der Bilanz als Rückstellung zu passivieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.2. Umsatzsteuer

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

§ 2 Abs 1 UStG 1994 legt fest, dass Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach § 3 Abs 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Nach Abs 2 leg cit wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Gemäß § 3a Abs 1 UStG 1994 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Nach Abs 1a leg cit wird einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt:

Z1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;

Z2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

§ 4 Abs 1 UStG 1994 legt fest, dass der Umsatz im Falle des § 1 Abs 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen ist. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

Nach Abs 2 dieser Bestimmung gehört auch zum Entgelt, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Z1) oder was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Z2).

Gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage.

Nach § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG 1994 kann der Unternehmer ua die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen, wobei Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen (Abs 2 Z 1 lit a UStG).

§ 19 Abs 1 UStG 1994 legt fest, dass der Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 der Aussteller der Rechnung ist. Die Steuerschuld entsteht dabei für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind

(Sollbesteuerung); dieser Zeitpunkt verschiebt sich – ausgenommen in den Fällen des § 19 Abs. 1 zweiter Satz – um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Aufgrund dieser eindeutigen umsatzsteuergesetzlichen Regelungen waren die erbrachten Leistungen (Umsatzzurechnungen aufgrund festgestellter Aufzeichnungsmängel iHv EUR 6.000,- netto je geprüftem Jahr sowie die Erfassung von Kosten für einen LKW-Kastenwagen und Kosten der Weinlese als Aufwand in der Gesellschaft, die dem pauschalierten Weinbaubetrieb ***Ehefrau*** weiterzuverrechnen sind, iHv EUR 11.055,- im Jahr 2013, EUR 11.385,- im Jahr 2014 und EUR 11.448,- im Jahr 2015) der 20%igen Umsatzsteuer zu unterziehen.

Gleichzeitig war die Vorsteuer betreffend jene Lieferungen und Leistungen, die nicht für das Unternehmen bezogen wurden, entsprechend zu kürzen. Dabei handelt es sich um die Kürzung der Traubeneinkaufspreise infolge der Nichtfremdüblichkeit des Zukaufsvertrages mit ***Ehefrau***, die nicht anerkannten Bewirtungskosten, Vorsteuerkürzungen für PKW Treibstoffkosten und Belegmängel, private Kosten für den Umbau privater Räumlichkeiten in Zusammenhang mit dem Umbau des Büros sowie die zuviel geltend gemachten Reisekosten.

Die Nutzung von Gebäudeteilen, die dem Gesellschafter gehören, durch die Gesellschaft ist als umsatzsteuerfreie Geschäftsraummiete iSd § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 anzusehen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.3. Haftungsbescheide

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

Abzugsverpflichtet ist nach Abs 2 Z 1 lit a leg cit bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

Nach Abs 3 dieser Bestimmung hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 202 Abs 1 BAO sieht vor, dass Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen sind.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass die Beschwerdeführerin als Abzugsverpflichtete für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet. Die Festsetzung der in Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung abzuführenden Kapitalertragsteuer mittels Haftungsbescheid erfolgte somit zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall liegt keine zu lösende Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch besteht hinsichtlich der Fremdüblichkeit von Verträgen sowie Vorteilsausgleich keine uneinheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Das Bundesfinanzgericht hat sich vielmehr in seiner Entscheidung an der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung orientiert.

Bei der Frage, ob der vorliegende Vertrag als fremdüblich zu beurteilen ist, handelt es sich weiters um eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klären war und nicht um eine Rechtsfrage.

Wien, am 15. März 2023