

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 10. August 2020 der Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch den mit Zustellvollmacht ausgewiesenen Steuerberater Herrn MF, ***Bf1-Adr*** gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. Juli 2020 betreffend **Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 – 2018** zu Recht:

I)

Die Beschwerde wird gem. § 279 BAO hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2018 als unbegründet abgewiesen.

II)

Der Beschwerde wird gem. § 279 BAO hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 – 2017 teilweise Folge gegeben. Die Bescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2012 – 2017 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Kapitalertragsteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

III)

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung betreffend den Zeitraum 2012 – 2015 (hinsichtlich Kapitalertragsteuer zuzüglich 2011) und den Nachschauzeitraum bis 12/2018 wurden von der belangten Behörde am

08.07.2020, 09.07.2020 und 22.07.2020 Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 – 2015, Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 – 2017 sowie Kapitalertragsteuer 2011 – 2018 erlassen.

Von der BF wurden mit Schreiben vom 10.08.2020 Beschwerden gegen die angeführten Bescheide bei der belangten Behörde eingebracht. Nach einem von der belangten Behörde durchgeführten Mängelbehebungsverfahren wurden von der BF mit Schreiben vom 15.09.2020 Begründungen nachgereicht.

Hinsichtlich der angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide wurde vorgebracht, dass sich die belangte Behörde nicht darauf stützen hätte dürfen, dass die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO vorliegen würden, sondern darauf, dass kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben worden sei. Dieser inhaltliche Mangel sei im Beschwerdeverfahren nicht sanierbar. Dazu komme, dass gem. § 4 Abs 2 Z 3 BAO der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entstehe. Eine zeitraumbezogene Besteuerung komme daher auch anlässlich der Geltendmachung einer Haftung nicht in Frage. Die Rechtsprechung hinsichtlich der Geltendmachung von Haftungen mittels Sammelbescheiden sei nicht beachtet worden. Insgesamt seien die Feststellungen völlig ungerechtfertigt, bei den im Betriebsprüfungsbericht in den Tz 10 bis 27 aufgezählten Beträgen handle es sich allesamt um Betriebsausgaben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.11.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Es sei richtig, dass von der BF kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben worden sei. Die Bescheide hätten sich daher in ihrer Begründung auf diesen Sachverhalt stützen müssen. Allerdings könnten Rechtsmittel nur gegen den Spruch und nicht aber gegen die Begründung eines Bescheides erhoben werden. Es werde daher klargestellt, dass die Haftungsbescheide erlassen worden seien, weil kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben worden sei.

Bei den angefochtenen Bescheiden handle es sich nach Ansicht des Finanzamtes nicht um Sammelbescheide, sondern um zusammengefasste Bescheide. Voraussetzung für die zusammengefasste Festsetzung sei, dass die Zusammenfassung nur innerhalb derselben Abgabenart und nur innerhalb eines Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres erfolge. Beide Voraussetzungen würden von den beschwerdegegenständlichen Bescheiden erfüllt. Die Haftungsbescheide würden die einzelnen Vorgänge auflisten und auf die jeweilige Feststellung des Außenprüfungsberichtes verweisen. Einem sachkundigen Dritten sei es zweifellos möglich, die Vorgänge sowie die Empfängerin der Vorteile zuzuordnen und abzugrenzen.

Mit Schreiben vom 01.12.2020 wurde von der BF ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde eingebracht. Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 04.02.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 11.05.2021 wurde die BF aufgefordert, diverse Fragen zu den von der BF bekämpften Feststellungen des Finanzamtes zu beantworten und sämtliche Unterlagen und Beweismittel vorzulegen, die die betriebliche Veranlassung der vom Finanzamt nicht anerkannten Aufwendungen belegen könne.

Mit Schreiben der BF vom 13.06.2022 und 20.06.2022 wurde bekannt gegeben, dass seitens der BF die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen – mit Ausnahme der Tz 27 und den – für die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide 2012 bis 2018 nicht relevanten Tz 5 und 9 des Betriebsprüfungsberichtes – anerkannt würden. Hinsichtlich der Tz 27 wurde das Beschwerdebegehren insofern eingeschränkt, dass der Mietvertrag vom 31.01.2002 betreffend die Büroräumlichkeiten in ES, anerkannt und entsprechend dem Pkt. 27 des Schlussbesprechungsprogramms vom 19.11.2019 steuerlich behandelt werden möge.

Mit Schreiben vom 28.11.2022 wurde seitens der BF eine Ergänzung der Beschwerde betreffend die Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer der Jahre 2012 – 2018 beim Bundesfinanzgericht eingebracht. Neben dem Verweis auf das bisherige Beschwerdevorbringen wurde von der BF auf ihre Eingaben vom 13.06.2022 und 20.06.2022 verwiesen. Inhaltlich gehe aus diesen Schreiben hinsichtlich der hier relevanten Kapitalertragsteuern ihr Einverständnis hervor, dass der Mietvertrag vom 31.01.2005 betreffend die Büroräumlichkeiten in ES anerkannt und entsprechend dem Pkt. 27 des Schlussbesprechungsprogrammes vom 19.11.2019 steuerlich behandelt werde und sie alle anderen Feststellungen außer Streit stelle.

In formeller Sicht würden von der BF nachfolgende Einwendungen erhoben:

Wenn ein Haftungs- und Zahlungsbescheid über einen größeren Zeitraum ergehe, so schließe er inhaltlich Sacherledigungen für jeden einzelnen Haftungsfall (für jeden Abgabenschuldner, für den die Abzugssteuer nachgefordert werde) in sich. Wenn sohin auch ein einheitlicher Zahlungs- und Haftungsbescheid für alle Haftungsfälle mit der Summe aller Nachforderungen zusammen an den Haftungspflichtigen ergehe, so bedeute diese einheitliche Ausfertigung rechtlich doch eine Zusammenfassung mehrerer Haftungsbescheide. Bei einer Vielzahl von Haftungstatbeständen und einer Vielzahl von Abgabenschuldnern sei daher eine ebenso große Zahl von (Zahlungs- und Haftungs-) Bescheiden anzunehmen. Der äußerlich einheitliche Bescheid sei ein Sammelbescheid. Daher sei jede einzelne Abgabensatzung und jede damit verbundene Haftungsinanspruchnahme für sich anfechtbar bzw. der Rechtskraft fähig. An dieser Betrachtung ändere der zufolge der Verweisung des § 202 auch in diesem Zusammenhang geltende letzte Satz des § 201 BAO nichts. Nach dieser Bestimmung könne die Festsetzung mehrerer Abgaben derselben Abgabenart in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen (womit das Wirksamwerden der Vereinfachung des § 210 (4) BAO und der Verrechnungsregel des § 214 (2) BAO verbunden sei). Wenn somit auch Abgaben, die für mehrere Zeiträume (Abrechnungs-, Entrichtungszeiträume) nacherhoben würden,

zusammengefasst werden könnten, so vermöge dies aber nicht darüber hinwegzuhelfen, dass die einzelnen Haftungsfälle gesondert darzustellen wären. In einem Zahlungs- und Haftungsbescheid, der mehrere Abgaben- und Haftungstatbestände erfasse, müssten daher die Abgabenschulden nach Abgabepflichtigen, Abgabenart und Abgabenhöhe, Nachholungszeiträume und Bemessungsgrundlagen aufgegliedert sein. Da dem Haftungspflichtigen anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über die haftungsgegenständlichen Abgabenansprüche Kenntnis zu verschaffen sei, dies um ihm die Möglichkeit der im Einzelnen sachbegründeten Berufung gegen den Abgabenanspruch (gegen die gesammelt geltend gemachten Abgabenansprüche) zu verschaffen und dem Abgabenschuldner den Beitritt zur Berufung des Haftenden in Bezug auf die ihn treffende Abgabenschuld möglich zu machen, sei somit eine Aufschlüsselung der Gesamtforderung nach Abgabepflichtigen und Abgabefällen geboten.

Eine detaillierte Aufgliederung der Nachforderungsbeträge (jedenfalls jeden Abgabenschuldner im materiellen Sinn und die entsprechenden Bemessungs-, Berechnungs-, Abfuhrzeiträume gesondert berücksichtigend) sei nicht zuletzt geboten, weil der Empfänger der Einkünfte Abgabenschuldner sei. Der Empfänger der Einkünfte und der Schuldner der Einkünfte würden durch die Heranziehung des Schuldners der Einkünfte Gesamtschuldner im Sinne des § 891 ABGB (§ 6 (1), § 7 (1) BAO). Der Schuldner der Einkünfte zahle mit der Abfuhr (und Nachentrichtung) zivilrechtlich eine fremde Schuld im Sinne des § 1358 ABGB, für die er persönlich einzustehen habe. Er trete daher nach der zuletzt genannten Vorschrift in die Rechte des Gläubigers ein und sei befugt, vom Empfänger der Einkünfte Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern. Hiefür sei aber der Gläubiger (somit auch der Abgabengläubiger) verbunden, entsprechende Rechtsbehelfe zur Verfügung zu stellen, wozu zumindest ein klarer Ausweis der Nachforderungsbeträge je Abgabenschuldner, Nachforderungsgrund und Nachforderungszeitraum gehöre, weshalb der Zahlungs- und Haftungsbescheid entsprechend aufzugliedern sei, wobei eine den Nachforderungsbescheid ergänzende detaillierte Aufschlüsselung ohne Zweifel (etwa im Prüfbericht) zulässig sei, doch müssten die nachholenden Ergänzungen ihre Grundlage im Nachforderungsbescheid selbst finden. Eine solche Aufschlüsselung sei im Beschwerdefall weder im Prüfungsbericht, noch in einer nachgeholten Ergänzung, noch in der Beschwerdeentscheidung zu finden.

Mit Schreiben vom 29.11.2022 wurden von der BF die Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen.

Mit Schreiben vom 23.01.2023 wurde von der BF ein ergänzendes Vorbringen zur Frage des Zuflusses von Kapitalerträgen erstattet. Mit Email des Bundesfinanzgerichtes vom 07.02.2023 sei der BF im Rahmen des Parteiengehörs eine mit „Bemessungsgrundlagen Kapitalertragsteuer“ überschriebene Aufstellung für die Jahre 2012 bis 2017 zur Kenntnis gebracht worden. An der betragsmäßigen Darstellung sei grundsätzlich nichts einzuwenden, entspreche sie doch inhaltlich dem am 13.06.2022 für die Körperschaftsteuer 2012 bis 2017

eingeschränkten Beschwerdebegehren. Hinsichtlich der Frage der Zuflusszeitpunkte von Kapitalerträgen werde von der BF auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.12.2012, Zl. 2012/13/0007 (Anmerkung: richtigerweise 23.12.2015) verwiesen. Die BF verweise abermals darauf, dass „07/2012“ oder „01-12/2013“ keine Zeitpunkte seien. Zeitpunkte seien und blieben Datumsangaben. Solche könnten weder den angefochtenen Bescheiden, noch der mit 18.02.2020 datierten Niederschrift vom 29.04.2020, dem am 14.07.2020 zugestellten Bericht vom 30.4.2020 oder der am 06.11.2020 zugestellten Beschwerdeentscheidung vom 03.11.2020 entnommen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Gesellschafter der BF sind Frau MR mit einer Stammeinlage von € 35.700,00 und Herr MF mit einer Stammeinlage von € 300,00. Geschäftsführerin der BF ist Frau MR.

Der Bilanzstichtag der BF ist der 30.06..

Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2012 wurde von der belangten Behörde am 02.05.2014 erlassen. Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2013 wurde von der belangten Behörde am 05.05.2015 erlassen.

Im Bescheid über den Prüfungsauftrag über die Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm § 99 FinStrG sind explizit die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 2012 bis 2015 angeführt. Dieser Bescheid wurde dem steuerlichen Vertreter am 19.12.2018 zugestellt.

Am 06.11.2019 fand eine Vorbesprechung hinsichtlich der von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012 – 2015 statt. Die Schlussbesprechung hinsichtlich der Außenprüfung für die Jahre 2012 – 2015 betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer hat am 10.12.2019 stattgefunden. Am 19.12.2019 wurde von der belangten Behörde dem steuerlichen Vertreter der BF ein Email samt den Berechnungen aufgrund des Ergebnisses der Schlussbesprechung sowie der Entwürfe der darauf basierenden Niederschriften, worin die Nachforderungen an Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2012 – 2015 sowie die Festsetzungen der Kapitalertragsteuer der Jahre 2011 – 2018 angeführt sind, übermittelt.

Die Festsetzungen der Kapitalertragsteuer erfolgten jeweils für ein Kalenderjahr.

Feststellungen laut den Punkten 10 bis 29 des Außenprüfungsberichtes:

Tz 10) Von der BF wurde am 06.07.2012 von der Fa. G eine Kissenruhe um € 2.400,00 netto erworben. Die Kissenruhe wurde von Frau MR privat genutzt.

Tz 11) Von der BF wurde die Rechnung der Fa. hG vom 25.06.2012 über € 16.652,08 netto betreffend Terrassenverlegungsarbeiten auf dem Konto „Investitionen Büro II“ aktiviert. Die betrieblich geltend gemachte Rechnung betrifft nicht die Büroliegenschaft ***Bf1-Adr*** sondern die Privatliegenschaft von Frau MR an der Adresse S.

Tz 12) Die Rechnung der Fa. P vom 29.02.2012 über € 52.500,00 netto wurde von der BF aktiviert und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die in Rechnung gestellten Leistungen betreffen das Privathaus von Frau MR an der Adresse S.

Tz 13) Die im Oktober 2013 von der BF betrieblich verbuchten Rechnungen der Fa. P über € 12.720,15 netto (Nr. 425) und € 3.322,41 netto (Nr. 426), abzüglich eines Nachlasses von € 2.000,00, somit gesamt € 14.042,56 netto betreffen im Privathaus der Gesellschafterin Frau MR durchgeführte Arbeiten.

Tz 14) Die bei der BF verbuchten Rechnungen der Firmen D vom 12.02.2013 in Höhe von € 4.253,00 netto, EA vom 06.02.2013 in Höhe von € 3.205,23 netto und vom 29.04.2013 in Höhe von 544,05 netto, HI vom 22.05.2013 in Höhe von 1.655,02 und PI in Höhe von € 3.440,00 netto betreffen Leistungen, die im privaten Wohnhaus von Frau MR erbracht worden sind.

Tz 15) Die Rechnung der Fa. P vom 25.02.2014 in Höhe von € 4.900,48 netto wurde von der BF aktiviert und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Rechnung betrifft das private Wohnhaus von Frau MR.

Tz 16) Die Rechnungen der Fa. D vom 07.07.2014 in Höhe von € 3.935,87 netto und der Fa. P vom 13.08.2014 in Höhe von € 3.692,05 netto wurden von der BF aktiviert und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Rechnungen betreffen das private Wohnhaus von Frau MR.

Tz 17) Die Rechnung der Fa. P vom 17.11.2015 in Höhe von € 7.000,00 netto wurde von der BF aktiviert und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Rechnung betrifft das private Wohnhaus von Frau MR.

Tz 18) Die Rechnung der Fa. P vom 03.03.2016 in Höhe von € 1.290,00 netto wurde von der BF als Aufwand gebucht und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Rechnung betrifft das private Wohnhaus von Frau MR.

Tz 19) Von der BF wurde die Rechnung der Tischlerei F vom 06.05.2013 in Höhe von € 47.735,00 aktiviert und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die Rechnung betrifft eine Kücheneinrichtung, welche im privaten Wohnhaus von Frau MR eingebaut wurde.

Tz 21) Von der BF wurden im Wirtschaftsjahr 2012/13 Rechnungen der Tischlerei F vom 05.11.2012 über € 4.602,00 netto und vom 14.12.2012 über € 7.539,00 netto aktiviert und die Vorsteuer geltend gemacht. Die Rechnungen betreffen Küchengeräte, welche sich in der Küche von Frau MR in ihrem Privathaus befinden.

Tz 22) Von der BF wurde im Wirtschaftsjahr 2014/15 eine Rechnung der Tischlerei F vom 31.03.2015 über € 15.448,00 netto aktiviert und die Vorsteuer geltend gemacht. Die Rechnung betrifft das Privathaus von Frau MR.

Tz 23) Von der BF wurde im Wirtschaftsjahr 2015/16 eine Rechnung der Tischlerei F vom 03.02.2016 über € 3.922,00 netto und vom 14.12.2012 über € 7.539,00 netto aktiviert und die Vorsteuer geltend gemacht. Die Rechnung betrifft das Privathaus von Frau MR.

Tz 24) Die von der BF betrieblich verbuchten Rechnungen von der Fa. ML vom 29.03.2013 in Höhe von € 1.735,96 netto und 15.04.2013 in Höhe von € 755,33 netto betreffen Wirtschaftsgüter, die sich im privaten Wohnhaus von Frau MR befinden.

Tz 25) Die von der BF betrieblich verbuchte Rechnung der Fa. L vom 17.05.2014 in Höhe von € 4.197,50 netto (Wohnlandschaft „Madison“) betrifft Möbel, die sich im privaten Wohnhaus von Frau MR befinden.

Tz 26) Von der BF wurden die Rechnungen der Fa. EA vom 12.05.2014 in Höhe von 1.549,73 netto und vom 26.05.2014 in Höhe von € 601,90 netto aktiviert und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden von der Fa. EA im privaten Wohnhaus von Frau MR erbracht.

Tz 27) Seit 1.1.2005 mietet die BF einen Teil der privaten Liegenschaft der Gesellschafter-Geschäftsführerin Frau MR. Laut Mietvertrag umfasst der Mietgegenstand ein Büro im 1. Obergeschoß, eine Garagenhälfte und ein Archiv. Der Mietzins beträgt € 600,00 monatlich zuzüglich 20 % Umsatzsteuer.

Von der BF werden nur das Büro und die Garagenhälfte genutzt. Der fremdübliche Mietzins für diese Flächen beträgt im Beschwerdezeitraum € 220,00 netto pro Monat. Die Betriebskosten für die von der BF genutzten Flächen betragen € 25,00 monatlich

Tz 28) Die Dienstnehmerin ZM ist als Reinigungskraft für die BF tätig. Frau ZM reinigt auch das Privathaus von Frau MR. Auf die Reinigung des Privathauses entfallen von den Lohn- und Lohnnebenkosten:

2012: € 6.250,00 **2013:** € 6.500,00 **2014:** € 6.750,00 **2015:** € 7.000,00
2016: € 7.200,00 **2017:** € 7.400,00 **2018:** € 7.600,00

Tz 29) Die Lohnaufwendungen für den Dienstnehmer PH sind nicht betrieblich veranlasst:

2012: € 18.255,00 **2013:** € 18.802,00 **2014:** € 19.350,00 **2015:** € 20.080,00
2016: € 20.993,00 **2017:** € 21.474,00 **2018:** € 22.514,00

Die Geschäftsführerin der BF, Frau MR, wies die in den einzelnen Tz angeführten Firmen an, die von ihnen an ihrem privaten Wohnhaus erbrachten Leistungen an die BF zu fakturieren.

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.

Die Feststellungen betreffend die Anteilsinhaberschaft von Frau MR und Herrn MF sowie der Geschäftsführertätigkeit von Frau MR ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug.

Der festgestellte Sachverhalt hinsichtlich des Verfahrensablaufes (Erlassung Erstbescheide, Prüfungsverfahren) stützt sich auf die Angaben der BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde.

Die oben angeführten Feststellungen hinsichtlich der Tz 10 bis 19 und 21 bis 29 des Außenprüfungsberichtes ergeben sich schlüssig aus den von der belangten Behörde diesbezüglich getroffenen Feststellungen und wurden diese auch von der BF mit Schreiben vom 28.11.2022 ausdrücklich außer Streit gestellt.

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.

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).

Nach § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs 2 BAO - abgesehen von den dort angeführten, im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt gem. § 208 Abs 1 lit a BAO in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gem. § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098).

Abgabenbehördliche Prüfungen stellen die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen dar (zB VwGH 24. 4. 2013, 2010/17/0242). Eine solche Amtshandlung ist auch eine Schlussbesprechung (VwGH 2.8.2000, 97/13/0196 bis 0198) und ein Prüfungsbericht (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076). Die Verjährung wird auch durch an den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln unterbrochen.

Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer und das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab (vgl. VwGH vom 12.12.2007, 2006/15/0004).

Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2012 wurde von der belangten Behörde am 02.05.2014 erlassen. Der Erstbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2013 wurde von der belangten Behörde am 05.05.2015 erlassen.

Durch die Erlassung der angeführten Bescheide wurde die Verjährungsfrist betreffend Körperschaftsteuer 2012 bzw. Körperschaftsteuer 2013 um ein Jahr jeweils bis 31.12.2018 für 2012 bzw. 31.12.2019 für 2013 verlängert (zB VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108; 23.5.2007, 2004/13/0052; 4.6.2008, 2005/13/0041; 15.12.2010, 2007/13/0157).

Der dem Abgabepflichtigen bekannt gegebene Prüfungsauftrag bewirkt die Verjährungsfristverlängerung, nicht jedoch bereits seine bloße Ausfertigung (Reeger/Stoll, BAO, § 209 Tz 2; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

Im Bescheid über einen Prüfungsauftrag über die Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm § 99 FinStrG sind explizit die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 2012 bis 2015 angeführt. Dieser Bescheid wurde dem steuerlichen Vertreter am 19.12.2018 zugestellt.

Durch die Zustellung des angeführten Prüfungsauftrages wurde eine weitere Verlängerungshandlung für die hier relevante Kapitalertragsteuer 2012 gesetzt.

Am 06.11.2019 fand eine Vorbesprechung hinsichtlich der von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012 – 2015 statt. Die Schlussbesprechung hinsichtlich der Außenprüfung für die Jahre 2012 – 2015 betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer hat am 10.12.2019 stattgefunden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Fristverlängerung die Geltendmachung eines "bestimmten" Abgabenanspruches voraus (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090). Außenprüfungen sind aus Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind (VwGH 11.4.1984, 82/13/0050; 30.10.2003, 99/15/0098).

Das Schlussbesprechungsprogramm vom 19.11.2019 nimmt klar ersichtlich auf Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 2012 bis 2015 Bezug, sodass diesem Schreiben Verlängerungswirkung hinsichtlich dieser Abgaben zukommt.

In diesem Sinne wurden nach dem festgestellten Sachverhalt im Rahmen der Außenprüfung in den Jahren 2018 und 2019 nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung der Abgabenansprüche gesetzt, die die Verjährungsfrist jeweils um ein Jahr verlängerten. Die angeführten Besprechungen mit dem steuerlichen Vertreter der BF bzw. der Geschäftsführerin der BF, Frau MR, die Firmenbuchabfrage, die Übermittlung einer Fragenliste und die Ladungen

zur Schlussbesprechung dienten der Geltendmachung der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 - 2014 und traten nach außen in Erscheinung.

Nach § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs 2 KStG 1988 (vgl. etwa Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 27 Tz 11.1, § 93 Tz 29 sowie etwa VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Gem. § 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.

Gem. § 95 Abs 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

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 Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (ab 1.4.2012).

Gründe, wonach die Haftung nach Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre, liegen im gegenständlichen Fall nicht vor bzw wurden auch nicht vorgebracht.

Für die Zeiträume bis 15.08.2015 liegt es im Ermessen der belangten Behörde, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Die Abgabenbehörde hat zwischen diesen beiden Möglichkeiten zu wählen und sich dabei an den Grundsätzen des Ermessens zu orientieren. Dieses Ermessen ist zu begründen (vgl. etwa Schwaiger, ÖStZ 2001/1029 und VwGH vom 27.08.2008, 2006/15/0057).

Es stößt im gegenständlichen Fall für die Zeiträume bis 15.08.2015 grundsätzlich auf keine Bedenken, die BF zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, mwN).

Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber der zum Abzug verpflichteten Körperschaft hat dabei im Wege eines Haftungsbescheides nach § 224 BAO zu erfolgen.

Gem. § 224 BAO ist in Haftungsbescheiden der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

In Haftungsbescheiden ist gem. § 224 Abs 1 BAO auf die maßgebende Haftungsvorschrift hinzuweisen. Aus einem solchen Hinweis ergibt sich in Bezug auf den Haftungstatbestand auch die Festlegung der „Sache“ des Verfahrens. Zur Festlegung der Sache bedarf es allerdings nicht zwingend der Anführung einer Gesetzesstelle; es reicht vielmehr hin, wenn nach dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalles kein Zweifel darüber besteht, welche Haftungsbestimmung zur Anwendung gebracht worden ist, was regelmäßig bei der Kapitalertragsteuer unterliegenden Vorgängen iSd § 93 EStG 1988 der Fall ist. Erschließt sich die konkrete Haftungsnorm bloß auf diese Weise, ist ein solcher Mangel im Rechtsmittelverfahren durch die exakte Benennung der Gesetzesstelle zu sanieren (vgl. zB VwGH 21.04.2016, 2013/15/0290).

Spruch und Begründung eines Bescheides bilden eine Einheit, sodass für die Ermittlung des Sinnes eines Bescheides auch die Begründung heranzuziehen ist, insbesondere dann, wenn wegen der Unklarheit des Spruches an seinem Inhalt Zweifel bestehen (vgl. VwGH 30.1.1992, 91/17/0101, 0102). Die Begründung eines Bescheides kann daher als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch eines Bescheides für sich allein betrachtet Zweifel an seinem Inhalt offenlässt (vgl. etwa VwGH 5.3.1990, 89/15/0015; VwGH 14.6.1991, 88/17/0152; VwGH 23.4.1993, 91/17/0066).

Gem. § 4 Abs 2 lit. a Z 2 und 3 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe in der Regel mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (Z 2), und für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (Z 3).

Bei Steuerabzugsbeträgen ist entscheidend, wann steuerabzugspflichtige Einkünfte als zugeflossen gelten. Dies richtet sich nach den Regelungen in den Abgabengesetzen. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer (VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0025), ihre Entstehung richtet sich nach § 4 Abs 2 lit a Z 3 leg. cit. (vgl. Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³, § 4 Rz 11).

§ 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 1988 (Lohnsteuer), § 95 EStG 1988 (Kapitalertragsteuer), § 99 EStG 1988 (Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht) oder § 27 Abs 4 UStG 1994 (Abfuhrpflicht des Leistungsempfängers bezüglich Umsatzsteuer „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).

Gem. § 201 Abs 4 BAO kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen. Gem. § 202 Abs 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Folglich ist die zusammengefasste Festsetzung nach § 201 Abs 4 BAO auch für Haftungsbescheide anwendbar (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 202 Anm 2).

Ein Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für ein Kalenderjahr stellt eine zusammengefasste Festsetzung der Kapitalertragsteuer für alle verdeckten Ausschüttungen dar, die in diesem Jahr der Empfängerin zugeflossen sind.

Nach § 93 Abs 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0099). Demnach dürfen vom Bundesfinanzgericht 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 Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes nach § 279 Abs 1 BAO umfasst (vgl. VwGH 24.1.2013, 2010/16/0169).

Im Beschwerdefall ergingen Haftungsbescheide, bei denen im Spruch der angefochtenen Bescheide auf den Zufluss von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 an Frau MR und die Heranziehung der zum Abzug verpflichteten BF (§ 95 Abs 2 EStG 1988) gem. den Bestimmungen des § 95 Abs 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO hingewiesen wurde. Die „Sache“ des Verfahrens und die konkrete Haftungsnorm wurden von der belangten Behörde in den angefochtenen Bescheiden somit eindeutig festgelegt.

Die belangte Behörde hat im Spruch der angefochtenen Bescheide und in den Bescheidbegründungen (mit Verweis auf die Niederschrift bzw. den Bericht zur Außenprüfung) jeweils konkret die Zeitpunkte des Zuflusses und die Art der zugewendeten Vorteile, die Höhe der Vorteilszuwendungen und die sich daraus ergebende Kapitalertragsteuer angeführt und weiters darauf hingewiesen, dass die Abgabe bereits fällig war, sodass das diesbezügliche Vorbringen der BF in der „Verbesserung“ der Beschwerde mit Schreiben vom 15.09.2020 bzw. im Schreiben vom 28.11.2022 nicht zutreffend ist.

Zum Beschwerdevorbringen, wonach die belangte Behörde in den Bescheidbegründungen der angefochtenen Bescheide darauf verwiesen habe, dass die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO vorliegen würden, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und dies einen im Rechtsmittelverfahren nicht mehr sanierbaren Mangel darstellen

würde, ist auszuführen, dass – wie oben angeführt – nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO die Festsetzung erfolgen kann, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

In der Begründung der angefochtenen Bescheide wird seitens der belangten Behörde der Wortlaut des § 201 Abs 2 Z 3 BAO zitiert und im Anschluss ausgeführt, dass „*die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO vorliegen würden, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen seien, seien den Tz. 13, 14, 19, 24, 27, 28 und 29 des Prüfungsberichtes vom 30.4.2020 zu entnehmen.*“

§ 201 BAO 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 BFG ergänzt werden (Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³, § 201, Rz 8 mit Verweis auf VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030; VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0047).

Seitens der belangten Behörde wurde in der Begründung der angefochtenen Bescheide der Tatbestand des § 201 Abs 2 Z 3 BAO angeführt, auf den sich die Bescheide stützen. Auch wenn in der weiterfolgenden Begründung auf die Voraussetzungen für die sinngemäße Anwendung des § 303 BAO (Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens) verwiesen wird (zweiter Fall des § 201 Abs 2 Z 3 BAO), ergibt sich aus den Ausführungen im Außenprüfungsbericht (auf welchen ebenfalls dezidiert verwiesen wird), dass mit den Bescheiden eine Haftung der BF aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an Frau MR geltend gemacht wurde, da die entsprechenden Steuerbeträge von der BF nicht bekannt gegeben bzw. nicht abgeführt wurden und somit den bekämpften Bescheiden eine Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO erster Fall („wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird“) zugrunde liegt.

Wie oben angeführt erlaubt § 201 Abs 4 BAO die Festsetzung mehrerer Selbstberechnungsabgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid und gilt dies gem. § 202 Abs 1 BAO sinngemäß auch, wenn die Selbstberechnung durch einen Haftungspflichtigen zu erfolgen hat. Ein Festsetzungsbedarf nach § 201 Abs 1 BAO lag im gegenständlichen Fall vor, da seitens der Haftungspflichtigen, also der BF, keine selbstberechneten Beträge bekannt gegeben worden waren.

Betreffend die Ermessensübung – welche in den angefochtenen Bescheiden auch enthalten ist – ist auszuführen, dass eine Ermessenentscheidung grundsätzlich immer nach den Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen hat. Insbesondere die Zweckmäßigkeit spricht auch im gegenständlichen Fall dafür, die Haftung der BF geltend zu machen. Die BF hat schuldhaft die Einbehaltung und Abfuhr der von den bekämpften Bescheiden umfassten Kapitalertragsteuer unterlassen, sodass auch der Grundsatz der Billigkeit einer solchen Vorgangsweise nicht entgegensteht.

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 (vgl. 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 vermindern 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 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003). Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167).

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).

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0074).

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039 und die bei Ritz/Koran, BAO⁷, § 24 Tz 3 zitierte hg. Rechtsprechung).

Um eine verdeckte Ausschüttung bejahen zu können, muss die Zuwendung eines geldwerten Vorteils an einen Gesellschafter bzw. eine dem Gesellschafter Nahestehenden erfolgen, die zu einer Bereicherung zu Lasten der Körperschaft führt und muss die Vorteilszuwendung auf einer

darauf gerichteten Willensentscheidung des Organs der Körperschaft basieren. Alle diese Merkmale sind im gegenständlichen Fall erfüllt.

Die unter Punkt 2 (Sachverhalt) festgestellten Aufwendungen für eine Kissenruhe (Tz 10), diverse Küchengeräte (Tz 21), einen Luster und eine Deckenleuchte (Tz 24), die Wohnlandschaft „Madison“ (Tz 25), den nicht fremdüblichen Teil der Bürovermietung (Tz 27), den privaten Anteil an den Lohnkosten der Reinigungskraft ZM (Tz 28) und der Lohnaufwand für den Dienstnehmer PH (Tz 29) stellen verdeckte Ausschüttungen dar, da es sich dabei um Zuwendungen an die Gesellschafterin MR handelt, die ihre Wurzeln in deren Gesellschafterstellung haben. Der Zweck der von der BF übernommenen Aufwendungen erschöpft sich darin, der Gesellschafterin durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteilszuwendungen zukommen zu lassen, welche ausschließlich aufgrund der Gesellschafterstellung von Frau MR gewährt wurden.

Betreffend der von der BF getätigten Investitionen der BF in das private Wohnhaus von Frau MR (vgl. oben unter Punkt 2 getroffene Feststellungen zu den Tz 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 22, 23 und 26) ist von einer verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ auszugehen, da die Investitionen in das Eigentum der Gebäudeeigentümerin MR übergegangen sind (die von der BF getätigten Investitionen stellen keine selbständigen Wirtschaftsgüter dar, sondern sind unselbständiger Bestandteil des privaten Wohngebäudes), ohne dass eine Abgeltung der Investitionen durch Frau Rotschopf vereinbart worden oder eine Nutzung durch die BF erfolgt wären. Vielmehr wurde versucht, von diversen Firmen am privaten Wohnhaus von Frau MR erbrachte Leistungen bei der BF als Betriebsausgaben geltend zu machen, indem Frau MR die Leistungserbringer anwies, die erbrachten Leistungen an die BF zu fakturieren.

Durch das nicht fremdübliche Vorgehen der BF werden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen, nämlich die auf eine Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung durch ein Organ der BF in Person der Geschäftsführerin Frau MR einer verdeckten Ausschüttung, erfüllt.

Angesichts des Umstandes, dass die BF die von der belangten Behörde zu den Punkten 10 bis 19 und 21 bis 29 des Außenprüfungsberichtes getroffenen Feststellungen ausdrücklich außer Streit gestellt hat, kann die Behandlung der an Frau MR zugeflossenen Vorteile als verdeckte Ausschüttungen sowie die haftungsweise Heranziehung der BF für die auf diese verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer vor dem oben angeführten rechtlichen Hintergrund nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Kapitalertragsteuer ist im Zeitpunkt des Zufließens von Kapitalerträgen abzuziehen (§ 95 Abs 3 EStG 1988). Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs 1 EStG 1988 anzunehmen (vgl. VwGH 25.06.2007, 2007/14/0002). Verdeckte Ausschüttungen fließen daher zu, wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann (VwGH 26.6.14, 2011/15/0028; VwGH 25.9.12, 2008/13/0241; 16.12.86, 86/14/0064). Dafür genügt es, dass die Vermögensmehrung bereits wirtschaftlich eingetreten ist oder die Verwirklichung eines Anspruches bereits derart nahegerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung gleichkommt (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 19 Tz 4.1).

Betreffend der angeführten Privataufwendungen sind die Zuflusszeitpunkte entsprechend den Feststellungen der belangten Behörde zu jenen Zeitpunkten anzunehmen, an denen die Empfängerin (= Frau Rotschopf) über den Vorteil verfügen konnte, also mit der Einbuchung der – fälschlicherweise – auf die BF ausgestellten Rechnungen durch die BF.

Betreffend der von der BF getätigten Investitionen in das private Wohnhaus von Frau MR (siehe oben unter Punkt 1 (Sachverhalt) getroffene Feststellungen zu den Tz 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 22, 23 und 26) führt die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel abweichend von der körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung (Korrektur in Höhe der als Betriebsausgabe angesetzten AfA) zu einer Zuwendung auf Gesellschafterebene bereits im Zeitpunkt der Anschaffung (vgl. zB VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039).

Zum ergänzenden Vorbringen der BF im Schriftsatz vom 01.03.2023 ist auszuführen, dass der dem angeführten Erkenntnis des VwGH vom 23.12.2015, 2012/13/0007 zugrunde liegende Sachverhalt den Fall einer offenen Ausschüttung (nach § 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988 erfolgt der Zufluss nach Maßgabe der Beschlussfassung bzw fließen die Erträge an jenen Tag zu, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist) betrifft und daher grundsätzlich mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar ist.

Es wird zum Vorbringen der BF betreffend Zuflusszeitpunkte von Kapitalerträgen aber nochmals darauf hingewiesen, dass seitens der belangten Behörde jeweils im Spruch und der Begründung der angefochtenen Bescheide sowie in der Niederschrift gem. § 149 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18.02.2020 und im Betriebsprüfungsbericht vom 30.04.2020 (auf welche in den Bescheidbegründungen verwiesen wurde) in den jeweiligen, die festgestellten verdeckten Ausschüttungen betreffenden, Textziffern detailliert festgehalten wurde, zu welchen Zeitpunkten die angeführten Privataufwendungen getätigt wurden bzw die Investitionen in das private Wohnhaus der Gesellschafterin erfolgt sind (mit genauen

Rechnungsangaben) und zu welchen Zeitpunkten bzw Zeiträumen die Zuflusszeitpunkte der Kapitalerträge somit gelegen sind. Die belangte Behörde hat sich – entsprechend dem von der BF angeführten Erkenntnis des VwGH vom 23.12.2015, 2012/13/0007 – in ausreichender Art und Weise mit dem für das Entstehen des Abgabenanspruches wesentlichen Tatbestandsmerkmal des Zeitpunktes des Zufließens der Kapitalerträge auseinandergesetzt.

Hinsichtlich der Abänderung der angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2012 bis 2017 ist auf die diesbezüglich oben unter Punkt 1 (Sachverhalt) zu Tz 27 des Außenprüfungsberichtes getroffenen Feststellungen (Vermietung des Büros und der Garage in der privaten Liegenschaft der Gesellschafter-Geschäftsführerin Frau MR an die BF) zu verweisen.

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 gem. 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 zitierten hg einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gem. § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 21. März 2023