

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***Vertr-Bf*****Adr-Vertr***, über die Beschwerde vom 30. Dezember 2010 gegen die Bescheide des ***FA*** (jetzt Finanzamt Österreich) vom 30. November 2010 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Monate September bis Dezember 2007 sowie für das Jahr 2008, Steuernummer ***BFStNr***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

I.1. Die Beschwerdeführerin wird gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 202 BAO und § 224 BAO für die Monate September bis Dezember 2007 als Abzugsverpflichtete zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von 4.574,82 € auf Grund des Zuflusses von Kapitalerträgen an C in Höhe von 18.299,28 € herangezogen.

I.2. Die Beschwerdeführerin wird gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 202 BAO und § 224 BAO für das Jahr 2008 als Abzugsverpflichtete zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von 18.713,38 € auf Grund des Zuflusses von Kapitalerträgen an C in Höhe von 74.853,53 € herangezogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

I.1. Die beschwerdeführende GmbH wurde am 21.3.2003 von A als Gründungsgesellschafter mit einem Stammkapital von 35.000 € errichtet und am 15.4.2003 in das Firmenbuch beim Landesgericht LG eingetragen. Ab 21.4.2005 war B als alleiniger Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen.

Eingetragener Geschäftsführer war vom 15.4.2003 bis 6.9.2004 A, anschließend B.

Mit Vertrag vom 20.8.2007 trat B 85 % seiner Stammeinlage an C ab. Mit Gesellschafterbeschluss vom selben Tag wurde B als Geschäftsführer der GmbH abberufen, zum neuen Geschäftsführer mit selbständigem Vertretungsrecht wurde C bestellt.

I.2. Die Gesellschaftsanteile des B waren auf Grund einer verdeckten Treuhandschaft von Beginn an dem Gesellschafter C zuzurechnen.

I.3. Die GmbH betrieb ein Hotel/Restaurant in X. Mit der Buchführung war eine Steuerberatungsgesellschaft betraut. Fehlerhafte Buchungen führten ua. dazu, dass Essenslieferungen der Beschwerdeführerin an die Firmen E und F irrtümlich als bloße „Durchläufer“ erfasst wurden. C hat von diesen Fehlbuchungen erst bei der Besprechung der Bilanz 2007 im Juni 2008 Kenntnis erlangt.

II. Beweiswürdigung

II.1. Die oben unter Punkt I.2. getroffene Feststellung stützt sich auf die Angaben des C beim Erörterungsgespräch vom 25.3.2021 (siehe unten Punkt III.8).

II.2. Dass die unter Punkt I.3. angeführten (Fehl-)Buchungen irrtümlich und ohne Kenntnis des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin erfolgten, ist glaubwürdig, zumal der Geschäftsführer sofort nach Bekanntwerden der Buchungsfehler eine Nachbuchung der fehlenden Erlöse veranlasst hat. Eine im Juli 2008 vorgenommene Stornobuchung (dieser Erlöse) ist wiederum ohne Zutun des Geschäftsführers erfolgt.

III. Verfahrensgang

III.1. Die beschwerdeführende GmbH betrieb ein Hotel in X. Bei einer die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass folgende Vorgänge als verdeckte Ausschüttungen zu werten und daher der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen seien:

- Laut MIAS-Abfrage seien von Herrn C „steuerfreie“ Einkäufe bei der Fa. D für private Zwecke unter Verwendung der UID der Beschwerdeführerin ermöglicht worden (verdeckte Ausschüttung 2007: ErwSt 852,50 €, KESt 213,13 €; verdeckte Ausschüttung 2008: ErwSt 2.296,61 €, KESt 574,15 €; Punkt 6 der Prüfungsfeststellungen).
- Private Ausgaben des Gesellschafters C (Bekleidung, Reisegutscheine, Lederbank, Parkettboden, Anwaltskosten) seien bei der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemacht worden (verdeckte Ausschüttung 2006: 16.420,00 € brutto, KESt: 4.105,00 €; verdeckte Ausschüttung 2007: 6.920,75 € brutto, KESt: 1.730,19 €; verdeckte Ausschüttung 2008: 14.978,40 € brutto, KESt: 3.744,60 €; Punkt 7 der Prüfungsfeststellungen).

- An die Fa. E seien tägliche Essenslieferungen für deren Mitarbeiter erfolgt. Die Ausgangsrechnungen seien über das „Elite Hotelprogramm“ erstellt worden. Bis Mitte 2008 seien diese Erlöse in den Monatsstatistiken als Durchläufer ausgewiesen bzw. verbucht worden, obwohl eine Bonierung im Erlöskreis Restaurant nicht erfolgt sei. Im Juni 2008 sei diese Fehlerquelle erkannt worden. Die am 30.6.2008 erfolgte Erlösnachbuchung sei jedoch mit Datum 31.7.2008 wieder storniert worden (verdeckte Ausschüttung 2006: 4.390,00 € brutto, KESt: 1.097,50 €; verdeckte Ausschüttung 2007: 100.315,50 € brutto, KESt: 25.078,88 €; verdeckte Ausschüttung 2008: 44.825,35 € brutto, KESt: 11.206,34 €; Punkt 8 der Prüfungsfeststellungen).
Ab Juli 2008 seien diese Umsätze im Hotelprogramm als Catering ausgewiesen und in weiterer Folge auch als Erlös verbucht worden.
- Da die über das Hotelprogramm fakturierten Essensbons an die Fa. „F“ als Durchläufer behandelt worden seien, könnten die monatlichen Erlösberichtigungen im Soll (zur Entlastung der Kassa) nicht als solche anerkannt werden (verdeckte Ausschüttung 2006: 12.202,00 € brutto, KESt: 3.050,50 €; verdeckte Ausschüttung 2007: 18.628,00 € brutto, KESt: 4.657,00 €; verdeckte Ausschüttung 2008: 23.256 € brutto, KESt: 5.814,00 €; Punkt 9 der Prüfungsfeststellungen).
- Bei den im Jahr 2006 über das Hotelprogramm abgerechneten Erlösen „Extra Logis“, „Extra Verpflegung“ und Getränke im Betrag von 14.051,20 € handle es sich um nicht erfasste Einnahmen (verdeckte Ausschüttung brutto: 14.051,20 €, KESt: 3.512,80 €; Punkt 10 der Prüfungsfeststellungen).
- Auf Grund der festgestellten formellen und materiellen Mängel der Buchführung werde ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 2% der erklärten Umsätze festgesetzt (verdeckte Ausschüttung 2006: 41.792,99 € brutto, KESt: 10.448,25 €; verdeckte Ausschüttung 2007: 43.355,59 € brutto, KESt: 11.338,90 €; verdeckte Ausschüttung 2008: 51.577,89 € brutto, KESt: 12.894,47 €; Punkt 11 der Prüfungsfeststellungen).
- Der auf die Beschwerdeführerin zugelassene Pkw Peugeot 207 SW mit dem Kennzeichen xxx sei der Privatsphäre des Gesellschafters C zuzuordnen. Die bei der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben abgesetzten Beträge seien als verdeckte Ausschüttung zu werten (verdeckte Ausschüttung 2008: 3.791,64 €, KESt: 947,91 €; Punkt 13 der Prüfungsfeststellungen).
- Beim „Leasingfahrzeug BRD“ seien die Betriebsausgaben um Privatfahrten des Gesellschafters zu kürzen. Der Privatanteil werde mit 20 % angesetzt und als verdeckte Ausschüttung behandelt (verdeckte Ausschüttung 2006: 24.637,90 €, KESt: 4.927,58 €;

verdeckte Ausschüttung 2008: 2.209,02 €, KEST: 552,25 €; Punkt 15 der Prüfungsfeststellungen).

Vom Prüfer wurde (zu jedem Punkt gesondert) vermerkt, dass die Zahlung der KEST „durch Gesellschafter“ erfolge.

Mit Schreiben vom 8.3.2010 erstattete der (damalige) steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin zu den Feststellungen des Prüfers eine ausführliche Stellungnahme.

Dem Bericht über die Außenprüfung vom 7.7.2010 waren die „Prüfungsfeststellungen“ als Beilage angeschlossen.

III.2. Mit Bescheiden vom 6.7.2010 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin Kapitalertragsteuer in Höhe von 23.445,95 € (für 2006), 43.018,10 € (für 2007) und 35.733,72 € (für 2008) vor. Die Erledigungen waren jeweils mit „Haftungs- und Abgabenbescheid“ überschrieben (Formular L20) und enthielten lediglich den festgesetzten Abgabebetrag. Zur Begründung wurde auf den Prüfungsbericht vom 7.7.2010 verwiesen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, die mit dem Formular "L20" ausgefertigten "Haftungs- und Abgabenbescheide" seien mit einer Reihe von wesentlichen Mängeln behaftet. Den Bescheiden sei nicht zu entnehmen, ob die Beschwerdeführerin als Abgabepflichtige oder als Haftungspflichtige in Anspruch genommen werde. Den Bescheiden könne auch nicht entnommen werden, auf welche Haftungsnorm Bezug genommen werde. Es fehlten weiters die Bezeichnung des zugrunde gelegten Tatbestandes und die Nennung der Empfänger der Kapitalerträge. Letztlich sei nicht ersichtlich, zu welchem Zeitpunkt die Beteiligungserträge zugeflossen sein sollten.

Inhaltlich wurden die Prüfungsfeststellungen in Punkt 6 (Einkäufe beim Möbelhändler D), Punkt 7 (nicht abzugsfähige Ausgaben betreffend Ledereckbank, Bekleidung, für 2006 zudem eine Verwaltungsstrafe nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz), Punkt 8 (Catering Fa. E), Punkt 9 (Abrechnungen F), Punkt 10 („Extra Logis“), Punkt 11 (Sicherheitszuschläge) und Punkt 13 (Privatnutzung Firmenfahrzeug) bekämpft.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 15.9.2010 wurden die angefochtenen "Haftungs- und Abgabenbescheide" vom 6.7.2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben, weil ihnen wesentliche Angaben (Empfänger der Kapitalerträge, Zeitpunkt des Zuflusses der Beteiligungserträge, die Tatbestandsnennung nach § 201 Abs. 2 und 3 BAO und die Anführung der Haftungsnorm) fehlten.

Mit weiterem Bescheid des Finanzamtes vom 20.9.2010 wurde die Berufung gegen die "Haftungs- und Abgabenbescheide" vom 6.7.2010 als unzulässig zurückgewiesen, da die angefochtenen "Haftungs- und Abgabenbescheide" vom 6.7.2010 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit bereits aufgehoben worden waren.

Beide Bescheide sind rechtskräftig geworden.

III.3. Zu einem Ersuchen des Finanzamts vom 6.10.2010 um Ergänzung des Berufungsschreibens betreffend u.a. die Punkte Bekleidung C, Catering Fa. E, Pkw-Kosten, Beratungsaufwand sowie Sicherheitszuschläge nahm die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 24.11.2010 Stellung.

III.4. Mit Ausfertigungsdatum 30.11.2010 erließ das Finanzamt neue, an die Beschwerdeführerin gerichtete Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, für die Monate Jänner bis August 2007, für die Monate September bis Dezember 2007 sowie für das Jahr 2008. Mit diesen Haftungsbescheiden wurde die KEST für das Jahr 2006 mit 23.445,95 € (aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an B), für die Monate Jänner bis August 2007 mit 27.864,53 € (aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an B), für die Monate September bis Dezember 2007 mit 15.153,57 € (aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an C) und für das Jahr 2008 mit 35.733,72 € (aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an C) festgesetzt. Die gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug verpflichtete Beschwerdeführerin wurde gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm den §§ 202 und 224 BAO zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen und aufgefordert, die ausgewiesenen Beträge innerhalb eines Monats ab Zustellung dieser Bescheide zu entrichten.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus: Obliege die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen, könne eine bescheidmäßige Geltendmachung der KEST erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben werde oder wenn bei sinn-gemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden (§ 202 BAO iVm § 201 Abs. 2 lit. c BAO). Die Voraussetzungen für eine sinn-gemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO lägen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Die neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel seien der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über die Außenprüfung vom 7.7.2010 zu entnehmen.

III.5. Gegen die Haftungsbescheide vom 30.11.2010 wurde Berufung erhoben und zur Begründung auf das Vorbringen in der (ersten) Berufung vom 9.9.2010 samt Ergänzungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 24.11.2010 verwiesen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11.3.2011 ab. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde der vom Prüfer vorgefundene Sachverhalt wie folgt geschildert und gewürdigt:

Innergemeinschaftliche Erwerbe, Fa. D

Im ersten Halbjahr 2007 habe eine Dienstnehmerin der Beschwerdeführerin bei der Fa. D ein Schlafzimmer und diverse Einrichtungsgegenstände für ihre Eigentumswohnung in X erworben. Die von der Fa. D ausgestellten Rechnungen seien mit der Begründung, dass es sich um eine

Betriebswohnung handle, im Auftrag von Herrn C auf die Beschwerdeführerin umgeschrieben worden. Das von der Fa. D am 16.5.2007 übermittelte Bestätigungsformular (betreffend Verbringung der Waren nach Österreich und deren Verwendung ausschließlich für firmeneigene Zwecke) sei von Herrn C unterfertigt und unter Bekanntgabe der UID-Nummer der Beschwerdeführerin an die Fa. D retourniert worden.

Am 24.3.2008 habe die Beschwerdeführerin durch ihren Geschäftsführer C bei der Fa. D die Ausstellung einer EU-Firmencard beantragt. Als einzige zum Einkauf berechtigte und die Waren in Empfang nehmende Person sei dabei Herr C genannt worden.

Bei den Einkäufen in den Jahren 2007 und 2008 habe es sich durchwegs um Lieferungen von Einrichtungsgegenständen samt Montage vor Ort, somit um innergemeinschaftliche Lieferungen der Fa. D gehandelt.

Im Jahr 2008 seien laut den vorliegenden Kaufverträgen und Rechnungen folgende steuerfreie Lieferungen getätigt worden: Schlaf- und Wohnzimmer an eine weitere Dienstnehmerin der Beschwerdeführerin (wohnhaft in X), Wohnprogramm samt Polstergarnitur an Herrn und Frau G (die Eltern der Lebensgefährtin von Herrn C, wohnhaft in X) sowie Eckbank und Sitzgruppe an Herrn C (gleichfalls wohnhaft in X).

Das Finanzamt sehe es als erwiesen an, dass Herr C von den angeführten Geschäftsfällen wusste bzw. sogar mit eingebunden gewesen sei, also wissentlich die „steuerfreien Einkäufe“ mittels der EU-Firmencard der Beschwerdeführerin ermöglicht und geduldet habe.

Lederbank

Laut Kaufvertrag vom 17.3.2008 seien bei der Fa. D eine Ledereckbank samt Sitzgruppe und Esstisch im Wert von 3.329,55 € (inkl. 19 % Umsatzsteuer) bestellt worden. Die Lieferung dieser Einrichtungsgegenstände sei (laut Lieferschein) zur Eigentumswohnung von Herrn C in X erfolgt. Der vollständige und einwandfreie Empfang der gelieferten und montierten Ware sei von seiner Lebensgefährtin bestätigt worden. Die Behörde sehe es somit als erwiesen an, dass die Einrichtungsgegenstände nicht für das Unternehmen der Beschwerdeführerin angeschafft worden seien.

Bekleidung Herr C

In den Jahren 2007 und 2008 seien verschiedene Kleidungsstücke des Geschäftsführers C als „Berufskleidung“ abgezogen worden. Im Ergänzungsersuchen vom 6.10.2010 habe der Prüfer um Vorlage der Einkaufsrechnungen ersucht. Dazu seien lediglich drei Fotos eines Esprit-Hemds übermittelt worden, dessen Brusttasche mit dem Logo des Hotels bestickt war. Die in Rede stehenden Kleidungsstücke (Jeans, Sweater, Pullover, Hemden, Schuhe, Socken) würden von der Abgabenbehörde nicht als Berufskleidung angesehen.

Catering Fa. E

Einigkeit bestehe darüber, dass die Essenslieferungen an die Fa. E im Zeitraum Dezember 2006 bis Juni 2008 (Rechnungssumme 149.530,85 € brutto) weder ertragsteuerlich noch umsatzsteuerlich erfasst worden seien. Die Beschwerdeführerin habe jedoch vorgebracht, dass irrtümliche Buchungsfehler zu keiner verdeckten Ausschüttung führten.

Die Rechnungen betreffend die Essenslieferungen an die Fa. E seien im Schnitt alle zwei Wochen über das Hotelprogramm „Elite“ erstellt und in den Monatsstatistiken als „Durchläufer“ ausgewiesen worden. Auf diese Weise würden zB auch die Getränkeumsätze der Hotelgäste abgerechnet, diese seien jedoch in den jeweiligen Tageslosungen erfasst.

Im Berufungsschreiben sei von einem Schnittstellenproblem zwischen der Hotelsoftware und der Buchhaltungssoftware die Rede. Dem könne nicht gefolgt werden, da keine Überspielung vom Hotelprogramm in die Buchhaltungssoftware des (damaligen) steuerlichen Vertreters stattgefunden habe. Die Rechnungen an die Fa. E hätten lediglich so verbucht werden müssen wie die Nächtigungsrechnungen im Rahmen des Hotelbetriebes.

Herr C habe über diese „Erlösproblematik“ Bescheid wissen müssen - schließlich seien die beiden Rechnungen Nr. 11197 und Nr. 11198 vom 21.6.2008 (zwecks Nachbuchung der fehlenden Erlöse für 2007 sowie Jänner bis Juni 2008) von der Beschwerdeführerin erstellt worden. Auch sei das „Bonierungsproblem E“ im Juni 2008 Thema bei der Bilanzbesprechung 2007 gewesen.

Obwohl die Fehlerquelle im Juni 2008 erkannt worden sei (und die ab Juli 2008 über das Hotelprogramm erstellten Rechnungen an die Fa. E unter der Erlösrubrik „Catering“ erfasst wurden), seien die Bilanzen der Jahre 2006 bis 2008 nicht gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 berichtigt worden. Im Zusammenhang mit den bei der Kassa erfolgten „Entlastungsbuchungen“ betreffend die fehlenden Erlöse seien auf den Gesellschafter-Verrechnungskonten Einlagen im Ausmaß von insgesamt 234.883 € brutto gebucht worden, die „rückgängig gemacht“ werden müssten. Nach Ansicht des Finanzamtes sei auf die Abgabe von berichtigten Bilanzen verzichtet worden. Im Verzicht auf eine nachträgliche Bilanzierung und Richtigstellung der Forderungen der Beschwerdeführerin gegenüber den Anteilsinhabern sei eine Vorteilszuwendung und somit eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken.

Hinsichtlich der Abrechnungen „F“ und „Erlöse Extra Logis 2006“ werde - bei gleichem Sachverhalt - auf die Ausführungen zum „Catering E“ verwiesen.

Pkw-Kosten Peugeot 207

Im Zuge der Betriebsprüfung sei der Pkw Peugeot 207 der Privatsphäre von Herrn C zugeordnet worden. Im Berufungsschreiben sei eine überwiegend betriebliche Nutzung dieses Fahrzeugs behauptet worden. Im Ergänzungsersuchen vom 6.10.2010 sei die Beschwerdeführerin aufgefordert werden, die Nutzung des Pkw nachzuweisen. Im Antwortschreiben des (damaligen) steuerlichen Vertreters sei zu diesem Punkt nicht Stellung genommen worden. Der Pkw werde daher unverändert als Privatfahrzeug behandelt.

Sicherheitszuschläge

Das Finanzamt habe eine Schätzung in Form von Sicherheitszuschlägen vorgenommen. Auf Grund schwerwiegender formeller und materieller Mängel der Aufzeichnungen sei eine Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO gegeben gewesen.

In den Bilanzen der Prüfungsjahre 2006 bis 2008 seien Hilfs- und Betriebsstoffe, Büro- und Reinigungsmaterial sowie Gas und Heizöl von jeweils rund 38.000 € enthalten. Eine Bestandsaufnahme iSd § 125 Abs. 1 BAO sei nicht erfolgt, die Werte seien im Schätzungsweg ermittelt worden. Nach Ansicht des Finanzamts seien Bestände in dieser Größenordnung nicht als „vernachlässigbar“ zu beurteilen.

Die Kaffeevorräte zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007 seien ident gewesen (jeweils 1.255,62 €), was ein weiteres Indiz für eine nicht ordnungsgemäße Buchführung darstelle. Bezüglich des Küchenvorrats des ehemaligen Cafe H zum 31.12.2008 sei der Prüfer von einem geschätzten Wert ausgegangen; in den Prüfungsfeststellungen vom August 2009 sei das Fehlen einer Inventur beanstandet worden. Die Inventur mit einem ausgewiesenen Wert von 18.495,22 € sei dem Prüfer erst im März 2010 ausgehändigt worden. Dazu sei im Schreiben vom 8.3.2010 ausgeführt worden, die Vorräte hätten sich in eigenen Tiefkühltruhen bzw. in einem eigenen Raum befunden, sodass der Bestand auf Grund der „Eindeckungsrechnungen“ habe ermittelt werden können. Schon aus dieser Textierung gehe hervor, dass diese Vorräte lediglich aus Einkaufsrechnungen abgeleitet worden seien.

Eine Kücheninventur Hotel/Restaurant sei nicht vorgelegt worden. Originalinventuren (Schmierzettel bzw. Hilfsaufzeichnungen) habe es nicht gegeben.

Laut Ergänzungsschreiben werde die Bestandsaufnahme von Herrn C mit Hilfe seines Laptops direkt vor Ort vorgenommen; die (jederzeit änderbaren) Excel-Listen stellten die „Originalinventur“ dar. Diese Vorgangsweise sei speziell im Gastronomiebereich unüblich und daher nicht glaubwürdig. Der bis Mitte 2007 tätige Geschäftsführer B habe bestätigt, dass die Inventuren jeweils von Dienstnehmern der Beschwerdeführerin (Koch, Bedienungspersonal) „händisch“ erstellt worden seien.

Der Bestand des „Weinlagers“ sei in der vorgelegten Weininventur mit 4.000 € ausgewiesen

gewesen. Nach Beanstandung in den Prüfungsfeststellungen vom August 2009, dass es sich wohl um einen Schätzwert handle, sei im März 2010 eine Reinschrift mit einem Bestand von 4.037,78 € nachgereicht worden.

Eine ordnungsgemäße Kassenführung erfordere das tägliche Festhalten aller Barbewegungen. Die in den Kassenberichten ausgewiesenen Stände hätten jedoch „an keinem Tag“ mit dem tatsächlichen Kassastand übereingestimmt. Auf Grund der Behandlung von Umsätzen als „Durchlaufposten“ sei es jeweils am Monatsende zu unrichtigen „Kassenberichtigungen“ gekommen, die in weiterer Folge zur Buchung entsprechender Bar- und Bankeinlagen auf den Gesellschafterverrechnungskonten geführt hätten.

Die mit 1.1.2017 in Kraft getretene Bargeldverordnung sei erst Mitte 2008 umgesetzt worden. Im Zuge der Prüfung seien zwei nicht verbuchte Ausgangsrechnungen über insgesamt 17.216,30 € festgestellt worden. Kundenanzahlungen in Höhe von 22.188,01 € seien infolge von Stornobuchungen nicht als Einnahmen erfasst worden. Ursache dafür sei gewesen, dass der Stand des Kontos „Kundenanzahlungen 10 %“ in der Buchhaltung stets beträchtlich niedriger gewesen sei als der Anzahlungsstand laut den im Hotel geführten Listen bzw. laut Ausweis in der Hotelsoftware. Im Zuge der Bilanzierung sei dann das Anzahlungskonto an den tatsächlichen Stand angepasst worden.

Bezüglich der Lohnverrechnung 2007 sei festgestellt worden, dass die Auszahlungen um 3.504,20 € höher gewesen seien als die auf dem Lohnverrechnungskonto gebuchten Beträge. Dieser Fehlbetrag habe nicht aufgeklärt werden können. Das Lohnverrechnungskonto sei mit einer Buchung auf das Konto Gesellschafterverrechnung „abgestimmt“ worden.

Bei der alten Schankanlage sei es in allen Prüfungsjahren zu Umsatzdifferenzen gekommen, die nach Auskunft des Geschäftsführers C durch Doppelbonierungen entstanden seien. Aus dieser Zeit seien laut Schreiben des EDV-Betreuers I keine Datenbanken oder Programme mehr vorhanden.

Bei einem inneren Betriebsvergleich seien Rohaufschlagsschwankungen festgestellt worden, die nicht zur Gänze erklärbar gewesen seien.

Bei Durchsicht der Aufwandskonten seien eindeutig der Privatsphäre der Gesellschafter zuzuordnende Aufwendungen festgestellt worden.

III.6. Im Vorlageantrag vom 15.4.2011 wurden verfahrensrechtliche Bedenken bezüglich der Vorgangsweise der Abgabenbehörde bei der Erlassung der Haftungsbescheide vom 30.11.2010 vorgebracht: Gemäß § 299 Abs. 2 BAO hätte die Behörde gleichzeitig mit dem Aufhebungsbescheid vom 15.9.2010 die neuen Sachbescheide (Haftungsbescheide) erlassen müssen. Tatsächlich seien die neuen Haftungsbescheide erst mehr als zwei Monate nach dem Aufhebungsbescheid ergangen.

Das Berufungsbegehren betreffend die Streitpunkte „innergemeinschaftliche Erwerbe, D“ sowie „Pkw-Kosten Peugeot 207“ wurde zurückgezogen.

Nicht abzugsfähiger Aufwand

In den angefochtenen Bescheiden werde zur Begründung auf den Prüfungsbericht verwiesen. Die Prüfungsfeststellungen seien auf Grund der Qualität des Prüfungsberichtes nicht nachvollziehbar. Die Ledereckbank befinde sich im Aufenthaltsraum des Hotels, was dem Prüfer mehrfach mitgeteilt worden sei. Selbst wenn die Lederbank nach Erwerb zunächst in der Privatwohnung von C gestanden haben sollte, sei bei späterer Verwendung im Hotel steuerlich von einer Einlage auszugehen, die, bewertet zum Teilwert, weder die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer erhöhe noch Teil einer verdeckten Ausschüttung sein könne. Die Aufstellung der Couch im Hotel sei zeitnah etwa sechs Monate nach dem Erwerb erfolgt. Zur „Bekleidung C“ werde das Berufungsbegehren hinsichtlich der Oberbekleidung aufrechterhalten.

Catering Kantine E

Die vom Geschäftsführer C ausgestellten (Sammel-)Rechnungen 11197 und 11198, mittels derer die Nacherfassung der Erlöse erfolgen sollte, seien mit 21.6.2008 datiert. Nachdem der Geschäftsführer im Zuge der Bilanzbesprechung im Juni 2008 von der „Erlösproblematik“ Kenntnis erlangte, habe er also sofort korrigierende Maßnahmen ergriffen. Die Sammelrechnungen seien an die Steuerberatungskanzlei zur Verbuchung weitergeleitet worden. Im Zuge der Erfassung dieser Rechnungen in der Buchhaltung sei auch Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt worden. Ohne Zutun der Geschäftsleitung sei es im Juli 2008 zu einer steuerwirksamen Stornierung dieser Erlöse gekommen. Warum diese Stornierung erfolgte, sei unverständlich.

Die Zurechnung der (fehlenden) Erlöse durch die Betriebsprüfung habe die Auswirkung, dass - gedanklich in der Steuerbilanz - die Forderungen der Beschwerdeführerin auf den Verrechnungskonten erhöht worden seien, was eine verdeckte Ausschüttung ausschließe. Im Jahresabschluss der Beschwerdeführerin zum 31.12.2010, der am 4.3.2011 (somit vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 11.3.2011) unterzeichnet worden sei, sei der Rückforderungsanspruch der Gesellschaft auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter ausgewiesen. Ein Verzicht der Gesellschaft auf diese Forderung liege somit nicht vor.

Zu den Beschwerdepunkten „Erlöse F“ und „Erlöse Extra Logis 2006“ werde auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen.

Sicherheitszuschläge

Formelle Mängel der Buchhaltung berechtigten die Behörde nur dann zur Schätzung, wenn sie so schwerwiegend seien, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig sei. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin seien die von der Betriebsprüfung festgestellten Mängel in ihrer Gesamtheit nicht schwerwiegend.

Die Bestände an Hilfsmaterial (zB Bleistifte, Klopapier, Reinigungsmaterial) könnten bei der Inventarisierung vernachlässigt werden. Auch bezüglich des Kaffeevorrates (gleicher Bestand

zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007) verkenne die Behörde, dass derartige Bagatellfeststellungen nicht geeignet seien, eine Schätzungsbefugnis zu begründen.

Der Küchenvorrat des „H“ zum 31.12.2008 sei nicht geschätzt worden. Das „H“ sei geschlossen worden, weil das Pachtverhältnis überraschend nicht verlängert worden sei. Der in einem eigenen Raum gelagerte Bestand (vor allem Tiefkühlkost bzw. haltbare Lebensmittel) habe auf Grund der Eindeckungsrechnungen ermittelt werden können.

Auch der Bestand des Weinflaschenlagers zum 31.12.2008 sei nicht geschätzt worden. In einer dem Prüfer übergebenen Liste sei der Betrag von 4.037,78 € ausgewiesen, der „gerundet auf 4.000 €“ bilanziert worden sei.

Kassaführung, Bareinlagen

Die Feststellung der Betriebsprüfung betreffend die Firmen E und F beziehe sich offenbar ausschließlich auf das in der Buchhaltung geführte Kassakonto. Eine ungewöhnliche Buchungstechnik, die das Kassakonto als eine Art „Durchläuferkonto“ anspreche, sei nicht geeignet, eine Schätzungsbefugnis zu begründen. Der Barbestand sei am Anfang oder am Ende eines Tages auf Grundlage des Kassabuchs (samt Belegsammlung) stets ermittelbar gewesen.

Bargeldverordnung

Der Softwareanbieter Fa. Y Kassensysteme GmbH habe der Beschwerdeführerin das Softwareupdate zur Umsetzung der neuen Bargeldverordnung erst Mitte 2008 zur Verfügung gestellt.

Verrechnung Kundenanzahlungen

Im Zuge der Bilanzerstellung durch die Steuerberatungskanzlei sei irrtümlich eine Erlösminderung erfolgt.

Verrechnung Löhne 2007

Die Lohnverrechnung sei an eine Lohnverrechnungskanzlei ausgelagert gewesen. Die (geringfügigen) Abstimmungsdifferenzen könnten nur durch einen Fehler in der Lohnverrechnung entstanden sein.

Innerer Betriebsvergleich

Der Abfall des RAK Küche im Jahr 2007 und der nachfolgende Anstieg im Jahr 2008 seien durch eine Änderung der Geschäftspolitik der Beschwerdeführerin zu erklären.

Weiters wurden Einwendungen zu den vom Prüfer angesetzten Rohaufschlägen für Wein und Spirituosen erhoben.

Höhe der Schätzung

Die gegenständliche Hinzuschätzung habe den Gewinn nach Steuern im Jahr 2006 um 27 % und im Jahr 2007 um 30 % massiv erhöht. Von der Findung der „wahren Besteuerungsgrundlage“ könne bei einer derartigen, lediglich durch die Zuschätzung erklärbaren Gewinnsteigerung keine Rede sein.

III.7. Mit Vorlagebericht vom 22. Oktober 2012 legte das Finanzamt die Berufung gegen die Haftungsbescheide vom 30.11.2010 dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. 12. 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

III.8. Mit Schreiben vom 30.6.2015 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen.

Am 25.3.2021 fand ein Erörterungsgespräch statt, in dessen Verlauf klargestellt wurde, dass bis zur Abtretung der Gesellschaftsanteile des B an C mit Vertrag vom 20.8.2007 eine verdeckte Treuhandschaft bestanden habe; C sei wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile des B gewesen. Er sei auch derjenige, dem allfällige Vorteilszuwendungen der Gesellschaft zugeflossen seien; B habe zu keinem Zeitpunkt Vorteilszuwendungen der Beschwerdeführerin erhalten.

Beim Erörterungsgespräch wurde die Beschwerde (vormals Berufung) bezüglich des Punktes 7 der Prüfungsfeststellungen eingeschränkt: Die Beschwerdepunkte „Eckbank in Leder“, „D“ und „Bekleidung C“ wurden zurückgenommen.

Die Erlös- und Umsatzzuschätzungen laut den Punkten 8, 9 und 10 der Prüfungsfeststellungen wurden außer Streit gestellt. Strittig blieb lediglich, ob verdeckte Ausschüttungen vorlägen; im Hinblick darauf, dass der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide stattzugeben sei und diesen Punkten deshalb keine Relevanz mehr zukomme, wurde das Beschwerdebegehren insoweit eingeschränkt. Die Beschwerdepunkte „Catering Fa. E“, „F“ und „Erlöse Extra Logis 2006“ wurden zurückgenommen.

Zu Punkt 11 der Prüfungsfeststellungen (Sicherheitszuschläge) wurde das Vorliegen formeller und materieller Buchführungsmängel von der Beschwerdeführerin außer Streit gestellt. Diese Buchführungsmängel könnten nicht zur Gänze aufgeklärt werden und berechtigten zur Schätzung. Die Beschwerdeführerin nahm diesen Beschwerdepunkt zurück, das Beschwerdebegehren wurde insoweit eingeschränkt.

III.9. Mit Erkenntnis vom 18.6.2021, GZ. RV/3100686/2012, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide vom 30.11.2010 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006, die Monate Jänner bis August 2007, die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008 Folge und hob die angefochtenen Bescheide auf.

Begründend wurde ausgeführt, die angefochtenen Haftungsbescheide vom 31.11.2010 hätten nicht ergehen dürfen, weil durch die ersatzlose Aufhebung der Haftungs- und Abgabenbescheide vom 6.7.2010 bereits eine Sachentscheidung getroffen worden sei. Der neuerlichen Erlassung von Haftungsbescheiden stehe somit der Grundsatz der entschiedenen Sache entgegen.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO sei mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Von einer solchen Verbindung könne nicht gesprochen werden, wenn die Ersatzbescheide (vom 30.11.2010) erst rund zweieinhalb Monate nach Ergehen des Aufhebungsbescheides (vom 15.9.2010) erlassen wurden.

Unabhängig davon komme das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass das Auswahlermessen dahingehend zu üben sei, die Kapitalertragsteuer dem Schuldner (Empfänger der Kapitalerträge) vorzuschreiben, was einer Inanspruchnahme der Gesellschaft entgegenstehe.

III.10. Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18.6.2021 hat das Finanzamt Österreich Revision erhoben. Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde hinsichtlich der Aufhebung der Haftungsbescheide vom 30.11.2010 für die Monate September bis Dezember 2007 und das Jahr 2008 angefochten. Die Aufhebung sei rechtswidrig, weil der Umstand der „res iudicata“ nicht vorgelegen sei. Aus den „Haftungs- und Abgabenbescheiden“ vom 6.7.2020 sei nämlich nicht ersichtlich gewesen, für welche Primärschuldner konkret die Gesellschaft als Haftungs- und Abzugsverpflichtete in Anspruch genommen werden sollte, weshalb deren Verfahrensgegenstand nicht hinreichend bestimmt gewesen sei.

In seiner Ermessensentscheidung habe das Bundesfinanzgericht nicht berücksichtigt, dass die KESt grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen und der Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise in Anspruch zu nehmen sei. Auch habe das Gericht in seiner Begründung zum Auswahlermessen nicht berücksichtigt, dass infolge Verjährung eine Vorschreibung der KESt beim Empfänger der Kapitalerträge nicht mehr möglich sei.

III.11. Mit Erkenntnis vom 15.3.2023, Ra 2021/15/0093, hob der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 18.6.2021 im angefochtenen Umfang (Haftung für Kapitalertragsteuer betreffend die Monate September bis Dezember 2007 sowie das Jahr 2008) wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf. Wie die Amtsrevision zu Recht geltend mache, sei mit dem Aufhebungsbescheid des Finanzamtes vom 15.9.2010 keine abschließende Entscheidung in der Sache getroffen worden. Vielmehr sei - wie aus der Begründung des Aufhebungsbescheides hervorgehe - lediglich eine Behebung aus Verfahrensgründen erfolgt, weil die aufgehobenen „Haftungs- und Abgabenbescheide“ völlig unbestimmt gewesen seien. Wesentliche Kriterien wie die Nennung der Empfänger der Kapitalerträge, der Zeitpunkt des Zuflusses der Beteiligungserträge, die Tatbestandsnennung nach § 201 Abs. 2 und 3 BAO und die Angabe der Haftungsnorm hätten den aufgehobenen Bescheiden gefehlt. Die Aufhebung dieser Bescheide habe daher keine Sperrwirkung für die Erlassung späterer Haftungsvorschreibungen auslösen können.

Im Falle verdeckter Ausschüttungen liege es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der ausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werde oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolge (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; ebenso VwGH 30.06.2015, 2012/15/0165).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.5.2015 gleichfalls ausgeführt habe, sei die Kapitalertragsteuer dabei grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen. Nur

„ausnahmsweise“ werde der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 in Anspruch genommen.

Vor dem geschilderten rechtlichen Hintergrund sei das BFG somit zu Unrecht von einem grundsätzlich vorrangigen Heranziehen des Empfängers der Kapitalerträge und einer nachrangigen Inanspruchnahme der ausschüttenden Körperschaft ausgegangen.

Wende sich eine ausschüttende Körperschaft gegen ihre Inanspruchnahme im Haftungsweg für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen und mache sie dazu eine unrichtige Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde geltend, liege es am BFG, zu den diesbezüglichen Ermessensparametern erforderlichenfalls ergänzende Ermittlungen und Feststellungen zu treffen und auf dieser Grundlage im Sinne des § 279 BAO zu entscheiden, ob gemäß § 95 EStG 1988 die Haftung gegenüber der ausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werden könne. Dabei komme zwar dem BFG insofern eine besondere Position zu, als ihm gemäß Art. 130 Abs. 3 B-VG auch in Ermessensfragen volle Kognition eingeräumt sei. Es habe aber die im Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2015, Ra 2015/15/0063, vorgegebenen Grundsätze zu beachten. Einem „Antrag“ der steuerlichen Vertretung der Gesellschaft, dem Gesellschafter die KEST direkt vorzuschreiben, könne für sich allein keine entscheidende Bedeutung zukommen. Die volle Ermessenskognition des BFG bedeute allerdings auch, dass das BFG dieses Ermessen in seinem eigenen Entscheidungszeitpunkt neu zu üben habe und sich nicht auf die Kontrolle der seinerzeitigen Ermessensübung des Finanzamts beschränken dürfe. Zu Recht weise das Finanzamt gerade vor diesem Hintergrund darauf hin, dass das BFG die zum Zeitpunkt seiner Entscheidung bereits fehlende Durchsetzbarkeit einer (sonst alternativ denkbaren) Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an C infolge Verjährung berücksichtigen hätte müssen; dies stelle nämlich einen maßgeblichen Ermessensgesichtspunkt dar, mit dem sich das BFG auseinandersetzen hätte müssen.

III.12. Im fortgesetzten Verfahren vor dem BFG erstattete die Beschwerdeführerin mit Fax vom 28.6.2023 eine Stellungnahme, in der sie auf das Vorbringen im Vorlageantrag vom 15.4.2011 verwies und ergänzend Folgendes vorbrachte:

Bei den Geschäftsfällen „E“ und „F“ habe es sich (ebenso wie bei den „Erlösen Extra Logis“ im Jahr 2006) um irrtümliche Fehlbuchungen der mit der Buchhaltung betrauten Steuerberatungskanzlei gehandelt, die zu Haben-Belastungen des Gesellschafterverrechnungskontos und zur Nichterfassung von Erlösen geführt hätten. Die Nichterfassung der Erlöse sei im Zuge der Betriebsprüfung korrigiert worden (Hinzurechnung zum steuerlichen Ergebnis der Jahre 2007 und 2008). Die Hinzurechnung zum unternehmensrechtlichen Ergebnis und damit die Korrektur auch des Gesellschafterverrechnungskontos sei mit Erstellung des Jahresabschlusses 2010 erfolgt. Wegen Vorliegens eines Irrtums liege eine verdeckte Ausschüttung nicht vor (Hinweis auf *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8, Rz 323). Dazu komme die fehlende Wissens- und Wollenskomponente auf Seiten von Herrn C. Werde der Anteilseigner durch einen Vollzugs-, Rechen- oder Buchungsfehler bereichert, so werde

dadurch noch keine verdeckte Ausschüttung begründet. Der Irrtum der Buchhaltungsabteilung einer externen Steuerberatungskanzlei sei nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet.

In den KöSt-Bescheiden der Beschwerdeführerin seien Sicherheitszuschläge (rechtskräftig) festgesetzt worden. Nach herrschender Ansicht seien Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Körperschaft keinen Niederschlag gefunden haben, den Anteilseignern nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse zuzurechnen.

Bis in das Jahr 2009 habe die Beschwerdeführerin laut Firmenbuch zwei Gesellschafter gehabt, nämlich C und B. In den Haftungsbescheiden hätte das Finanzamt beide Gesellschafter als Empfänger der Kapitalerträge nennen müssen. Da dies nicht der Fall sei, seien die Haftungsbescheide mit schweren Verfahrensmängeln behaftet, genügten nicht den Anforderungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 und seien schon deshalb ersatzlos aufzuheben.

Wie sich aus § 201 Abs. 1 BAO ergebe, könne von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet sei, der Abgabenbehörde keinen selbstberechneten Betrag bekanntgebe oder sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweise.

Nach § 201 Abs. 2 BAO könne die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorlägen. Im Prüfungsbericht vom 7.7.2010, auf den der Haftungsbescheid 2008 verweise, seien jedoch keine Wiederaufnahmegründe für das Jahr 2008 angeführt worden. Der Haftungsbescheid 2008 sei daher ersatzlos aufzuheben.

IV. Rechtslage

IV.1. Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Kapitalertragsteuer 25 %.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ist zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

IV.2. Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist 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.

Gemäß § 224 Abs. 2 BAO bleiben die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge unberührt.

IV.3. Gemäß § 202 Abs. 1 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide geltenden Fassung des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009, gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

IV.4. Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO 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 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

§ 201 Abs. 2 BAO in der zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide geltenden Fassung des AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009, hat folgenden Wortlaut:

"Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden."

IV.5. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

V. Erwägungen

V.1. Beim Erörterungsgespräch vom 25.3.2021 (siehe oben Punkt III.8) wurde die Beschwerde laut Niederschrift eingeschränkt. Im Umfang einer Einschränkung verliert der Beschwerdeführer den Anspruch auf Entscheidung. Ebenso wie die Zurücknahme der Beschwerde ist die Einschränkung eine prozessuale Erklärung, deren Motive für ihre Wirksamkeit ohne Bedeutung sind (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, Anm. E6 zu § 256).

V.2. Gemäß § 279 Abs. 1 zweiter Satz BAO ist das Bundesfinanzgericht 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. Eine Änderung der Anfechtungserklärung schränkt daher die *Entscheidungsbefugnis* des Bundesfinanzgerichtes nicht ein.

V.3. Seit dem AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, ist eine Aufhebung gemäß § 299 Abs.1 BAO (durch die Abgabenbehörde erster Instanz) nur wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit eines Bescheides zulässig. Die Aufhebung setzt somit die *Gewissheit der Rechtswidrigkeit* voraus. Sie erfordert daher die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes (siehe etwa *Ritz/Koran*, BAO, 7. Auflage, Rz 13 zu § 299 und die dort angeführte Judikatur). Im Beschwerdefall war jedoch *nach Aufhebung der Haftungsbescheide* vom 6.7.2010 noch ein Ergänzungsersuchen an die Beschwerdeführerin nötig, das am 24.11.2010 beantwortet wurde (siehe oben Punkt III.3). Demnach war der entscheidungsrelevante Sachverhalt bei Erlassung des Aufhebungsbescheides (vom 15.9.2010) noch nicht vollständig geklärt.

Infolge der noch erforderlichen Ermittlungen wurden die neuen Sachbescheide (Haftungsbescheide) erst am 30.11.2010, somit rund zweieinhalb Monate nach Ergehen des Aufhebungsbescheides ausgefertigt. Damit hat das Finanzamt das Verbindungsgebot des § 299 Abs. 2 BAO verletzt.

Die im Vorlageantrag (siehe oben Punkt III.6) geäußerte Verfahrensrüge der Beschwerdeführerin ist daher berechtigt.

Die aufgezeigte Verletzung von Verfahrensvorschriften durch die Abgabenbehörde führt jedoch nicht zur (ersatzlosen) Behebung der angefochtenen Haftungsbescheide durch das Bundesfinanzgericht: Die Bestimmung des § 299 Abs. 2 BAO ist nicht so zu verstehen, dass ein infolge eines mangelhaften Verfahrens „verspätet“ erlassener Ersatzbescheid allein aus diesem Grund aufzuheben wäre.

V.4. In der Stellungnahme vom 28.6.2023 brachte die Beschwerdeführerin vor, die festgestellten verdeckten Ausschüttungen in den Monaten September bis Dezember 2007 sowie im Jahr 2008 seien beiden Anteilseignern nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse zuzurechnen.

Dem ist die im Erstverfahren festgestellte verdeckte Treuhandschaft entgegenzuhalten (siehe oben Punkt III.8, Erörterungsgespräch vom 25.3.2021). Nach § 24 Abs. 1 lit. c BAO waren die Gesellschaftsanteile daher zur Gänze dem Gesellschafter C (als Treugeber) zuzurechnen. C war auch tatsächlich alleiniger Empfänger der verdeckten Ausschüttungen.

V.5. Weiters vertritt die Beschwerdeführerin die Auffassung, der auf § 202 iVm § 201 Abs. 2 BAO gestützte Haftungsbescheid für das Jahr 2008 lasse die Nennung von Wiederaufnahmegründen vermissen: In der Bescheidebegründung werde zwar auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht vom 7.7.2010 verwiesen, doch seien dort nur Wiederaufnahmegründe für „2006 bis 2007“ angeführt.

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (in der anzuwendenden Fassung) hat eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben zu erfolgen, wenn „kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wird“ oder „wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden“. In der Begründung der angefochtenen Haftungsbescheide wurden jeweils beide Tatbestände des § 201 Abs. 2 lit. c BAO angeführt. Der erste Tatbestand - dass hinsichtlich der in Rede stehenden Kapitalerträge kein selbst berechneter Betrag bekanntgegeben wurde - trifft unzweifelhaft auch für das Jahr 2008 zu.

V.6. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gelten als verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (*Achatz/Kirchmayr*, KStG, Rz 160 ff zu § 8). Neben dieser objektiven Komponente erfordert eine verdeckte Ausschüttung nach der Rechtsprechung auch eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (*Achatz/Kirchmayr*, KStG, Rz 308 ff zu § 8).

Diese subjektive Komponente fehlt bei den ohne Wissen der Beschwerdeführerin (bzw. ihres Geschäftsführers) erfolgten Fehlbuchungen betreffend die Kunden E und F. Die irrtümlich

erfolgten Fehlbuchungen (in den Monaten September bis Dezember 2007: insgesamt 42.315 € brutto, im Jahr 2008: 68.081,35 € brutto) führen daher zu keinen verdeckten Ausschüttungen.

V.7. Die im Jahr 2008 angeschaffte Ledereckbank samt Sitzgruppe und Esstisch wurde nach den Prüfungsfeststellungen in die Privatwohnung des Gesellschafters C geliefert; seine Lebensgefährtin hat den Empfang bestätigt. Die Beweiswürdigung des Finanzamts in der Beschwerdeentscheidung, dass diese Einrichtungsgegenstände (zunächst) privat verwendet wurden, erscheint durchaus schlüssig. Die Überlassung der Möbel an den Gesellschafter erfüllt somit den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung. Dass die Möbel nach ca. einem halben Jahr in den Hotelbetrieb der Beschwerdeführerin eingebracht und dort weiterverwendet worden seien, ändert daran nichts.

Auch hinsichtlich des strittigen Bekleidungsaufwands teilt das Gericht die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich dabei um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung des Gesellschafters C handelte. Das gilt auch für die Oberbekleidung. Selbst wenn, wie vorgebracht wurde, die Brusttaschen von Hemden mit dem Logo der Beschwerdeführerin bestickt waren, würde dies nach Ansicht des Gerichtes nicht ausreichen, um von einer typischen Berufskleidung sprechen zu können.

V.8. Das Vorliegen von Buchführungsmängeln wurde beim Erörterungsgespräch vom 25.3.2021 seitens der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin eingeräumt. Die Zurechnung von Sicherheitszuschlägen war daher dem Grunde nach berechtigt. Die mit jeweils 2 % der Umsätze bemessenen Zurechnungen zu den erklärten Umsätzen bzw. Gewinnen der Beschwerdeführerin erscheinen auch der Höhe nach nicht überschießend. Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165, mit Hinweisen auf die Vorjudikatur).

V.9. Wie der Verwaltungsgerichtshof (zuletzt) im Erkenntnis vom 15.3.2023 ausgeführt hat, ist es eine Frage des Ermessens, ob im Falle verdeckter Ausschüttungen die Haftung für Kapitalertragsteuer gegenüber der ausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Die Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen. Nur ausnahmsweise wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 in Anspruch genommen.

Das Bundesfinanzgericht übt dieses Ermessen dahin aus, dass die Beschwerdeführerin zur Haftung für die Kapitalertragsteuer von den dem Gesellschafter C zugeflossenen Kapitalerträgen herangezogen wird. Dabei wird vor allem berücksichtigt, dass zum gegenwärtigen Zeitpunkt eine Vorschreibung der KEST gegenüber dem Gesellschafter C infolge Verjährung nicht mehr möglich wäre.

VI. Neuberechnungen

Die Neuberechnung der verdeckten Ausschüttungen und der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

VII. Zulässigkeit der ordentlichen Revision

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

Die Rechtsfrage, welche verfahrensrechtlichen Auswirkungen eine Verletzung des Verbindungsgebotes gemäß § 299 Abs. 2 BAO (idF des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003), durch die Abgabenbehörde hat, wurde - soweit ersichtlich - in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht beantwortet.

Eine Revision ist daher zulässig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 27. Juli 2023