

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter Mag. Christian Seywald in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** (Beschwerdeführerin, abgekürzt: Bf.), vertreten durch buchhaltungsGmbH, AdrBuchhaltung und durch SteuerberatungsGmbH, AdrStb, **über** die Beschwerde der Bf. vom 31. Jänner 2018, soweit sie gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 1. Dezember 2017 über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 und über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** gerichtet ist, **zu Recht erkannt:**

I.) Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 wird stattgegeben. Dieser Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

II.) Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2016 wird teilweise stattgegeben. Dieser Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2016 wird aufgrund der Bemessungsgrundlage (verdeckte Ausschüttungen) in Höhe von 69.564,06 € unter Anwendung des Steuersatzes von 27,5% mit 19.130,12 € festgesetzt.

III.) Weiters hat das Bundesfinanzgericht beschlossen: Der (bedingte) Antrag der Bf. auf Entscheidung über die Beschwerde vom 31. Jänner 2018 durch das Bundesfinanzgericht in der Eingabe vom 31. Jänner 2018 (verfrühter Vorlageantrag im Sinne des § 264 BAO) wird gemäß § 264 Abs. 5 BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

IV.) Gegen die Aussprüche ad I, II, und III ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A)

Die Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf.) war ab der Gründung der yGmbH (Firmenbuchnummer) im Jahr 2009 bis Datum2 deren alleinige Gesellschafterin. Ab Gründung bis Datum3 war im Firmenbuch eingetragen, dass 17.500 € (die Hälfte) auf die Stammeinlage in Höhe von 35.000 € geleistet worden sei; am Datum3 wurde eingetragen, dass die gesamte

Stammeinlage in Höhe von 35.000 € geleistet worden sei. Seit Datum2 ist die zGmbH die alleinige Gesellschafterin der yGmbH. Die alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der zGmbH ist die Bf.

Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftszweig der yGmbH ist Schlachthof. Ihr Stichtag für den Jahresabschluss ist der 31. Dezember. Seit Datum1 ist A ihr alleiniger Geschäftsführer.

Eine Außenprüfung bei der yGmbH für die Jahre 2010 bis 2013 (plus Nachschau 1/2014 – 7/2014) hatte laut dem Bericht der damaligen Betriebsprüferin vom 19. Jänner 2015 (Tz 2) formelle und materielle Mängel der Buchführung und Aufzeichnungen ergeben.

B)

Das Finanzamt X ließ im Jahr 2017 eine Außenprüfung (Betriebsprüfung) bei der yGmbH für 2014, 2015 und (umsatzsteuerlich) 2016 durchführen. Darüber erstellte der Betriebsprüfer einen mit 30. Oktober 2017 datierten Bericht. Demnach habe es Mängel der Buchhaltung und Differenzen zwischen Lebendvieheinkauf und Fleischverkauf gegeben, weshalb der Verdacht der Abgabenhinterziehung entstanden sei. Seitens der yGmbH und der sie gegenüber dem Finanzamt damals vertretenden Buchhaltungskanzlei seien die vom Betriebsprüfer geforderten Aufklärungen über die Ausbuchung von Lieferverbindlichkeiten im Jahr 2014 und über die Differenzen aus 2016 nicht erfolgt.

In Tz 3 (betr. „*Ordnungsmäßigkeit*“) des Prüfungsberichtes vom 30. Oktober 2017 betreffend die yGmbH führte der Betriebsprüfer aus:

„Die Außenprüfung kommt zum Schluss, dass eine Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung gem. § 131 BAO nicht gegeben ist. Die Bücher und Aufzeichnungen sind sachlich unrichtig bzw. weisen derart formelle Mängel auf, dass eine sachliche Richtigkeit in Zweifel gezogen wird. Es wurden Buchungen getätigt, welche nicht dem vorgeschriebenen Soll-Prinzip folgen. Demnach wurde nach vereinnahmten Entgelten verbucht.

Das Kassenbuch ist nicht vollständig und es fehlen Eingangsrechnungen. Unter anderem wurden Zahlungen nicht erfasst. Beispielsweise sind hier die Zahlungen an den ausländischen Lieferanten ausländGmbH zu nennen, welche sich weder im Kassenbuch noch in der Buchhaltung wiederfinden.

Anhand der Kalkulationen ist ersichtlich, dass ebenso Umsatzerlöse sowie deren Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung fehlen. Einnahmen daraus sind ebenfalls nicht in der Kasse erfasst.

Die Registrierkasse verfügt zwar über die entsprechende Sicherheitseinrichtung, jedoch wurden Barumsätze nicht erfasst.

Anhand der Belegprüfung 2016 wurde festgestellt, dass mit dem vorhandenen Mitteleinsatz ein weit höherer Umsatz zu erzielen gewesen wäre. Der Schluss der Außenprüfung lautet auf Umsatzverkürzung.

In Folge wurde festgestellt, dass der gebuchte Wareneinsatz nicht vollständig ist. Hier wurden

ebenfalls Kürzungen vorgenommen. Der Abgleich der Zusammenfassenden Meldungen mit der Buchhaltung der Jahre 2015 und 2016 ergab, dass weit mehr innergemeinschaftliche Erwerbe vorhanden waren als tatsächlich angegeben wurden. Hauptlieferant die ausländig GmbH, bestätigt dabei die Lieferungen an die Abgabepflichtige und weist ebenso die Bareinzahlungen auf das Bankkonto nach.

Offenbar war dies der Abgabepflichtigen bereits im Jahr 2014 bewusst, da hier Umsatzerlöszuschätzungen von € 178.702,57 erfolgt sind. Diese standen im Zusammenhang mit Ausbuchungen von Lieferverbindlichkeiten, welche nicht mehr bestanden, da diese bereits abgezahlt waren und welche zu nicht besteuerten Umsatzerlösen führten. Dies hat auch die vorhergehende Außenprüfung festgestellt. In den Folgejahren wird ebenfalls ein stetes Anwachsen der Lieferverbindlichkeiten bemerkt ohne dass diese mit Zahlungen verbucht werden.

Demnach weist die Kassengebarung weitere gravierende Mängel auf, indem Erlöse und Zahlungen von Verbindlichkeiten nicht erfasst werden.“

In Tz. 4 des Prüfungsberichtes vom 30. Oktober 2017 betreffend die yGmbH stellte der Betriebsprüfer die Notwendigkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, dar und führte zu Schätzungsmethodik und Berechnung aus:

„Die Schätzung beruht auf einer Rohaufschlagskalkulation. Dabei wurden die Rohaufschläge des Jahre 2014 und des zweiten Halbjahres 2016 herangezogen und für die einzelnen Schlachtviehgattungen ein Rohaufschlag ermittelt und zusätzlich der Anteil am Wareneinsatz je Gattung. Aufgrund dieser Werte wurde der Wareneinsatz, ergänzt um den verkürzten Wareneinsatz mit einem Misch-Rohaufschlag versehen und kalkuliert.

	2014	2015	2016
Wareneinkauf lt. Buchhaltung	260.735,04	169.101,82	342.994,26
nicht verbuchte innergem. Erwerbe	0,00	44.128,20	66.232,86
korrigierter Wareneinsatz	260.735,04	213.230,02	409.227,12
Misch-Rohaufschlag	1,28	1,31	1,34
kalkulatorischer Umsatzerlös	332.962,74	278.923,34	548.019,61
Umsatzerlös Schlachtvieh lt. Buchhaltung	377.035,33	244.609,82	334.823,47
Fehlbetrag	-44.072,59	34.313,52	213.196,14

Berücksichtigt wurden ausschließlich Einkäufe aus anderen Mitgliedstaaten, welche durch die Meldung im System vorhanden waren. Anhand der vergangenen und hier aufgezeigten Praxis der Abgabepflichtigen Wareneinsatz und Umsatzerlös zu kürzen wird davon ausgegangen, dass bei inländischen Wareneinkäufen ebenfalls Kürzungen bewirkt wurden. Die Außenprüfung bemisst dies mit einem pauschalen Aufschlag von 5% auf die Umsatzerlöse, worin die Besteuerung des Mehrwertes abgedeckt sein soll.

		2014	2015	2016
Zuschätzung	5%	18.851,77	12.230,49	16.741,17

Zurechnung	-25.220,82	46.544,01	229.937,31
------------	------------	-----------	------------

Anhand der Ermittlung der Schätzungsgrundlagen ist ersichtlich, dass im Jahr 2016 eine überdurchschnittliche Kürzung des Wareneinsatzes sowie des Umsatzerlöses stattgefunden hat.“

Weiters führte der Betriebsprüfer in Tz 4 des Prüfungsberichtes betreffend die yGmbH zur verdeckten Gewinnausschüttung aus:

„Die verkürzten Einnahmen wurden bar eingenommen und flossen im Zeitpunkt der Zahlung zu. In der Buchhaltung wurden die Einnahmen nicht verbucht und wurden dem Betriebsvermögen entnommen. Dabei handelt es sich um den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung. Das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person gilt als erfüllt. Das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung ist verwirklicht, aufgrund des Verhaltens der vertretungsbefugten Person, diese liefert und kassiert selbst.

	2015	2016
Zurechnung	46.544,01	229.937,21
Umsatzsteuer 10%	4.654,40	22.993,73
nicht verbuchte innergem. Erwerbe	-44.128,20	-66.232,86
Bemessungsgrundlage	7.070,22	186.698,18
KESt-Satz	25,0%	27,5%
KESt	1.767,55	51.342,00“

Die Ermittlung des Misch-Rohaufschlages (Durchschnitts-RAK; RAK=Rohaufschlagskoeffizient) erfolgte laut Arbeitsbogen des Betriebsprüfers folgendermaßen:

für 2014:

Einzelbetrachtung 2014				Verteilung 2014/ anteil.RAK
Lamm	Erlös je kg		5,02	66%
	Einkauf je kg	1,81	0,52	
	RAK		1,44	
Schaf	Erlös je kg		2,23	6%
	Einkauf je kg	0,58	0,43	
	RAK		1,65	

Rind	Erlös je kg			4,18	24%
	Einkauf je kg	3,36	0,53	6,34	
	RAK			0,66	0,16
Ziege	Erlös je kg			2,62	2%
	Einkauf je kg	0,61	0,42	1,44	
	RAK			1,82	0,03
Kitz	Erlös je kg			5,70	2%
	Einkauf je kg	1,61	0,53	3,04	
	RAK			1,88	0,03
Durchschnitts-RAK					1,28

für 2015:

Einzelbetrachtung 2015 - Schätzung aus Mittelwert					Verteilung 2015/ anteil. RAK
Lamm	Erlös je kg			5,25	66%
	Einkauf je kg			3,87	
	RAK			1,36	0,90
Schaf	Erlös je kg			2,61	6%
	Einkauf je kg			1,36	
	RAK			1,91	0,12
Rind	Erlös je kg			4,05	24%
	Einkauf je kg			4,92	
	RAK			0,89	0,22
Ziege	Erlös je kg			2,90	2%
	Einkauf je kg			1,58	
	RAK			1,83	0,03
Kitz	Erlös je kg			5,85	2%
	Einkauf je kg			2,58	
RAK				2,35	0,04
Durchschnitts-RAK					1,31

für 2016:

Einzelbetrachtung 2016				Verteilung 2016/ anteil. RAK
Lamm	Erlös je kg		5,47	66%
	Einkauf je kg	2,04	0,48	4,25
	RAK		1,29	0,85
Schaf	Erlös je kg		2,99	6%
	Einkauf je kg	0,59	0,43	1,37
	RAK		2,18	0,14
Rind	Erlös je kg		3,91	24%
	Einkauf je kg		3,50	
	RAK		1,12	0,27
Ziege	Erlös je kg		3,18	2%
	Einkauf je kg	0,71	0,41	1,72
	RAK		1,84	0,03
Kitz	Erlös je kg		6,00	2%
	Einkauf je kg	1,19	0,56	2,12
	RAK		2,83	0,05
Durchschnitts-RAK				1,34

c)

Das Ergebnis der Außenprüfung bei der yGmbH laut Bericht vom 30. Oktober 2017 hatte folgende unmittelbare Auswirkung auf die der Bf. vorgeschriebene KEST:

- Zu dem mit 10% zu versteuernden Umsatz der yGmbH laut Umsatzsteuererklärung 2015 wurde ein Betrag in Höhe von 46.544,01 € hinzugeschätzt.
- Die verdeckte Ausschüttung an die Bf. im Jahr 2015 wurde mit 7.070,22 € aufgrund folgender Rechnung ermittelt: Zuschätzung wie zuvor (46.544,01 €) zuzüglich 10% Umsatzsteuer (4.654,40 €) abzüglich nicht verbuchte innergemeinschaftliche Erwerbe (44.128,20 €).
- Zum Umsatzerlös Schlachtvieh laut Buchhaltung der yGmbH im Jahr 2016 wurde ein Betrag in Höhe von 229.937,31 € hinzugeschätzt. [Anm.: Die Umsatzsteuererklärung für 2016 war bis zum Abschluss der Außenprüfung nicht eingereicht worden. Auf die nach der Einreichung der Umsatzsteuererklärung für 2016 erfolgten Neuberechnungen des Betriebsprüfers wird hier noch eingegangen werden.]
- Die verdeckte Ausschüttung an die Bf. im Jahr 2016 wurde mit 186.698,18 € aufgrund folgender Rechnung ermittelt: Zuschätzung wie zuvor (229.937,31 €) zuzüglich 10%

Umsatzsteuer (22.993,73 €) abzüglich nicht verbuchte innergemeinschaftliche Erwerbe (66.232,86 €).

D)

Das Finanzamt X erließ an die Bf. folgende, mit 1. Dezember 2017 datierte Bescheide zu Steuernummer ***BF1StNr1***:

- Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 mit 1.767,56 € auf Basis von steuerpflichtigen Kapitalerträgen in Höhe von 7.070,22 € und einem Steuersatz von 25%;
- Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2016 mit 51.342,00 € auf Basis von steuerpflichtigen Kapitalerträgen in Höhe von 186.698,18 € und einem Steuersatz von 27,5%.

Jeder dieser beiden Bescheide war folgendermaßen begründet:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG wurde festgestellt, dass Umsatzerlös sowie Wareneinsatz verkürzt wurde.

Durch die Abgabepflichtige wurde es vermieden Aufklärung im laufenden Verfahren über die fraglichen Sachverhalte zu geben bzw. verweigerten sich die vertretungsbefugten Organe der Gesellschaft an der Schlussbesprechung am 19.10.2017 teilzunehmen.

Auf die Begründungen im Bericht (Tz. 1 bis Tz. 4) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.10.2017 wird verwiesen.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheint nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil

- eine buchmäßige Überschuldung der Gesellschaft vorliegt
- kein nennenswertes Vermögen bei Aufdecken von stillen Reserven und stillen Lasten vorhanden ist
- bereits Vollstreckungsmaßnahmen ohne Erfolg durchgeführt wurden.

E)

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2017 wurde der Antrag gestellt, die Rechtsmittelfrist bis zum 31. Jänner 2018 verlängern.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2018 erhob die Bf. Beschwerde gegen (u.a.) die beiden vorgenannten Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2015 und 2016, deren ersatzlose Aufhebung beantragt wurde. Weiters wurde Folgendes beantragt: *„Sollte das Finanzamt dieser Beschwerde im eigenen Wirkungskreis nicht vollinhaltlich stattgeben können, stelle ich den Antrag auf Vorlage beim Bundesfinanzgericht.“*

Begründend wurde ausgeführt: *„Verweisend auf die Bilanzen und Erklärungen der yGmbH möchte ich nochmals festhalten, dass der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung nicht vorliegt, es daher weder zu einer Verschreibung einer Kapitalertragsteuer 2015, 2016 noch zu einer Verhängung eines Säumniszuschlages kommen kann. [Anmerkung: Über die Beschwerde gegen den Säumniszuschlag hat das Bundesfinanzgericht bereits entschieden.]*

Mit Schreiben vom 30. März 2018 ergänzte die Bf. ihre Beschwerde vom 31. Jänner 2018 folgendermaßen: *„Nach wie vor ist es, nach Vergleichen mit den vorgelegten Bilanzen, für mich nicht ersichtlich, worin die Differenzen bei den bei MIAS gemeldeten Lieferungen bestehen soll. Im Gegenteil, es werden geringfügige Differenzen, die Gesellschaft weist höhere MIAS Bestände aus, als die von Ihnen vorgelegten.*

Die Lieferverbindlichkeiten werden laufend bezahlt und verbucht, lediglich die Auszifferung ist noch nicht erfolgt, es werden daher alle Verbindlichkeiten, auch wenn diese bereits beglichen wurden, sozusagen „mitgeschleppt“.

Zu Ihren Feststellungen, dass ein Begehren bestand, Umsätze zu erhöhen, ist mir nicht klar was damit gemeint ist, und kann daher keine Stellung dazu nehmen.

Laut beiliegenden Plänen ist ersichtlich, dass genügend Raum, sowohl für die Tiefkühlware als auch für Lebewieh vorhanden ist.

Der Wareneinkauf erfolgt auf Grund guter und saisonal bedingter Angebote und dies allein schon um am Markt bestehen zu können.

Ein Großteil der Betriebe erwirtschaften ihre Gewinne durch günstigen Einkauf.

Nicht umsonst gilt die Regel, dass der Gewinn durch den Einkauf erwirtschaftet wird, vor allem, da beträchtliche Konkurrenz am Markt besteht, schon allein durch die Öffnung der Ostgrenzen, die um vieles günstiger produzieren können als es in unserem Wirtschaftsgebiet möglich ist.

Es wird laufend Ware zu gekauft und aus den Lagerbeständen verkauft. Dies trifft sowohl auf Tiefkühlware als auch auf Lebewieh zu.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen ist eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht möglich, da die Schätzungen und Hinzurechnungen jeder Basis entbehren.“

F)

Das Finanzamt X erließ eine mit 10. Jänner 2019 datierte, abweisende Beschwerdevorentscheidung zur Beschwerde vom 31. Jänner 2018 gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalsteuer 2015 und 2016, welche folgendermaßen begründet wurde: *„Für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST haftet dem Bund gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Abzugsverpflichtete; Abzugsverpflichteter ist in Fällen von verdeckten Ausschüttungen die ausschüttende Körperschaft. § 95 Abs. 4 EStG 1988 sieht darüber hinaus eine ausnahmsweise*

Vorschreibung der KESt beim Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) vor, wenn die im Abs. 4 genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre.

Als Beispiele für eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung werden genannt:

- mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld,*
- erfolglose Einbringungsversuche der gesamten oder eines Teils der Haftungsschuld oder*
- die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners.*

Die Bilanz zum 31.12.2015 weist ein negatives Eigenkapital von 158.576,03 auf. Die Gesellschaft ist überschuldet und es wurden bereits Vollstreckungsmassnahmen ohne Erfolg durchgeführt.

Die verkürzten Einnahmen wurden bar eingenommen und flossen im Zeitpunkt der Zahlung zu. Verdeckte Ausschüttungen liegen bei Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögensvermehrungen einer Kapitalgesellschaft vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Dies sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht mindern, ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben und fremden Dritten nicht gewährt werden würden. In der Buchhaltung wurden die Einnahmen nicht verbucht und wurden dem Betriebsvermögen entnommen. Dabei handelt es sich um den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung. Das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person gilt als erfüllt. Das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung ist verwirklicht, aufgrund des Verhaltens der vertretungsbefugten Person, diese liefert und kassiert selbst.

Aufgrund der Abweisung der Beschwerden gegen die Körperschaftsteuer 2015, 2016 der yGmbH yStNr ergeben sich keine neue Bemessungsgrundlagen für die KESt.“

[Anm.: Die Beschwerdevorentscheidung betreffend die yGmbH änderte nichts an der Körperschaftsteuer für 2016; jedoch war bereits dem Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2018 eine neu berechnete, niedrigere Hinzuschätzung zugrunde gelegt worden, wie noch dargestellt werden wird.]

Die Beschwerdevorentscheidung vom 10. Jänner 2019 betreffend KESt 2015 und 2016 wurde laut Rückschein am 14. März 2019 zugestellt.

Mit Schreiben vom 22. März 2019 (beim Finanzamt am 26. oder 27. März 2019 eingelangt) stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

G)

Im erstinstanzlichen Verfahren zur yGmbH hatten folgende Verfahrensschritte stattgefunden, welche für die Höhe der verdeckten Ausschüttung im Jahr 2016 zu Gunsten der Bf. relevant sind:

Nach Abschluss der Außenprüfung langten am 12. Dezember 2017 die Steuererklärungen der yGmbH für das Jahr 2016 beim Finanzamt ein.

Am 24. Mai 2018 nahm der Betriebsprüfer eine Nachschau bei buchhaltungsGmbH vor.

In der Niederschrift über die Nachschau wurde ausgeführt:

Vorgelegt wurde die laufende Buchhaltung und Kontenausdrucke des Jahres 2016. Seitens der Außenprüfung wurden die Um- und Nachbuchungen abverlangt, welche schlussendlich zu den Zahlen der Umsatz- und der Körperschaftsteuererklärung führen.

Die Saldenübernahmen von der laufenden Buchhaltung in die Bilanz wurde vorgelegt.

Hier sind Unstimmigkeiten gegenüber den Konten festzustellen, welche sich später klären.

Das Konto 4010 - Erlöse 10 % zB wurde hat einen Saldostand in der laufenden Buchhaltung mit € 334.823,47 im Haben. Laut Saldenübernahme jedoch € 469.261,58, also eine Differenz von € 134.438,11.

Die Abgabepflichtige bzw. deren Buchhaltungskanzlei wird aufgefordert die entsprechenden Differenzen aufzuklären und die Belege der Buchungen vorzulegen.

In Hinblick auf die Differenzen wurde neuerlich die Konten vorgelegt, die die entsprechenden Erlösbuchungen enthalten.

Die Erlösbuchungen sind jeweils mit 31.12.2016 gebucht.

Auf die Frage, wo die entsprechenden Ausgangsrechnungen dazu sind, konnte spontan keine Antwort gegeben werden.

Die zuständige Buchhalterin Fr. ***1*** soll dazu befragt werden. Jedoch ist diese nicht erreichbar, weil sie einen Spitalsaufenthalt hat.

Die Inventur der Jahre 2015 und 2016 wurde vorgelegt. Es handelt sich um eine Auflistung der Waren und Lebewesen mit Gewicht-, Preis- und Gesamtpreisangabe. Auf die Frage über die Details und Grundaufzeichnungen der Inventur wurde entgegnet, dass diese nicht in der Kanzlei vorlägen und die Buchhaltung nicht wisse, wie die Inventur zustande komme.

Inventur zum 31. Dezember 2015:

Lieferdatum	Kilo	Bezeichnung	Preis/KG	Summe EURO
		Tiere lebend (Stück)		
	24,00	Ziegen	50,00	1.200,00
	12,00	Schafe	70,00	840,00
	240,00	Lämmer	100,00	24.000,00
		Fleisch in Tierkühlraum		
	892,80	Lammschlögel	7,00	6.249,60
	1023,50	Lammrücken	8,50	8.699,75
	1583,30	Rindergusto	6,00	9.499,80
	931,80	Rindfleisch 80/20	2,20	2.049,96
	550,60	Rindfleisch 9/10	3,10	1.706,86
	2490,00	Hundefutter	1,00	2.490,00
	835,00	Felle v.Schaf u.Lamm	3,00	2.505,00
		Futtermittel, Kraftfutter		1.913,00
		Desinfektionsreiniger,		
		Schmier-u.Waschmittel		451,00
		Gewürze u.Vakuumsäcke		1.083,00
		Zwischensumme		62.687,97

Endbetrag EURO	62.687,97
-----------------------	------------------

Inventur zum 31. Dezember 2016:

Position	Bezeichnung	Gewicht/kg	Preis €/kg	Gesamtpreis Netto	Ust.
	Tiere lebend (Stück)				
1.	Ziegen	48,00	50,00	2.400,00	
2.	Schafe	31,00	70,00	2.170,00	
3.	Lämmer	327,00	100,00	32.700,00	
	Fleisch in Tiefkühlraum				
4.	Lammschlögel	1345,20	7,00	9.416,40	
5.	Lammrücken	1628,80	8,50	13.844,80	
6.	Rindergusto	3254,70	6,00	19.528,20	
7.	Rindfleisch 80/20	2140,90	2,20	4.709,98	
8.	Rindfleisch 9/10	873,40	3,10	2.707,54	
9.	Hundefutter	3649,20	1,00	3.649,20	
10.	Felle v.Schaf u. Lamm	850,00	3,00	2.550,00	
11.	Futtermittel, Kraftfutter			6.251,00	
12.	Desinfektionsreiniger,			-	
	Schmier-u.Waschmittel			525,00	
13.	Gewürze- u.Vakuumsäcke			1.214,00	

Gesamtsumme Netto €	101.666,12
Ust. €	-
Gesamtsumme Brutto €	101.666,12

Im Aktenvermerk des Betriebsprüfers über die Nachschau wurde zusätzlich zur Niederschrift als Ergebnis der Nachschau dargestellt:

Anhand der vorgelegten Unterlagen wird seitens der Außenprüfung festgestellt, dass die Differenz zwischen den monatlichen UVA und der Jahreserklärung 2016 auf Buchungen zurückzuführen sind, die nach 31.12.2016 zur Bilanzerstellung stattgefunden haben.

Im Erlösbereich handelt es sich um 81 Buchungen von Ausgangsrechnungen in Höhe von netto € 134.438,11.

Weiters wurde festgestellt, dass lt. Buchhaltung die genannten Rechnungen alle das Datum 31.12.2016 tragen.

Die Rechnungen 2016/192 bis 2016/201 tragen dieselbe Rechnungsnummer wie bereits vorhergehende Rechnungen von 10-12/2016 mit anderen Beträgen. Weiters sind diese Rechnungen an konkrete Empfänger ausgestellt. Die restlichen 71 Rechnungen wurden gegen das Konto "214001 - Privatkunde" gebucht.

Ein Zahlungsmittelkonto wurde nicht angesprochen. Es ist wohl davon auszugehen, dass die Zahlungen bar erfolgten, da 90% der Verkäufe bar abgewickelt werden.

Inventuren

Die Inventur 2015 lautet auf € 62.687,97. Laut Bilanz des Firmenbuches zum 31.12.2015 wird ein Inventurstand der Vorräte mit € 47.230,00 angegeben lt. steuerlicher Erklärung mit € 62.687,97.

Fleisch in Tiefkühlraum

Unabhängig von der Frage der Glaubhaftigkeit der Inventur mangels notwendiger Grundaufzeichnungen, stellen sich die Einstandspreise teils überhöht dar und liegen manchmal über den tatsächlichen Verkaufspreisen. Dabei ist anzumerken, dass Waren wie Lammschögl, Lammrücken und Rindergusto in keiner Ausgangsrechnung von 07-12/2016 je offiziell verkauft wurde. Verkauft wird stets Lammfleisch um durchschnittlich netto € 5,45 je kg, was auch in der Schätzung 2016 und Vorjahre berücksichtigt wurde.

Futtermittel/Kraftfutter

Auf dem Konto "5790 - WEK Futtermittel" wurden im Jahr 2016 netto € 857,33 verbucht. Laut Inventur zum 31.12.2016 ist der Stand gegenüber 01.01.2016 um netto € 4.338,00 auf € 6.251 angewachsen. Fraglich ist, wie ein Inventurstand anwachsen kann, wenn nur geringe Futtermittelkäufe getätigt wurden und Tiere (lt. Inventur 406 Stück Lebewesen) über den Jahreswechsel zu versorgen waren.

Am 20. Juli 2018 errechnete der Betriebsprüfer für das Jahr 2016 folgendermaßen eine Hinzuschätzung zu den mit 10% USt-pflichtigen Betriebseinnahmen in Höhe von 83.159,28 €:

Umsatzsteuer

		lt. UVA	Veränderung	lt. Erklärung	Veränderung	lt. AP
steuerbarer Umsatz	000	371.218,44	132.455,08	503.673,52	83.159,28	586.832,8
innergemeinsch. Lieferungen	017	3.433,00	-1.983,00	1.450,00	0,00	1.450,0
20% Normalsteuersatz	022	32.961,94	0,00	32.961,94	0,00	32.961,9
10% ermäßigter Steuersatz	029	328.425,90	133.420,33	461.846,23	83.159,28	545.005,5
13% ermäßigter Steuersatz	006	6.397,60	1.017,75	7.415,35	0,00	7.415,3
innergem. Erwerbe	070	139.993,14	77.736,96	217.730,10	0,00	217.730,1
20% Normalsteuersatz	072	15.000,00	-15.000,00		15.000,00	15.000,0
10% ermäßigter Steuersatz	073	124.993,14	92.736,96	217.730,10	-15.000,00	202.730,1
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	35.908,16	-9,78	35.898,38	0,00	35.898,3
Vorsteuern innergem. Erwerb	065	15.499,31	6.273,70	21.773,01	1.500,00	23.273,0
Zahllast/Gutschrift lt. Erkl.	095			17.842,63		

Körperschaftsteuer

		lt. Erklärung	Veränderung	lt. AP
Erlöse ohne § 109a	9040	503.673,52	83.159,28	586.832,80
übrige Erträge/Einnahmen	9090	2.767,11		2.767,11
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	9100	376.001,26		376.001,26
Personalaufwand	9120	56.215,13		56.215,13
AfA Anlagevermögen	9130	4.057,65		4.057,65
Tatsächliche KFZ-Kosten	9170	26.415,09		26.415,09
übrige Aufw./Betriebsausg.	9230	40.095,18		40.095,18
Spenden mildtätige Org.	9244	72,73		72,73
Gewinnant. E stiller Gesell	9258	6.891,33		6.891,33
Vorräte	9340	101.666,12		101.666,12
Forderungen a. Lief. u. Leistungen	9350	1.640,06		1.640,06
Sonstige Rückstellungen	9360	1.850,00		1.850,00

Berechnung Veränderung**Wareneinsatz**

Kto 5000	139.993,14	62.737,00	202.730,14
Kto 5501	167.482,13	0,00	167.482,13
Kto 5510	35.518,99	0,00	35.518,99
	342.994,26	62.737,00	405.731,26
WES lt. MIAS		66.232,86	
		-3.495,86	

Wareneinkauf lt. Buchhaltung	405.731,26
Berichtigung LKW	-15.000,00
Differenz aus igE (MIAS) nicht verbucht	3.495,86
<u>korrigierter Wareneinsatz</u>	<u>394.227,12</u>
<u>Misch-Rohaufschlag</u>	<u>1,34</u>
kalkulatorischer Umsatzerlös (10%) lt. AP	528.264,34
Umsatzerlös Schlachtvieh lt. Erklärung	-461.846,23
<u>Zuschätzung 5% von 334.823,40 lt AP</u>	<u>16.741,17</u>
<u>Zurechnung Umsatz 10%</u>	<u>83.159,28</u>

H)

Das Bundesfinanzgericht (BFG) richtete an die Bf. und an das Finanzamt Österreich (Rechtsnachfolger der ursprünglich belangten Behörde) einen mit 4. Jänner 2024 datierten

Vorhalt, welchem die Darstellung des bisherigen Verfahrensganges inkl. der für die Bf. relevanten Verfahrensschritte betreffend yGmbH beigelegt war, damit der Bf. nachweislich die für sie relevanten Umstände zur Kenntnis gebracht wurden. Weiters wurde im Vorhalt auf die Neuberechnung der Umsatzhinzuschätzung für 2016 nach der Einreichung der Steuererklärungen der yGmbH, Bezug genommen und daraus für die Bf. betreffend 2016 abgeleitet:

... Neuberechnung der Umsatzhinzuschätzung durch den Betriebsprüfer, welche von 229.937,21 € auf 83.159,28 € vermindert wurde. Nach der Methode der Ermittlung der verdeckten Ausschüttung im Prüfungsbericht ergäbe sich Folgendes:

Zurechnung	83.159,28 €
Umsatzsteuer 10%	8.315,93 €
abzüglich nicht verbuchte innergemeinschaftliche Erwerbe	-3.495,86 €
<u>verdeckte Ausschüttung 2016</u>	<u>87.979,35 €</u>

I)

Namens und auftrags ihrer Klienten – der Bf. und der yGmbH – brachte die SteuerberatungsGmbH am 31. Jänner 2024 eine Stellungnahme zum Vorhalt vom 4. Jänner 2024 beim Bundesfinanzgericht ein, worin ausgeführt wurde:

„Die Umsatzzuschätzung für die Jahre 2015 bzw. 2016 betreffend die yGmbH ist in keiner Weise gerechtfertigt und nachvollziehbar. Die Zuschätzung basierte auf einer nicht abgeschlossenen Buchhaltung. In weiterer Folge wurde nach Fertigstellung der Buchhaltung eine Körperschafts- sowie Umsatzsteuererklärung nach den tatsächlichen Verhältnissen beim Finanzamt eingereicht.

In der mündlichen Verhandlung am 12. Februar 2024 [betreffend yGmbH anberaumt] wird der tatsächliche Rohaufschlag anhand von Beispielen näher dargelegt. Besonders bei den Lämmern (Anteil 66% vom Gesamtumsatz), welche vorwiegend aus Weidehaltung mit extensiver Fütterung im Ausland eingekauft werden kann keine so hohe Schlachtausbeute wie im Bericht vom 30. Oktober 2017 der Außenprüfung angenommen wird erzielt werden. Die Tiere haben aufgrund extensiver Weidehaltung einen sehr geringen Fleischanteil. Der Marktpreis beim Absatz der Produkte wird hauptsächlich vom Großhandel vorgegeben. Auch der Rohaufschlag hinsichtlich der Rinder welcher im Außenbericht deutlich zu hoch angesetzt wurde wird in der mündlichen Verhandlung näher erläutert.

Die wirtschaftliche Situation im Unternehmen ist sehr schlecht und auch von außen deutlich erkennbar. Die gesamte betriebliche Ausstattung ist technisch überaltert und nicht auf dem neuesten Stand. Die Gebäude sind zum Teil stark sanierungsbedürftig. Dieser Umstand lässt auf eine negative wirtschaftliche Situation des Unternehmens schließen.

Die hohen Rohaufschläge wie in der Außenprüfung festgestellt wären für das Unternehmen sehr wünschenswert, dadurch hätte man die Betriebs- und Geschäftsausstattung, Maschinen und sämtliche bauliche Anlagen durch Investitionen sowie Instandhaltungsmaßnahmen wesentlich modernisieren können. Aufgrund der schlechten finanziellen Situation war das

jedoch nicht möglich.

Die Bescheide hinsichtlich der Kapitalertragssteuer für die Jahre 2015 und 2016 vom 01. Dezember 2017 zu Steuernummer StNrBf resultieren aufgrund der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung welche in keiner Weise vorliegt. Für das Jahr 2016 erfolgte betreffend dem Körperschaftssteuerbescheid 2016 vom 25. Juli 2016 eine Zuschätzung in Höhe von Euro 83.159,28. Die KEST Nachzahlung im Jahr 2016 wurde jedoch mit 51.342,00 basierend auf einer Umsatzzuschätzung in Höhe von Euro 229.937,31 festgesetzt. Dieser Umstand kann nicht nachvollzogen werden.“

J) Im Beschwerdeverfahren der yGmbH wurde am 12. Februar 2024 eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführt. Der Vertreter der belangten Behörde brachte in die mündliche Verhandlung am 12. Februar 2024 den Betriebsprüfer mit. Der steuerliche Vertreter der Bf. und der yGmbH brachte in die mündliche Verhandlung einen Sohn der Bf. mit und stellte dessen Ausbildung sowohl im Schlachtgewerbe als auch auf wirtschaftlichem Gebiet und dessen Eintritt in den Betrieb der yGmbH dar. Dieser habe sich die Kalkulation angeschaut und werde hierzu vortragen.

In der mündlichen Verhandlung wurde – auch mit Relevanz für die Bf. – vorgebracht:

Seitens yGmbH: Sie sei im Großhandel tätig. Jede Tiergattung sei anders zu beurteilen:

- Lämmer würden lebend eingekauft; der Einkaufspreis nach Lebendgewicht ermittelt. Die Schlachtausbeute sei niedriger als laut Betriebsprüfung. Es wurden zwei Untersuchungen zur Schlachtleistung (Schlachtausbeute) – eine aus Bayern bezogen auf Schlachtkörpergewicht, kalt (18-24 Stunden nach Schlachtung) und eine aus Sachsen bezogen auf Schlachtkörpergewicht warm ohne Kopf – vorgelegt. Die Untersuchung aus Bayern betreffend 12 Schafrassen bei verschiedener Fütterung ergab bei extensiver Fütterung eine durchschnittliche Schlachtausbeute aller 12 Rassen im Ausmaß von 42,6%; Minimum 38,2%; Maximum 48,0%. Bei intensiver Fütterung durchschnittlich 46,2%, Minimum 40,6%, Maximum 52,6%. Die Untersuchung aus Sachsen ergab als Durchschnitt aller sechs untersuchten Rassen 47,75% Schlachtausbeute. Die yGmbH sei in einer Nische tätig, ohne Intensivmast der Lämmer, wodurch es weniger Schlachtausbeute gebe.
- Rind: Es gebe zwei Produktionsverfahren: Einerseits beim Einkauf Bezahlung nach Schlachtgewicht (Kaltgewicht des Schlachtkörpers, enthält noch die Knochen). Die Knochen seien fast nicht veräußerbar. Andererseits Einkauf und Weiterverkauf des Fleisches. Der Preis sei durch den Großhandel vorgegeben. Es herrsche starker Konkurrenzdruck.
- Schaf: Wenig Umsatzanteil; Einkauf zu Preisen entsprechend Lebendgewicht; pauschale Berechnung (für mehrere Tiere). Es handle sich um ausgemusterte, nicht mehr nutzbare, alte Tiere mit hohem Knochenanteil. Verkauf Großteils als Tiernahrung.

- Ziege: Meist Lebendkauf; Knochen seien Abfall.
- Kitz: Meistens pauschaler Kauf mehrerer Tiere. Preis nach pauschalem Lebendgewicht. Verkauf an Großhandel.

Weiters wurden seitens der yGmbH vorgelegt: Rohaufschlagskalkulationen

- für Lämmer (2 Varianten: Schlachtausbeute 42% bzw. 45%. Dies entspreche der Schwankungsbreite);
- für Rinder (2 Varianten: einerseits 3% bei Lebendkauf, Schlachtung, Fleischverkauf; andererseits 14% bei Fleischeinkauf und Weiterverkauf);
- für Schafe: bei Schlachtausbeute 40% durchschnittlich 80% Rohaufschlag;
- für Ziegen: bei Schlachtausbeute abzüglich Knochen 25% durchschnittlich 33% Rohaufschlag;
- für Kitz: bei Schlachtausbeute 42% durchschnittlicher Rohaufschlag 65%

Seitens belangter Behörde: Das Eingehen der yGmbH auf die Schätzung zeige, dass die yGmbH von einer Schätzungsberechtigung ausgehe. Die Kalkulation des Betriebsprüfers habe auf Werten laut AMA aufgebaut, was die Fleischausbeute betreffe; die Quelle für diese Werte sei die Statistik Austria. Die ausländischen Lämmer seien billiger im Einkauf gewesen, sodass nicht ersichtlich sei, dass sie auf der Weide gehalten worden seien. Die Kalkulation des Betriebsprüfers basiere auf den tatsächlich vorhandenen Rechnungen der yGmbH.

Seitens yGmbH: Die deutschen Untersuchungen würden vorgebracht, weil die österreichischen Werte auf Intensivmast beruhten. Das Belegwesen habe die genaue, zwischenzeitlich verstorbene, Sekretärin gemacht. Die wirtschaftliche Lage des Unternehmens sei schlecht gewesen; die Familie mit einigen Kindern habe von der Pension der Großmutter leben müssen. Vorgelegt wurden Fotos zum schlechten Zustand des Betriebes. In Zukunft solle sich dies bessern. Der Betrieb sei mit anderen nicht vergleichbar. Zu den Lammeinkäufen in anderer EU-Staat: Die Lämmer würden dort auf der Weide geboren und lebten dort bis in den Herbst. Da keine Ställe vorhanden seien, würden die Lämmer im Herbst lebend verkauft.

Seitens belangter Behörde: Dies sei nicht nachvollziehbar. Laut Rechnungen habe es auch im Juli und Dezember eingekaufte Lämmer gegeben.

Seitens yGmbH: Man müsse das Ganze sehen und nicht einzelne Detailfälle. Es wurde ein Ordner vorgelegt, mit Verknüpfung von Ein- und Verkaufsbelegen, welche zusammenhingen.

Seitens belangter Behörde: Es sei zu wiederholen, dass der Betriebsprüfer auf Basis der tatsächlichen Belege die Kalkulation vorgenommen habe. Es sei nicht nachvollziehbar, dass jetzt im Nachhinein eine andere Kalkulation vorgenommen werde.

Seitens yGmbH: Der Knochenanteil sei in der Kalkulation des Betriebsprüfers nicht enthalten. Es würden jetzt einzelne Geschäftsfälle zu den verschiedenen Tierarten herausgegriffen, um die Kalkulation des Betriebsprüfers zu widerlegen.

Seitens belangter Behörde: Bei den herangezogenen Werten laut Statistik Austria seien sicher die Knochen berücksichtigt, sodass daraus nichts zu gewinnen sei. Die Kalkulation sei bei der Prüfung anhand der tatsächlichen Rohaufschläge laut Buchhaltung vorgenommen worden. Diese Aufschläge seien auf alle Einkäufe, inklusive der nicht verbuchten Einkäufe, angewendet worden.

Seitens yGmbH: Es ist anhand des schlechten Zustandes des Betriebes zu erkennen, dass kein Geld für Investitionen vorhanden war. Der Rohaufschlag laut eingereichter Bilanz war 25,25%, wobei der um 15.000 Euro eingekaufte LKW noch nicht ausgeschieden ist.

Seitens belangter Behörde: Entscheidend seien die Einkaufspreise, die in anderer EU-Staat niedriger gewesen seien, und die Fleischausbeute, die laut Statistik Austria höher sei.

Seitens yGmbH: Die Richtigkeit der Werte laut MIAS-Systems sei nicht nachprüfbar. Es hätte sein können, dass zum Beispiel nur 70 der 100 bestellten Lämmer tatsächlich mitgenommen worden seien, aber im MIAS-System die Werte für 100 Lämmer eingegeben worden seien. Eine Schwankung zwischen österreichischem Preis und ausländischem Preis im Ausmaß von 50% sei unrealistisch.

Nach dem Schluss des Beweisverfahrens wurde seitens der belangten Behörde auf das schriftliche Vorbringen verwiesen und seitens der yGmbH abschließend vorgebracht: Die Entscheidung solle auch die wirtschaftliche Lage des Betriebes berücksichtigen. Es handele sich nicht um einen auslaufenden Betrieb, in welchen nichts mehr investiert werde, sondern um einen Betrieb, in den Nachfolger einstiegen seien. Wenn Geld vorhanden gewesen wäre, wäre es für die dringend notwendigen Sanierungen verwendet worden. Es sei also kein Geld vorhanden gewesen. Alle Belege des Jahres 2016 seien in die Buchhaltung eingeflossen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

K) Zur Buchführung, zu den Inventaren und den Jahresabschlüssen der yGmbH:

K/1) Tatsächliche Buchführung, Inventarisierung und Jahresabschlüsse der yGmbH in den Streitjahren:

- Die Inventur der yGmbH zum 31. Dezember 2015 umfasste nicht alle Vermögensgegenstände und keine Schulden. Sie umfasste nur die Vorräte, deren Wert iHv 62.687,97 € unrichtig war.

- Die Inventur der yGmbH zum 31. Dezember 2016 umfasste nicht alle Vermögensgegenstände und keine Schulden. Sie umfasste nur die Vorräte, deren Wert iHv 101.666,12 € unrichtig war.
- Das Kassabuch und das Kassakonto in der Buchhaltung waren nicht vollständig. Nicht alle bar erfolgten Bezahlungen von Lieferverbindlichkeiten wurden verbucht. Nicht alle baren Vereinnahmungen von Lieferforderungen bzw. Verkaufserlösen wurden verbucht.
- Lieferverbindlichkeiten wurden jahrelang nicht 'ausgeziffert', sondern 'mitgeschleppt'.
- Die yGmbH hat Einkäufe von Schlachtvieh in anderer EU-Staat während des Jahres 2015 im Ausmaß von 44.128,20 € und während des Jahres 2016 im Ausmaß von 3.495,86 € nicht verbucht.
- Ein Teil der Warenverkäufe wurde nicht verbucht.
- Ein Teil der verbuchten Warenverkäufe wurde nicht nach dem dafür vorgesehenen Soll-Prinzip, sondern nach dem Ist-Prinzip verbucht.
- Zumindest ein Teil der Buchungen erfolgte nicht zeitgerecht (bis zum 15. des übernächsten Monats nach dem Stattfinden des Geschäftsfalles).
- Die Bilanz zum 31. Dezember 2015, welche die yGmbH am 30. September 2016 beim Firmenbuch eingereicht hat, weist einen Wert der Vorräte in Höhe von 47.230,00 € aus (BFG-Akt Bl. 246 f), wogegen ihre am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereichte Bilanz zum 31. Dezember 2015 einen Wert der Vorräte in Höhe von 62.687,97 € ausweist (BFG-Akt Bl. 161). Auch sonst gibt es deutliche Abweichungen zwischen den beiden Versionen der Bilanz.
- Die Bilanz zum 31. Dezember 2016, welche die yGmbH am 28. September 2017 beim Firmenbuch eingereicht hat (offenzulegender Auszug: BFG-Akt Bl. 253), weicht deutlich von der Bilanz ab, welche die yGmbH am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereicht hat (BFG-Akt Bl. 159). Einzig der Wert der Vorräte in Höhe von 101.666,12 € ist in beiden Versionen der Bilanz gleich.
- Auch die beim Finanzamt eingereichten Versionen der Bilanzen zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 stellen Handelsbilanzen (d.h. nach dem UGB aufgestellte Bilanzen) dar. Denn die Unterschiede zwischen den beim Firmenbuch eingereichten Bilanzen und den beim Finanzamt eingereichten Bilanzen sind nicht durch vom Unternehmensrecht abweichende steuerliche Vorschriften erklärbar, z.B. weil aus den beim Firmenbuch eingereichten Bilanzen zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 hervorgeht, dass das Stammkapital in Höhe von 35.000,00 € zur Gänze einbezahlt gewesen sei, wogegen in den beim Finanzamt eingereichten Bilanz-Versionen jeweils eine nicht eingeforderte Stammeinlage in Höhe von 17.500,00 € ausgewiesen wird.
- Aus der Buchhaltung der yGmbH ist die genaue Berechnung ihres Gewinnes und ihrer Erlöse (Umsätze) und ihrer Ausschüttungen in den Streitjahren 2015 und 2016 nicht möglich.

- Die Buchhaltung der yGmbH eignete sich nicht dazu, den für die yGmbH tätigen Personen richtige und aktuelle Informationen zu liefern. Die Jahresabschlüsse der yGmbH eigneten sich nicht dazu, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.

K/2) Beweiswürdigung zu Abschnitt K/1:

Die Diskrepanzen zwischen den beim Firmenbuch und den beim Finanzamt eingereichten Bilanzen ergeben sich aus Abfragen beim Firmenbuch und der Aktenlage.

Die Unrichtigkeit des Wertes der Vorräte laut der am 24. Mai 2018 vorgelegten Inventur zum 31. Dezember 2015 resultiert daraus, dass der Wert der Vorräte in der Bilanz zum 31. Dezember 2015, welche die yGmbH am 30. September 2016 beim Firmenbuch eingereicht hat, 47.230,00 € beträgt (BFG-Akt Bl. 246 f). Hingegen wird der Wert der Vorräte in der am 19. Februar 2018 beim Finanzamt eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 2015 mit 62.687,97 € angegeben (BFG-Akt Bl. 161). Es ist daher davon auszugehen, dass die am 24. Mai 2018 vorgelegte Inventur der yGmbH zum 31. Dezember 2015 mit einem Wert der Vorräte iHv 62.687,97 € zwischen dem 30. September 2016 und dem 19. Februar 2018 unter Angabe von zumindest teilweise falschen Beständen erstellt worden ist.

Die Unrichtigkeit des Wertes der Vorräte laut der am 24. Mai 2018 vorgelegten Inventur zum 31. Dezember 2016 resultiert daraus, dass – wie der Betriebsprüfer im Aktenvermerk über die Nachschau am 24. Mai 2018 glaubwürdig ausführt – auf dem Konto "5790 - WEK Futtermittel" im Jahr 2016 netto 857,33 € verbucht wurden. Der laut Inventur zum 31.12.2016 gegenüber 01.01.2016 um 4.338,00 € auf 6.251,00 € angewachsene Bestand ist angesichts der laut Inventur am 31.12.2016 vorhandenen 406 lebenden und zu versorgenden Tiere unerklärlich. Der Versuch der Erklärung seitens der yGmbH, wonach (ohne Spuren in der Buchhaltung) Mist gegen Futtermittel getauscht worden sei, ist als Erklärung der gesamten Futtermittel-Unterdeckung im Jahr 2016 unglaubwürdig und als Schutzbehauptung einzustufen. Es ist daher davon auszugehen, dass die am 24. Mai 2018 vorgelegte Inventur der yGmbH zum 31. Dezember 2016 unter Angabe von zumindest teilweise falschen Beständen erstellt worden ist.

Die Nichtverbuchung von Einkäufen in anderer EU-Staat wurde vom Betriebsprüfer anhand der im MIAS vorhandenen Daten zu innergemeinschaftlichen Erwerben der yGmbH ermittelt. Die Differenz betreffend 2015 hat er im Rahmen der Außenprüfung ermittelt. Die während der Außenprüfung gegenüber der Buchhaltung ermittelte Differenz betreffend 2016, welche dem angefochtenen Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2016 zugrundeliegt, ist infolge der nachträglichen Buchungen für 2016 nicht mehr aktuell, was aber nicht gegen die Qualität der Außenprüfung spricht, weil bis zu deren Ende die zukünftigen Nachtragsbuchungen der yGmbH für 2016 nicht bekannt sein konnten. Die für das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes maßgebende Differenz betreffend 2016 hat der

Betriebsprüfer nach Einlangen der Steuererklärungen der yGmbH für 2016 und nach Vornahme einer Nachschau neu berechnet. An den von ihm ermittelten, für das vorliegende Erkenntnis maßgebenden Differenzen bestehen keine Zweifel, zumal seine Vorgangsweise während der Außenprüfung und danach sehr aufwendig und sorgfältig war. Dem Vorbringen, dass keine Differenzen bestünden oder gar mehr innergemeinschaftliche Erwerbe als laut MIAS verbucht worden wären, wird nicht gefolgt.

Die weiteren, in Abschnitt K/1 angeführten Umstände bei der Buchführung der yGmbH gehen aus dem Bericht des Betriebsprüfers vom 30. Oktober 2017 über die bei der Bf. durchgeführte Außenprüfung (vgl. Abschnitt B) sowie aus der Niederschrift und dem Aktenvermerk über die Nachschau vom 24. Mai 2018 (vgl. Abschnitt G) hervor. An deren Wahrheit bestehen keine Zweifel, zumal auch anlässlich der vorangegangenen Betriebsprüfung über die Jahre 2010 bis 2013 grobe Mängel der Buchführung der yGmbH festgestellt wurden, welche die damalige Betriebsprüferin in Tz 2 ihres Berichtes vom 19. Jänner 2015 dargestellt hat. Die yGmbH räumt das Bestehen einiger Tatsachen, welche der Feststellung von Mängeln zugrundeliegen, ein, wenn sie auch diese Tatsachen nicht als Grund für eine Mangelhaftigkeit ihrer Buchführung anerkennt:

- jahrelanges 'Nicht-Aus-Ziffern' von in der Buchhaltung mitgeschleppten, bereits bezahlten Lieferverbindlichkeiten;
- Nichteintragung von Zahlungen der Kunden im Kassabuch, wenn mit dem Bargeld Lieferverbindlichkeiten bezahlt wurden.

Das Unvermögen der Buchhaltung und der Jahresabschlüsse der yGmbH, richtige und aktuelle Informationen zu liefern und ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln, sowie die Unmöglichkeit der genauen Berechnung von Gewinn, Umsatzerlösen und Ausschüttungen resultieren aus der Gesamtheit der in Abschnitt K/1 dargestellten Mängel der Buchführung der yGmbH.

Dem entgegengesetzten Vorbringen, wonach sämtliche Umsatzerlöse buchhalterisch erfasst und erklärt worden seien, kann somit nicht gefolgt werden.

Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, wonach alle Belege des Jahres 2016 verbucht worden seien, und wonach die damalige Sekretärin der yGmbH sehr genau gewesen sei und 'hinter den Belegen her gewesen sei', d.h. auf die Erstellung von Belegen gedrängt habe, ist entgegenzuhalten:

Die Unvollständigkeit der Buchführung der yGmbH resultierte weniger daraus, dass eine Buchhaltungskraft vorhandene Belege nicht verbuchte, sondern eher daraus, dass Belege nicht oder nicht rechtzeitig zur Verfügung standen.

Die Sekretärin konnte nur auf die Erstellung von Belegen zu jenen Geschäftsfällen dringen, von denen sie wusste, d.h. z.B. nicht betr. Bareinnahmen außer Haus und Barausgaben außer Haus.

K/3) Rechtliche Würdigung zu Buchführung und Jahresabschlüssen:

Gemäß § 2 Unternehmensgesetzbuch (UGB) ist die yGmbH als Gesellschaft mit beschränkter Haftung Unternehmerin kraft Rechtsform. Die yGmbH unterliegt als Kapitalgesellschaft dem dritten Buch des UGB, d.h. dessen §§ 189 ff.

§ 190 Abs. 1 UGB bestimmt: *„Der Unternehmer hat Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.“*

§ 22 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. März 1906 über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der Fassung BGBl. I Nr. 114/1997 bestimmt: *„Die Geschäftsführer haben dafür zu sorgen, daß ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsystem geführt werden, die den Anforderungen des Unternehmens entsprechen.“*

§ 190 Abs. 3 UGB bestimmt: *„Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.“*

§ 191 UGB bestimmt: *„(1) Der Unternehmer hat zu Beginn seines Unternehmens die diesem gewidmeten Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und deren Wert anzugeben (Inventar).*

(2) Er hat für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs ein solches Inventar aufzustellen.“

Ein Inventar ist ein auf Basis einer Inventur erstellte Verzeichnis jener Vermögensgegenstände und Schulden, die einem Unternehmen zu einem bestimmten Zeitpunkt zugeordnet (gewidmet) sind. Das Inventar und damit die Inventur dienen als Abgleich der Zahlen aus der Buchhaltung mit dem tatsächlichen Bestand. (Hilber in Torggler, UGB², § 191 Rz 1 und 2)

Da die Inventuren der yGmbH nur Vorräte enthalten, sind sie keine vollständigen Inventare im Sinne des § 191 UGB. Ein vollständiges Inventar inklusive Schulden hätte der yGmbH die Gelegenheit geboten, z.B. die jahrelang in der Buchhaltung mitgeschleppten, bereits bezahlten Lieferverbindlichkeiten auszubuchen.

§ 195 UGB bestimmt: *„Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.“*

§ 196 UGB bestimmt:

(1) Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

(2) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen dürfen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.“

§ 124 BAO bestimmt: „Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.“

§ 131 Abs. 1 BAO in der bis 31. Dezember 2015 geltenden Fassung bestimmte bezug habend: „... Die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften: ...

... 2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabenschlichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabenschlichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.

...“

Im Sinne des letzten vorhergehenden Satzes galt bis 31. Dezember 2015 die Barbewegungs-VO, BGBl. II Nr. 441/2006, welche bis zu einer Umsatzgrenze von 150.000,00 € Erleichterungen bei der Losungsermittlung vorsah. Da die yGmbH diese Umsatzgrenze (auch in den Vorjahren) überschritt, galten die Erleichterungen nicht für die yGmbH.

§ 131 Abs. 1 BAO in der ab 1. Jänner 2016 geltenden Fassung durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, bestimmt bezug habend:

„... Die gemäß den §§ 124, 125 und 126 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die

Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften: ...

... 2. a) Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.

b) Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.

c) Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.

...“

Die Erleichterungen bei der Buchführung nach § 131 Abs. 4 BAO sind auf die yGmbH schon wegen des Überschreitens der Umsatzgrenze von 30.000,00 € nicht anwendbar.

Am 1. Jänner 2016 traten weiters die Belegerteilungspflicht gemäß § 132a BAO in der Fassung (idF) StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 und die erste Stufe der Registrierkassenpflicht gemäß § 131b BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl. I 118/2015 in Kraft.

§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 bestimmt: „Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.“

Die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, d.h. im Wesentlichen anhand der Geldbewegungen, ist für die yGmbH nicht anwendbar, weil für sie die gesetzliche Pflicht zur Buchführung (§ 190 Abs. 1 UGB) gilt.

§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 bestimmt: „Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.“

Die zitierten Gesetzesstellen bedeuten u.a., dass die yGmbH ihren Gewinn (bzw. Verlust) der Streitjahre durch doppelte Buchhaltung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger

Buchführung ermitteln musste bzw. hätte müssen.

Dies bedeutet für die yGmbH in den Streitjahren im Detail u.a.:

- Alle Wareneinkäufe mussten verbucht werden.
- Alle Warenverkäufe mussten verbucht werden.
- Verkaufsvorgänge ohne Sofortzahlung waren gemäß dem Realisationsprinzip und nach vereinbarten Entgelten zu verbuchen, sodass Lieferforderungen entstanden, welche zum jeweiligen Datum der Bezahlung auszubuchen waren.
- Die vollständige und richtige Verbuchung jedes Geschäftsfalles sollte zeitgerecht (spätestens am 15. des übernächsten Monates) erfolgen.
- Die Nachholung von vorher unterlassenen Buchungen zum Abschlussstichtag (hier: 31. Dezember) ändert nichts an der formellen Mangelhaftigkeit der Buchhaltung.
- Alle Bareingänge und Barausgänge sollen entweder „in den Büchern“, d.h. auf dem Kassakonto täglich einzeln verbucht werden, oder in den dem Kassakonto zu Grunde liegenden „Grundaufzeichnungen“, d.h. dem Kassabuch, täglich einzeln festgehalten werden.
- Wenn Bargeld zur Bezahlung einer Lieferforderung vereinnahmt und anschließend zur Bezahlung einer Lieferverbindlichkeit verwendet wurde, waren dies zwei getrennte Vorgänge, die nicht gleichzeitig stattfanden. Auch wenn das Bargeld nur kurz in der Verfügungsmacht der yGmbH stand, waren beide Vorgänge auf dem Kassakonto oder im Kassabuch einzeln zu verbuchen bzw. einzutragen.
- Die Buchführung (Rechnungswesen) kann nur dann den Anforderungen des Unternehmens entsprechen, wenn sie aufgrund von (inhaltlich richtigen) Belegen und mittels zeitnaher Buchungen erfolgt. Alle Eingangsrechnungen sind der buchführenden Stelle zuzuleiten und dort geordnet und zeitgerecht zu verbuchen. Zu jedem Verkaufsvorgang ist zeitnah eine Ausgangsrechnung auszustellen und diese zeitnah zu verbuchen. Jede Bezahlung einer Lieferverbindlichkeit ist zeitnah zu verbuchen, auch zwecks der für das Unternehmen unerlässlichen Information über den Stand jeder Lieferverbindlichkeit, damit Eingangsrechnungen nicht doppelt bezahlt werden. Jeder Zahlungseingang ist zeitnah zu verbuchen, damit der Stand jeder Lieferforderung ersichtlich ist. Jede bare Ein- und Auszahlung ist einzeln zu verbuchen bzw. im Kassabuch einzutragen, damit der Kassenstand kontrolliert werden kann.
- Das Wort „Jahresabschluß“ wird in den §§ 195 und 196 Abs. 1 UGB in der Einzahl verwendet. Daraus folgt bzw. ist es überhaupt selbstverständlich, dass zu einem bestimmten Stichtag nur ein unternehmensrechtlicher (traditionell: handelsrechtlicher) Jahresabschluss mit nur einer Bilanz (Handels-Bilanz) aufzustellen ist. Die Aufstellung einer weiteren Bilanz zum selben Stichtag mit dem Ansatz von abweichenden steuerrechtlichen Werten (d.h. einer Steuerbilanz) ist denkbar, aber weniger üblich als die Anpassung der Handelsbilanz an die steuerrechtlichen Wertansätze mittels einer Mehr-Weniger-Rechnung. Im vorliegenden Fall ist das Vorliegen von zwei

unterschiedlichen Bilanz-Versionen zum selben Stichtag ohnehin nicht dadurch erklärbar, dass eine der Bilanz-Versionen eine Steuerbilanz darstellen solle.

Ein Teil der Buchführungsvorschriften ist als „Soll“-Vorschrift und nicht als „Muss“-Vorschrift normiert. Die Verletzung von „Soll“-Vorschriften ist nicht als Finanzordnungswidrigkeit strafbar, hat aber Konsequenzen (*Ritz*, BAO⁵, § 131 Rz 4 mit Verweis auf § 184 iVm § 163 BAO). Die Nichteinhaltung einer „Soll“-Vorschrift bedeutet ebenso wie die Nichteinhaltung einer „Muss“-Vorschrift zunächst die formelle Mangelhaftigkeit der Buchführung = die Buchführung ist nicht formell ordnungsgemäß.

Die Anwendung all dieser Vorschriften auf den in Abschnitt K/1 festgestellten Sachverhalt bei der yGmbH in den Streitjahren bedeutet, dass die Buchführung und damit auch die auf dieser Buchführung basierenden Jahresabschlüsse formell mangelhaft waren, denn die yGmbH

- hat unvollständige und unrichtige Inventare zum 31. Dezember 2015 und zum 31. Dezember 2016 aufgestellt, sodass der – im Fall der yGmbH aufgrund der gravierenden Buchführungsmängel dringend notwendige – Abgleich der Zahlen aus der Buchhaltung mit dem tatsächlichen Bestand der Vermögenswerte und Schulden zum Abschlussstichtag bei der Bilanzerstellung nicht vorgenommen werden konnte;
- hat nicht alle Wareneinkäufe verbucht;
- hat nicht alle Warenverkäufe verbucht;
- hat einen Teil der Warenverkäufe erst bei der späteren Bezahlung verbucht;
- hat einen Teil der Wareneinkäufe und Warenverkäufe erst anlässlich der Jahresabschluss-Erstellung mit Datum 31. Dezember 2016 nachgebucht;
- hat Vereinnahmungen und anschließende Auszahlungen von Bargeld nicht im Kassabuch eingetragen bzw. auf dem Kassakonto verbucht.
- Weiters hat die yGmbH aus ihrer Buchführung jeweils zwei unterschiedliche Bilanzen zum selben Stichtag – 31. Dezember 2015 bzw. 31. Dezember 2016 – abgeleitet.

Indem die yGmbH nicht alle Ein- und Verkäufe verbuchte sowie nicht alle Bezahlungen von Lieferverbindlichkeiten verbuchte sowie nicht alle Vereinnahmungen von Lieferforderungen verbuchte sowie unrichtige Inventuren aufstellte sowie verschiedene Jahresabschlüsse zu jeweils demselben Stichtag aufstellte, waren ihre Buchführung und ihre Jahresabschlüsse darüber hinaus materiell mangelhaft = sachlich unrichtig.

Durch die Nichtverbuchung der baren Vereinnahmung eines Verkaufserlöses bei anschließender Bezahlung einer Lieferverbindlichkeit mit dem Bargeld auf dem Kassakonto fehlte auch die jeweilige Gegenbuchung auf dem Lieferforderungskonto und dem Lieferverbindlichkeitskonto, sodass deren Stände tendenziell zu hoch waren. Auch dies macht die Buchführung der yGmbH sachlich unrichtig (materiell mangelhaft).

L) Konsequenzen aus der mangelnden Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der yGmbH:

§ 163 BAO idF BGBl. I Nr. 99/2006 bestimmte bis 31. Dezember 2015:

„(1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.“

§ 163 BAO idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, ist ab 1. Jänner 2016 in Kraft und unterscheidet sich folgendermaßen von der vorhergehenden Fassung: In § 163 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 118/2015 ist der Ausdruck „des § 131“ durch den Ausdruck „der §§ 131 und 131b“ ersetzt worden.

§ 184 BAO bestimmt:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Die dargestellten, formellen Mängel der Buchführung der yGmbH und der auf dieser basierenden Jahresabschlüsse sind derart schwer, dass die sachliche Richtigkeit der Buchführung der yGmbH in Zweifel zu ziehen ist. Darüber hinaus ist erwiesen, dass die Buchführung der yGmbH und ihre Jahresabschlüsse sachlich unrichtig sind.

Die Mängel der Buchführung und der Jahresabschlüsse der yGmbH sind derart gravierend, dass das Vorliegen allfälliger Ausschüttungen an die Bf. und deren Höhe nicht exakt ermittelt werden können. Laut den Körperschaftsteuererklärungen der yGmbH für die Streitjahre 2015 und 2016 habe es keine verdeckten Ausschüttungen (Kennzahl 9288) gegeben. Dies konnte vom Finanzamt nicht unbesehen akzeptiert werden, sondern musste zu den durchgeführten Ermittlungen und Schätzungen führen.

Die Mängel der Buchführung und der Jahresabschlüsse bedeuten, dass die Jahresergebnisse (Gewinn/Verlust) und die Umsätze der yGmbH in den Jahren 2015 und 2016 zu schätzen sind,

woraus wiederum das Vorliegen oder Nichtvorliegen von verdeckten Ausschüttungen an die Bf. und die Höhe allfälliger verdeckter Ausschüttungen abzuleiten ist.

M) Durchführung der gebotenen Schätzung:

Zunächst ist die Schätzungsmethode festzulegen:

Die Festlegung der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Im Beschwerdeverfahren steht es im Sinne von §§ 2a und 269 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht grundsätzlich frei, die Schätzungsmethode festzulegen, indem es die von der belangten Behörde gewählte Methode bestätigt oder durch eine andere Methode ersetzt. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint. Diejenige Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann. Als Schätzungsmethoden kommen insbesondere der äußere und der innere Betriebsvergleich, die Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs, die kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag in Frage. (Vgl. zu alledem *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 184 Rz 12 mit zahlreichen Verweisen)

Der Betriebsprüfer und ihm folgend die belangte Behörde wendeten eine kalkulatorische Schätzung auf das Schlachtvieh in Kombination mit Elementen des inneren Betriebsvergleiches und Sicherheitszuschlägen an, auch wenn letztere (5%ige Zuschätzung) im Prüfungsbericht nicht als solche bezeichnet wurden. Im Sinne dieser allgemeinen, theoretischen Bezeichnungen wird mit der vorliegenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes die Anwendung der Methode der kalkulatorischen Schätzung in Kombination mit Elementen des inneren Betriebsvergleiches im Wesentlichen bestätigt und die zusätzlich angewendete Methode der Verhängung von Sicherheitszuschlägen verworfen. Entscheidend sind aber nicht diese theoretischen Bezeichnungen, sondern die konkrete Ausgestaltung der tatsächlich angewendeten Schätzungsmethode:

Die vom Betriebsprüfer angewendete Schätzungsmethode baute zunächst – soweit möglich – auf der Buchhaltung der yGmbH auf, wobei jedenfalls keine Änderungen des Wertes des Warenvorrates zwischen zwei Bilanzstichtagen berücksichtigt werden konnten, weil angesichts der unrichtigen Inventuren die Bilanzwerte in einer Weise unrichtig waren, dass deren tatsächliche Änderung nicht sinnvoll geschätzt werden konnte.

Diese vom Betriebsprüfer angewendete Schätzungsmethode (ohne Sicherheitszuschlag) wird vom Bundesfinanzgericht (mit Ausnahme eines Details bei der Schlachtausbeute der Lämmer im Jahr 2015) bestätigt, weil sie auf einer besser gesicherten Ausgangsposition aufbaut, als es mit der Anwendung des äußeren Betriebsvergleiches, der Schätzung nach dem Lebensaufwand oder nach dem Vermögenszuwachs der Fall wäre. Es ist zu erwarten, dass die bestätigte

Schätzungsmethode Ergebnisse liefert, die den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen so nahe wie möglich kommen.

Aus den seitens der yGmbH in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Fotografien ist zu erkennen, dass der Betrieb der yGmbH großen Investitionsbedarf hatte und dass dafür kein Geld verwendet wurde. Da die nächste Generation der Unternehmerfamilie nach entsprechender Ausbildung in den Betrieb eingestiegen ist, kann davon ausgegangen werden, dass vorhandene finanzielle Mittel in den Betrieb investiert worden wären. Dem Vorbringe, dass keine finanziellen Mittel für Investitionen vorhanden waren, wird daher gefolgt. Somit (und aus dem in Abschnitt N dargestellten Grund) besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein Anlass, den Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 5% aufrechtzuerhalten. Dieser wird für die vorliegende Entscheidung nicht hinzugerechnet.

Hier wird keine Schätzung nach den Lebenshaltungskosten der vom Betrieb lebenden Familie angewendet; auch die Methode der Schätzung durch Vermögensdeckungsrechnung wird hier nicht angewendet. Demnach ist es hier unerheblich, ob – wie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht – die Deckung der Lebenshaltungskosten (nur) durch die Pension der Großmutter erfolgte. Soweit die angewendete Schätzungsmethode einen höheren Umsatz und Gewinn der yGmbH sowie verdeckte Ausschüttungen ergibt, kann dies nicht mit dem Argument des Nichtvorhandenseins dieses Geldes widerlegt werden. Denn ob solches Geld für Lebenshaltungskosten – welche vordringlicher gewesen wären als Investitionen in den Betrieb – verwendet wurde oder wofür sonst, ist im Rahmen der hier gewählten bzw. bestätigten Schätzungsmethode unbeachtlich.

Das Vorbringen der yGmbH in der Beschwerde vom 7. September 2018, wonach beim Schaf der Aufschlag 71% (RAK 1,71) und beim Rind der Aufschlag 4% betragen habe, ist nicht nachvollziehbar.

Zum Vorbringen seitens der yGmbH in der mündlichen Verhandlung, dass der Knochenanteil in der Kalkulation des Betriebsprüfers nicht enthalten sei, womit offenbar gemeint ist, dass die angesetzte Schlachtausbeute auch die Knochen umfasse: Diesem Einwand kann nicht gefolgt werden; nichts deutet darauf hin, dass die hier bestätigte Kalkulation auch die Knochen zum Fleischpreis angesetzt hätte.

Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Kalkulationen zu den 5 Tierarten, teilweise mit Varianten, weisen (außer einer Variante betreffend Rind) geringere Rohaufschlagskoeffizienten aus als es jene laut Außenprüfung sind. Die Werte laut Außenprüfung stehen auf breiterer Basis, insb. auf allen im zweiten Halbjahr 2016 getätigten Geschäftsfällen zum Schlachtvieh, soweit sie während der Außenprüfung bereits verbucht waren. Deshalb wird hier die Kalkulation des Betriebsprüfers bestätigt.

Der geäußerte Zweifel an der Richtigkeit der vom ausländischen Lieferanten gemeldeten MIAS-Daten ist zu wenig konkret, um darauf eingehen zu können.

Zu dem in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Ordner, in welchem – durch Trennblätter getrennt – laut Vorbringen jeweils zusammengehörige Eingangs- und Ausgangsrechnungen enthalten sind, welche im Folgenden jeweils gemeinsam dargestellt werden:

- Rechnung der yGmbH vom 23.3.2016 betreffend Verkauf von 101,00 kg Ziegenkitz um 1.010,00 Euro plus 10% USt (und betreffend 39 kg Lammfleisch);
Gutschrift der yGmbH vom 20.3.2016 gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 27 Kitz und 4 Ziegen um 1.217,00 € inkl. 13% USt.
- Rechnung der yGmbH vom 2.11.2016 (Lieferdatum 25.10.2016) betreffend Verkauf von 60 kg Pansen, 12 kg Herz, 63 kg Ziegenfleisch um 298,50 € plus 13% USt für Tierfutter.
Gutschrift der yGmbH vom 5.11.2016 (Lieferdatum 2.11.2016) gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 5 Ziegen um 176,99 € plus 13% USt.
Gutschrift der yGmbH vom 10.9.2016 (Lieferdatum 10.9.2016) gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 3 Ziegen um 106,19 € plus 13% USt.
- Rechnung der yGmbH vom 8.11.2016 betreffend Verkauf von 88 kg Lammfleisch und 46 kg Lammknochen und 130 kg Lammlunge und Pansen um 426,20 € plus 13% USt für Tierfutter.
Rechnung (undatiert) eines österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 10 Altschafen (Bio) um 500,00 €.
Gutschrift der yGmbH vom 27.5.2016 gegenüber einem österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 14 Altschafen um 680,00 €, enthaltend 13% USt (78,23 €).
- Rechnung der yGmbH vom 27.5.2016 betreffend Verkauf von 3.658 kg Rindfleisch (Kilopreis 3,73 €) um 13.644,34 € plus 10% USt.
Rechnung eines österreichischen Lieferanten vom 14.6.2016 (Lieferdatum 13.6.2016) betreffend Einkauf eines Stieres (434,70 kg SG, Kilopreis 3,00 €) um 1.304,10 €.
Rechnung eines österreichischen Lieferanten vom 18.2.2016 (auch Lieferdatum) betreffend Einkauf von 6 Stier Platten (121,40 kg, Kilopreis 2,80 €) um 339,92 € plus 10% USt, von 1 Stierhälfte (221,60 kg, Kilopreis 3,80 €) um 842,08 € plus 10% USt, von 2 Stier Vorderv. m. Pl. (262 kg, Kilopreis 3,00 €) um 786,00 € plus 10% USt, von 5,3 kg Rindszungen (Kilopreis 3,80 €) um 20,14 € plus 10% USt.
- Rechnung der yGmbH vom 2.12.2016 (Lieferdatum 3.11.2016) betreffend Verkauf von 150,50 kg Lammfleisch (Kilopreis 5,50 €) um 827,75 € plus 10% USt und von 320,30 kg Rindfleisch (Kilopreis 4,10 €) um 1.313,23 € plus 10% USt;
Gutschrift der yGmbH vom 24.10.2016 (=auch Lieferdatum) gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 12 Lämmern (530 kg, Kilopreis 2,04 €) um 1.078,76 € plus 13% USt.
- Rechnung der yGmbH vom 8.6.2016 betreffend Verkauf von 247 kg Lammfleisch (Kilopreis 6,00 €) um 1.482,00 €, enthaltend 10% USt (134,73 €);

Gutschrift der yGmbH vom 16.6.2016 gegenüber einem österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 10 Lämmern (452 kg, Kilopreis 2,50 €) um 1.130,00 €, enthaltend 13% USt;

Gutschrift der yGmbH vom 7.4.2016 gegenüber einem österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 8 Lämmern (313 kg, Kilopreis 2,30 €) 719,90 €, enthaltend 13% USt (82,82 €).

- Rechnung der yGmbH vom 23.3.2016 betreffend Verkauf von 476 kg Lammfleisch (Kilopreis 6,00 €) um 2.856,00 €, enthaltend 10% USt (259,64 €);
Rechnung der yGmbH vom 23.3.2016 betreffend Verkauf von 143,40 kg Lammfleisch (Kilopreis 6,00 €) um 860,40 €, enthaltend 10% USt (78,22 €);
Gutschrift der yGmbH vom 20.3.2016 gegenüber einem österreichischen Lieferanten betreffend Einkauf von 26 Lämmern (730 kg, Kilopreis 2,20 €) um 1.606,00 €, enthaltend 13% USt (184,76 €);
Gutschrift der yGmbH vom 25.3.2016 gegenüber einer österreichischen Lieferantin betreffend Einkauf von 25 Lämmern (968 kg, Kilopreis 2,30 €) um 2.226,40 €, enthaltend 13% USt (256,13 €).

Innerhalb der dargestellten 7 Gruppen von laut Vorbringen zusammengehörende Belegen ist nicht zu erkennen, dass die den Belegen zugrundeliegenden Geschehnisse derart zusammengehören, dass genau die eingekaufte Ware (Schlachtvieh) nach der Verarbeitung der verkauften Ware entspricht. Hier führt die vom Betriebsprüfer vorgenommene Gegenüberstellung aller verbuchten Ein- und Verkäufe von 5 Schlachtviehgattungen im zweiten Halbjahr 2016 (und im gesamten Jahr 2014, was hier nur für die Errechnung der Mittelwerte für 2015 bedeutsam ist) zu einer besseren Annäherung an die tatsächlichen Werte als es die herausgegriffenen, in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Belege vermögen.

Zu erkennen ist aus diesen in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Belegen, dass der Kilopreis für eingekaufte Lämmer netto ungefähr dem in der Kalkulation vom Betriebsprüfer für 2016 angesetzten 2,04 € entspricht. Es ist auch zu erkennen, dass am Rindfleisch kaum etwas zu verdienen ist, was wiederum dem niedrigen, vom Betriebsprüfer in seiner Kalkulation angesetzten RAK für Rind (0,89 für 2015, 1,12 für 2016) entspricht.

Der Betriebsprüfer verwendete für die Kalkulation hinsichtlich des Jahres 2015 die Mittelwerte der aus der Buchhaltung für 2014 und für das zweite Halbjahr 2016 abgeleiteten Werte (vgl. Abschnitt B). Beim Lamm wurde die Schlachtausbeute für 2014 mit 0,52 und für 2016 mit 0,48 angesetzt. Im Misch-Rohaufschlagskoeffizienten des Jahres 2015 ist somit die Lamm-Schlachtausbeute im Ausmaß von 0,50 enthalten. Ob bzw. in welcher Verteilung es sich bei den von der yGmbH in den Streitjahren eingekauften Lämmern um solche aus Intensivmast oder aus Weidehaltung handelte, ist nicht bestimmbar. Aber jedenfalls zeigen die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten, deutschen Untersuchungen über die Schlachtausbeute eines: Eine über 0,48 liegende Schlachtausbeute bei Lamm ist unwahrscheinlich. Deshalb wird für die

vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes der für 2016 angesetzte Wert der Lamm-Schlachtausbeute (0,48) auch für das Jahr 2015 herangezogen. Damit werden der Rohaufschlagskoeffizient (RAK) für Lamm (bisher 1,36) und der (gewogene) Durchschnitts-RAK für 2015 (bisher 1,31) folgendermaßen neu berechnet:

Bisherige Kalkulation:

Lamm Einkaufspreis je kg

Jahr 2014	1,81000 €
Jahr 2016	2,04000 €
Durchschnitt für 2015	1,92500 € gleichbleibend

Lamm Schlachtausbeute

Jahr 2014	0,52000
Jahr 2016	0,48000
Durchschnitt für 2015	0,50000 durch 0,48 ersetzt

Lamm Erlös je kg

Jahr 2014	5,02000 €
Jahr 2016	5,47000 €
Durchschnitt für 2015	5,24500 € gleichbleibend

Neuberechnung RAK für Lamm

Einkaufspreis je kg lebend	1,92500 €
dividiert durch Schlachtausbeute	0,48000
ergibt Einkaufspreis je kg Fleisch	4,01042 €
Erlös je kg	5,24500 €
neuberechneter RAK für Lamm	1,30784

2015	RAK	Gewichtung der Produktgruppe	RAK mal Gewichtung
Lamm	1,30784	66%	0,86318
Schaf	1,91	6%	0,11460
Rind	0,89	24%	0,21360
Ziege	1,83	2%	0,03660
Kitz	2,35	2%	0,04700
		gewogener Durchschnitts-RAK	1,27498

Dieser gewogene Durchschnitts-RAK (Misch-Rohaufschlag) ist auf den – um nicht verbuchte innergemeinschaftliche Erwerbe erhöhten – Wareneinsatz (213.230,02 € laut Prüfungsbericht) anzuwenden, was für 2015 einen kalkulatorischen Umsatzerlös aus geschlachtetem Vieh in Höhe von 271.864,01 € ergibt, was gegenüber dem Umsatzerlös Schlachtvieh laut Buchhaltung (244.609,82 €) einen betreffend 2015 hinzuzuschätzenden Fehlbetrag (bei den Nettoeinnahmen) von 27.254,19 € ergibt. (Inwieweit daraus eine verdeckte Ausschüttung resultiert, wird sich erst im weiteren Rechengang zeigen.) Der Fehlbetrag wird nicht um die – mit der vorliegenden Entscheidung entfallende – 5%ige Zuschätzung laut Prüfungsbericht erhöht.

2016: Die Berechnung des hinzuzuschätzenden Fehlbetrages für 2016 ohne zusätzliche 5%ige Zuschätzung ergibt sich aus der Adaptierung der vom Betriebsprüfer nach Einlangen der Steuererklärungen für 2016 vorgenommenen Neukalkulation (vgl. Ende des Abschnittes G):

kalkulierter Umsatzerlös 10%	528.264,34 €
abzüglich Umsatzerlös Schlachtvieh laut Erklärung	-461.846,23 €
Fehlbetrag, hinzuzuschätzender 10%iger Umsatz	66.418,11 €

N) Verdeckte Ausschüttung:

Die Ermittlung der verdeckten Ausschüttungen nach dem Schema in Tz. 4 des Prüfungsberichtes (vgl. Abschnitt B) ergibt adaptiert:

	2015	2016
Zurechnung	27.254,19 €	66.418,11 €
zzgl. Umsatzsteuer 10%	2.725,42 €	6.641,81 €
abzgl. nicht verbuchte innergemeinschaftliche Erwerbe	-44.128,20 €	-3.495,86 €
ergibt (rechnerische) verdeckte Ausschüttung	-14.148,59 €	69.564,06 €

Für 2015 gibt es somit keine verdeckte Ausschüttung. Auch wenn der 5%ige Sicherheitszuschlag in Höhe von 12.230,49 € + 1.223,05 € 10% USt = 13.453,54 € hinzugerechnet würde, ergäbe sich für 2015 keine verdeckte Ausschüttung. Deshalb und aufgrund der niedrigeren, aus der Außenprüfung resultierenden Bemessungsgrundlagen und Steuern für 2014 erwecken die Buchführungsmängel der yGmbH, welche auch auf einer durch fehlende Belege verursachten Unordnung beruhen, nicht den Eindruck des hauptsächlichen Abzielens auf Steuerverkürzung. Dies ist ein weiterer Grund (zu dem in Abschnitt M genannten Grund) dafür, dass mit der vorliegenden Entscheidung der 5%ige Sicherheitszuschlag entfällt.

Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 ist wegen des Nichtvorliegens einer verdeckten Ausschüttung an die Bf. in diesem Jahr ersatzlos aufzuheben.

Zur errechneten, verdeckten Ausschüttung für 2016 in Höhe von 69.564,06 €:

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass diese Ausschüttung der Alleingesellschafterin

der yGmbH im Jahr 2016, also der Bf. zugekommen ist, weil ihr als Alleingesellschafterin alle Ausschüttungen wirtschaftlich zustanden und keine andere Person als Empfänger ersichtlich ist.

Weiters ist sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass die yGmbH die Ausschüttung an die Bf. mit dem Willen der Vorteilsgewährung vornahm. Denn gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG sind die Geschäftsführer der GmbH gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die durch Beschluss der Gesellschafter festgesetzt sind. Daraus wird abgeleitet, dass die Mehrheit der Gesellschafter der GmbH dem Geschäftsführer eine Weisung erteilen kann. Da der Geschäftsführer der yGmbH somit der Bf. als einziger Gesellschafterin im Jahr 2016 weisungsgebunden war, ist der Wille der yGmbH auf Vorteilsgewährung gegeben gewesen. Es sind somit die objektive und die subjektive Seite der Vorteilsgewährung durch die yGmbH an die Bf. im Jahre 2016 gegeben, weshalb es sich um eine verdeckte Ausschüttung handelt.

O) Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2016:

Gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, gemäß § 124b Z 281 anzuwenden ab 1. Jänner 2016, unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen (abgesehen von hier nicht maßgeblichen Ausnahmen) einem besonderen Steuersatz von 27,5%. Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen (abgesehen von hier nicht maßgeblichen Ausnahmen) die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Die yGmbH hätte die Ausschüttungen an die Bf. im Jahr 2016 um die darauf entfallende Kapitalertragsteuer kürzen und die Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abführen müssen, was nicht geschehen ist. Zwar haftete die yGmbH dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Jedoch bestimmt § 95 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung BBG 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010), AbgÄG 2011 (BGBl. Nr. 76/2011) und StRefG 2015/2016 (BGBl. I Nr. 118/2015, ausgegeben am 14. August 2015):

„(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

- 1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder*
- 2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.“*

Die durch StRefG 2015/2016 in § 95 Abs. 4 EStG 1988 eingefügte Wortfolge *„und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“* unterliegt keiner ausdrücklichen Inkrafttretensbestimmung, sodass sie gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung, folglich am 15. August 2015, 00:00 Uhr in Kraft getreten ist (vgl. auch Kodex Steuergesetze 2017, 61. Auflage).

Die schlechte wirtschaftliche Lage der yGmbH ist bereits dargestellt worden. In der Beschwerdeentscheidung vom 10. Jänner 2019 (vgl. Abschnitt F) wurde unwidersprochen ausgeführt, dass die yGmbH überschuldet ist und dass bereits Vollstreckungsmaßnahmen ohne

Erfolg durchgeführt wurden. Sohin ist unstrittig, dass die Haftung für die gegenständlichen Kapitalertragsteuer bei der yGmbH erschwert durchsetzbar wäre. Deshalb war die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2016 der Bf. mittels Abgabenbescheid vorzuschreiben. Das Ergehen des Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2016 ist daher an sich zu bestätigen; gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist dieser Bescheid mit dem vorliegenden Erkenntnis an die vom Bundesfinanzgericht neu berechnete verdeckte Ausschüttung in Höhe von in Höhe von 69.564,06 € anzupassen.

P) Zu den Vorlageanträgen:

In Reaktion auf die Beschwerdeentscheidung vom 10. Jänner 2019 (zugestellt am 14. März 2019) stellte die Bf. mit Schreiben vom 22. März 2019 einen Vorlageantrag (Antrag gemäß § 264 BAO auf Entscheidung über die Beschwerde vom 31. Jänner 2018 durch das Bundesfinanzgericht). Über einen solchen zulässigen und rechtzeitigen Vorlageantrag wird nicht gesondert abgesprochen, sondern er bewirkt, dass die Beschwerde wiederum als unerledigt gilt, sodass das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde absprechen kann. Der Vorlageantrag vom 22. März 2019 bewirkte, dass hier mit den Spruchpunkten I. und II. über die Beschwerde entschieden werden konnte.

Ein (verfrühter) Vorlageantrag, welcher vor der Erlassung der Beschwerdeentscheidung eingebracht wird, ist unzulässig und unwirksam. Ein Vorlageantrag setzt unabdingbar eine Beschwerdeentscheidung voraus (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 264 Rz 6 mit Verweis auf VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373). Der (bedingte) Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 31. Jänner 2018 durch das Bundesfinanzgericht in der Eingabe vom 31. Jänner 2018 (verfrühter Vorlageantrag im Sinne des § 264 BAO) wird daher gemäß § 264 Abs. 5 BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

Q) Zur Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:

Gegen eine Entscheidung 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 (Art. 133 Abs. 4 iVm 9 B-VG). Maßgebend für die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes waren Tatfragen (Sachverhaltsfeststellungen, Beweiswürdigung), welche keine Rechtsfragen sind, weshalb hier die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist (vgl. VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009).

Wien, am 23. Februar 2024