

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ÖBUG Dr. Nikolaus WTH GmbH, St Veitg 8, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 16. März 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 19. Februar 2018, betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2009, 2010 und 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Der angefochtene Bescheid betreffend 2010 wird wie folgt abgeändert:

Kapitalerträge 2010	344.788,10 Euro
Kapitalertragsteuer 25%	86.197,02 Euro

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

Entscheidungsgründe

Bisheriger Verfahrensgang

Die A. GmbH wurde am 6.10.2008 gegründet und führte in den gegenständlichen Jahren 2009 – 2011 vorerst einen und dann zwei Gastronomiebetriebe. Der Beschwerdeführer (Bf) ***Bf*** fungierte als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer. Mit Umwandlungsvertrag vom 2.7.2012 erfolgte rückwirkend zum 31.12.2011 eine Umwandlung der GmbH in das Einzelunternehmen ***Bf*** als Rechtsnachfolger der GmbH.

Mit **Bescheiden vom 19.2.2018** setzte das Finanzamt nach Durchführung einer Außenprüfung der GmbH u.a. die **Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011** für den Bf als Empfänger der Kapitalerträge wie folgt fest:

	2009	2010	2011
--	------	------	------

Kapitalerträge	158.782,42	322.965,90	402.486,14
25% KEST	39.695,61	80.741,47	100.621,53

Darüber hinaus ergingen für 2009 – 2011 neue (hier nicht gegenständliche) Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide vom 19.2.2018

Im **Bericht vom 31.1.2018 über die Außenprüfung** betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und zusammenfassende Meldungen für die Jahre 2009 – 2011 wurden (zusammengefasst) im Wesentlichen folgende Feststellungen dokumentiert:

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung sei wegen zahlreicher formeller und materieller Mängel in allen streitgegenständlichen Jahren nicht gegeben. Aufgrund der kalkulatorischen Differenzen entspreche das Rechenwerk nicht den Vorschriften des § 131 BAO. Es habe daher eine Schätzung erfolgen müssen, da die Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich gewesen sei.

Die Getränkekalkulation 2011 sei im Wege einer Mengenrechnung durchgeführt worden. Es seien sämtliche Getränkeeinkäufe laut Belegen stückmäßig ermittelt und um die Inventurbestände bereinigt worden (Ermittlung Wareneinsatz). Zusätzlich sei noch Schwund von 3% sowie ein Eigenverbrauch von 11 % bei alkoholfreien Getränken und Kaffee und von 5% bei Wein im Rahmen branchenüblicher Werte berücksichtigt worden, da diesbezügliche Aufzeichnungen vom Bf nicht vorgelegt worden seien. Der so ermittelte Artikeleinsatz sei mit den Verkaufspreisen lt. elektronischer Registrierkassa hochgerechnet worden. Die Mengenrechnung sei dem Bf bei der Besprechung am 14.6.2016 übergeben worden. Da die Mängel und nicht erklärbaren niedrigen Gesamtrohaufschläge auch in den weiteren Prüfungsjahren bestanden hätten, habe die Außenprüfung die Differenzen aus 2011 (prozentuelle Umsatzdifferenzen) auf die anderen Prüfungsjahre umgelegt.

Anhand von Speisenrezepturen vorwiegend von Hauptumsatzträgern, die vom Bf vorgelegt worden seien, sei eine Speisenkalkulation 2011 durchgeführt worden. Da die angeführten Mängel und die nicht erklärbaren niedrigen Gesamtrohaufschläge auch in den weiteren Jahren bestehen, habe die Außenprüfung die hochgerechneten Differenzen aus 2011 (Rohaufschläge) auf die anderen Jahre umgelegt.

Folgende Mängel seien festgestellt worden (umfangreiche Darstellung siehe Außenprüfungsbericht Beilage E1 Tz 3):

Mangelhaftes Kassensystem, Nichtaufbewahrung von Bestelldaten (Küchen- und Schankbons), keine tägliche Erfassung der Bareinnahmen im Kassabuch, Nichtaufbewahrung der Menüpläne,

fehlende Aufzeichnungen über Eigenverbrauch und Personalverpflegung, Nichtaufbewahrung von Speise- und Getränkekarten aus dem Prüfungszeitraum, fehlende Dienstpläne des Personals, keine Dokumentation der Schichtabrechnungen mit den Kellnern, keine Aufzeichnungen über Tischreservierungen und Veranstaltungen, Differenzen zwischen eingekauften Pizzakartons und Pizzaumsätzen

Gewinn- und Verlustrechnung, kalkulatorische Übersicht (Außenprüfungsbericht Beilage E1 Tz 4):

Die Warenein- und verkäufe habe der Bf nach Umsätzen 10% und 20% und nach Betrieb dargestellt, es sei jedoch keine Aufgliederung nach Sparten (alkoholfreie Getränke, Bier, Wein, Kaffee ...) erfolgt. Eine Kontrolle des Umsatzsteuersatzes sei nicht möglich gewesen.

Aus dem Wareneinkauf und den Erlösen seien für die Pizzeria folgende Rohaufschläge laut Erklärung ersichtlich:

	2009	2010	2011	2012
RAK Getränke 20%	2,32	2,36	1,97	2,08
RAK Speisen 10%	1,59	2,04	1,53	1,35

Aus der (näher dargestellten) Aufstellung sei abzuleiten, dass schon bei der Gegenüberstellung des Wareneinkaufs und der Lohnkosten zu den erklärten Umsätzen ein Gesamtverlust entstehe.

Die Einzelkalkulation (Vergleich der Einkaufspreise/Verkaufspreise) in den Jahren 2009, 2011 und 2012 habe bei den 20%igen Umsätzen einen durchschnittlichen RAK von rund 5,0 ergeben, welcher von den erklärten RAK für Getränke abweiche. Zur Verifizierung sei eine detaillierte Mengenrechnung für 2011 gegliedert nach Getränke-Sparten durchgeführt worden.

Für die Speisen seien die Menüpläne und Rezepte nicht aufbewahrt worden, weshalb eine kalkulatorische Überprüfung der Menüs nicht möglich sei. Der Bf habe aber für drei Pizzen und zwei weitere Speisen die Rezepte übermittelt, welche jedoch die aktuellen Einkaufspreise aus 2015 aufweisen. Die Außenprüfung habe bei den Rezepten die Einkaufspreise aus 2011 angesetzt und mit den jeweiligen Verkaufspreisen verglichen. Daraus ergebe sich ein Rohaufschlag von 200% (RAK 3,0).

Für den zweiten Gastronomiebetrieb „Betrieb2“ würden sich folgende Rohaufschläge laut Erklärung ergeben:

	2011	2012
RAK Getränke 20%	2,25	2,70
RAK Speisen 10%	2,14	2,20

Den Wareneinkauf habe der Bf zusammengefasst verbucht, zB Wareneinkauf 20%, ohne eine Verbuchung auf Konten, deren Bezeichnung einen Rückschluss auf die erfassten Waren möglich mache.

Schätzung (Außenprüfungsbericht Beilage E1 Tz 5):

Getränke Tz 5.1:

Anhand einer detaillierten Mengenrechnung bei den Getränken 2011 (Anlage 3) erfolgte eine Gegenüberstellung der Netto-Erlöse lt. Bf und der Netto-Erlöse lt. Außenprüfung. Nach Abzug von 3% Schwund, eines Eigenverbrauchs und einer zusätzlichen Erlösminderung wegen diverser Einwendungen des Bf (Tz 10) errechnete die Außenprüfung eine Differenz der Erlöse 2011 von 159.150,15 Euro und leitete daraus eine Umsatzverkürzung von rund 115% ab. Da die angeführten Mängel auch auf die weiteren Prüfungsjahre zutreffen würden und die Einzelkalkulationen dieses Bild spiegeln würden, sei für den gesamten Prüfungszeitraum eine Zurechnung bei den 20%igen Umsätzen von 115% vorzunehmen.

Berechnung:

	2009	2010	2011
Umsätze lt Bf	56.612,68	168.686,76	157.368,48
Umsätze lt Bp	113.791,49	339.060,39	316.310,64

Speisen Tz 5.2:

Aufgrund der Einzelkalkulation diverser Speisen (Tz 4) ermittelte die Außenprüfung einen durchschnittlichen Rohaufschlag von 200%. Auf den Wareneinsatz laut Erklärung wendete die Außenprüfung den Rohaufschlag von 200% an, brachte eine Erlösminderung (Schwund) von 10% und eine zusätzliche Erlösminderung lt. Tz 10 in Abzug und stellte die so ermittelten Umsätze den Umsätzen laut Erklärung gegenüber. Die berechnete Differenz führte zu einer Umsatz- und Erlöshinzurechnung (netto) bei den Speisen in Höhe von 81.970,78 Euro (2009), 107.743,22 Euro (2010) und 192.505,04 Euro (2011).

Berechnung:

	2009	2010	2011
Umsätze lt Bf	135.672,36	432.874,91	288.412,75
Umsätze lt Bp	217.643,14	540.618,13	480.917,79

Der Bf habe zu den Speisen- und Getränkekalkulationen in der Stellungnahme vom 20.10.2016 ausgeführt (soweit beschwerderelevant):

Aufgrund der Wirtschaftskrise seien massive Werbemaßnahmen 2010, 2011 und 2012 notwendig gewesen, um Gäste zu gewinnen, wie zB XXL Portionen und zu manchen Konsumationen Freigetränke. In den umliegenden McDonalds Lokalen sei nämlich eine gratis Wiederbefüllung der Getränkebecher möglich gewesen. Um wettbewerbsfähig zu bleiben, habe der Bf diese Aktion übernommen. Der Aufwand für eine genaue Auflistung der gratis ausgegebenen Getränke sei aber nicht verhältnismäßig und unwirtschaftlich. Die Vergabe der Freigetränke sei vom Kellner und Küchenchef individuell und nach Auslastung flexibel entschieden worden. Die GmbH habe trotzdem einen Gewinn aus den Getränkeerlösen gegenüber dem Einkaufspreis erzielt. 2010 sei der Gastronomiebetrieb „Betrieb2“ übernommen worden. Auch hier sei in den Jahren 2010 und 2011 mit XXL Portionen, gratis Zweitgetränk und bei guter Konsumation sogar 3. Gratisgetränk um Kunden gerungen worden. Speisen, Menüs und Angebote seien an den jeweiligen Tag und situationsangepasst auf einer Kreidetafel angeboten worden. Eine genaue Buchführung darüber sei nicht verhältnismäßig.

Der Betriebsprüfer führte zu dieser Stellungnahme des Bf aus, dass der Bf keine Unterlagen zur Untermauerung seiner Behauptungen vorgelegt habe. Die erwähnten XXL Portionen und gratis Zweitgetränke seien im Rahmen der Prüfung nicht wahrgenommen worden. Laut dem elektronischem Kassensjournal gebe es - mit zwei Ausnahmen – keine Gratisgetränke-Bonierungen. Wie der Bf niederschriftlich bekannt gegeben habe, erfolge bei Bestellung eine Bonierung des Kellners, um die Aufträge an die Schank bzw Küche weiterzuleiten. Bestellungen zum Nulltarif seien aus den Journalen nicht ersichtlich.

Die vorgelegten Ausdrucke über diverse Aktionen, wie Sommer- oder Osteraktion, würden keine Angaben zu einer zeitlichen Zuordnung enthalten. Auch in den Kassensjournalen seien keine entsprechenden Bonierungen feststellbar.

Bei der Kalkulation sei 3% Schwund und 11% Eigenverbrauch berücksichtigt worden, obwohl dazu keine Aufzeichnungen geführt worden seien.

Verdeckte Gewinnausschüttungen (Außenprüfungsbericht Beilage E1 Tz 6):

Die Betriebe seien bis 2011 in der Rechtsform einer GmbH geführt worden. Der Bf sei 100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer. Nach den Angaben des Bf zum Abrechnungsvorgang mit dem Kellner mache jeder Kellner einen Tagesausdruck und übergebe dem Bf den Betrag. Alle Daten dazu seien im System enthalten. Abrechnungsdifferenzen müsse der Kellner bezahlen.

Unterlagen über die Abrechnungen seien nicht vorgelegt worden. Im Kassenjournal seien für die Kellnerabrechnungen keine Datensätze vorhanden und somit nicht überprüfbar.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung sei eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Die Absicht der Vorteilsgewährung liege auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlange und nichts unternehme, um ihn rückgängig zu machen. Das Verhalten könne auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen.

Da die Kellner mit dem Bf abrechnen mussten und darüber keine Aufzeichnungen oder Datensätze vorliegen würden, sei von einer Vereinnahmung der verkürzten Beträge (Tz 5) durch den Bf als Gesellschafter-Geschäftsführer auszugehen.

Die Umsatzdifferenzen seien eine Vermögensminderung der GmbH. Für die Person, die die Beträge entnommen habe, entstehe ein Vorteil bzw. eine Bereicherung, was einer verdeckten Gewinnausschüttung entspreche. Die im Rahmen der Außenprüfung ermittelten Umsatzdifferenzen seien aus dem Gesellschafterverhältnis resultierende Vorteilszuwendungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer. Die Kapitalertragsteuer sei ihm direkt vorzuschreiben, da die Gesellschaft nicht mehr existiere. Aus den Erlöszurechnungen für Getränke und Speisen würden sich folgende verdeckte Ausschüttungen ergeben:

	2009	2010	2011
verdeckte Ausschüttung	158.782,42	322.965,90	402.486,14
KESt	39.695,61	80.741,47	100.621,53

Ausgaben Kreuzfahrt/Semesterurlaub 2010 (Außenprüfungsbericht Beilage E1 Tz 8):

Die Gesellschaft habe Aufwendungen für einen Semesterferienaufenthalt von 8.286,20 Euro (3.2.2010) und für eine Karibikreise von 13.536 Euro (1.12.2010) mit der Familie als Aus- und Fortbildungskosten erfasst.

Der Bf habe die betriebliche Veranlassung damit erklärt, dass es sich um Schulungsmaßnahmen für die Familie handle, bei denen Abläufe in der Praxis studiert worden seien. Weiterbildungen bei der Wirtschaftskammer seien demgegenüber reine Theorie und teurer. Dieser Aufwand

könne lt. Bf auch als freiwilliger Sozialaufwand gesehen werden, da seine Familie oft unentgeltlich bei Erkrankung von Mitarbeitern oder in Stresssituationen ausgeholfen habe. Freiwilliger Sozialaufwand sei eine Betriebsausgabe.

Nach Ansicht der Außenprüfung handle es sich hingegen bei diesen Aufwendungen von insgesamt 21.822,20 Euro als verdeckte Ausschüttung, da es sich um typischerweise der privaten Lebensführung zuzuordnende Kosten für Urlaubsreisen handle. Der Buchungsbeleg enthalte keine Vermerke über durchgeführte Schulungsmaßnahmen. Der Bf habe keine diesbezüglichen Unterlagen zur Dokumentation vorgelegt. Es gebe auch keine Aufzeichnungen (zB Dienstpläne) über die Mithilfe von Familienmitgliedern (Ehegattin und vier Kinder) im Betrieb. Es handle sich um eine aus dem Gesellschaftsverhältnis resultierende Vorteilszuwendung an den Gesellschafter, die einem Dritten nicht gewährt worden wäre. Daraus resultiere für das Jahr 2010 eine Kürzung der Betriebsausgaben um 21.822,20 Euro sowie eine Kapitalertragsteuer von 5.455,55 Euro.

Zusätzliche Erlösminderungen betreffend Speisen- und Getränkekalkulation (Außenprüfungsbericht Beilage E1 Tz 10):

Im Rahmen der Schlussbesprechung am 18.1.2018 habe der Bf weitere Einwendungen vorgebracht, denen die Außenprüfung durch zusätzliche Erlösminderungen bei der Speisekalkulation von 5% vom kalkulierten Umsatz und bei der Getränkekalkulation von 12% von der Erlöshinzurechnung Rechnung getragen habe.

In den **Anlagen zum Außenprüfungsbericht** finden sich eine Einzelkalkulation Getränke, ein IT-Prüfungsbericht und eine umfangreiche Aufgliederung Kalkulationsdifferenzen - Mengenrechnung 2011.

Mit **Beschwerde vom 16.3.2018** beantragte der Bf die ersatzlose Aufhebung der Bescheide zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2009 – 2011, da spätestens mit Ablauf des 31.12.2017 Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Die fünfjährige Verjährungsfrist verlängere sich um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen worden seien, was durch den Beginn der Außenprüfung im Jahr 2014 der Fall gewesen sei.

Es sei daher das Recht zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2009 mit Ablauf des Jahres 2015, für 2010 mit Ablauf des Jahres 2016 und für 2011 mit Ablauf des Jahres 2017 verjährt. Im Jahr 2017 (und möglicherweise auch in den Jahren 2015 und 2016) seien keinerlei nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung der streitverfangenen Abgabenansprüche gesetzt worden, sodass es zu keiner weiteren Verlängerung der Verjährungsfrist gekommen sei.

Das Finanzamt gewährte dem steuerlichen Vertreter die beantragte **Akteneinsicht** in den Arbeitsbogen der Außenprüfung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.11.2018** wies das Finanzamt die Beschwerde mit folgender Begründung ab:

Es habe für Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 – 2011 eine Außenprüfung stattgefunden. Der Prüfungsauftrag vom 16.4.2014 sei dem Bf am 22.4.2014 zur Kenntnis gebracht worden. Die Außenprüfung habe mit Schlussbesprechung vom 18.1.2018 geendet. Das Finanzamt habe entsprechend der Feststellungen der Außenprüfung die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer erlassen.

Zum Verfahrensablauf führte das Finanzamt an:

Die Gastronomiebetriebe seien in den Jahren 2009 – 2011 als Gesellschaft mit beschränkter Haftung betrieben worden. Der Bf sei 100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen.

Die Verjährungsfristen für die Kapitalertragsteuer hätten wegen der Verlängerungshandlung durch den Prüfungsauftrag vom 16.4.2014 für 2009 am 31.12.2015, für 2010 am 31.12.2016 und für 2011 am 31.12.2017 geendet.

Verlängerung der Verjährungsfristen durch nach außen erkennbare Amtshandlungen:

Im Jahr 2015:

Mit E-Mail vom 15.1.2015 sei der Bf davon in Kenntnis gesetzt worden, dass die Prüfung der Gastronomiebetriebe am 11.2. und 12.2.2015 fortgesetzt werde. Der Bf habe diese Termine am 16.1.2015 bestätigt. Im Aktenvermerk zur Besprechung vom 11.2.2015, bei der u.a. der Bf als vertretungsbefugtes Organ anwesend gewesen sei, sei festgehalten, dass sich das Verfahren im Stadium der Sachverhaltsermittlung und Wahrung des Parteiengehörs befinde und auf Fragenlisten verwiesen werde.

Mit E-Mail vom 28.10.2015 sei dem Bf mitgeteilt worden, dass nunmehr eine Liste der vorläufigen Feststellungen sowie noch offener Fragen zusammengestellt worden sei. Dem Bf sei die Möglichkeit eingeräumt worden, diese Liste per E-Mail zu erhalten und in einer Vorbesprechung eventuelle Unklarheiten abzuklären. Um eine Terminvereinbarung sei gebeten worden.

Der Bf habe mit E-Mail vom 12.11.2015 geantwortet, dass wegen der Schaffung von Flüchtlingsquartieren ein Besprechungstermin frühestens um den 15.2.2016 möglich sei.

Im Jahr 2016:

Es gebe einen Aktenvermerk vom 17.6.2016 unter Hinweis auf die gegenständliche Steuer- und Auftragsbuchnummer bzw. die teilnehmenden Personen zu der Besprechung vom 14.6.2016 über die Fragen- und Feststellungsliste, die am 15.2.2016 dem Bf persönlich übergeben worden sei. Festgehalten sei der geplante nächste Besprechungstermin Ende September bzw. Anfang Oktober 2016. In Punkt 15 der in Rede stehenden Liste seien die verdeckten Gewinnausschüttungen an ***Bf*** dargestellt und seien diese Gegenstand der Besprechung gewesen.

Anzumerken sei, dass den Listen ein handschriftlicher Aktenvermerk vom 14.4.2016 beigelegt sei, wonach sämtliche Punkte der Liste schriftlich zu beantworten seien. Hinsichtlich der Kalkulationen seien sämtliche Unterlagen, Grundlagen und Berechnungen zu den Abweichungen vorzulegen bzw. seien die Abweichungen schriftlich zu dokumentieren.

Im Jahr 2017:

Am 25.9.2017 sei die Einladung zur Schlussbesprechung mit Beilage der vorläufigen Feststellungen der Außenprüfung erfolgt. Am 2.10.2017 habe der Bf den Erhalt der Einladung inklusive der Beilagen bestätigt, er habe jedoch den Termin nicht wahrnehmen können. Es sei eine weitere Einladung zur Schlussbesprechung mit 10.10.2017 erfolgt. Der Bf habe am 18.10.2017 um eine neuerliche Terminverschiebung ersucht. Den vom Bf genannten Terminvorschlag am 18.1.2018 habe die Außenprüfung akzeptiert.

Würdigung:

Der Abgabeananspruch entstehe, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Bei der veranlagten Einkommensteuer sei das der Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde. Die Kapitalertragsteuer sei eine Erhebungsform der Einkommensteuer (§ 4 Abs. 2 lit a Z 2 und 3 BAO). Abgabenbehördliche Prüfungen seien nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Amtshandlungen, die die Verjährungsfrist verlängern. Auch eine Schlussbesprechung sei eine verlängernde Amtshandlung.

Da es bei der Außenprüfung keinen Schriftlichkeitsgrundsatz gebe, können solche Prüfungshandlungen auch Gespräche, Telefonate oder E-Mails sein, sofern konkrete Fragen bzw. (Unterlagen-)Anforderungen erwiesen seien, die sich auf die zu prüfenden Abgaben bezogen haben.

Im Jahr 2015:

Mehrere E-Mails seien an den Bf übersandt worden, die bestätigt und beantwortet worden seien. Die E-Mails seien eindeutig als nach außen hin erkennbare Prüfungshandlungen zu qualifizieren, da der Prüfer sie unter Verwendung seines dienstlichen E-Mail-Accounts versendet habe.

Das E-Mail vom 15.1.2015 über die Fortsetzung der Prüfung sei auf die im Prüfungsauftrag umfassten Abgabenarten und Zeiträume bezogen gewesen. Das E-Mail vom 28.10.2015 habe auf eine Liste mit den vorläufigen Feststellungen u.a. zu verdeckten Ausschüttungen an den Bf Bezug genommen. Eine Besprechung mit dem Bf über die Fragenliste sei mit einem Aktenvermerk im Arbeitsbogen dokumentiert.

Die Verjährungsfrist für die Kapitalertragsteuer 2009 sei durch diese nach außen hin erkennbaren Amtshandlungen bis zum Ablauf des Jahres 2016 verlängert.

Im Jahr 2016:

Eine Besprechung am 14.6.2016 über die Fragen-/Feststellungsliste sei durch einen Aktenvermerk vom 17.6.2016 dokumentiert, in dem auch weitere Besprechungstermine festgehalten seien.

Die Verjährungsfrist für die Kapitalsteuer 2009 und 2010 sei durch diese nach außen hin erkennbare Amtshandlung bis zum Ablauf des Jahres 2017 verlängert.

Im Jahr 2017:

Es sei die Einladung zur Schlussbesprechung am 25.9.2017 mit den vorläufigen Feststellungen der Außenprüfung nachweislich an den Bf übermittelt worden. Da der Termin verschoben worden sei, habe der Bf nachweislich eine weitere Einladung zur Schlussbesprechung mit 10.10.2017 erhalten.

Die Verjährungsfrist für die Kapitalsteuer 2009, 2010 und 2011 sei durch diese nach außen hin erkennbaren Amtshandlungen bis zum Ablauf des Jahres 2018 verlängert worden.

Der Bf beantragte mit **Schriftsatz vom 10.12.2018 die Vorlage der Beschwerde** an das Verwaltungsgericht, ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde samt den Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht vom 25.4.2019** zur Entscheidung vor.

In einer **Ergänzung vom 30.4.2020** führte der steuerliche Vertreter aus, dass drei im Jahr 2017 zugestellte Vorladungen zur Schlussbesprechung weder die Abgabenart „Kapitalertragsteuer“ noch die Zeiträume 2009 – 2011 als Gegenstand der Amtshandlung bezeichnet hätten. Vorladungen würden nur hinsichtlich solcher Abgaben verjährungsfristverlängernden Charakter entfalten, die in ihnen ausdrücklich als Gegenstand der Amtshandlung bezeichnet werden (*Ritz*, BAO, § 209 Rz 28 mit Verweis auf VwGH 22.1.1986, 84/13/0013). Den gegenständlichen Vorladungen komme für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 – 2011 daher keine verjährungsfristverlängernde Wirkung zu.

In einer **zweiten Ergänzung vom 15.5.2020** verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass keines der im Zuge der Akteneinsicht zur Kenntnis gebrachten Aktenstücke aus 2017 einen Hinweis auf die Abgabenart Kapitalertragsteuer und die Zeiträume 2009 bis 2011 beinhalte. Insbesondere gelte dies für die Ordnungsnummern 16, 17 und 18 des Vorlageberichts vom 25.4.2019, bei denen es sich um Ladungen zur Schlussbesprechung bzw diesbezügliche Korrespondenz handle.

Sollten diese Aktenstücke in der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Fassung Hinweise auf diese Abgabenart in diesen Zeiträumen aufweisen, so werde zur Wahrung des Parteiengehörs die Vorlage an den steuerlichen Vertreter beantragt.

Darüber hinaus seien Aktenstücke mit den Ordnungsnummern 20 und 21 des Vorlageberichts dem steuerlichen Vertreter nicht zu Kenntnis gebracht worden. Wenn diese Aktenteile Hinweise enthalten, dass im Jahr 2017 verjährungsfristverlängernde Maßnahmen betreffend Kapitalertragsteuer für 2009 bis 2011 gesetzt worden seien, werde die Übermittlung dieser Aktenstücke beantragt.

Inhaltlich führte der steuerliche Vertreter zu den angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheiden aus:

- Einlagen des Bf in die GmbH

Der Bf habe als Gesellschafter der *****Bf*** GmbH** beträchtliche Einlagen geleistet. Dazu seien die Verrechnungskonten der GmbH für die Jahre 2009 – 2011 beigelegt.

Im Jahr 2009 sei auf dem Verrechnungskonto für den Bf ein Betrag von 39.500 Euro als Verbindlichkeit passiviert.

Im Jahr 2010 seien weitere Einlagen von 195.370,46 Euro geleistet worden (Berechnung: Saldo des Verrechnungskontos vor Umbuchung in die nicht gebundenen Kapitalrücklagen 234.870,46 Euro abzüglich der Einlagen 2009 von 39.500 Euro), wobei der Gesamtbetrag dieser in den Jahren 2009 und 2010 vom Bf geleisteten Zahlungen im Jahresabschluss der GmbH zum 31.12.2010 auf das Konto 9200 „nicht gebundene Kapitalrücklagen“ umgebucht worden seien. Im Jahr 2011 schließlich seien weitere Einlagen von 293.781,06 Euro geleistet worden, die auf dem Verrechnungskonto des Bf verbucht worden seien.

Soweit die Einlagen als nicht gebundene Kapitalrücklagen erfasst worden seien (mit einem Gesamtbetrag von 234.870,46 Euro) müsse ihre Qualifikation als Einlagen iSd § 4 Abs. 12 Z 1 EStG nach dem klaren Gesetzeswortlaut unstrittig sein. Aber auch die weiteren Einlagenbeträge von 293.781,06 Euro seien in wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSv § 21 BAO unter die in Rede stehende Norm zu subsumieren, weil unzweifelhaft verdecktes Stammkapital iSv Rz 530 KStR 2013 vorliege, zumal von einer fremdüblichen Vertragsgestaltung in Ansehung

der fehlenden Besicherung und der fehlenden Schriftlichkeit im Sinne der dort zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Rede sein könne.

Damit stehe dem Bf aber hinsichtlich des Gesamtbetrages der Einlagen von 528.651,52 Euro iSd neueren Judikatur des Bundesfinanzgerichtes ein Wahlrecht dahingehend zu, diese Beträge entweder als (verdeckte) Gewinnausschüttung oder aber als Einlagenrückzahlung zu behandeln. Dieses Wahlrecht werde hiermit so ausgeübt, dass der Bf diesen Gesamtbetrag als Einlagenrückzahlung geltend mache (vgl. BFG 28.12.2018, RV/7105237/2015; BFG 9.4.2019, RV/7104968/2017).

- Einwendungen betreffend Schätzung

Selbst wenn die Kapitalertragsteuerschuld entgegen der Meinung des Bf dem Grunde nach bestehen sollte, sei sie jedenfalls der Höhe nach unrichtig ermittelt worden.

Die Schätzung als Grundlage für die Berechnung der Kapitalertragsteuer infolge der behaupteten verdeckten Ausschüttungen sei mit erheblichen Mängeln behaftet.

1. Bei der kalkulatorischen Verprobung der Speiseumsätze (Tz 5.2 des Außenprüfungsberichtes vom 31.1.2018) gehe die belangte Behörde von einem Rohaufschlag von 200% aus, der aus Rezeptkalkulationen für insgesamt fünf von der A. GmbH im Streitzeitraum angebotenen Speisen abgeleitet werde (siehe Bericht, Seiten 10f).

Die Rezeptkalkulationen seien unrichtig, weil die Preise der Zutaten abweichend von den Angaben des Bf erheblich zu hoch angesetzt worden seien. Der Bf habe etwa für 200 Gramm Schinken 1,20 Euro angesetzt. Die belangte Behörde habe den Preis auf 0,98 Euro reduziert, da sie „die Einkaufspreise aus dem Jahr 2011“ angesetzt habe. Der Bf bestreite die richtige Ermittlung der Einkaufspreise der Zutaten ausdrücklich.

Richtig seien die Preisangaben des Bf, aus denen sich kein durchschnittlicher Rohaufschlag von 200%, sondern lediglich ein solcher von 71,6% ergebe (Berechnung: $30\% + 70\% + 59\% + 114\% + 85\%$, dividiert durch 5). Die kalkulatorische Verprobung sei dementsprechend anzupassen.

2. Der Kalkulation der Getränkeumsätze werde eine Mengenrechnung für das Jahr 2011 zugrunde gelegt (Tz 5.1 des Berichts). Die Mengenrechnung sei aus folgenden Gründen zu beanstanden:

- Laut belangter Behörde sei 11% Eigenverbrauch bei der Kalkulation zu berücksichtigen (Bericht, Seite 17 oben). Es sei jedoch lediglich bei einzelnen Getränken (Kaffee und alkoholfreie Getränke) ein Eigenverbrauch von 11% angesetzt worden und auch hier nur im Ausmaß von 11% der erklärten Gesamterlöse, nicht jedoch in Höhe von 11% der von der belangten Behörde der Kalkulation zugrundegelegten Gesamterlöse: Wenn nach Meinung der belangten Behörde die tatsächlich erzielten Erlöse höher als die von der GmbH erklärten Erlöse

seien und ein Eigenverbrauch (einschließlich Personalverbrauch) von 11% anzusetzen sei, so müsse dieser Eigenverbrauch von den Gesamterlösen in Abzug gebracht werden.

Bei Wein sei ein Eigenverbrauch von nur 5% abgezogen worden (und nur bei einem der beiden Lokale). Bei Bier und Spirituosen sei ohne Begründung überhaupt kein Eigenverbrauch berücksichtigt worden. Es sei daher bei allen Getränken jeweils von den von der belangten Behörde behaupteten Gesamterlösen ein Eigenverbrauch von 11% in Abzug zu bringen. Dies sei angemessen, da im Eigenverbrauch natürlich auch solche Getränke beinhaltet seien, die „auf Haus“ ausgeschenkt worden seien, was bei Stammkunden regelmäßig - wie in der Gastronomie üblich - der Fall gewesen sei.

- Die Aktionen während des gesamten Prüfungszeitraumes, bei denen mit jedem Menü zusätzlich ein Getränk und ein Kaffee nach Wahl angeboten worden sei, seien nicht berücksichtigt worden. Ein Muster eines Aktionsangebotes werde beigelegt. Das Prüfungsorgan habe ein Konvolut sämtlicher Aktionsankündigungen zum Arbeitsbogen genommen. Zum Beweis werde das anlässlich einer Akteneinsicht übergebene Verzeichnis auszugsweise vorgelegt, das in der Zeile 142 diese „Gratisgetränkeaktionen“ als pdf-Datei erfasse. Diese Aktionen hätten praktisch während des gesamten Prüfungszeitraumes andauert und seien eine permanente Einrichtung gewesen.

Die Mittagsbestellungen seien zumindest zu 50% in Form von Menüs erfolgt. Der Mittagsumsatz habe zumindest ein Drittel des Gesamtumsatzes ausgemacht. Daraus ergebe sich, dass ein Sechstel oder rund 17% des Gesamtspeiseumsatzes mit einem derartigen Gratisgetränk und einem Gratiskaffee kombiniert gewesen seien.

Sachgerecht sei für Gratisgetränke eine weitere Kürzung des kalkulierten Umsatzes um zumindest 9% vorzunehmen, weil manche Gäste mehr als ein Getränk konsumiert hätten, sodass das Ausscheiden eines Sechstels des Getränkeumsatzes unbestritten nicht sachgerecht sei.

Im Ergebnis sei bei der kalkulatorischen Verprobung in Tz 5.1 die Spalte „Netto-Erlöse lt. BP“ um 20% zu kürzen, weil der 11%ige Eigenverbrauch (einschließlich Personalverbrauch) von allen Getränken zu berücksichtigen sei und ein Abschlag von den Erlösen um weitere 9% wegen der Gratisgetränke vorzunehmen sei. Dadurch reduziere sich der kalkulatorische Gesamterlös von 341.831,77 Euro auf 273.465,42 Euro, was im Verhältnis zum erklärten Getränkeumsatz von 157.358,48 Euro lediglich eine Abweichung von 74% (und nicht 101%) bedeute.

3. Selbst wenn die Hinzurechnung von 101% des erklärten Umsatzes zum Getränkeumsatz 2011 richtig wäre, sei daraus nicht ableitbar, dass auch beim Umsatz 2009 und 2010 eine Hinzurechnung im gleichen Ausmaß stattzufinden habe. Die belangte Behörde hätte für eine schätzungsweise Hinzurechnung auch für 2009 und 2010 eine Mengenrechnung anstellen müssen. Es sei nämlich nicht erwiesen, dass die Verhältnisse im Vergleich zu 2011 nicht völlig

anders gewesen seien. Denn eine Schätzung solle den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahekommen.

Nach der Judikatur des VwGH sei die Projektion von Verhältnissen eines Wirtschaftsjahres auf ein anderes Wirtschaftsjahr nur dann zulässig, wenn es für das andere Wirtschaftsjahr keine entsprechenden Daten gebe (VwGH 30.11.1989, 88/13/0177). Dies sei nicht der Fall.

Selbst wenn eine derartige Projektion auf 2009 und 2010 zulässig sein sollte, wäre sie unschlüssig. Der Rohaufschlag gemäß den erklärten Getränkeumsätzen 2011 sei mit 97% deutlich niedriger gewesen als im Jahr 2009 mit 132% und im Jahr 2010 mit 136% (Bericht, Seite 10), sodass die kalkulatorische Hinzurechnung 2009 und 2010 auch entsprechend niedriger ausfallen müsse.

Der Wareneinkauf der Getränke 2011 habe 76.930,31 Euro betragen (55.832,36 Euro in Ort1, Bericht, Seite 9, zuzüglich 21.097,95 Euro in Ort2, Bericht, Seite 11). Setze man diesen Wareneinsatz ins Verhältnis zum von der belangten Behörde kalkulierten Umsatz (Bericht, Seite 12) von 316.310,64 Euro, so ergebe sich ein Umsatz von 411% des Wareneinsatzes. Wende man diese Rohaufschlagskalkulation auf 2009 an, so ergebe sich bei einem Wareneinkauf von 24.448,03 Euro (Bericht, Seite 9) versehen mit dem Faktor von 411% ein kalkulatorischer Umsatz 2009 von 100.481,40 Euro (nicht: 113.791,49 Euro). Wende man diese Rohaufschlagskalkulation auf 2010 an, so ergebe sich bei einem Wareneinkauf von 71.538,80 Euro (Bericht, Seite 9) versehen mit dem Faktor von 411% ein kalkulatorischer Umsatz 2010 von 294.024,47 Euro (nicht: 339.060,39 Euro).

Das **Bundesfinanzgericht** brachte der belangten Behörde am 27.11.2023 die ergänzenden Schriftsätze des Bf vom 30.4.2020 und vom 15.5.2020 zur Kenntnis.

Die **Abgabenbehörde** teilte mit **Schreiben vom 15.12.2023** mit, dass die dritte Ladung zur Schlussbesprechung nicht an das Bundesfinanzgericht übermittelt werden könne. In den mit der Ladung vom 25.9.2017 an den Bf übermittelten Beilagen werde auf die Einkommensteuer 2009 bis 2011 des Bf Bezug genommen. Die Kapitalertragsteuer sei nur eine Erhebungsform der Einkommensteuer, daher verlängere jede Amtshandlung zur Geltendmachung der Einkommensteuer (im letzten Jahr der offenen Verjährung) auch die Verjährungsfrist für deren Erhebung um ein (weiteres) Jahr (VwGH 15. 9. 2016, Ra 2014/15/0025). Im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entfalte eine Amtshandlung in Bezug auf die Einkommensteuer auch Verlängerungswirkung betreffend die Kapitalertragsteuer.

Zu dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters bezüglich der Einlagenleistung wandte die Abgabenbehörde ein, dass die Mittelherkunft zu den auf dem Verrechnungskonto verbuchten Einlagen durch den Gesellschafter im Rahmen der Betriebsprüfung umfassend besprochen worden sei, der Bf habe jedoch keine plausiblen Auskünfte zur Mittelherkunft erteilen können. Dieser habe erläutert, dass die eingelegten und auf dem Verrechnungskonto verbuchten Mittel

aus Hausverkäufen in Höhe von € 400.000 stammen würden, die Gegenstand der vorvorletzten Außenprüfung gewesen seien; dass die Barmittel an einem geheimen Ort gelagert worden seien und überdies Immobilien zur Erlangung diverser Immobilienkredite zu hoch bewertet worden seien, sodass die Bank überhöhte Kredite gewährt habe. Die tatsächliche Leistung der genannten Einlagen habe im Rahmen der Betriebsprüfung nicht überprüft werden können. Die Überprüfung sei auch anhand der übermittelten Kontenblätter nicht möglich, da auch keine Belege zu den Kontenblättern übermittelt worden seien.

Der Betriebsprüfer sei daher davon ausgegangen, dass die Mittel aus nicht erklärten Umsätzen stammen würden und er habe diese als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Das zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts BFG 28.12.2018, RV/7105237/2015, sei vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30.6.2022, Ra 2019/13/0051, aufgehoben worden, wonach grundsätzlich von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen sei, außer eine Einlagenrückzahlung wird nachgewiesen; weder das Fehlen eines Gewinns noch das Vorhandensein ausreichender Einlagen könne das Vorliegen einer nicht kapitalertragsteuerpflichtigen Einlagenrückzahlung rechtlich begründen.

Verdeckte Ausschüttungen seien jedenfalls als Gewinnausschüttung zu betrachten; auch dann, wenn der Stand der Innenfinanzierung keinen entsprechend positiven Stand aufweist (*Marschner in Mayr/Schlager/Zöchling* Einlagenrückzahlung, 89); zur Annahme einer Einlagenrückzahlung müsse bewiesen sein, dass die Gesellschaft keinen steuerlichen Gewinn erzielt hat, auf einen Bilanzgewinn komme es dabei nicht an (VwGH 30.6.22, Ra 2019/13/0051; *Zorn RdW* 22, 569).

Auch das vom Bf zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts BFG 9.4.2019, RV/7104968/2017, sei vom Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben worden (VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027), eine Umdeutung einer verdeckten Gewinnausschüttung in eine Einlagenrückzahlung sei nur bis zum Bilanzstichtag möglich.

Abgesehen vom fehlenden Nachweis einer tatsächlichen Einlagenleistung, womit auch das Vorliegen rückzahlungsfähiger Einlagen nicht geprüft werden könne, habe der Bf keinerlei Nachweise vorgebracht, die die Vermutung von Gewinnausschüttungen im Sinne der zitierten Judikatur widerlegen könnten. Zudem sei die Ausübung des Wahlrechts (bzw. die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung) bis zum Bilanzstichtag nicht erfolgt. Dem Vorbringen des Bf zur Einlagenrückzahlung könne somit nicht gefolgt werden.

Folgende Beilagen schloss die Abgabenbehörde der Stellungnahme vom 15.12.2023 an:

- Die Vorladung vom 25.9.2017 zur Abgabenkontonummer der GmbH mit der Antwort des Bf
- Die Einzelkalkulationen Getränke 2009, 2011 und 2012

- Den IT-Prüfungsbericht bezogen u.a. auf ***Bf*** als Rechtsnachfolger der GmbH
- Vorläufige Feststellungen der Bp
- 3 Scans aus dem Arbeitsbogen zur Mittelherkunft iZm dem Verrechnungskonto

Das **Bundesfinanzgericht** brachte dem Bf mit **Schreiben vom 10.4.2024** zur Kenntnis, dass die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht zu den Aufwendungen für Urlaubsreisen in Höhe von 21.822,20 Euro offenbar irrtümlich im Kapitalertragsteuerbescheid 2010 nicht erfasst wurden. Von der Möglichkeit einer Stellungnahme machte der Bf nicht Gebrauch.

Nach einer Übermittlung der Stellungnahme des Finanzamtes vom 15.12.2023 äußerte sich der Bf dazu wie folgt mit **Schreiben vom 6.8.2024**:

Im Rahmen der Außenprüfung habe es nicht nur zwei, sondern drei (beiliegende) Vorladungen gegeben. Unglaublich sei, dass die Behörde die angeblichen Beilagen zur ersten Vorladung noch exakt ermitteln könne, wenn sie nicht einmal in der Lage sei, die Vorladungen selbst aufzufinden.

Es werde ausdrücklich bestritten, dass sich die beiden von der Behörde zitierten Absätze in den Beilagen zur Vorladung vom 25.9.2017 befunden haben. Beantragt werde, sämtliche angeblichen Beilagen zu dieser Vorladung dem Bf sowie die Beweismittel über das tatsächliche Beiliegen dieser Unterlagen zur Äußerung zur Kenntnis zu bringen.

Auch sei nach dem Inhalt der beiden von der Behörde zitierten Absätze un schlüssig, dass sich diese in den Beilagen befunden hätten. Sowohl aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung als auch aus dem Außenprüfungsbericht zur AB Nr 127024/14 sei ersichtlich, dass die Ausführungen dieser Absätze nicht Gegenstand der Schlussbesprechung gewesen seien. Die beiden Absätze würden sich auf eine GesnbR beziehen, an der der Bf beteiligt gewesen sein dürfte. Diese GesnbR habe aber mit der A. GmbH, die allein in der in Rede stehenden Außenprüfung geprüft worden sei, nicht das Geringste zu tun.

Der Betrag von 234.870,46 Euro als Kapitalrücklage sei einerseits zur Abdeckung des laufenden operativen Verlustes der GmbH im Jahr 2010 verwendet worden, der sich laut Jahresabschluss auf rund 164.000 Euro belaufen habe (Berechnung: Bilanzverlust 272.222,24 Euro abzüglich Verlustvortrag 108.055,48 Euro). Die eingelegten liquiden Mittel seien also insoweit zur Bezahlung von Aufwendungen verwendet worden, als die Erträge der Gesellschaft zu ihrer Bezahlung nicht ausreichten.

Andererseits seien mit diesen liquiden Mitteln Sachanlagen von 81.141,77 Euro angeschafft worden (siehe „Zugänge“ des Anlagenspiegels). Dadurch habe sich der Buchwert des Anlagevermögens von rund 14.000 Euro zum 31.12.2009 auf 83.726,50 Euro zum 31.12.2010 erhöht – die Differenz zu den Zugängen erkläre sich durch die im Geschäftsjahr 2010 vorgenommenen Abschreibungen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Verjährung

1.1. Sachverhalt

Der Bf machte geltend, dass spätestens mit Ablauf des 31.12.2017 Festsetzungsverjährung eingetreten sei und die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 – 2011 nicht zulässig sei.

Folgender für die Beurteilung einer allfälligen Verjährung relevanter Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Prüfungsauftrag vom 16.4.2014 richtete sich an den Bf als Rechtsnachfolger der A. GmbH. Gegenstand der Außenprüfung waren die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, zusammenfassende Meldung und die Kapitalertragsteuer jeweils für 2009 – 2011. Der Prüfungsauftrag wurde am 22.4.2014 dem Bf nachweislich zur Kenntnis gebracht.

In den Jahren 2015 und 2016 fanden im Rahmen der Außenprüfung jeweils Besprechungen mit dem Bf statt und es wurden vom Betriebsprüfer E-Mails an den Bf verschickt: Besprechungen am 11.2.2015, 15.2.2016 und 14.6.2016, E-Mails vom 15.1.2015, 28.10.2015, 15.6.2016 und 4.11.2016.

Aktenkundig ist weiters eine Vorladung vom 25.9.2017 des Bf als Rechtsnachfolger der GmbH „***Bf*** RNF n Hotel GmbH, zH ***Bf***“, unter Anführung der Abgabenkonto-nummer für den Termin 25.10.2017 zur Besprechung des Prüfungsergebnisses. In der Vorladung wird auf die beigelegten, von der Betriebsprüfung beabsichtigten Änderungen der Besteuerungsgrundlagen hingewiesen. Mit Schreiben vom 2.10.2017 bestätigte der Bf, dass die genannte Vorladung samt umfassenden Unterlagen am 28.9.2017 bei ihm eingelangt sei, er aber um Terminverschiebung ersuche.

Daraufhin erfolgte am 10.10.2017 eine weitere Ladung, die der Bf nachweislich am 16.10.2017 erhalten hat, für eine Schlussbesprechung am 14.11.2017. Über Ersuchen des Bf wurde auch dieser Termin verschoben.

Die Schlussbesprechung hat letztendlich nach der dritten Ladung vom 23.10.2017 (Übernahme durch den Bf am 31.10.2017) am 18.1.2018 stattgefunden.

In Hinblick auf die festgestellten verdeckten Ausschüttungen der GmbH an den Bf setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 19.2.2018 die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 für den Bf als Empfänger der Kapitalerträge fest.

1.2. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung:

Der oben geschilderte Sachverhalt ist in den vorgelegten Akten dokumentiert und findet sich im Wesentlichen auch in der Beschwerdeentscheidung. Der Bf hat der Darstellung in der Beschwerdeentscheidung nicht widersprochen. Strittig ist aber, ob im Jahr 2017 mit den Vorladungen die Verjährungsfrist verlängernde, nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung der Kapitalertragsteuer für 2009 – 2011 vorgenommen wurden.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO – von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen – fünf Jahre. Sie beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Der Abgabensanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 3 BAO für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte.

Die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2009 endete daher mit Ablauf des Jahres 2014, für das Jahr 2010 bzw 2011 mit Ablauf des Jahres 2015 bzw 2016.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Abgabenbehördliche Prüfungen sind die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen. Eine solche Amtshandlung ist auch eine Schlussbesprechung (*Ritz*, BAO, § 209 Tz 13).

Außenprüfungen sind aus Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind (*Ritz*, BAO, § 209 Tz 15).

Die Verjährung wird auch durch an den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen und Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen und Beweismitteln unterbrochen (*Ritz*, BAO, § 209 Tz 9). Ebenso verlängern Vorladungen durch Abgabenbehörden die Verjährungsfrist in Bezug auf die Abgaben, die den „Gegenstand“ der Amtshandlung bilden (siehe *Ritz*, BAO⁷, § 209 Tz 28 unter Verweis auf VwGH 22.1.1986, 84/13/0013).

Zu den nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung der Kapitalertragsteuer in den einzelnen Jahren ist im gegenständlichen Fall festzustellen:

Der Prüfungsauftrag vom 16.4.2014 betreffend die nunmehr gelöschte A. GmbH für die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer sowie zusammenfassende Meldung jeweils 2009 bis 2011 hat unbestritten die fünfjährige Verjährungsfrist betreffend Kapitalertragsteuer gemäß § 209 Abs. 1 BAO jeweils um ein Jahr verlängert.

Laut Beschwerde seien in den Jahren 2015 und 2016 „möglicherweise“ nach außen erkennbare Amtshandlungen nicht gesetzt worden. Diesem äußerst vagen Einwand ist entgegenzuhalten, dass die nach außen erkennbaren Verlängerungshandlungen der Abgabenbehörde in den Jahren 2015 und 2016 in der Aktenlage dokumentiert sind und in der Beschwerde-vorentscheidung vom 7.11.2018 detailliert beschrieben werden. Der Bf hat diese Feststellungen nicht weiter bekämpft. Auch Seitens des Bundesfinanzgerichts wird festgehalten, dass die oben angeführten im Rahmen der Außenprüfung abgehaltenen Besprechungen mit dem Bf und E-Mails an den Bf als nach außen erkennbare Amtshandlungen in den Jahren 2015 und 2016 zur weiteren Verlängerung der Verjährungsfrist um jeweils ein weiteres Jahr geführt haben.

Im Jahr 2017 erfolgten im Rahmen der laufenden Außenprüfung Vorladungen des Bf als Rechtsnachfolger der A. GmbH. Wie aus dem Prüfungsauftrag ersichtlich ist, umfasste die Außenprüfung u.a. die Kapitalertragsteuer 2009 – 2011. Auch wenn in der Vorladung vom 25.9.2017 zur „Besprechung über das Prüfergebnis“ die betroffenen Abgabenarten und Zeiträume nicht explizit erwähnt sind, kann kein Zweifel daran bestehen, dass alle von der Außenprüfung erfassten Abgaben und Zeiträume – und damit auch die Kapitalertragsteuer 2009 bis 2011 - Gegenstand der Schlussbesprechung bzw. der Ladung waren.

Die Ladung vom 25.9.2017 bezog sich somit eindeutig u.a. auf die Kapitalertragsteuer 2009 bis 2011 – ebenso wie die Schlussbesprechung (siehe Niederschrift vom 18.1.2018, Tz 6). Der Meinung des steuerlichen Vertreters, dass in der Vorladung ausdrücklich die Abgaben bezeichnet werden müssen, damit sie verjährungsfristverlängernden Charakter entfaltet, wird nicht gefolgt. Diese Rechtsauffassung des steuerlichen Vertreters lässt sich auch nicht aus der vom ihm zitierten Literaturstelle ableiten (siehe oben, *Ritz*, BAO, § 209 Tz 28, Verlängerung der Verjährungsfrist in Bezug auf „die Abgaben, die den „Gegenstand“ der Amtshandlung bilden“). Es reicht aus, dass am Gegenstand der in Rede stehenden Vorladung in Hinblick auf den Verweis auf die Betriebsprüfung („Besprechung des Prüfungsergebnisses“) kein Zweifel bestehen konnte.

Darüber hinaus waren der Ladung die von der Betriebsprüfung beabsichtigten Änderungen der Besteuerungsgrundlagen beigelegt, wobei der Bf. mit Schreiben vom 2.10.2017 das Einlangen der Ladung samt umfassenden Unterlagen bestätigte. Der steuerliche Vertreter beantragte gegenüber dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 6.8.2024, ihm die „angeblichen“ Beilagen zur Kenntnis zu bringen. Da der Bf die Beilagen nachweislich erhalten hat und dem Inhalt der Beilagen bei der Frage der Verjährung keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommt, erübrigt sich eine nochmalige Zustellung.

Wenn die Abgabenbehörde in der Stellungnahme vom 15.12.2023 Passagen aus den Beilagen zur Ladung zitiert, teilt das Bundesfinanzgericht die Meinung des steuerlichen Vertreters, dass diese Feststellungen mit Bezug auf die gleichzeitig geprüfte Personengesellschaft wohl nicht

der gegenständlichen Ladung beigelegt waren. Es ist vielmehr naheliegend, dass sich die beiliegenden „beabsichtigten Änderungen“ auf die A. GmbH bezogen.

Ausschlaggebend ist jedenfalls allein, dass die Vorladung vom 25.9.2017 zweifellos im Rahmen der Außenprüfung betreffend ua. Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 - 2011 erfolgte. Die Vorladung stellt daher eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 - 2011 dar. Im Übrigen ergingen im Jahr 2017 noch zwei weitere Ladungen zur Schlussbesprechung.

Nach der vorliegenden Sachlage wurden in den Jahren 2015, 2016 sowie 2017 nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches iSd § 209 Abs. 1 BAO vorgenommen und wurde damit die Verjährungsfrist der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 – 2011 um jeweils ein weiteres Jahr bis 31.12.2018 verlängert. Das Recht zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2009 – 2011 war daher bei Erlassen der angefochtenen Bescheide vom 19.2.2018 nicht verjährt.

Nicht unerwähnt soll das an den Bf als Rechtsnachfolger der A. GmbH ergangene Erkenntnis BFG 23.4.2020, RV/7100530/2019, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2009 – 2011 bleiben, dem dieselbe Sach- und Rechtslage zu Grunde lag. Nach detaillierter Darstellung der Amtshandlungen in den Jahren 2014 – 2018 im Rahmen derselben Außenprüfung wie im gegenständlichen Beschwerdeverfahren kam das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass aufgrund der Verlängerungshandlungen der Abgabenbehörde der Erlassung der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide vom 19.2.2018 keine Verjährung der Abgabenansprüche entgegenstand. Die Revision des Bf hat der Verwaltungsgerichtshof zurückgewiesen (VwGH 27.8.2020, Ra 2020/13/0055) und damit die fristverlängernde Wirkung der (gegenständlichen) Amtshandlungen, die sich nicht nur auf die Umsatz- und Körperschaftsteuer, sondern ebenso auf die Kapitalertragsteuer 2009 – 2011 bezogen, bestätigt.

In diesem Punkt war die Beschwerde abzuweisen.

2. verdeckte Ausschüttungen

2.1. Sachverhalt

Kalkulationsdifferenzen

Die A. GmbH führte in den Jahren 2009 – 2011 zwei Gastronomiebetriebe. Der Bf fungierte als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer. Zum 31.12.2011 erfolgte eine Umwandlung der GmbH in das Einzelunternehmen des Bf, ***Bf*** als Rechtsnachfolger der GmbH. In den Jahren 2009 – 2011 bestanden zahlreiche formelle und materielle Mängel der Buchhaltung, die die Abgabenbehörde im Prüfungsbericht detailliert dargestellt hat, wie ein mangelhaftes Kassensystem, Nichtaufbewahrung von Bestelldaten (Küchen- und Schankbons), keine tägliche

Erfassung der Bareinnahmen im Kassabuch, Nichtaufbewahrung der Menüpläne, fehlende Aufzeichnungen über Eigenverbrauch und Personalverpflegung, Nichtaufbewahrung von Speise- und Getränkearten aus dem Prüfungszeitraum, fehlende Dienstpläne des Personals, keine Dokumentation der Schichtabrechnungen mit den Kellnern, keine Aufzeichnungen über Tischreservierungen und Veranstaltungen, Differenzen zwischen eingekauften Pizzakartons und Pizzaumsätzen (siehe Außenprüfungsbericht Beilage E1 Tz 3).

Da aufgrund der schwerwiegenden Mängel die Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich war, erfolgte im Rahmen der Außenprüfung eine Schätzung. Die sich aus der Speise- und Getränkekalkulation ergebenden Umsatzdifferenzen stellen bei der GmbH eine Vermögensminderung dar, wobei dem Bf als Gesellschafter entsprechende Vorteile zugeflossen sind, die unangemessen sind und einem fremden Dritten nicht gewährt worden wären. Die dem Bf zugeflossenen Vermögensvorteile belaufen sich auf 158.782,42 Euro (2009), 322.965,90 Euro (2010) und 402.486,14 Euro (2011).

Reiseaufwendungen

Unter den betrieblichen Aufwendungen der GmbH sind Aufwendungen des Bf für einen Semesterferienaufenthalt von 8.286,20 Euro (Rechnung vom 3.2.2010) und für eine Karibikreise von 13.536 Euro (Rechnung vom 1.12.2010) mit der Familie (Ehegattin und vier Kinder) als Aus- und Fortbildungskosten erfasst.

In seiner Stellungnahme vom 20.10.2016 hat der Bf die betriebliche Veranlassung damit erklärt, dass es sich um Schulungsmaßnahmen handle, bei der Abläufe in der Praxis studiert worden seien. Weiterbildungen bei der Wirtschaftskammer seien demgegenüber reine Theorie und teurer. Dieser Aufwand könne des Weiteren als freiwilliger Sozialaufwand gesehen werden, da seine Familie oft unentgeltlich bei Erkrankungen von Mitarbeitern oder in Stresssituationen ausgeholfen habe.

Zur Umdeutung von verdeckte Ausschüttungen in Einlagenrückzahlungen

Hinsichtlich der in der „Zweiten Ergänzung des Vorlageantrages“ vom 15.5.2020 geltend gemachten nicht kapitalertragsteuerpflichtigen Einlagenrückzahlung ist festzustellen, dass auf dem bei der GmbH geführten Verrechnungskonto des Bf als Gesellschafter zum 31.12.2009 Einlagen von 39.500 Euro als Verbindlichkeit passiviert sind, im Jahr 2010 weitere Einlagen von 195.370,46 Euro. Der Saldo von 234.870,46 Euro wurde zum 31.12.2010 auf Konto 9200 „nicht gebundene Kapitalrücklage“ umgebucht. Zum 31.12.2011 wurden auf dem Verrechnungskonto weitere Einlagen von 293.781,06 Euro verbucht (siehe vorliegende Verrechnungskonten und Bilanz 2010). Ein Evidenzkonto iSd § 4 Abs. 12 Z 3 EStG 1988 hat der Bf nicht vorgelegt.

2.2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt beruhen auf der Aktenlage und den Angaben des Bf bzw seines steuerlichen Vertreters. Auch die Außenprüfung hat auf die Angaben des Bf in mehreren Besprechungen (siehe zB. Niederschrift vom 22.9.2014) und in seiner Stellungnahme vom 20.10.2016 Bedacht genommen.

Einwendungen gegen die grundsätzliche Schätzungsberechtigung, die Schätzungsmethode der kalkulatorischen Schätzung, den Zufluss von Vorteilen an den Bf sowie gegen das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen dem Grunde nach hat der Bf nicht erhoben. Aufgrund der Sachlage folgt das Bundesfinanzgericht soweit den diesbezüglichen Feststellungen der Abgabenbehörde.

Der Bf bekämpfte aber im Rechtsmittelverfahren zur Kapitalertragsteuer die Höhe der Schätzung bzw machte Mängel der Speise- und Getränkekalkulation der Außenprüfung geltend. Das Schätzungsergebnis blieb hingegen im Beschwerdeverfahren zur Umsatz- und Körperschaftsteuer der GmbH für die Jahre 2009 – 2011 unbeeinträchtigt und sind diese Bescheide mittlerweile in Rechtskraft erwachsen.

2.2.1. Kalkulation Speisen:

Im Zuge der Außenprüfung ging der Prüfer bei der kalkulatorischen Verprobung von einem durchschnittlichen Rohaufschlag von 200% aus. Da der Bf Menüpläne und Rezepte aus den geprüften Jahren nicht aufbewahrt hat, wurde vom Betriebsprüfer der Rohaufschlag aus den Rezepten abgeleitet, die der Bf für fünf angebotene Speisen als Hauptumsatzträger bekannt gegeben hat. Bei den Rezeptkalkulationen hat der Prüfer lediglich insofern Änderungen vorgenommen, als er statt den vom Bf angegebenen Einkaufspreisen der einzelnen Zutaten die tatsächlichen, niedrigeren Einkaufspreise 2011 angesetzt hat.

Es sind in den einzelnen Jahren Rohaufschläge laut Erklärung von 1,59 (2009), 2,04 (2010) und 1,53 (2011) ersichtlich. Aus dem Vergleich mit den jeweiligen Verkaufspreisen 2011 wurde hingegen von der Außenprüfung ein Rohaufschlag von 200% (RAK 3,0) für 2011 berechnet, den der Betriebsprüfer auch auf 2009 und 2010 angewendet hat, da in diesen Jahren dieselben Mängel der Buchführung bestehen.

Die Umsatz- und Erlöshinzurechnungen der Außenprüfung bei den Speisen stellen sich wie folgt dar:

	2009	2010	2011
Umsätze lt. Erklärung	135.672,36	432.874,91	288.412,75
Hinzurechnung lt. Bp	94.773,32	139.544,29	220.794,32

Gesamt	230.445,68	572.419,20	509.207,07
--------	------------	------------	------------

Der steuerliche Vertreter wandte sich im Rechtsmittelverfahren gegen die Vorgangsweise der Außenprüfung, nämlich die Kürzung der Einkaufspreise, da die Angaben des Bf zu den Einkaufspreisen 2011 richtig seien, beispielsweise für 200 Gramm Schinken 1,20 Euro laut Bf und nicht 0,98 Euro laut Prüfer.

Dem ist entgegenzuhalten, dass im Arbeitsbogen der Außenprüfung für Wareneinkäufe der GmbH bei der Fa. X Lieferscheine aufliegen. Eine stichprobenartige Überprüfung von Lieferscheinen vom 3.11.2011, 11.11.2011 und 18.11.2011 durch das Bundesfinanzgericht ergab eine Übereinstimmung mit den vom Prüfer angewendeten Einkaufspreisen, zB. Toastschinken 4,91 Euro/Kilogramm = 0,98 Euro/200 Gramm. Der Bf hat hingegen für die von ihm behaupteten höheren Einkaufspreise keine Nachweise erbringen können.

Die von der Außenprüfung vorgenommene Kalkulation der Speiseumsätze beruht somit eindeutig auf den tatsächlichen Einkaufspreisen, die die GmbH aufzuwenden hatte, und ist daher nicht zu beanstanden. Allfällige weitere Mängel der Kalkulation sind nicht erkennbar und wurden auch nicht behauptet.

Die Rezeptkalkulation ist im Bericht über die Außenprüfung (Beilage E1 Tz 4) detailliert und nachvollziehbar dargestellt. Der Kalkulation der Außenprüfung lagen Unterlagen des Bf zugrunde und der steuerliche Vertreter hat nach der Aktenlage in den Arbeitsbogen der Außenprüfung Einsicht genommen. Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, dass die Ermittlung der Einkaufspreise dem Bf nicht anhand von Rechnungskopien vorgehalten worden sei, kommt daher ebenfalls keine Berechtigung zu.

2.2.2. Kalkulation der Getränke:

Die Getränkekalkulation der Außenprüfung erfolgte im Wege einer Mengenrechnung. Von sämtlichen Getränkeeinkäufen 2011 lt. Belegen wurde nach Bereinigung um die Inventurbestände sodann Schwund sowie Eigen- und Personalverbrauch in branchenüblicher Höhe (mangels Vorlage von Aufzeichnungen) in Abzug gebracht. Die Berechnung der Netto-Erlöse durch die Außenprüfung ergab eine Differenz von 115% zu den erklärten Netto-Erlösen. Die Rohaufschläge laut Erklärung haben in den einzelnen Jahren 2,32, 2,36 und 1,97 betragen. Demgegenüber hat die Einzelkalkulation der Außenprüfung mit einem Vergleich der Einkaufs- und Verkaufspreise einen durchschnittlichen Rohaufschlag von rund 5,0 ergeben.

Da die Mängel der Buchhaltung und die nicht erklärbaren niedrigen Gesamtrohaufschläge der GmbH auch in den Jahren 2009 und 2010 bestanden, hat die Außenprüfung die Differenzen aus

2011 auch auf die beiden Vorjahre umgelegt (Außenprüfungsbericht E1 Tz 2.3.1, Tz 5.1, Anlage 3).

Die Umsatz- und Erlöshinzurechnungen der Außenprüfung bei den Getränken stellen sich wie folgt dar:

	2009	2010	2011
Erlöse lt. Erklärung	56.612,68	168.686,76	157.368,48
Hinzurechnung lt. Bp	57.178,81	170.373,63	158.942,16
Gesamt	113.791,49	339.060,39	316.310,64

Der steuerliche Vertreter machte erstmals in der zweiten Ergänzung des Vorlageantrages folgende **Einwendungen** bezüglich der Kalkulation der Getränkeumsätze geltend:

- Der Eigenverbrauch (einschließlich Personalverbrauch) bei den Getränken sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters mit einem Prozentsatz von den durch die Betriebsprüfung errechneten Gesamterlösen und nicht mit einem Prozentsatz von den erklärten Erlösen in Abzug zu bringen.

Dazu ist festzuhalten, dass im Rahmen der Außenprüfung die Zuschätzung bei den Getränkeerlösen zu Gunsten des Bf um den Eigenverbrauch, mit dem auch die Personalverpflegung abgedeckt werden sollte, vermindert wurde.

Der Bf konnte keine Aufzeichnungen über den Eigen- und Personalverbrauch vorweisen, er konnte während der Außenprüfung auch keine näheren Angaben über das Ausmaß der Personalverpflegung machen (siehe Außenprüfungsbericht Tz 3.4, Niederschrift mit dem Bf vom 22.9.2014).

Die vom Betriebsprüfer angesetzten Getränkeerlöse beruhen auf einer Schätzung. Gemäß dem Begehren des steuerlichen Vertreters sollte eine Schätzung des Eigenverbrauchs mit einem Anteil an den geschätzten Erlösen erfolgen. Einer Schätzung, die auf ebenfalls geschätzten Beträgen aufbaut, kommt aber jedenfalls eine geringere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit zu als der Berechnung des Betriebsprüfers.

Es soll auch nicht außer Acht gelassen werden, dass die Außenprüfung vom Wareneinkauf bereits zu Gunsten des Bf (geschätzte) 3% Schwund in Abzug gebracht hat.

Es besteht daher kein Anlass von der Vorgangsweise der Außenprüfung abzuweichen, zumal jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist.

- Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei bei **allen** Getränken ein Eigenverbrauch (einschließlich Personalverbrauch) von 11% in Abzug zu bringen.

Es trifft zu, dass die belangte Behörde bei Kaffee und alkoholfreien Getränken 11%, bei Wein nur 5% Eigenverbrauch sowie bei Bier und Spirituosen keinen Eigen-/Personalverbrauch berücksichtigt hat. Diesbezüglich ist zu bedenken, dass während der Arbeitszeit üblicherweise keine alkoholischen Getränke an das Personal ausgegeben werden. Es ist daher nur bei Kaffee und alkoholfreien Getränken ein Eigen-/Personalverbrauch von 11% in Abzug zu bringen. Ein zu Gunsten des Bf berücksichtigter zusätzlicher Eigenverbrauch von 5% bei Wein ist nicht zu beanstanden, da damit offensichtlich ein allfälliger Eigenverbrauch des Bf selbst abgedeckt werden sollte.

- Es seien – so der steuerliche Vertreter – die laufenden Menüaktionen mit gratis Getränk und Kaffee zu berücksichtigen, die mindestens 50% der Mittagsbestellungen ausgemacht hätten, sodass der kalkulierte Umsatz um zumindest 9% zu kürzen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass eine Erfassung von Gratisgetränken in der Registrierkasse nicht erfolgt ist. Es fehlt daher ein Nachweis für kostenlos ausgegebene Getränke inkl. Kaffee.

Getränke und Speisen werden nach der Bestellung der Kunden vom Kellner in der elektronischen Kasse erfasst und anhand der Bonierung erfolgt eine Ausgabe der Bestellungen (siehe Niederschrift mit dem Bf vom 22.9.2014). Das Ausschenken von Gratisgetränken ohne Bonierung bzw. Erfassung in der Registrierkasse ist insofern unglaubwürdig. Das gilt auch für die behaupteten „auf Haus“ ausgeschenkten Getränke an Stammkunden.

Die vom Bf vorgelegten Ausdrucke über Aktionsangebote (zB. „*Sommeraktion zu jedem Menü 1 Getränk + 1 Kaffee gratis – Ihr Betrieb1 Team wünscht Ihnen guten Appetit und einen angenehmen Aufenthalt*“) weisen kein Datum und keinen Aktionszeitraum auf und können mangels konkreter Angaben nicht überzeugen.

Darüber hinaus widerspricht das Vorbringen des steuerlichen Vertreters zu den Aktionsangeboten den Angaben in der schriftlichen Stellungnahme des Bf vom 20.10.2016, in der von „*2. Getränk gratis*“ und „*Vergabe der Freigetränke wurde vom Kellner und Küchenchef individuell und nach Auslastung flexibel entschieden*“ die Rede ist.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass bei den Getränken die Hinzurechnungen laut Betriebsprüfung um 12% von der Erlöshinzurechnung sowie bei den Speisen um 5% vom kalkulierten Umsatz vermindert wurden, um diversen Einwendungen des Bf während der Schlussbesprechung – u.a. erhöhter Aufwand wegen Werbeaktionen - Rechnung zu tragen (siehe Beilage E1 zum Prüfungsbericht, Tz 10, Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.1.2018, Tz 10). Damit fanden die behaupteten Gratisaktionen in einem gewissen Umfang ohnehin Berücksichtigung.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass wegen fehlender Aufzeichnungen und mangels nachvollziehbarer konkreter Angaben bzw. widersprüchlicher Angaben die Ausgabe von Gratisgetränken nicht zusätzlich in Ansatz zu bringen ist.

- Des Weiteren meint der steuerliche Vertreter, dass eine aus der Mengenrechnung 2011 abgeleitete Schätzung nicht zu einer Hinzurechnung zu den erklärten Getränkeumsätzen der Jahre 2009 und 2010 im gleichen Ausmaß führen dürfe, ohne in der gleichen Weise eine Mengenrechnung anzustellen.

In allen streitgegenständlichen Jahren war die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung aufgrund zahlreicher formeller und materieller Mängel nicht gegeben. Aufgrund der kalkulatorischen Differenzen entsprach das Rechenwerk nicht den Vorschriften des § 131 BAO. Es besteht daher eine Schätzungsberechtigung für die Jahre 2009 – 2011, was auch Seitens des Bf nicht bestritten wurde.

Da Mängel und nicht nachvollziehbar niedrige Rohaufschläge des Bf nicht nur im Jahr 2011, sondern ebenso in den Jahren 2009 und 2010 festgestellt wurden, hat die Abgabenbehörde die für 2011 ermittelten Differenzen auch auf die anderen Jahre umgelegt (Außenprüfungsbericht Tz 2.3.1. und 2.3.2.).

Aus der für die Jahre 2009, 2011 und 2012 in Anlage 1 zum Prüfungsbericht erstellten „Einzelkalkulation Getränke“ ist ersichtlich, dass in diesen Jahren ähnliche Verhältnisse herrschten. Die Hauptumsatzträger Bier und alkoholfreie Getränke wiesen 2009 in der Einzelkalkulation der Außenprüfung durchschnittlich einen ähnlichen Rohaufschlag auf wie 2011 (Bier RAK 3,97 für 2009 und RAK 3,59 für 2011; alkoholfreie Getränke RAK 6,58 für 2009 und RAK 6,43 für 2011). Diese Einzelkalkulationen hat der Bf nicht beeinsprucht.

Die Anwendung der Ergebnisse aus der Mengenrechnung für 2011 auch auf die Jahre 2009 und 2010 ist daher durchaus zulässig.

Wenn der steuerliche Vertreter seine gegenteilige Meinung auf das Erkenntnis VwGH 30.11.1989, 88/13/0177, stützt, ist darauf zu verweisen, dass sich weder aus dem zitierten Erkenntnis noch aus sonstiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung – soweit ersichtlich - die Notwendigkeit von Mengenrechnungen für alle einzelnen Jahre ergibt.

Richtig ist zwar, dass sich aus einer Schätzungsbefugnis (wegen mangelhafter Aufzeichnungen) für ein bestimmtes Jahr nicht ohne weiteres eine Schätzungsbefugnis für andere Jahre ableiten lässt (VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068). Im vorliegenden Fall bestehen jedoch in allen streitgegenständlichen Jahren Mängel und ist damit die Schätzungsberechtigung in allen Jahren zu bejahen.

- Der steuerliche Vertreter verweist auch darauf, dass die Umlegung der Verhältnisse 2011 auf die Jahre 2009 und 2010 unschlüssig sei, da der Rohaufschlag gemäß den erklärten Getränkeumsätzen 2011 mit 97% deutlich niedriger gewesen sei als 2009 mit 132% und 2010 mit 136%. Eine kalkulatorische Hinzurechnung in den Jahren 2009 und 2010 müsse daher entsprechend niedriger ausfallen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der erwähnte Rohaufschlag von 97% im Jahr 2011 sich nur auf die Pizzeria bezieht (Prüfungsbericht, Beilage E 1, Seiten 9 und 10), beim zweiten Betrieb Betrieb2 jedoch ein Rohaufschlag lt. erklärten Getränkeumsätzen von 125% (Prüfungsbericht, Beilage E 1, Seiten 11) zu verzeichnen ist.

Des Weiteren sind die angesprochenen Rohaufschläge gemäß den erklärten Getränkeumsätzen nach den Feststellungen der Außenprüfung der Höhe nach zu niedrig. Davon geht offensichtlich auch der steuerliche Vertreter aus, da nicht die Kalkulation der Getränkeumsätze insgesamt, sondern nur einzelne Elemente beeinsprucht wurden. Für die Unrichtigkeit der Rohaufschläge, die sich aus den erklärten Getränkeumsätzen ergeben, sprechen auch die Schwankungen in den einzelnen Jahren, die unüblich und nicht nachvollziehbar sind.

Es besteht daher kein Anlass, der Anregung des steuerlichen Vertreters folgend aus den zweifellos unrichtigen Rohaufschlägen laut erklärten Getränkeumsätzen eine Grundlage für niedrigere kalkulatorische Hinzurechnungen in den Jahren 2009 und 2010 abzuleiten.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Rohaufschläge gemäß den erklärten Speiseumsätzen noch stärker schwanken, jedoch gegen die Anwendung von jährlich gleichbleibenden Rohaufschlägen bei der Speisekalkulation der Außenprüfung kein Einspruch Seitens des Bf erfolgte.

- Der steuerliche Vertreter stellt fest, dass bei einem Wareneinkauf von Getränken im Jahr 2011 von 76.930,31 Euro der von der Außenprüfung kalkulierte Umsatz von 316.310,64 Euro somit 411% des Wareneinsatzes betragen habe. Bei Anwendung dieses Faktors auf die anderen Streitjahre kommt er zu einem für den Bf günstigeren Ergebnis.

Von der Außenprüfung wurde anhand einer Einzelkalkulation von Getränken für die Jahre 2009, 2011 und 2012 ein durchschnittlicher RAK von rund 5,0 ermittelt (Außenprüfungsbericht E1 Seite 10 und Anlage 1). Zusätzlich erfolgte eine detaillierte Mengenrechnung nach Sparten (Bier, alkoholfreie Getränke, Kaffee, Wein und Spirituosen) für 2011 (Außenprüfungsbericht E1 Tz 5.1). Der Betriebsprüfer ermittelte anhand des Wareneinsatzes und des Verkaufspreises die sich daraus ergebenden Erlöse und berechnete die Differenz zu den Erlösen laut Kassa. In Summe ergab sich für 2011 unter Berücksichtigung von Schwund eine Differenz von 190.479,49 Euro. Nach Abzug von Eigen-/Personalverbrauch sowie einer zusätzlichen Erlösminderung von 12% der Erlöshinzurechnung aufgrund diverser Einwendungen des Bf

wurde für 2011 schließlich eine Erlösdifferenz von 101% der erklärten Erlöse (158.942,16 Euro) ermittelt. Es erfolgte sodann in allen Streitjahren eine Erlöszurechnung von 101%.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (*Ritz*, BAO, § 184 Tz 12). Sowohl die Einzelkalkulation der Außenprüfung als auch die Berechnung der Erlösdifferenz ist schlüssig und nachvollziehbar. Das Bundesfinanzgericht folgt daher der Kalkulation der Außenprüfung. Nicht erkennbar ist, dass die abweichende Berechnung der kalkulatorischen Umsätze durch den steuerlichen Vertreter besser geeignet wäre, näher an die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen heranzukommen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht den vorgebrachten Einwendungen hinsichtlich der Getränkealkulation – wie auch hinsichtlich der Speisealkulation – nicht folgt. Es besteht kein Anlass vom Schätzungsergebnis der Außenprüfung abzuweichen.

2.2.3. Reiseaufwendungen

Zu den als betriebliche Aufwendungen im Jahr 2010 geltend gemachten Kosten für zwei Reisen mit der Familie in Höhe von insgesamt 21.822,20 Euro ist anzumerken, dass Urlaubsreisen typischerweise der privaten Lebensführung zuzuordnende Kosten sind.

Dem Einwand des Bf, wonach im Rahmen der Reisen Schulungen der Familie stattgefunden hätten, ist entgegenzuhalten, dass der Bf Unterlagen zur Dokumentation von Schulungsmaßnahmen nicht vorlegen konnte. Es gibt auch keine Anhaltspunkte (zB Dienstpläne) für eine Mithilfe von Familienmitgliedern im Betrieb (Prüfungsbericht, Beilage E1 Tz 8). Die behaupteten Fortbildungsmaßnahmen für die Familienmitglieder des Bf sind daher ebenso unglaubwürdig wie der behauptete freiwillige Sozialaufwand für die aushilfsweise Mitwirkung der Familie im Betrieb.

Das Bundesfinanzgericht hat dem Bf mit Schreiben vom 10.4.2024 Gelegenheit geboten, zum Punkt Reiseaufwendungen Stellung zu nehmen. Eine Antwort langte nicht ein.

In Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes handelt es sich um keine betrieblichen Aufwendungen, sondern um eine aus dem Gesellschaftsverhältnis resultierende Vorteilszuwendung der GmbH an den Alleingesellschafter und seine Familie, die einem Dritten nicht gewährt worden wäre.

2.2.4. Einlagenrückzahlungen

Der Saldo des Verrechnungskontos in den Jahren 2009, 2010 und 2011 sowie der nicht gebundenen Kapitalrücklage im Jahr 2010 ergibt sich aus der Aktenlage und ist unbestritten. In der Bilanz zum 31.12.2009 ist keine Kapitalrücklage verbucht.

Nach der Darstellung der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 15.12.2023 hat der Bf in Zuge der Außenprüfung zur Mittelherkunft der Einlagen auf dem Verrechnungskonto weder Nachweise vorlegen noch plausible Auskünfte geben können. Der Schlussfolgerung des Betriebsprüfers, wonach die Mittel aus nicht erklärten Umsätzen stammen, stimmt das Bundesfinanzgericht in Anbetracht der Sachlage zu, zumal der Bf nach Übermittlung der Stellungnahme dieser Darstellung nicht entgegengetreten ist.

Bei verdeckten Vorteilszuwendungen einer Gesellschaft an ihren Gesellschafter ist grundsätzlich von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, außer es wird der Nachweis erbracht, dass eine Einlagenrückzahlung vorliegt (vgl. zB. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037). Zu verweisen ist auch auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung nur bis zum Bilanzstichtag des betroffenen Wirtschaftsjahres möglich ist.

In § 4 Abs 12 Z 3 EStG 1988 ist die Pflicht zur Führung eines Einlagenevidenzkontos vorgesehen, auf dem der Stand der Einlagen und deren Erhöhungen und Verminderungen auszuweisen sind. Auch wenn die Vorlage eines Einlagenevidenzkontos keine materiellrechtliche Voraussetzung für das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung ist, kann das Einlagenevidenzkonto aber bei ordnungsgemäßer Führung ein Beweismittel für Einlagen bzw Einlagenrückzahlungen darstellen. Ein Einlagenevidenzkonto hat der Bf nicht vorgelegt.

Bilanzmäßige Darstellungen, die tatsächliche Rückzahlungen belegen, fehlen in den gegenständlichen Jahren.

Die Geltendmachung von Einlagenrückzahlungen erfolgte erst nachträglich mit Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 15.5.2020.

Einlagenrückzahlungen in den Jahren 2009, 2010 und 2011 werden daher nicht als erwiesen angesehen (siehe auch weitere Ausführungen unter Pkt 2.3.3.).

2.3. Rechtliche Würdigung

2.3.1. Kalkulatorische Schätzung der Speise- und Getränkeerlöse

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 zählen Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen. Verdeckte Ausschüttungen sind nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung Vorteile, die eine Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Die Vermögenszuwendung muss ihre Wurzel in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Die Einkommensminderung bei der Gesellschaft kann entweder in überhöhten Aufwendungen oder in zu geringen Einnahmen bestehen.

In diesem Sinn stehen im vorliegenden Fall verdeckte Ausschüttungen durch zu geringe Einnahmen der Gesellschaft unbestritten fest. Der Bf hat aber Einwendungen gegen die Schätzung bzw. die festgesetzte Kapitalertragsteuer der Höhe nach erhoben (Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 15.5.2020, Seite 3).

§ 184 BAO regelt betreffend Schätzung von Bemessungsgrundlagen:

(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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen, somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte

Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Die Buchhaltung der GmbH wies – wie die Abgabenbehörde im Prüfungsbericht detailliert dargestellt hat - in allen streitgegenständlichen Jahren zahlreiche formelle und materielle Mängel auf. Da aufgrund dieser Mängel die Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich war, steht die Schätzungsbefugnis bzw die Verpflichtung zur Schätzung gemäß § 184 BAO im vorliegenden Fall außer Frage. Die Speise- und Getränkeumsätze wurden mit Hilfe des Wareneinsatzes unter Berücksichtigung der betrieblichen Bedingungen kalkulatorisch geschätzt.

Die Wahl dieser Schätzungsmethode ist im vorliegenden Fall gut geeignet, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen nahe zu kommen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Der Bf hat keine Einwendungen gegen die Anwendung einer kalkulatorischen Schätzung geltend gemacht, aber einzelne Elemente dieser Schätzung angefochten. Wie bereits im Einzelnen dargelegt (siehe oben unter Beweiswürdigung), sind diese Einwendungen nicht berechtigt. Die Erlöshinzurechnungen der belangten Behörde sind nachvollziehbar sowie als rechnerisch und sachlich richtig zu beurteilen.

Die Hinzuschätzungen im Rahmen der Außenprüfung führten zu Mehrgewinnen der Gesellschaft. Werden im Zuge einer Betriebsprüfung Mehrgewinne festgestellt, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben (z.B. Schwarzgeschäfte, Zuschätzungen, Sicherheitszuschläge), so ist idR. davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zugeflossen sind (vgl. zB. VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022). Ein Vorbringen, das im Beschwerdefall eine andere Beurteilung gebieten würde, hat der Bf nicht erstattet.

In diesem Sinne sind im gegenständlichen Fall die festgestellten Mehrgewinne der A. GmbH als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren und dem Bf als Alleingesellschafter zuzurechnen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt nicht zu folgen.

2.3.2. Urlaubsreisen 2010

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Die Kosten der Urlaubsreisen des Bf in Höhe von insgesamt 21.822,20 Euro im Jahr 2010 führten zu überhöhten Aufwendungen der GmbH, waren aber tatsächlich nicht betrieblich veranlasst. Es handelt sich hier ebenfalls um Vermögensvorteile, die gesellschaftsrechtlich begründet waren und dem Gesellschafter und seiner Familie zu Lasten der Gesellschaft zu Gute kamen. Übernimmt eine Körperschaft Aufwendungen der privaten Lebensführung des Gesellschafters oder einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148), die gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt. Zur weiteren rechtlichen Beurteilung gelten analog die Ausführungen unter Punkt 2.3.1.

Die belangte Behörde hat daher zu Recht die Aufwendungen für Urlaubsreisen als verdeckte Ausschüttung beurteilt und die Betriebsausgaben der GmbH gekürzt. Im Prüfbericht wurden demgemäß Einkünfte aus Kapitalvermögen von 21.822,20 Euro festgestellt und eine Kapitalertragsteuer von 5.455,55 Euro berechnet. Entgegen dieser Darstellung im Prüfbericht sind die Kapitalerträge iZm den Urlaubsreisen im angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheid 2010 (offensichtlich irrtümlich) nicht enthalten. Die Kapitalerträge 2010 sind daher im Rahmen dieses Erkenntnisses um 21.822,20 Euro zu erhöhen.

2.3.3. Einlagenrückzahlungen

§ 4 Abs. 12 EStG 1988 (in der für 2009 – 2011 geltenden Fassung) bestimmt auszugsweise:

„Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einer Einnahmen- Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:

Z 1.: Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations- und Genußrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.

Z 3.: Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. ... Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.“

Nach der hier maßgeblichen Rechtslage bestand ein Wahlrecht für Kapitalgesellschaften, Zuwendungen an ihre Gesellschafter ertragsteuerlich als verdeckte oder offene Ausschüttungen iSd § 27 EStG 1988 oder als Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu behandeln (*Kirchmayr/Rzepa in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰, § 4 Tz 445). Der Bf beantragte unter Bezugnahme auf das Wahlrecht, einen Teil der von der Außenprüfung festgestellten verdeckten Ausschüttungen in kapitalertragsteuerfreie Einlagenrückzahlungen umzuqualifizieren.

Die Behandlung eines Vorganges bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft für Zwecke der Körperschaftsteuer und dessen Behandlung bei den Gesellschaftern für Zwecke der Kapitalertragsteuer kann unterschiedlich sein. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass ein für Körperschaftsteuerzwecke der Gesellschaft als verdeckte Ausschüttung qualifizierter Vorgang bei den Gesellschaftern für Zwecke der Kapitalertragsteuer als steuerneutrale Einlagenrückzahlung zu beurteilen ist (VwGH 30.6.2022, Ra 2019/13/0051). Wenn mit rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheiden – wie hier mit Bescheiden vom 19.2.2018 – verdeckte Ausschüttungen festgestellt werden, wird aber grundsätzlich auch eine verdeckte Ausschüttung beim Empfänger indiziert.

Einlagenrückzahlungstatbestände können beispielsweise vorliegen bei Rückzahlung von Kapitalrücklagen im Wege der Auflösung zu Gunsten des Bilanzgewinnkontos und nachfolgender oder späterer Ausschüttung, bei Rückzahlung von aufgebrachtten Nennkapital- und Kapitalrücklagenbeträgen durch direkte Auszahlung oder Verrechnung, soweit nicht der Tatbestand einer verdeckten Ausschüttung gegeben ist (vgl. VwGH 19.2.1991, 87/14/0136) oder etwa bei Tilgung von Gesellschaftsverbindlichkeiten, soweit sie abgabenrechtlich als verdecktes Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital zu behandeln wären (*Knechtl* ua in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG*, § 4 Anm 217).

Eine Umwidmung einer verdeckten Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG 1988 kann nach der Rechtsprechung des VwGH bis zum Entstehen des Abgabenanspruchs für die Körperschaftsteuer erfolgen – daher nach § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO bis zum Ablauf des Kalenderjahres, für das die Körperschaftsteuerveranlagung vorgenommen wird (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027; *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG*, § 8 Tz 148).

Im vorliegenden Fall erfolgten in den streitgegenständlichen Jahren unbestritten verdeckte Ausschüttungen an den Bf als Gesellschafter. Die Geltendmachung einer Einlagenrückzahlung von insgesamt 528.651,52 Euro (in allen Jahren) statt der Behandlung als verdeckte Ausschüttung ist vor dem Hintergrund der rechtlichen Ausführungen wie folgt zu beurteilen:

Zum 31.12.2009 bestand ein Saldo des Verrechnungskontos von 39.500 Euro zu Gunsten des Gesellschafters. In Hinblick auf die dargestellte Rechtslage reicht dieser Umstand allein für die Annahme von Einlagen iSd § 4 Abs 12 Z 1 EStG 1988 nicht aus. Eine Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG 1988 ist nur dann möglich, wenn entsprechende Einlagen vorhanden sind.

Schon deshalb kommt eine teilweise Umdeutung der verdeckten Ausschüttungen des Jahres 2009 von insgesamt 158.782,42 Euro in eine Einlagenrückzahlung nicht in Betracht. Eine im Jahr 2009 erfolgte Einlagenrückzahlung wurde Seitens des Bf auch gar nicht behauptet.

Was das Jahr 2010 betrifft, wurde der Saldo des Verrechnungskontos des Bf von 234.870,46 Euro zum 31.12.2010 auf das Konto „nicht gebundene Kapitalrücklage“ umgebucht. Als Kapitalrücklage ausgewiesene Beträge können eine Einlage gemäß § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988 darstellen und können für Rückzahlungen zur Verfügung stehen. Entsprechende bilanzmäßige Buchungen, die tatsächliche Einlagenrückzahlungen an den Bf belegen, fehlen allerdings. Nicht die Bildung, sondern die Auflösung einer Kapitalrücklage – die hier nicht vorgenommen wurde, würde für eine Einlagenrückzahlung sprechen. Der Bf hat auch nicht dargelegt, dass allenfalls die Tilgung von Gesellschaftsverbindlichkeiten, die als verdecktes Stammkapital zu behandeln wären, erfolgte.

Den Einlagenstand des Verrechnungskontos des Bf zum 31.12.2011 von 293.781,06 Euro (Saldo) hat der steuerliche Vertreter in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einlagen gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 bzw als verdecktes Stammkapital bezeichnet, da für diese Einlagen eine fremdübliche Vertragsgestaltung fehle. Mangels näherer Angaben zum zugrundeliegenden Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, inwiefern tatsächlich nach den besonderen Umständen des Einzelfalles von verdecktem Stammkapital gesprochen werden kann. Darüber hinaus hat der Bf auch in diesem Jahr keine Rückzahlung nachgewiesen, etwa durch Tilgung von Gesellschaftsschulden, die abgabenrechtlich als verdecktes Stammkapital zu behandeln sind, zumal eine Tilgung weder aus der Aktenlage erkennbar ist noch Seitens des Bf behauptet wurde.

Da kein ausreichender Nachweis über eine Einlagenrückzahlung vorliegt, wird von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037).

Wenn der steuerliche Vertreter in der Eingabe vom 15.5.2020 (Seite 3) das Wahlrecht der Gesellschaft für Zuwendungen an ihren Gesellschafter „hiermit“ so ausübt, dass der Gesamtbetrag von 528.651,52 Euro als Einlagenrückzahlung geltend gemacht wird, ist darauf zu verweisen, dass eine Umwidmung einer verdeckten Ausschüttung in eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG nach der Rechtsprechung des VwGH nur bis zum Entstehen des Abgabenanspruchs für die Körperschaftsteuer erfolgen kann und somit für die streitgegenständlichen Jahre 2009 bis 2011 verspätet ist.

Die kapitalertragsteuerpflichtigen verdeckten Ausschüttungen sind somit nicht auf Basis von Einlagenrückzahlungen zu vermindern. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

2.3.4. Zusammenfassung und Berechnung

Für Punkt 2.3.1. (kalkulatorische Schätzung von Mehrerlösen) und 2.3.2. (Nichtanerkennung von Reiseaufwendungen) gilt, dass der Bf als Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer ist. Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) war ihm die Kapitalertragsteuer direkt vorzuschreiben, da die abzugsverpflichtete Gesellschaft nicht mehr existiert.

Die Beschwerde war betreffend Kapitalertragsteuer für 2009 bis 2011 abzuweisen.

Der Kapitalertragsteuerbescheid für 2010 war abzuändern und die Kapitalertragsteuer mit 86.197,02 Euro festzusetzen. Die Kapitalertragsteuer 2010 ist wie folgt zu berechnen:

	Kapitalerträge	KESSt
a. Schätzung Erlöszurechnung	322.965,90	80.741,47
b. Urlaubsreisen	21.822,20	5.455,55
Summe	344.788,10	86.197,02

3. Zur Nichtzulässigkeit der Revision

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

Die Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, da sowohl bei Prüfung der Verjährung als auch im Bereich der verdeckten Ausschüttungen bzw Einlagenrückzahlungen im Wesentlichen Fragen des Sachverhaltes zu klären waren.

Wien, am 2. Oktober 2024