

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr.R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. September 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe (vormals des Finanzamtes Baden Mödling) vom 21. August 2015 betreffend die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist die geschäftsführende Gesellschafterin der Fa. A-GmbH, verheiratet mit B.B.. Die Gewinne der GmbH werden gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt. Die ursprüngliche Mandantin der Fa. Kaubek & Partner wurde im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht von Steuerberater Mag. Helmut Haderer vertreten. Das Finanzamt für Großbetriebe wurde von Mag. Mag. (F.H) Michael Wukowits vom ehemaligen Finanzamt Baden Mödling vertreten.

Angefochten sind die Kapitalertragssteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013, mit denen der Bf. steuerpflichtige Kapitalerträge in Höhe von 9.600,00 € (2011), 11.322,00 € (2012) und 14.484,34 € (2013) gemäß § 93 EStG 1988 zugerechnet und die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% der steuerpflichtigen Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 mit 2.400,00 € (2011), 2.830,50 € (2012) und 3.621,09 € (2013) festgesetzt worden sind. Begründet wurden die Bescheide mit Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Fa. A-GmbH gemäß § 150 BAO, ABNr. XXX/15, vom 21.08.2015 mit den Feststellungen in Bezug auf die Zurechnungen der Bf. unter Tz. 1 bis Tz. 4 PB als verdeckte Ausschüttung für die Streitjahre.

Mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 21.08.2015 wurde die der Bf. vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für die Streitjahre in folgender Form dargestellt:

<u>Zeitraum</u>	<u>2011</u> Euro	<u>2012</u> Euro	<u>2013</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 1 Lagerstand - Abgrenzung	2.400,00	2.400,00	2.400,00
Tz. 2 PA PKW - Luxustangente		340,50	1.085,00
Tz. 3 Privatanteil Telefon		90,00	90,00
Tz. 4 Dekoration			46,09
Nach Bp.	2.400,00	2.830,50	3.621,09

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens der Fa. A-GmbH gegen die Bescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 wurde der Beschwerde in Bezug auf die Streitpunkte Tz. 2 bis Tz. 4 PB stattgegeben. In Streit steht somit die Festsetzung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 2.400,00 € für jedes einzelne der Jahre 2011 bis 2013 auf der Grundlage der nachfolgenden Feststellungen in „Tz. 1 Lagerstand – Abgrenzung“ PB:

„Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass in den Bilanzen keine Bestände ausgewiesen waren. Gemäß § 191 und § 192 UGB gehört die Bestandsaufzeichnung und Inventurermittlung zur Aufzeichnungs- und Rechnungslegungsverpflichtung. D. h. eine ordnungsgemäße Buchhaltung gemäß § 5 EStG 1988 hätte Bestände ausweisen, bzw. Abgrenzungen in der Bilanz darstellen müssen.

Im Rahmen der BP wurde eine Bestandsrechnung durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass die eingekauften Paletten nicht mit den verkauften Paletten übereinstimmen. Anzumerken ist, dass die Firma A.GmbH hauptsächlich von der Firma B-GmbH (Gf: B.B.) beliefert wird. Zwischen den beiden Unternehmen besteht insofern ein Naheverhältnis als die beiden Anteilsinhaber und Geschäftsführer Ehepartner sind. Teilweise waren die ER der Firma B-GmbH nicht in der Belegsammlung enthalten. Diese wurden im Laufe der Prüfung nachgereicht und konnten einen Teil der Abweichungen aufklären.

Letztendlich verblieben trotzdem Abweichungen, die zu einer Bestandserfassung führen hätten müssen. Über den Zeitraum 2011-2014 kam es laut untenstehender Aufstellung letztendlich sogar zu Negativbeständen. Im Jahr 2014 wurde die Rechnung der Firma "B-GMBH" doppelt verbucht (ER 17, 27) Durch die BP wird der Schluß gezogen, dass nicht nur Bestände nicht erfasst worden sind, sondern dass auch Wareneingänge nicht verbucht bzw doppelt verbucht wurden.

Die daraus resultierende, nicht Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung und die sachliche Unrichtigkeit der Bücher gemäß § 184 BAO wird durch die BP mittels Sicherheitszuschlag geahndet. Dabei wurde der über die 3 Prüfungsjahre ermittelte Bestand (Bestandsveränderung)“

(Anmerkung des Sachbearbeiters: Screenshot aus dem Prüfbericht mit Korrekturanmerkung der Betriebsprüfung:)

" 2011: 6.937 Stück 3.697 Korr. am 21. 8. 2015
 2012: -638 Stück
 2013: 663 Stück
 2014: -12.112 Stück



Differenz 11-13: 3.722 Stück mit einem Wert von 6,5 Euro netto hochgerechnet, gerundet und auf die Jahre 2011-2013 gleichmäßig verteilt.

*Diese Gewinnerhöhung führt zu einer verdeckten Ausschüttung, weil diese Erlöse in der Vermögenssphäre der GesmbH nicht (mehr) vorhanden sind und sich deshalb (ohne bücherlich nachvollziehbar zu sein) nur in der Vermögenssphäre, der Gesellschafter/Geschäftsführerin Bf. befinden können. Die Kapitalertragssteuer wird Frau ***Bf1*** direkt auf ihr Steuerkonto vorgeschrieben."*

Mit der Beschwerde gegen die Kapitalertragssteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 wurde die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Verbindung des Rechtsmittelverfahrens der Bf. mit jenem der Fa. A-GmbH hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Streitjahre beantragt. Die bereits in der Beschwerde gestellten Anträge hinsichtlich der Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z. 1 BAO und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO wurden im Zuge des Erörterungsgesprächs (§ 269 Abs. 3 BAO) am 11.11.2024 zurückgezogen. In der Beschwerdebegründung wurde auf das Rechtsmittelverfahren zur Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 bei der A-GmbH verwiesen und die Kapitalertragsteuer als eine Steuer einer natürlichen Person verneint. Da die Steuer als Einkommensteuer zu titulieren sei (und auch kein "Lohnsteuerbescheid" existiere), werde eine natürliche Person nicht treffen könnende Steuer festgesetzt. Bereits daraus ergebe sich die Zurückweisung der vorliegenden Beschwerde, da sie sich gegen Nichtbescheide richte.

Mit der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2011 bis 2013 in der Erhebungsform Kapitalertragsteuer gemäß § 93 EStG 1988 wurde der Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2011-2013 in der Erhebungsform Kapitalertragsteuer gemäß § 93 EStG 1988 teilweise stattgegeben und die Kapitalertragsteuer für jedes einzelne der Jahre 2011 bis 2013 in Höhe von 2.400 € mit Verweis auf die Begründung zur Beschwerdevorentscheidung zur Fa. A-GmbH (Körperschaft- & Umsatzsteuer 2011 - 2013) vom 16.12.2016 (Verf67) festgesetzt. Zur Erlassung der Bescheide (als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer) gemäß der Bestimmung des § 93 EStG 1988 wurde der Bf. vorgehalten, dass § 93 EStG 1988 unter der Überschrift „Kapitalertragsteuer“ die Erhebung der Einkommensteuer betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen regle. Daraus zu schließen, dass die Kapitalertragsteuer keine Steuer einer natürlichen Person sei und die „Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer“ Nichtbescheide wären, entziehe sich jeglicher Nachvollziehbarkeit.

Mit dem Vorlageantrag wurde auf den Vorlageantrag im Sinne A-GmbH vom 11.01.2017 verwiesen.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 11.11.2024 einigten sich die Verfahrensparteien in dem mit dem Rechtsmittelverfahren der Fa. A-GmbH verbundenen Verfahren der Bf. betreff den Streitpunkt „Tz 1 PB Lagerbestand bei der Fa. A-GmbH für die Streitjahre 2011 bis 2013“ nach Darstellung der Rechtsmeinungen der Verfahrensparteien hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Streitjahre über die Zurechnung von 8.000,00 €/Jahr dem Gewinn der Fa. A-GmbH gemäß dem Bericht gemäß § 150 BAO bei der Fa. A-GmbH vom 21.08.2015. Der Streitpunkt „Tz 5 PB Pensionsversicherung - Rückstellung und Aktivierung“ wurde aufgrund des Verzichts des steuerlichen Vertreters der Fa. A-GmbH (und der Bf.) auf die Korrektur der Rückstellung aus verwaltungsökologischen Gründen außer Streit gestellt. Bezüglich der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 verständigten sich die Amtsvertretung und Mag. Haderer als Steuerberater der Fa. A-GmbH auf die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wie vor der Betriebsprüfung.

Abschließend gab der steuerliche Vertreter der Bf./ Fa. A-GmbH zu den Beschwerdeverfahren seiner beiden Mandanten eine Verzichtserklärung betreff die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung für jedes einzelne der beiden Verfahren ab.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist davon auszugehen, dass das Finanzamt im Gefolge einer Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH (mit der Bf. als geschäftsführenden Alleingesellschafterin des geprüften Unternehmens) an die Bf. adressierte Bescheide mit der Vorschreibung der Zahlung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 auf der Grundlage der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und des Berichts gemäß § 150 BAO vom 21.08.2015 erlassen hat. In Anbetracht der Verbindung der Beschwerde der Bf. gegen die Kapitalertragssteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 mit jener der Fa. A-GmbH gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide jeweils für die Jahre 2011 bis 2013 sind unterschiedliche Sachentscheidungen in ein und derselben Rechtssache auszuschließen.

Im Gefolge der Beschwerde der Bf. sind abändernde Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2012 und 2013 ergangen, mit denen die Kapitalertragsteuern für die Jahre 2012 und 2013 mit 2.400 € / Jahr auf der Grundlage der Feststellungen unter Tz. 1 PB analog der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2011 festgesetzt worden sind.

Laut den Feststellungen unter Tz. 1 PB sind Bestände in den Bilanzen für die Streitjahre nicht ausgewiesen, obwohl die Bestandsaufzeichnung und die Inventurermittlung gemäß § 191 und § 192 UGB zur Aufzeichnungs- und Rechnungslegungsverpflichtung gehören und eine ordnungsgemäße Buchhaltung gemäß § 5 EStG 1988 Bestände auszuweisen bzw. Abgrenzungen in der Bilanz darzustellen haben.

Die Bestandsrechnung im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH für die Streitjahre hat eine fehlende Übereinstimmung der eingekauften mit verkauften Paletten offengelegt. Jene Firma, von der die Fa. A-GmbH hauptsächlich beliefert wird, ist die Fa. B-GmbH. Der Gesellschafter und Geschäftsführer der letztgenannten GmbH ist B.B., Ehegemaal der Bf.. Die im Laufe der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH nachgereichten Eingangsrechnungen der Fa. B-GmbH, die in der Belegsammlung der Fa. A-GmbH zum Teil nicht enthalten gewesen sind, haben nur einen Teil der Abweichungen aufklären können. Darüber hinaus hat die Betriebsprüfung die doppelte Verbuchung der Rechnung der Firma "B-GMBH" im Jahr 2014 ermittelt (ER 17, 27).

Aufgrund der Verpflichtung der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 BAO insoweit, als es der Behörde nicht möglich war, die in Rede stehenden Grundlagen zu ermitteln oder zu berechnen, hat die Betriebsprüfung bei der Schätzung gemäß § 184 BAO jene Schätzungsmethode gewählt, die davon ausgeht, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden sind. Da Vorgänge nachgewiesenermaßen nicht erfasst worden sind, ist die Voraussetzung für die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gegeben gewesen.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs gemäß § 269 Abs. 3 BAO vom 11.11.2024 ist zwischen der Amtsvertretung und dem steuerlichen Vertreter der Fa. A-GmbH/Bf. Einigung über die Zurechnung von 8.000,00 € dem streitjährlichen Gewinn der Fa. A-GmbH und darüber hinaus über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 in jener Höhe, in der die Abgabe für die Streitjahre vor der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH festgesetzt worden ist, erzielt worden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich schlüssig aus dem vorgelegten Verwaltungsakt. Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in den Arbeitsbogen ABNr. XXX/15 zur Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH, die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO bei der Fa. A-GmbH vom 21.08.2015.

Rechtslage

Inländische Einkünften aus Kapitalvermögen sind gemäß § 93 EStG 1988 Einkünfte, bei denen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer) wird.

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 oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren der Bf. waren die Kapitalertragssteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 aufzuheben, weil die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer Folge der im Zuge der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH getroffenen Feststellung war, demnach Bestände in den Bilanzen nicht ausgewiesen wären. Da die Bestandsaufzeichnung & Ermittlung der Inventur gemäß § 191 & § 192 UGB zur Aufzeichnungs- & Rechnungslegungsverpflichtung gehört, hätte eine ordnungsgemäße Buchhaltung gemäß § 5 EStG 1988 Bestände auszuweisen bzw. Abgrenzungen in der Bilanz darzustellen gehabt. Da die im Rahmen der Betriebsprüfung durchgeführte Bestandsrechnung mit dem Ergebnis der Nichtübereinstimmung der eingekauften mit verkauften Paletten Gewissheit darüber, dass die Buchhaltung nicht ordnungsgemäß war, verschafft hatte, konnte die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen und war daher dazu verpflichtet, die Abgabebemessungsgrundlagen gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei waren alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung waren.

Ein pauschaler Sicherheitszuschlag ist von den Unsicherheitsmerkmalen einer notwendigerweise groben Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gekennzeichnet und kann daher nicht als taugliche Basis für einen Nachweis einer Abgabenverkürzung angesehen werden. Das Vorliegen von Buchführungsmängeln wurde beim Erörterungsgespräch vom 11.11.2024 seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. eingeräumt. Die Zurechnung von Sicherheitszuschlägen war daher dem Grunde nach berechtigt.

Aufgrund der Einigung zwischen den Verfahrensparteien über Zurechnungen von 8.000,00 jährlich zu den erklärten Gewinnen der Fa. A-GmbH für die Jahre 2011 bis 2013 als Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Fa. A-GmbH für die Streitjahre keinen Niederschlag gefunden hatten, waren die Kapitalertragssteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 vom 21.08.2015 ersatzlos aufzuheben.

Da der steuerliche Vertreter der Bf. und auch der Fa. A-GmbH die Anträge auf Entscheidung der Beschwerden der Fa. A-GmbH und der Bf. nach durchgeführter mündlicher Verhandlung durch den Senat im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 11.11.2024 zurückgezogen hatte, konnte eine mündliche Verhandlung in den Beschwerdeverfahren der Bf. und der Fa. A-GmbH unterbleiben und war die Entscheidung durch einen Einzelrichter zu fällen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ergeht das Erkenntnis in Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen. Eine durch den Verwaltungsgerichtshof zu lösende Rechtsfrage liegt nicht vor. Die Zulässigkeit der ordentlichen Revision war somit zu versagen.

Wien, am 21. November 2024