

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Diana Sammer, die Richterinnen Mag. Ilse Rauhofer sowie die fachkundigen Laienrichter ***7*** und ***8*** in der Beschwerdesache Dipl. Ing. ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** als Haftender gem. § 9 iVm §§ 80 ff BAO der ***2***, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Handelsstraße 8/Stiege 2/Top 2, 3130 Herzogenburg, über die Beschwerde vom 29. März 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Lilienfeld St. Pölten)

1. vom 11.4.2017 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2013
2. vom 11.4.2017 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2013
3. vom 11.4.2017 betreffend Umsatzsteuer 2013 und 2014
4. vom 11.4.2017 betreffend Körperschaftssteuer 2013 und 2014
5. vom 11.4.2017 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 und 2014
6. vom 11.4.2017 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2013 und 2014
7. vom 9.5.2017 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen

Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. August 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Steger zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Außenprüfung bei der 1

Gegenstand der am 9.3.2016 (Prüfungsauftrag vom 7.1.2016) begonnenen und am 7.4.2017 (Niederschrift über die Schlussbesprechung) abgeschlossenen Außenprüfung (ABNr ***1***) waren die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 2012-2014 betreffend die ***2*** GmbH (in der Folge kurz: ***2*** GmbH).

Bei telefonischer Anmeldung der Prüfung beim steuerlichen Vertreter am 17.12.2015 waren die Steuererklärungen für 2014 noch nicht abgegeben und die durch die durch die belangte Behörde gewährte Frist bereits abgelaufen. Prüfungsbeginn war am 9.3.2016 um 7.30 Uhr. Kurz danach wurden die Erklärungen 2014 über Finanz-Online eingereicht.

Der Bericht über das Ergebnis dieser Außenprüfung enthält diverse, die Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer der Jahre 2012 bis 2014 betreffende, Feststellungen.

Insbesondere wurden Feststellungen hinsichtlich verdeckter Gewinnausschüttungen in den Jahren 2012-2014 getroffen, welche zu Erhöhungen der Umsatz- und Körperschaftsteuer führten und bei Berechnung der Kapitalertragsteuer als Bemessungsgrundlage herangezogen wurden.

Die Tz 2-5 des Außenprüfungsberichtes befassen sich mit der Umsatzsteuer, die Tz 6-15 mit der Körperschaftsteuer, wobei in den Tz 8-12 die verdeckten Ausschüttungen thematisiert sind. Die Tz 16 behandelt die Kapitalertragsteuer sowie den Säumniszuschlag.

Unter dem Punkt „Prüfungsabschluss“ wird zur Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO festgehalten:

„Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>2012, 2013</i>	<i>2,3</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2012, 2013</i>	<i>6,9,10</i>

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Bescheide

Aufgrund der in der Außenprüfung getätigten Feststellungen ergingen gegenüber der ***2*** GmbH durch die belangte Behörde am **11.4.2017 nachfolgende verfahrensrelevanten Bescheide:**

- **Bescheid über die Wiederaufnahme gem. § 303 (1) BAO betreffend Umsatzsteuer 2013**

Die Begründung lautete:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden“

- **Umsatzsteuerbescheid 2013,**

mit welchem die Umsatzsteuer mit € 53.010,94 festgesetzt wurde, woraus sich eine Nachforderung iHv. € 9.740,99 ergab.

- **Umsatzsteuerbescheid 2014,**

mit welchem die Umsatzsteuer mit € 44.639,41 festgesetzt wurde, woraus sich eine Nachforderung iHv. € 8.692,40 ergab.

Begründend wurde in beiden Bescheiden ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

- **Bescheid über die Wiederaufnahme gem. § 303 (1) BAO betreffend Körperschaftsteuer 2013**

Begründend wurde ausgeführt wie bei der Wiederaufnahme zur Umsatzsteuer 2013

- **Körperschaftsteuerbescheid 2013,**
mit welchem die Körperschaftsteuer mit € 31.659,00 festgesetzt wurde, woraus sich eine Nachforderung iHv. € 12.568,00 ergab.
- **Körperschaftsteuerbescheid 2014,**
mit welchem die Körperschaftsteuer mit € 14.707,00 festgesetzt wurde, woraus sich eine Nachforderung iHv. € 4.992,00 ergab.

Begründend wurde in beiden Bescheiden ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

- **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013,**
mit welchem die Berechnung der Anspruchszinsen gem. § 205 BAO (Differenzbetrag iHv. € 12.568,00 betreffend KöSt 2013) für den Zeitraum 1.10.2014-15.3.2016 und 16.3.2016-11.4.2017 iHv. insgesamt € 534,89 erfolgte.
- **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014,**
mit welchem die Berechnung der Anspruchszinsen gem. § 205 BAO (Differenzbetrag iHv. € 4.992,00 betreffend KöSt 2014) für den Zeitraum 1.10.2015-15.3.2016 und 16.3.2016-11.4.2017 iHv. insgesamt € 117,71 erfolgte.
- **Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2013,**
mit welchem die Kapitalertragsteuer iHv € 18.960,49 gegenüber der ***2*** GmbH aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 an den Bf. geltend gemacht wurde. Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 Bundesabgabenordnung (BAO) und § 224 BAO wurde die gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete ***2*** GmbH zur Haftung der Kapitalertragsteuer in der Höhe von 18.960,49 Euro herangezogen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.
Begründend wurde auf die § 95 Abs. 1 EStG 1988, § 202 Abs. 1 BAO, § 201 Abs. 2 Z 3, § 224 Abs. 1 BAO und § 20 BAO verwiesen.
- **Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014,**

mit welchem die Kapitalertragsteuer iHv € 11.505,01 gegenüber der ***2*** GmbH aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 an den Bf. geltend gemacht wurde. Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 Bundesabgabenordnung (BAO) und § 224 BAO wurde die gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete ***2*** GmbH zur Haftung der Kapitalertragsteuer in der Höhe von 18.960,49 Euro herangezogen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Begründend wurde auf die § 95 Abs. 1 EStG 1988, § 202 Abs. 1 BAO, § 201 Abs. 2 Z 3, § 224 Abs. 1 BAO und § 20 BAO verwiesen.

Am **9.5.2017** erging der **Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen**, mit welchem gegenüber der ***2*** GmbH Säumniszuschläge von 2% für die Umsatzsteuer 2012-2014 und Kapitalertragsteuer 1-12/2013 und 1-12/2014 in einer Gesamthöhe von € 1.044,21 festgesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzungen erforderlich waren, da die angeführten Abgabenschuldigkeiten von der ***2*** GmbH nicht innerhalb der angegebenen Fristen entrichtet worden seien.

Diese Bescheide blieben vorerst unbekämpft.

Mit **Haftungsbescheid der belangten Behörde vom 11.3.2019** wurde der Bf. als Geschäftsführer der ***2*** GmbH als Haftungspflichtiger gem. § 9 iVm § 80 ff BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten (USt 2013, 2014, USt 01, 04, 05/2017, KESt 1-12/2013 und 2014, KöSt 2013, 2014, Anspruchszinsen 2013 und 2014, Säumniszuschlag 1, 2013, 2014 und 2015) der ***2*** GmbH im Ausmaß von gesamt € 57.732,64 in Anspruch genommen.

Beschwerde

Mit Schriftsatz vom **29.3.2019** erhob der Bf. das Rechtsmittel der **Beschwerde** gegen den Haftungsbescheid vom 11.3.2019 sowie die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013, Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014, Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2013 und 2014, Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 und 2014, Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen.

Begründend wurde hinsichtlich der Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 ausgeführt, dass die Geltendmachung der Haftung im Sinne der Rechtsprechung nicht richtig gelöst, das Ermessen nicht begründet worden sei und sich aus dem Haftungsbescheid nicht ergebe, welcher Tatbestand des § 201 Abs.2 BAO der Bescheiderlassung zugrunde liege. Dies auch deshalb, weil laut Prüfungsabschluss keine genauen Feststellungen getroffen worden

seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen würden.

Zu den Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend USt und KöSt 2013 wurde vorgebracht, dass diese mit Rechtswidrigkeit behaftet seien, da die Begründung nicht der Rechtsprechung des VwGH und BFG entspreche. Zudem sei die Begründung der belangten Behörde aus dem Außenprüfungsbericht zu Tz 10a, c, d sowie 11d und e in Verbindung mit Tz3d nicht nachvollziehbar.

Die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen und ersten Säumniszuschlägen seien nach stattgebender Erledigung der Beschwerde gegen die dazu zugrundeliegenden Abgabenbescheide aufzuheben bzw. abzuändern.

Mit **Erkenntnis des Spruchsenates vom 4.4.2019, ***3*****, wurde ua ausgesprochen, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der *****2*** GmbH a)** vorsätzlich Kapitalertragsteuer 2012 iHv 6.876,89 €, Kapitalertragsteuer 2013 iHv 18.960,49 € und Kapitalertragsteuer 2014 iHv 11.505,01 € nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) hat, sowie

b) grob fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2014 die Verkürzung von

- Umsatzsteuer 2012 iHv 3.311,28 €
- Umsatzsteuer 2013 iHv 9.740,99 €
- Umsatzsteuer 2014 iHv 8.692,40 €
- Körperschaftsteuer 2012 iHv 4.467,00 €
- Körperschaftsteuer 2013 iHv 12.568,00 € und
- Körperschaftsteuer 2014 iHv 4.992,00 €

bewirkt hat und dadurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG sowie das Finanzvergehen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

Aus der diesbezüglichen Vorlage des Finanzamtes als Finanzstrafbehörde an den Spruchsenat geht hervor, dass der Beschwerdeführer im haftungsgegenständlichen Zeitraum nicht alle Erlöse und Einnahmen in der Buchhaltung der Primärschuldnerin erfasste, obwohl er diese Beträge (als Person) erhielt. Durch diese Vorgangsweise verkürzte er Umsatz- und Körperschaftsteuer. Da die nicht erfassten Beträge dem Beschwerdeführer zugeflossen sind, er nicht nur Geschäftsführer, sondern auch Gesellschafter war, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor und er verkürzte daher auch die Kapitalertragsteuer. Im Rahmen der

mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat zeigte sich der Beschuldigte/Beschwerdeführer geständig.

Mit **Erkenntnis des BFG vom 3.9.2021, RV/5101229/2019**, wurde die Beschwerde des Bf. gegen den Haftungsbescheid wegen Geschäftsführerhaftung als unbegründet abgewiesen und die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten betreffend die Primärschuldnerin ***2*** mit einem Betrag von € 57.732,64 bestätigt.

Mängelbehebungsauftrag

In der Folge erließ die belangte Behörde am **27.9.2021** einen **Mängelbehebungsauftrag**. Diesem nachkommend führte der Bf. mit **Schreiben vom 7.10.2021** aus:

„Haftungsbescheide 2013 und 2014 vom 11.4.2017 – Kapitalertragsteuer

Die Geltendmachung der Haftung bzw. die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer ergibt sich aus einer Rechtsfrage, die aus unserer Sicht im Hinblick auf Rechtsprechung des BFG und des VwGH nicht richtig gelöst wurde.

Weiters wurde das Ermessen (§ 20 BAO) gemäß §§ 201 f iVm § 224 BAO nicht begründet, wie dies die ständige Rechtsprechung des VwGH und BFG vorgibt. Ebenso ergibt sich aus dem Haftungsbescheid nicht, welcher Tatbestand des § 201 Abs 2 BAO der Bescheiderlassung zugrunde liegt. Dies auch v.a, auch deshalb, weil lt. Prüfungsabschluss (siehe Niederschrift und Bericht über die Außenprüfung) keine Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO betreffend Kapitalertragsteuer erforderlich machen. Die ggstdl. Haftungsbescheide sind daher mit einer Rechtswidrigkeit behaftet, sodass die Aufhebung dieser Bescheide beantragt wird.

Verfahrensrecht als Vorfrage

Aus den vorliegenden Abgabenbescheiden (Wiederaufnahmebescheide, Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide sowie Nebengebührenansprüche) ist ersichtlich, dass diese Bescheide elektronisch amtssigniert wurden. Wie sich aus der aktuellen Literatur ergibt, hat die Finanzverwaltung bis April 2021 eine mangelhafte Amtssignatur verwendet (Thunshirn in SWK 20-21/2021, 1075 und AVR 2021,42). Aus unserer Sicht liegt ein Formmangel gemäß § 96 BAO vor, sodass diesen Bescheiden der „Bescheidcharakter“ fehlt und daher diese Bescheide „Nichtbescheide“ darstellen.

Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013 vom 11. April 2017 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 vom 11. April 2017

Die Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens entspricht nicht der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des BFG sind daher mit einer Rechtswidrigkeit behaftet.

Auch das Ermessen wurde nicht iS der ständigen Rechtsprechung des BFG und des VwGH begründet.

Die Begründung der Abgabenbehörde aus dem Bericht über die Außenprüfung zu TZ 10 a, 10 c und 10 d sowie zu 11 d und e in Verbindung mit TZ 3 d sind nicht nachvollziehbar. Aus dem Bericht ergibt sich nicht, dass eine Aufforderung zur Beibringung der Eingangsrechnungen erfolgte.

Daraus ergibt sich, dass sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die Sachbescheide für die Jahre 2013 und 2014 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufzuheben und/oder abzuändern sind.

Nebengebührenansprüche

Bescheide Festsetzung Anspruchszinsen 2013 und 2014 vom 11. April 2017

Bescheid Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 0.5.2017 hinsichtlich KEST 2014

Bescheid Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9.5.2017

Die o.a. Bescheide sind nach stattgebender Erledigung der Beschwerde gegen die dazu zugrunde liegenden Abgabenbescheide aufzuheben bzw. abzuändern.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit **Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 11.12.2023** wurde die Beschwerde des Bf. als unbegründet abgewiesen.

Zur Wiederaufnahme führte die belangte Behörde nach Darlegung des Verfahrensganges und Sachverhaltes (auszugsweise) aus:

„[...]

Ist das konkrete Sachverhaltselement als solches nicht bekannt gewesen, vermag aber hierüber ein neu hervorgekommenes Beweismittel bzw. eine neu hervorgekommene Tatsache erstmals die notwendige Sachkenntnis zu verschaffen, so gibt dieses Beweismittel bzw. diese Tatsache den Wiederaufnahmegrund ab.

Mit Prüfungsauftrag vom 07.01.2016 wurde bei der Primärschuldnerin eine Außenprüfung der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2012 bis 2014 durchgeführt.

*Im Rahmen der Außenprüfung wurden von der Prüferin Feststellungen zur Umsatzsteuer, zur Körperschaftsteuer und zur Kapitalertragsteuer getroffen. Durch Einsicht in die nunmehr erstmals vorgelegten Unternehmensunterlagen war unter anderem ersichtlich, dass durch den alleinigen Geschäftsführer Dipl. Ing. ***Bf1*** fälschlicherweise Privataufwände und nicht abzugsfähige Aufwendungen verbucht wurden oder auch, dass Buchungen ohne Rechnungsbelege vorgenommen wurden. Diese Tatsachen waren bisher nicht offengelegt und der Abgabenbehörde sohin auch nicht bekannt gewesen.*

Im Rahmen der Schlussbesprechung mit der steuerlichen Vertreterin am 07.04.2017 wurde das Thema einer Wiederaufnahme des Verfahrens unter dem Grundsatz der Wahrung des Parteigehörs ausführlich behandelt. Es wurden die einzelnen in Bericht

und Niederschrift festgehaltenen Feststellungen allesamt noch einmal mit der steuerlichen Vertretung im Detail besprochen.

Auf Seite 14 der Kombination von Niederschrift und Bericht sind unter dem Punkt „Prüfungsabschluss“ genau jene Textziffern angeführt worden, in welchen Feststellungen zu neu hervorgekommenen Tatsachen getroffen wurden und die zu einer Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2013 führen.

[...]

Im vorliegenden Fall war für die Ermessensübung entscheidend, dass anlässlich der Prüfung Feststellungen von erheblichem Ausmaß getroffen wurden. Dies vor allem auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Daher war bei der Vornahme der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides stützen soll, der Vorrang einzuräumen.

Sowohl in der Niederschrift als auch in der Begründung des Prüfberichtes vom 07.04.2017 wird der den bekämpften Bescheiden zugrundeliegende Sachverhalt auf Grund der Prüfungsfeststellungen und die rechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes eingehend dargelegt.

Auch ist sehr wohl ausführlich auf die Prüfungsfeststellungen und das neue Hervorkommen der Tatsachen in den einzelnen Teilziffern im Prüfbericht vom 07.04.2017 und auch in der Schlussbesprechung eingegangen worden.

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bzw. den entsprechenden Prüfbericht zulässig (vgl. VwGH 29.11.2015, 2012/15/0030; 22.11.2012, 2012/15/0172; 10.02.2016, 2013/15/0087; 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen, (vgl. Ritz, BAO7, § 93 Rz 15)

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass ihm die besagten - die Betriebsprüfung der Jahre 2013 und 2014 betreffenden - Schriftstücke zugegangen sind. Die Begründung der bekämpften Abgabenbescheide konnte daher auf diese Schriftstücke verweisen. Diese sind damit einem Teil der Begründung dieser Bescheide gleichzuhalten.

Dass ein Wiederaufnahmebescheid schon dann als begründet gilt, wenn sich am Ende einer Verweiskette die entsprechenden Wiederaufnahmegründe finden, hat auch der VwGH erneut in seinem erst jüngst ergangenen Erkenntnis vom 22.04.2022, Ra 2020/13/0025, festgestellt. Auch ein Verweis innerhalb des Prüfberichtes selbst, zur Verknüpfung und Verdeutlichung der Zusammengehörigkeit einzelner Teilziffern in einer Gesamtbetrachtung, ist formal korrekt.

Anlässlich der Außenprüfung sind sohin neue Tatsachen hervorgekommen und Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO rechtfertigen. Als Konsequenz der neu hervorgekommenen Tatsachen und des nunmehr vollständig bekannt gewesenen Sachverhaltes wurde von der Behörde eine Wiederaufnahme betreffend den bereits ergangenen

Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 sowie betreffend den bereits ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 vorgenommen.“

Zur Haftung für Kapitalertragsteuer (auszugsweise):

„Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § TI Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 und damit zu den kapitalertragsteuerepflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a leg cit zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen (VwGH 04.02.2009, 2008/15/0167)...

*Am Stammkapital der Gesellschaft sind seit März 2012 der Beschwerdeführer Dipl. Ing. ***Bf1*** und die ***4*** zu jeweils 50 % beteiligt.*

Für beide Gesellschafter werden Verrechnungskonten geführt. Grundsatzvereinbarungen zu den Gesellschafterverrechnungskonten (eingeräumter Rahmen, Rückzahlungsmodalitäten, Verzinsung, Sicherheiten, ...) lagen im Zeitraum der Außenprüfung nicht vor, die Forderungen wurden aber angemessen verzinst, die Zinsen dem Verrechnungskonto angelastet.

*Der Gesellschafter-Geschäftsführer Dipl. Ing. ***Bf1*** erhielt kein Geschäftsführerhonorar, tätigte aber jährlich hohe Entnahmen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst verfügte über keine liquiden Mittel und abgesehen von einer (laut eigenen Angaben) mit Bankschulden belasteten Eigentumswohnung auch über kein Vermögen.*

Das geprüfte Unternehmen hatte keine Verbindlichkeiten an Kreditinstitute, erzielte jährlich einen Gewinn und wies einen höheren Bilanzgewinn auf.

Die Buchhaltung für den Prüfungszeitraum 2012 - 2014 wurde durch den Gesellschafter-Geschäftsführer und Beschwerdeführer selbst erstellt. Es ist daher sehr wohl davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer die im Prüfbericht bzw. in der Niederschrift (Tz 8ff) festgehaltenen und mit der steuerlichen Vertretung besprochenen Vorteilszuwendung an ihn in seiner Position als Gesellschafter-Geschäftsführer bewusst waren.

Sowohl in der Niederschrift als auch in der Begründung des Prüfberichtes vom 07.04.2017 werden in den Teilziffern 8 bis 11 die den bekämpften Bescheiden zugrundeliegenden Sachverhaltselemente auf Grund der Prüfungsfeststellungen und die rechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes eingehend dargelegt. [...]

Die KEST wird von der Gesellschaft getragen und beträgt daher 33,33 % [...]

Von der KEST waren gemäß § 217 BAO 2 % Säumniszuschlag vorzuschreiben. [...]

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 224 BAO ist in das Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist (VwGH 25.03.2010, 2009/16/0104; vgl. Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren³, § 224 Anm. 11). [...]

Die Geltendmachung der Haftung erfolgte im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer sowie im

öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe. Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe lagen nicht vor.“

Zur Umsatzsteuer (auszugsweise):

„[...] Sowohl in der Niederschrift als auch in der Begründung des Prüfberichtes vom 07.04.2017 wird in den einzelnen Teilziffern immer wieder auf das Fehlen von Rechnungsbelegen ausdrücklich eingegangen.

Im Steuerrecht kommt der allbekannte Beleggrundsatz zum Tragen: Keine Buchung ohne Beleg. Das Belegprinzip ist ein bedeutender Buchführungsgrundsatz, gemäß dem es nicht zulässig ist, eine Buchung ohne einen entsprechenden Beleg vorzunehmen. Der Beleg begründet die Buchung.

*Im Rahmen der Außenprüfung hat sich mehrfach herausgestellt, dass vom Gesellschafter- Geschäftsführer und Beschwerdeführer Dipl. Ing. ***Bf1*** willkürlich Buchungen vorgenommen wurden, für welche keine Rechnungsbelege vorgelegt wurden.*

*Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Bescheidbeschwerde vom 29.03.2019, die Finanzbehörde hätte dem Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit geboten, die fehlenden Eingangsrechnungen beizubringen, existiert ein vom alleinigen Geschäftsführer Dipl. Ing. ***Bf1*** verfasster Mailverkehr an die Außenprüferin vom 08.01.2017:[...]*

*Dipl. Ing. ***Bf1*** spricht hier in Punkt 4) selbständig das Thema der „fehlenden Rechnungen“ an. Laut eigener Aussage des Beschwerdeführers sind für ihn zwei plausible Ansätze denkbar: Entweder soll es zu Verbuchungen von Auftragsbestätigungen oder Proformarechnungen gekommen sein, oder es sei ein anderer Lieferant gewesen. Da der Beschwerdeführer die Zahlungen nicht auffinden konnte, geht er selbst davon aus, „dass er in seinem Chaos einfach irgendwas gebucht habe - Hauptsache es ging sich aus“. Folgend vom Selbsteingeständnis, dass diese Vorgehensweise nicht korrekt war. Auch der Schlusssatz, dass dies die einzige Lösung für den Beschwerdeführer war, da er nicht mehr geschafft hatte, zeugt von Überforderung und willkürlichen Buchungen. Tatsachen, die der Finanzbehörde im Vorfeld bei Erstbescheiderlassung nicht bekannt gewesen sind.*

*Wäre der Beschwerdeführer nicht im Rahmen von Besprechungsterminen von der Außenprüferin zur Beibringung der fehlenden Rechnungsbelege aufgefordert worden, hätte er zu diesem Thema keinerlei schriftliche Stellungnahme abgeben können bzw. müssen. Der alleinige Geschäftsführer Dipl. Ing. ***Bf1*** wurde während aufrechter Außenprüfung sehr wohl mehrfach zur Vorlage fehlender Rechnungsbelege und Unterlagen aufgefordert. Leider vergebens.*

*Herr Dipl. Ing. ***Bf1*** war bei den im Zuge der Außenprüfung abgehaltenen Besprechungen am 30.11.2016 und 11.01.2017 persönlich anwesend und auch aktiv in das Prüfungsgeschehen eingebunden.[...]*

Aufgrund der Selbsterkenntnis des Beschwerdeführers, dass die seinerseits getroffene Vorgehensweise der vorgenommenen Buchungen nicht korrekt war, sah die

Finanzbehörde auch von einer allfälligen Schätzung des Vorsteuerabzugs ab. Es gilt nicht als erwiesen, dass angenommen werden kann, dass dem Unternehmer Vorsteuer in einer Rechnung gern. § 11 gesondert ausgewiesen wurde.

Der Gesamtbetrag der Entgelte sowie die mit 20 % zu versteuernden Umsätze sind sohin um bisher nicht als Erlös erfasste Zahlungseingänge am Bankkonto, wie im Prüfbericht in Tz 2 ersichtlich, zu erhöhen. [...]

Daher ist die Aberkennung des im Zusammenhang mit den Privataufwendungen, den Repräsentationsaufwendungen und den Strafen vom Beschwerdeführer geltend gemachten Vorsteuerabzuges durch die Finanzbehörde zu Recht erfolgt.“

Zudem setzte sich die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung auch ausführlich mit den Anspruchszinsen und dem Säumniszuschlag auseinander.

Vorlageantrag

Mit **Vorlageantrag vom 2.1.2024** beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das BFG, sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Ergänzend zur Beschwerde führte der Bf. aus, dass in der Beschwerdevorentscheidung nicht auf die verfahrensrechtliche Vorfrage eingegangen werde, wie die Bescheide signiert worden seien und ob hier nicht sogenannte „Nichtbescheide“ vorliegen würden.

Im Zuge der Ermessensübung sei die lange Verfahrensdauer zu Gunsten des Pflichtigen zu berücksichtigen. Die lange Verfahrensdauer ergebe sich aus dem Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde vom 29.3.2019, somit insgesamt fast 5 Jahre.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens werde festgehalten, dass sich weder aus der Niederschrift noch aus dem BP-Bericht vom 7.4.2017 ergebe, welcher Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliege. Im Prüfungsabschluss werde auf Seite 14 lediglich auf § 303 Abs 1 BAO verwiesen, nicht jedoch welcher der dort angeführten Tatbestände (lit a, b oder c). Wenn die Abgabenbehörde nun erstmalig in der BVE auf neu hervorgekommene Tatsachen verweise (Seite 7 ff), werde festgehalten, dass ein Nachholen von Wiederaufnahmsgründen in der BVE auf Grund ständiger Judikatur des BFG und des VwGH nicht zulässig sei. Wenn im Prüfungsabschluss unter "Feststellungen" auf die einzelnen TZ verwiesen werde, ergebe sich daraus dennoch nicht der genaue Tatbestand des § 303 Abs 1 lit a, b oder c BAO.

Zum Beschwerdevorbringen, dass die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO nur erlassen werden können, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens

vorliegen würden, werde in der BVE nicht eingegangen. Dies deshalb, weil keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gefunden worden seien bzw. keine Begründung im Bescheid angeführt sei. Dies gelte auch hinsichtlich der TZ 10 und 11 der Niederschrift und Bericht vom 7.4.2017, sodass keine Gründe für einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 vorliegen würden (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO mit Verweis auf § 303 BAO).

Vorlagebericht

Im **Vorlagebericht vom 30.1.2024** führte die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme (auszugsweise) aus:

„[...]Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers, handelt es sich im vorliegenden Fall um kein „Nachschießen bzw. Nachholen“ von Wiederaufnahmsgründen. Mit Prüfungsauftrag vom 07.01.2016 wurde bei der Primärschuldnerin eine Außenprüfung der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2012 bis 2014 durchgeführt. Im Rahmen der Außenprüfung wurden von der Prüferin Feststellungen zur Umsatzsteuer, zur Körperschaftsteuer und zur Kapitalertragsteuer getroffen.

*Durch Einsicht in die erstmals vorgelegten Unternehmensunterlagen war unter anderem ersichtlich, dass durch den alleinigen Geschäftsführer Dipl. Ing. ***Bf1*** fälschlicherweise Privataufwände und nicht abzugsfähige Aufwendungen verbucht wurden oder auch, dass Buchungen ohne Rechnungsbelege vorgenommen wurden. Diese Tatsachen waren bisher nicht offengelegt und der Abgabenbehörde sohin auch nicht bekannt gewesen. Dies geht auch deutlich aus der vorliegenden Mailkonversation zwischen der Prüferin und der steuerlichen Vertretung bzw. dem Beschwerdeführer hervor. Sowohl in der Niederschrift als auch in der Begründung des Prüfberichtes vom 07.04.2017 wird der den bekämpften Bescheiden zugrundeliegende Sachverhalt auf Grund der Prüfungsfeststellungen und die rechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes eingehend dargelegt. Auch ist sehr wohl ausführlich auf die Prüfungsfeststellungen und das neue Hervorkommen der Tatsachen in den einzelnen Teilziffern im Prüfbericht vom 07.04.2017 und auch in der Schlussbesprechung eingegangen worden. Es ist von Beginn an klar ersichtlich gewesen, dass es sich um neu hervorgekommene Tatsachen handelt und auch immer mit der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Betriebsprüfung offen kommuniziert worden.*

Der vorgelegten Kommunikation zwischen der Außenprüferin und der steuerlichen Vertretung ist zu entnehmen, dass diverse Unterlageneinholungen langwierig und beschwerlich waren und beiden Seiten viel Mühe abverlangt hat. Dass es sich im vorliegenden Fall immer schon um neu hervorgekommene Tatsachen handelte, geht aus den vorgelegten Aktenteilen deutlich hervor.“

Verfahren vor dem BFG

Mit **Beschluss des BFG vom 16.5.2025** wurde der Bf aufgefordert im Hinblick auf sein Vorbringen, wonach die Signatur der Bescheide fragwürdig sei zu präzisieren, welcher der bekämpften Bescheide seiner Ansicht nach einen „Nichtbescheid“ darstelle. Zudem wurde ihm die Möglichkeit gegeben zu den Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 30.1.2024, insbesondere zur Thematik der Wiederaufnahme, eine Stellungnahme abzugeben.

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 4.6.2025** wurde mitgeteilt, dass angesichts der Judikatur des VwGH der Beschwerdegrund "Nichtbescheid" zurückgenommen werde.

Zur Thematik der Wiederaufnahme wurde ausgeführt:

„Die Abgabenbehörde führt im Vorlagebericht weiters die seitens unserer Kanzlei vorgebrachte Kritik an den fehlenden Wiederaufnahmsgründen an, weil kein Wiederaufnahmebescheid beschwert ist.

Die Abgabenbehörde überseht offensichtlich, dass dem Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2023 und 2014 vom 11.4.2017 die Wiederaufnahmsgründe gem. § 201 Abs 2 Z 3 BAO fehlen, weil kein Tatbestand des § 303 Abs 1 BAO angeführt ist. Dies kann auch durch das BFG nicht nachgeholt werden. Auch im Bericht und Niederschrift über die durchgeführte Außenprüfung findet sich unter "Prüfungsabschluss" hinsichtlich der Abgabenart "Kapitalertragsteuer" kein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (u.a. VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0047)

Bezüglich Wiederaufnahmsgründe der Abgabenarten Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer wird im o.a. Bericht unter "Prüfungsabschluss" nur auf § 303 Abs 1 BAO verwiesen, jedoch nicht auf den konkreten Tatbestand (lit a, b oder c).

Nach ständiger Rechtsprechung des BFG und des VwGH können Wiederaufnahmsgründe im Verfahren nicht nachgeholt werden (u.a. Ritz/Koran, BAO⁷, § 202 TZ 6).“

Der belangten Behörde wurde zur Wahrung des Parteigehörs die Stellungnahme des Bf. vom 4.6.2025 im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht.

Mündliche Verhandlung vor dem Senat am 12.8.2025

Am 12.8.2025 fand die vom Beschwerdeführer beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt. Erschienen sind der steuerliche Vertreter des Bf. und der Vertreter der belangten Behörde.

In der Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf die Entscheidungen RV/3100755/2015 und Ra 2016/15/0047 (zur Wiederaufnahme), sowie auf RV/7101543/2017 (KESt Bescheid). Zudem wurde nochmals auf fehlende Wiederaufnahmegründe und Ermessensbegründung hingewiesen.

Der Vertreter der belangten Behörde führte zu den Haftungsbescheiden KEST 2013 und 2014 aus, dass die Haftungsbescheide aufgrund der Tatsache, dass kein Selbstberechnungsbetrag bekannt gegeben bzw. keine KEST abgeführt worden sei, erlassen worden seien. Eine Nennung von Wiederaufnahmegründen sei daher entbehrlich. Im Übrigen würden die Haftungsbescheide ausreichende Begründungen aufweisen

Zur Wiederaufnahme der Verfahren USt und KöSt 2013 führte er aus, dass unter dem Punkt „Prüfungsabschluss“ die einzelnen Textziffern betreffend Wiederaufnahme USt und KöSt genannt worden seien. Die jeweiligen Textziffern verweisen in der Folge auf weitere Textziffern und geht daraus mit hinreichender Deutlichkeit hervor, dass es sich um neu hervorgekommene Tatsachen handle.

Zur Entscheidung des VwGH, Ra 2016/15/0047 werde ausgeführt, dass dieser Sachverhalt nicht vergleichbar mit dem gegenständlichen sei. Es werde auf die Entscheidung Ra 2020/13/0025 vom 22.04.2022 verwiesen, in welcher der VwGH ausführt, dass eine Verweiskette ausreichend und zulässig sei.

Der steuerliche Vertreter verwies auf *Ritz/Koran*, § 201 TZ 37, woraus sich ergebe, dass Wiederaufnahmegründe bei KEST Haftungen zu nennen seien. Auch in dem genannten VwGH Erkenntnis habe es zuvor keine Abgabenfestsetzung gegeben und habe es sich um Erstbescheide gehandelt. In der weiters erwähnten Entscheidung RV/7101543/2017 gehe es auch darum, dass das BFG sage, es hätte eine entsprechende Begründung, Bemessungsgrundlage etc. vorhanden sein müssen.

Der Vertreter der belangten Behörde entgegnete, dass es sich dabei um die Abzugssteuer gehandelt habe und es vorher wohl schon eine Festsetzung gegeben habe.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Behördenvertreter beantragte die Abweisung der Beschwerde, der Vertreter des Bf. die Stattgabe der Beschwerde.

Die Verhandlung wurde mit dem Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten wird, beendet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25.4.2002 wurde die ***2*** (FN ***5***) gegründet. Handelsrechtlicher Geschäftsführer ab der Gründung der Firma bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens war der Bf.

Am Stammkapital der Gesellschaft waren seit März 2012 der Bf. sowie die ***4*** zu jeweils 50% beteiligt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom tt.10.2017 wurde über das Vermögen der ***2*** GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Nach Schlussverteilung wurde mit Beschluss vom tt.9.2018 das Konkursverfahren aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht (Eintragung der Löschung im Firmenbuch erfolgte am 22.11.2018).

Bei der ***2*** GmbH fand über die Jahre 2012 bis 2014 eine abgabenrechtliche Außenprüfung (Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht vom 7.4.2017) hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer statt. Dabei wurden Unternehmensunterlagen erstmals vorgelegt aus denen ersichtlich war, dass durch den Bf., welcher die Buchhaltung der Jahre 2012-2014 selbst erstellte, fälschlicherweise Privataufwände und nicht abzugsfähige Aufwendungen verbucht wurden sowie Buchungen ohne Rechnungsbelege vorgenommen wurden.

Diese Umstände/Tatsachen waren der belangten Behörde bei Erlassen der Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer 2013 sowie Körperschaftsteuer 2013 nicht bekannt.

Es wurden für das Jahr 2012 verdeckte Ausschüttungen iHv € 20.632,73, für 2013 iHv 56.887,15 und für 2014 34.518,48 festgestellt und diese Beträge bei der Berechnung der Körperschaftsteuer berücksichtigt.

Diese Beträge wurden auch bei der Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 2012-2014 berücksichtigt, indem Entgelte hinzugerechnet und Vorsteuern nicht anerkannt wurden.

Bei der Berechnung der Kapitalertragsteuer (iHv 33,33 %) wurden die festgestellten verdeckten Ausschüttungen der Jahre 2012-2014 als Bemessungsgrundlage herangezogen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7.4.2017 wird beim Pkt. „Prüfungsabschluss“ ausgeführt:

„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO.

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>2012, 2013</i>	<i>2,3</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2012, 2013</i>	<i>6,9,10</i>

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen“.

In der Folge ergingen am 11.4.2017 Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2013.

Die Wiederaufnahmebescheide zur USt und KöSt 2013 wurde wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Die Wiederaufnahmegründe sind gegeben.

Zudem wurden die (hier verfahrensgegenständliche) Abgabenbescheide jeweils vom 11.4.2017 erlassen:

Abgabenart	Zeitraum	bisher vorgeschrieben	Festsetzung	Nachforderung
Umsatzsteuer	2013	€ 43.269,95	€ 53.010,94	€ 9.740,99
Umsatzsteuer	2014	€ 35.947,01	€ 44.639,41	€ 8.692,40
Körperschaftsteuer	2013	€ 19.091,00	€ 31.659,00	€ 12.568,00
Körperschaftsteuer	2014	€ 9.715,00	€ 14.707,00	€ 4.992,00

Abgabenart	Zeitraum	Festsetzung
------------	----------	-------------

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen	2013	€ 534,89
Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen	2014	€ 117,71
Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer	2013	€ 18.960,49
Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer	2014	€ 11.505,01

Die Haftungsbescheide KEST 2013 und 2014 enthielten folgende Begründung:

„Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO sind Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Die Geltendmachung der Haftung ist eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO). Sie erfolgt im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer(n) sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe(n).

Der Ermessensausübung entgegen stehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe liegen nicht vor.“

Am 9.5.2017 wurde von der belangten Behörde ein Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen iHv. € 1.044,21 erlassen.

Gegen die Abgaben-, Nebengebühren- und Haftungs- Bescheide wurde von der ****2**** GmbH keine Beschwerde erhoben.

Mit Bescheid vom 11.3.2019 wurde der Bf. zur Haftung als Geschäftsführer der ****2**** GmbH in Höhe der noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten von € 57.732,64 herangezogen. Die dagegen erhobene Beschwerde richtete sich einerseits gegen den Haftungsbescheid (hier nicht verfahrensgegenständlich) und andererseits gegen die dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden und hier verfahrensgegenständlichen Abgabenbescheide.

Mit rechtskräftigem Erkenntnis des Spruchsenates vom 4.4.2019, ***3*** (gekürzte Ausfertigung), wurde ua ausgesprochen, dass der Bf. als Geschäftsführer der ***2***-GmbH

a) vorsätzlich

- Kapitalertragsteuer 2012 iHv € 6.876,89,
- Kapitalertragsteuer 2013 iHv € 18.960,49 und
- Kapitalertragsteuer 2014 iHv € 11.505,01 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) hat, sowie

b) grob fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2014 die Verkürzung von

- Umsatzsteuer 2012 iHv € 3.311,28
- Umsatzsteuer 2013 iHv € 9.740,99
- Umsatzsteuer 2014 iHv € 8.692,40
- Körperschaftsteuer 2012 iHv € 4.467,00,
- Körperschaftsteuer 2013 iHv € 12.568,00 und
- Körperschaftsteuer 2014 iHv € 4.992,00

bewirkt hat und dadurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG sowie das Finanzvergehen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen hat.

Aus der diesbezüglichen Vorlage des Finanzamtes als Finanzstrafbehörde an den Spruchsenat geht hervor, dass der Beschwerdeführer im haftungsgegenständlichen Zeitraum nicht alle Erlöse und Einnahmen in der Buchhaltung der ***2*** GmbH erfasste, obwohl er diese Beträge (als Person) erhielt. Durch diese Vorgangsweise verkürzte er Umsatz- und Körperschaftsteuer. Da die nicht erfassten Beträge dem Beschwerdeführer zugeflossen sind, er nicht nur Geschäftsführer sondern auch Gesellschafter war, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor und er verkürzte daher auch die Kapitalertragsteuer.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat legte der Bf. ein Geständnis.

Die im Erkenntnis des Spruchsenates genannten Beträge (strafbestimmende Wertbetrag) betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013 und 2014 decken sich mit den Feststellungen der Betriebsprüfung und wurden die USt, KöSt und KEST in den verfahrensgegenständlichen Abgabenbescheiden durch die belangte Behörde entsprechend festgesetzt. Die Höhe der Beträge wurde durch den Bf. nicht bestritten.

Die festgesetzten Anspruchszinsen ergeben sich aus dem Differenzbetrag zwischen dem vorgeschriebenen Betrag und der Festsetzung hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 und

2014. Bestritten wird die Höhe insofern, als den Beschwerden gegen die diesen Bescheiden zugrundeliegenden Abgaben (KöSt) nach Ansicht des Bf. stattzugeben wäre.

Die Säumniszuschläge (betreffend USt 2012-2014 und KESt 2013 und 2014) wurden in Höhe von 2% von den im Bescheid angeführten Abgabenschuldigkeiten, welche nicht innerhalb der Frist entrichtet wurden, festgesetzt. Die Nichteinhaltung der Fristen blieb unbestritten, bestritten wurde die Höhe insofern, als den Beschwerden gegen die diesen Bescheiden zugrundeliegenden Abgaben (USt, KESt) nach Ansicht des Bf. stattzugeben wäre.

Im Erkenntnis des BFG vom 3.9.2021, RV/5101229/2019, wurde die Beschwerde des Bf. gegen den Haftungsbescheid gem. § 9 BAO iVm § 80ff BAO wegen Geschäftsführerhaftung als unbegründet abgewiesen und die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten betreffend die Primärschuldnerin ***2*** GmbH mit einem Betrag von € 57.732,64 bestätigt.

Damit liegt auch eine Legitimation des Bf. zur Beschwerdeerhebung gegen die diesem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide vor.

Mit Erkenntnis des BFG vom 18.4.2025 (RV/7100828/2024) wurde die Beschwerde des Bf. vom 22.1.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19.1.2024 betreffend Entlassung aus der Gesamtschuld nach § 237 BAO wegen Geschäftsführerhaftung als unbegründet abgewiesen.

Die verfahrensgegenständlichen Bescheide entsprechen allen formellen Erfordernissen.

Die Beschwerde des Bf. hinsichtlich des Vorliegens von Nichtbescheiden wegen fehlerhafter Signaturen der Bescheide wurde durch den Bf. zurückgenommen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als

erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 167 Rz 8 mwN).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem, dem Bundesfinanzgericht vorgelegten, Verwaltungsakt, insbesondere aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über die Außenprüfung vom 7.4.2017, den umfangreichen Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung, sowie dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung vom 12.8.2025.

Zudem nahm das Gericht Einsicht in das Firmenbuch, das Abgabeninformationssystem des Bundes sowie die Entscheidung des BFG vom 3.9.2021, GZ RV/5101229/2019 in der Beschwerdesache des Bf. betreffend Haftungsbescheid vom 11.3.2019 und das Erkenntnis des Spruchsenates vom 4.4.2019, GZ ***3***.

Hinsichtlich der anfänglich strittigen Frage des Vorliegens von Nichtbescheiden, schränkte der Bf. seine Beschwerde in der Stellungnahme vom 4.6.2025 in diesem Punkt ein. Auch das BFG kann nach Prüfung der Bescheide hinsichtlich der Formalvoraussetzungen und im Hinblick auf die Judikate des VwGH vom 29.5.2025, 2012/17/0197 und VwGH vom 13.10.2022, Ra 2022/15/0016 keine formellen Mängel der Bescheide erkennen. Diese sind ordnungsgemäß ergangen und stellen keine Nichtbescheide dar.

Zur Wiederaufnahme betreffend USt und KöSt 2013

Gegenständlich ist strittig, ob die durch die belangte Behörde vorgenommene Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2013 zulässig war.

Die Feststellungen zur Wiederaufnahme ergeben sich aus dem Bericht über die Außenprüfung sowie den Bescheiden über die Wiederaufnahme.

Dass die Buchhaltung im verfahrensrelevanten Zeitraum von dem Bf. selbst erstellt wurde, ergibt sich aus dem Prüfbericht (Tz8.)

Die erlassenen Wiederaufnahmebescheide vom 11.4.2017 verweisen in der Begründung auf die dem Bf. zu diesem Zeitpunkt bereits vorliegende Niederschrift und Prüfungsbericht, datiert mit 7.4.2017. Die Wiederaufnahmebescheide ergingen somit nicht begründungslos. Bereits im Außenprüfungsbericht wird die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO genannt. In

Ergänzung dazu wird auf einzelne Punkte (Tz 2,3 zur Umsatzsteuer bzw. 6,9,10 zur Körperschaftsteuer) im Prüfbericht verwiesen, aus denen sich die Gründe für die Wiederaufnahme ergeben. Sieht man sich diese Punkte näher an, so geht daraus klar hervor, dass es sich bei den dort getätigten Feststellungen um solche handelt, die im Zuge der Prüfung aufgrund der erstmalig vorgelegten Unterlagen bekannt wurden. Beispielsweise *„nicht als Erlös erfasse Zahlungseingänge“* (Tz2); *„Buchungen am Verrechnungskonto ***6***... Einbuchung eines tatsächlich nicht existierenden Aufwandes“* (Tz10d), *„...die am Verrechnungskonto ***6*** erfasste Forderung an Bf. um € 11.194,36 reduziert... Eingangsrechnung [...] konnte nicht vorgelegt sowie die Begleichung der Rechnung nicht nachgewiesen werden* (Tz10c).

Im Übrigen bestätigt auch der vorgelegte Mailverkehr (Zeitraum März bis Juli 2016 bzw. Jänner 2017) zwischen belangter Behörde und steuerlicher Vertretung sowie mit dem Bf. dass Unterlagen/Rechnungen (Aufzeichnungen erbrachter Leistungen, Bankbelege, Verrechnungskonto) bereits zuvor seitens der belangten Behörde angefordert worden waren, diese aber nicht vorgelegt wurden und erst im Zuge der Außenprüfung bekannt wurden. Insofern geht auch die Ausführung des Bf. in seiner Beschwerde, wonach sich aus dem Prüfbericht nicht ergebe, dass eine Aufforderung zur Beibringung von Eingangsrechnungen erfolgt sei, ins Leere.

Der entscheidende Senat geht aufgrund der dargelegten Umstände davon aus, dass der belangten Behörde die Unterlagen, welche die Feststellungen zur USt und KöSt 2013 nach sich zogen und zu einer Wiederaufnahme der Verfahren führten, erst mit der Einsichtnahme in die Unternehmensunterlagen im Zuge der Außenprüfung bekannt wurden. Die Tatsachen, dass fälschlicherweise Privataufwände und nicht abzugsfähige Aufwendungen verbucht wurden bzw. dass Buchungen ohne Rechnungsbelege vorgenommen wurden, waren bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht offengelegt.

Wenn der Bf. in seinem Vorlageantrag ausführt, dass sich weder aus der Niederschrift, noch aus dem BP-Bericht vom 7.4.2017 ergebe, welcher Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliege, da lediglich auf § 303 Abs. 1 BAO, nicht jedoch auf einen der Tatbestände (a, b oder c) verwiesen werde und die belangte Behörde somit erstmalig in der Beschwerdeentscheidung auf neu hervorgekommene Tatsachen verweise und auch in der mündlichen Verhandlung am 12.8.2025 nochmals das Fehlen von Wiederaufnahmegründe vorbringt, so ist dem entgegenzuhalten:

Der Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 BAO wurde sowohl im AP-Bericht als auch in den Wiederaufnahmebescheiden korrekt benannt. Eine nicht explizite Nennung der lit. a, b oder c macht die Wiederaufnahme nicht unzulässig, insbesondere, da sich aus dem Sachverhalt ohnedies nur die lit.b – das Hervorkommen neuer Tatsachen – ergeben kann und dieser Wiederaufnahmegrund ausreichend begründet und nachvollziehbar dargelegt wurde.

Im gegenständlichen Verfahren ist der Verweis im jeweiligen Wiederaufnahmebescheid (USt 2013 und KöSt 2013) auf die über die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht zulässig, da die neu hervorgekommenen Tatsachen dort angeführt sind.

Wenn die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung eine Konkretisierung des Wiederaufnahmegrundes dahingehend vornimmt, dass sie die lit.b und die neu hervorgekommenen Tatsachen nennt, so handelt es sich dabei nicht um ein Nachholen von Wiederaufnahmegründen in der Beschwerdeentscheidung.

Maßgeblich ist, ob der Abgabenbehörde in dem jeweiligen wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im jeweiligen wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass fälschlicherweise Privataufwände und nicht abzugsfähige Aufwendungen verbucht wurden bzw. dass Buchungen ohne Rechnungsbelege vorgenommen wurden.

Diese Tatsachen waren der belangten Behörde nicht bekannt und sind erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

Die Gründe für eine Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2013 durch die belangte Behörde lagen nach Ansicht des entscheidenden Senates sohin vor.

Zu den durch die angefochtenen Bescheide wiederaufgenommenen Verfahren für 2013 ergeben sich Umsatzsteuerverdifferenzen iHv € 9.740,99 und Körperschaftsteuerverdifferenzen iHv € 12.568,00.

Zu den Bescheiden betreffend USt und KöSt 2013 und 2014

Die Feststellungen zur Höhe ergeben sich aus den betreffenden Bescheiden der belangten Behörde vom 11.4.2017.

Wenn der Bf. in der Beschwerde ausführt, dass die Pkt. Tz 10a, 10c, 10d, 11d und 11e in Verbindung mit Tz3d im Bericht über die Außenprüfung nicht nachvollziehbar seien, so ist ihm zu entgegen, dass es sich hierbei um die Kürzung der Vorsteuer handelt, welche sich aus der verdeckten Ausschüttung ergeben und dies auch klar aus dem Bericht erkennbar wird.

Wenn er weiters vorbringt, dass sich aus dem Bericht auch nicht ergebe, dass eine Aufforderung zur Beibringung der Eingangsrechnungen erfolgt sei, ist ihm der bereits vor der Prüfung stattgefundene Mailverkehr (wie bereits oben ausgeführt) entgegenzuhalten, aus

welchem sich ergibt, dass Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen sehr wohl stattgefunden hatten. Zudem war der Bf. bei den im Zuge der Außenprüfung am 30.11.2016 und 11.1.2017 abgehaltenen Besprechungen persönlich anwesend und erfolgte auch in diesem Zusammenhang die Aufforderung Eingangsrechnungen vorzulegen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass sich der Bf. im gegen ihn als Geschäftsführer der ***2*** GmbH geführten Strafverfahren geständig zeigte und die sich aus der Außenprüfung ergebenden Nachforderungen (in gleicher Höhe) als strafbestimmender Wertbetrag Eingang in diese Entscheidung fanden.

Zu den Haftungsbescheiden für Kapitalertragsteuer 2013 und 2014

Die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 ergingen am 11.4.2017 gegenüber der ***2*** GmbH als zum Abzug Verpflichtete. Die KESt wurde mit 33,33% der verdeckten Ausschüttung berechnet und ergab sich daraus eine Festsetzung in Höhe von € 18.960,49 für das Jahr 2013 und € 11.505,01 für das Jahr 2014.

Die Feststellungen hinsichtlich der verdeckten Ausschüttungen ergeben sich aus dem Prüfbericht und der Niederschrift vom 7.4.2017 in den Tz 8ff.

Das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen und der Zufluss der Beträge an den Bf. wird nicht bestritten. Ebenso wenig die in der Außenprüfung festgestellte Höhe. Im gegen den Bf. geführten Strafverfahren zeigte sich dieser zudem geständig und ist die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ident mit der Höhe der Nachforderungen, die sich aus der Betriebsprüfung als ergab.

Wenn der Bf. in seiner Beschwerde ausführt, dass sich aus dem Haftungsbescheid nicht ergebe, welcher Tatbestand des § 201 Abs. 2 BAO der Bescheiderlassung zugrunde liege und dies vor allem damit begründet, dass lt. Prüfungsabschluss keine genauen Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 erforderlich machen, so ist dazu auszuführen, dass seitens der ***2*** GmbH hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 weder eine Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs.1 EStG1988) noch eine Selbstberechnung (§ 202 Abs.1 BAO) erfolgte.

Dass eine Abfuhr der Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge erfolgte, wurde vom Bf nicht einmal behauptet.

Zu der durch die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung getätigten Feststellung, dass die Haftungsbescheide KESt 2013 und 2014 erlassen wurden, weil kein Selbstberechnungsbetrag bekannt gegeben worden und keine Abfuhr der KESt erfolgt sei, brachte der steuerliche Vertreter die Ausführungen zu *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, § 201 Tz37 vor, wonach Wiederaufnahmegründe bei Haftungsbescheiden zu nennen seien. Dass

eine Selbstberechnung bekannt gegeben oder die KEST abgeführt wurde, wurde hingegen vom Vertreter des Bf. nicht einmal behauptet und würden dem auch die vorliegenden Unterlagen, aus denen sich keine Bekanntgabe einer Selbstberechnung bzw. Abfuhr der KEST ergibt, widersprechen.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen würden.

Die Kapitalertragsteuer wurde durch die belangte Behörde (erstmalig) festgesetzt, weil kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde, die Höhe der KEST ergab sich aufgrund der Feststellungen in der Prüfung zur verdeckten Ausschüttung.

Damit erfolgte die Erlassung des Haftungsbescheides KEST 2014 aber nicht aufgrund von Wiederaufnahmegründen (§ 201 Abs. 2 Z 3 2.Fall), sondern aufgrund der nicht Bekanntgabe eines Selbstberechnungsbetrages (§ 201 Abs. 2 Z 3 1.Fall). Dies ergibt sich anhand der vorliegenden Unterlagen.

Es erfolgte eben keine Wiederaufnahme, ebensowenig ist darin eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO über den § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zu sehen. Durch die belangte Behörde wurden in den Bescheiden daher auch keine Wiederaufnahmegründe genannt.

Seitens des BFG war das Bestehen solcher Gründe sohin auch nicht zu prüfen, insbesondere da sich bereits anhand der Feststellungen ergibt, dass eine Bekanntgabe der Selbstberechnung bzw. eine Abfuhr der KEST durch die ***2*** GmbH nicht erfolgte, die 2.Variante des § 201 Abs.2 Z 3 BAO somit gar nicht durch die belangte Behörde als Begründung für die Haftungsbescheide KEST 2013 und 2014 herangezogen wurde.

Dass eine Haftung der ***2*** GmbH aufgrund wirtschaftlicher Verhältnissen o.Ä. nicht geltend gemacht hätte gemacht werden dürfen, wurde vom Bf. nicht vorgebracht. Diesbezüglich ist er auch den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung nicht entgegengetreten.

Im Übrigen kann auch auf die diesbezüglichen Ausführungen des BFG in der Entscheidung vom 3.9.2021, RV/5101229/2019 verwiesen werden.

Nach Ansicht des entscheidenden Senates ergingen die Haftungsbescheide für die Kapitalertragsteuer 2013 und 2014 zu Recht.

Zum Erkenntnis des Spruchsenats

Entsprechend der unten in der rechtlichen Beurteilung angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen.

Das Bundesfinanzgericht ist daher an die Feststellung des Spruchsenates in Pkt. 1), wonach der Beschwerdeführer die im Sachverhalt festgestellten Abgabenverkürzungen hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftssteuer bzw. die vorsätzliche Nichtentrichtung hinsichtlich der Kapitalertragsteuer in den hier verfahrensrelevanten Zeiträumen 2013 und 2014 bewirkt hat, gebunden. Dass es sich im vorliegenden Fall um eine gekürzte Urteilsausfertigung handelt, hat keinen Einfluss auf diese Bindung, da der Verwaltungsgerichtshof auf die tatsächlichen Feststellungen, auf denen der Schuldspruch beruht, abstellt.

Im Übrigen wurden von ihm im Strafverfahren ein Geständnis abgelegt und stellten die Nachforderungen in den Abgabenbescheiden den strafbestimmenden Wertbetrag dar.

Das Bundesfinanzgericht ist somit hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Umsatz-, Körperschafts- und Kapitalertragsteuer gebunden.

Im Übrigen trat der Bf. hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer den Prüfungsfeststellungen bzw. den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung weder im Vorlageantrag, noch in seiner Stellungnahme vom 4.6.2025 und auch nicht in der mündlichen Verhandlung vom 12.8.2025 entgegen.

Zu den Nebengebührenbescheiden

Die Feststellung zum Säumniszuschlagsbescheid vom 9.5.2017 hinsichtlich USt 2012-2014 und KEST 2013-2014 gründet sich auf die Einsichtnahme in diesen Bescheid und ergibt sich daraus eine Höhe von insgesamt € 1.044,21.

Die Feststellungen zu den Anspruchszinsen 2013 (€ 534,89) und 2014 (€ 117,71) betreffend Körperschaftsteuer 2013 und 2014 gründen sich auf die Einsichtnahme in diese Bescheiden vom 11.4.2017.

Dass die den Nebengebührenbescheiden zugrundeliegenden Abgaben fristgerecht entrichtet wurden, wurden durch den Bf. nicht einmal behauptet und liegt dies im gegenständlichen Fall auch nicht vor.

Die jeweiligen Höhen blieben durch den Bf. im gesamten Verfahren unbestritten. Durch ihn wird in der Beschwerde lediglich vorgebracht, dass diese nach stattgebender Erledigung der Beschwerde gegen die zugrunde liegenden Abgabenbescheide aufzuheben bzw. abzuändern wären.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Beschwerdelegitimation des Bf.

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein eigenständiger Rechtszug gegen den seiner Haftungsinanspruchnahme zugrundeliegenden Abgabenbescheide eingeräumt. (VwGH vom 28.05.2019, Ra 2019/15/0032)

Aus § 248 BAO ergibt sich weiters, dass der zur Haftung Herangezogene jedenfalls den gegen ihn geltend gemachten Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen können muss (VwGH vom 28.05.2021, Ra 2019/13/0060).

Gegenständlich hat der Bf. nicht nur gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO sondern auch gegen die zugrundeliegenden Abgabenbescheide Beschwerde eingebracht. Werden gleichzeitig mit der Beschwerde gegen die Inanspruchnahme zur Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO auch die Sachbescheide angefochten, so ist nach der Judikatur des VwGH zuerst über die Rechtmäßigkeit der Haftung zu entscheiden. Dies deshalb, weil davon die Beschwerdebefugnis gegen die Sachbescheide (Beschwerdelegitimation) abhängt (VwGH 27.01.2011, 2010/16/0259).

Da mit Entscheidung des BFG vom 3.9.2021, RV/5101229/2019 die Beschwerde des Bf. gegen den Haftungsbescheid als unbegründet abgewiesen wurde, sohin die Rechtmäßigkeit der Haftung vorliegt, ist im gegenständlichen Fall hinsichtlich der dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenschuldigkeiten die Beschwerdelegitimation des Bf. gegeben.

Zur Wiederaufnahme

Gem. § 93 Abs 3 lit a BAO haben Bescheide, unter anderem dann, wenn sie von Amts wegen erlassen werden, eine Begründung zu enthalten; dies aus dem Grund, da sie für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar sein sollen. Der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, soll sowohl für die Partei als auch für die Rechtsmittelinstanz nachvollziehbar sein (z.B. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0153). Zentrales Element der Begründung ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070).

Für Wiederaufnahmebescheide bedeutet dies, dass sie dementsprechend zwingend und unmissverständlich begründend darzulegen haben, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Gerade im Fall einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist diesbezüglich von einem sehr strengen Maßstab auszugehen. Der im Bescheid festgelegte Tatsachenkomplex bildet die "Sache", dh den Gegenstand, des Wiederaufnahmeverfahrens. Der Tatsachenkomplex, auf den die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme oder die von der Selbstberechnung abweichende Festsetzung stützt, muss aus dem Bescheid (allenfalls durch Verweis) erkennbar sein (z.B. VwGH 18.06.2024, Ra 2023/13/0074 VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Vorliegende Begründungsmängel können im Abgabenverfahren zwar prinzipiell saniert werden, dies gilt jedoch (unter anderem) dann nicht, wenn ein Wiederaufnahmebescheid keine (ausreichende) Begründung enthält. Ein nicht entsprechend begründeter Wiederaufnahmebescheid ist nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes somit nicht sanierbar, die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe konkret auch nicht in einer Beschwerdeentscheidung nachholbar (z.B. VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Gem. § 150 BAO ist über das Ergebnis der Außenprüfung ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die Abgabenbehörde hat dem Abgabepflichtigen eine Abschrift des Prüfungsergebnisses zu übermitteln. Der Prüfungsbericht (§ 150 BAO) gehört in der Regel zur Begründung der die Ergebnisse einer Außenprüfung auswertenden Bescheide. Werden in Auswertung der Prüfungsergebnisse Bescheide erlassen (abgeändert, aufgehoben), so wird der Bericht als Bescheidbegründung (als Teil hiervon) dienen, soweit die Bescheide von Aussagen des Prüfungsberichtes nicht abweichen (Ritz/Koran, BAO 8. Aufl., § 150 BAO Rz 2).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Verweis des Bescheides auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw den Prüfungsbericht ausreichend, wenn die Tatsachen dort angeführt sind (zB VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Die (jeweils mit 11.4.2017 datierten) erlassenen Wiederaufnahmebescheide betreffend USt und KÖSt 2013 verweisen in der Begründung auf die, dem Bf. zu diesem Zeitpunkt bereits vorliegende - somit vor Zustellung der Bescheide erstellten - Niederschrift und den Prüfbericht vom 7.4.2027. Im Prüfungsbericht sind in den jeweiligen Textziffern jene Umstände dargestellt,

die von der Abgabenbehörde als neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO beurteilt wurden. Die Wiederaufnahmegründe sind somit für den Bf. nachvollziehbar bzw. überprüfbar. Die Bescheide ergingen nicht begründungslos, da diese Verweise zulässig sind und eine in Bescheidbegründungen übliche Textierung darstellen. Im gegenständlichen Fall handelt es sich auch nicht um eine (in der BVE) nachgeschobene, sondern, in Einheit mit dem Prüfungsbericht, um die originäre Bescheidbegründung.

Gemäß § 303 Abs 1 lit. b BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen iSd § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (zB VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (z.B. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327; 28.2.2012, 2008/15/0005).

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bzw. den entsprechenden Prüfbericht zulässig (vgl. VwGH 29.11.2015, 2012/15/0030; 22.11.2012, 2012/15/0172; 10.02.2016, 2013/15/0087; 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Es ist zulässig, sich in einer Begründung auf der Partei zugegangene Erledigungsentwürfe zu beziehen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 93 Rz 15), ebenso auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (vgl. u.a. VwGH 22.2.2024, Ra 2020/17/0009).

In der Entscheidung des VwGH vom 22.4.2022, Ra 2020/13/0025, auf welche der Vertreter der belangten Behörde in der Verhandlung vom 12.8.2025 Bezug nahm und welche anlässlich einer Amtsrevision zu einem vergleichbaren Sachverhalt wie gegenständlichem erging, führte dieser zu Tz 9, 10 und 12 aus:

„Das Finanzamt kann zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; 22.11.2012, 2012/15/0172).

Das Finanzamt hatte, wie sich aus den Verwaltungsakten ergibt, in der Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer 2011 bis 2015 auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Im Betriebsprüfungsbericht wird

zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Tz 5 verwiesen, die eine Berechnung der Gewinnauswirkungen auf die Körperschaftsteuer beinhaltet. In der Tz 5 wird hinsichtlich der Gewinnauswirkungen auf die Tz 3 und die Tz 4 weiterverwiesen. Durch diesen Verweis kommt mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, worauf sich das Finanzamt stützen wollte. Entscheidend ist im Revisionsfall somit, ob unter den genannten Tz 3 und 4 Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind.

In den Tz 3 und 4 des Prüfungsberichtes werden daher mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (Geltendmachung tatsächlich nicht angefallener Betriebsausgaben) angesprochen, die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstellen. Dass das Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide nicht begründet habe, trifft somit nicht zu.“

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157; 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097). Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die belangte Behörde in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren oder im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; 28.10.2009, 2008/15/0049, VwSlg 8482 F/2009; 27.2.2014, 2011/15/0106; 20.10.2016, Ro 2014/13/0034, je mwN). Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 303, Rz 24).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des

Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030). Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH vom 29.1.2015, 2012/15/0030).

Durch im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2012 und 2014 - für die Wiederaufnahme hier relevant das Jahr 2013 - erstmals vorgelegten Unternehmensunterlagen war der Sachverhalt der belangen Behörde nicht so vollständig bekannt, dass sie schon im Rahmen der Erlassung der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer(erst)bescheide 2013, bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu den nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können. Die im Prüfungsbericht genannten Tatsachen kamen erst im Zuge der Außenprüfung neu hervor und führten zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts und somit zu anderslautenden Bescheiden. Die Wiederaufnahmebescheide verfolgten somit den Zweck bisher unbekannte, aber entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente festzustellen, die zu einem anderen Ergebnis geführt haben. Dabei handelt es sich um Tatsachen oder Beweismittel, die bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des Körperschafts- und des Umsatzsteuerbescheides hinsichtlich des streitgegenständlichen Wirtschaftsjahres existent waren, aber erst später hervorgekommen sind (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 303, Rz 30).

Gem. § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen (VwGH 11.8.1993, 92/13/0096; VwGH 24.1.1996, 95/13/0136; VwGH 24.2.2000, 96/15/0129); bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (zB VwGH 21.3.1996, 94/15/0085, siehe *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 303 Rz 64)

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 303, Rz 67).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (zB VwGH Ro 2018/15/0025). Die Billigkeit gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben.

Eine Ermessensüberschreitung liegt vor, wenn die Behörde nicht im Rahmen des gegebenen Ermessens bleibt oder wenn sie Ermessen annimmt, obwohl sie gar keines hat, oder umgekehrt, wenn die Behörde zu Unrecht Bindung annimmt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 20, Rz 10).

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist zu berücksichtigen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 303, Rz 88). Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 114 Rz 6).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (zB 28.2.2000, 99/17/0323; 21.1.2001, 2003/16/0113) ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049).

Da keine besonderen Umstände im Sinne der oben zitierten VwGH-Judikatur vorliegen, kann sich der Bf. im gegenständlichen Fall nicht auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben und somit nicht auf ein unbilliges Vorgehen seitens der belangten Behörde berufen. Ebenso wenig liegt eine Überschreitung des Ermessensspielraums vor, da von der Abgabenbehörde bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) eingeräumt wurde und sie damit im Rahmen des gegebenen Ermessens bleibt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/0125) ist eine steuerliche Auswirkung der konkreten Wiederaufnahmegründe in Höhe von 746 Euro nicht mehr als (absolut) geringfügig anzusehen. Im gegenständlichen Streitfall gehen die steuerlichen Auswirkungen der wiederaufgenommenen Verfahren nach dem festgestellten Sachverhalt in jedem einzelnen Streitjahr (Umsatzsteuer 2013 iHv. € 9.740,99 und der Körperschaftsteuer 2013 iHv € 12.568,00) deutlich über diesen Betrag hinaus.

Im Sinne der genannten Rechtsprechung steht daher die Ermessensübung, wonach die Verfahren Umsatzsteuer 2013 und Körperschaftsteuer 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufzunehmen sind, mit dem Gesetz in Einklang. Die Wiederaufnahmebescheide ergingen daher rechtskonform.

Die Beschwerde ist daher in diesen Punkten spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Zur Haftung für Kapitalertragsteuer

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

Verdeckte Ausschüttungen sind kapitalertragsteuerpflichtige Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988. (vgl. für viele VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. VwGH 22.5.2014, 2011/15/0003).

Hinsichtlich der Einbehaltung normiert § 95 Abs 2 EStG 1988, dass Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge ist. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs 3 EStG 1988 ist der Schuldner der Kapitalerträge bei inländischen Kapitalerträgen zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet und hat diese gemäß § 95 Abs 4 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen, wobei die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 als zugeflossen gelten.

§ 19. (1) EStG 1988 regelt, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr als bezogen anzusehen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 96 Abs 1 EStG 1988 ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 durch den zum Abzug Verpflichteten unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen.

Im vorliegenden Beschwerdefall liegt im Ausmaß der Feststellungen der Betriebsprüfung eine verdeckte Ausschüttung an den Bf. durch die Nichterfassung von Erlösen und Einnahmen, obwohl er die Beträge als Person erhielt, vor und wurde die KEST der ***2*** mittels Haftungsbescheiden vorgeschrieben.

Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027, mwN). Bei verdeckten Ausschüttungen ist zu beachten, ob die ausschüttende Körperschaft auch die auf die Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer trägt oder ob sie diese auf den begünstigten Gesellschafter überwälzt. Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen seiner Einnahmen aus der Gewinnausschüttung auch bei der auf Basis der Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist. Fordert hingegen die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer (in angemessener Frist) ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der Kapitalertragsteuer anzusehen (vgl. VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018, mwN). Fordert die ausschüttende Körperschaft die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer in angemessener Frist nicht beim Empfänger ein, beträgt der Steuersatz 33,33% (VwGH 14.5.1980, 1333/79; 7.9.1993, 90/14/0195, 21.12.1994, 90/13/0236, 23.10. 1997, 96/15/0180, 0204; 8.10.1998, 97/15/0135, 26.9.2000, 97/13/0140), weil der übernommene KEST-Betrag als zusätzliche Leistung dem Kapitalertrag zuzurechnen ist (§ 93 Abs 4 Z 3 EStG 1988).

Eine derartige Einforderung der Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter wurde im Haftungsverfahren (RV/5101229/2019) aber nicht behauptet.

Verdeckte Ausschüttungen sind ein klassischer Anwendungsfall des § 95 Abs 1 EStG 1988, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter (die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa VwGH 31.3.1998, 96/13/0122) nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen (vgl. VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170).

Eine der Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Dabei sieht es der

Verwaltungsgerichtshof als zulässig an, aus den Umständen des betreffenden Falles, zumeist aus der offenkundigen tatsächlichen Vorteilsgewährung, auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (VwGH 1.6.17, Ra 2016/15/0059).

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (vgl. z.B. VwGH vom 26.4.2006, 2004/14/0066, VwGH vom 31.5.2006, 2002/13/0168).

In gegenständlichem Fall wurde das Bestehen sowie die Höhe von verdeckten Ausschüttungen durch den Bf. im gesamten Verfahren nicht bestritten und wurde anhand der Feststellungen in der Außenprüfung auch entsprechend belegt. Hinzu kommt, dass dies und die Höhe derselben auch durch die Entscheidung des Spruchsenates bestätigt (dazu unten) wird, in welcher auch das Geständnis des Bf. als Strafmilderungsgrund genannt wird.

Gem. § 95 Abs 1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

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

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

Auch war zum Zeitpunkt der Erlassung der Haftungsbescheide KEST 2013 und 2014 das Konkursverfahren über die ***2*** GmbH noch nicht eröffnet und verfügte der Bf. laut seinen Angaben in der Prüfung über keine liquiden Mittel und kein Vermögen, wohingegen die ***2*** GmbH jährlich einen Gewinn erzielte.

Für die Zeiträume 2013 und 2014 liegt es im Ermessen der belangten Behörde, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Die Abgabenbehörde hat zwischen diesen beiden Möglichkeiten zu wählen und sich dabei an den Grundsätzen des Ermessens zu orientieren. Dieses Ermessen ist zu begründen (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057).

Es stößt im gegenständlichen Fall auf keine Bedenken, dass die ***2*** GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, mwN).

Die Ausführung des Bf. wonach die belangte Behörde das Ermessen (§ 20 BAO) gemäß §§ 201 f iVm § 224 BAO nicht begründet habe, führt angesichts der dargelegten Umstände in Zusammenschau mit der Judikatur des VwGH nicht zum Erfolg.

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

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

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

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

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

Bei Steuerabzugsbeträgen ist entscheidend, wann steuerabzugspflichtige Einkünfte als zugeflossen gelten. Dies richtet sich nach den Regelungen in den Abgabengesetzen. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer (VwGH 15.9.2016, Ra

2014/15/0025), ihre Entstehung richtet sich nach § 4 Abs 2 lit a Z 3 leg. cit. (vgl. *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³, § 4 Rz 11).

§ 202 Abs 1 BAO normiert ua die sinngemäße Geltung des § 201 BAO.

§ 201 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

(...)

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(...)

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 202 Abs 1 trifft eine eigenständige Regelung zur Anwendung des § 201 auf abgabenrechtlich Haftungspflichtige. Somit gelten für Haftungspflichtige die Vorschriften des § 201 sinngemäß nur unter den Voraussetzungen des § 202 (VwGH 16. 10. 2014, 2013/16/0105). Die Selbstberechnung einer Abgabe obliegt einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen nach § 79 EStG 1988 (Lohnsteuer), § 95 EStG 1988 (Kapitalertragsteuer), § 99 EStG 1988 (Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht) oder § 27 Abs 4 UStG 1994 (Abfuhrpflicht des Leistungsempfängers bezüglich Umsatzsteuer "ausländischer" Unternehmer).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208).

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

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

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0099). Demnach dürfen vom Bundesfinanzgericht zwar keine anderen Abgaben, keine anderen Zeiträume und auch kein höherer Gesamtbetrag zu Grunde gelegt werden; eine Aufgliederung auf die einzelnen Fälligkeiten des umfassten Zeitraums ist aber von der Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes nach § 279 Abs 1 BAO umfasst (vgl. VwGH 24.1.2013, 2010/16/0169).

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

Die belangte Behörde hat im Spruch der angefochtenen Bescheide den Empfänger der Kapitalbeträge sowie die Höhe der Kapitalertragsteuer, in den Bescheidbegründungen wurden die gesetzlichen Bestimmungen angeführt.

Zum Vorbringen des Bf., wonach die belangte Behörde in den Bescheidbegründungen der angefochtenen Bescheide lediglich auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO verwiesen habe, jedoch die Wiederaufnahmegründe, weil kein Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO angeführt sei, fehlen würden und auch im Bericht und Niederschrift über die Außenprüfung kein Grund für eine Wiederaufnahme genannt sei und dies – mit Verweis auf VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0047 - einen im Rechtsmittelverfahren nicht mehr sanierbaren Mangel darstellen würde, ist auszuführen:

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

In der Begründung der angefochtenen Bescheide wird seitens der belangten Behörde lediglich der Wortlaut des § 201 Abs 2 Z 3 BAO zitiert. Es werden keine Ausführungen gemacht, dass die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO vorliegen würden oder

Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien.

§ 201 BAO erfordert zwar nicht, dass im Spruch des Bescheids zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 der Bescheid gestützt wird (VwGH 24.1.2017, Ro 2016/16/0004). Dies muss aber (zumindest) aus der Begründung hervorgehen. Eine allenfalls mangelhafte Begründung kann vom BFG ergänzt werden (*Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³, § 201, Rz 8 mit Verweis auf VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030; VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0047).

Seitens der belangten Behörde wurde in der Begründung der angefochtenen Bescheide der Tatbestand des § 201 Abs 2 Z 3 BAO angeführt, auf den sich die Bescheide stützen. Da es sich um Erstbescheide handelte und zudem kein Selbstberechnungsbetrag bekannt gegeben und auch keine Abfuhr der KEST erfolgte, was im Übrigen auch dem Bf. bekannt war und von diesem auch nicht bestritten wurde, konnte den bekämpften Bescheiden nur eine Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO erster Fall ("wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird") zugrunde liegen. Eine Nennung von Wiederaufnahmegründen, wenn keine Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO vorgelegen sind wäre widersinnig gewesen.

Auch in der mündlichen Verhandlung wurde durch die belangte Behörde nochmals betont, dass die Haftungsbescheide, bei welchen es sich um die Erstbescheide handelte, mangels Bekanntgabe von Selbstberechnungsbeträgen und Nichtabfuhr von KEST erlassen wurden, nicht hingegen eine Wiederaufnahme vorgenommen wurde, weshalb auch keine Wiederaufnahmegründe angeführt worden seien.

Wie oben angeführt erlaubt § 201 Abs 4 BAO die Festsetzung mehrerer Selbstberechnungsabgaben desselben Kalenderjahres in einem Bescheid und gilt dies gem. § 202 Abs 1 BAO sinngemäß auch, wenn die Selbstberechnung durch einen Haftungspflichtigen zu erfolgen hat. Ein Festsetzungsbedarf nach § 201 Abs 1 BAO lag im gegenständlichen Fall vor, da seitens der Haftungspflichtigen, also der ***2*** GmbH, keine selbstberechneten Beträge bekannt gegeben worden waren.

Betreffend die Ermessensübung - welche in den angefochtenen Bescheiden auch enthalten ist - ist auszuführen, dass eine Ermessenentscheidung grundsätzlich immer nach den Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu erfolgen hat. Insbesondere die Zweckmäßigkeit spricht auch im gegenständlichen Fall dafür, die Haftung der ***2*** GmbH geltend zu machen. Die ***2*** GmbH hat schuldhaft die Einbehaltung und Abfuhr der von den bekämpften Bescheiden umfassten Kapitalertragsteuer unterlassen, sodass auch der Grundsatz der Billigkeit einer solchen Vorgangsweise nicht entgegensteht.

Die Beschwerde ist daher in diesen Punkten spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Zur Bindungswirkung des Strafurteils

Gemäß § 116 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen.

Abs 2 leg cit sieht vor, dass Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs 1 zu beurteilen sind. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Nach § 269 Abs 1 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Bei einer Vorfrage handelt es sich um eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet (zB VwGH 15.1.2008, 2006/15/0219).

Es handelt sich somit um eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet. Die Vorfrage stellt eine Frage dar, die (in einem anderen Verfahren) als Hauptfrage Gegenstand einer Absprache rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur ist (zB VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 8.2.2007, 2004/15/0153).

Eine Rechtsfrage bildet nur dann eine notwendige Grundlage, wenn die Tatbestände im Sinne einer Tatbestandsgleichheit bzw Tatbestandskongruenz einander entsprechen. Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Verwaltungsbehörde (vom zuständigen Gericht) noch nicht entschieden ist, so ist die Abgabenbehörde bzw das Bundesfinanzgericht nur dann nach § 116 Abs 1 BAO berechtigt, diese Rechtsfrage nach eigener Anschauung zu beurteilen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, entfaltet jedoch ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der Tatsachenfeststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt;

in diesem Fall erstreckt sich die Bindungswirkung auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen. Diese Bindung besteht (grundsätzlich) nur hinsichtlich jener Personen, denen gegenüber das Strafurteil ergangen ist, nicht aber gegenüber Dritten (vgl. VwGH 22.10.2024, Ra 2024/13/0008, mwN, VwGH 27.3.2018, Ra 2018/16/0043; Ritz/Koran, BAO⁸ § 116 Rz 14 mwN).

Nichts Anderes gilt für die Bindung des Bundesfinanzgerichts an rechtskräftige Strafurteile (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2018/16/0210). Diese Bindungswirkung ist Ausfluss der materiellen Rechtskraft der jeweiligen strafrechtlichen Erledigung (vgl. dazu VwGH 24.9.1996, 95/13/0214) und geht sowohl von Erledigungen im Rahmen eines gerichtlichen als auch von Erledigungen im Rahmen eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens aus (vgl. Kotschnigg, Beweisrecht BAO § 116 Rz 73).

Der VwGH führte in seiner Entscheidung vom 18.8.2025, Ra 2024/13/0111, Tz 21 und 22 aus:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat auch ausgesprochen, dass der Abgabenbehörde - was gleichermaßen auch für das Verwaltungsgericht gilt - keine Rechtswidrigkeit, insbesondere keine Verletzung der Ermittlungspflicht, vorgeworfen werden kann, wenn sie jene Tathandlungen als erwiesen angenommen hat, die zur rechtskräftigen Verurteilung des Täters geführt haben. Da nämlich die Rechtsordnung der Beweiskraft von Beweismitteln, die zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führen, besondere Bedeutung beimisst, ist davon auszugehen, dass in Fällen, in denen eine Straftat mit rechtskräftigem Urteil als erwiesen angenommen wurde, keine begründeten Zweifel am Tatgeschehen offengeblieben sind, die eine nochmalige Überprüfung durch ein anderes Gericht oder eine Verwaltungsbehörde rechtfertigen (vgl. VwGH 24.4.2025, Ra 2024/15/0060, mwN).

Dem Einwand des Revisionswerbers, ein Geständnis im Rahmen eines diversionellen Verfahrens sei nicht bindend (vgl. OGH 23.9.2004, 2 Ob 186/04y; vgl. dazu auch Höllwerth in Fasching/Konecny, Zivilprozessgesetze3, § 191 ZPO, Rz 42), ist zunächst entgegenzuhalten, dass hier ein diversionelles Verfahren nicht vorliegt, der Revisionswerber wurde vielmehr vom Strafgericht verurteilt. Dieses Urteil beruhte zwar - wie der Revisionswerber geltend macht - auch auf seinem Geständnis. Ein Strafverfahren ist aber vom Grundsatz der materiellen Wahrheit geprägt. Tatsachen können durch die Verfahrensparteien nicht „außer Streit gestellt“ werden. Auch ein Geständnis des Beschuldigten enthebt das Gericht nicht von der Pflicht zur weiteren Nachforschung, ob das Geständnis dem realen Geschehen entspricht (vgl. Schmoller in Fuchs/Ratz, WK StPO, 242. Lfg, § 3 Tz 31; Danek/Mann, WK StPO, 346. Lfg, § 232 Tz 5; Kirchbacher/Sadoghi, WK StPO, 321. Lfg, § 245 Tz 18; vgl. umfangreich zu „Absprachen im Strafverfahren“, insbesondere zu „taktischen Geständnissen“ Velten, WK StPO, 230. Lfg, nach § 1 StPO, Tz 20). Damit besteht aber (anders als allenfalls bei einer diversionellen Erledigung) auch dann eine hohe Richtigkeitsgewähr eines verurteilenden Straferkenntnisses, wenn dieses auf einem womöglich auch bloß „taktischen“ Geständnis beruht. Solange dieses Strafurteil nicht (etwa durch eine Wiederaufnahme des Strafverfahrens) beseitigt ist, besteht die (wie oben näher dargelegte) Bindung im Abgabenverfahren an dieses Strafurteil.“

Dieser Rechtsprechung folgend bedürfte es im gegenständlichen Fall aufgrund der bindenden Feststellungen des ob strafrechtlichen Urteils vom 4.4.2019 keiner weitergehenden eigenständigen Feststellungen und beweiswürdigen Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes mehr. Zudem war der Beschwerdeführer wie bereits ausgeführt zu den vom Strafurteil festgestellten Abgabenverkürzungen und vorsätzlichen Nichtentrichtungen geständig (siehe gekürzte Urteilsausfertigung).

Dem strafrechtlichen Schuldspruch lag unbestritten die Tatsachenfeststellung zu Grunde, dass der Bf. nicht alle Erlöse und Einnahmen in der Buchhaltung der ***2*** GmbH erfasste, obwohl er diese Beträge (als Person) erhielt, wodurch er die o.a. Beträge an Umsatz- und Körperschaftsteuer verkürzte. Da die nicht erfassten Beträge dem Bf. zugeflossen sind und er nicht nur Geschäftsführer, sondern auch Gesellschafter war, lag eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wodurch er auch die o.a. Beträge an Kapitalertragsteuer verkürzte. Dies wurde auch ursprünglich bereits durch die Betriebsprüfung festgestellt.

Es liegt sohin eine Bindungswirkung des Strafurteiles vor, es wird im Übrigen aber auch auf die Ausführungen in der Beweismwürdigung sowie auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach einer Beschwerdeentscheidung sowie einem Vorlagebericht Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH vom 29.1.2020, Ra 2019/13/0071, VwGH vom 30.6.2021, Ra 2021/15/0048). Den dort durch die belangte Behörde getätigten Feststellungen (insbesondere auch in Bezug auf die Höhe der festgesetzten Beträge an USt, KöSt und KEST) ist der Bf. im gesamten Verfahren nicht entgegengetreten.

Anspruchszinsen

§ 205 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,

c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (§ 205 Abs. 3 BAO), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß § 205 Abs. 1 BAO für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs 2 BAO zwei Prozent über dem Basiszinssatz.

Die Festsetzung der Anspruchszinsen liegt nicht im Ermessen (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 205 Rz4)

Die Festsetzung von Anspruchszinsen hat mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) zu erfolgen, wobei als Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift heranzuziehen ist.

Anspruchszinsen im Sinne des § 205 BAO sind eine objektive Rechtsfolge, um (mögliche) Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben. Die Bestimmung berücksichtigt nicht die Gründe, aus welchen im Einzelfall Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden ergeben, nicht bis 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres entrichtet wurden. Insbesondere kommt es nicht auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an. Damit hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er die Ursachen, die zur Abgabentrückzahlung nach dem dort genannten Zeitpunkt geführt haben, im Anwendungsbereich des § 205 BAO grundsätzlich als unmaßgeblich erachtet hat (VwGH 24.09.2008, 2007/15/0175).

Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabefestsetzung früher oder später erfolgte. Die Verzinsung unterscheidet nicht, ob der Abgabepflichtige die Steuererklärung innerhalb der gesetzlichen (allenfalls durch Bescheid verlängerten) Erklärungsfrist einreicht, oder ob die Festsetzung der Einkommensteuer wegen Verletzung der Pflicht des Finanzamtes, über die Abgabenerklärung ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, relativ spät erfolgt. Zinsen nach § 205 BAO sind somit weder Sanktion noch Druckmittel oder gar Strafe, sondern Ausgleich für die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen oder (bei verspätet erfolgten Gutschriften) Zinsnachteilen (VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0005).

Im Beschwerdefall ist entscheidend, dass die Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 am 11.4.2017 festgesetzt wurde. Unabhängig von einem Verschulden der Parteien des Verfahrens führt diese objektive, für das Bundesfinanzgericht nach der Aktenlage erwiesene und unstrittige Tatsache dazu, dass die Nachforderung der Körperschaftsteuer des Jahres 2013

in Höhe von € 534,89 im Zeitraum 1.10.2014 bis 11.4.2017 und die Nachforderung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 in Höhe von € 117,71 im Zeitraum 1.10.2015 bis 11.4.2017 gemäß § 205 BAO zu verzinsen sind. Nicht entscheidend ist, wer es zu vertreten hat, dass die Festsetzung der Körperschaftsteuer erst nach dem gemäß § 205 Abs. 1 BAO für den Beginn der Verzinsung relevanten Zeitpunkt (30.9.2014 für das Veranlagungsjahr 2013, 30.9.2015 für das Veranlagungsjahr 2014) erfolgte.

Es kann jede Nachforderung bzw Gutschrift (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid auslösen. Der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden.

Der Zinsenbescheid ist grundsätzlich mit Bescheidbeschwerde anfechtbar, etwa mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei nicht zugestellt worden oder der im Zinsenbescheid angenommene Zeitpunkt seiner Zustellung sei unzutreffend. Aufgrund der Bindung an den Abgabenbescheid ist der Zinsenbescheid jedoch nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 205 Rz 32 ff und die dort wiedergegebene Literatur und Judikatur).

Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden für die Jahre 2013 und 2014 liegen die in den Körperschaftsteuerbescheiden 2013 und 2014 vom 11.4.2017 ausgewiesenen Abgabennachforderungen zugrunde. Der Bf. bekämpfte die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen lediglich mit dem Hinweis, dass diese nach stattgebender Erledigung der Beschwerde gegen die zugrundeliegenden Abgabenbescheide aufzuheben oder abzuändern seien.

Wie oben dargelegt, ist der Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden, daher war die Beschwerde betreffend die Anspruchszinsenbescheide als unbegründet abzuweisen.

Überdies wäre selbst im Fall einer Änderung der den Anspruchszinsen zugrundeliegenden Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2013 und 2014 diesen jedenfalls durch neue - dieser Abgabensfestsetzung entsprechende Anspruchszinsenbescheide - Rechnung zu tragen gewesen,

da eine Anpassung eines Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen gesetzlich nicht vorgesehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Säumniszuschläge

§ 217 Abs. 1 bis 3 BAO lauten:

(1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

(3) Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabenbetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 waren zum Zeitpunkt der Bekanntgabe am 11.4.2017 bereits fällig.

Bei den Haftungsbescheiden Kapitalertragsteuer wurde angeführt, dass der Betrag innerhalb eines Monats nach Zustellung des Bescheids zu entrichten ist, doch berührte diese Nachfrist die Fälligkeit der KEST nicht (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 210, Tz 9).

Im angefochtenen Säumniszuschlagsbescheid ist zudem angeführt, dass die Umsatzsteuer 2012 bis spätestens 15.2.2013, die Umsatzsteuer 2013 bis spätestens 17.2.2014, die Umsatzsteuer 2014 bis spätestens 16.2.2015, die Kapitalertragsteuer 2013 bis spätestens 9.12.2013 und die Kapitalertragsteuer 2013 bis spätestens 9.12.2014 zu entrichten gewesen wäre.

Im Zusammenhang mit der Verhängung des Säumniszuschlages nach § 217 Abs 1 BAO kommt es auf den Zeitpunkt der Entrichtung der Umsatzsteuer an (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095). Für die Entstehung des Säumniszuschlags nach § 217 BAO kommt es daher auf den Zeitpunkt der Erlassung der Jahresumsatzsteuerbescheide bzw eines Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheides nicht an (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054).

Der Säumniszuschlag im Sinne des § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich. Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht rechtzeitig entrichtete Steuer, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammapgabe rechtskräftig oder mit Beschwerde angefochten ist (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023).

Die Ausführungen der Beschwerde, welche sich gegen die dem Säumniszuschlag zu Grunde gelegten Abgaben richten, gehen ins Leere, weil die belangte Behörde insofern nicht auf die monierten Abgabenrückstände einzugehen hatte, zumal der Säumniszuschlagsbescheid lediglich den Bestand einer formellen Zahlungsverpflichtung voraussetzt (VwGH 17.9.2014, 2012/17/0552).

Der erste Säumniszuschlag knüpft somit an die Fälligkeit an. Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) tritt die Fälligkeit unabhängig davon ein, ob dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt die Höhe der Abgabenschuld bekannt ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Säumniszuschlagspflicht das Bestehen eines formellen Abgabenzahlungsanspruchs (bzw. eine formelle Abgabenzahlungsschuld) voraus, nicht jedoch den Bestand einer sachlich richtigen Abgabenschuld (VwGH 18.9.2003, 2002/16/0072). Der Abgabenzahlungsanspruch ist die Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten.

Wird die Höhe des Säumniszuschlages für eine festgesetzte Abgabenschuld damit bekämpft, dass die festgesetzte Abgabenschuld zu hoch war und wird gleichzeitig auch Beschwerde gegen die Abgabenschuld erhoben, so hat eine Herabsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 8 BAO zu erfolgen, wenn es zur Herabsetzung kommt.

Aufgrund der gesetzlichen Fälligkeit der Umsatzsteuer und der Kapitalertragsteuer kann hinsichtlich dieser Selbstbemessungsabgaben die Anlastung eines Säumniszuschlages vom Nachforderungsbetrag im Allgemeinen nicht verhindert werden.

Die Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 9.5.2017 war daher abzuweisen.

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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor, schließlich orientierte sich das Bundesfinanzgericht bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung ab, sodass die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 7. Oktober 2025