

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Diana Sammer, die Richterin Mag. Ilse Rauhofer sowie die fachkundigen Laienrichter ***1*** und ***2*** in der Beschwerdesache Dipl. Ing. ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** als Haftender gem. § 9 iVm §§ 80 ff BAO der ***3***, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Handelsstraße 8/Stiege 2/Top 2, 3130 Herzogenburg, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich

1. vom 23.8.2016 betreffend Körperschaftssteuer 2013 und 2014
2. vom 23.8.2016 betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 und 2014
3. vom 23.8.2016 betreffend Verspätungszuschlag Körperschaftsteuer 2013 und 2014
4. vom 23.8.2016 betreffend Verspätungszuschlag Umsatzsteuer 2013 und 2014
5. vom 9.11.2016 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 und 2014)
6. vom 9.1.2017 betreffend Festsetzung von zweiten Säumniszuschlägen hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 und 2014
7. vom 10.4.2017 betreffend Festsetzung von dritten Säumniszuschlägen hinsichtlich Körperschaftsteuer 2013 und 2014
8. vom 12.4.2017 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2014
9. vom 9.5.2017 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen hinsichtlich Kapitalertragsteuer 2014

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bescheide

Aufgrund von Nichtabgabe von Steuererklärungen durch die ***3*** (in der Folge kurz ***3***) wurden durch die belangte Behörde jeweils am **23.8.2016** nachfolgende Bescheide erlassen:

- **Körperschaftsteuerbescheid 2013 und 2014,**
mit welchen die Körperschaftsteuer jeweils mit € 15.000,00 festgesetzt wurde, woraus sich jeweils eine Nachforderung iHv. € 7.432,00 ergab.
Begründend wurde in beiden Bescheiden ausgeführt, dass wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sei in Anlehnung an die Zahlen der Vorjahre und der von zuletzt abgegebenen UVAs erfolgt. Dabei sei berücksichtigt worden, dass die geschätzten Zahlen in der Branche nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sehr wohl erzielbar seien. Weiters sei dem Umstand Rechnung getragen worden, dass auch im Vorjahr keine Erklärungen und Bilanz abgegeben worden seien und gegen die Höhe der letzten Schätzung keine Beschwerde eingebracht worden sei und die Höhe des geschätzten Gewinnes nicht bekämpft worden sei. Es werde davon ausgegangen, dass die Schätzung des nicht beeinspruchten Jahres seitens des Finanzamtes zu niedrig erfolgt sei.
- **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013,**
mit welchem die Berechnung der Anspruchszinsen gem. § 205 BAO (Differenzbetrag iHv. € 7.568,00 betreffend KöSt 2013) für den Zeitraum 1.10.2014-15.3.2016 und 16.3.2016-23.8.2016 iHv. insgesamt € 255,66 erfolgte.
- **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2014,**
mit welchem die Berechnung der Anspruchszinsen gem. § 205 BAO (Differenzbetrag iHv. € 7.568,00 betreffend KöSt 2014) für den Zeitraum 1.10.2015-15.3.2016 und 16.3.2016-23.8.2016 iHv. insgesamt € 112,02 erfolgte.
- **Verspätungszuschlagsbescheide 2013 und 2014 betreffend KöSt 2013 und 2014,**
mit welchen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung der Verspätungszuschlag mit 5,00 v.H von € 15.000,00, sohin jeweils in Höhe von € 750,00 festgesetzt wurde.
Begründend wurde auf die Bestimmung des § 135 BAO verwiesen.

- **Verspätungszuschlagsbescheide 2013 und 2014 betreffend USt 2013 und 2014,** mit welchen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung wurde der Verspätungszuschlag für 2013 mit 2,10 v.H von € 13.000,00, sohin i.Hv. € 273,00 und für 2014 mit 6,9 v.H von € 13.000,00, sohin i.Hv. € 897,00 festgesetzt wurde. Begründend wurde auf die Bestimmung des § 135 BAO verwiesen.

Am **9.11.2016** erging der **Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen**, mit welchem gegenüber der *****3***** Säumniszuschläge von 2% für die Körperschaftsteuer 2013, 2014 und 7-9/2016 (letzteres nicht mit Beschwerde bekämpft) in einer Gesamthöhe von € 340,37 festgesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzungen erforderlich waren, da die angeführten Abgabenschuldigkeiten von der *****3***** nicht innerhalb der angegebenen Fristen entrichtet worden seien.

Am **9.1.2017** erging der **Bescheid über die Festsetzung von zweiten Säumniszuschlägen**, mit welchem gegenüber der *****3***** Säumniszuschläge von 1% für die Körperschaftsteuer 2013 (€ 5.888,70) und 2014 (€ 7.568,00) in einer Gesamthöhe von € 134,57 festgesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzungen erforderlich waren, weil die *****3***** die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet habe.

Außenprüfung bei der *3*****

Gegenstand der bei der *****3***** am 7.4.2017 (Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über die Außenprüfung) abgeschlossenen Außenprüfung (ABNr *****6*****) waren die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 2012-2014 betreffend die *****3*****.

Darin wurden zur Körperschaftssteuer (Tz1) folgende Prüfungsfeststellungen getätigt:

*„Am Stammkapital des geprüften Unternehmens ist der Geschäftsführer Dipl. Ing. *****Bf1***** mit 100 % beteiligt.*

Der Geschäftsführer erhält kein Geschäftsführerhonorar, tätig aber jährlich hohe Entnahmen.

Die Entnahmen wurden am Konto 3710 Verrechnung Gesellschafter erfasst. Grundsatzvereinbarungen zum Gesellschafterverrechnungskonto (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 selbst verfügt über keine liquiden Mittel und abgesehen von einer (lt. Auskunft des Geschäftsführers) mit Bankschulden belasteten Eigentumswohnung auch über kein Vermögen.

Das geprüfte Unternehmen hat keine Verbindlichkeiten an Kreditinstitute, erzielt jährlich einen Gewinn und weist einen höheren Bilanzgewinn auf.

Das Konto 3710 Verrechnung Gesellschafter sowie der Bilanzgewinn haben sich wie folgt entwickelt:

vorläuf. JA

	31.12.2013	31.12.2014	Anwachsen	31.12.2015	Anwachsen
	€	€	€	€	€
Verrechn.-Kto	129.033,57	181.839,12	52.805,55	248.612,08	66.772,96
Bilanzgewinn	101.612,22	141.451,11	39.838,89	187.471,69	46.020,58
übersteigender Betrag		40.388,01		61.140,39	

Die jährlichen Entnahmen übersteigen den Jahresgewinn und somit auch den Bilanzgewinn um die oben angeführten Beträge.

Wird der entnommene Geldbetrag auf einem Verrechnungskonto verbucht, ist in der Regel davon auszugehen, dass der Gesellschaft ein Rückforderungsanspruch gegenüber dem Gesellschafter zusteht, womit eine Kreditierung des überlassenen Geldbetrages angenommen werden kann.

Aus der Judikatur des VwGH zu Verrechnungskonten von Gesellschaftern ist abzuleiten, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung bei Verbuchung des überlassenen Geldbetrages auf dem Verrechnungskonto nur dann vorliegen kann, wenn im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle des überlassenen Geldbetrages tritt ("werthaltiger Aktivtausch").

Dies ist dann der Fall, wenn eine Rückzahlung des auf dem Verrechnungskonto verbuchten Geldbetrages von vornherein durch den Gesellschafter nicht gewollt war oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war.

*Aus der der Außenprüfung vorgelegten verbindlichen Vereinbarung vom 3.4.2017, abgeschlossen zwischen Dipl. Ing. ***Bf1*** und der ***3***, geht hervor, dass der Bilanzgewinn zum 31.12.2015 in 3 Teilbeträgen (beginnend mit Bilanzerstellung 2017) ausgeschüttet und die KEST ordnungsgemäß abgeführt wird. Die Ausschüttungen dienen der Abdeckung des Verrechnungskontos.*

Da die in der Vergangenheit getätigten Entnahmen den Bilanzgewinn mittlerweile übersteigen und im Vermögen der Gesellschaft keine werthaltigen Assets vorhanden sind, wird durch die Außenprüfung in Höhe der Differenz zwischen Bilanzgewinn und Entnahmen eine verdeckte Ausschüttung festgestellt.

Der nicht im Bilanzgewinn 2015 gedeckte Teil der Forderung i.H.v. € 61.140,39 wird durch die Außenprüfung zum 31.12.2014 ausgebucht und als verdeckte Ausschüttung

(inkl. der übernommenen KEST) dem Ergebnis 2014 wieder hinzu gerechnet; die KEST wird passiviert.

Da sich aus der oben besprochenen Feststellung keine Auswirkung auf das Ergebnis des Jahres 2014 ergibt, wird aus verfahrensökonomischen Gründen von einer Wiederaufnahme des Verfahrens für 2014 abgesehen.“

Weitere Bescheide

In der Folge ergingen gegenüber der ***3*** durch die belangte Behörde weitere Bescheide:

- **Bescheid über die Festsetzung von dritten Säumniszuschlägen vom 10.4.2017,**
mit welchem gegenüber der ***3*** Säumniszuschläge von 1% für die Körperschaftsteuer 2013 und 2014 in einer Gesamthöhe von € 134,57 festgesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzungen erforderlich waren, weil die ***3*** die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, an dem der jeweils zweite Säumniszuschlag verwirkt wurde, entrichtet habe.
- **Haftungsbescheid für den Zeitraum 2014 vom 12.4.2017,**
mit welchem die Kapitalertragsteuer iHv € 20.378,09 gegenüber der ***3*** 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 ***3*** zur Haftung der Kapitalertragsteuer in der Höhe von € 20.378,09 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.
- **Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 10.4.2017,**
mit welchem gegenüber der ***3*** Säumniszuschläge von 2% für die Kapitalertragsteuer 1-12/2014 (€ 20.378,09) und Umsatzsteuer 2015 (letzteres nicht mit Beschwerde bekämpft) in einer Gesamthöhe von € 664,17 festgesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzungen erforderlich waren, da die angeführten Abgabenschuldigkeiten von der ***3*** nicht innerhalb der angegebenen Fristen entrichtet worden seien.

Diese Bescheide blieben vorerst unbekämpft.

Mit **Haftungsbescheid der belangten Behörde vom 17.12.2018** wurde der Bf. als Geschäftsführer der ***3*** als Haftungspflichtiger gem. § 9 iVm § 80 ff BAO für die

aushaftenden Abgabenschuldigkeiten (USt 2015, 2016, 4-6/2016, KEST 1-12/2014, KöSt 2013-2015, Verspätungszuschlag 2013, 2014, Anspruchszinsen 2013, 2014, Säumniszuschlag 1 2014-2016, Säumniszuschlag 2 2016, Säumniszuschlag 3 2016 der ***3*** im Ausmaß von gesamt € 52.102,90 in Anspruch genommen.

Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 14.1.2019 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 17.12.2018 (hier nicht verfahrensgegenständlich) sowie Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014, Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2014, Verspätungszuschlagsbescheide 2013 und 2014, Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 und 2014, Bescheid über die Festsetzung von zweiten Säumniszuschlägen hinsichtlich KöSt 2013 und 2014, Bescheid über die Festsetzung von dritten Säumniszuschlägen hinsichtlich KöSt 2013 und 2014, Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen hinsichtlich KEST 2014 vom 9.5.2017

Begründend wurde (auszugsweise) ausgeführt:

„[...]Haftungsbescheid 2014 vom 12.4.2017 (?) - 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 erforderlich machen.

Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 vom 23. August 2016

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO geschätzt.

Die Schätzung des Gewinnes steht aus unserer Sicht in keinem Zusammenhang mit den erzielten Umsätzen und den sich ergebenden Vorleistungen (Betriebsausgaben).

Es wird die Übermittlung der Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 beantragt, da eine Akteneinsicht über Finanzonline nicht möglich ist.

Nachdem sich die Abgabenbehörde in der Schätzung auf die Vorjahre bezieht, wird beantragt, die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2012 (5-Jahres- Zeitraum davor) vorzulegen.

Es wird weiters beantragt, dass die Abgabenbehörde die Berechnungsgrundlagen der Schätzung der Gewinne für die Jahre 2013 und 2014 vorlegt.

Warum keine entsprechende Berichtigung im Zuge der Außenprüfung erfolgte, ist nicht bekannt, obwohl der Zeitraum vom Prüfungszeitraum her umfasst war.

Nebengebührenanprüche

[...]Hinsichtlich der o.a. Verspätungszuschläge wurde das Ermessen gemäß §20 BAO aufgrund der Rechtsprechung des VwGH und des BFG nicht begründet.

Weiters sind die o.a. Bescheide nach stattgebender Erledigung der Beschwerdegegen die dazu zugrunde liegenden Abgabenbescheide aufzuheben bzw. abzuändern.“

Erkenntnis des Spruchsenates

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 4.4.2019, ***4***, wurde ua ausgesprochen, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der ***3*** vorsätzlich Kapitalertragsteuer 1-12 2014 iHv 20.378,09 €, nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) hat und dadurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG begangen hat.

Aus der diesbezüglichen Vorlage des Finanzamtes als Finanzstrafbehörde an den Spruchsenat geht hervor, dass der Beschwerdeführer im haftungsgegenständlichen Zeitraum von der Primärschuldnerin kein Geschäftsführerhonorar erhalten hat, jedoch sehr hohe Entnahmen vornahm, die am Verrechnungskonto der Gesellschaft vermerkt wurden. Die jährlichen Entnahmen überstiegen den Jahresgewinn und somit auch den Bilanzgewinn. Der Beschwerdeführer verfügte über keine liquiden Mittel und über kein Vermögen, sodass nicht erwartet werden kann, dass der auf dem Verrechnungskonto aufweisende Betrag bezahlt werden wird. Daher wurde die Differenz zwischen Bilanzgewinn und Entnahmen als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und der Kapitalertragsteuer unterzogen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat zeigte sich der Beschuldigte/Beschwerdeführer geständig.

Erkenntnis BFG betreffend Beschwerde gegen Haftungsbescheid

Mit Erkenntnis des BFG vom 3.9.2021, RV/51012309/2019, betreffend „***3***“ wurde die Beschwerde des Bf. gegen den Haftungsbescheid wegen Geschäftsführerhaftung als unbegründet abgewiesen und die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten betreffend die Primärschuldnerin ***3*** mit einem Betrag von € 52.102,90 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:

„Haftungsbescheid 2014 vom 12.4.2017 – 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 (Körperschaftsteuerbescheide und Nebengebührenansprüche) ist nicht ersichtlich, wie diese signiert wurden. Aus unserer Sicht liegt ein Formmangel gemäß § 96 BAO vor, sodass diesen Bescheid der „Bescheidcharakter“ fehlt und daher diese Bescheide „Nichtbescheide“ darstellen.

Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 vom 23. August 2016

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO geschätzt.

Die Schätzung des Gewinnes steht aus unserer Sicht in keinem Zusammenhang mit den erzielten Umsätzen und den sich ergebenden Vorleistungen (Betriebsausgaben).

Nachdem sich die Abgabenbehörde in der Schätzung auf die Vorjahre bezieht, wird beantragt, die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2012 (5-Jahres- Zeitraum davor) vorzulegen. Dies vor allem deswegen, weil der Gewinn 2010 nur EUR 2.657,27 betragen hat (lt. BVE vom 3.2.2012).

Es wird weiters beantragt, dass die Abgabenbehörde die Berechnungsgrundlagen der Schätzung der Gewinne für die Jahre 2013 und 2014 vorlegt, weil der Gewinn mit 75 % des geschätzten Umsatzes geschätzt wurde (EUR 60.000 Gewinn von EUR 80.000 Umsatz).

Für den Fall, dass die Bescheide richtig signiert wurden (siehe o.a.), wird beantragt, den steuerpflichtigen Gewinn für die Jahre 2013 und 2014 mit jeweils 10 % des (geschätzten) Nettoumsatzes festzusetzen, somit für das Jahr 2013 mit EUR 8.000,00 und für das Jahr 2014 mit EUR 8.000,00.

Die ggstdl. Körperschaftsteuerbescheide sind ist daher mit einer Rechtswidrigkeit behaftet, sodass die Aufhebung dieser Bescheide beantragt wird.

Nebengebührenansprüche

[...]

Hinsichtlich der o.a. Verspätungszuschlagsbescheide wurde das Ermessen gemäß 20 BAO auf Grund der Rechtsprechung des VwGH und des BFG nicht begründet.

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

Die ggstdl. Bescheide über die Nebengebührenansprüche sind mit einer Rechtswidrigkeit behaftet, sodass die Aufhebung dieser Bescheide beantragt wird.“

Beschwerdevorentscheidung

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

Die belangte Behörde führte nach Darlegung des Verfahrensganges und Sachverhaltes (auszugsweise) aus:

„Einleitend sei festzuhalten, dass dem Begehr des Beschwerdeführers und dessen steuerlicher Vertretung um Übermittlung der Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2014 und der Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2014 bereits am 20.09.2021 entsprochen wurde. Die steuerliche Vertretung wurde sowohl telefonisch als auch schriftlich davon in Kenntnis gesetzt, dass ein Zugriff auf die begehrten Bescheide über FinanzOnline ermöglicht wurde.

[...]

Im zugrundeliegenden Fall handelt es sich um die Schätzung der Körperschaftsteuer 2013 und 2014. Die Körperschaftsteuer wurde für beide streitgegenständlichen Jahre mit Bescheid jeweils am 23.08.2016 festgesetzt, sohin ein bzw. zwei Jahre nach Fälligkeit der Einreichung der Abgabenerklärungen.

Indem die Primärschuldnerin weder Abgabenerklärungen noch einen Jahresabschluss für die streitgegenständlichen Jahre 2013 und 2014 vorgelegt hat, hat sie weder ihrer Offenlegungs- noch ihrer Mitwirkungsverpflichtung entsprochen. Anzumerken ist auch, dass die Primärschuldnerin diesen Verpflichtungen bereits in den Vorjahren (2010 bis 2012) nicht nachgekommen ist.

Da es der belangten Behörde somit nicht möglich war, die die Primärschuldnerin betreffenden Besteuerungsgrundlagen im gegenständlichen Zeitraum zu ermitteln, steht die Schätzungsbefugnis bzw. die Verpflichtung der belangten Behörde zur Schätzung

außer Frage. Die belangte Behörde hat daher zu Recht im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmung die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt.

Aufgrund der jahrelangen Nichteinreichung der gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen wurde in weiterer Folge bei der Primärschuldnerin am 26.01.2017 eine Außenprüfung der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012 bis 2014 angemeldet.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden von der Prüferin Feststellungen zur Körperschaftsteuer und zur Kapitalertragsteuer getroffen.

[...]

*Am Stammkapital des geprüften Unternehmens war der Geschäftsführer Dipl. Ing. ***Bf1*** mit 100 % beteiligt.*

Der Geschäftsführer erhielt kein Geschäftsführerhonorar, tätigte aber jährlich hohe Entnahmen. Die Entnahmen wurden am Konto 3710 Verrechnung Gesellschafter erfasst. Grundsatzvereinbarungen zum Gesellschafterverrechnungskonto (eingräumter Rahmen, Rückzahlungsmodalitäten, Verzinsung, Sicherheiten,...) lagen im Zeitraum der Außenprüfung nicht vor, die Forderungen wurden aber angemessen verzinst, die Zinsen dem Verrechnungskonto angelastet.

Der Gesellschafter selbst verfügte über keine liquiden Mittel und abgesehen von einer (laut Auskunft des Geschäftsführers) 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.

Das Konto 3710 Verrechnung Gesellschafter sowie der Bilanzgewinn haben sich wie folgt entwickelt:

	31.12.2013	31.12.2014	Anwachsen	vorläuf. JA 31.12.2015	Anwachsen
	€	€	€	€	€
Verrechn.-Kto	129.033,57	181.839,12	52.805,55	248.612,08	66.772,96
Bilanzgewinn	101.612,22	141.451,11	39.838,89	187.471,69	46.020,58
übersteigender Betrag		40.388,01		61.140,39	

Die jährlichen Entnahmen überstiegen den Jahresgewinn und somit auch den Bilanzgewinn um die oben angeführten Beträge. Wird der entnommene Geldbetrag auf einem Verrechnungskonto verbucht, ist in der Regel davon auszugehen, dass der Gesellschaft ein Rückforderungsanspruch gegenüber dem Gesellschafter zusteht, womit eine Kreditierung des überlassenen Geldbetrages angenommen werden kann.

Aus der Judikatur des VwGH zu Verrechnungskonten von Gesellschaftern ist abzuleiten, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung bei Verbuchung des überlassenen Geldbetrages auf dem Verrechnungskonto nur dann vorliegen kann, wenn im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle des überlassenen Geldbetrages tritt ("werthaltiger Aktivtausch").

Dies ist dann der Fall, wenn eine Rückzahlung des auf dem Verrechnungskonto verbuchten Geldbetrages von vornherein durch den Gesellschafter nicht gewollt war oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war.

*Aus der der Außenprüfung vorgelegten verbindlichen Vereinbarung vom 03.04.2017, abgeschlossen zwischen Dipl. Ing. ***Bf1*** und der ***3***, geht hervor, dass der Bilanzgewinn zum 31.12.2015 in drei Teilbeträgen (beginnend mit Bilanzerstellung 2017) ausgeschüttet und die KEST ordnungsgemäß abgeführt wird. Die Ausschüttungen dienen der Abdeckung des Verrechnungskontos.*

Da die in der Vergangenheit getätigten Entnahmen den Bilanzgewinn übersteigen und im Vermögen der Gesellschaft keine werthaltigen Assets vorhanden waren, wurde durch die Außenprüfung in Höhe der Differenz zwischen Bilanzgewinn und Entnahmen eine verdeckte Ausschüttung festgestellt.

Der nicht im Bilanzgewinn 2015 gedeckte Teil der Forderung in Höhe von € 61.140,39 wurde durch die Außenprüfung zum 31.12.2014 ausgebucht und als verdeckte Ausschüttung (inkl. der übernommenen KEST) dem Ergebnis 2014 wieder hinzugerechnet; die KEST wurde passiviert. [...]

Die KEST wird von der Gesellschaft getragen und beträgt daher 33,33 %. Von der KEST sind gern. § 217 Abs. 2 BAO 2 % Säumniszuschlag vorzuschreiben.

Am 12.04.2017 wurde die Kapitalertragsteuer in Höhe von € 20.378,09 entsprechend mit Haftungsbescheid festgesetzt.

[...]

Von der Primärschuldnerin und vom Beschwerdeführer wurde nichts dahingehend vorgebracht, weshalb die Haftung wegen persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse nicht geltend gemacht werden dürfe. [...]

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 Wiederaufnahme:

„[...]

Mit Prüfungsauftrag vom 20.02.2017 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 Körperschaftsteuer und zur Kapitalertragsteuer getroffen.

*Durch Einsicht in die nunmehr erstmals vorgelegten Unternehmensunterlagen war ersichtlich, dass die jährlichen Entnahmen durch den alleinigen Geschäftsführer Dipl. Ing. ***Bf1*** den Jahresgewinn und somit auch den Bilanzgewinn um die oben angeführten Beträge überstiegen und im Vermögen der Gesellschaft keine werthaltigen*

Assets vorhanden waren. Diese Tatsachen waren bisher nicht offengelegt und der Abgabenbehörde sohin auch nicht bekannt gewesen.

...

Daraus ergibt sich unweigerlich, dass das Verrechnungskonto jedenfalls beim Ergehen der Erstbescheide (jeweils vom 23.08.2016) noch nicht vorlag und es sich daher um eine neu hervorgekommene Tatsache handelt.

Anlässlich der Außenprüfung sind sohin neue Tatsachen hervorgekommen und Feststellungen getroffen worden, die grundsätzlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO rechtfertigen würden.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; 17.12.2003, 99/13/0131; 4.6.2009, 2004/13/0083; 20.1.2010, 2006/13/0015). {Ritz, BAO7, § 303 Rz 62}

Am 15.12.2016 kündigte die steuerliche Vertretung der Primärschuldnerin mittels Anbringen in FinanzOnline an, dass für die Jahre 2013, 2014 und 2015 berichtigte Steuererklärungen im Jänner 2017 abgegeben würden, da diese von Amts wegen festgesetzt wurden.

Am 09.02.2017 folgte ein Telefonat mit der steuerlichen Vertretung der Primärschuldnerin in welchem mitgeteilt wurde, dass sich die Fertigstellung der Erklärungen verzögern würde. Zwischenzeitlich wurde seitens der Finanzbehörde eine Außenprüfung bei der Primärschuldnerin angemeldet. Die Anmeldung ist telefonisch bei der steuerlichen Vertretung am 26.01.2017 erfolgt.

Die im Vorfeld zugesagte Abgabe von Steuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre hat bis zum heutigen Tag nicht stattgefunden.

Im Rahmen der Außenprüfung wurde von der steuerlichen Vertretung, Frau Martina Krendl, lediglich folgende Berechnungstabelle zur Körperschaftsteuer und zur nicht beschwerten Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 vorgelegt (handschriftliche Vermerke von der Außenprüferin):

[eingefügte Tabelle]

Dieser Berechnungstabelle ist zu entnehmen, dass hier die durch die Finanzbehörde durchgeführte Schätzung der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer der eigens erstellten Berechnung durch die steuerliche Vertretung gegenübergestellt wird.

In der tabellarischen Gegenüberstellung wurde von der steuerlichen Vertretung neben dem Prüfungszeitraum 2012-2014 auch noch das Jahr 2011 miteinbezogen, da dieses zum damaligen Zeitpunkt noch nicht verjährt war und bei größeren Abweichungen eine Ausweitung des Prüfungszeitraums vorgenommen werden hätte können bzw. müssen.

*Die finanzbehördlich vorgenommenen Schätzungen der Jahre 2011 und 2012 sind nachweislich zu Gunsten der ***3*** ausgefallen, jene der Jahre 2013 und 2014 zu Gunsten der Finanzverwaltung.*

Die Schätzung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2014, davon streitgegenständlich 2013 und 2014, weicht von den Berechnungen der steuerlichen Vertretung um eine Differenz von gesamt 595,20 € ab.

Im Rahmen der Schlussbesprechung am 07.04.2017 wurde das Thema einer Wiederaufnahme des Verfahrens unter dem Grundsatz der Wahrung des Parteigehörs ausführlich behandelt. Dass von einer Wiederaufnahme des Verfahrens aus verfahrensökonomischen Gründen aufgrund der marginalen Abweichung abgesehen wird, wurde im Beisein der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers eingehend besprochen und fand Konsens.

Die steuerliche Vertretung verlautbarte zu diesem Zeitpunkt auch, dass sie unter Berücksichtigung der geringen Differenz zwischen der Schätzung der Finanzbehörde und der tatsächlichen Berechnung, unter Betrachtung des bis zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Unterlagenchaos und der Tatsache, dass zwei Jahre zu Gunsten der Steuerpflichtigen ausgefallen sind, ihrerseits keine Steuererklärungen nachreichen wird. Die Kosten für den Beschwerdeführer wären für das Agieren der steuerlichen Vertretung in diesem Fall höher gewesen als der daraus resultierende Ertrag.

...“

Seitens der belangten Behörde erfolgten in der Beschwerdevorentscheidung auch umfangreiche Ausführungen zum Verspätungs- und Säumniszuschlag sowie zu den Anspruchszinsen.

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 BVE nicht auf die verfahrensrechtliche Vorfrage eingegangen werde, wie die Bescheide signiert worden seien und ob hier nicht sogenannte „Nichtbescheide“ vorliegen würden. Insgesamt sei kein einziger Bescheid mit einer Amtssignatur versehen.

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 14.Jänner 2019, somit insgesamt fast 5 Jahre.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens werde festgehalten, dass die Abgabenbehörde erstmalig in der o.a. BVE auf neu hervorgekommene Tatsachen verweise (Seite 15 unten). Ein Nachholen von Wiederaufnahmsgründen in der BVE sei jedoch auf Grund ständiger Judikatur des BFG und des VwGH nicht zulässig. Die Abgabenbehörde halte in der o.a. BVE (richtig) fest, dass Schätzungen den wahren Besteuerungsgrundlagen entsprechen bzw. nahekommen müssen und keine Strafe darstellen sollen. Nunmehr halte die Abgabenbehörde in der BVE selbst fest, dass die Schätzung für die Jahre 2013 und 2014 zu Gunsten der Finanzverwaltung ausgefallen

sei (Seite 18, 2. Absatz), Weiters führe die Abgabenbehörde aus, dass von einer Wiederaufnahme des Verfahrens aus verfahrensökonomischen Gründen auf Grund der marginalen Abweichung abgesehen werde. Somit stelle sich die Frage, warum es zu einer Abgabennachforderung aus der Außen(Betriebs)prüfung komme, wenn es keine Wiederaufnahme des Verfahrens aus verfahrensökonomischen Gründen gibt?

Zum Beschwerdevorbringen, dass der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2014 gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO nur erlassen werden könne, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden, sei in der o.a. BVE nicht eingegangen worden. Dies deshalb, weil keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gefunden worden seien bzw. keine Begründung im Bescheid angeführt sei. Aus dem Prüfungsabschluss (Niederschrift und Bericht vom 7.4.2017) ergebe sich, dass keine Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 1 BAO erforderlich machen. Dies gelte auch hinsichtlich der TZ 2 der Niederschrift und Bericht vom 7.4.2017, sodass keine Gründe für einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2014 vorlägen (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO mit Verweis auf §303 BAO). Wie sich weiters aus dem Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2014 ergebe, sei die Kapitalertragsteuer auf Basis einer verdeckten Ausschüttung von EUR 61.140,39 festgesetzt worden (Seite 11).

Auf Seite 10 der BVE wird festgehalten, dass der übersteigende Betrag von EUR 61.140,39 erst auf Basis des vorläufigen JA 31.12,2015 vorliege. Somit sei der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2014 zu Unrecht erfolgt, sondern hätte erst für das Jahr 2015 erfolgen dürfen.

Zum Verhältnis Bilanzgewinn und Verrechnungskonto wird dahingehend verwiesen, dass uE beim Bilanzgewinn der Gewinn lt. Schätzung zu berücksichtigen sei. Zur Schätzung werde darauf verwiesen, dass nach wie vor nicht bekannt gegeben worden sei, wie die Schätzung - weder für die Umsatz- noch für die Körperschaftsteuerbescheide erfolgte, insbesondere widerspreche ein Betriebsausgabenabzug von 25 % (für 2013 und 2014) nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Vorlagebericht

Im **Vorlagebericht vom 30.1.2024** führte die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme u.a. aus:

„[...]

Weshalb der Beschwerdeführer den Begriff der neu hervorgekommenen Tatsachen und ein etwaiges Nachschießen bzw. Nachholen von Wiederaufnahmsgründen fortlaufend kritisiert, entzieht sich ebenfalls der Kenntnis der Finanzbehörde. Es wurde im

vorliegenden Fall keine Wiederaufnahme durch die Finanzbehörde vorgenommen, es ist kein Wiederaufnahmebescheid beschwert.

*Im Rahmen der Außenprüfung wurden von der Prüferin Feststellungen zur Körperschaftsteuer und zur Kapitalertragsteuer getroffen. Durch Einsicht in die erstmals vorgelegten Unternehmensunterlagen war ersichtlich, dass die jährlichen Entnahmen durch den alleinigen Geschäftsführer Dipl. Ing. ***Bf1*** den Jahresgewinn und somit auch den Bilanzgewinn überstiegen und im Vermögen der Gesellschaft keine werthaltigen Assets vorhanden waren.*

Diese Tatsachen waren bisher nicht offengelegt und der Abgabenbehörde sohin auch nicht bekannt gewesen. Anlässlich der Außenprüfung sind sohin neue Tatsachen hervorgekommen und Feststellungen getroffen worden, die grundsätzlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO gerechtfertigt hätten. Von einer Wiederaufnahme des Verfahrens wurde – mit Zustimmung der anwesenden steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers – aus verfahrensökonomischen Gründen aufgrund der marginalen Abweichung abgesehen.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Dies impliziert, dass eine Schätzung weder einen Strafcharakter haben soll noch einen Vorteil für den Steuerpflichtigen darstellt.

Der Beschwerdeführer zitiert einzelne Satzteile einer Textpassage der Beschwerdeentscheidung, die völlig aus dem Kontext herausgerissen werden, und lässt diese in einem falschen Licht erscheinen. Es bedarf jedoch einer gesamtheitlichen Betrachtung.

*Die finanzbehördlich vorgenommenen Schätzungen der Jahre 2011 und 2012 sind nachweislich zu Gunsten der ***3*** ausgefallen, jene der Jahre 2013 und 2014 zu Gunsten der Finanzverwaltung. Die Jahre 2011 und 2012, welche vorteilhaft für den Beschwerdeführer und nachteilig für die Finanzbehörde ausgefallen sind, wurden (selbstverständlich) nicht beschwert; lediglich die Jahre 2013 und 2014.*

Die Abgabenbehörde kann die Schätzungsmethode grundsätzlich frei wählen und hat möglichst jene Methode zu verwenden, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, nämlich der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Im vorliegenden Fall wurde ein innerer Betriebsvergleich zur Schätzung herangezogen. Hierbei wird die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume (idR früherer Wirtschaftsjahre) aufgebaut.

Dies geht jedoch, entgegen den Aussagen des Beschwerdeführers, eindeutig aus den beschwerdegegenständlichen Bescheiden hervor.

In der Bescheidbegründung steht explizit, dass „die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in Anlehnung an die Zahlen der Vorjahre und der vom Beschwerdeführer zuletzt abgegebenen UVAs erfolgte“.

Hinsichtlich der Aussage des Beschwerdeführers, dass der übersteigende Betrag von € 61.140,39 erst auf Basis des vorläufigen JA 31.12.2015 vorliegt und somit der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2014 zu Unrecht erfolgte, und dieser erst für das Jahr 2015 hätte erfolgen dürfen, bringt die Finanzbehörde folgendes vor:

Tatsache ist, dass die Buchhaltung für die prüfungsgegenständlichen Jahre erst nachträglich erstellt bzw. vervollständigt wurde, nämlich erst bis zum Prüfungsbeginn am 28.02.2017, und auch die Erfassung der beträchtlichen Privatentnahmen am Verrechnungskonto erst nachträglich erfolgt ist. Richtig wäre gewesen, den Gesamtbetrag der Entnahmen als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten, da diese absolut nicht zeitnah buchmäßig als Forderung an den Beschwerdeführer erfasst wurden.

Im Bericht über die Außenprüfung wurde von dieser Vorgangsweise abgesehen, jedoch zumindest die Feststellung getroffen, dass im Vermögen der Gesellschaft keine werthaltigen Assets vorhanden sind. Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung beruht daher mehr oder weniger auf einer Schätzung.

Grundsätzlich hätte der Gesamtbetrag der ausstehenden Forderung zum 31.12.2014 (das waren € 181.839,12) als verdeckten Gewinnausschüttung gewertet werden müssen, eben mit der Begründung, dass die aus den Privatentnahmen resultierende Forderung an den Beschwerdeführer nicht werthaltig ist.

Aufgrund der schwierigen Lage, in der sich der Beschwerdeführer befunden hat (gesundheitliche Probleme und damit verbundene Jobsorgen), wurde von dieser Vorgangsweise abgesehen und nur ein Teil der Forderung als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet.

Dass bei dieser „Schätzung“ die den Bilanzgewinn 2015 übersteigende Höhe der Entnahmen herangezogen wurde, resultiert aus der „Verbindlichen Vereinbarung“ vom 03.04.2017. Darin wird festgehalten, dass der zum 31.12.2015 bestehende Bilanzgewinn ab der Bilanzerstellung 2017 ausgeschüttet und damit das Verrechnungskonto abgedeckt werden soll. Der Stand des Verrechnungskontos zum 31.12.2015 war aber laut vorläufigem Jahresabschluss bereits um € 61.140,39 höher als der Bilanzgewinn zum gleichen Stichtag.

Das bedeutet: Für jene Entnahmen, die den Bilanzgewinn zum 31.12.2014 übersteigen, wurde in dieser Vereinbarung keine Vorsorge in Form einer Ausschüttung getroffen.

Mit dem Abstellen auf das Jahr 2015 sollte dem Beschwerdeführer die notwendige Zeit zum Abdecken seines Verrechnungskontos eingeräumt werden. Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung sollte den damals glaubhaft versicherten (zukünftigen) finanziellen Möglichkeiten des Beschwerdeführers möglichst nahekommen.

Es darf hier angemerkt werden, dass die Abänderungsbefugnis durch das Beschwerdebegehren nicht begrenzt ist, dass eine "Verböserung" zulässig ist und zwar sowohl im Verfahren vor der Abgabenbehörde 1. Instanz (zB VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082), als auch vor der Abgabenbehörde 2. Instanz (zB VwGH 20.2.1996, 93/13/0279). Entspricht ein Bescheid über die Bescheidbeschwerde hinaus nicht dem Gesetz, so ist spätestens das Bundesfinanzgericht sogar - ungeachtet einer etwa damit einhergehenden Verböserung - zur Abänderung verpflichtet.

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.

Es wird beantragt, die Beschwerde im Sinne der Beschwerdeverechtsentscheidung abzuweisen bzw. im Punkt der verdeckten Gewinnausschüttung von der Abänderungsbefugnis Gebrauch zu machen.“

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 des Haftungsbescheides Kapitalertragsteuer 2014 und der dort beantragten „Verböserung“, 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 Verböserung Haftungsbescheid wurde ausgeführt:

„Die Abgabenbehörde stellt im Vorlagebericht eine "Verböserung" in den Raum.

Nachdem das Haftungsverfahren bereits rechtskräftig abgeschlossen ist, hätte eine bescheidmäßige Änderung (Erhöhung) keine Auswirkung auf das bereits erledigte Haftungsverfahren.

Wie die Abgabenbehörde jedoch selbst im Vorlagebericht ausführt („...die den Bilanzgewinn 2015 übersteigende Höhe ...“), hätte der Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer erst für das Jahr 2015 erlassen werden dürfen und nicht zum 31.12.2014. Eventuell, wenn die Abgabenbehörde die "verbindliche Vereinbarung v. 3.4.2017" anspricht, wäre der Haftungsbescheid erst für das Jahr 2017 zu erlassen gewesen.

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 2014 vom 12.4. 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.

Vielmehr führt die Abgabenbehörde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung v. 7.4.2017 ja selbst unter Prüfungsabschluss an, dass keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen (u.a. VwGH 27.4.2017 Ra 2016/15/0047)“

Die Stellungnahme des Bf. wurde der belangten Behörde mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung in Wahrung des Parteigehörs zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mündliche Verhandlung vor dem Senat am 12.8.2025

Am 12.8.2025 fand die vom Bf. 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 hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe und der Haftung für KEST auf Entscheidungen des BFG und VwGH und Ausführungen dazu im Verfahren RV/7100322/2024. Zu den Abgabenbescheiden führte er aus, dass es sich um einen Gastronomiebetrieb gehandelt habe, eine Gewinnschätzung von 75% des Umsatzes, sei in der Gastronomie denkunmöglich. Eine Gewinnschätzung wäre mit maximal 20% anzusetzen, insbesondere da im Jahr zuvor lediglich ein Gewinn von € 2.657.- vorgelegen habe.

Der Vertreter der belangten Behörde entgegnete zur Schätzung, dass es offenkundig sei, dass es massive Buchhaltungsmängel gegeben habe. Es sei eine „humane“ Schätzung dahingehend erfolgt, dass in Zusammenwirken mit der steuerlichen Vertreterin und in Anlehnung an die Schätzung der Vorjahre versucht wurde eine Schätzungsbasis zu finden.

Zur Zurechnung der KEST Haftung wurde ausgeführt, dass es darum gehe, wann der Zufluss erfolgt sei, also um die Verbindlichkeit, die der Geschäftsführer seiner Gesellschaft gegenüber hat. Die verbindliche Vereinbarung, die kurz vor Beendigung der Prüfung vorgelegt worden war, sei herangezogen worden, um eine Lösung zu finden und um die Differenz zwischen dem Bilanzgewinn und dem Verrechnungskonto darzulegen. Der Zeitraum 2014 sei daher aus Sicht der belangten Behörde für die Haftung KEST vertretbar. Dies ergebe sich auch aus dem Außenprüfungsbericht und der Niederschrift. Es seien nicht € 40.388,01 zur KEST Haftung heranzuziehen gewesen. Man habe das vorweggenommen und mit 2014 einen Schlusstrich gezogen. Das ergebe sich auch aus dem Vorlagebericht.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme verwies der Vertreter der belangten Behörde, auf die bisherigen Ausführungen im Verfahren RV/7100322/2024 und darauf, dass der Einwand dieser des Bf nichtzutreffend sei.

Hinsichtlich des Haftungsbescheides KEST verwies der steuerliche Vertreter auf *Ritz/Koran* § 201 TZ 37.

Die Frage der beisitzenden Richterin, warum sich der Bf. im Finanzstrafverfahren geständig gezeigt habe, jedoch nun gesagt werde, dass die verdeckten Ausschüttungen in Höhe von € 61.140,39 im Zeitraum 2015 der KEST zu unterziehen wären, beantwortete der steuerliche Vertreter dahingehend, dass aufgrund der finanziellen Möglichkeiten des Bf und auch im

Hinblick auf die Höhe der Strafe im Strafverfahren keine lange Diskussion geführt worden und deshalb die Thematik 2014 bzw. 2015 nicht gegeben gewesen sei.

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 1.2.2005 wurde die ***3*** (FN ***5***) am 1.2.2005 gegründet und am 9.2.2005 ins Firmenbuch eingetragen. Handelsrechtlicher Geschäftsführer ab der Gründung der Firma bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens war der Bf. Am Stammkapital der Gesellschaft war der Bf. zu 100% beteiligt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom tt.10.2017 wurde über das Vermögen der ***3*** das Konkursverfahren eröffnet. Nach Schlussverteilung wurde mit Beschluss vom tt.8.2018 das Konkursverfahren aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht. Die Eintragung der Löschung im Firmenbuch erfolgte am 22.1.2019.

Durch die ***3*** wurden keine Steuererklärungen die verfahrensrelevanten Zeiträume betreffend abgegeben.

Aus diesem Grund ergingen durch die belangte Behörde nachfolgende - verfahrensgegenständliche - Bescheide:

Abgabenart	Bescheiddatum	Zeitraum	bisher vorgeschrieben	Festsetzung	Nachforderung
Körperschaftsteuer	23.8.2016	2013	€ 7.432,00	€ 15.000,00	€ 7.568,00
Körperschaftsteuer	23.8.2016	2014	€ 7.432,00	€ 15.000,00	€ 7.568,00

Die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb wurden jeweils mit € 60.000,00 angenommen.

Abgabenart	Bescheiddatum	Zeitraum	Festsetzung
Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen (KöSt)	23.8.2016	2013	255,66
Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen (KöSt)	23.8.2016	2014	112,02
Verspätungszuschlagsbescheid (KöSt 2013)	23.8.2016	2013	750,00
Verspätungszuschlagsbescheid (KöSt 2014)	23.8.2016	2014	750,00
Verspätungszuschlagsbescheid (USt 2013)	23.8.2016	2013	273,00
Verspätungszuschlagsbescheid (USt 2014)	23.8.2016	2014	897,00
Bescheid über Säumniszuschlag 1 (KöSt)	9.11.2016	2013, 2014 (KöSt7-9/2016 nicht bekämpft)	Gesamt 340,37
Bescheid über Säumniszuschlag 2 (KöSt)	9.1.2017	2013, 2014	134,57

Die Besteuerungsgrundlagen der Körperschaftsteuer 2013 und 2014 wurden im Schätzungsweg ermittelt.

Die belangte Behörde war zur Schätzung berechtigt.

Die Schätzung erfolgte mittels eines inneren Betriebsvergleiches in Anlehnung an die Zahlen der Vorjahre und die von der ***3*** abgegebenen UVAs sowie unter Berücksichtigung, dass auch in den Vorjahren eine Schätzung erfolgt war und keine Beschwerde gegen die Schätzung bzw. gegen die Schätzung des Gewinnes erhoben worden war.

Eine von der steuerlichen Vertretung im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Gegenüberstellung der Höhe der Schätzung des Finanzamtes und den Berechnungen der steuerlichen Vertretung betreffend die Körperschaftsteuer 2011 bis 2014 (streitgegenständlich 2013 und 2014) und USt 2011 bis 2014 (nicht verfahrensgegenständlich) zeigt eine Differenz in Höhe von insgesamt € 595,20.

Aus der Gegenüberstellung der Höhe der Schätzung des Finanzamtes (jeweils € 15.000,00) und den Berechnungen der steuerlichen Vertretung (€ 10.508,00 für 2013 und € 13.360,00 für 2014) betreffend die Körperschaftsteuer 2013 und 2014 ergibt sich eine Abweichung von €

1.640,00 bzw. € 4.492,00. Eine Wiederaufnahme erfolgte aus verfahrensökonomischen Gründen nicht. Dies wurde mit der StB und dem Bf. im Zuge der Außenprüfung besprochen und fand Konsens.

Es wurden keine Steuererklärungen nachgereicht.

Bereits in den Jahren 2011 und 2012 wurden keine Steuererklärungen (USt, KöSt) abgegeben und erfolgten die Bescheide anhand von Schätzungen. Dabei wurden die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb mit € 50.000,00 angenommen.

In der Folge wurde im Jahr 2017 bei der ***3*** eine Außenprüfung (ABNr ***6***) durchgeführt. Gegenstand waren die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 2012-2014.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der belangten Behörde die „*Verbindliche Vereinbarung*“ vom 3.4.2017, abgeschlossen zwischen dem Bf. und der ***3*** vorgelegt. Darin wurde vereinbart, dass der Bilanzgewinn per 31.12.2015 von € 187.472 in 3 Teilbeträgen ausgeschüttet werde. Mit Bilanzerstellung 2017, 2018 und 2019 jeweils ein Betrag von € 62.000,00. Die KEST werde ordnungsgemäß abgeführt. Die Ausschüttung diene zur Abdeckung des Verrechnungskontos. Wenn das Verrechnungskonto des Bf. in der ***3*** zum Bilanzstichtag den vorhandenen Bilanzgewinn von € 20.000,00 übersteige, erfolge eine Gewinnausschüttung und die KEST dafür werde ordnungsgemäß vom Bf. abgeführt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7.4.2017 wurden Prüfungsfeststellungen zur Körperschaftsteuer (Tz1) und Kapitalertragsteuer 2014 (Tz2) getroffen:

Das Verrechnungskonto zum 31.12.2013 wies einen Betrag von € 129.033,57.

Das Verrechnungskonto zum 31.12.2014 wies einen Betrag von € 181.839,12. Der Bilanzgewinn zum 31.12.2014 betrug € 141.451,11. Die Entnahmen überstiegen den Jahresgewinn 2014 und damit den Bilanzgewinn 2014 um € 40.388,01.

Die aus den Privatentnahmen resultierende Forderung an den Beschwerdeführer ist nicht werthaltig, der Bf. verfügte über keine liquiden Mittel und auch über kein Vermögen.

Grundsatzvereinbarungen zum Gesellschafterverrechnungskonto (eingeräumter Rahmen, Rückzahlungsmodalitäten, Verzinsung, Sicherheiten,...) lagen im Zeitraum der Außenprüfung nicht vor, die Forderungen wurden angemessen verzinst, die Zinsen dem Verrechnungskonto angelastet.

In der mit 3.4.2017 datierten „verbindlichen Vereinbarung“, abgeschlossen zwischen dem Bf. und der ***3*** wird vereinbart, dass der Bilanzgewinn per 31.12.2015 in 3 Teilbeiträgen ausgeschüttet wird. Die Ausschüttung dient zur Abdeckung des Verrechnungskontos.

Aus dem vorläufigen Jahresabschluss zum 31.12.2015 ergibt sich, dass das Verrechnungskonto einen den Bilanzgewinn (€ 187.471,69 = Betrag aus der verbindlichen Vereinbarung) übersteigenden Betrag in Höhe von € 61.140,39 aufweist. Dieser Betrag wurde als verdeckte Ausschüttung gewertet und der Kapitalertragsteuer (33,33%) unterzogen.

Die Kapitalertragsteuer wurde von der Gesellschaft getragen.

Es erfolgte keine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer oder Kapitalertragsteuer.

In der Folge ergingen gegenüber der ***3*** durch die belangte Behörde weitere - verfahrensgegenständliche - Bescheide:

Abgabenart	Bescheiddatum	Zeitraum	Festsetzung
Bescheid über Säumniszuschlag 3 (KöSt)	10.4.2017	2013, 2014	€ 134,57
Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer	12.4.2017	2014	€ 20.378,09
Bescheid über Säumniszuschlag 3 (KESt, USt)	9.5.2017	KESt 1-12/2014, USt 2015 (nicht bekämpft)	Gesamt € 664,17

Im Haftungsbescheid KESt 2014 enthielt 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.“

Gegen die Abgaben-, Nebengebühren- und Haftungs-Bescheide wurde von der ***3*** keine Beschwerde erhoben.

Mit Bescheid vom 17.10.2018 wurde der Bf. zur Haftung als Geschäftsführer der ***3*** in Höhe der noch aushaftenden Abgabenschuldigkeiten von € 52.102,90 herangezogen. Die dagegen erhobene Beschwerde richtete sich einerseits gegen den Haftungsbescheid (hier nicht verfahrensgegenständlich) und andererseits gegen nachfolgende (hier verfahrensgegenständliche) Bescheide:

- Haftungsbescheid 2014 vom 12.4.2017 betreffend Kapitalertragsteuer
- KöSt Bescheide 2013 und 2014 vom 23.8.2016
- Verspätungszuschlagsbescheide 2013 und 2014 vom 23.8.2016 (betr. USt und KöSt)
- Anspruchszinsenbeschiede 2013 und 2014 vom 23.8.2016
- Säumniszuschlagbescheid vom 9.5.2017 (betr. KEST 2014)
- Säumniszuschlagbescheid 1 vom 9.11.2016 (betr. KöSt 2013 und 2014)
- Säumniszuschlagbescheid 2 vom 9.1.2017 (betr. KöSt 2013 und 2014)
- Säumniszuschlagbescheid 3 vom 10.4.2017 (betr. KöSt 2013 und 2014)

Die Verspätungszuschläge hinsichtlich USt und KöSt 2013 und 2014 wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen mit Bescheiden vom 23.8.2016 festgesetzt. Dies für die KöSt 2013 und 2014 iHv. jeweils € 750,00 (5% von € 15.000,00), USt 2013 iHv. € 273,00 (2,1% von 13.000,00) und USt 2014 iHv. € 897,00 (6,9% von 13.000,00).

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2013 und 2014 wurde keine Beschwerde erhoben.

Die Nichtabgabe der Steuererklärungen durch die ***3*** wurde durch den Bf. nicht bestritten. Der Bf. wendete hinsichtlich der Verspätungszuschläge mangelnde Ermessensbegründung ein.

Die mit Bescheiden vom 23.8.2016 festgesetzten Anspruchszinsen iHv. € 255,66 (2013) und € 112,02 (2014) 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 1 (betreffend KöSt 2013 und 2014) wurden in Höhe von jeweils 2% von den im Bescheid vom 9.11.2016 angeführten Abgabenschuldigkeiten, welche nicht innerhalb der Frist entrichtet wurden, festgesetzt (Gesamtbetrag € 340,37).

Die Säumniszuschläge 2 und 3 (betreffend KöSt 2013 und 2014) wurden in Höhe von jeweils 1% von den in den Bescheiden vom 9.1.2017 und 10.4.2017 angeführten Abgabenschuldigkeiten festgesetzt (Gesamtbetrag jeweils € 134,57).

Die Säumniszuschläge 1 (betreffend KEST 2014 und USt 2015) wurden in Höhe von 2% von den im Bescheid vom 9.5.2017 angeführten Abgabenschuldigkeiten, welche nicht innerhalb der Frist entrichtet wurden, festgesetzt (KESt 1-12/2014 iHv. 407,56, USt 2015 (nicht bekämpft) € 256,61).

Die Nichteinhaltung der Fristen blieb unbestritten, bestritten wurde die Höhe insofern, als den Beschwerden gegen die diesen Bescheiden zugrundeliegenden Abgaben (KöSt, KEST) nach Ansicht des Bf. stattzugeben wäre.

Mit rechtskräftigem Erkenntnis des Spruchsenates vom 4.4.2019, ***4***, wurde ua ausgesprochen, dass der Bf. vorsätzlich als Geschäftsführer der ***3*** Kapitalertragsteuer 2014 iHv € 20.378,09 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet (abgeführt) hat und dadurch die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit a FinStrG begangen hat.

Aus der diesbezüglichen Vorlage des Finanzamtes als Finanzstrafbehörde an den Spruchsenat geht hervor, dass der Beschwerdeführer im haftungsgegenständlichen Zeitraum von der ***3*** kein Geschäftsführerhonorar erhalten hat, jedoch sehr hohe Entnahmen vornahm, die am Verrechnungskonto der Gesellschaft vermerkt wurden. Die jährlichen Entnahmen überstiegen den Jahresgewinn und somit auch den Bilanzgewinn. Der Bf. verfügte über keine liquiden Mittel und über kein Vermögen, sodass nicht erwartet werden kann, dass der auf dem Verrechnungskonto aufweisende Betrag bezahlt werden wird. Daher wurde die Differenz zwischen Bilanzgewinn und Entnahmen als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und der Kapitalertragsteuer unterzogen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat zeigte sich der Beschuldigte/Beschwerdeführer geständig.

Der im Erkenntnis des Spruchsenates genannte Betrag (strafbestimmender Wertbetrag) betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 (€ 20.378,98) deckt sich mit den Feststellungen der Betriebsprüfung und wurde die KEST im verfahrensgegenständlichen Bescheid durch die belangte Behörde in dieser Höhe festgesetzt.

Im Erkenntnis des BFG vom 3.9.2021, RV/5101230/2019, 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 ***3*** 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, dem Bericht über die Außenprüfung vom 7.4.2017, 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/5101230/2019 in der Beschwerdesache des Bf. betreffend Haftungsbescheid vom 11.3.2019 und das Erkenntnis des Spruchsenates vom 4.4.2019, GZ ****4****.

Hinsichtlich der anfänglich strittigen Frage des Vorliegens von Nichtbescheiden, schränkte der Bf. seine Beschwerde in der Stellungnahme vom 28.5.2025 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.

Zu den Körperschaftsteuerbescheiden 2013 und 2014/Schätzung

Strittig ist, ob die Schätzung der belangten Behörde betreffend KöSt 2013 und 2014 zu Recht erfolgte.

Fehlen Nachweise der Höhe nach, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt (VwGH 01.03.1983, 82/14/0199; BFG 26.06.2018, RV/2100536/2016). Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Es ist Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; uvam). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/15/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; uvam). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (so etwa VwGH 30.09.1998, 97/13/0033).

Ausgehend von diesen Prämissen erweist sich sohin die Inanspruchnahme der Schätzungsbefugnis durch die belangte Behörde dem Grunde nach als rechters, da - wie in der Folge dargestellt werden wird - jeweils mangelhafte Aufzeichnungen und Dokumentationen geführt bzw. vorgelegt wurden, was auch der Bf. selbst zugestanden hat (vgl. etwa E-Mail-Verkehr zwischen der steuerlichen Vertretung und dem FA bzw. mit dem Bf.).

Wenn seitens des Bf. wurde ausgeführt, wird, dass die Schätzungsgrundlagen nicht dargelegt wurden, so ist er einerseits darauf hinzuweisen, dass eine Schätzung deshalb erfolgte, weil durch die ***3*** weder Steuererklärungen noch Jahresabschlüsse vorgelegt wurden, sie also

weder ihrer Mitwirkungs- noch Offenlegungspflicht nachkam, andererseits auf die Ausführungen der belangten Behörde in den jeweiligen Festsetzungsbescheiden der Beschwerdevorentscheidung und des Vorlageantrages, wonach die Schätzung in Anlehnung an die Zahlen der Vorjahre und zuletzt abgegebenen UVAs, sohin als innerer Betriebsvergleich, erfolgte.

Unterlagen, die die Schätzung der Behörde hinsichtlich der Höhe als unrichtig erscheinen lassen, wurden im gesamten Verfahren durch den Bf. nicht vorgelegt.

Auch ergibt sich aus der im Zuge der Prüfung vorgelegten Gegenüberstellung der Schätzung des Finanzamtes im Vergleich zu Berechnungen der steuerlichen Vertretung, dass die Differenzen nicht allzu hoch waren. Aus einer Durchrechnung der Jahre 2011-2014 ergab sich ein Differenzbetrag iHv € 597,-. Dies zeigt nach Ansicht des Senates, dass die Schätzung der belangten Behörde keinesfalls so denkunmöglich sein kann, wie der Bf. behauptete.

Wenn der Bf. in seinem Schreiben vom 7.10.2021 beantragt den steuerpflichtigen Gewinn für die Jahre 2013 und 2014 mit jeweils 10% des (geschätzten) Nettoumsatzes, sohin mit jeweils € 8.000.- festzusetzen, so ist er auf die - wie oben ersichtlich - offensichtlich nicht so großen Differenzen zw. Schätzung der belangten Behörde und Berechnung der steuerlichen Vertreterin hinzuweisen, insbesondere jedoch darauf, dass seitens des Bf. keine Unterlagen vorgelegt wurden und er damit den Schätzergebnissen lediglich mit Anträgen, aber nicht mit substantiierten Unterlagen entgegengetreten ist.

Diesbezüglich ergeben auch die Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung, wonach die Schätzung mit der steuerlichen Vertreterin im Zuge der Schlussbesprechung der Außenprüfung thematisiert wurde und diese dazu ausführte, dass wegen der geringen Differenz zwischen der Schätzung Finanzamtes und der Berechnung des Steuerberaters unter Betrachtung des bis zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Unterlagenchaos und der Tatsache, dass zwei Jahre zu Gunsten des Bf. ausgefallen waren, durch die Steuerberatung auch keine Steuererklärungen nachgereicht werden würden.

Wie die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der Schätzung nochmals betonte, wurde im Zuge der Prüfung versucht – trotz der fehlenden Unterlagen und insbesondere auch wegen der besonderen (auch gesundheitlichen) Situation des Bf. eine „humane“ Schätzung durchzuführen und eine Schätzbasis zu finden. Dies auch immer wieder unter Einbindung der steuerlichen Vertreterin, was sich im Übrigen auch aus der Beschwerdevorentscheidung und dem Vorlageantrag ergibt.

Der Vertreter des Bf. konnte auch in der mündlichen Verhandlung keinen Beweis dafür erbringen, dass die Höhe des geschätzten Gewinnes nicht der wahren Höhe nahekommt.

Dem entscheidenden Senat vermittelte sich insgesamt der Eindruck, dass sich die gesamte Außenprüfung einerseits als schwierig darstellte, weil Unterlagen fehlten und auch bereits in den Vorjahren mangels Unterlagen Schätzungen der Bemessungsgrundlagen vorzunehmen waren, andererseits versucht wurde die persönliche Situation des Bf. nicht außer Acht zu lassen, weshalb eben nicht bis ins Detail auf einzelne Punkte eingegangen, sondern versucht wurde, anhand der vorliegenden Unterlagen eine für beide Seiten akzeptable (wenn auch nicht 100% genaue) Schätzbasis zu finden.

In Zusammenschau dieser Punkte ist nach Ansicht des entscheidenden Senates kein Grund gegeben, an den Schätzergebnissen der belangten Behörde zu zweifeln.

Wenn die belangte Behörde keine Wiederaufnahme aufgrund der gegebenen Umstände (geringe Differenz zw. Schätzung Finanzamt und Berechnung Steuerberater; hoher Aufwand und Kosten durch den Steuerberater im Fall einer Nachreichung von Steuererklärungen) durchführte, so kann ihr dies nun nicht entgegengehalten werden und ist zudem auch nicht Sache des gegenständlichen Verfahrens.

Zum Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2014

Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2014 erging am 12.4.2017 gegenüber der ***3*** als zum Abzug Verpflichtete. Die KEST wurde mit 33,33% der verdeckten Ausschüttung berechnet und ergab sich daraus eine Festsetzung in Höhe von € 20.378,09 für für das Jahr 2014. Der Bescheid blieb durch die ***3*** unbekämpft.

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 ***3*** hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 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 der Haftungsbescheide KEST 2014 erlassen wurde, 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 im Bescheid 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 ***3*** nicht erfolgte, die 2.Variante des § 201 Abs.2 Z 3 BAO somit gar nicht durch die belangte Behörde als Begründung für den Haftungsbescheid KEST 2014 herangezogen wurde.

Dass eine Haftung der ***3*** 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 erging der Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer 2014 zu Recht.

Zur Höhe der Kapitalertragsteuer 2014

Die Feststellungen hinsichtlich der Beträge am Verrechnungskonto sowie den Bilanzgewinnen für die Jahre 2013-2015 ergeben sich aus dem Prüfbericht und der Niederschrift vom 7.4.2017 sowie den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung.

Die Feststellungen hinsichtlich der verdeckten Ausschüttungen ergeben sich aus dem Prüfbericht und der Niederschrift vom 7.4.2017 in den Tz 1 und 2.

Das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen und der Zufluss von Beträgen an den Bf. wird nicht bestritten.

Zur Höhe der verdeckten Ausschüttungen und zur Zurechnung im Jahr 2014 erläuterte der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung die Hintergründe. Zudem ergibt sich dies aus den Prüfungsfeststellungen, der Beschwerdeentscheidung und dem Vorlagebericht. Insbesondere erschwerten mangelnde Unterlagen die Außenprüfung bzw. erfolgte eine nachträgliche Erstellung bzw. Vervollständigung der Buchhaltung für die prüfungsgegenständlichen Jahre sowie eine nachträgliche Erfassung der Privatentnahmen. Selbst der Bf. führte in einem E-Mail im Jänner 2017 an die Prüferin und die steuerliche Vertreterin aus, dass er noch dabei sei „den „Saust“ ***3*** aufzuräumen“. Das Verrechnungskonto könne er erst kurzfristig bringen.

Die verbindliche Vereinbarung wurde erst kurz vor dem Schluss der Prüfung vorgelegt.

Eine „Schätzung“ des Zuflusses im Jahr 2014 an den Bf. und damit eine Feststellung von verdeckten Ausschüttung iHv € 61.140,39.- ist aufgrund der dargestellten – gegenständlich besonderen - Umstände (keine/mangelhafte Buchhaltung, verspätete Buchungen, kein Vermögen des Bf., kein Vorsorgetreffen für Entnahmen, verbindliche Vereinbarung) für den entscheidenden Senat nachvollziehbar. Die Höhe der KEST 2014 iHv € 20.378,09 ist sohin korrekt.

Im Übrigen brachte auch der Bf. nichts vor, das eine Unrichtigkeit der Höhe der verdeckten Ausschüttungen belegen konnte.

Wenn der Bf. nun erstmals im Vorlageantrag vorbringt, dass die verdeckten Ausschüttungen dem Jahr 2015 hätten zugordnet werden müssen, so ist ihm insbesondere entgegenzuhalten, dass im Finanzstrafverfahren gegen den Bf., sich dieser hinsichtlich der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014 und in Höhe von € 20.378,09 geständig zeigte. Die in der mündlichen Verhandlung auf die Frage der besitzenden Richterin, warum sich der Bf. hinsichtlich der KEST 2014 geständig gezeigt habe, wenn er der Ansicht gewesen sei, dass der Zeitraum falsch war, vom Vertreter des Bf. gegebene Antwort, wonach aufgrund der finanziellen Möglichkeiten des Bf und im Hinblick auf die Höhe der Strafe im Strafverfahren keine lange Diskussion geführt worden sei und deshalb die Thematik 2014 bzw. 2015 nicht gegeben gewesen sei, wird durch den erkennenden Senat als wenig glaubhaft eingestuft. Insbesondere wenn es um die

Strafhöhe geht, wäre es von Relevanz gewesen, Einwendungen zu erheben, falls der Tatvorwurf tatsächlich einen falschen Zeitraum betroffen hätte.

Der Senat geht zudem davon aus, dass bereits die ****3**** eine Beschwerde gegen die Höhe/den Zeitraum der Kapitalertragsteuer erhoben hätte, wenn sie diese als falsch angesehen hätte.

Wenn die belangte Behörde in ihrem Vorlageantrag (erstmalig) eine Verböserung hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung dahingehend beantragt, dass der auf dem Verrechnungskonto per 31.12.2014 ausgewiesenen gesamte Betrag iHv € 181.839,12 als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der KEST 2014 herangezogen werde, so ist dazu auszuführen:

In der mündlichen Verhandlung vertiefte der Vertreter der belangten Behörde diesen Antrag nicht weiter und beantragte auch in seinem Schlussantrag die Abweisung der Beschwerde (und nicht eine Abänderung/Verböserung). Zudem erläuterte er die Heranziehung des Betrages iHv. € 61.140,39 als verdeckte Ausschüttung, dass der Gesamtbetrag am Verrechnungskonto zum 31.12.2024 iHv € 181,839,12 als verdeckte Ausschüttung und damit als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der KEST 2014 herangezogen werde solle, brachte er nicht (mehr) zum Ausdruck.

Grundsätzlich ergibt sich aus § 279 Abs. 1 BAO, dass das BFG berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Daraus folgt die Befugnis und die Verpflichtung des Bundesfinanzgerichtes, den Bescheid in allen Punkten, auch in den über die geltend gemachten Beschwerdepunkte und über das Beschwerdebegehren hinausgehenden, sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Beschwerdeführers abzuändern (VwGH 13.5.2004, 2002/16/0192). Es gibt keine Teilrechtskraft und es besteht im Beschwerdeverfahren kein Verböserungsverbot, weshalb von den Feststellungen der belangten Behörde auch zu Lasten des Bf. abgewichen werden kann.

Anhand der vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass das Verrechnungskonto zum 31.12.2013 einen Betrag von € 129.033,57 aufwies, jenes zum 31.12.2014 einen Betrag von € 181.839,12. Daraus ergibt sich ein Anwachsen um einen Betrag von € 52.805,55. Der Bilanzgewinn 31.12.2014 betrug € 141.451,11 und ergab sich daraus ein den Bilanzgewinn übersteigender Betrag iHv € 40.388,01.

Bei verdeckten Ausschüttungen geht es um den Zeitpunkt des Zuflusses der Beträge an den Bf. Da bereits zum 31.12.2013 ein Betrag von € 129.033,57 auf dem Konto aushaftete, kann nach Ansicht des entscheidenden Senates zum 31.12.2014 kein Zufluss und sohin keine verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 181.839,12 gegeben sein.

Die belangte Behörde weist selbst darauf hin, dass der Betrag von € 61.140,30 eine quasi „Schätzung“ darstellt, welcher sich hinsichtlich des vorläufigen Jahresabschlusses zum 31.12.2015 aus der Differenz des Verrechnungskontos iHv € 248.612,08 und dem Bilanzgewinn iHv 187.471,69 (das ist jener Betrag, welcher laut verbindlicher Vereinbarung zur Deckung des Verrechnungskontos ausgeschüttet werden sollte) ergibt und sohin den den Bilanzgewinn übersteigenden Betrag darstellt.

Zudem führt die belangte Behörde aus, dass zum Zeitpunkt der Prüfung einerseits keine Grundsatzvereinbarungen zum Gesellschafterkonto, also zB. keine Rückzahlungsmodalitäten usw. vorlagen und der Bf. über keine liquiden Mittel und kein Vermögen verfügte. Die Gesellschaft selbst, erzielte jährlich Gewinne und wies einen höheren Bilanzgewinn auf.

Die belangte Behörde ging aufgrund der verbindlichen Vereinbarung davon aus, dass der Betrag von € 187.471,69 zur Abdeckung des Verrechnungskonto mit 31.12.2015 verwendet wird und stellte im Zuge der Prüfung fest, dass aufgrund der hohen Entnahmen durch den Bf. – aufgrund des vorläufigen Jahresabschlusses zum 31.12.2015 - ein (geschätzter) Betrag iHv € 61.140,30 nicht durch den Bilanzgewinn gedeckt wurde. Für jene Entnahmen die den Bilanzgewinn 31.12.2014 überstiegen, wurde durch die verbindliche Vereinbarung keine Vorsorge in Form einer Ausschüttung getroffen.

Die belangte Behörde ging offensichtlich zum Zeitpunkt der Prüfung und aufgrund der Zusicherungen des Bf. hinsichtlich seiner zukünftigen finanziellen Möglichkeiten davon aus, dass jedenfalls gewollt war, dass eine Abdeckung des Verrechnungskontos erfolgen solle, weshalb als Höhe der verdeckten Ausschüttung der Betrag von € 61.140,30 für die Bemessungsgrundlage der Haftung KEST Zeitraum 2014 herangezogen wurde.

Da bekannt war, dass der Bf. keine liquiden Mittel und kein Vermögen besaß, die Gesellschaft aber Gewinn erzielte, erfolgte die Festsetzung der KEST gegenüber der ***3*** mit 33,33%.

Dass die ***3*** dem Grunde nach für die KEST haftet, blieb im Verfahren unbestritten.

Wenn der Bf. in seiner Stellungnahme vom 4.6.2025 vorbringt, dass ein Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer erst für das Jahr 2015 erlassen hätte werden dürfen, so ist ihm entgegenzuhalten, dass sich der Bf. in dem gegen ihn als verantwortlicher Geschäftsführer der ***3*** geführten Strafverfahrens geständig zeigte und er wegen vorsätzlicher Nichtentrichtung der KEST 2014 verurteilt wurde, wobei im Übrigen die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ident ist mit der Höhe der Festsetzung für die KEST 2014, welche sich aus der Betriebsprüfung als ergab.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass nach Ansicht des entscheidenden Senates aufgrund der vorliegenden Unterlagen und der Ausführungen der Verfahrensparteien in der Verhandlung nicht erkennbar ist, dass im Zeitraum 2014 eine verdeckte Ausschüttung in einem

Gesamtbetrag von € 181.839,12 gegeben sind, weshalb eine Verböserung durch das BFG nicht in Betracht kommt.

Der Zufluss an den Bf. im Zeitraum 2014 wurde durch die belangte Behörde iHv. € 61.140,30 festgesetzt. In weiterer Folge zeigte sich der Bf. hinsichtlich dieses Betrages und für diesen Zeitraum auch im Strafverfahren geständig. Damit ist aber das BFG an diesen Betrag gebunden (dazu unten). Eine allenfalls bestehende verdeckte Ausschüttung in Höhe der Anwachsung zum 31.12.2014 und damit eine niedrigere Bemessungsgrundlage als jene der belangten Behörde blieb sohin ebenso außer Betracht.

Zum Erkenntnis des Spruchsenats

Entsprechend in der Folge 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. 2), wonach der Beschwerdeführer die im Sachverhalt festgestellten vorsätzliche Nichtentrichtung hinsichtlich der Kapitalertragsteuer im Zeitraum 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.

Wenn nun der Bf. hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Kapitalertragsteuer in seinem Vorlageantrag ausführt, dass die verdeckte Ausschüttung in Höhe von € 61.140,39, welche als Grundlage für die Festsetzung der Kapitalertragsteuer herangezogen wurde, erst auf Basis des vorläufigen Jahresabschlusses 31.12.2015 vorgelegen sei, weshalb der Haftungsbescheid KEST 2014 zu Unrecht erfolgt sei, da dieser erst für das Jahr 2015 hätte erfolgen dürfe, so ist darauf hinzuweisen, dass das BFG hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Kapitalertragsteuer (€ 20.378,09) basierend auf verdeckten Ausschüttungen iHv. € 61.140,39 aufgrund des Strafurteils gebunden ist.

Zu den Nebengebühren

Die Feststellungen zu den Verspätungszuschlagsbescheiden hinsichtlich USt und KöSt 2013 und 2014 gründen sich auf die Einsichtnahme in die diese Bescheide.

Die Nichtabgabe der Steuererklärungen USt und KöSt 2013 und 2014 blieb im gesamten Verfahren unbestritten.

Die Feststellungen zu den ersten, zweiten und dritten Säumniszuschlagsbescheiden hinsichtlich KöSt 2013 und 2014, sowie zum ersten Säumnisbescheid betreffend KEST 2014 und USt 2015 (letzterer Punkt wurde nicht mit Beschwerde bekämpft) gründet sich auf die Einsichtnahme in diese Bescheide.

Die Feststellungen zu den Anspruchszinsen 2013 und 2014 betreffend Körperschaftsteuer 2013 und 2014 gründen sich auf die Einsichtnahme in diese Bescheiden.

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.

im Übrigen trat der Bf. den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung hinsichtlich der Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge und Anspruchszinsen nicht entgegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

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 Abgabeananspruch Bescheidbeschwerde einbringen.

Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein eigenständiger Rechtszug gegen den seiner Haftungsinanspruchnahme zugrundeliegenden Abgabenbescheide eingeräumt. (VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0032)

Aus § 248 BAO ergibt sich weiters, dass der zur Haftung Herangezogene jedenfalls den gegen ihn geltend gemachten Abgabensanspruch 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 27.1.2011, 2010/16/0259).

Da mit Entscheidung des BFG vom 3.9.2021, RV/5101230/2019 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 Schätzung Körperschaftsteuer

§ 184 BAO lautet:

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

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

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

Wie sich aus § 131 Abs. 1 BAO ergibt, sind Bücher und Aufzeichnungen so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können; die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

§ 115 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/16/0143).

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 184 Rz. 3 samt dort zitierter Rechtsprechung des VwGH).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/16/0144; VwGH 23.04.1998, 97/15/0076; VwGH 26.11.1998, 95/16/0222; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH 23.02.2012, 2009/17/0127).

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30.09.1998, 97/13/0033; VwGH 19.03.2002, 98/14/0026; VwGH 27.08.2002, 96/14/0111; VwGH 8.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 184 Rz.6 samt Judikaturverweise)

Formelle Mängel von Büchern oder Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 184 Rz.9, und der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 184 Rz. 12 samt Judikaturverweise).

Hinsichtlich den Schätzungsmethoden wird beim inneren Betriebsvergleich die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume (idR früherer Wirtschaftsjahre) aufgebaut (vgl. nach *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 184 Rz. 14)

Die ***3*** reichte keine Körperschaftsteuererklärungen (ebensowenig Umsatzsteuererklärungen) und keine Jahresabschlüsse ein, dies nicht nur in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2013 und 2014, sondern auch bereits in den Vorjahren. Aufgrund dessen erfolgte bereits in den Jahren 2011 und 2012 eine Schätzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer. Dagegen wurde von der ***3*** keine Beschwerde erhoben.

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2013 und 2014 erfolgte durch die belangte Behörde in Anlehnung an die Zahlen der Vorjahre und der zuletzt von der ***3*** abgegebenen UVAs ab. Daraus ist zweifelsfrei eine Schätzung in Form eines inneren Betriebsvergleiches erkennbar. Zudem berücksichtigte die belangte Behörde, dass die geschätzten Zahlen in der Branche nach den Erfahrungen des täglichen Lebens erzielbar sind. Dies erweist sich vor dem Hintergrund der mangelnden Mitwirkung ***3*** im Sinne einer Nichtabgabe von Erklärungen als zulässige Schätzungsmethode.

Unterlagen wurden auch zu einem späteren Zeitpunkt – trotz Aufforderung - nicht vorgelegt, ebensowenig Erklärungen abgeben, die Buchhaltung für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume wurde erst bis zum Prüfungsbeginn nachträglich erstellt bzw. vervollständigt.

Im Übrigen wurden auch im Zuge der Außenprüfung keine Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme der Verfahren erforderlich machten (siehe dazu ausführlich in der Beweiswürdigung).

Da gegenständlich alle drei Tatbestände des § 184 BAO erfüllt sind, war die belangte Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen verpflichtet. Sie erweist sich nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach als rechtmäßig. Der steuerliche Vertreter brachte in seinen Vorbringen nichts Substantiiertes vor, das einen Zweifel des entscheidenden Senates an der Schätzung der belangten Behörde erwecken hätte können.

Da die belangte Behörde eine angemessenen Schätzungsmethode verwendete, trägt der Bf. das Risiko der Ungenauigkeit, welche einer solchen Methode der Feststellung der Einkünfte gemäß § 184 BAO innewohnt.

Es war daher die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 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.

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; VwGH 8.10.1998, 97/15/0135, VwGH 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 26.4.2006, 2004/14/0066, VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Fall der verdeckten Ausschüttung von auf einem Verrechnungskonto verbuchten Beträgen zu unterscheiden, ob

eine „sofortige“ verdeckte Ausschüttung im Zeitpunkt der Buchung der Beträge, da eine Rückzahlung von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war (zB. etwa VwGH 26.02.2015, 2012/15/0177), oder eine verdeckte Ausschüttung erst in einer späteren Abgabenperiode durch Verzicht auf die Verrechnungskontoforderung bewirkt wird (zB. etwa VwGH 25.09.2012, 2008/13/0241).

In gegenständlichem Fall wurde das Bestehen von verdeckten Ausschüttungen durch den Bf. im gesamten Verfahren nicht bestritten und wurde anhand der Feststellungen in der Außenprüfung auch entsprechend belegt.

Gegenständlich hat die belangte Behörde nicht den Zuwachs im Jahr 2014 am Verrechnungskonto als gesonderte verdeckte Ausschüttung qualifiziert (€ 40.388,01). Ebenso wenig hat sie den gesamten Betrag am Verrechnungskonto € 181.839,12 als „sofortige“ verdeckte Ausschüttung qualifiziert. Zwar waren ihr die schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. bekannt, aufgrund der grundsätzlich Gewinne bringenden Gesellschaft und

der durch den Bf. geschilderten guten Zukunftsprognosen, sowie der – kurz vor Schluss der Außenprüfung vorgelegten - verbindlichen Vereinbarung, aus welcher eine gewollte Abdeckung des Verrechnungskontos durch Gewinnausschüttung (und ordnungsgemäßer VerKEStung) hervorgeht, wurde jedoch nicht von einer nicht gewollten Rückzahlung bzw. einer absehbaren Uneinbringlichkeit ausgegangen.

Vielmehr hat die belangte Behörde den Betrag, den das Verrechnungskonto den (vorläufigen) Bilanzgewinn am 31.12.2015 (€ 61,140,39) übersteigt, als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer 2014 unterzogen. Dies aufgrund der verbindlichen Vereinbarung, welche vorsah den Bilanzgewinn per 31.12.2015 (€ 187.471,69) auszuschütten und damit das Verrechnungskonto abzudecken. Da jedoch der Betrag am Verrechnungskonto höher war als jener des Bilanzgewinnes, nämlich um € 61.140,39, wurde durch die belangte Behörde davon ausgegangen, dass zumindest hinsichtlich dieses Betrages mangels Deckung im Jahr 2015 und mangels Vereinbarungen über eine Rückzahlung, eine Rückforderung durch die ***3*** nicht angedacht war, weshalb dieser – sohin bis 31.12.2014 nicht beglichene - Betrag als Zufluss im Zeitraum 2014 angesehen wurde.

Diese, wie von der belangten Behörde dargelegte „mehr oder weniger Schätzung“ der Kapitalertragsteuer, lässt sich zusätzlich mit den besonderen Umstände des gegenständlichen Falles, den nicht erfolgten Erklärungen, den unvollständigen Unterlagen und auch der erst nachträglich erstellten bzw. vervollständigten Buchhaltung erklären.

Nach Ansicht des entscheidenden Senates kann es nicht als rechtswidrig angesehen werden, wenn die belangte Behörde den nicht durch die verbindliche Vereinbarung gedeckten Betrag am Verrechnungskonto als Zufluss im Jahr 2014 wertete. Die im Übrigen erstmalig im Vorlageantrag durch den Bf. erfolgte Einwendung, wonach die verdeckten Ausschüttungen nicht der KESt 2014, sondern der KESt 2015 zu unterziehen gewesen wären, führen sohin nicht zum Erfolg. Hinzu kommt, dass das Bestehen und die Höhe der KESt 2014 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 des Haftungsbescheide KEST 2014 das Konkursverfahren über die ***3*** noch nicht eröffnet und verfügte der Bf. laut seinen Angaben in der Prüfung über keine liquiden Mittel und kein Vermögen, wohingegen die ***3*** jährlich einen Gewinn erzielte.

Für den Zeitraum 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 ***3*** 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).

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).

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).

§ 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. *Ritz/Koran* BAO⁸, § 202 Tz 6a)).

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 erging ein Haftungsbescheid, bei welchem im Spruch des angefochtenen Bescheides auf den Zufluss von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 an den Bf. und die Heranziehung der zum Abzug verpflichteten ***3*** (§ 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 des angefochtenen Bescheides den Empfänger der Kapitalbeträge sowie die Höhe der Kapitalertragsteuer, in der Bescheidbegründung wurden die gesetzlichen Bestimmungen angeführt.

Zum Vorbringen des Bf., wonach die belangte Behörde in der Bescheidbegründung des angefochtenen Bescheides 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 des angefochtenen Bescheides 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 des angefochtenen Bescheides der Tatbestand des § 201 Abs 2 Z 3 BAO angeführt, auf den sich der Bescheid stütze. Da es sich um einen Erstbescheid 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 dem bekämpften Bescheid 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 der Haftungsbescheid, bei welchem es sich um einen Erstbescheid 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 ***3***, 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 ***3*** geltend zu machen. Die ***3*** 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 diesem Punkt 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 VwGH 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 oa strafrechtlichen Urteils vom 4.4.2019 keiner weitergehenden eigenständigen Feststellungen und beweiswürdigenden Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes mehr. Zudem war der Beschwerdeführer zu den vom Strafurteil festgestellten Abgabenverkürzungen und vorsätzlichen Nichtentrichtungen geständig (siehe gekürzte Urteilsausfertigung).

Dem strafrechtlichen Schuldspruch lag unbestritten die Tatsachenfeststellung zu Grunde, dass Bf. von der ***3*** kein Geschäftsführerhonorar erhalten hat, jedoch sehr hohe Entnahmen vornahm, die am Verrechnungskonto der Gesellschaft vermerkt wurden. Die jährlichen Entnahmen überstiegen den Jahresgewinn und somit auch den Bilanzgewinn. Der Bf. verfügte über keine liquiden Mittel und über kein Vermögen, sodass nicht erwartet werden könnte, dass der auf dem Verrechnungskonto aufweisende Betrag bezahlt werde. Daher wurde die Differenz zwischen Bilanzgewinn und Entnahmen als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und der Kapitalertragsteuer unterzogen. 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 Beweiswürdigung bzw. auf die rechtlichen Beurteilung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer (siehe oben) verwiesen.

Zum Verspätungszuschlag

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

-Fristversäumnis:

Gemäß § 134 Abs 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Der Bundesminister für Finanzen kann diese Fristen bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, die eine längere Frist rechtfertigen, mit Verordnung erstrecken.

Der mit dem AbgÄG 2023, BGBl I 110/2023, in die BAO eingefügte § 134a, der eine automationsunterstützte Quotenregelung für die Einreichung von Abgabenerklärungen durch steuerliche Vertreter vorsieht, ist gemäß § 323 Abs 77 BAO erstmalig auf Abgabenerklärungen anzuwenden, die einen nach dem 31.12.2022 endenden Veranlagungszeitraum betreffen. Er ist demnach für den vorliegenden Fall, der den Veranlagungszeitraum 2013 und 2014 betrifft, nicht maßgeblich.

Gegenständlich wurden bis zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen und der am 23.8.2016 ergangenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 durch die belangte Behörde von der ***3*** weder Umsatz- noch Körperschaftsteuererklärungen eingereicht.

Die Frist zur Einreichung der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2013 und 2014 wurde sohin nicht eingehalten. Es erfolgte auch keine Einreichung zu einem späteren Zeitpunkt.

Im Beschwerdefall ist die Festsetzung eines Verspätungszuschlages für die Nichtabgabe der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 grundsätzlich außer Streit. Auch hinsichtlich der Höhe des Verspätungszuschlages, der vom Finanzamt hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 und 2014 jeweils mit 5 % und hinsichtlich der Umsatzsteuer 2013 mit 2,1% und Umsatzsteuer 2014 mit 6,9 % bemessen wurde, erfolgen seitens des Bf. keine Einwände. Bemängelte er in der Beschwerde noch, dass die Behörde das Ermessen nicht begründet hätte, so trat er im Vorlageantrag den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der Ermessensübung nicht mehr entgegen (zum Vorhaltecharakter der Beschwerdevorentscheidung (vgl. VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071, VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0048).

-Keine Entschuldbarkeit:

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages setzt gemäß § 135 BAO neben dem im Beschwerdefall unstrittig erfüllten objektiven Kriterium der nicht fristgerecht erfolgten Einreichung einer Abgabenerklärung voraus, dass die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Entschuldbar ist eine Verspätung iSd § 135 Abs 1 BAO dann, wenn der Abgabepflichtige die Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus. (vgl etwa VwGH 20.1.2016, Ro 2014/17/0036; VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125; VwGH 27.9.2000, 96/14/0174).

An der Nichteinreichung der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 2013 und 2014 trifft die ***3*** ein Verschulden. Als Unternehmen hat sie von ihrer Pflicht zur Abgabe von Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen wissen müssen. Zudem wurde vom Bf. als handelsrechtlicher Geschäftsführer und Alleingesellschafter die Buchhaltung bis 2014 selbst geführt.

Was den Grad des Verschuldens anbelangt, so muss demnach vom Vorliegen eines Vorsatzes (Wissentlichkeit) ausgegangen werden.

Es ist daher festzuhalten, dass kein Umstand ersichtlich ist, der die Fristversäumnis iSd § 135 BAO entschuldbar machen würde.

-Ermessensübung:

Bei Zutreffen der in § 135 BAO normierten Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages (nicht oder verspätet eingereichte Abgabenerklärung und Nichtentschuldbarkeit der Verspätung) kann im Rahmen des Ermessens ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Wie der VwGH ausgesprochen hat, liegt die

Festsetzung von Verspätungszuschlägen dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (vgl etwa VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen 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.

Der gesetzliche Zweck der Festsetzung von Verspätungszuschlägen besteht darin, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (vgl VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005). Zudem soll der Verspätungszuschlag nach der Rechtsprechung des VfGH *"offenbar auch den mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen verbundenen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abdecken"* (vgl VfGH 29.6.1985, G 42/85).

Vor diesem Hintergrund kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn es im vorliegenden Fall die Verhängung von Verspätungszuschlägen dem Grunde nach als angemessen erachtete.

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von höchstens 10 Prozent der festgesetzten Abgabe sind nach der Rechtsprechung des VwGH vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 135 Rz 13).

Zum Verspätungszuschlag betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahre 2013 und 2014 ist im Hinblick auf die Ermessensübung der Höhe nach Folgendes zu bemerken:

Bis zum Ergehen der Umsatz- und Körperschaftsteuer-Erstbescheide am 23.8.2016 wurde durch die ***3*** keine Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 abgegeben. Eine Nachreichung der Erklärungen erfolgte ebensowenig.

Von einer bloß geringfügigen Fristüberschreitung kann daher nicht die Rede sein.

Umstände, die dafür sprechen würden, den Grad des Verschuldens als gering zu beurteilen, sind nicht ersichtlich.

Was das steuerliche Verhalten der ***3*** anbelangt, so ist dieser anzulasten, dass bereits in den Vorjahren 2010-2012 ihrer Verpflichtung zur Abgabe von Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen nicht nachgekommen ist. Die Säumigkeit bei der

Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten ist damit bereits wiederholt aufgetreten und ist darin ein erhebliches Maß an Sorglosigkeit zu sehen.

Da die ***3*** bereits seit 2005 unternehmerisch tätig war, war ihr die Pflicht zur Abgabe von Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen bekannt. Die unterbliebenen Abgabenerklärungen sind daher als grobe Sorgfaltsverletzung anzusehen und bei der Ermessensübung entsprechend (erschwerend) zu berücksichtigen.

Bei der Ermessensübung darf für den Verspätungszuschlag die Höhe von Anspruchszinsen nicht gänzlich außer Acht gelassen werden. Im Allgemeinen wird bei der Vorschreibung von Verspätungszuschlägen nämlich zu berücksichtigen sein, dass der Zinsvorteil des Abgabepflichtigen bereits durch die Nachforderungszinsen abgeschöpft wird. Nach der Judikatur des VwGH kommt jedoch eine Anrechnung der Anspruchszinsen auf die Verspätungszuschläge schon im Hinblick auf die unterschiedlichen Zielsetzungen der Festsetzung von Anspruchszinsen einerseits und der Verhängung von Verspätungszuschlägen andererseits nicht in Betracht. Die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages setze das Vorliegen eines Zinsvorteiles nicht voraus und können nach Lage des Einzelfalles auch dann gerechtfertigt sein, wenn aufgrund geleisteter Vorauszahlungen keine Nachzahlungen zu leisten sind. Überdies decken sich die für die Bemessung von Verspätungszuschlägen und von Anspruchszinsen maßgeblichen Zeiträume idR nicht (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005).

Gegenständlich wurden Anspruchszinsen nur hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 und 2014 festgesetzt. Da auch der Bf. diesbezüglich kein Vorbringen erstattete, der von der belangten Behörde herangezogene Prozentsatz lediglich 5% betrug und im Übrigen der Verspätungszuschlag nicht wegen verspäteter Abgabe, sondern wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen festgesetzt wurde, ist keine Anrechnung der Anspruchszinsen auf die Verspätungszuschläge vorzunehmen.

Unter Berücksichtigung aller oben angeführten Umstände, insbesondere der erheblichen Fristüberschreitung und der Schwere des Verschuldens bei der verspäteten Einreichung der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung sowie des erheblichen Maßes an Sorglosigkeit betreffend die abgabenrechtlichen Pflichten hält das Bundesfinanzgericht die von der belangten Behörde festgesetzten Verspätungszuschläge betreffend die Körperschaftsteuer 2013 und 2014 mit jeweils 5% von € 15.000,00 und betreffend die Umsatzsteuer 2013 mit 2,10% und 2014 mit 6,9% von € 13.000,00 als angemessen.

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 Abgabensfestsetzung 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 23.8.2016 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 im Zeitraum 1.10.2014 bis 23.8.2016 (Differenzbetrag € 7.568,00) in Höhe von € 255,66 und die Nachforderung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 im Zeitraum 1.10.2015 bis 23.8.2016 (Differenzbetrag € 7.568,00) in Höhe von € 112,02 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 (alle vom 23.8.2016) 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 Abgabensatzung 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.

Zu den Säumniszuschlägen

§ 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 Abgabebetrages.

(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 Abgabebetrages. 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.

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 wurden am 23.8.2016 erlassen und wurde in den Bescheiden darauf hingewiesen, dass der jeweilige Betrag bis 30.9.2016 fällig ist.

Im angefochtenen ersten Säumniszuschlagsbescheid vom 9.11.2016 ist zudem angeführt, dass die Körperschaftsteuer 2013 und 2014 bis spätestens 30.9.2016 zu entrichten gewesen wäre.

Da die Körperschaftsteuer 2013 und 2014 sohin nicht fristgerecht entrichtet wurde, wurde mit Bescheid vom 9.11.2016 zu Recht ein erster Säumniszuschlag verhängt.

Der Haftungsbescheid Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014 wurde am 12.4.2017 erlassen und war der Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung des Bescheides zu entrichten, doch berührte diese Nachfrist die Fälligkeit der KEST nicht (*vgl. Ritz/Koran, BAO8, § 210, Tz 9*).

Im angefochtenen ersten Säumniszuschlagsbescheid vom 9.5.2017 ist zudem angeführt, dass die Kapitalertragsteuer 1-12/2014 bis spätestens 9.12.2014 und die Umsatzsteuer 2015 bis 15.2.2016 zu entrichten gewesen wäre. Der Umsatzsteuerbescheid wurde gegenständlich nicht bekämpft.

Da die Kapitalertragsteuer 2014 (und Umsatzsteuer 2015) sohin nicht fristgerecht entrichtet wurde, wurde mit Bescheid vom 9.5.2017 zu Recht ein erster Säumniszuschlag verhängt.

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, Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer kann hinsichtlich dieser Selbstbemessungsabgaben die Anlastung eines Säumniszuschlages vom Nachforderungsbetrag im Allgemeinen nicht verhindert werden.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9.11.2016 und 9.5.2017 war daher als abzuweisen.

Gemäß § 217 Abs. 3 erster Satz BAO ist für eine Abgabe ein zweiter Säumniszuschlag 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.

Bei Selbstbemessungsabgaben (mit gesetzlicher Fälligkeitsregelung) beginnt die Dreimonatsfrist de facto (nämlich als Folge des § 217 Abs 4) frühestens mit Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages bzw. (bei Festsetzung der Abgabe) mit Ablauf der Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 217 Rz 11).

Die Körperschaftsteuerbescheide 2013 und 2014 sind am 23.8.2016 ergangen, wobei eine Nachfrist für die Zahlung bis zum 30.9.2016 gewährt wurde. Da die streitgegenständlichen Abgabenschulden auch innerhalb der Nachfrist und der anschließenden Dreimonatsfrist nicht (vollständig) entrichtet wurden, wurde der zweite Säumniszuschlag mit jeweils 1% zu Recht festgesetzt.

Der dritte Säumniszuschlag ist verwirkt, soweit eine Abgabe nicht spätestens drei Monate nach Verwirkung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet wird. Dies gilt unabhängig vom Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung des zweiten Säumniszuschlages (*Ritz/Koran*, BAO⁸, § 217 Rz. 12). Diese beiden Dreimonatsfristen sind gesetzliche (daher dem § 110 Abs.1 zufolge nicht verlängerbare) Fristen. Die Fristen waren zum Zeitpunkt der Festsetzung der dritten Säumniszuschläge bereits abgelaufen, die Festsetzung der dritten Säumniszuschläge erfolgte daher zu Recht.

Die Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsbescheide vom 9.1.2017 und 10.4.2017 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 Beweismwürdigung ab, sodass die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 7. Oktober 2025