

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Monika Fingernagel in der Beschwerdesache Rechtsanwalt ***Bf2***, ***Bf2Adr***, als Masseverwalter im Konkursverfahren der ***Bf1*** (in Liquidation), ***Bf1Adr***, über die Beschwerde vom 15. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 10. März 2019 betreffend Kapitalertragsteuer 2013 bis 2017 und vom 20. März 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2013 und 2014 sowie Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2013 bis 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2013 und 2014 sowie Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2013 bis 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2013 bis 2017 wird teilweise stattgegeben. Die Bescheide werden im Sinne der Beschwerdevereinscheidung vom 29. Jänner 2020 abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist im Baugewerbe tätig.

Im Zuge einer die Jahre 2013-2017 umfassenden betrieblichen Außenprüfung wurde bei der Bf festgestellt, dass für den Kauf von Wohnungen Vorsteuern geltend gemacht worden seien und der Verkauf im Jahr 2014 ohne Umsatzsteuer erfolgt sei.

Weiters seien Aufwendungen für die private Lebensführung der Gesellschafter als

Betriebsausgaben gewinnmindernd geltend gemacht worden und dafür ebenfalls Vorsteuern in Abzug gebracht worden. Die Zurechnung dieser Aufwendungen sei eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter und unterläge dem Kapitalertragsteuerabzug.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 20.3.2019 nach Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Jahre 2013 und 2014 die entsprechenden Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 bis 2017. Die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013-2017 wurde mittels Haftungsbescheiden vom 10.3.2019 vorgeschrieben.

Dagegen brachte die Bf mit Schriftsatz vom 15.4.2019 Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass aus den Ausführungen des Finanzamtes nicht ersichtlich sei welche konkreten Aufwendungen nicht abzugsfähig seien. Die Übernahme der KEST als verdeckte Ausschüttung entspreche nicht den Tatsachen, da keine Übernahmeerklärung vorliege. Die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuerbescheide 2013 bis 2017 seien ebenfalls mangels einer nachvollziehbaren Begründung rechtswidrig.

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2014 sei nicht nachvollziehbar, wie der Betrag der Vorsteuern idHv 95.042,52 Euro ermittelt worden sei.

Auf Grund des Umstandes, dass die Sachbescheide der einzelnen Jahre nicht begründet worden seien, fehle es auch an einer nachvollziehbaren Begründung für die Wiederaufnahmebescheide.

Außerdem werde die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.1.2020 wurde der Beschwerde gegen die KEST-Haftungsbescheide teilweise stattgegeben und die Höhe der KEST geändert sowie die Berechnung korrigiert, da die Ausschüttung betragsmäßig vor Abzug der KEST (Bruttobetrag) anzusetzen sei. Außerdem sei in der Vorhaltsbeantwortung zur Beschwerde vorgebracht worden, dass die GmbH die KEST trage.

Die verdeckte Ausschüttung könne jedoch nicht als Einlagenrückzahlung umgedeutet werden, da die Frist von sieben Tagen nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Ausschüttung festgestellt worden sei, abgelaufen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung ebenfalls vom 29.1.2020 wurde die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2013-2017 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich 2013 und 2014 als unbegründet abgewiesen und darin ausgeführt, dass es sich bei den angeschafften Wohnungen um Umlaufvermögen handle. Zum Zeitpunkt der Anschaffung sei geplant gewesen, beim Verkauf in die Steuerpflicht zu optieren und es seien Vorsteuern in Höhe von 95.042,52 Euro in den Jahren 2010- 2012 geltend gemacht worden. Die Wohnungen seien dann jedoch umsatzsteuerfrei verkauft worden. Die Vorsteuern seien daher gemäß § 12 Abs 11 UStG zu korrigieren. Die Berechnung der Vorsteuer im Jahr 2010 sei aufgrund nicht vorgelegter Unterlagen im Schätzungsweg ermittelt worden. Dazu sei der

Saldovortrag (EB-Buchung am 1.1.2011) auf dem Konto 0120 im Jahr 2011 aus dem Jahr 2010 zu 50% herangezogen und davon 20% Vorsteuer berechnet worden. Nachträglich seien durch die Bf teilweise Unterlagen hinsichtlich des Umbaus für das Jahr 2010 vorgelegt worden. Die Summe der vorgelegten Rechnungen betrage jedoch nur 58.429,77 Euro und somit nicht einmal annähernd die vorgetragene Summe aus 2010 in der Höhe von 226.231,00 Euro. Im Laufe der Prüfung sei der Sachverhalt mehrmals mit der Bf besprochen worden. Die Höhe der Privataufwendungen sei geschätzt worden, da keine elektronische Buchhaltung vorhanden gewesen sei und weitere Unterlagen trotz nochmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden seien.

Die geltend gemachten Strafen könnten ebenfalls nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Überdies sei beim Kfz ein Privatanteil von 15 % auszuscheiden.

Das gleiche gelte für die Wohnung des Gesellschafters, bei der ebenfalls ein Privatanteil auszuscheiden sei.

Die Privatanteile seien dem Gewinn hinzuzurechnen und stellten eine verdeckte Ausschüttung dar.

Bezüglich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens der Jahre 2013 und 2014 sei auszuführen, dass nach der Judikatur des VwGH ein Verweis des erstinstanzlichen Bescheides auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw den Prüfungsbericht ausreichend sei, wenn die relevanten Tatsachen dort angeführt seien. Dies sei im vorliegenden Fall gegeben.

Daraufhin brachte die Bf mit Schriftsatz vom 28.2.2020 einen Vorlageantrag ein.

Mit Vorlagebericht vom 11.5.2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 23.9.2025 zog der Masseverwalter der (sich mittlerweile in Konkurs befindlichen) Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist eine GmbH deren Geschäftszweig Baumeister- und Bauträrgewerbe ist.

Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf ist seit 4.8.2022 ***1***. Zuvor war ab dem Jahr 2014 ***2*** Gesellschafter und Geschäftsführer.

Mit Beschluss des Handelsgerichts ***4*** vom 32.11.2022 wurde das Konkursverfahren über die Bf eröffnet und ***Bf2*** zum Masseverwalter bestellt. Die Gesellschaft war infolgedessen aufgelöst.

Mit Kaufvertrag vom 23.8.2011 erwarb die Bf Liegenschaftsanteile (Dachboden) in der ***3*** in ***4*** zur Errichtung von drei Eigentumswohnungen. In den Jahren 2010 bis 2012 erfolgten daher umfangreiche Umbau- und Errichtungsarbeiten durch die Bf.

Die Vorsteuer wurde von der Betriebsprüfung wie folgt für die Jahre 2011 und 2012 berechnet bzw für das Jahr 2010 geschätzt:

[...]

Der Verkauf der Wohnungen nach Fertigstellung erfolgte laut Kaufvertrag vom 8.4.2014 ohne Umsatzsteuer (Kaufpreis 742.558,52 Euro). Die Bf hat nicht in die Umsatzsteuerpflicht optiert und folglich auch keine Umsatzsteuer abgeführt.

Darüber hinaus hat die Bf hat in den beschwerdegegenständlichen Jahren Mietaufwendungen und die damit zusammenhängenden Betriebs- und Energiekosten für eine Wohnung in der ***5*** in ***4*** in Abzug gebracht. Dort befand sich die Wohnung des damaligen Gesellschafters und Geschäftsführers. Aus den Buchhaltungsunterlagen kann nicht ermittelt werden welche Beträge sich genau auf diese Wohnung beziehen und welche auf die Geschäftsadresse der Bf. Die Bf hat dazu auch keine Unterlagen vorgelegt.

Das gleiche gilt für die Aufwendungen des sich im Betriebsvermögen der Bf befindlichen Kfz.

Folgende Aufwendungen wurden in diesem Zusammenhang von der Bf insgesamt geltend gemacht:

	2013	2014	2015	2016	2017
Miete	50.832,00	54.516,00	35.302,00	17.676,00	16.000,60
Energie	8.395,00	6.651,00	1.088,00	1.227,00	8.099,00
Kfz-Aufwand	21.518,88	23.041,44	19.254,48	14.114,63	32.644,22
Strafen		1.270,00	1.789,00		

Von der Betriebsprüfung wurden folgende Beträge als auf die Wohnung des Gesellschafters entfallend und als Privatanteil hinsichtlich des Kfz geschätzt:

	2013	2014	2015	2016	2017
Miete	5.000,00	5.000,00	3.000,00		
Energie	2.500,00	2.500,00			2.500,00
Betriebskosten	2.340,00	2.340,00	2.340,00	2.340,00	4.896,63
Kfz-Aufwand (15% PA)	3.227,83	3.456,22	2.888,17	2.117,19	
Summe	13.067,83	14.566,22	10.017,17	4.457,19	7.396,63
VSt	1.234,00	1.234,00	534,00	234,00	500,00

Die Bf wurde mehrmals im Betriebsprüfungs- und im Beschwerdeverfahren dazu aufgefordert Unterlagen oder vorzulegen, was jedoch nicht geschah.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Die Schätzung der Beträge erfolgte der Betriebsprüfung unter Mitwirkung des Geschäftsführers der Bf. Nachweise über die Nutzung der Wohnung wurden mehrmals abverlangt. Die Bf hat weder im Betriebsprüfungsverfahren noch im Beschwerdeverfahren dazu Unterlagen vorgelegt und auch keine andere Aufteilung der privaten und nicht privaten Nutzung der Wohnungen und des Kfz dargelegt oder glaubhaft gemacht. Die Beschwerde und der Vorlageantrag enthalten ebenfalls keine weitere Stellungnahme zu diesen Punkten und es wurden keine Unterlagen vorgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Wiederaufnahme 2013 und 2014:

Gemäß § 303 Abs 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rsp des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl zB VwGH 29.5.2001, 97/14/0036; VwGH 28.2.2012 2008/15/0005).

In dem zur Begründung der Wiederaufnahmebescheide verwiesenen Betriebsprüfungsbericht vom 4.3.2019 wird zur Wiederaufnahme der Verfahren auf die Tz 1 und 2 verwiesen. Aus dem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern kann im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO gefolgert werden, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327; VwGH 28.2.2012 2008/15/0005).

Die Wiederaufnahme ist daher ausreichend begründet.

Umsatzsteuer:

Gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 ist die Lieferung von Grundstücken steuerfrei.

Nach Abs 2 dieser Bestimmung kann der Unternehmer einen Umsatz nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a als steuerpflichtig behandeln.

Gemäß § 12 Abs 3 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet;
2. Die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;

§ 12 Abs 11 UStG 1994 lautet:

"Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs 3), so ist, sofern nicht Abs 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist."

Ob Gegenstände oder sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, ist an Hand des wirtschaftlichen Zusammenhanges im Zeitpunkt der Lieferung bzw Erbringung der Leistung an den Unternehmer zu beurteilen. Eine spätere Änderung des Zusammenhanges ist eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, sodass eine Korrektur nach Maßgabe des § 12 Abs 10 oder 11 UStG 1994 vorzunehmen ist (VwGH 27.4.2005, 2003/14/0091).

Durch den Verkauf der gegenständlichen Wohnungen ohne Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 ist eine Änderung jener Verhältnisse eingetreten, welche die Bf zum Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Errichtungskosten der Wohnungen berechtigt hatten. Da die Wohnungen dem Umlaufvermögen angehörten, ist in Anwendung des § 12 Abs 11 UStG 1994 die anlässlich deren Erwerbes geltend gemachte Vorsteuer zur Gänze zu berichtigen. Die Berichtigung war daher im Jahr 2014 vorzunehmen.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Die Schätzungsberechtigung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (zB VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027).

Ziel der Schätzung ist es, Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die den tatsächlichen Betriebsergebnissen möglichst nahekommen. Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH

23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 15.11.2021, Ra 2021/13/0088; VwGH 17.4.2024, Ra 2023/15/0009; vgl auch Ritz/Koran in BAO⁸, § 184Tz 3 mwN).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 21.12.2010; VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Beim inneren Betriebsvergleich wird die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume (idR früherer Wirtschaftsjahre) aufgebaut (vgl zB VwGH 5.5.1992, 92/14/0018).

Von der Bf wurden hinsichtlich der Umbauarbeiten im Jahr 2010 keine Unterlagen oder Konten vorgelegt, aus denen die tatsächlich geltend gemachten Vorsteuern errechnet werden hätten können. Die Vorsteuern wurde daher von der Betriebsprüfung geschätzt, indem der Saldo vortrag der Bilanz 2011 aus dem Vorjahr zu 50% herangezogen wurde. Die nachträglich vorlegten Rechnungen des Bf stellten nur einen Teil der gesamten Umbauarbeiten dar und konnten die Schätzung daher nicht entkräften (Summe Rechnungen: € 58.429,77; Summe geltend gemachte Kosten 2010: € 226.231,00). Weitere Argumente oder Unterlagen wurde von der Bf nicht vorgebracht. Die Schätzungsberechtigung ist daher gegeben.

Bei der Schätzungsmethode wendete das Finanzamt den inneren Betriebsvergleich an, in dem es den gesamten geltend gemachten Kosten als Grundlage für die Schätzung herangezogen hat. Diese Methode ist für den vorliegenden Fall am naheliegendsten und geeignetsten den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, da davon auszugehen ist, dass ein Großteil der im Jahr 2010 geltend gemachten Umbaukosten auf die Errichtung der Eigentumswohnungen gefallen sind. Die Heranziehung von 50% ist dabei sicherlich an der unteren Grenze angesiedelt.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren als nicht für das Unternehmen ausgeführt, wenn deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind.

Die von der Betriebsprüfung geschätzten Privatanteile für die Wohnung und das Kfz (siehe unten) sind nicht für das Unternehmen ausgeführte Aufwendungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 und demnach vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Körperschaftsteuer:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 2 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988, die nicht schon unter § 8 Abs 2 KStG 1988 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, nicht abgezogen werden.

§ 12 Abs 1 KStG 1988 ist als Erweiterung des § 20 Abs 1 EStG 1988 anzusehen. Er ergänzt den Katalog der nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben des Einkommensteuergesetzes und adaptiert ihn für Zwecke des Körperschaftsteuergesetzes (vgl zB Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³, § 12 Tz 7 mwN).

Gemäß § 20 Abs1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 1: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2 lit a: Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Z 2 lit b: Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Auffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, ...

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben geltend machen will, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche Sphäre betreffen. Der Umstand, dass Aufwendungen einer betrieblichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten alleine nicht aus (vgl VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119; VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103). Vor allem bei nicht eindeutig feststellbarer Veranlassung kommt es nach der Rsp des VwGH auf die Angemessenheit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit an (VwGH 22.1.1992, 91/13/0114).

Die nicht anerkannten Aufwendungen betreffen Aufwendungen für die private Lebensführung des Gesellschafters. Konkret handelt es sich um Aufwendungen für die private Wohnung (**5**) und um den Privatanteil hinsichtlich des betrieblichen Kfz.

Da die Bf auch hier keine Unterlagen darüber vorlegen konnte, sind die Kosten durch die Betriebsprüfung geschätzt worden. Die geschätzten Mietaufwendungen in der Höhe von jährlich 5.000,00 Euro sind dabei nicht überzogen und stellen nach der allgemeinen Lebenserfahrung viel eher die Untergrenze dar. Die Schätzung ist der Bf auch mehrmals zur Kenntnis gebracht worden und sie hat keine gegenteiligen Argumente vorgebracht oder Unterlagen vorgelegt. Die Schätzungsberechtigung ist daher gegeben und die Höhe der Schätzung im für die Bf günstigeren unteren Bereich angesiedelt. Das gleiche gilt auch für den Privatanteil hinsichtlich des Kfz in der Höhe von 15%.

Werden Kosten der privaten Lebensführung der Anteilsinhaber ohne Rechtsgrund oder in der Annahme der betrieblichen Veranlassung im allgemeinen Sinn getragen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 4 lit b KStG sind Strafen und Geldbußen nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben.

Bei der Frage der Abziehbarkeit von Geldstrafen als Betriebsausgaben sind physische und juristische Personen gleich zu behandeln. Dieses Erfordernis ergibt sich schon aus der rechtspolitischen Zielsetzung von Strafen, deren general- und spezialpräventive Wirkung nicht durch eine Herabsetzung der Steuerlast gemindert werden soll. Die steuerliche Berücksichtigung von Geldstrafen und -bußen unterliefe bei juristischen und bei physischen Personen gleichermaßen deren Pönalcharakter, indem durch die Reduktion der Steuerlast die Vermögensminderung teilweise ausgeglichen und von der Allgemeinheit mitgetragen würde (VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0043).

Aus diesem Grund waren die Strafen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig und dem Gewinn hinzuzurechnen.

Verdeckte Ausschüttung:

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

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

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs 2 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988.

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

Nach der ständigen Rsp des VwGH sind verdeckte Ausschüttungen ua Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das

Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl zB VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung voraus, wobei die Zuwendung des Vorteils auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird.

Zu den von der Bf als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung in der ***5*** und das Kfz wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Die Zurverfügungstellung einer Wohnung an den alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer stellt nach der oben dargestellten Rechtslage eine unmittelbare Vorteilsgewährung an diesen dar und somit eine verdeckte Ausschüttung. Das gleiche gilt für den Privatanteil an dem Kfz.

Bei der Außenprüfung wurde angenommen, dass die Gesellschaft die Kapitalertragsteuer trägt und es wurde die Übernahme Steuer ebenfalls als verdeckte Ausschüttung angenommen.

In der Beschwerde wird angeführt, dass keine Übernahme Kapitalertragsteuer durch die Gesellschaft erfolgt.

In einem Vorhalteverfahren beim Finanzamt gab die Bf bekannt, dass eine Bilanzierung mangels Feststehens der Forderung nicht möglich sei und dass die verdeckte Ausschüttung als Einlagenrückzahlung behandelt werden solle.

Nach der Rsp des VwGH ist bei verdeckten Vorteilszuwendungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter grundsätzlich von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, außer es wird der Nachweis erbracht, dass eine Einlagenrückzahlung vorliegt (VwGH 30.6.2022, Ra 2019/13/0051).

Da von der Bf kein Nachweis für eine vorgenommene Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG 1988 erbracht wurde, ist von einer kapitalertragsteuerpflichtigen verdeckte Ausschüttung auszugehen.

Nach dem VwGH kann eine verdeckte Ausschüttung außerdem nur bis zum Bilanzstichtag wahlweise als Einlagenrückzahlung beim Finanzamt geltend gemacht werden (VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027).

Auch aus diesem Grund kann die verdeckte Ausschüttung nicht als Einlagenrückzahlung umgedeutet werden.

Die KEST-Beschiede sind daher im Sinne der BVE anzupassen. Im Übrigen ist die Beschwerde 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.

Zu den gegenständlichen Rechtsfragen existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 7. Oktober 2025