

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerden vom 24.10.2017 und 2.11.2017 der M**** GmbH, [Adresse], StNr ** ***/****, nunmehr vertreten durch T**** Steuerberatung GmbH, [Adresse], gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich)

1. vom 3.10.2017 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014-2016,
2. vom 19.10.2017 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 sowie
3. vom 29.11.2018 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2016 (Beschwerde vormals gerichtet gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 07-09/2016 vom 9.10.2017)

zu Recht:

Der Beschwerde betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014-2016 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014-2016 wird (ersatzlos) aufgehoben.

Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 wird zum Nachteil der Beschwerdeführerin abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der beschwerdeführenden GmbH (idF auch Beschwerdeführerin oder GmbH) fand eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO statt. Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin war im Streitzeitraum A**** R****.

In dem über diese Prüfung erstatteten Bericht traf der Prüfer, soweit für das Beschwerdeverfahren relevant, folgende Feststellungen:

Eine Wohnung in 1*** Wien, ****straße ** Top 35, sei vom A**** R**** erworben worden, wobei dieser dafür Mittel der Beschwerdeführerin, nämlich € 26.000, verwendet habe, ohne dass diese am dafür vorgesehenen Verrechnungskonto verrechnet worden seien. Dadurch seien diese Mittel der Beschwerdeführerin entzogen worden, der Mittelabfluss sei als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren. Es resultiere daraus eine Kapitalertragsteuer (33,33 %) von 8.665,80 (Tz 2 des Berichtes).

Für das Jahr 2016 seien die Ausgangsrechnungen nicht lückenlos vorgelegt worden, weshalb ein Sicherheitszuschlag von € 5.000 brutto verhängt werde. Dieser Sicherheitszuschlag von netto € 4.166,67 sei als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren, es resultierten daraus Kapitalertragsteuer (37,93 %) von € 1.896,50 (Tz 3 des Berichtes) sowie Umsatzsteuer von € 833,33 (Tz 1 und 3 des Berichtes).

Eine pauschale Rückstellung von Beratungskosten von € 6.000 sei nicht anzuerkennen, gekürzt um die zu erwartenden Beratungskosten des steuerlichen Vertreters von € 1.000 ergebe dies eine Erhöhung des steuerlichen Ergebnissen von € 5.000, daraus resultiere eine Körperschaftsteuer (25 %) von € 1.250 (Tz 4 des Berichtes).

Der Zufluss eines Haftrücklasses (L**** H****) von € 5.800 brutto vom 22.10.2015 sei nicht erlöswirksam gebucht worden. Dieser Zufluss stelle eine verdeckte Ausschüttung dar. Es resultierten aus dem Zufluss von netto € 4.833,33 Körperschaftsteuer (25 %) von € 1.208,33 sowie Kapitalertragsteuer (33,33 %) von € 1.933,14 (Tz 5 des Berichtes), weiters Umsatzsteuer von € 966,67 (Tz 1 und 5 des Berichtes).

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2015 ergäben sich daher folgende Auswirkungen (Tz 6 des Berichtes):

	2015
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt Erklärung	25.849,99
+ Rückstellung Tz 4	5.000,00
+ Zufluss Tz 5	4.833,33
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt Prüfer	35.683,32
Summe Änderungen	9.833,33
Körperschaftsteuer lt Erklärung	5.747,00
Körperschaftsteuer lt Prüfer	8.205,00
Differenz Körperschaftsteuer lt Prüfer	2.458,00

Jeder Vorteil, den eine Kapitalgesellschaft ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen zuwendet, welchen sie Dritten, der Gesellschaft fremden Personen nicht einräumen würde, sei als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Zur Kapitalertragsteuer ergäben sich folgende Auswirkungen (Tz 7 des Berichtes):

	2014	2015	2016
Abfluss Tz 2	26.000,00		
Sicherheitszuschlag Tz 3			5.000,00
Zufluss Tz 5		5.800,00	
Bemessungsgrundlage KESt	26.000,00	5.800,00	5.000,00
davon 33,33 % KESt gerundet	8.665,80	1.933,14	
davon 37,93 % KESt gerundet			1.896,50

Bei der Umsatzsteuer ergäben sich folgende Auswirkungen (Tz 1 des Berichtes):

	2015	2016
Umsatzsteuerzahllast lt Erklärung	19.031,24	12.891,98
+ Sicherheitszuschlag netto Tz 3		833,33
+ Zufluss Tz 5	966,67	
Umsatzsteuerzahllast lt Prüfer	19.997,91	13.725,31
Differenz Umsatzsteuer	966,67	833,33

Das Finanzamt erließ Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014-2016, Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2015 und Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 07-09/2016).

Mit Datum vom 29.11.2018 erließ das Finanzamt einen Jahresbescheid betreffend Umsatzsteuer 2016; die Beschwerde betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 07-09/2016 ist gemäß § 253 BAO nunmehr gegen diesen Jahresbescheid gerichtet.

In ihrer Beschwerde brachte die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, iZm der Wohnung in der ****straße (Tz 2 des Berichtes) habe der Buchhalter eine Fehlbuchung vorgenommen, die Buchung sei im Bereich des Umlaufvermögens erfolgt und habe daher keine Gewinnauswirkung gehabt. Eine Fehlbuchung führe auch nicht zu einer Gewinnausschüttung, weshalb keine Kapitalertragsteuer anfalle.

Betreffend den Sicherheitszuschlag von € 833,33 (Tz 3 des Berichtes) sei es lediglich im Jahr 2016, bedingt durch die Schwangerschaft der rechnungsführenden Tochter des Geschäftsführers zu Differenzen gekommen. Dadurch hätten die Rechnungen mit der Nr 6 anstatt mit der Nr 1 begonnen. Ein Sicherheitszuschlag wegen Buchführungsmängeln (fehlende Rechnungsnummern) sei keine wertmäßige Gewinnausschüttung und könne daher nicht der Kapitalertragsteuer unterzogen werden.

Betreffend die Rückstellung für Beratungskosten (Tz 4 des Berichtes) komme es auf den Kenntnisstand zum Zeitpunkt der Rückstellungsbildung an. Im Jahr 2015 sei dies mit dem Rechtsanwalt Dr. P**** bereits abgeklärt und besprochen gewesen. Die Rechnungslegung sei immer erst im Nachhinein nach dem Verkauf erfolgt. Die Honorarnote werde voraussichtlich für das Jahr 2015 mit € 5.000 zu liegen kommen und im Jahr 2018 gelegt werden.

Betreffend den Hafrücklass (Tz 5 des Berichtes) wandte die Beschwerdeführerin ein, dieser sei bereits in den Vorjahren der Umsatzsteuer unterzogen worden. Ein Hafrücklass werde (meist nach drei Jahren) im Nachhinein an den Rechnungsaussteller bezahlt und die Rechnung bei der Fertigstellung erstellt. Im Beschwerdefall sei im Jahr 2012 eine Rechnung gefertigt und der Rest des Hafrücklasses erst im Jahr 2015 beglichen worden. Eine im Nachhinein zu erfassende Umsatzsteuer (von € 966,67) liege somit nicht vor; gleiches gelte hinsichtlich Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer. Die Zahlung eines Hafrücklasses sei zwar bei einem § 4 Abs 3-Ermittler im Zahlungszeitpunkt gewinnwirksam, nicht jedoch bei der Beschwerdeführerin als § 5-Ermittlerin. Die Ausgangsrechnung sei bereits im Jahr 2012 erfasst und abgegrenzt worden. Die Zahlung sei daher aufwands- und erfolgsneutral erfolgt.

Das Finanzamt erließ abweisende Beschwerdevorentscheidungen und führte in einer gesonderten Begründung zusammengefasst aus:

Die Wohnung in der ****straße (Tz 2 des Berichtes) sei privat gekauft bzw erworben und der Beschwerdeführerin dafür Mittel (€ 26.000) entzogen worden. Die Verbuchung sei nicht über das dafür vorgesehene Verrechnungskonto erfolgt, es handle sich daher bei diesem Vorgang um eine verdeckte Ausschüttung. Ob es sich dabei um eine Fehlbuchung gehandelt habe, spiele keine Rolle.

Die erste vorgelegte Rechnung (Sicherheitszuschlag, Tz 3 des Berichtes) habe die Nr 8/2016 gehabt. Das behauptete Versehen der Tochter sei nicht glaubhaft gemacht worden. Es decke sich weder mit der Lebenserfahrung noch bestehe ein vernünftiger Grund, mit der

Rechnungsnummer 8/2016 das Jahr zu beginnen. Die anderen vorliegenden Ausgangsrechnungen lägen zwischen € 10.000 und € 72.000. Der Sicherheitszuschlag sei daher mit € 5.000 niedrig angesetzt. Hinzuschätzungen von Sicherheitszuschlägen seien nach der Rechtsprechung als verdeckte Ausschüttung zu werten und unterlägen der Kapitalertragsteuer. Die Rückstellung für Beratungskosten (Tz 4 des Berichtes) sei als Pauschalrückstellung nicht anerkannt worden. Die Beschwerdeführerin sei mit Vorhalt vom 14.2.2018 ersucht worden, die der Rückstellungsbildung zugrundeliegenden Umstände zu erläutern und Unterlagen vorzulegen. Sie habe allerdings lediglich ihr Beschwerdevorbringen wiederholt und ein E-Mail des Rechtsanwaltes vorgelegt, wonach gegenwärtig (5.3.2018) ein noch nicht abgerechneter Honoraranspruch für erfolgte Rechtsberatung von rund € 5.000 zuzüglich Umsatzsteuer bestehe. Jedoch seien keinerlei Unterlagen beigebracht worden, die darlegten, dass zum Zeitpunkt der Rückstellungsbildung hinreichend konkrete Umstände bestanden hätten, nach denen im konkreten Fall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernstlich zu rechnen gewesen sei. Aufgrund der Aktenlage sei die gebildete Rückstellung daher steuerlich unzulässig.

Aufgrund der nach der Beschwerdeerhebung beigebrachten Unterlagen sei es nicht möglich gewesen festzustellen, ob der im Jahr 2015 zugeflossene Hafrücklass (Tz 5 des Berichtes) tatsächlich bereits im Jahr 2012 ordnungsgemäß erfasst worden sei. Die erlöswirksame Buchung im Jahr 2012 sei nicht nachgewiesen worden.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Vorlageantrag und verwies betreffend die Wohnung ****straße (Tz 2 des Berichtes) darauf, dass bei einer Fehlbuchung bzw einem Buchungsfehler durch den Buchhalter keine Bereicherung und folglich keine verdeckte Ausschüttung vorliege. Hinsichtlich des verhängten Sicherheitszuschlages (Tz 3 des Berichtes) sei keine Bereicherung erkennbar, daher könne zwar von einer Erhöhung des Gewinnes, aber nicht von einer Bereicherung ausgegangen werden, Kapitalertragsteuer sei daher nicht festzusetzen, da keine verdeckte Ausschüttung vorliege.

Zur Rückstellung für Beratungskosten (Tz 4 des Berichtes) seien im Jahr 2017 tatsächlich Kosten für Buchhaltung von € 2.500 und im Jahr 2018 Kosten für Notargebühren (für Tätigkeiten im Jahr 2016) von € 1.250 angefallen. Insoweit sei jedenfalls eine Berichtigung vorzunehmen. Auch die vorgelegte Bestätigung des Rechtsanwaltes entspreche den Gegebenheiten in der Immobilienbranche, wo es immer wieder Rechtskosten für alte Jahre gebe. Die Rückstellung sei daher teilweise zu gewähren.

Betreffend den Hafrücklass (Tz 5 des Berichtes) verwies die Beschwerdeführerin auf die mit dem Vorlageantrag vorgelegte Konten 4060 und 4061.

Mit Telefax vom 26.2.2026 zog die Beschwerdeführerin ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat zurück.

Mit Beschluss vom 27.2.2026 brachte das Gericht dem Finanzamt die Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 BAO zur

Kenntnis.

Das Finanzamt machte von seinem Recht, binnen zwei Wochen ab Kenntnis der Zurücknahme einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen, keinen Gebrauch.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Kapitalertragsteuer

Der angefochtene Kapitalertragsteuerbescheid lautet:

Haftungsbescheid

für den Zeitraum: 2014-2016

Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) an

<i>Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner)</i>	<i>KESt-Betrag in Euro</i>
R**** A****	8.665,80
R**** A****	1.933,14
R**** A****	1.896,50

wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von 9.325,00 Euro.

*Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 Bundesabgabenordnung (BAO) und § 224 BAO wird die gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete ***Bf1*** zur Haftung der Kapitalertragsteuer in der Höhe von 9.325,00 Euro herangezogen und wird aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern.*

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.

Der angefochtene Haftungsbescheid enthält lediglich in seiner Überschrift einen Hinweis auf die Jahre 2014 bis 2016, er weist die einzelnen KEST-Beträge jedoch jeweils nicht einem bestimmten Jahr zu.

Die Summe der angeführten KEST-Beträge stimmt nicht mit dem angeführten Betrag von € 9.350,00 überein, wie dieser Betrag von € 9.350 zustande kommt, ist nicht nachvollziehbar. Darüber hinaus enthält der Haftungsbescheid (in seiner Begründung) keinerlei Sachverhaltsfeststellungen, aus welchen sich eine Kapitalertragsteuerschuld ergeben würde. Ein Hinweis auf die Prüfungsfeststellungen bzw den Prüfungsbericht oder die Niederschrift über die Schlussbesprechung ist nicht vorhanden.

Die im Streitzeitraum wiederholt geänderten Bestimmungen der § 93 (iVm § 27 EStG) und § 95 EStG enthalten im Wesentlichen unverändert folgende Regelungen:

Bei inländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Verdeckte Ausschüttungen werden nicht als Dividenden „beschlossen“; sie passieren in der Praxis und werden in der Regel erst von der Finanzverwaltung aufgedeckt; daher wird der Zeitpunkt des Zuflusses nach Maßgabe des § 19 EStG angenommen (vgl Jakom/Marschner EStG, 2025, § 95 Rz 23 und die dort angeführte Judikatur).

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist gemäß § 96 Abs 1 EStG durch den zum Abzug Verpflichteten unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen.

§ 201 BAO normiert:

(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,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

- 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*

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

Gemäß § 202 Abs 1 BAO gilt § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs 1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß § 224 Abs 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist 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.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, 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.

Gemäß § 279 Abs 2 BAO tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes darf nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht „Sache“ (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl VwGH 21.4.2016, 2013/15/0290).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits mehrfach ausgeführt hat, wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, insbesondere durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (vgl VwGH 21.4.2016, 2013/15/0290, mwN).

Dem angefochtenen Haftungsbescheid kann jedoch mangels entsprechender Begründung nicht entnommen werden, welcher Tatbestand bzw welche Tatbestände der geltend gemachten Haftung zugrunde liegen. Soweit aufgrund des Berichtes über die abgabenbehördliche Prüfung (der jedoch nicht als Begründung des angefochtenen Bescheides herangezogen werden kann, da der gegenständliche Bescheid nicht auf ihn Bezug nimmt) darauf geschlossen werden kann, dass die Beschwerdeführerin zur Haftung für die sich aus den dort festgestellten verdeckten Ausschüttungen ergebende Kapitalertragsteuer herangezogen werden sollte, hätten zwecks ausreichender Individualisierung der verdeckten Ausschüttungen im Haftungsbescheid Angaben über den jeweiligen Zuflusstag und eine Umschreibung des jeweiligen Vorteiles erfolgen müssen.

Da derartige Angaben fehlen, wurde die Abgabe, für die die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen werden sollte, nicht ausreichend konkretisiert. Bereits aus diesem Grund ist der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben, weil aus ihm der Gegenstand des Verfahrens vor der Abgabenbehörde nicht hervorgeht und damit die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes nicht definiert ist.

Darüber hinaus hat ein Haftungsbescheid in der Begründung unter anderem die Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme darzulegen. Dies erfordert die Angabe, welcher der in § 201 Abs 2 und 3 BAO genannten Gründe für die Erlassung der Haftungsbescheides ausschlaggebend waren und (im Fall der sinngemäßen Anwendung des § 201 Abs 2 Z 3 BAO und damit sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO) beim Neuerungsstatbestand die Darlegung, welche Tatsachen oder Beweismittel für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen sind. Die Nichtdarlegung ist im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar (vgl Ritz/Koran, BAO⁸, § 202 Tz 6).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Verwaltungsgerichtes (vormals der Berufungsbehörde) bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Verwaltungsgericht (vormals die Berufungsbehörde) den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl bspw VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280).

Gleichermaßen darf das Verwaltungsgericht bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen einen Haftungsbescheid auch nur die von der belangten Behörde für die Erlassung des Haftungsbescheides herangezogenen Gründe des sinngemäß anzuwendenden § 201 Abs 2 und 3 BAO prüfen. Das Fehlen jeglicher Angaben über die für die Erlassung des Haftungsbescheides maßgeblichen Gründe muss daher ebenfalls zu dessen ersatzloser Aufhebung führen.

Der angefochtene Haftungsbescheid ist daher ersatzlos aufzuheben.

Umsatz- und Körperschaftsteuer

Betreffend Umsatzsteuer sind lediglich die Prüfungsfeststellungen Tz 3 (Sicherheitszuschlag) und Tz 5 (Zufluss Haftrücklass), betreffend Körperschaftsteuer nur die Feststellungen Tz 4 (Rückstellung Beratungskosten) sowie gleichfalls Tz 5 (Zufluss Haftrücklass) relevant.

Sicherheitszuschlag (Tz 3 des Berichtes)

Der Prüfer hat einen Sicherheitszuschlag von € 5.000 brutto (= € 4.166,67 netto, € 833,33 USt) verhängt, da die das Jahr 2016 betreffenden Ausgangsrechnungen nicht lückenlos vorgelegt worden seien.

In der Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt näher dargelegt, dass es sich dabei um die Ausgangsrechnungen Nr 1 bis Nr 7 gehandelt habe, die erste Ausgangsrechnung des Jahres 2016 beginne mit der Nr 8.

Die anderen vorliegenden Ausgangsrechnungen wiesen Bruttobeträge von € 10.000 bis € 72.000 aus. Der Sicherheitszuschlag sei daher mit € 5.000 niedrig angesetzt.

Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, es habe sich um einen schwangerschaftsbedingten Fehler der rechnungsführenden Tochter des Geschäftsführers gehandelt. Dies könne durch die Zeugenaussage der Tochter untermauert werden.

Wie bereits das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung nachvollziehbar dargelegt hat, ist bisher keine entsprechende Glaubhaftmachung durch die Beschwerdeführerin erfolgt.

Es widerspricht der Lebenserfahrung, die erste Rechnung des Jahres mit der Nr 8 auszustellen und ist eine solche Vorgehensweise auch im Fall einer Schwangerschaft der die Rechnung erstellenden Person nicht nachvollziehbar. Ebenso ist nicht nachvollziehbar, dass ein derartiger Fehler dem für die Ausstellung einer korrekten Rechnung verantwortlichen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nicht aufgefallen sein sollte. Immerhin datiert die Rechnung Nr 8 vom 9.8.2016 und wäre damit innerhalb der ersten sieben Monaten des Jahres 2016 keine einzige Rechnung gelegt worden.

Die Schätzungsbefugnis iSd § 184 BAO bedarf somit keiner weiteren Erörterung, da die Vollständigkeit der Erlöserfassung nicht gewährleistet ist.

Der Sicherheitszuschlag von € 5.000 brutto deckt somit den rechnungslosen Zeitraum der ersten sieben Monate des Jahres 2016 ab und erscheint angesichts der Höhe der übrigen Rechnungen keinesfalls als überhöht.

Die Beschwerde erweist sich somit insoweit als unbegründet.

Rückstellung Beratungskosten 2015 (Tz 4 des Berichtes)

Eine pauschale Rückstellung für Beratungskosten von € 6.000 wurde vom Finanzamt lediglich im Umfang von € 1.000 für zu erwartende Kosten der steuerlichen Vertretung anerkannt.

Steuerlich darf eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs 1 Z 3 EStG nur insoweit gebildet werden, als eine Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten (etwa aus Rechts- und Beratungskosten) besteht, deren wirtschaftliche Verursachung im Abschlussjahr liegt und die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer wirtschaftlichen Belastung bzw einem Vermögensabfluss in der Zukunft führen wird.

In der Beschwerde wird dazu zusammengefasst vorgebracht, der Betrag resultiere aus Beratungsleistungen des Rechtsanwaltes Dr. P**** im Jahr 2015.

Ein dazu vorgelegtes E-Mail des Rechtsanwaltes Dr. P**** vom 5.3.2018 bestätigt allerdings nur das Bestehen eines noch nicht abgerechneten Honoraranspruches von € 5.000, ohne auf das Jahr 2015 Bezug zu nehmen.

Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, es sei vom Finanzamt nicht überprüft worden, ob in den Folgejahren auch tatsächlich Rechts- und Beratungskosten angefallen seien. Tatsache sei, dass im Jahr 2017 Kosten für Buchhaltung von € 2.500 und im Jahr 2018 Notargebühren für Tätigkeiten im Jahr 2016 von € 1.250 angefallen seien. Insoweit sei jedenfalls eine Berichtigung vorzunehmen. Betreffend die Rechtsanwaltskosten sei zu sagen, dass gerade in der Immobilienbranche immer wieder Rechtskosten für alte Jahre anfielen. Die Rückstellung sei somit zumindest teilweise zu gewähren.

Es ist nicht erkennbar, inwieweit Buchhaltungskosten 2017 und Notargebühren 2018 ihre wirtschaftliche Verursachung im Streitjahr 2015 hätten.

Unterlagen, aus welchen sich ergäbe, dass zum Zeitpunkt der Rückstellungsbildung hinreichend konkrete Umstände bestanden hätten, nach denen in konkreten Fall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit betreffen das Jahr 2015 ernsthaft zu rechnen wäre, wurden bis dato nicht vorgelegt.

Die Rückstellungsbildung erweist sich damit im strittigen Umfang als unzulässig und die Beschwerde insoweit als unbegründet.

Hafrücklass (Tz 5 des Berichtes)

Die Beschwerdeführerin wendet zusammengefasst ein, die Ausgangsrechnung aus dem bezughabenden Grundstücksverkauf sei bereits im Jahr 2012 erfasst und abgegrenzt worden. Die Zahlung sei somit aufwands- und erfolgsneutral erfolgt. Eine Erfassung im Jahr 2015 habe daher nicht zu erfolgen.

Über Aufforderung des Finanzamtes (Vorhalte vom 24.4.2018 und 12.7.2018) sowie mit dem Vorlageantrag legte die Beschwerdeführerin die Konten 4060 (Erlöse Grundstück Diverse 0%) für das Jahr 2012 sowie 4061 (Erlöse Grundstück ****-Ort 0%) für die Jahre 2012 und 2013 vor. Eine aus diesen Konten ersichtliche Zahlung von € 5.380,00 zeige die bereits erfolgte Verbuchung des Hafrücklasses im Jahr 2012.

Wie bereits das Finanzamt im Vorlagebericht ausgeführt hat, ist die erlösirksame Verbuchung des am 22.10.2015 zugeflossenen Hafrücklasses von € 5.800 nicht nachgewiesen worden. Eine Ausgangsrechnung wurde nicht vorgelegt, laut Angaben der Beschwerdeführerin habe es keine solche, sondern nur den Kaufvertrag vom 30.9.2011 gegeben. Aus dem vorgelegten Konto sei die Verbuchung im Jahr 2012 ersichtlich.

Allerdings zeigt das Konto 4061 eine Umbuchung vom Konto 4060 ohne Buchungstext und mit dem Betrag von € 5.380; die ursprüngliche Buchung am Gegenkonto 4060 (gleichfalls mit dem Betrag € 5.380) lautet: Bank an 4060 € 5.380,00 mit dem Text „C**** & O****, Restbe Verk.“. Der gegenständliche Hafrücklass wurde jedoch aufgrund des Kaufvertrages vom 30.9.2011 „B****/K****“ geleistet, L**** H**** ist die Anwältin von Frau B****.

Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen wurde somit nicht belegt. Weder wurde die vollständige Erfassung des Kaufpreises im Jahr 2012 dargetan noch die behauptete Abgrenzung. Wäre der Hafrücklass – wie vorgebracht – im Jahr 2012 abgegrenzt worden, ist zudem nicht ersichtlich, weshalb er im Jahr 2015 nicht tatsächlich gewinnwirksam hätte erfasst werden sollen. Der Betrag von € 5.380 betrifft – wie ausgeführt – einen anderen Verkauf („C**** & O****, Restbe Verk.“).

Der Hafrücklass ist daher im Jahr 2015 zu erfassen.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit a iVm § 12 Abs 3 UStG ist die Lieferung eines Grundstückes (unecht) steuerfrei, sofern der Unternehmer nicht gemäß § 6 Abs 2 UStG in die Steuerpflicht optiert, wobei diese Option für jeden einzelnen Umsatz ausgeübt werden kann (zB UStR 2000 Rz 795).

Der dem Haftrücklass zugrunde liegende Kaufvertrag wurde im September 2011 abgeschlossen (Kaufvertrag vom 30.9.2011), die Übergabe an die Käufer erfolgte im September 2012 (E-Mail der Rechtsanwältin Mag. L**** H****, LLM vom 5.10.2015 betreffend die Auszahlung des Haftrücklasses an die Beschwerdeführerin, Vorhaltsbeantwortung vom 7.5.2018). Laut Kaufvertrag waren die Käufer berechtigt, vom Kaufpreis ein Haftrücklass von 2% des Kaufpreises (€ 5.800) für drei Jahre einzubehalten (Pkt IV. 2) g) und 4) des Kaufvertrages).

Die Beschwerdeführerin hat laut Umsatzsteuerbescheiden im Jahr 2011 Umsätze von € 0,00 und im Jahr 2012 Umsätze von € 517.916,97 erzielt, wobei es sich im Umfang von € 513.666,97 um gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug (Grundstücksumsätze) handelte. Lediglich Umsätze von € 4.250 waren steuerpflichtig. In den Jahren 2013 (€ 260.636,34) und 2014 (€ 165.033,19) waren sämtliche Umsätze steuerfreie Grundstücksumsätze.

Der dem streitgegenständlichen Haftrücklass zugrunde liegende Grundstücksverkauf erfolgte somit steuerfrei, eine Option zur Steuerpflicht lag offensichtlich nicht vor.

Daraus folgt jedoch zwingend, dass auch der Restbetrag des Kaufpreises in Form des Haftrücklasses nicht der Umsatzsteuer unterlag.

Damit unterliegt jedoch der gesamte Betrag von € 5.800 der Körperschaftsteuer und nicht nur der vom Prüfer errechnete „Nettobetrag“ von € 4.833,33; der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid ist daher insoweit zum Nachteil der Beschwerdeführerin abzuändern (zusätzlich zu erfassen: € 966,67, davon 25% Körperschaftsteuer = € 241,67).

Umsatzsteuerlich wirkt sich dies jedoch im Beschwerdefall nicht aus, da sich zwar nach den Feststellungen im Prüfungsbericht eine Umsatzsteuer von € 966,67 iZm dem Haftrücklass ergab, diese Feststellung wurde jedoch im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid nicht umgesetzt, der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 erging vielmehr erklärungsgemäß. Die Beschwerde erweist sich somit insoweit als unbegründet.

Zur Unzulässigkeit der Revision

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

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Gemäß § 279 BAO ist daher der angefochtene Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer ersatzlos aufzuheben, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 ist der Bescheid zum Nachteil der Beschwerdeführerin abzuändern, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 sind die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Körperschaftsteuer 2015)

Wien, am 19. März 2026