

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Martina Salzinger in der Beschwerdesache ***1***, bezüglich der Beschwerde vom 2.4.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***2*** vom 8. März 2019 betreffend Körperschaftsteuer für 2015 und 2016 und betreffend Haftung gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01-12/2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird hinsichtlich Körperschaftsteuer 2015 gem. § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Beschwerde wird hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 gem. § 279 BAO abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Der Beschwerde wird hinsichtlich des Haftungsbescheides betreffend Kapitalertragsteuer für 1-12/2015 gem. § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Unternehmensgegenstand der nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr jeweils vom 1.9.2014 bis 31.08.2015 und vom 1.9.2015 bis 31.08.2016 bilanzierenden Beschwerdeführerin (kurz Bf.) ist der Handel mit ***4***, zunächst am Standort ***3***. Die in der Rechtsform

einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Firmenbuch eingetragenen Bf. wird vom Alleingesellschafter und Geschäftsführer ***5*** organschaftlich vertreten.

Im Rahmen der bei der Bf. durchgeführten Umsatzsteuerprüfung betreffend Oktober 2014 traf der Prüfer im bezug habenden Bericht vom 24.3.2015 folgende Feststellungen:

[...]

Im Gefolge der Umsatzsteuerprüfung wurde die Umsatzsteuer für 10/2014 unter Versagung der Vorsteuern aus den nicht anerkannten Rechnungen in Höhe von insgesamt € 18.049,34 mit Bescheid vom 24.3.2015 festgesetzt.

Die Veranlagung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 und 2016 erfolgte mit Bescheiden vom 14.2.2017 und vom 12.2.2018 erklärungs gemäß.

Im Jahr 2018/19 fand bei der Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung nach § 147 BAO statt, deren Ergebnisse im Bericht gemäß § 150 BAO vom 12.3.2019 bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1.3.2019 wie folgt festgehalten wurden:

*„...Tz. 1 Eingangsrechnungen Fa ***6****

*In den Aufwendungen des geprüften Unternehmens befindet sich eine Rechnung der Fa. ***6*** über Brutto € 108.296,04. Es geht dabei um Renovierungsarbeiten in einem ehemaligen Geschäftslokal in der ***20***.*

Dieser Sachverhalt war bereits Gegenstand einer Umsatzsteuersonderprüfung im Zuge derer festgestellt wurde, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen um Deckungsrechnungen einer Scheinfirma handelt, die tatsächlichen Arbeiten wurden mit Schwarzarbeitern durchgeführt. Im Zuge der Uso-Prüfung wurden die gesamten Vorsteuern d.s. € 18.049,34 nicht anerkannt. Sämtliche Beträge wurden bar bezahlt. Die Leistungen wurden jedoch nicht von diesem Unternehmen erbracht.

Im Zuge der BP wurden 50% der angegebenen Rechnungssumme als Lohnaufwand geschätzt mit € 54.000.-. Dieser Betrag wurde seitens des Unternehmens aktiviert und einer Afa von 10 Jahren unterzogen, jährlich € 5.400.-.

*Im Jahr 2016 wurde das Geschäftslokal in der ***21*** wieder geschlossen.*

Im Zuge der BP wurde eine verfahrensleitende Verfügung gern § 162 BAO zur Aufforderung der Empfängernennung übermittelt, die jedoch ebenfalls nicht beantwortet wurde.

Der gesamte Aufwand wird daher von der BP gem. § 162 BAO nicht anerkannt

2015: € 5.400.-

2016: € 43.200.- - AfA € 5.400.-

Summe € 54.000.- nicht anerkannter Aufwand

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum: 2015

Körperschaftsteuer

[9130] AfA Anlagevermögen: -5.400,00 €

Zeitraum: 2016

Körperschaftsteuer

[9130] AfA Anlagevermögen: -5.400,00 €

[9210] BW abgegangener Anlagen: -43.200.00 €

Tz. 2 Zuschlag zur KöSt gem. § 22 Abs 3 KStG

... Als Rechtsfolge der fehlenden Empfängernennung ist gern § 22 Abs 3 KStG ein Zuschlag von 25 % zur regulären KöSt zu erheben: Zuschlag zur KöSt daher € 13.500.-

...Tz. 3 Nicht geklärter Vermögenszuwachs 2015

*In den Bilanzen der Prüfungsjahre befindet sich ein Darlehen in Höhe von € 155.131,29. Das Darlehen stammt zum einen Teil von der Firma ***22***- einem verbundenen Unternehmen bei dem ebenfalls ***5*** Geschäftsführer ist, zum anderen Teil, nämlich € 60.131,29 aus privaten Ersparnissen des ***5*** und aus Zuwendungen des Vaters ***23***. Nachweise darüber (z.B. Sparbücher, Kontoabhebungen, Kreditverträge, sonstige Nachweise über diese Guthaben aus diesem Zeitraum, etc....) liegen jedoch nicht vor.*

*Da das Geld für die Bezahlung der Rechnung der Fa. ***6*** verwendet wurde, dies jedoch durch die Feststellung, dass es sich um eine Scheinfirma handelt, die diese Leistung überhaupt nicht erbracht haben kann, die Arbeiten wurden lt Feststellung USO-Prüfung mit Schwarzarbeitern gemacht, und daher überhaupt nicht sicher ist, dass dieser Betrag überhaupt geflossen ist, rechnet die BP einen Betrag von € 60.131, 29 als nicht geklärten Vermögenszuwachs gem. § 184 BAO dem Gewinn des Jahres 2015 hinzu.*

Gewinnhinzurechnung 2015: € 60.131,29...

Tz. 4 Verdeckte Ausschüttung 2015

Der ungeklärte Vermögenszuwachs lt. Tz. 3 stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter dar, die Kest wird der Gesellschaft vorgeschrieben.

Verdeckte Ausschüttung: 60.131 €

33,33%: 20.042,00 €

v.A. Brutto: 80.173,00 €

25% Kest: 20.042,00 € ...“

Im dazugehörigen Arbeitsbogen finden sich Kopien der in Rede stehenden und dem Erkenntnis als Beilagen angefügten Rechnungen (Aussteller: „***6***“; Adressat: Bf.) vom 20.10.2014, in denen unter anderem Folgendes ausgewiesen ist:

Rechnung NR: ***24***	
Leistungszeitraum	12/2013-10/2014
Baustelle:	***25***
Bauleistung	Bödenausgleich und Fliesenverlegung, Verdübeln von Rissen
Fläche	256m ²
Nettobetrag	22.661,20 €
20% MwSt	4.532,24 e
Gesamtbetrag	27.193,44 €
Rechnung NR: ***26***	
Leistungszeitraum	12/2013-10/2014
Baustelle:	***25***
Bauleistung	Trockenbauarbeiten
Fläche	669m ²
Nettobetrag	35.855,50 €
20% MwSt	7.177,10 €

Gesamtbetrag	43.062,60 €
Rechnung NR: ***27***	
Leistungszeitraum	12/2013-10/2014
Baustelle:	***25***
Bauleistung	E-Installation
Nettobetrag	31.700,00 €
20% MwSt	6.340,00 €
Gesamtbetrag	38.040,00 €

Im Zuge Betriebsprüfung wurde die Bf. mit verfahrensleitender Verfügung vom 14.12.2018 (lt. Bf.) unter Anführung der Bestimmung des § 162 BAO zur Empfängerbenennung wie folgt aufgefordert:

„...Betreffend den nachführend ausgeführten Sachverhalt wird die Klärung und Benennung der/des Zahlungsempfänger/s/in (Name, Adresse, Kontaktdaten) aufgetragen. Dem Auftrag ist nach bestem Wissen und Gewissen, umfassend und rückhaltlos zu entsprechen. Entsprechende Dokumentationen sind vermittels lesbarer Kopien der Erledigung beizulegen. Ausdrücklich wird angemerkt, dass bei Verweigerung der maßgeblichen Angaben, oder wenn diese nur unzureichend und nicht nachvollziehbar ausgeführt werden, die beantragten Betriebsausgaben/Werbungskosten im Sinne der Wahrung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht anzuerkennen sind.

Sachverhalt:

*Im Prüfungszeitraum wurden Subleister zur Erbringung von Bauleistungen herangezogen. Konkret handelt es sich hierbei um nachfolgende Firmen: ***28***. Da es sich bei den jeweils im Firmenbuch ausgewiesenen GF-Gesellschafter um Strohmänner gehandelt hat, können diese nicht Empfänger der Zahlungen gewesen sein. Sie werden daher aufgefordert, die tatsächlichen Empfänger zu nennen. Frist zur Erledigung: Freitag, 21.12.2018...“.*

Dieser Aufforderung ist die Bf. mit Stellungnahme vom 20.12.2018 wie unten angeführt, nachgekommen:

... zu Ihrer Aufforderung zur Empfängerbenennung wird fristgerecht für die Gesellschaft folgende **STELLUNGNAHME** abgegeben. Es wird hiermit der Prüfbericht des FA vom 24.03.2015 in Kopie vorgelegt. Der damaligen Meinung des FA im Prüfbericht wurde nicht entgegengetreten und dies von der Gesellschaft akzeptiert. Demnach besteht Zustimmung und Konsens dafür, dass die UST aus der erwähnten Rechnung der Fa. ***29*** zur Gänze gestrichen wird/wurde und dass der Rechnungsaufwand nur mit 50 % zum Ansatz zu kommen hat. Es ist daher im Buchhaltungsgewerk der Rechnungsaufwand nur mit 50 % zum Ansatz gebracht worden. Auf Grund der obigen Umstände erübrigt sich die Aufforderung des FA zur Empfängerbenennung. Das FA ist im Übrigen - gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben - an die Einigung mit der Gesellschaft laut Prüfbericht vom 24.03.2015 gebunden. Zum Grundsatz von Treu und Glauben (der sich durch Rechtsprechung im Zivilrecht, Strafrecht aber auch im öffentlichen Recht, insbesondere der BAO entwickelt hat) ist auszuführen, dass das FA an einen der Partei erteilten Konsens gebunden ist...“.

Auf Basis der Feststellungen im BP-Bericht vom 12.3.2019 wurde nach vorheriger Wiederaufnahme der Verfahren und entgegen der vom Umsatzsteuerprüfer vertretenen Rechtsauffassung die Anerkennung des bisher als Arbeits-/Materialaufwand akzeptierten Betrages in Höhe von € 54.000 mit den angefochtenen Bescheiden betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 vom 8.3.2019 versagt, da die Bf. der Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO nicht nachgekommen sei. Es erfolgte zudem die Berücksichtigung eines Zuschlages gem. § 22 Abs. 3 KStG in Höhe von 13.500,00 € sowie eine Gewinnzurechnung wegen ungeklärter Vermögenszuwächse im Rahmen der Ermittlung der Körperschaftsteuer 2015. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden um die im BP-Bericht angeführten Zurechnungen wie folgt erhöht:

2015:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut ursprüngl. Bescheid vom 14.2.2017	4.728,96 €
zuzüglich Afa lt. Bp.	+5.400,00 €
zuzüglich verdeckte Gewinnausschüttung lt. Bp.	+ 60.131,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Summe)	70.259,71 €

2016:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut ursprüngl. Bescheid vom 12.2.2018	-69.110,44 €
zuzüglich Afa lt. Bp.	+5.400,00 €
zuzüglich Buchwert abgegangener Anlagen lt. Bp.	+ 43.200,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Summe)	20.510,41 €

Darauf basierend wurde die Bf. weiters mit Haftungsbescheid vom 8.3.2019 zur Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01-12/2015 in Höhe von € 20.042,00 herangezogen und dies wie folgt begründet: Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) an den Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) *****5*****, werde Kapitalertragsteuer geltend gemacht in Höhe von EUR 20.042,00. Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO werde die gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete Bf. zur Haftung der Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR -20.042,00 herangezogen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Mit Schriftsatz vom 2.4.2019 berief die Bf. sowohl gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 als auch gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1-12/2015, alle vom 8.3.2019, und führte zusammenfassend aus:

*„...Streitpunkt zur Sache sind Aufwendungen der Gesellschaft für ein Geschäftslokal in *****30*****, wo die Gesellschaft eine Verkaufsfiliale für den *****40***** unterhalten hat. Dieses Geschäftslokal hat die Gesellschaft im Zuge der Anmietung aufwendig renoviert, adaptiert und umgebaut. Die Bautätigkeit umfasste folgendes: Entfernen von tragenden Wänden mit Einziehen von Stahlträgern Errichtung von neuen Wänden Abtragung des alten Fußbodens Einbringung eines neuen Marmorbodens Komplette Neuherstellung der Elektrik Diese Umbauten hat das FA im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung selbst festgestellt. Die Bautätigkeit als solche ist insofern unstrittig vorliegend. Zu einer USt- Sonderprüfung für 10/2014 ist es gekommen, weil die Gesellschaft den baulichen Aufwand für diese Sanierung steuerlich geltend gemacht hat und dazu eine Rechnung der Fa. *****6***** vorgelegt bzw. in die Buchhaltung aufgenommen hat. Das FA hat aber diese Rechnung nicht akzeptiert, sondern als Deckungsrechnung behandelt. Es wurde daher die USt nicht akzeptiert und der bauliche Aufwand (den die Gesellschaft durch Adaptierung des Geschäftslokales angesprochen hat) mit 50 % des Nettorechnungsbetrages anerkannt. Es wurde der Lohnaufwand mit EUR 54.000,-- geschätzt und akzeptiert. Es hat dazu eine Schlussbesprechung am 23.03.2015 stattgefunden. Mit dieser Vorgehensweise war die Gesellschaft im Zuge der USt- Sonderprüfung einverstanden. Die USt-Sonderprüfung hat daher mit einer Schätzung für einen Lohnaufwand von EUR 54.000,- - geendet. Die Ergebnisse der USt-Sonderprüfung, wie vom FA begründet dargelegt, wurden von der Gesellschaft nicht bekämpft. Im Zuge der Betriebsprüfung sind aber die Ergebnisse der USt-Sonderprüfung 10/2014 zu Unrecht verworfen worden...*

...Im Ergebnis argumentiert daher die Gesellschaft:

*Der Renovierungs- und Adaptierungsaufwand für das ehemalige Geschäftslokal in *****31*****, wurde im Schätzungsweg mit EUR 54.000, unstrittig vom FA anerkannt. Bei Schätzungsbescheiden ist eine Zuschlagsverrechnung von 25 % wegen Nichtbenennung des Empfängers nicht möglich.*

Die Gesellschaft hat den Renovierungsaufwand von brutto EUR 108.296,04 selbst nicht tragen

können, sondern über Darlehenszuschüsse erklärt oder dargelegt. Wenn das FA diesen Renovierungsaufwand zur Gänze gestrichen hat, ist damit der Darlehenszufluss in dieser Höhe obsolet geworden. Ein Darlehen ist im übrigen zwar eine Steigerung der Liquidität der Gesellschaft, er ist aber kein auch Erlös vor Steuern und damit Fremdvermögen für die Gesellschaft. Darlehenszuwendungen an die Gesellschaft verändern daher den steuerlichen Status der Gesellschaft nicht...

Wir beantragen eine mündliche Beschwerdeverhandlung..."

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 03.10.2019 wurde die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für 2015 blieb im Zuge dessen unverändert, während die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2016 eine Erhöhung um eine nicht anerkannte Afa von € 1.800,00 erfuhren. Mit weiterer Beschwerdevorentscheidung vom 3.10.2019 gab das Finanzamt auch der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 1-12/2015 keine Folge. Dies wurde - zusammenfassend - so begründet:

Ad)Aufwand ***6***:

„...Die betriebliche Veranlassung der Fremdleistungen wurde als unbestritten festgestellt, allerdings stellte die Namhaftmachung von einer nicht tatsächlich leistungserbringenden Firma keine hinreichende Empfängerbenennung dar. Durch die Vorgehensweise der Außenprüfung ist der Grundsatz von Treu und Glauben jedenfalls nicht verletzt. Der 2015 geltend gemachte Aufwand iHv EUR 5.400,- wurde daher von der Außenprüfung zwingend nicht anerkannt. Dass eine Abschreibung für Abnutzung (AfA) aufgeteilt auf 10 Jahre bei einem durch die Umsatzsteuersonderprüfung geschätzten Lohnaufwand rechtswidrig ist, kann aufgrund der Nichtanerkennung dahingestellt bleiben. Durch einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 3 KStG 1988 soll ab der Veranlagung 2011 verhindert werden, dass durch Unterlassung der Empfängerbenennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden..."

Ad)Ungeklärter Vermögenszuwachs/Haftung für Kapitalertragsteuer:

*„...Das gegenständliche Beschwerdevorbringen enthält keinen Ansatzpunkt für die Annahme, dass die Beweiswürdigung der Außenprüfung nicht richtig ist. Die Umstände, dass bei gegenständlicher Betragshöhe (EUR 60.131,29) keinerlei Sicherheiten vereinbart worden sind, bestärken die Ansicht der Abgabenbehörde, dass ein ungeklärter Vermögenszuwachs vorliegt. Auf den vorgelegten Kontoauszügen des Vaters des Geschäftsführers (GF) der Beschwerdeführerin, Herrn ***23*** finden sich neben Gutschriften aufgrund von Pensionszahlungen der PVA, Abbuchung der Bankspesen und kleinere nicht nennenswerte Beträge auch Abbuchungen von 4- bis 5-stelligen Beträgen. Da es sonst keinerlei Abbuchungen (zB. Einziehungsaufträge, Daueraufträge, ...) gibt, ist davon auszugehen, dass der Vater des GF seinen Lebensunterhalt mittels Bargeld, das er regelmäßig in höheren Beträgen behebet,*

*bestreitet. Eine Meldung über die behauptete zusätzliche ***32*** Pension liegt der Finanzbehörde nicht vor und wurde auch nicht seitens des Vaters des GF erklärt. Der im Rahmen des Prüfungsverfahrens vorgelegte Darlehensvertrag des Geschäftsführers hält im Rahmen der freien Beweiswürdigung einem Fremdvergleich nicht stand... Wie die BP ausführt, handelt es sich beim Darlehensgeber um den Geschäftsführer. Die Mittel für das gewährte Darlehen stammen mit EUR 94.000,- aus einem gewährten Darlehen eines verbundenen Unternehmens, zu EUR 19.000,- aus einem vom Vater des GF gewährtem Darlehen und zu EUR 41.131,29 vom GF der Bf. selbst. Der Vertrag weist keinerlei Vereinbarungen über Sicherheiten auf, obwohl dem Geschäftsführer die finanzielle Lage des Unternehmens durchaus bekannt sein musste. Im Prüfungsverfahren wurde weiters vorgebracht, dass EUR 19.000 vom Vater des GF stammen. In der Beschwerdeschrift wird angeführt, dass 60.000 vom Vater stammen. Freilich gibt es nach Vorbringen der Bf. keinen schriftlichen Darlehensvertrag zwischen dem GF der Bf. und dem Vater..."*

Ad) Aberkannte Afa:

„...Im Jahr 2016 wurde Afa im Gesamtbetrag von EUR 7.200,- gelten gemacht. Die Afa wird im Gesamten nicht anerkannt. Zum einem wurde die unrechtmäßig geltend gemachte Afa iHv EUR 5.400,- (Abschreibung der Renovierung) nicht anerkannt, zum anderen wurde die Differenz (EUR 1.800,-) mangels Hinweisen in der Bilanz und im Anlagenverzeichnis nicht anerkannt. Um die Abschreibung welches Wirtschaftsgutes es sich hierbei handelt kann seitens der Finanzbehörde nicht nachvollzogen werden..."

Aufgrund der Vorlageanträge vom 24.10.2019 legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde vom 2.4.2019 gegen die Körperschaftsteuerbescheide vom 3.8.2019 sowie gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer vom 3.8.2019 dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 31.10.2019 zur Entscheidung vor.

Vor dem Bundesfinanzgericht fand am 12.2.2026 eine Erörterung der Sach- und Rechtslage mit dem Geschäftsführer ***5*** und dessen Rechtsbeistand statt, in deren Verlauf von der Bf. folgendes angegeben wurde:

1. Ob der in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2015 mit einem Betrag von € 108.276,04 erfasste Aufwand für die in Rede stehenden Umbauarbeiten seitens der Bf. bereits korrigiert worden sei, könne ad hoc nicht gesagt werden.
2. Es sei für die Renovierung nach einem Bautruppsuchung gesucht worden. Es seien die Arbeiten durchgeführt worden. Auch sei eine Kontrolle der Baustelle und Fortschritt erfolgt.
3. Das Geschäftslokal sei im Zustand der Übergabe durch den Vermieter nicht als Lokal für exklusive ***4*** nutzbar und daher zu erneuern gewesen. Estrich mit Marmor, abgehängte

Decken und Sanitäranlagen, Beleuchtung. 315 Quadratmeter Geschäftsfläche. Sei vom USO-Prüfer besichtigt worden.

4. Außerstreit gestellt werde, dass die Hälfte des Rechnungsbetrages mangels Einhaltung der Sorgfaltspflicht nicht anzuerkennen sei.

5. Die in Rede stehenden Rechnungen seien gelegt und tatsächlich bar bezahlt worden.

6. Das Geld stamme aus Erspartem. Der GF habe das Unternehmen bereits als Einzelunternehmer betrieben. Geld sei vom Vater, der 40 Jahre in der Baubranche gearbeitet habe, gekommen. Er habe Geld zurückzulegen können. Auch sei es üblich, dass schon vorher Geld an den Sohn gezahlt werde.

7. Das ***33*** im ***34*** als Stammlokal sei aufgrund seiner Bekanntheit gut gelaufen. Und die Kunden dort wohnten. Man habe gehofft, sich auch im ***35*** zu etablieren.

Mit Beschluss vom 13.2.2026 wurde das Ergebnis der Niederschrift der Amtspartei zur Kenntnisnahme übermittelt und um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

„1) Nach bisheriger Zusammenschau der Ausführungen im BP-Bericht ist der in Rede stehende Aufwand für die erwiesenermaßen durchgeführten Renovierungsarbeiten in Höhe des in der Rechnung ausgewiesenen Betrages von rund € 108.000,00 nach wie vor in der G+V-Rechnung der Bf. für das Jahr 2015 enthalten. Eine Hälfte davon wurde entsprechend der USO-Prüfung als Betriebs- und Geschäftsausstattung aktiviert und die zweite Hälfte wurde von der Prüferin nicht anerkannt nach nicht erfolgter Empfängerbenennung.

Es wird um Stellungnahme ersucht, ob die obige Darstellung aus Sicht des FA zutrifft oder nicht. Jedenfalls ist die Auffassung des FA nachvollziehbar darzustellen und mittels Unterlagen nachzuweisen. Gibt es Beweismittel, die darlegen, dass der Aufwand bereits von der Bf. selbst korrigiert worden ist und daher von der Prüferin insgesamt der komplette Aufwand gestrichen wurde?

2) Von der Prüferin wird hinsichtlich des ungeklärten Vermögenszuwachses lediglich ausgeführt, dass die Einkommenslage des Geschäftsführers und dessen Vaters nicht auf eine Darlehensgewährung der Beiden an die Bf. hindeute.

Es wird um Untermauerung der Ansicht, dass eine Darlehenshingabe seitens des GF und dessen Vaters unglaubwürdig sei anhand geeigneter Nachweise bzw. Beweismittel ersucht.

3) Das Finanzamt wird darüber informiert, dass eine Zurückziehung der mündlichen Verhandlung durch die Bf. im Raum steht und daher ausdrücklich darauf hingewiesen, allfällige Vorbringen im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung zu erstatten.“

Das Finanzamt nahm zu den aufgeworfenen Fragen mit Eingabe vom 3.3.2026 - im Wesentlichen - wie folgt Stellung:

„Ad 1) Aus Sicht des Finanzamtes sind die im gegenständlichen Verfahren angesprochenen Prüfungen - die USO-Prüfung aus dem Jahr 2015 sowie die Betriebsprüfung aus dem Jahr 2019 - getrennt voneinander zu beurteilen. Die USO-Prüfung betraf primär umsatzsteuerliche Sachverhalte (insbesondere die Aberkennung von Vorsteuer) und entfaltet keine Bindungswirkung für die ertragsteuerliche Beurteilung im Rahmen der späteren Betriebsprüfung. Nach Ansicht des Finanzamtes erstreckt sich die im Zuge der Betriebsprüfung 2019 ergangene Aufforderung zur Empfängernennung gemäß § 162 BAO auf den gesamten Rechnungsbetrag in Höhe von EUR 108.276,04, und zwar unabhängig davon, ob die Bf. im Anschluss an die USO-Prüfung bereits teilweise Korrekturen vorgenommen hatte oder nicht. Da die Bf. der Aufforderung zur Empfängernennung gemäß § 162 BAO nicht nachgekommen ist, ist der gesamte Rechnungsbetrag ertragsteuerlich nicht anzuerkennen. Ebenso erfolgte die Festsetzung des Zuschlages gemäß § 22 Abs. 3 KStG nach Ansicht des Finanzamtes zu Recht. Dabei ist ein Zuschlag in Höhe von 25 % gemäß § 22 Abs. 3 KStG vom gesamten nicht anerkannten Rechnungsbetrag in Höhe von EUR 108.276,04 vorzunehmen. Im Gegensatz dazu wurde im Betriebsprüfungsbericht irrtümlich lediglich ein Betrag von EUR 54.000,00 als Bemessungsgrundlage herangezogen.

Zur Frage, ob Beweismittel vorliegen, dass der Aufwand bereits von der Bf. selbst korrigiert wurde, ist festzuhalten, dass laut Kontoauszug des Kontos 9600 (siehe Beilage zum Erkenntnis: Kontoausdruck 9600) eine Korrektur vorgenommen wurde. Die betragsmäßige Zusammensetzung dieser Korrektur ist jedoch nicht vollständig nachvollziehbar

*Ad2) ... Die Beschwerdeführerin erhielt nach eigenen Angaben ein Darlehen i. H. v. EUR 60.131,29 vom Gesellschafter Geschäftsführer ***5*** bzw. dessen Vater ***36***. Trotz Aufforderung der Betriebsprüfung, wurden keine Nachweise über die Herkunft der finanziellen Mittel vorgelegt...*

Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne sind verdeckte Ausschüttungen und in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH 23.02.2010, 2008/15/0077).

Ad3) Das Finanzamt nimmt zur Kenntnis, dass die Zurückziehung der mündlichen Verhandlung im Raum steht und hat diesen Umstand bei der Beantwortung der obigen Fragen berücksichtigt.“

Mit weiterem Beschluss vom 16.3.2026 wurde die vom Finanzamt abgegebene Stellungnahme vom 3.3.2026 der Bf. zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit dem am 16.3.2026 eingelangten Schreiben stellte die Bf. zusammenfassend klar:

*„...1. Der tatsächliche Sanierungsaufwand (Herstellungsaufwand) für das Geschäftslokal ***37*** betrug EUR 108.000,--. Er wurde zur Gänze über den Geschäftsführer ***38*** bar*

*für die Gesellschaft bezahlt. Die Gelder stammen dazu vom Vater des Geschäftsführers und auch von ersparten liquiden Mitteln des ***38***. ***38*** war über Jahre hindurch als Einzelunternehmer im ***40*** tätig. Dessen Einzelunternehmen wurde von der Fa. ***Bf1*** übernommen oder fortgeführt.*

2. Der Baukostenaufwand wurde zu Anfang zur Gänze mit Ust in der Buchhaltung aufgenommen, aber nicht eingebucht... Der Rechnungsaufwand für die Sanierung (Herstellungsaufwand für Geschäftslokal) wurde auf Netto 50 % reduziert. Das sind EUR 54.000,00. Die Ust wurde zur Gänze eliminiert. Eingebucht und in der Buchhaltung aufgenommen wurden 50 % des Herstellungsaufwandes ...

*3. Das Stammgeschäft der Beschwerdeführerin in ***3***, verlief gut. Das weitere Mietobjekt ***39***, verlief von Anfang an schlecht. Erwartete Umsätze konnten nicht erzielt werden. Das Geschäftslokal wurde dann im Jahr 2016 aufgegeben und das Mietverhältnis beendet...*

*6. Der bauliche Herstellungsaufwand wurde durch Dritte ausgeführt. Es wurden dem Geschäftsführer Referenzen genannt, versierte Handwerke stellig zu machen. So konnte der Herstellungsaufwand für die vollständige Erneuerung des Geschäftslokales erheblich reduziert werden. Dennoch wurden in der Vergabe seitens des Geschäftsführers ***38*** insofern Fehler gemacht, als das beauftragte Bauunternehmen nicht mit den tatsächlichen Werkvertragsbeauftragten übereinstimmt. Es wurde daher dieser Bauaufwand als Deckungsrechnung, netto, behandelt und mit 50 % anerkannt...*

*8. Im Ergebnis: der wirtschaftliche Aufwand für den Erwerb und die Herstellung des Geschäftslokals in ***39*** wurde vom Geschäftsführer für die Gesellschaft zur Gänze finanziert.*

9. Eine Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer oder Gesellschafter hat es solcher nie gegeben...“.

Mit Eingabe vom 23.3.2026 zog die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Festgestellter Sachverhalt und Beweiswürdigung

Gemäß 167 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, hier und im Folgenden sind die Gesetzesstellen jeweils in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung angegeben, bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Nach Absatz 2 leg. cit. 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 Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz*, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN).

Folgender Sachverhalt ergibt sich nach Zusammenschau von Beschwerdevorbringen, Feststellungen laut Bericht über die Umsatzsteuerprüfung vom 24.3.2015 und BP-Bericht vom 12.3.2019 über das Ergebnis der betreffend u.a. Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2015 bis 2017 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung sowie den übrigen Unterlagen aus dem Verwaltungsakt:

Unternehmensgegenstand der mit Generalversammlungsbeschluss vom ***47*** gegründeten und nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, jeweils vom 1. September bis 31. August, bilanzierenden Bf. ist der Betrieb eines ***40***. Der Standort des Unternehmens befindet sich an jener Adresse, an der der Geschäftsführer der Bf., ***5***, zuvor ein Einzelunternehmen mit der Bezeichnung „***41***“ geführt hat.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch, dem zwischen ***5*** und der Bf. abgeschlossenen Pachtvertrag vom ***42*** und sind insofern unstrittig.

Ebenfalls nicht bestritten wird von den Verfahrensparteien, dass im Jahr 2014 umfangreiche Umbauarbeiten betreffend ein weiteres Mietobjekt in der ***43***, erfolgt sind. Schließlich werden die Durchführung und der Abschluss von Renovierungsarbeiten hinsichtlich des weiteren Geschäftslokales in beiden Betriebsprüfungsberichten bestätigend festgehalten.

Kein Zweifel besteht zudem an der Beurteilung der in der Buchhaltung der Bf. erfassten Rechnungen betreffend die in Rede stehenden Bauarbeiten als „Fälschungen“. Auch die Bf. hat letztlich nichts Gegenteiliges behauptet, sodass die in den Bp-Berichten getroffenen Feststellungen darüber vom Bundesfinanzgericht als zutreffend erachtet werden.

Während jedoch die als bezug habend vorgelegten Rechnungen vom 20.10.2014 im Gesamtbetrag von € 108.276,04 von der Betriebsprüfung als Deckungsrechnungen für mit Schwarzarbeitern durchgeführte Umbauarbeiten qualifiziert und in der Folge nur Aufwendungen in Höhe der Hälfte des Rechnungsbetrages als tatsächlich angefallen erachtet wurden, geht das Bundesfinanzgericht auf Grund der folgenden Überlegungen davon aus, dass die Bf. im Glauben, das beauftragte Bauunternehmen stimme mit den tatsächlichen

Ausführenden überein, nach erfolgter Rechnungslegung den gesamten Betrag in Höhe von € 108.276,04 ausbezahlt hat.

So vermochte die Bf. überzeugend darzulegen, zwecks Reduzierung der erwarteten Kosten für das neue Geschäftslokal auf die Empfehlungen Dritter vertraut und die tatsächlichen Leistungserbringer mit dem Umbau beauftragt zu haben. Auch Buchungsunterlagen und Belege im Zusammenhang mit den Umbauarbeiten lassen darauf schließen, dass die Bf. von den Angaben des Rechnungsausstellers überzeugt war. Auf jeder einzelnen Rechnung finden sich handschriftliche Angaben betreffend deren Erfassung in der Buchhaltung. Die dort angegebenen Buchungssätze stimmen mit der Einbuchung der Beträge auf den entsprechenden Konten überein. Dies konnte etwa durch Vorlage des vorläufigen Journaldruckes vom Oktober 2014 dokumentiert werden. Weiters liegt im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung eine Kopie des Kassa-Ausgangsbeleges auf, auf dem die „***6***“, die Übernahme eines Barbetrages von € 108.296,04 bestätigt.

Wenngleich der Bf. daher eine Verletzung der Sorgfaltspflicht mangels Überprüfung der Bauauftragnehmer vorzuwerfen ist, so ändert dieser Umstand nichts daran, dass sowohl die Renovierungsarbeiten als auch die Entgegennahme der Zahlung im Gesamtbetrag der Rechnungen nach Auffassung des BFG tatsächlich stattgefunden haben.

Dementsprechend ist der in Rede stehende Betrag von € 108.276,04 als Aufwand für die entstandenen Renovierungsarbeiten von der Bf. zunächst auch im Rechenwerk betreffend das Geschäftsjahr 2014/2015 gewinnmindernd erfasst, jedoch im Gefolge der Feststellungen der Umsatzsteuerprüfung eine Korrektur insofern vorgenommen worden, als die Bf. in der Bilanz für 2015 nur mehr die Hälfte davon (€ 54.000,00) aktivierte und ein Afa von € 5.400,00 zum Ansatz brachte. Der Rechnungsaufwand für die Umbaukosten wurde daher in der Buchhaltung der Bf. im Ergebnis auf 50% reduziert. Diese Sachverhaltsfeststellung wurde sowohl von der Amtspartei als auch von der Bf. klargestellt (siehe Ausführungen im Bp-Bericht vom 12.3.2019; Stellungnahme des Finanzamtes vom 3.3.2026, Schreiben der Bf. vom 20.12.2018, wonach im Buchhaltungsgewerk der Rechnungsaufwand nur mit 50 % zum Ansatz gelangte sei; Eingabe der Bf. vom 16.3.2026). Auch die dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Buchungsunterlagen zeigen kein anderes Bild (siehe vom Finanzamt vorgelegter Kontoauszug des Kontos 9600; Ausdruck des vorläufigen Journaldruckes für Oktober 2014). Aus der E-Bilanz 2015 ergibt sich weiters, dass ein Aufwand in Höhe der Hälfte des Rechnungsbetrages (laut Schätzung € 54.000,00) aktiviert und davon Afa geltend gemacht worden ist.

Aufgrund der Schließung des Geschäftslokals im Folgejahr wurde im Rahmen der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres 2016 neben der als Aufwand geltend gemachten Afa der Restbuchwert der Investition aus dem Umbau (€ 43,200,00) gewinnmindernd ausgeschieden. Vorgelegt wurde die Bilanz zum 31.08.2016, woraus sich die entsprechenden Buchungen ergeben. Zum 31.08.2016 wird ein Bilanzverlust von € 70.000,00 (gerundet)

ausgewiesen. Dieser berücksichtigt aufwandswirksam die AfA-Beträge von zweimal EUR 5.400,00 und der außerordentlichen Abgänge von € 43.200,00.

Mit E-Mail vom 14.12.2018 wurde die Bf. aufgefordert, gem. § 162 BAO die tatsächlichen Empfänger der für die erbrachten Renovierungsarbeiten geleisteten Zahlungen zu benennen. Auf die in § 162 Abs. 2 BAO genannte Rechtsfolge der Aberkennung des diesbezüglichen Aufwandes im Fall der Nichtnennung wurde hingewiesen. Die entsprechende Empfängerbenennung findet sich im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung. Aus dem darin enthaltenen Schriftwechsel zwischen der Prüferin und der Bf. ergibt sich auch, dass die Bf. der Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht nachgekommen ist. Im Übrigen wurde von der Bf. nie behauptet, den tatsächlichen Empfänger der Zahlung für die Renovierungsarbeiten benennen zu können.

Wie bereits im Vorigen dargelegt wurde, nimmt das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die Bf. den Renovierungsaufwand zur Gänze wirtschaftlich getragen hat bzw. eine Zahlung in Höhe von € 108.296,04 an die Ausführenden tatsächlich erfolgt ist.

Anders als das Finanzamt, das - im Einklang mit der Betriebsprüfung – nur einen geschätzten Lohnaufwand in Höhe von 50 % des in der Rechnung ausgewiesenen Betrages als tatsächlich angefallen und einen auf dem Darlehenskonto der Bilanz als Verbindlichkeiten gegenüber dem Geschäftsführer erfassten Betrag in Höhe von rund € 60.000,00 als nicht geklärten Vermögenszuwachs erachtet, gelangt das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung weiters zu dem Ergebnis, dass die Finanzierung der gesamten Baukosten – jedenfalls in dem hier strittigen Ausmaß von ca. 60.000,00 - durch die Darlehenshingabe vom Geschäftsführer und dessen Vater erfolgt ist.

Zum ersten darf nicht übersehen werden, dass der Geschäftsführer der Bf. bereits vor Gründung der Gesellschaft als Einzelunternehmer ein ***44*** am jetzigen Standort betrieben hat, welches - laut glaubhaften Ausführungen des Geschäftsführers - aufgrund der dort wohnhaften Stammkunden, floriert hat. Wenn dieser daher weiters vorbringt, zwecks Finanzierung eines weiteren Geschäftslokales auf die aus dem Einzelunternehmen erwirtschafteten Mittel habe zurückgreifen können, so erscheint dies nicht als außerhalb jeder Lebenserfahrung.

Zum zweiten wurde bereits in der Beschwerde ins Treffen geführt, dass der Vater des Geschäftsführers über 40 Jahre lang in Österreich unselbständig gearbeitet hat, weshalb das Vorhandensein eines angesparten Vermögens von EUR 60.000,00 (oder mehr) nicht ungewöhnlich ist. ***45*** bezieht zudem kontinuierlich Pensionszahlungen in Österreich. Auf dem vorgelegten und im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthaltenen Kontoauszug finden sich laufende Überweisungen von der Pensionsversicherungsanstalt.

Es kann daher keine Rede davon sein, dass keine Nachweise für die Herkunft der finanziellen Mittel für die Darlehensvergabe an die Bf. vorgelegt worden sind bzw. die Mittelherkunft nicht nachvollzogen werden kann.

Aus der im Arbeitsbogen aufliegenden Kopie der Übersicht vom 10.1.2019 der Kontoumsätze betreffend das auf ***23*** lautenden Bankkonto bei der ***46*** geht hervor, dass am 19.9.2014 eine Barauszahlung über € 18.850,00 erfolgt ist. Darüber hinaus findet sich der Eintrag von folgenden, im Jahr 2013/14/15 erfolgten Barauszahlungen:

14.2.2013: € 10.000,00

02.4.2015: € 28.850,00

Die vorgelegten Kontoauszüge dokumentieren, dass ***45*** in Teilbeträgen die Darlehensbeträge - in Summe gesehen - von Bankkonten abgehoben hat. Es besteht für das Bundesfinanzgericht in Zusammenschau von Aktenlage und Parteivorbringen keine Veranlassung den behaupteten Austausch von vorhandenen liquiden Mittel innerhalb der Familie zu bezweifeln. Auch befindet sich eine vom Geschäftsführer im Jahr 2013 unterzeichnete Bestätigung über den Erhalt eines zinsfrei und spätestens in drei Jahren zurück zu erstattendes Privatdarlehens von € 19.000,00 von seinem Vater.

Das Bundesfinanzgericht vermag sich daher weder der vom Finanzamt vertretenen Ansicht, wonach die Einkommenslage des Geschäftsführers und dessen Vaters nicht auf eine mögliche Darlehensgewährung hindeute, noch der daraus gezogenen Schlussfolgerung, die Herkunft der finanziellen Mittel habe nicht aufgeklärt werden können, anzuschließen.

Vielmehr ist folgender Sachverhalt der weiteren Entscheidung zu Grunde zu legen: Die Finanzierung der Umbauarbeiten erfolgte hinsichtlich des strittigen Betrages von € 60.131,29 durch ein vom Geschäftsführer an die Bf. gewährtes Darlehen, das sich zum einen aus eigenem Ersparnis und zum anderen aus Geldzuwendungen von ***23*** zusammensetzt.

Rechtliche Würdigung

Ad) Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO

Gemäß § 4 Abs. 4 erster Satz Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde gemäß § 162 Abs. 1 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. § 162 Abs. 2 BAO bestimmt weiters, dass die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen

sind, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert.

§ 22 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988), BGBl. Nr. 401/1988, normiert, dass zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten ist, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge, beruht die Bestimmung des § 162 BAO auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen un versteuert bleiben sollen (vgl. stellvertretend für viele VwGH 2.3.1993, 91/14/0144 oder auch 9.3.2005, 2002/13/0236). Aus diesem Grund kann die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (siehe VwGH 31.1.2001, 98/13/0156).

Im vorliegenden Fall wurden die gegenständlichen Rechnungen von der Behörde als „gefälscht“ qualifiziert und diese Beurteilung im Bericht über die Umsatzsteuerprüfung für 10/2014 auch ausführlich begründet. Die Bf. erstattete kein gegenteiliges Vorbringen. Dem auf der Rechnung angeführten Leistungserbringer konnte demnach kein real existierendes Steuerrechtssubjekt zugeordnet werden. Angesichts der Ergebnisse der USO-Prüfung bestand im Rahmen der abgabenbehördlichen Ermittlungen durch die nachfolgenden Betriebsprüfung betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer aber genügender Anlass, von der Bf. die Benennung jenes Steuerrechtssubjektes zu begehren, an das die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nun tatsächlich geleistet worden sind.

Die Bf. wurde daher zu Recht von der Betriebsprüfung unter Bekanntgabe der Erhebungen und dem Verweis auf § 162 Abs. 1 BAO ersucht, den konkreten Empfänger der verausgabten Beträge oder Zahlungen unter Angabe der Adresse zu benennen und die diesbezüglichen Angaben anhand von Zahlungsbelegen, Quittungen, Bestätigungen, etc. zu untermauern. In diesem Zusammenhang wurde die Bf. zudem ausdrücklich auf die Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO hingewiesen.

Die Bf. hat den diesbezüglichen Feststellungen der Abgabenbehörde im Rahmen der Beantwortung vom 20.12.2018 jedoch keine Einwendungen entgegengesetzt. Insbesondere konnte die Bf. keine Angaben hinsichtlich der Empfänger der Geldbeträge machen. Das einzige Vorbringen der Bf. ging im Ergebnis dahin, dass durch die Vorgangsweise der Betriebsprüfung ein Verstoß gegen Treu und Glauben insofern gegeben sei, als mit der vorhergehenden Betriebsprüfung Einigkeit darüber bestanden habe, dass der Rechnungsaufwand mit 50 % zum Ansatz zu kommen hat. Nach Auffassung der Bf. sei das Finanzamt „- gestützt auf den

Grundsatz von Treu und Glauben - an die Einigung mit der Gesellschaft laut Prüfbericht vom 24.03.2015 gebunden“.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Überprüfung der Absetzbarkeit Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den gefälschten Rechnungen bei der vorangegangenen Betriebsprüfung kein Thema war. Schließlich handelte es sich um eine Umsatzsteuersonderprüfung nur betreffend die Umsatzsteuer für 10/2014. Im gegenständlichen Fall wurde erst von der - auch die Körperschaftsteuer 2015 und 2016 umfassenden Nachfolgeprüfung aufgegriffen, dass die Empfänger gemäß § 162 BAO von der Bf. nicht genau bezeichnet wurden.

Im Übrigen schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit (vgl. VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007; VwGH 27.06.2018, Ra 2016/15/0075). Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148, mwN; VwGH 15.06.2005, 2002/13/0104).

Nun trifft es zwar zu, dass dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden dürfen (siehe VwGH 21.12.1999, 94/14/0040, 9.3.2005, 2002/13/0236). Offenbar unerfüllbar sind solche Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt (vgl. beispielsweise VwGH 2.3.1993, 91/14/0144). Die Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO ist somit nur ausgeschlossen, wenn den Steuerpflichtigen an der tatsächlichen Unmöglichkeit, den Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, kein Verschulden trifft (siehe VwGH 28.5.1997, 94/13/0230).

Von einer unverschuldeten Unmöglichkeit der Empfängerbenennung kann aber bei der hier gegebenen Sachlage aus folgenden Gründen nicht die Rede sein:

Im vorliegenden Fall hat die Bf. selbst ein Verhalten gesetzt, dass es ihr nachfolgend unmöglich machte, den oder die tatsächlichen Empfänger der strittigen Rechnungsbeträge unter Angabe einer Adresse zu benennen, an der sie auch bekannt und auffindbar sind. So hat sich die Bf. laut den Angaben des Geschäftsführers in eine Geschäftsbeziehung eingelassen und darauf verzichtet, die tatsächliche Identität des Zahlungsempfängers festzustellen bzw. zu überprüfen. Wurde eine solcherart gestaltete Geschäftsbeziehung von der Bf. akzeptiert und aufrechterhalten, dann wurde damit gerade jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen die Bestimmung des § 162 BAO vorbeugen will (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230 und 21.12.1999, 97/14/0162).

Auf Grund der im Vorigen dargestellten Sach- und Rechtslage ist daher im Ergebnis festzuhalten: Die von der Behörde an die Bf. gerichtete Aufforderung nach § 162 BAO erfolgte rechtmäßig. Der Bf. gelang es aber nicht, ihrer Verpflichtung nach § 162 BAO Genüge zu tun.

Die in den Aufwendungen der Jahre 2015 und 2016 insgesamt nur mehr mit einem Betrag von € 54.000,00 (2015: Afa: € 5.400,00; 2016: € 5.400,00 und Restbuchwertausbuchung € 43.200,00) enthaltenen Baukosten sind daher nach § 162 Abs. 2 BAO als formale Rechtsfolge einer mangelnden Empfängerbenennung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Daran mag auch das von der Bf. mehrmalig ins Treffen geführte Vorbringen, wonach die Leistung tatsächlich erbracht worden und sogar eine Weiterfakturierung erfolgt sei, nichts zu ändern. Wie der Gerichtshof nämlich wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, sind Aufwendungen bei Fehlen einer entsprechenden Empfängerbenennung im Sinne des § 162 BAO auch dann zwingend nicht anzuerkennen, wenn die Tatsache der Zahlung und deren betriebliche Veranlassung an sich unbestritten ist (siehe etwa VwGH 16.12.1975, 885/75, 30.9.1998, 96/13/0017, 15.9.1999, 99/13/0150, 31.1.2001, 98/13/0156).

Wenn die Finanzbehörden eine Empfängernennung nach § 162 BAO verlangen und der Steuerpflichtige diesem Verlangen nicht (ausreichend) nachkommt, sind sowohl die Rechtsfolge der Nichtabzugsfähigkeit nach § 162 Abs 2 BAO als auch der Strafzuschlag nach § 22 Abs 3 KStG zwingend (siehe Twardosz, ZSS 2024, 152). Es erfolgt daher - wie von der Betriebsprüfung im Bericht vom 12.3.2019 vorgenommen - der Ansatz eines Zuschlages in unveränderter Höhe von 25 %, sohin € 13.500,00, im Rahmen der Körperschaftsteuerermittlung für 2015. Aufgrund der erfolgten Korrektur des Aufwandes in der Buchhaltung auf nurmehr € 54.000,00 bleibt für die vom Finanzamt geforderte Verböserung insofern, als ein Gewinnzuschlag in doppelter Höhe (€ 27.000,00 statt € 13.500,00) erfolgen solle, kein Raum.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 und 2016 ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ad) ungeklärter Vermögenszuwachs

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 2 BAO insbesondere auch 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 wesentlich sind.

Gemäß § 8 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einkünften stammt. Das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184 Abs. 2 BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis VwGH 22.2.2000, 95/14/0077). Überdies sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, grundsätzlich verdeckte Gewinnausschüttungen (VwGH 10.3.1982, 81/13/0072).

Kann die Mittelherkunft für Einlagen der Gesellschafterin auf dem Gesellschafterverrechnungskonto nicht aufgeklärt werden, weil ohne weiteren Nachweis lediglich behauptet wird, es handle sich um Geldgeschenke der Eltern, so ist dieser ungeklärte Vermögenszuwachs als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln (siehe UFSW, 30.3.2005, RV/2043-W/03).

Die Zurechnung eines ungeklärten Vermögenszuwachses setzt jedoch die eindeutige Feststellung einer Vermögensvermehrung im betreffenden Zeitraum sowie den Ausschluss der Mittelherkunft aus steuerlich nicht relevanten Quellen voraus. Diese Sachverhaltsfragen sind durch ein mängelfreies Verfahren auf der Beweisebene zu klären (UFS 31.8.2004, RV/0355-G/02, unter Verweis auf VwGH 29.1.2004, 2001/15/0022, VwGH 29.1.2003, 97/13/0056, 27.2.2002, 97/13/0201). Das Ergebnis des Vorliegens eines ungeklärten Vermögenszuwachses darf - auch dessen Höhe betreffend - mit keinerlei ungeklärten Momenten belastet sein.

§ 93 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 lautet wie folgt:

"(1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer)."

§ 95 EStG 1988 bestimmt, soweit hier relevant:

"(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer..."

Zu den abzugssteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027; 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 19.7.2000, 97/13/0241 und 0242).

Im Gefolge der Betriebsprüfung kam es aus dem Titel eines „ungeklärten Vermögenszuwachses“ zu einer Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2015 um € 60.131,20. Das Finanzamt stützte dieses Vorgehen nicht explizit etwa auf unterstellte Schwarzumsätze, sondern begründet dies damit, dass die Herkunft der Mittel für den auf dem Darlehenskonto eingebuchten Werte in Höhe von € 60.131,20 nicht ausreichend erklärt worden sei. Der für 2015 festgestellte ungeklärte Vermögenszuwachs stelle weiters eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter dar und unterliege der Kapitalertragsteuer.

Das Bundesfinanzgericht kam demgegenüber jedoch in Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass die vom Geschäftsführer eingelegten Geldbeträge von € 60.131,20 nicht aus ungeklärten Quellen stammen. Die Mittelherkunft des auf dem Darlehenskonto gebuchten Betrages konnte schließlich nachgewiesen und ein ungeklärter Vermögenszuwachs nicht festgestellt werden. Ausgehend davon ist vom Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung Abstand zu nehmen. Aufgrund der vorgebrachten Argumente erfolgte weiters die Heranziehung der Bf. zur Haftung für Kapitalertragsteuer 2015 zu Unrecht.

Der Beschwerde war daher hinsichtlich der Zurechnung des als ungeklärt beurteilten Vermögenszuwachses Folge zu geben. Die Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2015 im Ausmaß von € 60.131,20 ist rückgängig zu machen.

Der angefochtene Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 1-12/2015 ist ersatzlos aufzuheben.

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2015 und 2016

Wegen Nichtbenennung der Empfänger kommt es zu folgenden Zurechnungen:

betreffend KöSt 2015 von € 5.400,00 und Gewinnzuschlag von € 13.500,00

betreffend KöSt 2016 von € 5.400,00 und € 43.200,00

Die Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer für 2015 vermindern sich um die durch die Bp erfolgte Gewinnzurechnung von € 60.131,29.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2015 und 2016 laut BFG stellten sich wie folgt dar:

2015:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut ursprüngl. Bescheid vom 14.2.2017	4.728,96 €
zuzüglich Afa lt. Bp.	+5.400,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Summe)	10.128,96 €

Berechnung der Körperschaftsteuer 2015 nach BFG:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....10.128,96 € €
Gesamtbetrag der Einkünfte.....10.128,96 €
 Verlustabzug (75 % von den Einkünften).....- 7.596,72 €
Einkommen..... 2.532,24 €

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:

Gem. § 22 KStG 1988 25 % von 2.532,24 €
 Körperschaftsteuer.....633,06 €
 Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer.....1.116,94 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer.....1.750,00 €

Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988..... 13.500,00 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer 2015.....15.250,00 €

Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen € 7.833,94 als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.

2016:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut laut angefochtenem Bescheid	-20.510,41 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Laut BFG	-20.510,41 €

Berechnung der Körperschaftsteuer 2016 nach BFG:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb.....-20.510,41 €
Gesamtbetrag der Einkünfte.....-20.510,41 €
Einkommen.....0,00 €

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:

Gem. § 22 KStG 1988 25 % von 0,00
 Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer.....1.750,00 €
Körperschaftsteuer.....1.750,00 €

Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen € 9.583,94 als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.

Mündliche Verhandlung

Nach § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Senatsverhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde beantragt wird. Der Antrag auf Durchführung einer solchen ist jedoch rücknehmbar (vgl. Ritz, BAO 2025, Rz. 8 zu § 274 BAO).

Auf Grund der Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, konnte davon abgesehen werden.

Unzulässigkeit einer 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.

Ad) Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO

Die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben im Sinne des § 162 BAO wegen fehlender Empfängerbenennung ist – wie oben dargestellt – aufgrund des Gesetzes und der dazu ergangenen einhelligen höchstgerichtlicher Judikatur eine zwingende Folge, weswegen die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Ad) ungeklärter Vermögenszuwachs

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Frage, ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder als ungeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Mai 2026