



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vom 11. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 9. August 2007 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2004 bis 2006 sowie gegen die Bescheide vom 13. August 2007 betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Kapitalertragsteuer wird wie folgt festgesetzt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Kapitalertragsteuer
1.1.-31.12.2004	4.600 Euro	1.150 Euro
1.1.-31.12.2005	5.700 Euro	1.425 Euro
1.1.-31.12.2006	9.100 Euro	2.275 Euro

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Jänner 2004 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie betreibt seit April 2004 im Rahmen eines Pachtverhältnisses nach zuvor durchgeführter Generalsanierung den Gasthof „Twirt“.

Für die Streitjahre erklärte die Bw folgende Umsätze: 190.376,96 € (2004), 239.801,72 € (2005) und 356.877,89 € (2006). Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform.

Im Zuge einer Außenprüfung stellte die Prüferin ua. Mängel der Bücher und Aufzeichnungen fest und nahm deshalb unter der Bezeichnung „verdeckte Gewinnausschüttung“ pauschale Umsatzzuschätzungen bei den dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeerlösen - 2.000 € (2004), 2.000 € (2005) und 3.000 € (2006) und bei den Pensionserlösen - 2.000 € (2004), 3.000 € (2005) und 5.000 € (2006) – vor (Seite 4 des BP-Berichts) und beurteilte diese samt Umsatzsteuer auch als kapitalertragsteuerpflichtig (Kapitalertragsteuer: 1.651 € - 2004, 1.926,25 € - 2005 und 2.776,50 € - 2006; Seite 7 Tz 3 des BP-Berichts). Desweiteren stellte die Prüferin fest, dass die Kurabgabe nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurde und erhöhte die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage um 892,06 € (2004), 1.613,30 € (2005), 2.415,57 € (2006) (Seite 8 des BP-Berichts).

Auf Grundlage dieser Feststellungen setzte das Finanzamt mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 9. August 2007 die Kapitalertragsteuer erstmals und im wiederaufgenommenen Verfahren mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 13. August 2007 die Umsatzsteuer neu fest.

Dagegen wendet sich die Bw mit Berufungsschreiben vom 11. September 2007 und beantragt die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

1. Zur Umsatzschätzung:

Das Finanzamt führt nach Beschreibung der mangelhaften Aufzeichnungen im BP-Bericht zur Schätzung aus (Tz 3):

Die nicht nachgewiesenen Pensionserlöse betrugen 1% des jeweiligen Monats 2005 und 2006. Aufgrund der wirklich nur in Fragmenten aufgefundenen überprüfbaren Aufzeichnungen, wurde auch ein Sicherheitszuschlag von nochmals 1% angesetzt und dieser Betrag dann auf volle tausend Euro gerundet.

Bei den der 20%-igen USt unterliegenden Getränkeerlösen, die aufgrund der Mängel auch kalkulatorisch nicht überprüfbar waren, wurde im Schätzungswege ein Sicherheitszuschlag von 7% angesetzt.

Die Bw bringt zur Begründung ihrer Berufung sinngemäß vor, die Zuschätzungen aufgrund der mangelhaften Buchhaltung seien keine „verdeckte Gewinnausschüttung“, weil sie für die Gesellschafter keinen persönlichen Vorteil darstellten. Dementsprechend liege auch kein

umsatzsteuerbarer Tatbestand (Entnahme bzw. Eigenverbrauch) vor (Punkt 2 iVm Punkt 1 des Berufungsschreibens).

Das Finanzamt begründet die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2007 diesbezüglich wie folgt:

Da es sich bei der Erlöszuschätzung um einen Ersatz für vermutlich fehlende Erlöse handelt, ist die Folge daraus, dass hier auch eine Umsatzsteuer nachzuverrechnen ist.

2. Zur verdeckten Ausschüttung:

Die Bw wendet dagegen in ihrer Berufung ein (Punkt 1 des Berufungsschreiben):

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wird zwar zu Tz. 3 der Begriff „Verdeckte Gewinnausschüttung“ gewählt, in der Begründung aber nicht ausgeführt, dass die zugeschätzten Beträge den Gesellschaftern zugekommen seien. Vielmehr wird unter Tz. 2 Mängel ausgeführt, dass das Fehlen von Unterlagen (welche im Zuge des Umbaus irrtümlich entsorgt wurden) eine genaue Überprüfung auf Primärebene nicht ermöglichte. Da im Spartenvergleich aber keineswegs eine belegbare Unstimmigkeit im Sinne von „möglicher“ Steuerverkürzung vorliegt, ist die Zuschätzung nur als Sanktion gegen die mangelhafte Buchhaltung zu sehen, und nicht als „Verdeckte Gewinnausschüttung“. Da diese Beträge für keinen der Gesellschafter einen persönlichen Vorteil darstellen unterliegen die zugeschätzten Beträge auch nicht der Kapitalertragsteuer.

Das Finanzamt begründet die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2007 diesbezüglich wie folgt:

Verdeckte Gewinnausschüttungen ergeben sich auch aufgrund von Gewinnzuschätzungen in Form von Sicherheitszuschlägen im Gefolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften.

Die von der Rechtsprechung geforderte Absicht der Vorteilsgewährung kann sich auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben. Sie liegt auch dann vor, wenn die Gesellschafter – ausdrücklich oder schlüssig – mit einem Vorteil, den sich der Gesellschafter ursprünglich ohne Kenntnis der Gesellschaft selbst zuwendete, in der Folge einverstanden ist. Schon dadurch, dass die Gesellschaft die Möglichkeit der Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers in Höhe eines berechtigtermaßen zugeschätzten Gewinnes un widersprochen in Kauf nimmt, ist ihr Einverständnis mit einer Bereicherung in der Höhe der Zuschätzung zu unterstellen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Aus diesen Gründen kann an der Bewertung des Sicherheitszuschlages als verdeckte Gewinnausschüttung keine Änderung vorgenommen werden.

3. Zur Kurabgabe:

Das Finanzamt führt dazu im BP-Bericht aus, die „Orts- oder Kurtaxe“ stelle keinen „Durchläufer“ dar, sondern werde vom Unternehmer geschuldet (Tz. 5).

Die Bw bringt zur Begründung ihrer Berufung diesbezüglich vor, es sei auf die „Ortstaxe“ gemäß Rz 657 UStR 2000 keine Umsatzsteuer vorzuschreiben (Punkt 4 des Berufungsschreibens).

Das Finanzamt begründet die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2007 diesbezüglich wie folgt:

Es wurde nicht von der Landesabgabe, sondern von dem von der Gemeinde B erhobenen Zuschlag in Höhe von € 0,73 die 10 %-ige Umsatzsteuer vorgeschrieben. Bei diesem Zuschlag kann davon ausgegangen werden, dass der Schuldner nicht der Nächtigungsgast, sondern der Beherbergungsbetrieb ist. Somit besteht keine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem Zahlenden (=Gast, auch wenn dieser Beitrag auf ihn überwälzt wird) und der den Beitrag einhebenden Gemeinde. Es handelt sich bei diesem Zusatzbeitrag um keinen durchlaufenden Betrag im Sinne des § 4 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes, sondern um Beträge, die das Schicksal der Hauptleistung teilen und somit der 10%-igen USt zu unterwerfen sind. Dies wurde auch bei der Schlussbesprechung bereits ausführlich erörtert.

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2007 beantragte die Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Jänner 2008 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Umsatzschätzung:

Strittig ist, ob die vom Finanzamt im Form eines Sicherheitszuschlags vorgenommene Umsatzschätzung rechtmäßig ist.

§ 184 BAO lautet:

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

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

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

Vorweg ist festzuhalten, dass die mangelhaften Aufzeichnungen (ua. fehlende Inventuren, Führung des Kassabuches in Excel-Form, Nichtaufbewahrung von Grundaufzeichnungen wie zB Zimmerbelegungspläne, Kassenstreifen und Kontrollrolle der Registrierkassa) als solches von der Bw unbestritten geblieben sind. Vor dem Hintergrund dieser – wie im BP-Bericht ausgeführt – „Buchführungsmängel und die nicht gänzlich aufgeklärte Erfassung sämtlicher Pensionserlöse“ war das Finanzamt zur Schätzung der Umsätze berechtigt.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei im Einzelfall jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. zB VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH muss derjenige, der zu einer Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungenauigkeit ihres Ergebnisses hinnehmen (vgl. zB VwGH 25.2.2004, 2003/13/0147).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004715/0065).

Wenn das Finanzamt im Berufungsfall den mangelhaften Aufzeichnungen der Bw bei den dem Normalsteuersatz unterliegenden Jahresumsätzen mit Sicherheitszuschlägen von 2.000 Euro (2004 und 2005) bzw. 3.000 Euro (2006) und bei den dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Jahresumsätzen mit Sicherheitszuschlägen von 2.000 Euro (2004 und 2005) bzw. 3.000 Euro (2006) begegnet, so ist dem nach der Aktenlage nicht entgegenzutreten, weil von der Bw nicht substantiiert dargetan wird, wie den wahren Besteuerungsgrundlagen näher zu kommen gewesen wäre. Die bloße Bemängelung durch die Bw, dass das Finanzamt einen Branchenvergleich unterlassen habe, kann ein substantiiertes Vorbringen nicht ersetzen, zumal auch nicht erkennbar ist, wie dadurch den wahren Besteuerungsgrundlagen bei der Bw näher zu kommen gewesen wäre.

Die Berufung war daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

2. Zur verdeckten Ausschüttung:

Strittig ist, ob die Sicherheitszuschläge und die darauf entfallende Umsatzsteuer als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer unterliegen (so das Finanzamt).

Mit dem beim Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Schreiben vom 1. Februar 2008 nahm die Bw nochmals zur Kapitalertragsteuer wie folgt Stellung:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Sicherheitszuschläge zu den Jahresergebnissen vorgenommen, und zwar nur in geringfügigem Ausmaß, deren Höhe weder als Ergebnis eines Vergleichs mit Branchenkennwerten noch aufgrund eines belegten Verdachts auf VGA bemessen wurden.

Vielmehr liegen die relevanten Werte des Unternehmens deutlich besser über dem Branchenvergleich, sodass sich daraus schon kein Verdacht auf VGA ableiten lässt und daher auch im Rahmen der Prüfung gar nicht thematisiert wurde.

Außerdem widerspricht es jeder einschlägigen Erfahrung, dass eine Schätzung auf wenige Hundertstel – im einstelligen Prozentbereich – genau sein kann. Daher handelt es sich beim Sicherheitszuschlag nicht um eine die tatsächlichen Gegebenheiten berichtigende Maßnahme,

sondern um ein willkürlich bemessenes Pönale, dem der zugesprochene Charakter der verdeckten Gewinnausschüttungen fehlt.

Es gibt, wie bisher ausgeführt, keinen Adressaten für diese sog. „VGA“, weil durch einen pönalartigen Sicherheitszuschlag keine Zuwendung an Gesellschafter vorliegen kann.

Mit den sich daraus ergebenden bekämpften Veranlagungen wurde auch gegen § 115 BAO verstoßen worden, so gegen § 115 (1), weil es den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht, und gegen § 115 (3), weil die oben genannten amtsbekannten Umstände (Branchenvergleich, Schätzungsungenauigkeiten) nicht zugunsten des Abgabepflichtigen gewürdigt wurden.

§ 8 Abs. 2 KStG 1988 lautet:

Für die Ermittlung des Einkommens ist es 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 (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) 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, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Die Schätzungsmethode der Anwendung eines Sicherheitszuschlages kommt dann in Betracht, wenn es nach den Umständen des Einzelfalles nicht wahrscheinlich ist, dass die vorrangig angestellten Ermittlungen sämtliche steuerlich relevanten Vorgänge ans Tageslicht gebracht haben (vgl. VwGH 24.2.2004, 99/14/0247). Es ist daher im Sinne der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt bei mangelhaften Aufzeichnungen, wie sie im Berufungsfall vorliegen, den bestehenden Unsicherheiten hinsichtlich des Zuflusses geldwerter Vorteile an Gesellschafter dadurch Rechnung trägt, dass es die Sicherheitszuschläge auch der Kapitalertragsteuer unterzieht. Wie das Finanzamt hier durch einen Branchenvergleich den wahren Besteuerungsgrundlagen hätte näher kommen können, hat die Bw nicht dargetan. Die Umsatzsteuer war einzubeziehen, weil davon auszugehen ist, dass allfällige nicht aufgezeichnete bzw. nicht erfasste Leistungsentgelte mit Umsatzsteuer vereinnahmt wurden.

Die Berufung war jedoch insoweit Folge zu geben und die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide abzuändern, als die Prüferin bei der Summenbildung für die Bemessungsgrundlage irrtümlich die Jahreszahlen in die Berechnung mit einbezogen hat und das Finanzamt diese Summen den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt hat.

Darstellung der steuerliche Auswirkungen lt. Berufungsentscheidung (in Euro):

Verdeckte Ausschüttung	lt. angefochtenem Bescheid	lt. Berufungsentscheidung
2004	6.604,00	4.600,00
2005	7.705,00	5.700,00
2006	11.106,00	9.100,00

3. Zur Kurabgabe:

Strittig ist, ob die Kurabgabe (Steiermärkischen Kurabgabegesetz 1980) in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage mit einzubeziehen ist.

Erweist sich eine Abgabe bereits kraft Gesetzes als durchlaufender Posten, dann ist es belanglos, ob der Abgabepflichtige Vereinnahmung und Verausgabung der Abgabe im fremden Namen und für fremde Rechnung nach außen hin hinreichend zum Ausdruck bringt (VwGH 4.10.1977, 364/77).

Die §§ 1 bis 4 des Steiermärkischen Kurabgabegesetzes lauten:

§ 1

Art und Zweck der Abgabe

In den Gebieten, die nach den landesgesetzlichen Bestimmungen als Kurort (Kurbezirk) gelten, ist eine Kurabgabe zu entrichten. (...)

§ 2

Abgabepflicht

(1) Abgabepflichtig sind die Kurgäste, das sind jene Personen, die sich während der Kursaison durch einen in der Kurordnung festgesetzten Mindestzeitraum im Kurort (Kurbezirk) aufhalten und nicht nach Abs. 2 von der Entrichtung der Abgabe ausgenommen sind. Die Kurabgabe ist neben der Fremdenverkehrsabgabe nach dem Steiermärkischen Fremdenverkehrsabgabengesetz 1980, LGBl. Nr. 54, zu entrichten.

(...)

§ 3

Höhe der Abgabe

(1) Die Kurabgabe darf den Höchstbetrag von 1 Euro für die Übernachtung nicht überschreiten. Innerhalb dieser Höchstgrenze ist sie durch die Landesregierung unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse und des Bedarfes für jeden Kurort (Kurbezirk) im Verordnungswege gesondert festzusetzen.

(...)

§ 4

Einhebung

(1) Sofern in der nach § 3 zu erlassenden Verordnung nichts anderes bestimmt wird, sind die Unterkunftgeber verpflichtet, die Kurabgabe von den Kurgästen einzuheben, und zwar

spätestens bei der Begleichung der Rechnung für die Nächtigung bzw. bei der Beendigung des Aufenthaltes. Die Unterkunftgeber haben die eingehobene Kurabgabe bis 10. des nächstfolgenden Monats an die Kurkommission abzuführen. Die Einhebungspflichtigen haften für die richtige Abfuhr der Abgabe insoweit, als ihre eigene Rechnung vom Gast beglichen wurde.

(2) (...)

In den Streitjahren betrug die Kurabgabe 0,73 Euro für die Übernachtung im Kurort, in dem die Bw ihren Betrieb ausübt und war neben der Nächtigungsabgabe von 1 Euro (Steiermärkisches Nächtigungs- und Ferienwohnungsabgabengesetz 1980 – NFWAG, vorher als Steiermärkisches Fremdenverkehrsabgabengesetz benannt) zu entrichten.

Da sich die Kurabgabe bereits kraft Gesetzes als durchlaufender Posten erweist, ist es belanglos, ob der Abgabepflichtige Vereinnahmung und Verausgabung der Abgabe im fremden Namen und für fremde Rechnung nach außen hin hinreichend zum Ausdruck bringt.

Der Berufung war daher diesbezüglich Folge zu geben.

Darstellung der steuerliche Auswirkungen lt. Berufungsentscheidung (in Euro):

2004	lt. angefochtenem Bescheid	lt. Berufungsentscheidung
[000] Steuerbarer Umsatz	195.269,02	194.376,96
[029] Ermäßigter Steuersatz	147.683,26	146.791,20
2005	lt. angefochtenem Bescheid	lt. Berufungsentscheidung
[000] Steuerbarer Umsatz	246.415,02	244.801,72
[029] Ermäßigter Steuersatz	215.768,84	214.155,54
2006	lt. angefochtenem Bescheid	lt. Berufungsentscheidung
[000] Steuerbarer Umsatz	367.293,46	364.877,89
[029] Ermäßigter Steuersatz	320.277,16	317.861,59

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 28. Jänner 2009