

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Peter Bilger und die weiteren Senatsmitglieder Yvonne Primosch, Bernd Feldkircher und Mag. Arno Sandholzer in der Beschwerdesache X. als Rechtsnachfolger der X. GmbH, Adr1, vertreten durch Dr. Harald Dorner, 6832 Röthis, Walgaustraße 37, gegen die Bescheide des FA Feldkirch vom 26.06.2009, vom 01.07.2009, vom 02.07.2009 und vom 09.07.2009 betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 09.04.2015 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2003 und 2004 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bzw. der Haftungsbeträge sind den am Ende dieser Entscheidung als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Spruchbestandteil bilden, zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) betrieb bis ins Jahr 2002 die Produktion und den Handel von D. und ab dem Jahr 2003 die Produktion und den Handel mit Sojaprodukten.

Alleiniger Gesellschafter der Bf. war X.. Mit Umwandlungsvertrag vom 28.08.2014 wurde die Bf. mit Wirkung zum 31.12.2013 gemäß den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes durch Übertragung des Vermögens als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Alleingesellschafter X. umgewandelt.

Im Jahr 2009 fand im Betrieb der Bf. eine Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2004 statt, über die der Prüfer im Prüfbericht vom 15.09.2009 Folgendes feststellte:

Tz 1: Anlagevermögen: Grillhütte et.al.

Im Anlagevermögen 2003 seien eine Grillhütte, ein Gartenhaus und ein Gewächshaus mit Netto-Anschaffungskosten in Höhe von 8.730,00 Euro aktiviert worden. Diese Gebäude seien vom Prüfer besichtigt worden. Dabei habe er festgestellt, dass sowohl die Grillhütte als auch das Gewächshaus sich in der Gartenanlage des sowohl privat (als Wohn- und Mietgebäude) als auch betrieblich (durch von der Bf. gemietete Räumlichkeiten) genutzten Grundstückes des Alleingesellschafters befanden. Die dazu gemachten Erklärungen der Bf., die Grillhütte werde hauptsächlich für geschäftliche Besprechungen genutzt und im Gewächshaus würden Kräuter für neue Sojasmischungen gezüchtet, widersprächen den Erfahrungen des täglichen Lebens, dienten derartige Wirtschaftsgüter doch typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse. Die Aufwendungen würden daher nicht anerkannt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2003 würden daher um die gesamten Anschaffungskosten erhöht und in Höhe der Anschaffungskosten eine verdeckte Gewinnausschüttung der Bf. an den Alleingesellschafter angenommen. Die bisher verbuchte AfA werde belassen.

Tz 2: Verrechnungskonten/Privateinlagen

Der Prüfer habe Bareinzahlungen auf verschiedene Konten festgestellt, deren Herkunft die Bf. nicht habe aufklären können.

Die Zuordnung der Kontenbewegungen zu den einzelnen Geschäftsbereichen des Einzelunternehmens der Bf. und der GmbH sei mangelhaft. Der steuerliche Vertreter der Bf. habe daher im Anschluss an die Saldenübernahme der Firmenbuchhaltung eine mehrere hundert Zeilen umfassende Um- und Nachbuchungsliste erstellen müssen, die nur mit Hilfe zusätzlicher Aufzeichnungen nachvollziehbar sei.

Der Prüfer habe deshalb eine Liste mit allen Barbewegungen aller vorgelegten Kassakonten, Bankkonten und Verrechnungskonten der GmbH erstellt, diese um die sich selbst erklärenden Barbewegungen bereinigt und die verbleibenden Bewegungen, Entnahmen und Einlagen, saldiert. Ferner habe er bar empfangene Mieteinnahmen (Miete „M.“, 726,00 Euro im Monat) mit einem Betrag von 10.000,00 Euro im Jahr berücksichtigt.

Von den übrigen, nicht aufgeklärten Beträgen nahm der Prüfer an, dass diese aus un versteuerten, in Österreich steuerpflichtigen Einkünften stammten.

Bei den Konten mit den festgestellten Bareinzahlungen handelte es sich um zwei auf den Alleingesellschafter lautende Konten bei der Bank1 mit den Kontonummern EF xx und xxx (letzteres ein Baukonto) sowie ein Verrechnungskonto des Alleingesellschafters bei der GmbH. Zur Herkunftserklärung wurden ferner ein Konto der GmbH bei der Bank2 in Ort1-Deutschland sowie das Verrechnungskonto der PP AG (eine von X. und seinem

Sohn in Liechtenstein gegründete Aktiengesellschaft, die in der Folge kurz als „PPAG“ bezeichnet wird) herangezogen.

Die angesprochene Liste hatte folgendes Aussehen:

Datum	Konto EF xx.	Bau xxx	Verrechnungskonto X GmbH	Konto Bank.2	Verrechnungskonto AG	
26.01.01	-25.000,00 bar					
12.02.01	12.960,00 bar					
19.02.01			35.277,83 Val und bar			
14.09.01	19.839,00 bar					
07.11.01	7.000,00 bar					
08.11.01		20.895,52 Valutenbank				
17.12.01		16.000,00 bar				
16.01.02	1.000,00 bar					
29.01.02	700,00 bar					
13.02.02	500,00 bar					
15.02.02	600,00 bar					
21.02.02	-500,00 bar					
13.03.02	900,00					
18.03.02	-400,00					
26.03.02	500,00					
10.04.02			500,00 bar			
26.04.02			700,00 bar			
29.04.02			4.900,00 bar			
16.05.02	800,00 bar					
21.05.02	4.000,00 bar					
22.05.02		2.750,00 bar				
13.08.02			1.000,00 bar			
10.09.02	6.200,00 bar					
17.09.02	1.000,00 bar					
08.10.02	2.000,00 bar					

18.10.02	-300,00 bar					
23.10.02		5.000,00 bar				
05.11.02		5.985,12 Valutenbank				
12.11.02		9.500,00 bar				
19.11.02			3.950,00 bar			
03.01.03			3.000,00 bar			
08.01.03	3.500,00 bar	33.000,00				
23.01.03			1.500,00 bar			
29.01.03			2.000,00 bar			
28.02.03	1.000,00 bar					
10.03.03			3.430,00 bar			
14.03.03		8.000,00 bar				
24.03.03		6.000,00				
01.04.03		3.000,00				
14.04.03		2.000,00				
17.04.03	1.000,00 bar	7.000,00				
13.05.03	1.450,00 bar					
23.05.03	1.000,00 bar					
27.05.03			10.000,00 bar			
17.06.03	700,00 bar					
24.06.03	-300,00 bar					
28.07.03	945,00 bar					
31.07.03	8.975,86 Valutenkauf			-8.975,96 nicht auf Kontoauszug		
01.08.03						
11.08.03	-1.500,00 bar					
26.08.03			-1.200,00 bar			
01.09.03			-10.000,00 bar			
12.11.03	3.000,00 bar					
18.11.03	1.700,00 bar					

24.11.03	500,00 bar					
26.11.03			20.000,00 bar			
22.12.03	1.600,00 bar					
05.01.04	600,00 bar					
20.01.04	3.500,00 bar					
16.03.04	2.500,00 bar					
15.04.04	-1.800,00 bar					
28.04.04	1.835,50					
25.05.04	1.700,00 bar					
11.06.04	500,00 bar					
11.06.04					-6.000,00	
25.08.04	-500,00 bar					
30.08.04	-300,00 bar					
03.09.04	-500,00 bar					
10.09.04	6.900,00 Auslandsüberweisung					
17.09.04	-3.800,00 bar					
01.10.04			10.000,00 bar			
22.10.04					-3.900,00 bar	
23.11.04					1.612,90 bar	
25.11.04					1.500,00 bar	
01.12.04			10.000,00 bar			
Summe 2001 ATS	14.799,00	36.895,52	35.277,83	0,00	0,00	86.972,35 gedeckt durch Mieten
Summe 2002 EUR	17.000,00	23.235,12	11.050,00	0,00	0,00	51.285,12
Summe 2003 EUR	23.570,00	59.000,00	48.730,00	-8.975,86	0,00	122.325,00
Summe 2004	10.635,50	0,00	20.000,00	0,00	-6.787,10	23.848,40

Die ungeklärten Bareingänge auf den beiden Konten bei der Bank.1 schätzte der Prüfer zu den Einkünften des Bf., jene auf das Verrechnungskonto zur X. GmbH, und zwar wie folgt:

Ungeklärt Einzelfirma:

2001	ATS 51.694,52	Gedeckt durch Mieter	
2002	EUR 40.235,12	-10.000,00 Miete	30.235,12
2003	EUR 82.570,00	-10.000,00 Miete	72.570,86
2004	EIR 10.635,50	-10.000,00 Miete	635,50

Ungeklärt GmbH:

2001	ATS 35.277,83	Gedeckt durch Mieter	
2002	EUR 11.050,00		EUR 11.050,00
2003	EUR 39.754,14		EUR 39.754,14
2004	EUR 13.212,90		EUR 13.212,90

Tz. 3: Firma Liechtenstein

Am 22.01.2004 sei die „PP Aktiengesellschaft“ mit Sitz in Ort3 im Fürstentum Liechtenstein gegründet worden. Am 23.01.2004 sei die Eintragung ins Öffentlichkeitsregister erfolgt. In der Gewerbebewilligung sei als Zweck der Gesellschaft die kommerzielle Verwertung von Patenten und Lizenzen sowie die Übernahme von Vertretungen und der Handel mit Waren aller Art vermerkt worden. Das Aktienkapital betrage CHF 50.000,00, es seien 50 Aktien ausgegeben worden, von denen 49 X., Verwaltungsrat und Geschäftsführer, und 1 Y., Verwaltungsrat, halte.

Telefonanschlüsse und Büroräumlichkeiten seien vorhanden.

In der Bilanz 2004 sei ein Jahresgewinn 2004 in Höhe von 55.305,77 Euro ausgewiesen worden.

Von den 2004 erzielten Gesamterlösen in Höhe 574.557,81 Euro entfielen laut Rechnung vom 27.04.2004 567.552,00 Euro auf Verkäufe an die Bf. Ferner sei laut Rechnung vom 06.12.2004 eine Zahlung der GmbH in Höhe von 244.530,00 Euro brutto erfolgt, die bei der PPAG nicht als Erlös verbucht worden sei.

Laut Saldenliste 2005 betrügen die Erlöse aus Verkäufen nach Österreich 845.771,38 Euro gegenüber Gesamterlösen in Höhe von 859.716,91 Euro.

Ferner wurde festgestellt:

- Die Waren würden von den Lieferanten direkt an das Auslieferungslager bei der H. GmbH in Ort2 geliefert und dort abgefüllt. Die Lieferanten seien prinzipiell ident mit jenen, die vormals an die österreichische GmbH geliefert hätten, z.B. die F1 Dänemark, F2 Gewürze, F3 oder F4. Die Abfüllung übernehme nach wie vor die H. K. GmbH.
- Einzelne Lieferanten hätten schon vor der Gründung der PPAG an diese geliefert. So stamme etwa die erste Großrechnung des Sojalieferanten „F1“ vom 20.01.2004, das F6 habe bereits am 30.12.2003 3 Tonnen Speisesalz an die PPAG verrechnet, der Auftrag zur Lieferung von Weizenfaser durch die F9 an die PPAG sei am 14.01.2004 von X. telefonisch erteilt worden.
- Bereits vor der Gründung der PPAG sei Kontakt mit F7 aufgenommen worden. Die Reisekosten seien von X. mit der Bf. abgerechnet worden.
- Die ersten Großlieferungen an F7 in Höhe von ca. 700.000,00 Euro seien in der Buchhaltung der Bf. am 13.04.2004 erfasst worden. Die dazugehörige Einkaufsrechnung der PPAG an die Bf. sei mit 27.04.2004 datiert, die Sojallieferung von der „F1“ an die PPAG sei am 03.02.2004 bezahlt worden, die Rechnung über die Abfüllung durch die „H. K. GmbH“ sei mit 27.04.2004 datiert.
- Das Büro in Ort3 sei ab dem 01.04.2004 gemietet worden. Die Telefonkosten seien mit 367,07 Euro für Telefon und ISDN-Anschluss im Jahr 2004 relativ gering gewesen. Gespräche seien hauptsächlich nach Österreich oder nach Paraguay geführt worden.

Daraus sei zu schließen, dass die PPAG allein deshalb gegründet worden sei, um einen Teil des Gewinnes der Bf. von Österreich nach Liechtenstein zu transferieren. Die Umsätze der PPAG hätten fast ausschließlich aus Verkäufen an die GmbH resultiert, während sich die Rechnungsadressen für die Lieferanten, der Lieferort und die Produktionsstätte immer noch bei der Abfüllfirma, der H. K. GmbH, in Ort2 befunden hätten. Für diese Konstruktion seien keine außersteuerlichen Gründe zu finden, im Gegenteil, es seien nur zusätzliche Aufwendungen entstanden.

Der PPAG sei ein Betriebsstättengewinn zuzuerkennen, ihre Funktion sei fremdüblich abzugelten. Dies werde durch die Anwendung der geeigneten Verrechnungspreismethode bewirkt.

Im Rahmen einer Funktionsanalyse werde die PPAG als „Auftragsfertiger“ und die Bf. als Prinzipal eingestuft. Da keine relevanten Vergleichspreise vorlägen, werde die Kostenaufschlagsmethode mit einem Kostenaufschlag von 5% herangezogen.

Die Anwendung dieser Methode führte den Prüfer zu folgender Gewinnberechnung:

Zahlen laut Bilanz 2007 (Beträge in Euro)

Warenaufwand	377.876,32
Abschreibung	1.909,68
Raumaufwand	3.015,66

Reparaturen	64,29
Verwaltungsaufwand	17.563,87
Werbeaufwand	2.318,32
Sonstiger Aufwand	100.398,95
Zinsaufwand	9.340,17
Kapital und Ertragsteuern	8.359,70
Summe Aufwand	520.846,96
Verrechnungspreis bei Cost+5%	546.889,31
Wareneinkauf GmbH erklärt	789.852,00
Gewinn Plus Bf./verdeckte Ausschüttung	242.962,69

Tz.4: Paraguay-Sojaanbau:

X. sei seit dem Jahr 1986 Grundbesitzer in Paraguay. Im Jahr 2004 habe er dort laut Vereinbarung vom 25.03.2003 zwei weitere Grundstücke gekauft. Zunächst seien diese Grundstücke im Eigentum von X. und P. O.-S. gewesen. Nach einer Erbsauseinandersetzung seien die Grundstücke aber in das Alleineigentum von X. übergegangen.

In der Buchhaltung der PPAG des Jahres 2004 sei ein Darlehen in Höhe von 293.709,51 Euro mit den Buchungsvermerken „B.“, „W.“ und „S.“ und dem handschriftlichen Zusatz „Grund“ bzw. „Grund/Silo“ ausgewiesen. Herr B. sei Rechtsanwalt in Paraguay, die Familie W. die Verkäuferin der Grundstücke. Darlehensverträge lägen keine vor, der Prüfer gehe aber davon aus, dass X. als Grundstückskäufer der Darlehensempfänger sei. Ferner gehe er davon aus, dass die Mittel für das Darlehen aus den von der PPAG zu überhöhten Preisen verrechneten Lieferungen von Sojaprodukten an die GmbH stamme.

Im Jahre 2005 seien die Grundstücke auf die „AM SA“ (in der Folge: AMSA) übertragen worden. Die AMSA sei seit dem Jahr 2005 in Paraguay als Aktiengesellschaft eingetragen. Geschäftsführer der AMSA sei X.. Die Tätigkeit der AMSA bestehe im Import von Ölpresen, Filteranlagen und Umrüstsystemen aus Europa. In einer Anfragebeantwortung sei angegeben worden, dass die AMSA die Grundstücke zur Gänze an P. S. verpachtet habe, der diese für den Sojaanbau nutze. Der Pachtzins werde nicht an die AMSA ausbezahlt, sondern direkt in die Landaufbereitung investiert. Die angeforderten Pachtverträge seien nicht vorgelegt worden.

Für den Prüfungszeitraum ging der Prüfer davon aus, dass die in Paraguay erzielten und in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte durch die Behandlung der ungeklärten Privateinlagen als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst würden.

Das Darlehen in Höhe von 293.709,51 Euro sei X. zuzurechnen. Dafür sprächen neben der angeführten „Vereinbarung“ Entnahmen laut dem Verrechnungskonto des X. bei der PPAG am 30.07.2004 in Höhe von 96.300,00 Euro (Vermerk: Silo) sowie laut Verrechnungskonto des X. bei der GmbH am 24.09.2004 in Höhe von 112.186,00 Euro (Vermerk: Familie W.). Somit seien für das Darlehen und die Verrechnungskonten insgesamt 502.195,51 Euro in den Liegenschafts Kauf in Paraguay investiert worden. Es sei davon auszugehen, dass der geldwerte Vorteil aus den von der AG an die GmbH verrechneten überhöhten Preise für die Sojaprodukte für das Darlehen der AG an den X. verwendet worden sei.

Trotz dieser Feststellungen blieb die Darlehensgewährung ohne steuerliche Auswirkungen.

Tz. 5: Verdeckte Gewinnausschüttung:

Vorangeführte Feststellungen führten den Prüfer zur Annahme folgender verdeckter Ausschüttungen (Beträge in Euro):

Verdeckte GA	2002	2003	2004
Tz.1: Anlagevermögen		9.114,00	
Tz.2: Privateinlagen	11.050,00	39.754,14	13.212,90
Tz.3: Firma Liechtenstein			242.962,69
Zwischensumme	11.050,00	48.868,14	256.175,59
KESSt 25%	2.762,50	12.217,04	64.043,90

Die KESSt sei vom Gesellschafter zu tragen, an die GmbH habe ein Haftungsbescheid zu ergehen.

Insgesamt kam der Prüfer zu folgendem steuerlichen Ergebnis:

Umsatzsteuer:

Die Privateinlagen laut Tz. 2 seien dem Normalsteuersatz zu unterziehen, aufgrund der steuerlichen Nichtanerkennung der Gebäude laut Tz. 1 sei auch die für das Gewächshaus geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 384,00 Euro abzuerkennen.

Ertragsteuer:

Die Einkünfte der Bf. seien um nachfolgende Beträge zu erhöhen (Beträge in Euro):

	2002	2003	2004
Tz. 1: Anlagevermögen		9.114,00	

Tz. 1: Passivierung USt		-384,00	
Tz. 2: Privateinlagen	11.050,00	39.754,14	13.212,90
Tz. 2: Passivierung USt	-1.841,67	-6.625,69	-2.202,15
Tz. 3: Firma Liechtenstein			242.962,69
Einkünfte aus Gewerbebetrieb +	9.208,33	41.858,45	253.973,44

Haftung Kapitalertragsteuern:

An KEST sei vorzuschreiben (Beträge in Euro):

	2002	2003	2004
Tz. 5	2.762,50	12.217,04	64.043,90

Angefochtene Bescheide

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte das Prüfungsergebnis in den in wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden 202 bis 2004 vom 26.06.2009, vom 01.07.2009 und vom 09.07.2009 sowie in Haftungsbescheiden betreffend Kapitalertragsteuer 2002 bis 2004 vom 02.07.2009 um.

Beschwerde

In der am 24.06.2009 gegen diese Bescheide am 21.08.2009 erhobenen Beschwerde wandte die steuerlich vertretene Bf. zusammengefasst ein:

1. Anlagevermögen:

Da die GmbH die Sojasmischungen kochfertig und daher gewürzt verkauft habe, sei das Gewächshaus für die Entwicklung und Verprobung von Gewürzmischungen wichtig gewesen. Es liege daher ein „klassischer“ Fall betrieblich veranlasster Kosten vor.

Zudem sei es unzulässig, die Kosten als verdeckte Gewinnausschüttung der Umsatzsteuer zu unterziehen, sei doch für die Grillhütte offenkundig keine Vorsteuer abgezogen worden.

2. Unklare Barbewegungen

Folgende Mittel seien bei der Herkunftsprüfung nicht berücksichtigt worden:

a. Einnahmen der Gattin des Bf. in Höhe von 1.813,32 Euro im Jahr 2002, 10.925,00 Euro im Jahr 2003 und 8.017,00 Euro im Jahr 2004. Sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben seien über das Verrechnungskonto gebucht worden.

b. Barinkasso verschiedener Kleinrechnungen.

c. Barinkasso in Höhe von 40.000,00 Euro in der Causa Fr. .

d. Nicht als Überweisungen bezeichneten oder als Überweisungen dem Verrechnungskonto gutgebuchten Behebungen von der Bank2, die keine Entsprechungen in den geprüften Konten fänden wie z.B. (Beträge in Euro):

04.03.03	300,00
01.04.03	2.000,00
01.04.03	1.000,00
03.06.03	2.000,00
12.08.03	4.100,00
13.08.03	5.000,00
14.08.03	5.000,00
29.08.03	2.650,00
27.10.03	5.000,00
10.12.03	500,00
10.12.03	500,00
10.12.03	400,00
21.01.04	2.000,00
24.03.04	4.450,00
18.08.04	7.000,00
09.09.04	6.900,00
09.09.04	3.830,00
09.09.04	800,00
17.09.04	8.000,00

e. Mieteinnahmen M. und Z. bzw. St. in Höhe von 13.892,00 Euro im Jahr 2002, 10.020,00 Euro im Jahr 2003 und 10.257,00 Euro im Jahr 2004.

Bei den Einkünften aus Paraguay handle es sich unzweifelhaft um solche aus landwirtschaftlicher Urproduktion. Wie in jedem landwirtschaftlichen Betrieb seien auch hier gewinnunwirksame Entnahmen möglich. Diese Entnahmen aus verfahrensökonomischen Gründen einfach einer anderen Einkunftsart zuzurechnen und sodann auch noch umsatzsteuerpflichtig zu machen, sei schlicht rechtswidrig.

Die Kassabuchungen in den Jahren 2003 bis 2004 in Höhe von insgesamt 20.000,00 Euro (2003) bzw. 40.000,00 Euro (2004) seien reine Luftbuchungen des unerfahrenen Buchhalters, die Kassa sei nichts anderes als die Geldbörse des X. gewesen.

Übrige bleibe somit das Barinkasso in der Causa Fr. in Höhe von 40.000,00 Euro im Jahr 2003, welches umsatzsteuerrechtlich irrelevant und auch keine verdeckte Gewinnausschüttung sei.

3. PPAG/Verrechnungspreise

Seit der Gründung der PPAG hätten sich die Produktentwicklung, das Produkt, die Einkaufsverantwortung, die Produktion, die Käufer und mit ihnen die zugehörigen Geschäftsrisiken geändert.

Es liege daher allenfalls eine Verrechnungspreisproblematik vor und bestünden im Grunde auch keine Einwände gegen eine Preiskorrektur, sofern diese ausreichend begründet würde.

Davon könne bei der vom Prüfer angewandten Kostenaufschlagsmethode aber keine Rede sein.

Die GmbH habe unbestritten im Jahr 2004 im Soja-Produkte-Bereich bei Erlösen in Höhe von 1.189.594,31 Euro und einem Wareneinsatz in Höhe von 796.952,13 Euro einen Rohaufschlag in Höhe von 49,27% erzielt und das als reine Wiederverkäuferin vor allem gegenüber Handelsriesen wie F7 oder F5. Die PPAG habe 2004 Warenerlöse in Höhe von 574.557,81 Euro bei einem Warenaufwand in Höhe von 337.876,32 Euro erklärt, was einen Rohaufschlag von 52,05% entspreche.

Stein des Anstoßes sei der Ausweis eines Betrages von 244.530,00 brutto bzw. 222.300,00 netto als passivierte Kundenzahlung bei der PPAG und als Wareneinkauf bei der GmbH gewesen. Ein Grund für diese Buchung sei ihm, dem Steuervertreter, nicht bekannt. Anstatt nun für eine Parallelität der Ansätze zu sorgen und daran eventuell Bedenken über die Verrechnungspreise zu knüpfen, habe das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung konstruiert, was bei einer bezahlten Warenlieferung unmöglich sei.

Die Wahl der Kostenaufschlagsmethode sei zudem fremdunüblich, da bei einer Warenlieferung unter fremden Dritten nicht die Frage der Kosten der Ware, sondern der Marktpreis maßgeblich sei. Daher wäre die Gewinnteilungsmethode sachgerechter. Auch sei der gewählte Aufschlagsfaktor willkürlich gewählt worden.

5. Umsatzsteuer

Verdeckte Gewinnausschüttungen erführen keine Sonderregelung im Umsatzsteuerrecht. Sie seien Eigenverbrauch. Ob und mit welchem Steuersatz diese zu versteuern seien, sei im Detail zu begründen. Dies sei im Prüfungsfalle nicht geschehen.

Die Bf. beantragte daher, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und über die Beschwerde nach Durchführungen einer mündlichen Verhandlung durch den Senat zu entscheiden.

Beschwerdevorentscheidung:

Das Finanzamt änderte die angefochtenen Bescheide mit Beschwerdeentscheidung vom 20.01.2009 ab. Zu den einzelnen Beschwerdepunkten führte es aus:

Anlagevermögen

Die Beschwerde betreffend die betriebliche Veranlassung der Anschaffung der Grillhütte und des Gewächshauses wies es mit der Begründung ab, es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass derartige Wirtschaftsgüter ausschließlich betrieblich und nicht auch für private Zwecke genutzt würden.

Ungeklärte Bareinlagen

Von den Mittelherkunftserklärungen zu den strittigen Privateinlagen anerkannte es lediglich jene aus der Causa Fr.. Dies führte bei der Bf. zu einer Berücksichtigung eines Betrages in Höhe von 3.000,00 Euro im Jahr 2003, der Rest wurde beim Einzelunternehmen des X. berücksichtigt. Die übrigen Herkunftsangaben lehnte es ab und begründete dies wie folgt:

a. Einnahmen Gattin:

Laut den vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Gattin des X. seien in den Jahren 2002 bis 2004 Ausgabe (ohne AfA) in Höhe von 1.792,35 Euro (2002), 8.062,70 Euro (2003) und 9.549,13 Euro (2004) als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Von den oa. vereinnahmten Beträgen seien auch die entrichteten Ausgaben in Abzug zu bringen, sodass per Saldo nur geringe Einnahmenüberschüsse entstanden seien (im Jahr 2004 ergebe sich sogar ein Ausgabenüberhang). Nach Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ergebe sich daher, dass die Ehegattin in Summe keine nennenswerten Einnahmenüberschüsse erzielt habe, sodass die nicht aufgeklärten Privateinlagen insoweit damit nicht vermindert werden könnten. Zudem müssten auf einem der Firmenkonten oder in einem der Kassabücher verbuchte Einnahmen der Ehegattin auch belegmäßig nachvollziehbar sein.

b. Barinkasso Kleinrechnungen:

Dazu seien weder Angaben über die Höhe der einzelnen bar kassierten Rechnungsbeträge noch Angaben über Kunden gemacht worden und sei eine Berücksichtigung dieser Mittelherkunftsangabe daher nicht möglich.

c. Barinkasso Causa Fr.:

Diesbezüglich werde dem Beschwerdebegehren derart entsprochen, dass im Jahr 2003 beim Einzelunternehmen des X. 36.500,00 Euro und bei der Bf. 3.000,00 Euro als geklärt berücksichtigt würden.

d. Bank.2:

Ein Vergleich der e-banking-Ausdrucke des Kontos der Bf. bei der Bank2 mit den entsprechenden Buchhaltungskonten bei der Bf. führe zu gravierenden Abweichungen. Der Saldo des Bankkontos zum 31.12.2004 laut Buchhaltung betrage 287.858,86 Euro, der tatsächliche Saldo laut Kontoauszug und laut Bilanz betrage hingegen 4.091,63 Euro. Einer Aufforderung, die anlässlich der Bilanzerstellung durchgeführten Umbuchungsvorgänge offen zu legen und die dazugehörigen Belege vorzulegen, sei nicht entsprochen worden.

e. Mieteinnahmen M. und Z.:

Hiebei werde übersehen, dass die Mieteinnahmen M. mit einem Betrag von jährlich 10.000,00 Euro jährlich in Höhe von den ungeklärten Privateinlagen der Jahre 2001 bis 2004 abgezogen worden seien. Die restlichen Mieteinnahmen seien per Banküberweisung beglichen worden, sodass sie nicht in der Liste der ungeklärten Bankeinzahlungen aufscheinen könnten. Da vom Prüfer die bar kassierten Mieteinnahmen bereits als geklärte Bareinnahmen berücksichtigt worden seien, könne diesbezüglich keine weitere Verminderung der Zurechnung vorgenommen werden.

f. Ominöse Kassabuchungen:

Auch wenn die Kassa nichts anderes als die Geldbörse des X. sei, müsse dennoch in diese Geldbörse gleich einer Handkassa zuerst einmal Bargeld eingelegt werden, damit dann entsprechende Zahlungen oder Bareinnahmen getätigt werden könnten. Zudem müsse auch die Herkunft dieses eingelegten Bargeldes nachgewiesen werden können. Eine plausible Erklärung über die Herkunft der in Frage stehenden Beträge habe die Bf. nicht geben können. Dass das Buchhaltungsprogramm keine Minusstände bei der Kassa ermögliche, sei kein Nachweis über die Herkunft von Bareinlagen, sondern das Eingeständnis, dass nicht nachgewiesene Privateinlagen vorlägen, die zu einer Erlöszuschätzung führen müssten.

f. Einkünfte Paraguay

Dass die nicht geklärten Bareinzahlungen aus in Österreich nicht steuerpflichtigen Einkünften, aus gewinnunwirksamen Entnahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes oder aus angeblich zurückgezahlten Schulden von P. S. in Paraguay stammten, habe die Bf. nicht nachweisen können.

Hinsichtlich der nicht aufgeklärten Bareinlagen sei davon auszugehen, dass diese aus un versteuerten und in Österreich steuerpflichtigen Einnahmen stammten. Diese seien daher als Schwarzerlöse zu behandeln. Gewinne aus Schwarzgeschäften seien zweifelsohne verdeckte Ausschüttungen und nach Maßgabe des geltenden

Gewinnverteilungsschlüssels auf die Anteilsinhaber zu verteilen. Der Umstand, dass der Gesellschaft eine Ausschüttung in Form einer Einlage wieder zugewendet worden sei, führe zu einer körperschaftsteuerlichen Einlage und stehe der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht entgegen. Die Rückgängigmachung sei nur im engen zeitlichen Zusammenhang mit der erfolgten Ausschüttung möglich. Ein solcher Zusammenhang sei bisher nicht behauptet worden.

PPAG:

Hinsichtlich dieses Streitpunktes wich das Finanzamt vom Prüfbericht insofern ab, als es darin keine Frage von angemessenen Verrechnungspreisen, sondern einen Anwendungsfall des Missbrauchs der Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gemäß § 22 BAO sah. Die PPAG habe in Liechtenstein lediglich über ein gemietetes Büro mit 10m² verfügt, das sich zudem mitten im Gebäude eines Gewerbebetriebes befunden und lediglich die Mitbenützung von WC und Gang gestattet habe. Weder die Käuferstruktur noch die Produktentwicklung oder die Produktion noch die Geschäftsrisiken hätten sich durch die Gründung der PPAG geändert. Auch sei der überwiegende Teil der Bankgeschäfte der PPAG über die Bank1. abgewickelt worden. Zudem habe die PPAG ihre Umsätze nahezu ausschließlich über die Bf. erzielt und sei sie auch ausschließlich mit dieser in Kontakt getreten. Es sei daher nicht erkennbar, welchen Sinn die Zwischenschaltung der PPAG gehabt habe außer jenem, steuerliche Vorteile zu erzielen. Außersteuerliche Gründe habe die Bf. jedenfalls nicht nennen können.

Die formale Einschaltung der funktionslosen PPAG stelle daher einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO dar, zumal auch das Abkommensrecht der Anwendung der innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entgegen stehe (Verweis auf VwGH 09.12.2004, 2002/14/0074).

Der Gewinn der PPAG sei daher der Bf. zuzurechnen. Zu diesem Gewinn laut Jahresabschluss sei die nicht als Erlös verbuchte Kundenanzahlung in Höhe von 222.300,00 Euro netto zu zählen. Denn bei der Bf. sei dieser Betrag als Wareneinkauf und damit gewinnmindernd berücksichtigt worden. Eine Erklärung, weshalb die korrespondierende Erlösverbuchung unterblieben sei, habe die Bf. nicht geben können.

Das Einkommen der Bf. des Jahres 2004 erhöhe sich daher gegenüber dem Prüfbericht wie folgt (Beträge in Euro):

Gewinn laut Jahresabschluss PPAG 2004	55.305,72
Zuzüglich nicht als Erlös verbuchte Kundenanzahlung	222.300,00
Verdeckte Ausschüttung lt. BVE	277.605,72
Verdeckte Ausschüttung lt. BP	242.962,69
Differenz	34.643,03

In diesem Ausmaß sei auch die verdeckte Gewinnausschüttung zu erhöhen.

Umsatzsteuer

Für die Anwendung einer Umsatzsteuerfreiheit oder des ermäßigten Steuersatzes auf die als verdeckte Ausschüttungen zu behandelnden Bareinlagen seien keine sachverhaltsmäßigen Angaben gemacht worden und könnten solche daher nicht zur Anwendung gelangen.

Insgesamt kam das Finanzamt gegenüber den Erstbescheiden betreffend Umsatzsteuer 2003 sowie Körperschaftsteuer 2003 und 2004 zu folgenden Änderungen:

Bei den verdeckten Ausschüttungen (Beträge in Euro):

	2003	2004
Lt. BP	48.868,14	256.175,59
Abzüglich Causa Fr.	-3.000,00	
Zuzüglich Gewinn PPAG		34.643,03
Insgesamt	45.868,14	290.818,62

Bei der Umsatzsteuer (Beträge in Euro):

Entgelte 2003	Gesamt	20%
Lt. BP	116.790,13	33.128,45
Abzüglich Causa Fr.	-2.500,00	-2.500,00
Insgesamt	114.290,13	30.628,45

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Beträge in Euro):

Einkünfte GW	2003	2004
Lt. BP	48.057,55	405.505,43
Abzüglich Causa Fr.	-2.500,00	
Zuzüglich Gewinn PPAG		34.643,03
Insgesamt	45.557,55	440.148,46

Die Kapitalertragsteuer wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 19.01.2011 entsprechend den obigen Ausführungen wie folgt geändert (Beträge in Euro):

	2003	2004
Verdeckte Ausschüttung	45.868,14.	290.818,62
KESSt 25 %	11.467,03	72.704,65

Vorlageantrag

Im am 02.03.2011 eingebrachten Vorlageantrag wandte der Bf. gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung betreffend die ungeklärten Bareinlagen ein, es übersehe, dass die Vermutung von Schwarzgeschäften eben nicht zutrefte und es daher auch nicht darum gehen könne, einzelne Geschäfte nachzuweisen sondern darzutun, dass eine ausreichende Deckung der Einlagen vorhanden gewesen sei.

Zu den angeführten Angaben zur Mittelherkunft wurde ausgeführt:

a. Einnahmen Gattin

In der Beschwerdeverentscheidung sei übersehen worden, dass die Ehegattin die Kosten ebenfalls über das Verrechnungskonto gebucht habe. Es gehe daher nur um die Zuführung der Einnahmen in Höhe von 20.755,38 Euro. Es sei unverständlich, weshalb das Finanzamt meine, dieser Betrag hätte auf ein Firmenkonto oder in Kassabüchern verbucht oder belegmäßig nachgewiesen werden müssen. Es werde darauf hingewiesen, dass Betriebsprüfungen bei der Gattin des X. ergebnislos verlaufen seien.

b. Barinkasso verschiedene Kleinrechnungen

Auch wenn diese Mittel betragsmäßig ohne große Relevanz seien, sei doch unbestritten, dass sie bei der Prüfung nicht berücksichtigt worden seien.

c. Barinkasso Fr.

Es sei unverständlich, weshalb nicht die ganzen 40.000,00 Euro berücksichtigt worden seien.

d. Bank.2

Die diesbezüglichen Ausführungen in der BVE seien aktenwidrig. Die in der Beschwerde angeführten Überweisungen in Höhe von insgesamt 61.430,00 Euro seien durch Übermittlung der Konten samt Detailbuchungen dokumentiert und nachgewiesen worden.

e. Mieteinnahmen M. und Z.

Hier seien auch die Differenzbeträge in Höhe von 3.892,00 Euro im Jahr 2002, 20,00 Euro im Jahr 2003 und 257,00 Euro im Jahr 2004 zu berücksichtigen.

f. Ominöse Kassabuchungen

Diese Buchungen seine „Luftbuchungen“, die Geldbörse werde durch Bankbehebungen gefüttert, gebucht werde dies mit „Verrechnungskonto Bf./Bank“, die Buchungen des Verrechnungskontos seien nachvollziehbar.

g. Einkünfte Paraguay

Es sei zutreffend, dass der Bf. ausgesagt habe, er habe ab und zu ein paar tausend Euro aus Paraguay mitgenommen. Es sei aber nicht zulässig, diese deshalb den Einkünften der Bf. aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Da die errechneten „Schwarzeinnahmen“ auf die Einzelfirma und die GmbH aufgeteilt worden seien, sei damit teilweise auch eine mit dem Normalsteuersatz versteuerte verdeckte Gewinnausschüttung verbunden. Dies sei rechtswidrig.

Die Ausführungen zur PPAG seien widersprüchlich. Denn wenn tatsächlich der Gewinn der PPAG der Bf. zuzurechnen sei, könne nicht gleichzeitig eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt werden. Es gebe dann eben nur eine inländische Kapitalgesellschaft mit einheitlicher Gewinnermittlung. Im Übrigen werde die Begründung in der Beschwerde aufrechterhalten.

Geschäftsbesprechungen in der Grillhütte seien unmöglich, es handle sich um eine Hütte bar jeder repräsentativen Komponente. Diese Gebäude dienten vielmehr der Nutzung von Soja und Gewürzmischungen. Gegen die Begründung in der BVE sprächen bereits die Anschaffungskosten. Auch zu diesem Punkt bleibe die Begründung in der Beschwerde Aufrecht.

Gleichzeitig mit dem Vorlageantrag beantragte die Steuervertretung die Durchführung einer Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 279 BAO.

Erörterungsgespräch

Das beantragte Erörterungsgespräch fand am 24.11.2014 unter Teilnahme des Steuervertreeters der Bf. sowie Vertretern des Finanzamtes statt.

Dabei wurden zuerst die Prüfungsfeststellungen betreffend die ungeklärten Bareinlagen auf Konten des Einzelunternehmens (EF xx., Baukonto xxx) sowie das Verrechnungskonto der X. GmbH erörtert. Besprochen wurde ferner ein Konto der X. GmbH bei der Bank2.

Zum Verrechnungskonto bemerkte der Steuervertreter, dass es sich dabei um eine Art Geldbörse des X. gehandelt habe. Im Jahr 2002 habe es überhaupt keine Kassa gegeben. Was die Herkunftsangaben des Steuervertreeters in den Beschwerden angeht, konnte ein direkter Zusammenhang zwischen diesen Angaben und den Einlagen nicht hergestellt werden. Dazu wurde vom Steuervertreter bemerkt, dass es bei diesen Angaben nicht so sehr darum gehe, einen solchen direkten Zusammenhang aufzuzeigen als vielmehr darzulegen, dass ausreichend versteuerte Geldmittel z.B. von der Bank2, aus Mieteinnahmen, von der Gattin des Bf. oder aus Bareinnahmen vorhanden gewesen seien, um die Einlagen zu erklären.

Der Steuervertreter legte zum Nachweis seiner Behauptung eine Aufstellung der steuerlich erklärten Einnahmen des Einzelunternehmers X. des Jahres 2002 vor. Aus dieser gehe hervor, dass zwischen dem Gesamtbetrag der erklärten Einnahmen und den auf das Bankkonto EF xx. eingegangenen Einnahmen eine Differenz in Höhe von etwas mehr als 50.000,00 Euro bestehe. Dies belege, dass genügend steuerlich erklärte Barmittel vorhanden gewesen seien, die auf die in Streit stehenden Konten eingelegt werden konnten. Auch für die Jahre 2003 und 2004 könne eine solche Aufstellung vorgelegt werden.

Von Seiten der Amtspartei wurde ein Betrag über 6.900,00 Euro (Überweisung, keine Bareinlage) jedenfalls als geklärt anerkannt. Auch die Beurteilung von Buchungen von 4 x 10.000,00 Euro auf das Verrechnungskonto als „Luftbuchungen“ werde von der Amtspartei zugestanden.

Zur Festsetzung von 20% Umsatzsteuer auf die zugerechneten Mehrbeträge beim Einzelunternehmen bemerkte der Steuervertreter, es seien wohl 10% festzusetzen, da die Bf. in dieser Zeit fast nur 10%ige Umsätze ausgeführt habe.

Zum Streitpunkt der betrieblichen Nutzung der Grillhütte und des Gartenhauses sowie des Gewächshauses auf dem Grundstück des Alleingesellschafters wurde der Steuervertreter befragt, worin diese betriebliche Nutzung liege. Gleichzeitig wurde er darauf aufmerksam gemacht, dass für eine Anerkennung als absetzbarer Aufwand aufgrund des Aufteilungsverbot es eine ausschließlich betriebliche Nutzung dieser Gebäude vorliegen müsse. Eine solche Nutzung konnte der Steuervertreter nicht bestätigen.

Zum Beschwerdepunkt „PP AG“ (AG) meinte der Steuervertreter, er habe nichts dagegen, wenn der Gewinn der AG der X. GmbH zugerechnet werde. Nur dürfe dann dieser Gewinn nicht als verdeckte Gewinnausschüttung mit KEST-Pflicht behandelt werden. Letzterem stimmte auch die Amtspartei zu.

Der Richter macht in diesem Zusammenhang auf die Tz. 4 des Prüfberichts aufmerksam. Danach habe die AG im Jahr 2004 X. ein Darlehen in Höhe von 293.709,51 Euro für den Kauf eines Grundstückes in Paraguay gewährt. Dieses Darlehen sei in der Bilanz der AG ausgewiesen. Einen Darlehensvertrag gebe es laut Prüfbericht nicht, auch keine mündliche Vereinbarung über Laufzeit, Rückzahlung, Verzinsung etc.

Nach Meinung der Amtspartei sei dieses Darlehen fremdunüblich und daher als verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH zu werten.

Hinzu kämen nach Ansicht der Amtspartei noch Entnahmen laut dem Verrechnungskonto zwischen der PPAG und X. in Höhe von 96.300,00 Euro (30.07.2004) sowie Entnahmen in Höhe von 112.186,00 Euro laut dem Verrechnungskonto bei der GmbH (24.09.2004). Auch diese Entnahmen seien in den Liegenschafts Kauf geflossen. Da es für diese Entnahmen keine Vereinbarungen gebe, seien auch diese als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln.

Der Steuervertreter meinte hierzu, für ihn sei das neu, er sei darauf nicht vorbereitet und könne nichts dazu sagen.

Vorhalt

Mit Vorhaltschreiben vom 04.12.2014 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. mit, der Nachweis einer ausschließlich betrieblichen Nutzung der Grillhütte sowie des Garten- und Gewächshauses sei bisher nicht erbracht worden.

Im Zusammenhang mit dem Beschwerdepunkt „PP AG“ sei nach dem Erörterungsgespräch zwischen den Parteien außer Streit gestellt, dass die Gewinne der AG der X. GmbH zuzurechnen seien. Aufgrund der vorliegenden Aktenlage halte der Richter diese Beurteilung insbesondere in Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 02.11.2010, 2006/15/0005, für richtig, zumal außersteuerliche Gründe für die Errichtung der AG in Liechtenstein nicht erkennbar seien. Daher sei der Gewinn der PP AG der Bf. zuzurechnen.

Als Gewinn seien dabei wie in der Beschwerdevorentscheidung der Gewinn laut Bilanz sowie der nicht als Erlös gebuchte Betrag in Höhe von 222.300,00 Euro netto laut Rechnung vom 06.12.2004 über einen Verkauf von Sojaprodukten an die GmbH anzusetzen.

Auch wenn bei einer solchen Zurechnung keine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen würde, das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen sei im Rahmen der Entscheidung über die Beschwerde der X GmbH betreffend Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer dennoch zu prüfen:

Verdeckte Gewinnausschüttungen seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilseignerschaft hätten (vgl. *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, § 8 Anm 100 mit der dort zitierten Judikatur und Literatur). Auch Vermögensminderungen, die zunächst das Einkommen der Körperschaft nicht beeinflussten, führten zum Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Dies sei etwa der Fall bei Entnahmen eines Anteilseigners oder bei Darlehen von der Körperschaft an den Anteilseigner, die nicht auf einen einwandfrei nachgewiesenen zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund zurückgeführt werden könnten. Dem Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung stehe nicht entgegen, dass die Entnahmen aufgrund gleichzeitiger Aktivierung einer Forderung an den Anteilseigner keine Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung hätten (vgl. *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, § 8 Anm 163). Hätten die als verdeckte Gewinnausschüttungen zu wertenden Darlehen oder von Entnahmen aus diesem Grund auch keine Auswirkungen auf die Höhe des Gewinnes der Körperschaft, so lösten sie dennoch gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 KEST-Pflicht des Empfängers der verdeckten Ausschüttung aus. Die Kapitalertragsteuer sei bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug durch den Schuldner der Kapitalerträge einzubehalten (§ 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988), der dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST hafte.

Bei einer Zurechnung des Gewinnes der PP AG an die X. GmbH sei daher zu klären, ob und in welchem Ausmaß hinsichtlich des von der PP AG überlassenen und als Darlehen bezeichneten Betrages in Höhe von 293.709,51 Euro eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an X. vorliege. Zu erwähnen sei in diesem Zusammenhang, dass eine Betriebsprüfung der X GmbH betreffend die Jahre 2005 bis 2010 die an die „AM.“ gewährten Darlehen bis zum Jahr 2007 als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt habe. Es erübrige sich zu erwähnen, dass damit für das Bundesfinanzgericht keinerlei Präjudizierung verbunden sei.

Ferner werde zu klären sein, ob bzw. inwieweit hinsichtlich Entnahmen des X. laut Verrechnungskonto der AG verdeckte Ausschüttungen an X. vorlägen. Dieses Konto Nr. x1 weise zum 31.12.2014 einen negativen Saldo in Höhe von 127.566,43 Euro auf. Auch die von der Betriebsprüfung erwähnten Entnahmen laut dem Verrechnungskonto x2 der GmbH in Höhe von 112.186,00 Euro (Buchungen 24.09.2004: I. W., 12.522,00 Euro; Q. R., 12.522,00; N. W., 12.522,00 Euro; T. W., 74.260,00 Euro) seien dahin zu untersuchen.

Schließlich lud das Bundesfinanzgericht die Bf. ein, eine Aufstellung über die versteuerten Einnahmen, gegliedert nach bar vereinnahmten und über Bankkonten vereinnahmten Einnahmen vergleichbar jener für das Jahr 2002, auch für die Jahre 2003 bis 2004 vorzulegen.

Vorhaltbeantwortung:

Die Steuervertretung der Bf. beantwortete den Vorhalt wie folgt:

„PPAG“

Der Steuervertreter könne sich nicht entsinnen, im Erörterungsgespräch außer Streit gestellt zu haben, dass die Gewinne der PPAG der Bf. zuzurechnen seien. Vielmehr habe er auf die Anrechnung der liechtensteinischen Gewinnsteuern hingewiesen sowie darauf, dass das Jahr 2005 verjährt sei und der Betrag von 244.530,00 Euro auch grenzüberschreitend weder doppelt abgesetzt noch doppelt vereinnahmt worden sei und es daher im Jahr 2005 zu einer zweiten doppelten Besteuerung dieses Betrages käme. Sollte mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung eine Lösung im Sinne einer Steueranrechnung oder -gutschrift oder einer Berichtigung gefunden werden (nach einer solchen Lösung werde derzeit gesucht), stehe einer Zurechnung allerdings nichts mehr im Wege.

Die außersteuerlichen Gründe für die Errichtung der PPAG seien bereits genannt worden.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der gesamten Darlehensvaluta sei nur gerechtfertigt, wenn die Rückzahlung von vornherein nicht gewollt werde oder schon bei Zuzählung unmöglich sei. Nach der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wie sie Obermann in seinem Artikel in der SWK 2014, „Entnahmen durch Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH“, zitiere, vermöge das

Fehlen schriftlicher Vereinbarungen die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht ausreichend zu begründen.

Das Darlehen der PPAG in Höhe von 293.709,51 Euro zum 31.12.2004 sei zum Ankauf von landwirtschaftlichem Grund und Boden samt Betriebsvorrichtungen (Silo) in Paraguay gewährt worden. Dasselbe gelte für die über das Verrechnungskonto Nr. x2 der Bf. geleisteten Zahlungen in Höhe 112.186,00 Euro. Das Darlehen sei im Jahr 2005 in die AM S.A. eingebracht worden.

Der Kauf der landwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von 610 ha habe dem Anbau und der Verarbeitung von „Bio-Soja“ gedient, das dann über verschiedene Vertriebskanäle der PPAG und der Bf. verkauft werden sollte. „Sollte“ deswegen, weil ohne ständige Präsenz vor Ort an eine geregelte Produktion nicht zu denken sei. Y. sei deshalb im Jahr 2007 nach Paraguay ausgewandert.

Es sei unbestritten, dass weder X. noch die PPAG und die Bf. im Prüfungszeitraum Einkünfte in Paraguay erzielt hätten oder auch nur erzielen hätten können.

Andere Unterlagen zum Darlehen als die bereits vorgelegten gebe es nicht und es werde auch nicht daran gedacht, weitere zu „produzieren“. Die Wirtschaftlichkeit der Investition stehe außer Frage.

Die in den Abschlüssen der PPAG ausgewiesenen Forderungen an X. und die Verbindlichkeiten gegenüber der Bf. deckten sich betragsmäßig in etwa und sollten in Hinblick auf die Liquidation der Bf. weder ausgeglichen noch kompensiert werden. Der Ausgleich sei durch die verschmelzende Umwandlung der Bf. auf den Alleingesellschafter zum 31.12.2013 erfolgt.

Es sei richtig, dass zum 31.12.2004 eine Forderung der Bf. gegen X. in Höhe von 151.513,44 Euro offen sei. Diese sei im arithmetischen Mittel mit 2,25% verzinst worden, woraus ein Zinsertrag der Bf. in Höhe von 2.826,54 Euro entstanden sei.

Diese Forderung habe sich per 31.12.2005 auf 47.443,07 Euro reduziert und sich per 31.12.2006 wieder in eine Verbindlichkeit in Höhe von 6.343,45 Euro verwandelt. Im Lichte der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.05.2014, 2004/13/0059) fehlten Ansätze für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Die Ausleihungen an die PPAG seien erstmals 2005 mit dem arithmetischen Mittel von 3% verzinst worden.

Ungeklärte Bareinzahlungen

Nach dem Erörterungstermin seien noch folgende Beträge strittig:

2002: 41,285,12 Euro; 2003: 72.825,03 Euro; 2004: 6.948,40 Euro, in Summe daher 121.058,55 Euro.

Bei diesen Beträgen gehe die Betriebsprüfung offensichtlich davon aus, dass es sich dabei um Einnahmen aus Schwarzgeschäften handelt. Weitere Verprobungen und Kalkulationen

wie etwa eine Hochrechnung der Erlöse anhand der verbrauchten Sojamengen seien nicht durchgeführt worden.

Die Buchungen auf das Verrechnungskonto seien „Luftbuchungen“, denn tatsächlich sei die Kassa nichts anderes als die Geldtasche des Bf. Streiche man diese Buchungen in Höhe von insgesamt 60.000,00 Euro (2002: 0,00 Euro; 2003: 40.000,00 Euro; 2004: 20.000,00 Euro, verbleibe für 2003 ein Betrag von 32.825,03 Euro und für 2004 ergebe sich bereits ein Negativsaldo.

Ferner seien die Behebungen von der Bank2 und die Einnahmen der Ehegattin des Bf., die über kein eigenes Bankkonto verfüge, ebenso wenig berücksichtigt worden wie die von ihm nachgewiesenen Differenzen zwischen den erklärten Einnahmen und den Bankeingängen auf das betriebliche Konto Nr. xx. des Bf. in Höhe von 50.811,44 Euro im Jahr 2002, 6.171,00 Euro im Jahr 2003 und 19.455,62 Euro im Jahr 2004 (die diesbezüglichen Berechnungen seien angeschlossen). Dass alle diese Beträge versteuert worden seien, stehe außer Streit.

Stellungnahme Finanzamt

In eine Stellungnahme zur Vorhaltbeantwortung brachte das Finanzamt vor, die Gewinne der PPAG seien auch ohne Bezugnahme auf § 22 BAO der Bf. zuzurechnen, da die liechtensteinische Anstalt keine sinnvolle Funktion ausübe und dieser daher kein Betriebsstättengewinn zustehe. Eine Anrechnung der liechtensteinischen Steuer sei nicht möglich, da der gesamte Gewinn der GmbH zuzurechnen sei. Die Behauptung der Steuervertretung, es liege eine doppelte Besteuerung des Betrages in Höhe von 222.300,00 Euro vor, sei nicht nachvollziehbar, da dieser Betrag bei der GmbH als Wareneinsatz verbucht, bei der PPAG aber nur als Kundenanzahlung passiviert und nicht als Erlös erfasst worden sei. Dass dieser Betrag im Jahr 2004 als Erlös zu buchen gewesen wäre, ergebe sich daraus, dass eine dementsprechende Rechnung vorliege und eine Aufwandsbuchung der GmbH erfolgt sei. Selbst wenn keine Warenlieferung erfolgt sein sollte, sei der Gewinn der GmbH um den gebuchten Wareneinsatz zu erhöhen.

Mit dem Einwand der Verjährung sei schon deshalb nichts gewonnen, weil das Jahr 2005 nicht Gegenstand des Verfahrens sei. Abgesehen davon sei auch nichts von einer Verjährungseinrede bekannt.

Die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Gewinnzurechnung sei noch um den in der Bilanz der PPAG als Rückstellung für Kapital- und Ertragsteuern ausgewiesenen Betrag von 8.359,70 Euro zu erhöhen.

Als verdeckte Gewinnausschüttung sei neben dem in der Bilanz der PPAG ausgewiesenen Darlehen iHv 293.709,51 Euro auch die Forderung der PPAG an den Gesellschafter X. zum 31.12.2004 in Höhe von 161.081,30 Euro zu erfassen. Diese Forderung sei bis zum 31.12.2010 auf 307.944,35 Euro gestiegen. Im Zeitraum zwischen 2004 bis 2010 sei es zu keinen Tilgungen gekommen. Von einer ernstlichen Rückzahlungspflicht könne bei

diesen Darlehen nicht ausgegangen werden, weshalb sie einem Fremdvergleich nicht standhielten und als verdeckte Gewinnausschüttungen zu erfassen seien.

Zu den Entnahmen in Höhe von 122.186,00 Euro könne mangels Unterlagen nichts gesagt werden.

Die zu den ungeklärten Bareinlagen abgegebenen Erklärungen betreffend „Luftbuchungen“ und „Buchungen Bank.2“ seien nicht nachvollziehbar und dürften nicht anerkannt werden. Dasselbe gelte für den angeblichen „Überhang der Bareinnahmen“. Mit dem Überhang 2003 könnten nicht einmal die ungeklärten Bareinlagen 2003 erklärt werden, zudem müssten von diesen Überhängen auch die bezahlten Ausgaben abgezogen werden. Auch von den Einnahmen der Gattin seien noch die Ausgaben in Abzug zu bringen.

Dazu eingebrachte weitere Stellungnahme der Bf.:

Dagegen brachte die Steuervertretung vor, die Verjährungseinrede sei am 17.20.2013 eingeschrieben zur Post gegeben worden. Die gewinnerhöhende Auflösung der 222.300,00 Euro im Jahr 2005 sei dokumentiert und nachgewiesen. Bei einer Korrektur im Jahr 2004 käme es zu einer Doppelbesteuerung, weil das Jahr 2005 verjährt, ein Ergebnis, dass nicht von der Bf. zu vertreten sei.

Der Stand des Verrechnungskontos des X. bei der PPAG zwischen 2004 und 2010 betrage (Stand jeweils zum 31.12.; Beträge in Euro):

2004: 161.081,30

2005: 166.334,25 (Darlehen Inhaber + VerrKto AB)

2006: 204.185,25

2007: 78.975,13

2008: 105.122,97

2009: 122.833,57

2010: -841.138,32 (Wertpapierverkäufe, Darlehen an PPAG)

Auch diese Beträge seien verzinst worden.

Bei den ungeklärten Bareinlagen werde unterstellt, dass Schwarzgeld in Höhe der ungeklärten Einlagen vorgelegen habe. Diese Unterstellung sei aber widerlegt worden durch die Liste vom 22.01.2015 mit den nicht berücksichtigten Mitteln von der Bank2, von C. X, dem Bareinnahmen-Überhang sowie den Luftbuchungen.

Am 09.04.2015 fand die mündlichen Senatsverhandlung in Anwesenheit der Parteien, das waren X., dessen Sohn Y. und des Steuervertreeters (Bf.) sowie der Amtsbeauftragte und der Prüfer (Finanzamt) statt. Dabei blieben die Parteien im Wesentlichen bei ihren Standpunkten und den dazu bereits mehrfach vorgebrachten Argumenten.

Zum Streitpunkt „ungeklärte Bareinlagen“ wurde seitens der Bf. bestätigt, dass die Herkunftserklärungen „Einnahmen Gattin“ sowie „Ominöse Kassabuchungen“ nur das Verrechnungskonto und damit die Bf. betrafen (nicht aber das Einzelunternehmen). Erneut wurde betont, dass ausreichend versteuerte Barmittel vorhanden gewesen seien, um die in Streit stehenden Bareinlagen zu tätigen. Zum Argument der „Luftbuchungen“ auf dem Kassa- und Verrechnungskonto wurde klarstellend ergänzt, dass das Kassakonto nichts anderes gewesen sei als ein Unterkonto des Verrechnungskonto. Dieses Konto enthalte nicht nur Verbuchungen von Barbewegungen, sondern auch Giralbuchungen. Das Kassakonto sei somit als Gegenkonto zum Verrechnungskonto zu sehen. Die „Luftbuchungen“ seien durchgeführt worden, um negative Monatsstände auf dem Kassakonto auszugleichen (was durch die Giralbuchungen möglich gewesen sei). Damit seien aber kein Bargeld geschaffen worden.

Zu den Ausführungen betreffend Anschaffungskosten für die Grillhütte et.al. wurde ergänzt, dass diese Gebäude angeschafft worden seien, weil mit der Gewinnung von F7 als Großabnehmer das Sojageschäft größere Dimensionen anzunehmen versprochen habe. Das Gewächshaus habe dazu gedient, mit Mikroorganismen Versuche zu machen. Auch die Grillhütte sei wegen des Sojahandels angeschafft worden, schließlich habe man ja Besprechungen mit in Frage kommenden Kunden durchführen müssen. Selbstverständlich sei die Hütte auch zu privaten Zwecken genutzt worden.

Die PPAG sei gegründet worden, um einen besseren Zugang zu Schweizer Vertreibern von Sojaprodukten zu haben. Es habe Gespräche mit F10 und F11 gegeben, es sei eine Serie von Messen in der Schweiz besucht worden, wo Sojaprodukte verköstigt und verkauft worden seien. Für den Schweizer Markt sei es wichtig, präsent zu sein, auch aus Zollgründen.

Als sich die Möglichkeit geboten habe, mit F7 ins Geschäft zu kommen, sei natürlich auch der Gedanke aufgekommen, dass es steuerlich interessant wäre, auch in Liechtenstein eine Firma zu haben. Wenn in Liechtenstein der Steuersatz gleich hoch wie in Österreich gewesen wäre, wäre diese Firma wohl nicht gegründet worden.

Zur in Streit stehenden Rechnung der PPAG an die Bf. vom 05.12.2004 über netto 222.300,00 Euro bestätigte der Steuervertreter, dass auch tatsächlich eine Lieferung mit dieser Rechnung abgerechneten Waren stattgefunden habe. Die Verbuchung dieses Vorgangs bei der PPAG als „Kundenanzahlung“ sei falsch, der bei der GmbH gebuchte Wareneinsatz hingegen richtig. Die Kundenanzahlung sei im Jahr 2005 gewinnerhöhend aufgelöst worden, weshalb eine neuerliche Erfassung des Gewinnes der PPAG bei der GmbH im Jahr 2005 zu einer Doppelbesteuerung führen würde. Daher sei der Gewinn im Jahr 2005 um eben diese 222.300,00 Euro wieder zu vermindern. Das sei aber nicht möglich, weil das Jahr 2005 bei der GmbH verjährt sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist

- ob die Anschaffungen einer Grillhütte, ein Gartenhaus und ein Gewächshaus im Jahr 2003 als betrieblich veranlasst zu werten waren,
- ob die von der Betriebsprüfung festgestellten, auf das Verrechnungskonto des X. bei der GmbH gebuchten Bareinlagen 2002 bis 2004 den Erlösen der GmbH zuzurechnen und als verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an X. zu beurteilen waren,
- ob der Gewinn der PPAG des Jahres 2004 dem Gewinn der GmbH zuzurechnen war und, bejahendenfalls, wie hoch dieser zuzurechnende Gewinn war,
- ob im Zusammenhang mit einer allfälligen Gewinnzurechnung zur GmbH auch die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen der GmbH an X. zu rechtfertigen war, in welcher Höhe solche verdeckten Gewinnausschüttungen allenfalls anzunehmen waren und
- wie hoch die Haftung der GmbH für Kapitalertragsteuern war.

1. Grillhütte, Gartenhaus, Gewächshaus Betriebsvermögen?

Nach den unstrittigen Feststellungen der Betriebsprüfung befinden sich diese Gebäude im Garten des (gemischt genutzten) Wohnhauses des Alleingesellschafters X.. Räumlichkeiten in diesem Haus wurden auch an die Bf. vermietet, die die Anschaffungskosten für die Grillhütte (5.500,00 Euro), das Gartenhaus (1.310,00 Euro) und das Gewächshaus (1.920,00 Euro zuzüglich 20% Mehrwertsteuer), insgesamt 8.730,00 Euro im Jahr 2003, in ihrer Bilanz aktiviert hat. Für die Gebäude wurde eine Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 545,63 Euro (2003) und 1.091,25 Euro (2004), für das Gewächshaus im Jahr 2003 Vorsteuern in Höhe von 384,00 Euro geltend gemacht. Begründet hat sie die Zugehörigkeit dieser Gebäude zu ihrem Betriebsvermögen damit, dass die Grillhütte hauptsächlich für Besprechungen und das Gewächshaus für die Bepflanzung von Kräutern für neue Sojasmischungen genutzt worden sei.

Rechtliche Grundlage

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Der Verwaltungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass auch Kapitalgesellschaften, die nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb

beziehen und ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, eine außerbetriebliche Sphäre haben können. Aus § 7 Abs. 2 KStG lasse sich ableiten, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen wie bei Einkommensteuersubjekten zu beurteilen ist (vgl. z.B. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; *Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 7 Tz 171 mwN).

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

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

Eine verdeckte Gewinnausschüttung bleibt daher auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft ohne Bedeutung.

Auf der Ebene der Körperschaft ist zudem die Verpflichtung zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1998 iVm § 95 Abs. 2 und Abs. 3 EStG in Höhe von 25% zu beachten.

Das Gesetz selbst enthält keine Definition des Begriffes der verdeckten Ausschüttung. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner sind, die das Einkommen der Gesellschaft vermindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (vgl. *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Stürzlinger*, KStG, § 8 Tz 92 und 100 mit der dort zitierten Judikatur).

Rechtliche Würdigung:

Für das Bundesfinanzgericht steht es außer Zweifel, dass eine Grillhütte und ein Gartenhaus im Garten des (gemischt genutzten) Wohnhauses eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers sich in besonderem Maße für private Zwecke desselben eignen. Diese Gebäude sind daher als notwendiges Privatvermögen einzustufen. Dementsprechend ist auch davon auszugehen, dass die Grillhütte und das Gartenhaus vom Gesellschafter-Geschäftsführer auch für private Zwecke genutzt wurde. Zum Betriebsvermögen zählten diese Wirtschaftsgüter nur dann, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt würden. Eine solche Nutzung ist aber völlig unglaubwürdig und wurde von der Bf. auch nicht behauptet. Liegt eine ausschließlich betriebliche Nutzung nicht vor, gehören diese Wirtschaftsgüter selbst dann nicht zum Betriebsvermögen der GmbH, wenn dort tatsächlich gelegentlich Besprechungen stattgefunden haben sollten, die der Bf. dienten (was von der Bf. aber nicht nachgewiesen wurde; vgl. *Zorn/Varro in Doralt/Kirschmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷, § 4 Tz 52).

Dieselben Überlegungen gelten für das Gewächshaus. Laut den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung handelte es sich dabei um ein überdachtes Frühbeet wie es in Privatgärten häufig anzutreffen ist. Eine ausschließlich betriebliche Nutzung ist auch in diesem Fall unglaubwürdig. Daher ist auch hier von Privatvermögen der Bf. auszugehen, selbst wenn eine gelegentliche betriebliche Verwendung erfolgt sein sollte.

Die in Rede stehenden Gebäude gehören daher nicht zum Betriebsvermögen der GmbH. Dementsprechend steht auch keine AfA für diese Gebäude zu und sind die Einkünfte der Bf. in den Jahren 2003 um die geltend gemachte AfA zu erhöhen. Eine Erhöhung der Einkünfte der Bf. um die gesamten Brutto-Anschaffungskosten, wie sie das Finanzamt vorgenommen hat, ist aber nicht gerechtfertigt, sind die Anschaffungskosten doch aktiviert worden und haben diese daher den Gewinn der Bf. nicht vermindert.

Auch wenn sich die Anschaffungskosten mit Ausnahme der AfA zunächst nicht gewinnmindernd ausgewirkt haben, liegt mit der Anschaffung der Grillhütte, des Gartenhauses und dem Gewächshaus dennoch eine Vermögensminderung der GmbH vor, da sie diese Anschaffungen mit ihren Geldmitteln finanziert hat. Da der Nutzen dieser Anschaffungen dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer zugutekam und der Grund dieser Vorteilsgewährung zweifelsfrei in dessen beherrschender Stellung innerhalb der GmbH bestand, liegt in dieser Höhe auch eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an den Alleingesellschafter vor (vgl. vgl. *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Stürzlinger*, KStG, § 8 Tz 155, betreffend Vermögensminderungen, die zunächst das Einkommen der Körperschaft nicht beeinflussen).

Die Anschaffung der Grillhütte, des Gartenhauses und des Gewächshauses durch die GmbH ist daher als verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Anschaffungskosten dieser Gebäude an ihren Gesellschafter zu werten. Sie bleibt auf der Ebene der GmbH bis auf die Aberkennung der AfA ohne Auswirkung, da durch die Aktivierung der Gebäude das Einkommen der GmbH nicht vermindert wurde. Auf der Ebene des Gesellschafters unterliegt sie hingegen der Kapitalertragsteuer.

Umsatzsteuerlich ist der geltend gemachte Vorsteuerabzug für das Gewächshaus abzuerkennen. Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gesondert an ihn ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für ein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Wie oben ausgeführt, wurden die in Rede stehenden Gebäude und damit auch das Gewächshaus nicht für das Unternehmen der Bf. ausgeführt, sondern für deren außerbetrieblicher Sphäre. Ein Vorsteuerabzug für das Gewächshaus stand daher nicht zu.

Ergebnis: Die genannten Gebäude gehören nicht zum Betriebsvermögen der Bf. Die aufwandswirksam geltend gemachte AfA in den Jahren 2003 und 2004 ist gewinnerhöhend aufzulösen. Die im Jahr 2003 im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gewächshauses geltend gemachte Vorsteuer ist abzuerkennen. In Höhe der

Anschaffungskosten für diese Gebäude liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Alleingesellschafter vor.

2. Ungeklärte Bareinlagen

In diesem Beschwerdepunkt geht es um die Herkunft folgender Bareinlagen auf das Verrechnungskonto Nr. x2:

2002: Bareinlagen in Höhe von 11.050,00 Euro mit Buchungen am 10.04. (500,00 Euro), am 26.04. (700,00 Euro), am 26.04. (4.900,00 Euro), am 22.05. (1.000,00 Euro) und am 19.11.02 (3.950,00 Euro).

2003: Bareinlagen in Höhe von 49.930,00 Euro mit Buchungen am 03.01. (3.000,00 Euro), am 23.01. (1.500,00 Euro), am 29.01. (2.000,00 Euro), am 10.03. 3.430,00 Euro), am 27.05. (10.000,00 Euro), am 01.09. (10.000,00 Euro) und am 26.11. (20.000,00 Euro).

2004: Bareinlagen in Höhe von 20.000,00 Euro mit Buchungen am 01.10. (10.000,00 Euro) und am 01.12.04 (10.000,00 Euro).

Von diesen Buchungen in Höhe von insgesamt 79.780,00 Euro blieben nach Abschluss der Betriebsprüfung noch insgesamt 64.017,04 Euro, und zwar 11.050,00 Euro im Jahr 2002, 39.754,14 Euro im Jahr 2003 und 13.212,90 im Jahr 2004 ungeklärt.

Rechtsgrundlage

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

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO 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 wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO 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.

Nach der ständigen 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. Ob ein Vermögenszuwachs als aufgeklärt oder

als unaufgeklärt geblieben anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. z.B. VwGH 23.02.2010, 2008/15/0077; VwGH 22.02.2000, 95/14/0077).

Bareinlagen auf das Verrechnungskonto stellen ohne Zweifel eine Mehrung des Vermögens der Bf. dar. Eine solche Vermögensvermehrung bestreitet die Bf. allerdings bei Buchungen in Höhe von 2 x 10.000,00 Euro und einer Buchung in Höhe von 20.000,00 Euro im Jahr 2003 sowie von zwei Buchungen im Jahr 2004 in Höhe von jeweils 10.000,00 Euro.

In diesem Punkt folgt das Bundesfinanzgericht der Argumentation der Bf. Es hält die Ausführungen der Bf., wonach das Kassakonto ein Unterkonto des Verrechnungskonto geführt wurde und daher nicht nur Barbewegungen enthält und dass den in Rede stehenden Buchungen keine Bareinlagen gegenüberstanden, sondern diese aufgrund der buchhalterischen Unerfahrenheit des damaligen Buchhalters nur zum Ausgleich eines negativen Monatssaldos getätigt wurden.

Somit bleiben als zu klärende Bareinlagen:

2002: 11.050,00 Euro

2003: 9.930,00 Euro

2004: 0,00 Euro

Bei den noch offenen Bareinlagen des Jahres 2003 sind wie schon in der Beschwerdevorentscheidung die Barmittel aus der „Causa Fr.“ in Höhe von 36.500 Euro zu berücksichtigen (vgl. dazu die entsprechenden Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung RV/1100105/2011), sodass auch für das Jahr 2003 keine ungeklärten Bareinlagen mehr offen bleiben.

Ungeklärt sind daher nur mehr die Bareinlagen des Jahres 2002 in Höhe von 11.050,00 Euro.

Hiezu ist vorweg festzustellen, dass mit den Mittelherkunftsangaben ein direkter Zusammenhang zwischen der jeweiligen Bareinlage auf dem Verrechnungskonto und den Herkunftsangaben nicht hergestellt werden kann. Den auf den Kontenblättern Nr. x2 des Jahres 2002 enthaltenen Buchungen der Bareinlagen unter der Bezeichnung „Privateinlagen“ oder „Bareinlagen“ ist kein Hinweis auf die Herkunft dieser Einlagen zu entnehmen. Auch der Bf. konnte nicht erklären, welche Bareingänge konkret aus welchen Mitteln stammten. Mit den Herkunftsangaben sollte nach Angabe des Steuervertreters auch lediglich aufgezeigt werden, dass genügend versteuerte oder nicht steuerpflichtige Barmittel vorhanden gewesen seien, um solche Einzahlungen zu tätigen und deshalb die Unterstellung, diese stammten aus unversteuerter Mitteln, unzulässig sei.

Dazu ist aber festzustellen, dass die Herkunftserklärungen auch abgesehen von der mangelnden direkten Zuordenbarkeit der Mittel zu den Bareinzahlungen zum Teil von geringer Plausibilität sind. So ist zum Beispiel mit dem Einwand, auf dem Verrechnungskonto seien Bareinnahmen aus verschiedenen Kleinrechnungen

eingegangen, nichts gewonnen, fehlt doch jegliche Angabe darüber, um welche Kleinrechnungen und um welche Summe es dabei gehen soll. Zudem handelt es sich bei den Bareinzahlungen jeweils um runde Beträge, deren niedrigster im Jahr 2002 2.750,00 Euro betrug. Ein Zusammenhang mit Einnahmen aus Kleinrechnungen kann damit nicht hergestellt werden.

Was die von der Bank2 behobenen und in die Kassa eingelegten Beträge angeht, so lässt sich ein zeitlicher oder betragsmäßiger Zusammenhang zwischen den von der Steuervertretung angegebenen Behebungen einerseits und den Einlagen andererseits nicht herstellen, da die Bareinlagen im Jahr 2002 vor der ersten angegebenen Barbehebung von der Bank2 getätigt wurden und für die diese Erklärung schon von Vornherein ausscheiden.

Ebensowenig ist mit der Erklärung erreicht, der Bf. habe ab und zu ein paar tausend Euro aus Paraguay mitgenommen und diese dann einbezahlt, fehlt doch für diese Behauptung schon jeglicher Nachweis, um konkret welche Beträge es sich hierbei gehandelt und aus welchen Quellen sie gestammt haben sollen.

Schließlich lässt sich auch mit der Erklärung, die Bareinlagen stammten zum Teil aus den Einnahmen der Gattin der Bf., nichts für den Standpunkt der Bf. gewinnen. Abgesehen davon, dass es ungewöhnlich ist, dass eine Person ihre Einnahmen in die Kassa einer GmbH einlegt, an der sie nicht beteiligt ist, gilt auch hier, dass den Einlagebuchungen auf den Kontenblättern Nr. x2 der Jahre 2002 bis 2004 kein Hinweis über die Herkunft dieser Mittel entnommen werden kann, ein Zusammenhang zwischen Einnahmen der Gattin und Einlagen somit nicht nachvollziehbar ist.

Was die ins Treffen geführten „Überhänge“ der erklärten Einnahmen über die auf das betriebliche Konto des Einzelunternehmens gebuchten Eingänge angeht, so sind diese im Rahmen der Beschwerde des Einzelunternehmers bereits im für das Bundesgericht gerechtfertigten Ausmaß berücksichtigt worden.

Ergebnis : Als ungeklärt bleiben nach Berücksichtigung der Barmittel aus der Causa „Fr.“ und der Behandlung der „Privateinlagen“ 2003 und 2004 in Höhe von 40.000,00 Euro und 20.000,00 Euro als unbare Buchungen nur mehr die Bareinlagen der Jahres 2002 in Höhe von 11.050,00 Euro. Bei diesen Bareinlagen wird davon ausgegangen, dass sie aus nicht versteuerten Einnahmen der GmbH stammen.

Rechtsfolgen:

Die Einkünfte der Bf. aus Gewerbebetrieb des Jahres 2002 sind um 10.209,00 Euro zu erhöhen.

Umsatzsteuerlich ist davon auszugehen, dass diese Einlagen aus steuerbaren und steuerpflichtigen, nichtversteuerten Umsätzen der Bf. resultieren. Ferner wird davon ausgegangen, dass diese aus normalsteuerpflichtigen Umsätzen stammen, da die Bf. im Jahr 2002 nur solche Umsätze erzielt hat.

Verdeckte Gewinnausschüttung

Fraglich ist, ob die den Einkünften der Bf. zugerechneten Bareinlagen auch als verdeckte Gewinnausschüttungen einzustufen sind.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt jedenfalls eine Vermögensminderung auf der Ebene der Körperschaft voraus. Eine solche Vermögensminderung kann auch aufgrund von zu geringen oder fehlenden Erträgen verwirklicht sein, etwa in dem der Anteilseigner der Körperschaft Erträge entzieht oder die Körperschaft zugunsten ihres Anteilseigners auf angemessene Einnahmen verzichtet.

Erwirtschaftet die Körperschaft Erträge, die durch den Anteilseigner vereinnahmt und daher nicht in die Bücher der Körperschaft aufgenommen wurden, ist von einer sozietär veranlassten Einkommensminderung auszugehen. Solche aufgrund fehlender bücherlicher Erfassung resultierende Einkommensminderungen werden durch Schätzungen erfasst. Zu diesen Schätzungen gehören Gewinnzuschätzungen aufgrund ungeklärter Vermögenszuwächse (vgl. *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Stürzlinger*, KStG, § 8 Tzern 111 und 112; zur Schätzung aufgrund ungeklärten Vermögenszuwachses siehe die Ausführungen weiter oben sowie VwGH 26.09.2000, 97/13/0143).

Auch Bareinlagen auf ein Verrechnungskonto stellen einen Vermögenszuwachs der Körperschaft dar, der aufzuklären ist. Gelingt dies nicht, ist die Annahme gerechtfertigt, diese Bareinlagen stammten aus zuvor von der Körperschaft erwirtschafteten und an den Gesellschafter ausgeschütteten Gewinnen (vgl. dazu VwGH 29.06.2005, 2002/14/0132).

Es liegen daher im Falle der den Gewinnen und Umsätzen der Bf. zugeschätzten Bareinlagen verdeckte Gewinnausschüttungen vor.

3. PP AG

Sachverhalt

Die PP Aktiengesellschaft wurde am 22.04.2004 von X. und Y. nach den Bestimmungen des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechtes (PGR) mit Sitz in Ort3 gegründet. Das Aktienkapital der Gesellschaft betrug 50.000,00 Schweizer Franken, eingeteilt in 50 auf den Inhaber lautende Aktien zu je 1.000,00 Schweizer Franken, wovon 49 Aktien von X. und 1 Aktie von Y. gezeichnet wurden. Zum Verwaltungsrat wurden, mit Einzelzeichnungsrecht und als Geschäftsführer, X., und, mit Einzelzeichnungsrecht, Y., bestellt. Zweck der PPAG ist laut Artikel 4 der Statuten der „Handel mit Waren aller Art, Übernahme von Vertretungen, Kommerzielle Verwertung von Patenten und Lizenzen, Beteiligung an und Finanzierung von anderen Unternehmen sowie aller jene Tätigkeiten, die der Verwaltungsrat als im Interesse der Gesellschaft gelegen erachtet.

Am 23.01.2004 wurde die PPAG in das Öffentlichkeitsregister Liechtenstein eingetragen.

Mit Mietvertrag vom 01.02.2004 mietete die PPAG ein Büro in Ort3 um monatlich 420,00 Schweizer Franken. Dieses Büro war mit einem Telefon und Internetanschluss

ausgestattet. Die Kosten für das Telefon und den ISDN-Anschluss betrugen laut Konto Nr. x3 im Jahr 2004 369,07 Euro bei einer monatlichen Grundgebühr von 39,80 Schweizer Franken, die Gespräche wurden laut Rechnungen der F12 Liechtenstein hauptsächlich mit Österreich und Paraguay geführt.

In der Bilanz 2004 war kein Personalaufwand ausgewiesen. Mit Rechnung vom 01.12.2004 wurde aber von der GmbH ein Betrag in Höhe von 15.000,00 Euro zuzüglich 20% MwSt für Arbeitsleistungen des Y. der PPAG in Rechnung gestellt. Dieser (Netto)Betrag wurde bei der PPAG aufwandswirksam berücksichtigt. Ein Arbeitsvertrag zwischen der PPAG und Y. wurde erst mit Wirkung zum 01.01.2005 geschlossen.

Die meisten Transaktionen der PPAG im Jahr 2004 liefen über ein Konto der AG bei der Bank1 mit der Konto Nr. XXXXX, nur ein geringer Teil über ein Konto bei der Bank3-Liechtenstein.

Laut der in der Eurowährung erstellten Bilanz 2004 erzielte die PPAG einen Jahresgewinn in Höhe von 55.305,72 Euro. Dieser Gewinn resultierte aus Umsätzen aus Warenverkäufen in Höhe 574.557,81 Euro, der zum weitaus größten Teil aus Auslandsumsätzen (Österreich) in Höhe von 567.552,00 Euro bestand. Diese Umsätze wurden am 04.04.2004 auf dem Konto Nr. x4 „Erlös Österreich“ und dem Gegenkonto „X. GmbH“ am 04.06.2004 verbucht.

Über diesen Betrag stellte die PPAG am 27.04.2004 eine Rechnung an die X. GmbH, aufgeschlüsselt in Teilbeträge in Höhe von 185.984,00 Euro für 116.240 Stück Ware1 und sowie in Höhe von 381.568,00 Euro für 238.480 Stück Ware2.

Dieser Betrag wurde am 24.04.2004 bei der GmbH als Wareneinsatz verbucht.

Die übrigen Erlöse der PPAG gingen auf Verkäufe in Liechtenstein und der Schweiz in Höhe von insgesamt 6.980,33 Euro, die zum Teil auf Messen erzielt wurden (Buchung Konto Nr. xxxxxx) zurück. Mit diesen Umsätzen stehen Frachtkosten in Liechtenstein und der Schweiz in Höhe von 220,94 Euro (gegenüber Kosten von 2.428,00 Euro in Österreich) sowie ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit den Messen in Höhe von 2.318,32 Euro gegenüber.

In der Buchhaltung der PPAG findet sich ferner eine Rechnung vom 06.12.2004 an die GmbH über den Betrag von 222.300,00 Euro zuzüglich 20% MwSt, aufgeschlüsselt in Teilbeträge in Höhe von 63.840,00 Euro für 46.600 Stück Ware1, 95.700,00 Euro für 68.400 Stück für Ware2 sowie 62.700,00 Euro für 57.000 Stück Ware3. Dieser Betrag ging am 05.12.2004 auf das Konto der PPAG bei der Bank1 ein, er wurde aber nicht als Erlös, sondern als Kundenanzahlung verbucht. Der Nettobetrag wurde von der GmbH als Wareneinsatz verbucht.

Mit dem Handel mit Sojaprodukten hatte die GmbH bereits im Jahr 2003 begonnen und dabei laut Bilanz 2003 Umsätze im In- und Ausland in Höhe von 1.217.089,30 Euro erzielt, wobei der größere Teil der Umsätze auf Inlandsumsätze entfiel (836.616,80 Euro). Diesen

Umsätzen standen Aufwendungen für Soja und Sojaprodukte in Höhe von 476.778,00 Euro gegenüber.

Im Jahr 2004 betrugen die Umsätze für Sojaprodukte 1.189.594,31 Euro, wobei der größere Teil der Umsätze nunmehr auf Auslandsumsätze entfiel. Der größere Anteil an Auslandsumsätzen ist darauf zurückzuführen, dass mit der F7 GmbH & CoKG in E. in Deutschland ein Großabnehmer für die Sojaprodukte gefunden wurde. Allein aus am 13.04.2004 gebuchten Verkäufen wurden dabei Erlöse von ca. 701.000,00 Euro (bei Gesamterlösen aus Soja und Sojaprodukten Ausland in Höhe von 10.053.31,99 Euro laut Bilanz der GmbH) erzielt.

Für diese Umsätze waren im Jahr 2014 Aufwendungen für Soja in Höhe von 796.952,13 Euro zu tragen.

Der bilanzielle Gewinn der PPAG wurde in Liechtenstein der Kapitalsteuer in Höhe von 15% und das Aktienkapital einer Kapitalsteuer in Höhe von 2% unterworfen (vgl. Steuerbescheid vom 10.05.2006).

Ferner wird für den Sachverhalt folgenden, von Seiten der Bf. nicht angefochtenen, Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt:

Die eingekauften Produkte wurden von den Lieferanten direkt an das Auslieferungslager bei der H. K. GmbH in Ort2 geliefert, wo die Sojaprodukte auch abgefüllt wurden.

Bereits im Jahr 2003, dem Jahr, in dem die GmbH mit dem Verkauf von Sojaprodukten begonnen hat, hat diese die Sojaprodukte in das Lager der H. K. GmbH liefern und dort abfüllen lassen.

Auch die Lieferanten der Ausgangsprodukte, die im Jahr 2004 an die PPAG an das Auslieferungslager der GmbH in Ort2 lieferten, entsprachen jenen, die auch 2003 an die GmbH lieferten. Laut Buchhaltung und Rechnungen waren das die F1, Dänemark; F8 , Österreich; F4. GmbH & CoKG, Österreich; F2 GmbH, Österreich; F3, Österreich.

Die Kontakte zum Großabnehmer F7 wurden bereits 2003 von X. geknüpft, die Reisekosten bei der GmbH als Aufwand berücksichtigt.

Rechtliche Würdigung

Dieser Sachverhalt ist wie folgt rechtlich zu würdigen:

a) Zurechnung

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Zurechnungssubjekt des Einkommens ist nach § 7 Abs. 1 KStG die Körperschaft, die das Einkommen erzielt hat. Dabei ist der im Abgabenrecht geltende Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO zu beachten. Persönlich werden Einkünfte jener Körperschaft zugerechnet, die die Einkünfte auf eigene Rechnung und

auf eigenes Risiko erwirtschaftet, d.h. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (*Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978, 7).

Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, d.h. Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher Gründe" für eine vorgenommene Gestaltung an (vgl. VwGH 02.02.2010, 2007/15/0194). Die Existenz einer Gesellschaft kann nicht beiseite geschoben werden. Fraglich kann nur sein, ob die Gesellschaft tatsächlich den Zwecken dient, die vorgegeben werden. Wenn dies zu verneinen ist, wenn etwa die Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt, sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht der Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen. Dabei handelt es sich letztlich um die Frage der sachgerechten Zuordnung. In gleicher Weise ist die Errichtung und Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften zu sehen (vgl. VwGH 10.12.1997, 93/13/0185; VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Aus obiger Sachverhaltsdarstellung ergibt sich, dass die PPAG im Jahr 2004 lediglich formell als Zwischenlieferantin zwischen den vormaligen Lieferanten der GmbH und der GmbH in Erscheinung getreten ist. Sie ist lediglich als Zwischenglied in eine Lieferkette getreten, die im Wesentlichen bereits vor ihrem Eintritt zwischen den Lieferanten der Sojaausgangserzeugnisse und den Endabnehmern der Sojaprodukte bereits bestanden hat. Dabei war für den Geschäftsablauf der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH verantwortlich. Dieser war auch, neben seinem Sohn, Gründer und einzig zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der PPAG. Auch wenn nicht die GmbH selbst, sondern ihr Alleingesellschafter und Geschäftsführer Hauptaktionär der PPAG war, war aufgrund der beherrschenden Stellung, die dieser in beiden Gesellschaften innehatte und weil eben diese GmbH die maßgebliche Akteurin im Sojahandel war, die Tätigkeit der PPAG der GmbH zuzurechnen. Sie war es, die durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer letztlich über die Einkunftsquelle und damit über die Erzielung der Einkünfte disponieren konnte. Irgendwelche eigenständigen nennenswerten Beiträge der PPAG an diesem Handel konnten demgegenüber nicht festgestellt werden.

Die Behauptung der Bf. in der Beschwerde, es habe sich „*seit der Gründung der PPAG alles: die Produktentwicklung, das Produkt, die Einkaufsverantwortung, die Produktion, die Käufer und mit ihnen die zugehörigen Geschäftsrisiken*“ geändert, ist nicht nachvollziehbar. Im Gegenteil, an der Abwicklung der Geschäfte hat sich, wie oben ausgeführt, im Grunde gegenüber 2003 nichts geändert. Geändert hat sich lediglich, dass mit der F7 GmbH & CoKG eine Großabnehmerin für Sojaprodukte gefunden wurde. Diese ist aber Käuferin gegenüber der GmbH und nicht gegenüber der PPAG. Und selbst wenn sich etwas am Produkt oder am Geschäftsablauf geändert haben sollte, so ist nicht erkennbar, welchen Beitrag die PPAG dabei geleistet haben soll.

Auch die geringen Telefonkosten deuten darauf hin, dass in Liechtenstein keine relevante Tätigkeit ausgeübt worden ist.

So sind die einzigen erkennbaren Änderungen rein formalrechtlicher Natur wie etwa, dass auf den Rechnungen der Lieferanten der Ausgangsprodukte die PPAG und nicht die GmbH als Empfängerin aufscheint und die PPAG Vertragspartnerin der Lieferanten ist und nicht mehr die GmbH. Diese formalrechtliche Zwischenschaltung der PPAG in die Lieferkette tritt aber gegenüber der tatsächlichen Gestaltung der Handelstätigkeit in den Hintergrund.

Konsequenz:

Als Trägerin des Sojahandels ist somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die GmbH anzusehen. Dies gilt auch für die in Liechtenstein und der Schweiz erzielten geringen Erlöse aus Sojaprodukteverkäufen, weil auch hier nicht erkennbar ist, welche Beiträge die PPAG in diesem Zusammenhang geleistet haben sollte, die eine andere Behandlung rechtfertigen würde.

Mit dieser Zurechnung wird die Steuersubjektivität der PPAG nicht negiert und nicht gegen das Trennungsprinzip verstoßen, es werden lediglich die Einkünfte nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen der die Einkunftsquelle beherrschenden Akteurin zugerechnet, und das war im konkreten Fall die GmbH.

b) Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten

Zu keinem anderen Ergebnis gelangte man, wenn die Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen der PPAG zuzurechnen wären. In diesem Falle wären nämlich die Bestimmungen des § 22 BAO zu beachten.

§ 22 BAO lautet:

„(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.“

(2) Liegt ein Missbrauch vor (Abs. 1), so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären“.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne der § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann demnach in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen. Für die Beurteilung einer Gestaltung als Missbrauch kommt es nicht darauf an, ob der Tatbestand anzuwendenden Rechtsnormen stärker oder weniger stark an das Zivilrecht anknüpft.

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finden ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt oder ob er ohne Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich ist. Können daher nicht im Widerspruch zu den rechtlich geschützten Werten stehende, beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. z.B. VwGH 20.05.2010, 2006/15/0005).

Im Beschwerdefall liegt ein solcher Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iS des § 22 Abs. 1 BAO vor. Die PPAG hatte im Jahr 2004 lediglich die Funktion, Gewinne der GmbH abzuschöpfen und der österreichischen Steuer zu entziehen. Die Besteuerung der Gewinne in Liechtenstein ist mit einem Höchststeuersatz von 15% wesentlich günstiger als eine Besteuerung in Österreich. Irgendwelche gewichtige außersteuerliche Gründe, die für die Zwischenschaltung der AG sprächen, hat die Bf. nicht überzeugend darlegen können.

Die Behauptung der Bf. in der Beschwerde, es habe sich *„seit der Gründung der PPAG alles: die Produktentwicklung, das Produkt, die Einkaufsverantwortung, die Produktion, die Käufer und mit ihnen die zugehörigen Geschäftsrisiken“* geändert, ist schon weiter oben zurückgewiesen worden. Auch in diesem Zusammenhang gilt daher, dass die einzigen erkennbaren Änderungen rein formalrechtlicher Natur waren wie etwa, dass auf den Rechnungen der Lieferanten der Ausgangsprodukte nunmehr die PPAG und nicht die GmbH als Empfängerin aufscheint und die PPAG Vertragspartnerin der Lieferanten ist und nicht mehr die GmbH. Diese Änderungen betreffen aber gerade jene *„Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts“*, die im Beschwerdefall missbräuchlich, das heißt ausschließlich aus Steuerumgehungsgründen, gewählt wurden und die deshalb unbeachtlich sind. In diesem Jahr wurde die PPAG lediglich rein formal

zwischengeschaltet, ohne eine eigene Funktion zu haben, und dies nur zum Zwecke der Steuerersparnis. Denkt man sich die steuerlichen Vorteile nämlich weg, ist überhaupt kein Grund mehr zu erkennen, weshalb diese nur mit Kosten verbundene Konstruktion gewählt wurde. Der von Y. in der mündlichen Verhandlung angegebene Grund für die Errichtung der Aktiengesellschaft, den Schweizer Markt für das Sojageschäft zu eröffnen, hat sich jedenfalls im Jahr 2004 in keinen nennenswerten Tätigkeiten niedergeschlagen und lässt sich die Zwischenschaltung der PPAG in die Verkäufe der GmbH auch nicht mit diesem Zweck begründen.

Konsequenz:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seiner jüngeren Rechtsprechung überwiegend die sog. Außentheorie. Danach entfaltet § 22 BAO eine eigene Tatbestandswirkung, d.h., liegt ein Missbrauch iSd § 22 Abs. 1 BAO vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (§ 22 Abs. 2 BAO). Der Steueranspruch gründet diesfalls direkt auf § 22 Abs. 2 BAO (vgl. etwa *Bodis/Ludwig* in RdW 2013, 621 ff.)

Das bedeutet für den Beschwerdefall, dass die GmbH steuerliches Zurechnungssubjekt der der PPAG zugerechneten Gewinne bleibt. Damit wird die Rechtspersönlichkeit der Aktiengesellschaft nicht negiert, es werden die Abgaben lediglich so erhoben, wie sie bei einer den Verhältnissen angemessenen Gestaltung, das heißt im Beschwerdefall ohne Zwischenschaltung der PPAG in den Sojaprodukthandel der GmbH, zu erheben wären (vgl. dazu VwGH 20.05.2010, 2006/15/0005).

c) Verrechnungspreise

Schließlich gelangte man auch mit einer Beurteilung des Falles anhand der Maßstäbe für fremdübliche *Verrechnungspreise* zu keinem anderen Ergebnis:

Die dafür maßgeblichen zwischenstaatlichen Bestimmungen sind Artikel 7 Abs. 1 und Artikel 9 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein (DBA-FL). Sie lauten:

Artikel 7

Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Artikel 9

Verbundene Unternehmen

Wenn

1. ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist oder
2. dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates oder eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechende besteuert werden.

Aus Artikel 9 Abs.1 lit. b DBA-FL folgt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz auch bei Unternehmen zu beachten ist, die nicht direkt, sondern indirekt über eine Person miteinander verbunden sind. Im Beschwerdefall ist nicht die GmbH an der PPAG beteiligt, die Verbindung dieser beiden Körperschaften erfolgt vielmehr über die Person des X.. Dieser ist Alleingesellschafter der GmbH und Hauptaktionär und Geschäftsführer der PPAG und übt daher auf beide Gesellschaften eine beherrschende Stellung aus. Artikel 9 DBA-FL ist daher auch im Beschwerdefall zu beachten.

Grundlage der Angemessenheitsprüfung von Verrechnungspreisen ist der Fremdvergleichsgrundsatz. Dieser beruht im Allgemeinen auf einem Vergleich der Bedingungen eines Geschäftes zwischen verbundenen Unternehmen mit den Bedingungen bei Geschäften zwischen unabhängigen Unternehmen. Anhand dieses Vergleiches kann dann die Frage beantwortet werden, ob ein Unternehmen bereit wäre, die zu prüfenden Preise für bestimmte Leistungen auch an ein nicht verbundenes Unternehmen zu zahlen und damit einen bestimmten Gewinnanteil abzugeben.

Als erster Schritt zu dieser Prüfung gilt die Funktions- und Risikoanalyse. Diese dient einerseits der Findung der richtigen Vergleichsmethode, andererseits als Wegbereiter für eine angemessene Gewinnaufteilung zwischen den verbundenen Unternehmen.

Typische Funktionen sind: Herstellung, Montage, Verkaufs- und Produktmanagement, Marketing, Großhandel, Lagerüberwachung, Garantie, Werbungs- und Marketingaktivitäten, Transport, Lagerung, Kredit- und Zahlungsbedingungen, Schulung, Personal.

Zu den Risiken zählen: das Risiko einer Kosten-, Preis und Warenbestandsänderung, Risiken in Bezug auf Erfolg oder Misserfolg bei der Forschung und Entwicklung, finanzielle Risiken zB. der Wechselkurse und der Zinssätze, Risiken bei Kredit- und Zahlungsbedingungen, Risiken bei der Produkthaftung sowie das Unternehmerrisiko

in Bezug auf das Eigentum der Anlagegüter oder Einrichtungen (vgl. *Macho/Steiner/Spensberger*, Verrechnungspreise kompakt, 2. Auflage, 73, unter Zitierung der Verrechnungspreisgrundsätze VPG).

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich bereits, dass im Jahr 2004 alle wesentlichen Funktionen und Risiken bei der GmbH lagen. Die lediglich formal der PPAG zuzuschreibenden Funktionen wie der Einkauf der Ausgangsprodukte und deren Lieferung ins Auslieferungslager der H. K. GmbH trugen nichts zur Wertschöpfung innerhalb der Unternehmenskette bei. Dasselbe gilt für die geringen Erlöse in der Schweiz und Liechtenstein, die ebenso gut auch ohne Bestehen der PPAG erzielt werden konnten. Auch ist keinerlei nennenswertes Risiko der PPAG zu erkennen.

Eine Funktions- und Risikoanalyse ergibt daher, dass mit der PPAG eine funktions- und risikolose Gesellschaft in die Transaktionen zwischengeschaltet wurde und dieser daher nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen kein Gewinnanteil zuzugestehen ist. Die angesprochenen Ausführungen in der OECD-VPG (Z 2.33) lauten: „... *Kann nicht nachgewiesen werden, dass die zwischengeschaltete Gesellschaft ein echtes Risiko trägt oder eine wertvermehrende wirtschaftliche Funktion in der Kette ausübt, dann würde jedes Preiselement, von dem behauptet wird, es sei auf die Tätigkeit der zwischengeschalteten Gesellschaft zurückzuführen, einem anderen Unternehmen im multinationalen Konzern zuzuordnen sein, da unabhängige Unternehmen einer solchen Gesellschaft üblicherweise keinen Anteil am Gewinn des Geschäfts eingeräumt hätten*“ (vgl. *Macho/Steiner/Spensberger*, aaO, 80).

Aus diesem Grunde ist die Wahl der Verrechnungspreismethode sekundär.

Wendet man wie die Betriebsprüfung die Kostenaufschlagsmethode an, so ist der PPAG mangels Funktion und Risiko jedenfalls kein Gewinnaufschlag zuzugestehen.

Wendet man hingegen die von der Steuervertretung der Bf. favorisierte Gewinnteilungsmethode (profit-Split-Methode) an, so ist der errechnete Gesamtgewinn der GmbH und der PPAG zur Gänze der Bf. zuzuteilen. In jedem Fall steht der PPAG kein Gewinnanteil zu.

Der Beitrag der PPAG am Gesamtgewinn ist mit der Berücksichtigung der Aufwendungen der PPAG ausreichend abgegolten. Eine Gewinntangente steht ihr aber nicht zu.

Welche Gewinne?

Welche Gewinne der PPAG sind nun der GmbH zuzurechnen?

Dazu zählt jedenfalls der in der Bilanz ausgewiesene Gewinn in Höhe von 55.305,77 Euro. Damit werden auch die Aufwendungen, die die PPAG in Liechtenstein gehabt bzw. gegenüber der liechtensteinischen Steuerverwaltung geltend gemacht hat, anerkannt.

Der Gewinn ist ferner um den Betrag von 222.300 Euro zu erhöhen. Der Bruttobetrag ging am 05.12.2004 auf das Konto der PPAG bei der Bank1 ein, der Nettobetrag wurde

bei der X. GmbH laut Konto XXXX am 06.12.2004 als Wareneinsatz verbucht, bei der PPAG aber nicht als Erlös erfasst. In der Bilanz der PPAG scheint dieser Betrag unter den Passiva als „Anzahlungen von Kunden“ auf. Laut Aussage der Steuervertretung der Bf. in der mündlichen Senatsverhandlung ist die Lieferung der in Rechnung gestellten Waren tatsächlich erfolgt und lag daher keine Kundenanzahlung, sondern die Erzielung eines Erlöses vor. Der Nettobetrag wäre daher auch als Erlös zu verbuchen gewesen. Die Verbuchung des Wareneinsatzes bei der GmbH ist hingegen zu Recht erfolgt.

Die von der Steuervertretung in der Beschwerde angesprochene „Parallelität der Ansätze“ ist tatsächlich herzustellen und zwar dadurch, dass die 222.300,00 Euro bei der PPAG als Erlös zu erfassen sind. Keineswegs ist der Bf. darin zu folgen, dass die erfolgten Buchungen zu belassen seien, weil die Anzahlung im Jahr 2005 bei der PPAG erlöswirksam aufgelöst worden sei, eine entsprechende Verminderung des Erlöses im Jahr 2005 aber nicht nachgeholt werden könne, weil dieses Jahr verjährt sei. Unabhängig davon, ob diese Behauptung zutrifft oder nicht, sind Aufwendungen und Erträge jedenfalls periodengerecht zu erfassen. Ist ein Ertrag im Jahr 2004 zu erfassen, so kann diese Erfassung nicht unterbleiben, weil dieser Ertrag möglicherweise im darauf folgenden erfasst wurde. Der Ertrag gehört jedenfalls ins Jahr 2004.

Ergebnis: Es waren daher der Bilanzgewinn in Höhe von 55.305,72 Euro sowie der Rechnungsbetrag in Höhe von 222.300,00 Euro, insgesamt somit 277.605,72, Euro dem Gewinn der GmbH zuzurechnen.

Die Tatsache, dass die Bf. ihren Gewinn in Liechtenstein versteuert hat, steht dem nicht entgegen. Zudem hat die Bf. im Jahr 2004 dort lediglich einen Gewinn von 55.305,77 Euro versteuert, nicht aber den Betrag in Höhe von 222.300 Euro und ist zudem die in Liechtenstein entrichtete Steuer in der Bilanz 2004 als Rückstellung gebucht und vom Gewinn abgezogen worden.

Ob eine Versteuerung dieses Gewinns im Jahr 2005 nachgeholt wurde oder nicht, kann hierorts nicht beurteilt werden, ist aber für die Frage der Steuerpflicht des Jahres 2004 auch ohne Bedeutung.

Um diesen Betrag wäre der Gewinn der GmbH auch bei Lösung des Streitfalles nach Verrechnungspreismethoden zu erhöhen und zwar:

a) bei der Kostenaufschlagsmethode

Wareneinkauf GmbH lt. GuV	796.857,81
Aufwand laut Bilanz PPAG abzügl. Zinserträge WEK	519.252,09
Zusätzlicher Gewinn GmbH	277.605,72

b) bei der Gewinnteilungsmethode: 55.305,77 Euro + 222.300,00 Euro, insgesamt somit 277.605,72 Euro, wären dem Gesamtgewinn der GmbH und der PPAG und dieser wiederum zur Gänze der GmbH zuzurechnen.

4. Verdeckte Gewinnausschüttung

Fraglich ist, ob durch die Zurechnung des Gewinnes 2004 der PPAG nach den allgemeinen Grundsätzen zu jenem der GmbH auch eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer vorliegt.

Aus der Zurechnung allein kann eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht abgeleitet werden. Der Gewinn der PPAG ist ja bei der GmbH wie ein eigener Gewinn zu erfassen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann aber vorliegen, wenn dieser Gewinn oder Teile von an den Anteilsinhaber geflossen ist und diese Vorteilsgewährung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis liegt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus. Die Zuwendung eines Vorteiles an den Anteilsinhaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist. Auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein solches Nahestehen (VwGH 09.07.2002, 98/13/0053; VwGH 28.11.2001, 96/13/0127).

Die der GmbH zugerechneten Gewinne sind im Jahr 2004 an die PPAG abgeflossen. Das Vermögen der GmbH ist dadurch gemindert worden.

X. war Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH und Hauptaktionär und Geschäftsführer der PPAG und hatte damit über beide Gesellschaften eine beherrschende Stellung inne. Die PPAG war daher auch eine X. nahestehende Person. Der von der GmbH an die PPAG geflossene Gewinn in Höhe von 277.605,72 Euro war daher aufgrund der Stellung des X. als Anteilseigner diesem als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung in dieser Höhe an X. liegt aber auch dann vor, wenn man eine solche erst mit dem tatsächlichen Zufließen dieses Gewinnes von der PPAG an X. annähme.

Trotz des bilanziellen Gewinnes der PPAG weist der Kontostand der PPAG bei der Bank3 inklusive den nicht gewinnwirksam erfassten 222.300,00 Euro per 31.12.2004 einen negativen Saldo in Höhe von 52.888,58 Euro auf. Dieser Negativstand ist auf Entnahmen der X. iHv 161.081,30 Euro und ein X. gewährtes Darlehen in Höhe von 293.701,51 Euro zurückzuführen. Das Darlehen der PPAG an den Gesellschafter X. sowie ein Teil der Entnahmen wurden für Grundstückskäufe in Paraguay verwendet.

Gewährt eine Körperschaft ihren Anteilseignern ein Darlehen, hat diese klare und fremdübliche Vereinbarungen zu Darlehensdauer, Darlehenshöhe, Verzinsung und Rückzahlung vorzulegen. Schriftlichkeit ist keine unbedingte Voraussetzung, es muss aber zweifelsfrei erwiesen sein, dass im Zeitpunkt der Darlehenshingabe die ernsthafte Absicht bestand, das Darlehen auch zurückzuzahlen. Eine erst später gefasste Rückzahlungsabsicht vermag die fehlende Absicht im Zeitpunkt der Hingabe nicht zu sanieren.

Ist ein Darlehen an einen Gesellschafter zu niedrig oder gar nicht verzinst, liegt in Höhe der entgangenen Zinsen eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dasselbe gilt für nichtverzinsten Verrechnungsforderungen der Körperschaft an ihre Anteilseigner. Für die Bestimmung der marktkonformen und damit angemessenen Zinsen bildet der Anleihezinsfuß ein brauchbare Richtschnur (vgl. *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Stürzlinger*, KStG, § 8 Tz 163 mit der dort zitierten Judikatur).

Eine Darlehenshingabe an den Gesellschafter kann auch in Höhe der gesamten Darlehensvaluta eine verdeckte Gewinnausschüttung sein, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt oder schon bei Zuzählung praktisch unmöglich ist. Dasselbe gilt für Entnahmen eines Gesellschafters, wenn ein zivilrechtlich tragender Rechtsgrund fehlt.

Gegen die Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht und für das Fehlen des Darlehenscharakters sprechen fehlende Vereinbarungen über einen bestimmten oder auch nur annähernd bestimmbar Rückzahlungstermin und über die Fälligkeit von Zinszahlungen sowie das Fehlen von Sicherheiten, Kündigungsbestimmungen oder eines Kreditrahmens. Bedenken gegen die Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht lassen sich auch nicht durch die Tatsache einiger Zahlungen des Gesellschafters an die Gesellschaft entkräften. Auch eine Verbuchung von Zinsen im Rahmen des Jahresabschlusses ist kein Beweis für den tatsächlichen Abschluss eines Darlehensvertrages bzw. die Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht (vgl. *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Stürzlinger*, KStG, § 8 Tz 163 mit der dort zitierten Judikatur).

Über das in Rede stehende Darlehen bestehen kein schriftlicher Vertrag oder mündliche Vereinbarung betreffend Darlehenshöhe, Laufzeit, Verzinsung und Rückzahlung. Das Darlehen wurde im Jahr 2004 an den Geschäftsführer X. ausbezahlt und im Jahr 2005 auf die AM. AS übertragen. Dort stieg das Darlehen laut Bilanzen der PPAG bis zum Jahr 2008 auf 1.204.868,85 an. Im Jahr 2009 fiel es auf 1.193.060,12 Euro und im Jahr 2010 stieg es wieder auf 1.228.851,92 Euro. Bis zum Jahr 2008 erfolgten keine Zinszahlungen und bis zum Jahr 2011 auch keine Rückzahlungen. Im Prüfbericht vom 26.08.2013 betreffend eine Prüfung der Bf. betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 bis 2010 findet sich dazu die Feststellung, Y. habe zu diesem Darlehen vorgebracht, dass es aufgrund des ungewissen Geschäftsganges in Paraguay nicht sicher gewesen sei, ob die AM. das Darlehen je zurückzahlen werde können und dass deshalb zwischen 2008 und 2010 eine Wertberichtigung verbucht worden sei, die erst zum 31.12.2010 wieder aufgelöst worden sei.

Ein derartiges Darlehen hält einem Fremdvergleich nicht stand. Kein fremder Dritter würde ein Darlehen unter diesen Bedingungen gewähren. Die Darlehensgewährung ist vielmehr nur mit der die Gesellschaft beherrschenden Stellung des X. zu erklären. Da aufgrund der Umstände der Darlehensgewährung nicht davon ausgegangen werden kann, dass im Zeitpunkt der Darlehenshingabe im Jahr 2004 überhaupt eine ernsthafte Rückzahlungsabsicht bestanden hat, ist im gesamten Darlehen in Höhe von 293.709,51 Euro eine verdeckte Gewinnausschüttung der PPAG bzw. der GmbH an X. zu erblicken. Als Empfänger des Darlehens bzw. der verdeckten Gewinnausschüttung ist X. deshalb anzusehen, weil er im Jahr 2004 der Empfänger des Darlehens war. Dass das Darlehen im Jahr 2005 auf die AM. übertragen wurde, ist für die Beurteilung des Darlehens im Jahr 2004 unmaßgeblich.

In diesem Zusammenhang ist aber zu berücksichtigen, dass die Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung in der Höhe des der GmbH zugerechneten Gewinnes der PPAG liegt. Mit anderen Worten, es kann im Zusammenhang mit der PPAG keine höhere verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, als Gewinn der GmbH zugerechnet wurde. Die verdeckten Gewinnausschüttungen sind daher mit 277.605,72 Euro begrenzt. Nur in dieser Höhe ist tatsächlich der Gewinn der GmbH vermindert und über das Darlehen der PPAG an den Gesellschafter X. geflossen.

Die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen darüber hinaus würde hingegen einen Verstoß gegen das Trennungsprinzip bedeuten. Deshalb kann auch dem Finanzamt nicht darin gefolgt werden, dass auch der in der Bilanz ausgewiesene negative Saldo auf dem „Kontokorrentkonto Inhaber“ in Höhe von 161.081,30 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an diesen zu erfassen wäre. Durch diese Entnahmen wurde das Vermögen der GmbH nicht geschmälert, vielmehr entstand in Höhe des Saldos eine Forderung der PPAG an ihren Gesellschafter und liegen allenfalls verdeckte Gewinnausschüttungen **dieser** an den Gesellschafter vor, eine Prüfung, die allein in die Zuständigkeit der liechtensteinischen Behörden fällt.

Bei den 277.605,72 Euro hingegen ist von einer Schmälerung des Vermögens der GmbH auszugehen (siehe oben). Zudem ist davon auszugehen, dass das gewährte Darlehen neben dem bilanziellen Gewinn der PPAG aus den nicht erlöswirksam verbuchten Zahlungen der GmbH an die PPAG aufgrund der Rechnung über brutto 244.530,00 Euro finanziert wurde.

Hinsichtlich der auf dem Verrechnungskonto des X. aufscheinenden Entnahmen in Höhe von 112.186,00 Euro im Zusammenhang mit den Grundstückskäufen in Paraguay ist von keiner verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen. Hier ist zu berücksichtigen, dass das Verrechnungskonto in den Jahren vor 2004 stets negativ war und schon im Jahr 2005 wieder auf 47.443,07 Euro sank, um im Jahr 2006 wieder negativ zu werden. Es ist daher von einer allenfalls kurzfristigen Darlehensgewährung, die mit einer Verzinsung von 2,25% ausreichend abgegolten wurde. Eine Zurechnung gar des gesamten entnommenen Betrages als verdeckte Gewinnausschüttung ist daher nicht gerechtfertigt.

Zum selben Ergebnis hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung führt auch die Beurteilung der Gewinnzurechnung mit Hilfe der Verrechnungspreismethode. In diesen Fällen ist im Ausmaß der überhöhten Preise von einer Vorteilsgewährung an die PPAG auszugehen. Auch hier ergäbe sich die Zurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung zu X. aus dessen Stellung als Anteilseigner.

5. Haftung Kapitalertragsteuer

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an GmbH zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen – abgesehen von den Fällen der § 27a EStG 1988 – die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer-KESt). Gemäß § 93 Abs. 2 EStG 1988 liegen inländische Kapitalerträge dann vor, wenn sich die auszahlende Stelle im Inland befindet.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist Schuldner der KESt der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der KESt (§ 95 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988).

Nach § 95 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die KESt im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuführen. Kapitalerträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, gelten gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 für Zwecke der Einbehaltung der KESt am Tag der Beschlussfassung als zugeflossen. Da bei verdeckten Ausschüttungen idR kein entsprechender Ausschüttungsbeschluss vorliegt, richtet sich der Zuflusszeitpunkt insoweit nach § 19 Abs. 1 EStG 1988.

Gemäß § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die KESt ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn die zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat. Liegen die Voraussetzungen für eine direkte Inanspruchnahme vor, steht es im Ermessen der Behörde, die KESt dem Empfänger oder dem zum Abzug verpflichteten Stelle vorzuschreiben.

Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt. Das Finanzamt kann nach den Grundsätzen begründeten Ermessens wählen, ob es der Gesellschaft einen Haftungsbescheid oder dem Gesellschafter einen Abgabenbescheid gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 vorschreibt (vgl. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁶, § 95 Tz 69)

Mit Umwandlungsvertrag wurde die GmbH zum Stichtag 31.12.2013 auf den Alleingesellschafter übertragen. Mit dieser Umwandlung trat der Alleingesellschafter die Gesamtrechtsnachfolge nach der GmbH an.

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den

Rechtsnachfolger über. Der Rechtsnachfolger tritt materiell- und verfahrensrechtlich an die Stelle des Rechtsvorgängers. Damit gehen bereits entstandene Abgabenschulden ebenso über wie Haftungsschulden (vgl. Ritz, BAO⁵, § 19 Tz 6).

Daraus folgt, dass die Kapitalertragsteuer 2002 bis 2004 in jedem Fall nurmehr direkt gegenüber dem Empfänger wirkt, sodass sich Ausführungen darüber, ob die KEST im Rahmen des Ermessens der GmbH oder direkt dem Alleingesellschafter vorzuschreiben war, erübrigen.

Der angefochtene Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer war entsprechend der geänderten Festsetzung der verdeckten Gewinnausschüttungen abzuändern:

Ergebnis:

Über die eingangs erwähnten Streitfragen war daher wie folgt zu entscheiden:

1. Die Grillhütte, das Gartenhaus und das Gewächshaus gehören nicht zum Betriebsvermögen der GmbH. Die aufwandswirksam geltend gemachte AfA in den Jahren 2003 und 2004 war gewinnerhöhend aufzulösen. Die im Jahr 2003 im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gewächshauses geltend gemachte Vorsteuer ist abzuerkennen. In Höhe der Anschaffungskosten für diese Gebäude lag eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Alleingesellschafter vor.
2. Die auf dem Verrechnungskonto gebuchten Bareinlagen waren in folgender Höhe als ungeklärte Vermögenszuwächse einzustufen:

2002: 11.050,00 Euro

2003: 0,00 Euro

2004: 0,00 Euro

Die Einkünfte der GmbH waren zu erhöhen um:

2002: 9.208,33 Euro

2003: 0,00 Euro

2004: 0,00 Euro

Umsatzsteuerlich war der den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeschätzte Betrag 2002 den steuerpflichtigen Entgelten 2002 zuzurechnen und mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

3. Der bilanzielle Gewinn der PPAG in Höhe von 55.305,72 Euro war der GmbH zuzurechnen. Der Gewinn der GmbH war ferner um 222.300,00 Euro zu erhöhen. Insgesamt war der Gewinn der GmbH um 277.605,72 zu erhöhen.
4. In dieser Höhe lag auch eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an den Alleingesellschafter vor.

Diese Entscheidungen haben folgende steuerlichen Auswirkungen (Beträge in Euro):

1. Körperschaftsteuer

Einkünfte aus Gewerbebetrieb+	2002	2003	2004
Anlagevermögen/ AfA		545,63	1.091,25
Ungeklärte Baeinlagen	9.208,33		
PPAG	1.805,66		277.605,72
Gesamt	9.208,33	545,63	278.696,97

2. Umsatzsteuer

Steuerpflichtige Entgelte+	2002	2003	2004
Ungeklärte Bareinlagen	9.208,33		
10%			
20%	9.208,33		
Steuer	1.805,66		
Vorsteuer-		384,00	

3. Verdeckte Gewinnausschüttung

verdeckte GA	2002	2003	2004
Anlagevermögen		9.114,00	
Ungeklärte Bareinlagen (netto)	11.050,00		
PPAG			277.605,72
Gesamt	11.050,00	9.114,00	277.605,72
Haftung KEST 15%	2.762,50	2.278,50	69.401,43

Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2002 war als unbegründet abzuweisen. Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die übrigen Bescheide waren spruchgemäß abzuändern, die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 zugunsten der Bf., die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2004 zu Ungunsten der Bf. Über die angefochtenen Bescheide war daher wie folgt zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. April 2015