

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache der Bf, über die Beschwerde vom 28.02.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, 1. vom 28.1.2014 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2009, 2. vom 31.1.2014 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2010 und 3. vom 10.2.2014 betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2011; sowie über die Beschwerde vom 25.4.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 10.4.2014 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2009 bis 2011, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Im Zuge einer bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend ua Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer der Jahre 2009 bis 2011 wurden diverse Mängel in der Buchführung festgestellt. So würden mehrere Rechnungen doppelte Rechnungsnummern aufweisen und seien am Verrechnungskonto Zahlungseingänge verbucht worden, die nicht belegbar bzw nachvollziehbar seien. Zudem seien die Umsätze

im Jahr 2011 im Verhältnis zu den Aufwendungen ohne erklärbaren Grund sehr stark gefallen.

Aufgrund dessen erließ die belangte Behörde im Wege einer schätzungsweisen Erlöshinzurechnung iHv 10.000 € (für die Jahre 2009 und 2010) bzw 60.000 € (für 2011) die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sowie darauf aufbauend die ebenfalls angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide und Festsetzungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer, jeweils für den Zeitraum 2009 bis 2011.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin das damalige Rechtsmittel der Berufung und führte hierin aus, dass es keine sachliche Begründung für eine Erlöshinzuschätzung und einer sich daraus ergebenden verdeckten Gewinnausschüttung gäbe, da alle bemängelten Sachverhalte vollständig erklärt und entkräftet worden seien.

In Vorbereitung der Berufungsvorentscheidung wurde von der belangten Behörde eine ausführliche Stellungnahme des Prüforgans zur eingebrachten Berufung eingeholt und diese samt konkreten Aufforderungen zur Gegenäußerung der Beschwerdeführerin übermittelt. Eine solche wurde innerhalb einer verlängerten Frist auch eingebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.10.2014 wurden die verfahrensgegenständlichen Berufungen gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide sowie die Festsetzung von Kapitalertragsteuer als unbegründet abgewiesen und dies auszugsweise wie folgt begründet:

"Die Beschwerde richtet sich gegen die Erlöszurechnung und die Behandlung als Verdeckte Ausschüttung von

2009: 10.000,--

2010: 10.000,--

2011: 60.000,--

Mit Schreiben vom 25.6.2014 wurde die Stellungnahme der Prüferin zur Gegenäußerung übermittelt. Gleichzeitig wurde nochmals gebeten, bis 25.7.2014 genaue Unterlagen vorzulegen, aus denen die Herkunft der Geldmittel im Detail nachvollzogen werden kann. Zum Punkt 'Hohe Einlage vom Alleineigentümer über ein Verrechnungskonto' wurde nämlich in der Berufung behauptet, dass im BP-Verfahren genaue Nachweise über die Herkunft der Geldmittel geliefert wurden. In der Stellungnahme der Prüferin wurde dieser Behauptung jedoch widersprochen. Es wurden im Prüfungsverfahren keinerlei Nachweise vorgelegt.

Laut Schreiben des Berufungswerbers und den vorliegenden Unterlagen hat sich das Verrechnungskonto saldiert in den Prüfungsjahren wie folgt entwickelt:

01.1.2009: Verbindlichkeit i. H. von € 145.784,--

31.1.2009: € 132.962,--

31.1.2010: € 226.180,--

31.1.2011: € 214.414,--

Laut Unterlagen der Prüferin wurden dabei jedoch folgende Beträge als Verbindlichkeit (grundsätzlich Einlage) erfasst:

2009: 277.331,--

2010: 66.596,--

2011: 104.857,--

Aufgrund der gewährten Fristverlängerung (war notwendig für 'die Beschaffung von Bankunterlagen') langte ha. am 19.8. die Stellungnahme des Steuerpflichtigen ein. Zu dem Punkt 'Einlagen' - 2010: Veränderung ca. € 93.000,-- - wurde behauptet, dass die Eltern des Herrn [L] am 1.7.2010 einen Kredit i.H.v. € 63.000,-- aufgenommen haben und damit Lieferverbindlichkeiten der GmbH bezahlt wurden. Unterlagen dazu wurden nicht vorgelegt. Daraufhin wurde mit Herrn [M] (Buchhalter und Zustellbevollmächtigter) dieser Sachverhalt tel. besprochen. Es wurde nochmals darauf hingewiesen, dass es unbedingt erforderlich ist, die Einlagen am Verrechnungskonto des Alleingeschafters auch belegmäßig nachzuweisen. Der komplette Zahlungsfluss ist zu belegen. Es wurde eine letztmalige Frist bis 29.8. gewährt. Gleichzeitig wurde seitens der Behörde auch mitgeteilt, dass bei ungeklärtem Vermögenszuwachs die Schätzung in der vorliegenden Art aufrecht bleibt.

Am 29.8. rief Herr [L] an und fragte, welche Unterlagen benötigt werden. Der Sachverhalt wurde wieder ausführlich besprochen und auch auf das Schreiben vom 25.6.2014 verwiesen. Auf die Frage, was denn davon bereits bei der BP nachgewiesen wurde, konnte keine Antwort gegeben werden. Er werde jetzt die Unterlagen von der Bank besorgen.

Am 11.9. lagen div. Unterlagen ha. vor. Es wurden Bewegungen des Girokontos des Günter [L] von Mai - Dezember 2010 vorgelegt. Daraus ist kein Zusammenhang mit den Einlagen in der GmbH nachvollziehbar. Weiters liegt eine Schuldübernahme des Herrn [Lsen] vor. Dabei wird lediglich die Schuldübernahme geregelt, zu zahlen in künftigen Monatsraten. Auch daraus lässt sich keine Einlage am Verrechnungskonto ableiten. Bis dato wurden keine weitere Unterlagen vorgelegt.

Aus den Buchungen am Verrechnungskonto geht hervor, dass Eingänge 2009 und 2010 gegen 'Kassa' im Haben erfasst wurden und die Entnahmen entweder als 'Barbehebungen Raika', Ersatzscheck oder auch gegen 'Bank' getätigt wurden. Es erfolgten auch jede Menge Umbuchungen gegen div. Konti.

Laut den Ausführungen des Berufungswerbers wurden in den Jahren 2009 und 2010 aufgrund der Insolvenz des Unternehmens die Kundenrechnungen bar kassiert und die Lieferanten bar bezahlt. Durch diese Vorgangsweise seien viele Barbewegungen angefallen, die 2009 und 2010 über das Verrechnungskonto [L] und über ein Kassakonto geführt wurden.

Dazu ist festzustellen, dass in den Jahren 2009 und 2010 weder in der Buchhaltung ein Konto 'Kassa' geführt wurde noch Kassabücher vorgelegt werden konnten.

Verrechnungskonto 2011:

2011 findet sich jedoch zu allen gebuchten Einlagen der Buchungstext 'von Privat' bzw. auch 'von [L] Pri'. Insgesamt wurden demnach Euro 104.857,-- auf diese Art verbucht. Trotz mehrmaligem Ersuchen konnten auch die Zahlungsflüsse am Verrechnungskonto 2011 nicht aufgeklärt bzw. belegmäßig nachgewiesen werden. Zwangsläufig ist davon auszugehen, dass der ungeklärte Vermögenszuwachs im Jahr 2011 absolut nicht aufgeklärt werden konnte.

Zu den anderen Feststellungen darf auf die Stellungnahme der Prüferin vom 10.6.2014 verwiesen werden, die durch die Gegenäußerung auch nicht entkräftet werden konnten:

So sind nach wie vor u.a. folgende Buchhaltungsmängel gegeben:

Kassa: Es wurden zwar Barzahlungen getätigt, diese wurden aber laut Schreiben vom 19.8.2014 entweder über das Verrechnungskonto oder über das Kassenkonto geführt. Für den gesamten Prüfungszeitraum konnten jedoch keine Kassabücher vorgelegt werden. 2009 und 2010 gab es auch in der Buchhaltung kein Konto 'Kassa'.

Doppelte Rechnungsnummern: Fallweise 2011

Fremdleistungen: fehlende Leistungsbeschreibung

Leistungskalkulation: laut Steuerpflichtigem nicht üblich, 'grobe Abschätzung aus dem Bauch heraus' - entspricht nicht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten

[...]

Dem Beschwerdevorbringen, dass die Buchhaltung ordnungsgemäß sei und deshalb keine Schätzungsbefugnis gegeben wäre, ist zu entgegnen, dass sich die Schätzungsbefugnis im gegenständlichen Fall nicht nur auf die Annahme formeller Mangelhaftigkeit der Buchhaltung, sondern auch auf die in § 184 Abs. 2 BAO getroffene Anordnung gründet.

[...]

Abschließend ist festzustellen, dass aufgrund aller angeführten Mängel die Schätzungsbefugnis gegeben ist. 2009 und 2010 ist u.a. aufgrund der fehlenden Kassabücher und der Kassakonti nicht gewährleistet und auch nicht überprüfbar, dass tatsächlich sämtliche Geschäftsfälle in der Buchhaltung erfasst sind. Seitens der BP wurden in diesen Prüfungsjahren 20% des erklärten Gewinnes als Sicherheitszuschlag (€ 10.000,--) hinzugerechnet. 2009 und 2010 wurde im BP-Verfahren dem Steuerpflichtigen hinsichtlich der gebuchten Einlagen Glauben geschenkt.

2011 wurde der Gewinn an die Vorjahre angeglichen, was zu einer Zuschätzung von € 60.000,-- führte. Demgegenüber gibt es zumindest im Jahr 2011 Einlagen von Privat und somit ungeklärte Vermögenszuwächse von ca. € 105.000,--. Somit ist die Zuschätzung von € 60.000,- mehr als gerechtfertigt.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird bei inländischen Kapitalerträgen, wozu auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Verdeckte Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 dar. Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Aus den dargelegten Gründen ist die Festsetzung der Kapitalertragsteuer zu Recht erfolgt."

In ihrem Vorlageantrag führte die Beschwerdeführerin ua aus:

"Die Abgabenbehörde erster Instanz hat in der erlassenen BVE keine Abänderungen des ursprünglichen Bescheides vorgenommen. Die Sachverhalte wurden zwar ausgiebig festgestellt und abgewogen.

Leider wurden dabei offensichtlich falsche Sachverhaltsfeststellungen seitens der BP wieder übernommen. Wir erlauben uns daher nochmal ergänzend dazu auszuführen:

Kassa:

Nach der Insolvenz des Unternehmens war der Alleineigentümer, ohne Verwaltungsmitarbeiter auf sich allein gestellte, Günther [L] gezwungen nahezu alle Geschäftsfälle bar abzuwickeln, da sich die Lieferanten geweigert haben auf offene Rechnung zu liefern. Mangels Verwaltungsangestellten wurde von der Eintragung dieser großen Mengen von Geschäftsfällen in ein Kassabuch abgesehen.

Dies war unserer Meinung nach auch nicht zwingend erforderlich, da die Eingangszahlungen nicht sehr viele waren und wir kein Geschäft führen wo Material bar verkauft wird. Stattdessen wurden alle Ein- und Ausgänge über das Gesellschafter-Verrechnungskonto verbucht.

Die BP versuchte nunmehr, um einen entsprechenden Erfolg durch ein möglichst hohes Prüfungsergebnis vorzuweisen, einen formellen Mangel festzustellen. Damit ist auf Grund der geltenden Vorschriften die Möglichkeit einer Hinzuschätzung gegeben, da der Schutz des § 163 (1) BAO nicht mehr greift. Wir sind auf Grund der o.a. Ausführungen nicht der Meinung, dass die formelle Richtigkeit auf Grund der fehlenden Kassaführung nicht gegeben ist und deshalb eine Schätzungsbefugnis vorliegt.

Doppelte Rechnungsnummern:

Aus Versehen wurde eine Rechnungsnummer im Jahr 2011, nämlich die Nummer 11 doppelt vergeben. Bisher hatte sich die Argumentation der BP auf die zwei verschiedenen Rechnungsnummern auf den Ausgangsrechnungen gestützt. Die beiden verschiedenen Nummernkreise waren jedoch alle (beide) fortlaufend und vollständig. Auf Grund einer falschen Rechnungsnummer in drei BP-Jahren eine Verfehlung herauszulesen erscheint doch überzogen.

Fremdleistungen:

Hier verweisen wir auf Stellungnahmen die bereits im Verfahren getätigt wurden. Die Fremdleistungen waren von derart untergeordneter Bedeutung, dass die fehlenden Leistungsbeschreibungen Hinzuschätzungen in diesem Ausmaß als absolut unverhältnismäßig erscheinen lassen.

Leistungskalkulation:

Die BP und auch der Fachbereich schreiben ganz einfach, dass Leistungskalkulationen 'aus dem Bauch heraus' nicht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten entsprechen. In unserem Kollegenkreis ist das bei Einpersonnenunternehmen durchaus üblich. Wir beantragen daher, dass die Abgabenbehörde Beispiele bekannt gibt, in welchen Unternehmen in unserer Größe lehrbuchmäßige Kalkulationen durchgeführt werden. Eine solche entspricht nämlich überhaupt nicht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten.

Vermögenszuwachs:

Wenn man nunmehr zusätzlich anführt, dass die Schätzungsbefugnis ebenfalls durch einen nicht aufgeklärten Vermögenszuwachs entsteht, dann sei dazu gesagt, dass mit falschen Daten gearbeitet wird. Da für die beiden Jahre 2009 und 2010 seitens der BP hinsichtlich der gebuchten Einlagen Glauben geschenkt wird, ist nur noch das Jahr 2011 zu analysieren. Nun ist es aber so, dass das Jahr 2011 mit einer Entnahme von 11.765,88 € endet. Man darf ja nicht nur die Einlagen betrachten sondern auch die Entnahmen. Die Kunde [E] hat die Rechnungen auf das Privatkonto des Herrn [L] bezahlt. Von dort wurden diese in der Buchhaltung am Verrechnungskonto als Entnahme erfasst. Herr [L] hat damit Lieferantenrechnungen bezahlt, wobei die Kassaeinlagen dafür über sein Verrechnungskonto als Einlagen geführt wurden. Es gibt daher einen tatsächlichen Vermögensabfluss von 11.765,88 €. Woher die Zahlen bzw. Interpretationen der BP stammen ist uns nicht erklärbar. Wir haben dies mehrmals zu erläutern versucht, die BP hat sich jedoch immer wieder standhaft widersetzt, sich mit diesem Thema auseinander zu setzen.

Als Beweis haben wir einen Ausdruck des Gesellschafter—Verrechnungskontos 2011 beigelegt welches der BP ebenfalls vorgelegen ist.

Hinzuschätzung:

Wir geben nochmals bekannt, dass sich die Umsatz und Gewinnsituation im Jahr 2011 deswegen verschlechtert hat, weil sich der Umsatz mit der Wohnbaugenossenschaft [E] halbiert hat. Deswegen kann man uns ja jetzt keinen Vorwurf machen und den Gewinn durch Hinzuschätzung drastisch erhöhen. Wir stellen daher wie folgt den

Zusatzantrag:

Sollte das BFG unserer Argumentation betreffend des Nichtvorliegens einer Schätzungsbefugnis nicht folgen können beantragen wir die Hinzuschätzung für das Jahr 2011 in der gleichen Höhe wie für die Jahre vorher vorzunehmen.

Begründung:

Wir konnten in den Ausführungen aufklären warum Umsatz und Gewinn im Jahr 2011 rückläufig waren und konnten beweisen, dass es keinen Vermögenszuwachs im Jahr 2011 gegeben hat"

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

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

Die Beschwerdeführerin wurde im Beschwerdezeitraum durch ihren Alleingesellschafter als Geschäftsführer vertreten.

Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 2009 bis 2011 am Verrechnungskonto des Alleingesellschafters "Einlagen" und "Entnahmen" verbucht, die im Einzelnen weder belegbar noch nachvollziehbar sind, weshalb schon aus diesem Grund die Aufzeichnungen nicht als sachlich richtig qualifiziert werden können.

Für die Jahre 2009 bis 2011 konnte die Beschwerdeführerin darüberhinaus keine Kassabücher vorlegen, weshalb auch aus diesem Grund die Aufzeichnungen weder als formell ordnungsgemäß noch als sachlich richtig qualifiziert werden können.

Die schätzungsweise erfolgte Erlöshinzurechnung der Beschwerdeführerin gilt als dem Alleingesellschafter zugeflossen.

2. Beweiswürdigung

Dass die Beschwerdeführerin im Beschwerdezeitraum bloß einen Alleingesellschafter hatte und von diesem als Geschäftsführer vertreten wurde, ist dem aktenkundigen Firmenbuchauszug zu entnehmen.

Gemäß § 115 Abs 1 zweiter Satz BAO wird die Verpflichtung zur amtswegigen Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt.

Die parlamentarischen Materialien führen hierzu aus (vgl ErläutRV 1660 BlgNR XXV. GP, 24):

"Im Abgabenverfahren gilt grundsätzlich der Untersuchungsgrundsatz, demzufolge die materielle Wahrheit zu erforschen ist. Ungeachtet der im § 115 Abs. 1 erster Satz BAO umschriebenen amtswegigen Ermittlungspflicht haben auch die Abgabepflichtigen an der Wahrheitsfindung und Sachaufklärung mitzuwirken; ohne eine solche Mitwirkung der Abgabepflichtigen wäre die Erforschung der materiellen Wahrheit vielfach nicht möglich oder mit einem unzumutbaren Aufwand verbunden. Nach der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Wesentlichen in folgenden Fällen:

- wenn durch faktische Gegebenheiten oder rechtliche Schranken die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes eingeschränkt oder verhindert ist. Dies gilt

[...]

- wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen kann.

[...]

- wenn der Abgabepflichtige Unübliches oder Außergewöhnliches behauptet.

[...]

Die erhöhte Mitwirkungspflicht wird in allen von der Judikatur entwickelten Aspekten durch das Anfügen eines zweiten Satzes in § 115 Abs. 1 BAO in das Gesetz übernommen. Durch das Wort 'beispielsweise' wird klargestellt, dass nicht nur bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hat beispielsweise zur Folge, dass es am Abgabepflichtigen liegt,

[...]

- bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind.

- alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind.

Eine Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hat beispielsweise zur Folge, dass

- die Verpflichtung der Abgabenbehörde endet, den Sachverhalt über das von ihr aufgrund einer ordentlich durchgeführten Ermittlung zu prüfen und sie den so ermittelten Sachverhalt als erwiesen annehmen darf.

- insoweit ein Anlass zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung vorliegt, als diese wegen der Pflichtverletzung nicht exakt ermittelt oder berechnet werden können.

[...]"

Trotz mehrmaliger Aufforderungen seitens der belangten Behörde konnten die Verbuchungen am Gesellschafter-Verrechnungskonto nicht belegmäßig nachgewiesen und nachvollziehbar gemacht werden. Die versuchte Begründung der Beschwerdeführerin, wonach die eigentlichen Kassabewegungen über das Verrechnungskonto gebucht wurden, widerspricht nicht nur den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, sondern ist auch nicht geeignet, die sachliche Richtigkeit der dbzgl Aufzeichnungen glaubhaft zu machen.

Dass die Beschwerdeführerin trotz umfangreicher Barbewegungen im Streitzeitraum keine Kassabücher vorlegen konnte, wird auch von ihr nicht in Abrede gestellt, sondern dies im Vorlageantrag von der Beschwerdeführerin selbst zugestanden und dahingehend erläutert, dass mangels Verwaltungsangestellten von der Eintragung dieser großen Mengen von Geschäftsfällen in ein Kassabuch abgesehen wurde.

Aufgrund der somit nicht erfolgten gesetzeskonformen erhöhten Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin konnten die von der belangten Behörde aufgegriffenen formalen und sachlichen Mängel der Bücher der Beschwerdeführerin nicht entsprechend aufgeklärt bzw entkräftet werden. Insbesondere wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen, entsprechende Belege für die im Vorlageantrag behauptete "Verrechnung" von fehlgeleiteten Kundenforderungen im Jahr 2011 vorzulegen bzw behauptete Umsatzeinbrüche im Jahr 2011 substantiiert zu begründen und glaubhaft zu machen.

Da schließlich im Beschwerdezeitraum unstrittig nur ein Alleingesellschafter an der Beschwerdeführerin beteiligt war, kann auch der Zufluss der Erlöshinzurechnung an diesen ohne Bedenken angenommen werden, zumal auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet wurde, dass die vom Prüfungsorgan festgestellten Mehrgewinne der Gesellschaft überhaupt nicht an den Gesellschafter zur Ausschüttung kamen, dass also zB "Schwarzerlöse" wieder für (spätere) "Schwarzeinkäufe" Verwendung fanden (vgl VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

§ 184 BAO lautet:

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

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

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl zB

VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122 und VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

Jeder Schätzung ist allerdings nach der ebenso ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 15.5.1997, 95/16/0144; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166; VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022 und VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl zB 30.9.1998, 97/13/0033; VwGH 26.9.2000, 97/13/0143; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119-0122 und nochmals VwGH 22.2.2017, Ra 2017/13/0006).

Die Notwendigkeit einer Schätzung setzt nämlich kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus (vgl VwGH 13.10.1993, 89/13/0078; VwGH 27.4.1994, 92/13/0011; *Ritz*, BAO⁶ § 184 Tz 6 mwN), sondern beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die wahren Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und zu berechnen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört auch ein Vermögenszuwachs, der im Verfahren nicht entsprechend aufgeklärt werden kann, zu den Umständen, die Anlass für eine Schätzung begründen (vgl zB VwGH 25.3.1992, 90/13/0295; VwGH 26.9.2000, 97/13/0143; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0077 und VwGH 24.9.2014, 2012/13/0107).

Auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages stellt ein zulässiges Element der möglichen Schätzungsmethoden dar (zB VwGH 25.2.2004, 2000/13/0050; VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019 und VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164). Hiermit werden Fälle erfasst, in denen es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht gesetzeskonform aufgezeichnet wurden (vgl zB VwGH 25.1.2006, 2001/13/0274; VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078 und VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Vor dem Hintergrund der obigen Feststellungen kann es im vorliegenden Fall nicht als rechtswidrig angesehen werden, wenn die belangte Behörde die Bemessungsgrundlagen im Streitzeitraum im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt hat. Gegen die konkrete Höhe der vorgenommenen Hinzurechnungen hat sich betreffend die Jahre 2009 und 2010 (jeweils 10.000 €) auch die Beschwerdeführerin nicht substantiiert gewendet. Soweit das Vorbringen im Vorlageantrag eine rechtswidrige Hinzurechnung für das Jahr 2011 (60.000 €) auch der Höhe nach behauptet, kann dieses aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen und Beweiswürdigung nicht eine Rechtswidrigkeit der Bemessung aufzeigen, weshalb für das als "Zusatzantrag" formulierte Eventualvorbringen im Vorlageantrag keine rechtliche Grundlage besteht.

Nach der ständigen Rechtsprechung und herrschenden Lehre stellen Erlöshinzurechnungen aufgrund einer gemäß § 184 BAO erforderlich gewordenen Schätzung auf Ebene einer Körperschaft verdeckte Ausschüttungen dar, welche nach § 8 KStG zu behandeln sind (vgl Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 187 ff, mwN; Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 112; Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁶, § 8 Tz 201 ff, mwN ; VwGH 10.3.1982, 81/13/0072; VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 18.9.1991, 91/13/0012; VwGH 24.2.1993, 91/13/0198; VwGH 27.4.1994, 92/13/0011; VwGH 24.3.1998, 97/14/0118; VwGH 11.12.1996, 95/13/0240; VwGH 26.9.2000, 97/13/0143; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 21.9.2005, 2002/13/0230).

§ 93 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung des BudBG 2009 (BGBl I 2009/52) lautete auszugsweise:

"(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

[...]"

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge iSd § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 (idF BGBl I 2009/52) dar (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH 21.9.2005, 2002/13/0230). Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 (idF BGBl I 2008/65) haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Abgabenrechtliche Haftungen setzen nach ständiger Rechtsprechung zwar den Bestand einer Abgabenschuld voraus, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde. Es stößt daher auf keine Bedenken, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen (vgl VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, mwN; VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063).

Die von der belangten Behörde vorgenommene Behandlung der Erlöshinzuschätzungen als verdeckte Ausschüttungen sowie die haftungsweise Heranziehung der Beschwerdeführerin für die auf diese verdeckte Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer kann vor diesem rechtlichen Hintergrund nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit der vorliegenden Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere seinem Erkenntnis vom 28.03.2000, 96/14/0107, abgewichen.

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. November 2018