

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat_X in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Profundia Wirtschaftstreuhand GmbH, Treustraße 29/5, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 13.6.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 07.01.2013 betreffend Kapitalertragsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer 2005-2009 und vom 10.1.2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005-2006 sowie betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005-2009 in der Sitzung am 14.4.2015 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird in eingeschränktem Umfang stattgegeben:

I.1. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

I.2. Im übrigen wird der Beschwerde teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Bemessungsgrundlagen und Abgaben sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) betreibt ein Wirtshaus. Anlässlich einer bei ihr durchgeführten Betriebsprüfung stellte die belangte Behörde fest, aufgrund der Beschaffenheit des Kassasystems und des Fehlens von Datenerfassungsprotokollen bestehe die Möglichkeit, dass Bonierungen und Losungen vor Übertragung in die Buchhaltung manipuliert werden, ohne dass dies kontrollierbar wäre. Der Verdacht, dass auch tatsächlich manipuliert worden sei, gründe sich insbesondere auf unterschiedliche Systemzeiten und Differenzen zwischen Tischbonierungen und als Kontrollmaterial vorliegenden Rechnungen. Weiters spreche eine Analyse der jährlich zufällig gewählten Stichproben auf Fehler für eine Manipulation. Im Zuge von Kontenöffnungen und Hausdurchsuchungen sei ein Sparbuch (Profitkonto) des Gesellschafters zutage getreten, auf dem jährlich

in größerem Umfang nicht aufklärbare Vermögenszugänge in Form von Eigenerlägen stattgefunden hätten. Der Argumentation des Geschäftsführers der Bf, diese Zugänge stammten aus Geldgeschenken von Verwandten, werde durch einen Abschlag von zehn Prozent Rechnung getragen. Diese Vermögenszugänge legte die belangte Behörde ihrer Schätzung zugrunde, wobei sie die Zugangsbeträge sowohl beim Umsatz, als auch beim Gewinn der Bf und als verdeckte Ausschüttungen an den Alleingesellschafter ansetzte. Die Vermögenszugänge auf dem Profitkonto stammten offenbar aus Schwarzumsätzen, eine Berücksichtigung der Vermögensabgänge vom Profitkonto als Betriebsausgabe im Zusammenhang mit Schwarzeinkäufen scheitere jedoch an der fehlenden Empfängerbenennung (§ 162 BAO), eine Berücksichtigung von Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit Schwarzeinkäufen an fehlenden Rechnungen.

Die Bf bringt dagegen vor, die verwendeten Abrechnungssysteme hätten den Bestimmungen der BAO entsprochen, weiterreichende Dokumentationsverpflichtungen seien erst durch die Kassenrichtlinie 2012 von der Finanzverwaltung auferlegt worden. Buchungen im Kassasystem gingen nicht verloren sondern blieben bis zum Abschluss eines Tisches erhalten und mündeten dann in Rechnungen. Bonierungen, die nicht in Rechnungen mündeten, hätten auch keine Zahlung zur Folge, sämtliche Zahlungsvorgänge seien jedoch vollständig erfasst und auch in die Buchhaltung übertragen worden. Die statistischen Berechnungen der Bp, die einen Manipulationsverdacht nahelegen würden, seien weder von der Auswahl der Datenmenge noch von der gewählten Methode her noch hinsichtlich der festgestellten Fehler nachvollziehbar und nicht methodisch gerechtfertigt. Das Profitkonto habe vor allem dazu gedient, dort zu hohe Kassabestände zwischenzulagern, bis sie wieder gebraucht werden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe bei Entnahme aus der Kassa einen Zettel mit dem entnommenen Betrag in die Kassa gelegt und bei Rückübertragung vom Profitkonto in die Kassa diesen Zettel wieder entnommen und weggeworfen. Er habe diese Praxis von seiner Mutter übernommen, die das Gasthaus zuvor geführt habe und habe die Vorgehensweise nicht weiter hinterfragt. Nicht nur dem Grunde nach seien die Feststellungen unberechtigt, auch der Höhe nach seien sie fehlerhaft: Die festgestellte Verkürzung müsse der Bruttoumsatz sein, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen bzw. ertragsteuerlich zu passivieren sei. Gleiches gelte für die verdeckte Ausschüttung, die jedoch vom Gesellschafter getragen werde, weshalb KEST nicht in Höhe von 33,33 % des Zuflusses, sondern von 25 % festzusetzen sei. Weiters könne insoweit kein ungeklärter Vermögenszuwachs vorliegen, als sich der Gesellschafter aus der unbaren Entnahme-Verbindlichkeit von 230.000 Euro bedient habe, ebenso im Umfang von Bezügen aus der Gesellschaft.

Zu den Profitkonten führt die Beschwerde (Seiten 19ff) detailliert aus:

- Die belangte Behörde berücksichtige nur die Bardotierungen auf den Konten des Gesellschafters. Unter Berücksichtigung der Barabhebungen ergebe sich ein wesentlich differenzierteres Bild. Die belangte Behörde könne nicht unterstellen, dass nahezu eine

Million Euro vom Gesellschafter für private Zwecke verwendet worden sei, zumal keine Hinweise darüber vorlägen, dass der Gesellschafter auf großem Fuß lebe.

- Bei genauer Analyse sei erkennbar, dass den Dotierungen häufig sehr bald Auszahlungen in gleicher oder ähnlicher Höhe gegenüberstünden. Generell seien kleinere Behebungen der Privatsphäre zuzurechnen, große Behebungen stellten in der Regel Wiedereinzahlungen in die Gesellschaftskassa dar. Über den Prüfungszeitraum ergebe sich unter Ausblendung privater Ein- und Auszahlungen ein Überhang der Einzahlungen von lediglich 27.500 Euro.
- Ein Großteil der Barauszahlungen aus dem Profitkonto hänge mit der Gesellschaftskassa zusammen. Zahlreiche Barauszahlungen vom Profitkonto erfolgten taggleich mit Umbuchungen von der Kassa an das Bankkonto der Bf. Daraus erschließe sich ein Zahlungsfluss vom Profitkonto über die Kassa auf das betriebliche Bankkonto.
- Stellte man die Geldflüsse zwischen Gesellschafter und Gesellschaft gegenüber, blieben gut 7.000 Euro übrig, die aus dem Betrieb mehr entnommen als in das private Girokonto einbezahlt worden seien.
- Bei Errechnung der Lebenshaltungskosten sei zu berücksichtigen, dass im Prüfungszeitraum 230.000 Euro an Verbindlichkeiten gemäß § 16 Abs 5 UmgrStG entnommen worden seien, die Gesellschaft sämtliche Beiträge des Gesellschafters zur GSVG (vgl. dessen ESt-Erklärungen), Steuerzahlungen (Verrechnungskonto), Personenversicherungen (Verrechnungskonto) und die Privatnutzung des Firmen-Pkw sowie die Verköstigung der gesamten Familie (Sachbezüge) getragen habe. Auch die Frau des Geschäftsführers trage wesentlich zum Familieneinkommen bei.

Die belangte Behörde führt dagegen in ihrer Stellungnahme aus:

- Die von der Bf angeführten Aufzeichnungen (Zettel in der Kassa für Übertragungen an Profitkonten) hätten den Zweck erfüllt, auch im Nachhinein betragsmäßig zwischen offiziellen Tageslosungen und Verkürzungsbeträgen differenzieren zu können. Die nicht mehr vorhandenen Aufzeichnungen erfüllten damit die Funktion einer Schwarzbuchhaltung schlechthin.
- Aufgrund chronologischer Zuordnung seien folgende Bar-Umschichtungen auf Privatkonten des Gesellschafters anerkannt worden: 3.000 Euro 2007, 3.500 Euro 2008, 12.000 Euro 2009. Die von der Bf unterstellte einseitige Argumentation habe somit nicht stattgefunden. Über diese Beträge hinaus sei jedoch kein zeitlicher und betraglicher Zusammenhang – insbesondere betreffend Auszahlungen der Bf an den Gesellschafter vom Verrechnungskonto – feststellbar, weshalb es sich bei allen übrigen Eigenerlägen um ungeklärte Vermögenszuwächse handeln müsse.
- Betreffend Lebenshaltungskosten liege eine Aufstellung aus 2006 über Barausgaben für Adaptierungen des Hauses von in Summe 52.000 Euro vor. Aus dem beim Gesellschafter vorgefundenen Ordner „Haus 2“, lfd. Nr. 101, ergeben sich auch für 2005 Barauslagen für das Haus von rund 15.000 Euro und für Schmuck im Jahr 2005 und 2006 von rund 1.000 Euro. Aus Kalendern seien etwa für 2005 Urlaube in Berlin, Bad Mitterndorf, Moskau, Loipersdorf, Gmunden, und Salzburg ersichtlich. In

diesen Bereichen seien ansatzweise die von der belangten Behörde festgestellten Schwarzgewinne zu finden.

Im Zuge eines vor dem Verwaltungsgericht abgehaltenen Erörterungstermines wurde anhand der vorliegenden Buchhaltungsunterlagen erörtert, dass Umbuchungen, bzw. Rechnungen, die nicht der Bonierung entsprechen, nicht im Einzelnen nachvollzogen werden können. Während für die belangte Behörde damit keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen mehr vorliegen, sieht die Bf keine Mängel, weil sämtliche Zahlungsflüsse laut Boniersystem auch in Rechnungen bzw. Kassierbons erfasst seien und in die Losung eingegangen seien.

Zum Thema Profitkonten brachte der steuerliche Vertreter der Bf vor, er habe von dieser Praxis erst im Zuge der Betriebsprüfung erfahren, danach sei sie abgestellt worden. Der Betriebsprüfer gab dazu an, die letzte Kontobewegung sei am 1.3.2010 erfolgt, die Hausdurchsuchung am 23.3.2010. Ein Kassasturz sei im Rahmen der Betriebsprüfung und Hausdurchsuchung nicht erfolgt.

In einer vorbereitenden Eingabe vom 13.4.2015 zur mündlichen Verhandlung brachte die Bf nochmals vor, dass die Geldbewegungen zwischen Gesellschaftskassa und Profitkonto des Gesellschafters aus dem gebuchten Kassastand erfolgt seien und nicht aus zusätzlichen nicht erfassten Bargeldbeständen der Bf. Zu belegen sei dieser Zusammenhang daraus, dass größere Barbehebungen vom Profitkonto oft tag- und summengleich mit Überträgen von der Kassa auf das Firmenkonto erfolgt seien. Diesen Auszahlungen müssten auch Einzahlungen aus den buchhalterisch erfassten Barbeständen der Bf vorangegangen sein. Weiters führt die Bf an, dass nicht im Ansatz seitens der Behörde geklärt worden sei, wo rund eine Million unterstellter Vermögenszuwachs hingekommen wäre. Weder der Ausbau des Kleingartenhauses, noch die angeführten Urlaube und Schmuckgegenstände könnten auch nur annähernd eine solche Summe verschlingen. Auch sei bei der Hausdurchsuchung kein einziger Hinweis auf Schwarzgeschäfte gefunden worden.

In der mündlichen Verhandlung wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf ist eine GmbH, die ein Gasthaus betreibt. Vor 2005 wurde das Gasthaus als Einzelunternehmen durch den nunmehrigen Gesellschafter-Geschäftsführer betrieben, der seinen Gewinn ebenfalls nach § 5 EStG ermittelt hat. Durch Einbringung nach Art III UmgrStG ging der Betrieb 2005 auf die Bf über.

Der erklärte Umsatz betrug jährlich rund eine Million Euro. Im Schnitt wurden jährlich ca. 200.000 Euro auf Bankkonten des Geschäftsführers (Girokonto und insbesondere zwei „Profitkonten“, das sind Sparkonten, wovon eines nur am Anfang des Prüfungszeitraumes bestand) bar eingezahlt, ohne dass sich diese Geldbewegungen in der Buchhaltung

der Bf als Zahlungsausgänge niedergeschlagen hätten. Laut Bf wurden lediglich hohe Kassabestände auf dem Profitkonto zwischengeparkt, was durch Hinterlegung von Notizzetteln in der Kassa evidenziert wurde. Ein Nachweis konnte mangels Aufbewahrung dieser Belege nicht erfolgen. Der Bf ist jedoch gelungen, glaubhaft zu machen, dass ein Großteil der Zugänge auf dem Profitkonto des Gesellschafters aus dem bei ihr gebuchten Kassastand stammt und ein Großteil der Abgänge aus dem Profitkonto eine Rückführung in die Gesellschaftskassa war. Das Profitkonto diente somit zu einem Gutteil als „Safe“ für hohe Kassabestände.

Diese unüblich anmutende Vorgehensweise wurde gewählt, weil sie schon beim Einzelunternehmen und bei der Mutter des Gesellschafters üblich war, das Sparbuch die beste Verzinsung bot und die Hausbank gleich gegenüber dem Wirtshaus gelegen ist. Dass durch den Rechtsformwechsel zur fehlenden Ordnungsmäßigkeit durch das Nichterfassen der Zahlungsströme in der Buchhaltung die Sphärenmischung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter hinzutrat, war der Bf nicht bewusst. Der steuerliche Vertreter hat von dieser Praxis erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erfahren, sie wurde sodann abgestellt.

Die Feststellung über das Zwischenparken von Kassabeständen auf dem Profitkonto des Gesellschafters ergibt sich daraus, dass mehrmals jährlich – und damit weit über Zufälligkeiten hinaus – größere Barbehebungen vom Profitkonto erfolgt sind und taggleich Überträge von der Kassa auf das Bankkonto der Bf gebucht worden sind. Die logische Erklärung für diese Vorgehensweise kann angesichts der sonstigen Verhältnisse des Gesellschafters nur darin gelegen sein, dass von der Kassa ohne Buchung entnommene Barbestände wieder in die Kassa – ohne Buchung – zurückgeführt wurden, um eine Umschichtung auf das Bankkonto zwecks Überweisungen tätigen zu können. Dass die Behebungen von Großbeträgen vom Profitkonto für private Zwecke des Gesellschafters verwendet worden wären, dafür gibt es keine ausreichenden Anhaltspunkte. Der Gesellschafter der Bf führt kein aufwendiges Leben, bewohnt mit seiner Familie ein Kleingartenhaus, das zum Teil kreditfinanziert erworben wurde, und auch die von der belangten Behörde festgestellten Urlaube erschöpfen sich in Österreichurlaubs und kurzen Städtereisen.

Auch für die von der belangten Behörde unterstellten Schwarzumsätze in großem Umfang bestehen keine hinreichenden Anhaltspunkte. Von einer geringfügig beschäftigten Küchenhilfskraft in einem Monat abgesehen konnten keine zusätzlichen Beschäftigten angetroffen werden, bei der Hausdurchsuchung sind keine Lieferscheine und Aufzeichnungen über Schwarzgeschäfte gefunden worden, ein Schwarzwarenlager wurde ebenfalls nicht entdeckt.

Was bleibt, ist der Vorwurf der formellen Mangelhaftigkeit der Buchhaltung: Einzelne Bonierungen konnten nicht nachvollzogen werden, Kontrollbelege waren nicht in Einklang mit den Bonierungen zu bringen, Geldbewegungen zwischen Gesellschaftskassa und Profitkonto wurden nicht buchhalterisch erfasst.

2. Rechtsfolgen

2.1. Schätzungsbefugnis

Die Steuerbemessungsgrundlagen sind zu schätzen, wenn sie nicht ermittelt oder berechnet werden können (§ 184 Abs 1 BAO). Zu schätzen ist insbesondere, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag (§ 184 Abs 2 BAO), ferner, wenn 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.

Durch das Fehlen von Aufzeichnungen über die Geldbewegungen zwischen Kassa und Profitkonto war die Buchhaltung mangelhaft und die Schätzungsbefugnis gegeben.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. etwa VwGH 29.4.2010, 2008/15/0122). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119). Die Schätzung darf jedoch nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (*Ellinger / Wetzel* , BAO, 120).

Aufgrund der angetroffenen formellen Mängel erscheint der Ansatz eines Sicherheitszuschlages die adäquate Schätzungsmethode. Dieser ist mit drei Prozent vom Umsatz angemessen, wobei auch der Wareneinsatz und die Vorsteuern entsprechend erhöht werden.

2.2. Plausibilisierung der Zuschätzung

Unterstellte man der Bf die von der belangten Behörde festgestellten groß angelegten Schwarzumsätze, wäre die von der belangten Behörde angestellte Rechnung in wesentlichen Punkten zu adaptieren:

- Die hinzugeschätzten Umsätze sind nicht Netto-, sondern Bruttobeträge. Schließlich werden die Schwarzumsätze den Gästen gegenüber zum selben Preis in Rechnung gestellt, wie erklärte Umsätze, lediglich die in ersteren enthaltene Umsatzsteuer wird dem Finanzamt vorenthalten.
- Im Anwendungsbereich des § 162 BAO kommt eine schätzungsweise Ermittlung von Bemessungsgrundlagen nicht in Betracht (VwGH 31.1.2001, 98/13/0156). Im Umkehrschluss kann bei einer Schätzung § 162 BAO nicht zur Anwendung kommen. Wird das Schwarzgeschäft – zu dem es naturgemäß keine Aufzeichnungen gibt – geschätzt, so handelt es sich bei den zu schätzenden Schwarzeinkäufen nicht um Aufwendungen, deren Absetzung vom Abgabepflichtigen beantragt wird, sondern um Betriebsausgaben, die von der Abgabenbehörde im Wege der Schätzung zu ermitteln sind.

- Werden Umsätze hinzugeschätzt, sind auch die mit den Schwarzumsätzen in Zusammenhang stehenden Vorsteuern einer Schätzung zugänglich (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 12 Tz 57): Erforderlich ist nicht der Beweis, dass ursprünglich eine Rechnung vorlag, sondern – systematisch gesehen zutreffender – der Nachweis, dass der Umsatz stattgefunden hat. Es ist davon auszugehen, dass den festgestellten Schwarzumsätzen notwendiger Weise entsprechende Schwarzeinkäufe vorangegangen sind.
- Eingänge auf dem Profitkonto, denen eine gebuchte Auszahlung aus der Bf unmittelbar (taggleich oder am davor liegenden Werktag) vorangegangen ist, sind als geklärter Vermögenszuwachs aus der Hinzuschätzung auszuscheiden.
- Auszahlungen größerer Summen aus dem Profitkonto, denen taggleich eine Umschichtung von der Kassa auf das Bankkonto der Bf gegenübersteht, zeigen, dass auf dem Profitkonto nicht nur Schwarzumsätze, sondern auch in die Kassa eingebuchte Gelder liegen müssen, weil der Buchungszusammenhang in Verbindung mit den sonstigen Ermittlungen diesen Schluss nahelegt. Soweit gebuchte Kassastände in diese rückgeführt werden, ist der Zugang auf dem Profitkonto aus gebuchten Kassaständen erfolgt und als geklärt auszuscheiden.

Eine Gegenüberstellung der vom Bundesfinanzgericht festgesetzten Zuschätzung mit der adaptierten Schätzung der belangten Behörde zeigt folgendes Bild:

lt. Erkl.	2005	2006	2007	2008	2009	Summe
Umsatz	302.528,17	1.012.254,02	1.067.031,45	1.024.876,51	1.352.298,43	4.758.988,58
Gewinn	84.247,64	67.637,77	10.322,99	58.788,37	81.867,54	302.864,31
lt. BFG						
Umsatz	311.604,02	1.042.621,64	1.099.042,39	1.055.622,81	1.392.867,38	4.901.758,24
Gewinn	104.899,89	87.903,01	32.001,97	78.271,95	108.190,52	411.267,34
Bp adaptiert						
Umsatz	315.564,79	1.035.145,43	1.114.051,65	1.059.735,10	1.390.922,17	4.915.419,14
Gewinn	121.298,22	84.085,12	43.111,20	81.227,88	106.943,23	436.665,65

Die vom Verwaltungsgericht getroffene Zuschätzung führt zu Ergebnissen, die nur geringfügig unter jenen der belangten Behörde nach Anpassung von rechtlichen und faktischen Parametern liegen. Sie erscheint damit angesichts der Schwere der formellen Mängel sachlich gerechtfertigt, plausibel und den tatsächlichen Verhältnissen nahekommend.

2.3. Verdeckte Ausschüttung

Soweit Barbestände der Bf nur beim Gesellschafter zwischengeparkt waren, diente der Gesellschafter als Treuhänder. Der bei der Bf im Wege der Zuschätzung festgestellte zusätzliche Gewinn hingegen ist nicht in der Gesellschaft verblieben, sondern durch die Sphärenmischung und fehlende buchhalterische Trennung zwischen Gesellschaftskassa und Profitkonto des Gesellschafters in die Verfügungsmacht des Gesellschafters gewandert.

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird (§ 8 Abs 2 KStG). Der festgestellte Mehrgewinn zählt daher beim Gesellschafter zu jenen Einkünften, bei denen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben wird (§ 93 Abs 1 iVm 2 Z 1 lit a EStG).

Der Schuldner der Kapitalerträge ist zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet (§ 95 Abs 3 Z 1 EStG) und haftet dem Bund für deren Einbehaltung und Abfuhr (§ 95 Abs 2 EStG). Bei Anwendung des § 95 Abs 5 EStG idF vor BGBl I 2010/111 hat die belangte Behörde ihr Ermessen, die Bf zur Haftung für die KEST heranzuziehen, insbesondere im Sinne der Verwaltungsökonomie richtig geübt (vgl. *Blasina*, SWK 2015, 529 unter Hinweis auf VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170).

Die Bf hat angegeben, der Empfänger der verdeckten Ausschüttung trage die KEST. Damit ist der bisherige Zufluss beim Gesellschafter als Bruttobetrag zu werten, von dem 25 % KEST vorzuschreiben sind. Diese der Gesellschaft vorgeschriebene KEST hat die Gesellschaft von ihrem Gesellschafter bis zur formellen Rechtskraft des angefochtenen Bescheides, somit unmittelbar nach Zugang dieses Erkenntnisses, einzufordern. Erst danach könnte die belangte Behörde davon ausgehen, die zugeflossenen Vorteile stellten schon den Nettobetrag der Ausschüttung dar (UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11). Passivierung der KEST und Aktivierung der Forderung an den Gesellschafter sind Teil der Ausschüttung und damit steuerneutral (§ 8 Abs 2 KStG).

Für die von der belangten Behörde angesetzte verdeckte Ausschüttung betreffend tatsächliche Auszahlung der im Zuge der Umgründung eingebuchten unbaren Entnahme (§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG) sieht das Verwaltungsgericht keinen Anlass. Die tatsächliche Entnahme ist ein steuerneutrales Herabsetzen von Verbindlichkeiten gegen Zahlungsmittelkonto. Für ein Vorziehen dieser Entnahmen auf festgestellte verdeckte Ausschüttungen aufgrund der Zuschätzung besteht kein Grund. Die verdeckten Ausschüttungen aufgrund der durchgeführten Zuschätzung werden im Jahr des jeweiligen Anfallens als verdeckte Ausschüttungen der KEST unterzogen. Auswirkungen auf die Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit der unbaren Entnahme bestehen nicht. Diesbezüglich kann daher nicht von verdeckten Ausschüttungen ausgegangen werden.

2.4. Wiederaufnahme

Für eine amtswegige Wiederaufnahme müssen Tatsachen neu hervorgekommen sein, die für sich oder zusammen mit sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch

anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten (§ 303 Abs 4 BAO idF vor BGBl I 2013/14).

Die von der Bf durchgeführte mangelhafte Gebarung ist erst im Zuge der Betriebsprüfung der Abgabenbehörde bekannt geworden. In der Begründung der Wiederaufnahme nimmt die belangte Behörde darauf Bezug, wenn sie auf das Ergebnis der durchgeführten Prüfung verweist. Der Umfang der daraus folgenden abgabenrechtlichen Änderungen erforderte, der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die Wiederaufnahme hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2005 und 2006 erfolgte zu Recht.

3. Revision

Die Revision ist unzulässig iSd Art 133 Abs 4 B-VG, weil das Vorliegen von Schwarzumsätzen eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage ist und sich das Erkenntnis im Rahmen der vorliegenden VwGH-Rechtsprechung bewegt, soweit Rechtsfragen zu klären waren.

Wien, am 17. April 2015