

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, über die Beschwerde vom 01.03.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt vom 08.02.2013 über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer der Jahre 2008 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (= Bf.) war im Streitzeitraum Gesellschaftergeschäftsführer (Anteilsinhaber von 90% der Anteile) der GMBH (=GmbH).

Über das Vermögen der GmbH wurde mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom /2011 das Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet.

Der Sanierungsplan (Quote 30%) wurde mit Beschluss vom 09/2011 bestätigt, das Sanierungsverfahren am xx9/2011 aufgehoben (Zahlungsfrist 10/2011).

In der Folge wurde mit Beschluss des Gerichtes vom 09/2012 über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet.

Die Gesellschaft wurde mit Beschluss vom 10/2014 wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht.

Der Bf. als gesetzlicher Vertreter, dieser wiederum vertreten durch eine WTH-GmbH, brachte am 31.07.2012 beim Finanzamt eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG ein. Darin wurde einbekannt, dass die GmbH in den Jahren 2008 bis einschließlich 2011 Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in unrichtiger Höhe erklärt habe.

Es sei daher nicht auszuschließen, dass dadurch Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer verkürzt wurde.

Eine genaue Festsetzung der verkürzten Beträge sei erst im Zuge der angekündigten Außenprüfung möglich.

Man habe für die Selbstanzeige soweit möglich, unter größten Bemühungen Bemessungsgrundlagen und die sich neu daraus ergebenden Abgaben ermittelt.

Die Einnahmen und Vorsteuern seien aus den Erwerben vom Zulieferer der GmbH, einem Einzelunternehmer und gleichzeitig Cousin des Bf. (=EUCou) geschätzt worden.

Umsatzsteuerlich würden sich dadurch keine großen Abweichungen gegenüber bisher erklärten Umsatzsteuervoranmeldungen ergeben. Voraussichtlich würde sich die geschuldete Umsatzsteuer jährlich um 5.000 Euro erhöhen.

Für die Körperschaftsteuer seien wegen der Verluste keine Abweichungen zu erwarten.

Die der Selbstanzeige beigelegte Schätzung stellt sich wie folgt dar:

Laut den Schätzungen des Bf. habe die GmbH nachstehende Mengen an Fertigbeton vom EUCou bezogen. Den Veräußerungspreis setzte der Bf. mit netto 60 Euro/m³ an:

	2008	2009	2010	2011
Menge bezogen in m ³	2.927,44	2.671,40	3.762,00	5.614,50
Erlös lt. Bf. 60 Euro/m ³	175.646,55	160.284,06	225.720,24	336.870,00
Erlöse § 19 UStG 1994 netto geschätzt	20.000,00	10.000,00	5.000,00	5.000,00
-WEK Zement	-85.978,99	-78.459,05	-110.490,06	-164.897,87
-WEK Schotter	-51.522,99	-47.016,66	-66.211,27	-98.815,20
-Personalkosten	-36.578,12	-55.777,71	-53.893,25	-41.081,73
-sonstige Kosten	-80.077,43	-100.004,75	-63.390,51	-49.124,46
Verlust	-78.510,98	-120.974,11	-68.264,85	-17.049,26

Das Finanzamt führte in der Folge bei der GmbH für die Jahre 2008 bis 2010 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO und für das Jahr 2011 eine Nachschau nach § 144 Abs. 1 BAO durch.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 28.01.2013 wurden folgende Feststellungen getroffen:

Von der Außenprüfung wurde *unwidersprochen* festgestellt, dass die GmbH vom EUCom bereits fertig gemischten Beton bezogen hatte und diesen in der Folge weiterveräußerte. Die GmbH hätte dies ursprünglich so dargestellt, als würde sie den Beton für ihre Abnehmer selbst herstellen und nur die benötigten Materialien vom EUCom zukaufen. Die GmbH habe aber bereits fertig gemischten Beton vom EUCom erworben. Den Beton habe das EUCom mit seiner Betonmischanlage hergestellt. Die GmbH sei gar nicht im Besitz einer Mischanlage gewesen. Der GmbH sei dafür zum Teil zwar eine Mischgebühr verrechnet worden, jedoch sei die Abrechnung darüber nicht nachvollziehbar.

Die GmbH erstellte für die Jahre 2009 und 2010 weder Bilanzen noch Steuererklärungen. Die GmbH wurde mehrfach schriftlich aufgefordert (01.08.2012 und 30.10.2012) folgende Unterlagen vorzulegen:

- 1) Ausgangs- und Eingangsrechnungen, Kassa- und Bankbelege, Inventuren, Bilanzen, Journale und Saldenlisten in elektronischer Form;
- 2) Grundaufzeichnungen: Lieferscheine zu den Ausgangs- und Eingangsrechnungen, Wiegezettel, Angebote zu den Ausgangsrechnungen, Tachodata des digitalen Tachografen gemäß § 132 BAO, Arbeitsaufzeichnungen, Geschäftsführervertrag;
- 3) Ermittlung des Sanierungsgewinnes 2011;

Die angeforderten Grundaufzeichnungen (Lieferscheine, Angebote, Tachoaufzeichnungen, Wiegezettel und Arbeitsaufzeichnungen) wurden im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt. Auch nicht die Bilanzen und Steuererklärung der Jahre 2009 und 2010, da angeblich die Mittel zur Bezahlung der steuerlichen Vertretung fehlten.

Allerdings hatte die GmbH im Prüfungszeitraum Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht.

Die Außenprüfung kam zu folgenden strittigen Feststellungen (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.01.2013):

Tz 3

Verdeckte Ausschüttung betreffend Buchungsvorgänge auf dem Verrechnungskonto (Anstieg der Forderungen der GmbH an den Bf., siehe Punkt b) der Beschwerde)

Danach hatte die GmbH Verbindlichkeiten gegenüber fremden Dritten. Der Bf. als Einzelunternehmer (Handel mit Immobilien) soll diese Verbindlichkeiten zu Gunsten der GmbH übernommen haben. Dokumente über diesen Vorgang liegen nicht vor. Es wurden lediglich die Verbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto des Bf. gegenüber der GmbH erhöht. Ein Rechtsgrund bzw. eine plausible Erklärung für diese Umbuchung liegen nicht vor. Es liegt auch keine Verpflichtungserklärung des Bf. vor.

Berechnung der Kapitalertragsteuer

Verdeckte Ausschüttung	2008	2009
Betrag in Euro	49.983,96	17.338,30

Kapitalertragsteuer	12.495,99	4.334,58
---------------------	-----------	----------

Tz 5 Differenzen der Verrechnungskonten der GmbH und des EUcou/Mängel im Belegwesen;

Die Außenprüfung stellte massive Differenzen der Ausgangsrechnungen des EUcou und der Eingangsrechnungen der GmbH fest.

Bei der GmbH fehlten Belege über Wareneinkäufe und Erlöse, es habe abweichende Verbuchungen gegeben, Ein- und Ausgänge der Kasse stimmten zeitlich nicht überein bzw. fehlten bei der GmbH.

Im Rahmen einer Außenprüfung beim EUcou seien der Prüferin die vorhandenen an die GmbH ausgestellten Lieferscheine vorgelegt worden.

Die Vollständigkeit dieser Lieferscheine hätte nicht überprüft werden können, da diese nicht chronologisch abgelegt waren und auch die elektronischen Daten der Betonmischmaschine nicht vorgelegt wurden.

Da die GmbH keine Lieferscheine vorgelegt habe, sei eine Abstimmung mit den Lieferungen des EUcou nicht möglich gewesen. Lediglich für 2011 habe die GmbH Lieferscheine betreffend die Geschäftsbeziehungen zwischen der EUcou und der GmbH vorgelegt.

Im Jahr 2011 verbuchte die GmbH Aufwendungen für empfangene Transportleistungen Fertigbeton eines slowenischen Unternehmens. Lieferscheine betreffend diese Transporte gebe es nicht. Es sei daher nicht bekannt, von wo der transportierte Fertigbeton bezogen wurde, Lieferungen vom EUcou seien naheliegend.

Des Weiteren entsprachen die Verrechnungskonten der GmbH nicht den Buchführungsgrundsätzen des Bilanzzusammenhangs (SB=EB), der Bilanzwahrheit und der Bilanzklarheit.

zu den jährlichen Feststellungen:

2008

Über die Buchung Bauleistung gemäß § 19 UStG 1994 in Höhe von 73.120 Euro, Umbuchung BelNr 1308 vom 31.12.2008 gibt es weder in der GmbH noch im EUcou Belege.

Die bezogenen Leistungen vom EUcou betrugen laut GmbH 120.712,32 Euro, das EUcou erklärte hingegen nur 106.690,00 Euro, die Differenz beträgt danach 14.022,32 Euro.

2009

Insgesamt seien 103.485,40 Euro Erlöse beim EUcou und Wareneinkäufe in gleicher Höhe bei der GmbH verbucht. Es liege folglich keine Differenz zwischen den erklärten Erlösen des EUcou und dem erklärten Wareneinkauf der GmbH vor.

Dieser Betrag setze sich aus zwei Abrechnungen vom 31.12.2009 in Höhe von 83.356 Euro und 20.129,40 Euro zusammen. Es sei danach der gesamte Einkauf der GmbH erst mit Jahresende verrechnet worden.

Die GmbH verfüge über den Einkauf in Höhe von 83.356 Euro über keinen Beleg, für den Betrag in Höhe von 20.129,40 Euro verfüge keines der beiden Unternehmen über Belege. Auf dem Verrechnungskonto der GmbH seien überdies in nicht nachvollziehbarer Weise im Belegkreis EB auf dem Verrechnungskonto EUcou Verbindlichkeiten aus dem Jahr 2007 erfasst worden.

Die Beträge in der Schlussbilanz zum 31.12.2008 und der Eröffnungsbilanz 01.01.2009 stimmten teilweise nicht überein, was gegen den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs verstöße.

2010

Das EUcou habe Erlöse aus Leistungen an die GmbH in Höhe von 157.748,46 Euro verbucht, die GmbH hingegen bezogene Leistungen vom EUcou nur in Höhe von 45.621,55 Euro. Die Abweichung betrage folglich 112.126,90 Euro.

Laut Kassabuch der GmbH gebe es nur eine Barzahlung über 135 t Zement, Umsatzsteuer 0%, in Höhe von 12.015 Euro. Weitere Zahlungen seien nicht dokumentiert.

2011

Im Jahr 2011 betrage die Abweichung sogar 163.183,80 Euro (Erlöse EUcou 175.183,95 – Einkauf der 112.000,15 Euro). Allerdings liegen für dieses Jahr Lieferscheine über einen Einkauf von 5.614,50 m³ Fertigbeton vor.

Differenzen Leistungsbezug bei der GmbH und Erlöse beim EUcou (Beträge in Euro):

	2008	2009	2010	2011
Verbuchter WEK netto 20%	47.592,33	0,00	0,00	16.800,21
Kürzung durch Außenprüfung wegen doppelter Verbuchung				-12.000,15
Bauleistungen 0%	73.120,00	103.485,40	45.621,55	0,00
Summe	120.712,33	103.485,40	45.621,55	12.000,15
Erlöse EUcou netto 20%	33.570,00	0,00	0,00	12.000,15
Bauleistung 0%	73.120,00	103.485,40	157.748,45	163.183,80
Summe	106.690,00	103.485,40	157.748,45	175.183,85

Differenz	-14.022,33	0,00	112.126,90	163.183,80

Kassabewegungen:

	2008	2009	2010	2011
Verbuchter KA-Eingang EUCou	71.957,00	20.129,40	145.815,45	177.563,98
Umbuchungen Forderungspfändungen		14.826,79		
Verbuchter KA-Ausgang GmbH	22.000,00	34.956,19	12.015,00	20.160,25
Differenz Kassa	49.957,00	0,00	133.800,45	157.423,73

Bankbewegungen:

	2008	2009	2010	2011
Verbuchter Bank- Eingang EUCou	6.000,00	0,00	0,00	0,00
Verbuchter Bank- Ausgang GmbH	0,00	0,00	0,00	0,00
Differenz Kassa	6.000,00	0,00	0,00	0,00

Tz 6 Zuschätzung - verdeckte Ausschüttung (Punkt a] der Beschwerde)

Die GmbH habe lediglich für 2011 Lieferscheine über den Bezug von Fertigbeton vom EUCou vorgelegt. Danach habe die GmbH 5.614,50 m³ Fertigbeton bezogen.

Der errechnete Einkaufspreis der GmbH betrage netto 31,20 Euro/m³.

Auf Grund der fehlenden Lieferscheine ermittelte die Außenprüfung die bezogenen Mengen an Fertigbeton durch Division der vom EUCou erklärten Erlöse durch den Betrag von 31,20 Euro.

Für den Verkauf wurde ein aus den *vorhandenen Ausgangsrechnungen* der GmbH ermittelter Durchschnittspreis in Höhe von netto 70 Euro/m³ angesetzt. Laut den *vorhandenen Ausgangsrechnungen* verrechnet die GmbH zusätzlich 13% vom Entgelt als Anfahrtskosten bzw. Transportkosten.

Die Außenprüfung führte nachstehende Kalkulation auf Grund der vorhandenen Unterlagen durch. Sie legte diese Kalkulation sowohl ihrer Schätzung (§184 BAO) der Besteuerungsgrundlagen bei der GmbH als auch den Feststellungen über die verdeckte Ausschüttung der GmbH an den Bf. zu Grunde.

Die Schätzungsberichtigung leitete die Außenprüfung aus den formalen Fehlern im Bilanzwesen der GmbH, dem Fehlen der Grundaufzeichnungen, der Lückenhaftigkeit des Belegwesens, den gravierenden Abweichungen zwischen der Erlösen des EUCom und den erklärten Einkäufen der GmbH sowie der Nichtvorlage von Bilanzen und Steuererklärungen ab.

Kalkulation der Außenprüfung:

	2008	2009	2010	2011
Erlöse EUCom	106.690,00	103.485,40	157.748,45	175.183,95
Dividiert: 31,20 = m ³	3.419,33	3.316,62	5.055,71	5.614,50
Verkaufspreis netto	70,00	67,00	70,00	70,00
Kalkulierter Erlös lt. Apr	239.352,81	222.213,61	353.899,47	393.015,00
Zuzüglich 13% Anfahrtskosten	31.115,87	28.887,77	46.006,93	51.091,95
Summe	270.468,67	251.101,38	399.906,40	444.106,95
Erklärte Einnahmen laut UVA	-185.301,41	-217.658,69	-192.562,23	-169.513,20
Minus nicht gebuchte WEK	+14.022,33	0,00	-112.126,90	-163.183,80
Differenz	99.189,53	33.442,69	95.217,27	111.409,95
Hinzurechnung gerundet verdeckte Ausschüttung	100.000,00	35.000,00	100.000,00	130.000,00
Umsatzsteuer 20% =	20.000,00	7.000,00	20.000,00	26.000,00
Verdeckte Ausschüttung	120.000,00	42.000,00	120.000,00	156.000,00
Kapitalertragsteuer 25%	30.000,00	10.500,00	30.000,00	39.000,00

Das Finanzamt folgte mit den angefochtenen **Bescheiden vom 08.02.2013** den Feststellungen der Außenprüfung und setzte die **Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 wie oben dargestellt** gegenüber dem Bf. fest.

Das Finanzamt begründete die Vorschreibung an den Bf. damit, dass die Abgaben infolge der Konkursöffnung im Jahr 2012 uneinbringlich seien, weshalb aus Gründen der Zweckmäßigkeit die Vorschreibung beim *Empfänger* der Kapitalerträge erfolge.

II) Berufung (nunmehr Beschwerde):

Mit Eingabe vom 01.03.2013 brachte die Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2008 bis 2011 ein.

Der Bf. brachte darin vor, dass sich die angefochtenen Bescheide auf den Bericht und die Niederschrift über die Außenprüfung bei der GmbH stützten.

Dem Bf. seien diese Schriftstücke nicht zugestellt worden. Den angefochtenen Bescheiden fehle somit die Begründung.

Der Bf. beantragte daher die Zustellung der fehlenden Begründung. Die Außenprüfung sei über den Masseverwalter der GmbH abgewickelt worden, weshalb der Bf. keine Kenntnis vom Inhalt der Feststellungen habe.

Das Finanzamt erließ am 28.06.2013 einen Mängelbehebungsauftrag.

Darin wurde dem Bf. aufgetragen bis 19.07.2013 die Berufung wie folgt zu ergänzen:

-Nachrechnung der Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden

-Erklärung, welche Änderungen begehr werden

-Begründung.

Mit Eingabe vom 18.07.2013 ergänzte der Bf. die mangelhafte Berufung.

Der Bf. führte darin aus:

Das Finanzamt habe ihm auf Grund seines Antrages in der Beschwerde mittlerweile die fehlende Begründung, das heißt die Bescheide der GmbH und den Bericht sowie die Niederschrift über die Außenprüfung übermittelt.

Im Bericht der Außenprüfung werde unter Tz. 2. die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde festgestellt.

Dazu sei auszuführen:

Die Schätzungsbefugnis der Behörde stehe grundsätzlich außer Streit.

Allerdings habe der Bf. im Wege der fristgerecht eingebrochenen Selbstanzeige bereits die von ihm geschätzten Beträge bekannt gegeben und der Prüferin die von ihm geschätzten Berechnungsgrundlagen überreicht. Der Schätzung der Außenprüfung könne nicht gefolgt werden.

Mit den angefochtenen Bescheiden werde ihm Kapitalertragsteuer wegen angeblicher verdeckten Ausschüttungen vorgeschrieben,

und zwar

a) wegen Erlöszuschätzungen bei der GmbH und

b) dem Anstieg der Forderungen der GmbH gegenüber dem Bf. auf dem Verrechnungskonto;

ad a)

Die Zuschätzungen seien unschlüssig. Dem Bf. sei im Verfahren der Außenprüfung der GmbH kein Parteiengehör gewährt worden. Auch eine Teilnahme des Bf. mit dessen steuerlichen Vertreter an der Schlussbesprechung sei abgelehnt worden.

Für die Schätzungen seien die im Zuge der Selbstanzeige vom Bf. vorgelegten Grundlagen maßgeblich. Daraus könnten aber keine verdeckten Ausschüttungen abgeleitet werden.

ad b)

Die Abgabenbehörde behauptete, dass die GmbH gegenüber dem Bf. unbeglichene Forderungen gehabt habe, worin der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung liege. Als Beweis, dass die GmbH gegenüber dem Bf. keine Forderungen habe, teilte der Bf. mit Eingabe vom 03.10.2014 über Vorhalt dem Finanzamt mit, dass der Masseverwalter die Eintreibung der behaupteten Forderung der GmbH gegen ihn eingestellt habe, weil diese sich gegen Null verringert hätten. Deshalb könne auch keine verdeckte Ausschüttung aus diesem Titel vorliegen.

Allgemein:

Dass die Abgabenbehörde den Bf. im gesamten Verfahren der Außenprüfung und auch nicht vor Erlassung der ihn persönlich betreffenden Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer gehört habe, stelle eine Verletzung des Grundsatzes des Parteiengehörs dar.

Die angefochtenen Bescheide seien folglich rechtswidrig und beantrage er deren ersatzlose Aufhebung.

III.) Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Berufung (nunmehr Beschwerde) mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.01.2016 ab.

Es führte darin aus, dass dem Bf. der Bericht der Außenprüfung, die Niederschrift über die Schlussbesprechung und die daraus resultierenden Bescheide betreffend die GmbH laut Zustellnachweis mittlerweile am 11.03.2013 zugestellt worden waren.

Zu Beginn der Außenprüfung sei der Bf. als gesetzlicher Vertreter der GmbH bzw. dessen steuerliche Vertretung noch vertretungsbefugt gewesen.

Durch die Eröffnung der Insolvenz über das Vermögen der GmbH sei an dessen Stelle am 11.09.2012 allerdings der Masseverwalter getreten. Da weder der Bf. noch dessen steuerliche Vertretung im Verfahren der Außenprüfung vom Masseverwalter bevollmächtigt wurden, sei ab diesem Zeitpunkt nur mehr der Masseverwalter vertretungsbefugt gewesen.

Die behauptete Verletzung des Parteiengehörs liege daher nicht vor.

Zur Schätzung und Behandlung der Zuschätzungen als verdeckte Ausschüttungen (Tz. 6 der NS über die Schlussbesprechung und Punkt a] der Berufung) werde auf die unbestrittene Schätzungsbefugnis des Finanzamtes verwiesen.

Hinsichtlich der Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde werde auf die Ausführungen der Abgabepflichtigen in der Selbstanzeige vom 31.07.2012, die Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11.02.2013 und die umfangreichen Ausführungen in der Niederschrift vom 28.01.2013 (vgl. insbesondere Tz. 2 und Tz. 5) verwiesen.

In der Tz. 6 des Berichtes werde ausgeführt, dass aufgrund der in den Tz. 2 und 5 dargestellten fehlenden Unterlagen, Unzulänglichkeiten und Differenzen der

Verrechnungskonten bzw. des Belegwesens Geldmittel durch den Bf. als der GmbH vorenthalten anzusehen seien. Die aus der Schätzung resultierende Kapitalertragsteuer sei mangels Einbringlichkeit bei der GmbH dem Bf. als Geschäftsführer im Wege der Direktvorschreibung anzulasten.

Festgestellt werde in diesem Zusammenhang durch Vergleich der jeweiligen Buchhaltungsunterlagen des EUcou und der GmbH (soweit vorhanden), dass Zahlungsflüsse und Belege fehlten, Wareneingänge bei der GmbH nicht nachvollziehbar und Grundaufzeichnungen nicht vorhanden seien. Insgesamt liege eine mangelhafte Buchhaltung vor.

Laut den vorhandenen Rechnungen habe die Bf. vom EUcou Schotter und Zement für die Betonherstellung eingekauft. Tatsächlich habe die GmbH aber bereits fertig abgemischten Beton vom EUcou erworben.

Anhaltspunkt für die Schätzung seien die Lieferscheine aus Fertigbetonlieferungen vom EUcou an die GmbH, welche nur für das Jahr 2011 vollständig vorhanden seien.

Für die Vorjahre habe die GmbH keine Lieferscheine vorlegen können.

Als Einkaufspreis wurde an Hand der Lieferscheine aus dem Jahr 2011 ein Einkaufspreis für Fertigbeton vom EUcou in Höhe von netto 31,20 Euro/m³ errechnet.

Anhand der im Prüfungszeitraum von der GmbH vorgelegten, unvollständig vorhandenen *Ausgangsrechnungen*, habe die Außenprüfung für die Jahre 2008-2011 einen gewogenen Verkaufspreis in Höhe von netto 70 Euro/m³ errechnen können (2009: netto 67 Euro/m³). Zusätzlich habe die GmbH danach Anfahrts-(Transport-)kosten im Ausmaß von 13% des Entgeltes verrechnet.

Im Übrigen werde auf die Tz. 6 der Niederschrift vom 28.01.2013 verwiesen, aus der die Ermittlung der geschätzten Bemessungsgrundlagen schlüssig hervorgehe.

Gegen die dort dokumentierte Vorgangsweise des Prüfungsorgans werde auch in der Beschwerde nichts vorgebracht.

IV) Vorlageantrag

Mit Eingabe vom 30.03.2016 bracht der Bf. beim Finanzamt einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO ohne ergänzende Begründung unter Verweis auf das bisherige Vorbringen ein. Mit der Beschwerdevorentscheidung setzte sich der Bf. nicht auseinander.

Rechtslage

§ 184 BAO

(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.

§ 95 EStG 1988 (in der im Beschwerdezeitraum gültigen Fassung)

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.....

.....

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

.....

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, daß der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Erwägungen:

ad a)

Strittig sind ist im Beschwerdefall geschätzte Erlöse der GmbH, die als verdeckte Ausschüttungen dem Bf. zugeflossen seien.

Die GmbH hat ihrer Selbstanzeige eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen der Steuern beigelegt, hat aber selbst deren Lückenhaftigkeit bestätigt und vorgebracht, dass die genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nur im Wege der Außenprüfung möglich sei.

Feststeht auch, dass die GmbH in den Jahren 2009 und 2010 keinen Jahresabschluss und keine Steuererklärungen vorlegte.

Die GmbH reichte jedoch im Streitzeitraum Umsatzsteuervoranmeldungen ein, deren Grundlagen in die Schätzung des Finanzamtes eingeflossen sind.

Die GmbH legte trotz ausdrücklicher Aufforderung durch die Prüferin die Grundaufzeichnungen (wie Wiegezettel, Lieferscheine, Angebote, Stundenaufzeichnungen, Tachodaten etc.) nicht vor.

Das Finanzamt wertete die nichterklärten Erlöse der GmbH als verdeckte Ausschüttungen an den Bf. als Gesellschaftergeschäftsführer.

Der Bf. bestreitet die Höhe der geschätzten Mehrerlöse der GmbH und deren Zurechnung als verdeckte Ausschüttung an ihn.

Der Bf. machte jedoch keine konkreten Einwendungen, in welchen Punkten die Schätzungen unrichtig oder unschlüssig seien. Er behauptete lediglich deren Unrichtigkeit.
Dazu ist auszuführen:

Unmittelbar nach Ergehen des Bescheides über einen Prüfungsauftrag für die Jahre 2008-2011 erstattete die GmbH am 31.07.2012 Selbstanzeige beim Finanzamt.

Die GmbH räumte darin ein, in den Prüfungsjahren Betriebsausgaben und –einnahmen in unrichtiger Höhe erklärt zu haben. Dies habe zu Abgabenverkürzungen bei der Körperschaftssteuer und bei der Umsatzsteuer geführt.

Der GmbH bekannte auch, dass die der Selbstanzeige beigelegten Berechnungen der Bemessungsgrundlagen **nicht** vollständig seien, weshalb erst im Zuge der Außenprüfung die genaue Höhe der verkürzten Beträge festgestellt werden könne.

Auch in der Beschwerde bestätigte der Bf. die Schätzungsbefugnis des Finanzamtes.

Die Schätzungsbefugnis des Finanzamtes ist daher unstrittig.

Im Beschwerdeverfahren ist es auch unstrittig, dass die Aufzeichnungen der GmbH unvollständig sind, die Grundaufzeichnungen überhaupt fehlen und die Bemessungsgrundlagen mit den vorhandenen Unterlagen nicht bzw. nur unvollständig ermittelt werden können.

Nach den unwiderlegten Feststellungen der Außenprüfung lässt der Abgleich der Ausgangsrechnungen (AR) des EUcou mit dem Wareneinkauf und den Erlösen der GmbH grobe Verkürzungen der GmbH sowohl beim Wareneinkauf als auch bei den Erlösen erkennen.

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie nach § 184 BAO zu schätzen. Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen und Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22.03.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.01.2016, 2012/13/0068).

Der Bf. setzt sich mit der schlüssig dargestellten und plausiblen Schätzung der Außenprüfung gar nicht auseinander. Er verweist nur auf die Maßgeblichkeit seiner der Selbstanzeige beigelegten Schätzung.

Im Widerspruch dazu anerkennt der Bf., dass die richtigen Bemessungsgrundlagen erst im Prüfungsverfahren festgestellt werden könnten. Er gibt selbst zu, dass die Schätzung für

die Selbstanzeige auf Grund der fragmentarischen Unterlagen sehr schwierig gewesen sei und auch *keinen Anspruch auf Vollständigkeit* habe.

Der Bf. legt auch nicht dar, warum die im Zuge der Selbstanzeige vorgelegte vorläufige Schätzung, deren Grundlagen durch nichts belegt sind, die *größere Wahrscheinlichkeit* der Richtigkeit für sich haben soll.

Der Bf. setzte den Verkaufspreis des Betons mit netto 60 Euro/m³ an.

Die Außenprüfung stellte hingegen fest, dass sich aus den vorhandenen Ausgangsrechnungen der GmbH ein gewogener durchschnittlicher Verkaufspreis von netto 70 Euro/m³ ergibt. *Zusätzlich* habe die GmbH 13% des Entgeltes als Transportkosten verrechnet.

Der Bf. setzt sich nicht annähernd mit diesen Feststellungen Ausführungen der Außenprüfung auseinander und unternimmt gar nicht den Versuch diese zu entkräften.

Die Schätzung des Bf. stützt sich auch in den Jahren 2008 bis 2010 auf Mengen laut Lieferscheinen, Lieferscheine waren aber laut Außenprüfung bei der GmbH nur für 2011 vorhanden. Diese Lieferscheine waren schließlich Behelfsmittel der Außenprüfung für die Schätzung der Vorjahre.

Die Feststellung der fehlenden Lieferscheine wird vom Bf. ignoriert.

Auch die in der Schätzung des Bf. angeführten verbuchten Materialkosten stimmen nicht mit dem von der Außenprüfung festgestellten Wareneinkauf (20%) überein (siehe Kalkulation der Außenprüfung auf Seite 20 der Niederschrift).

Auch zu diesen Divergenzen äußert sich der Bf. nicht

Die Prüferin hat die Erlöse der GmbH an Hand der vorhandenen Unterlagen kalkuliert und die Erlöse um Kalkulationsdifferenzen ergänzt sowie zur Abdeckung von Ungenauigkeiten moderat nach oben gerundet. Lediglich im Jahr 2011 wurden die kalkulierten Fehlerlöse in Höhe von 111.409,95 Euro auf 130.000 Euro aufgerundet. Dieser Betrag wird, wie unten näher ausgeführt, auf 115.000 Euro herabgesetzt.

Laut Beschwerde gibt es keine Einwendungen gegen den von der Prüferin errechneten Einstandspreis von netto 31,20 Euro/m³ (abgeleitet aus den Lieferscheinen des Jahres 2011) für den gemischten Beton. Unbestritten ist auch die Feststellung, dass die GmbH vom EUcou bereits gemischten Beton erworben hatte.

Für die Jahre 2008 bis 2010, für welche die Lieferscheine fehlen, errechnete die Prüferin aus den Erlösen des EUcou die bezogenen Mengen der GmbH.

Aus den vorhandenen Ausgangsrechnungen der GmbH errechnete die Prüferin einen gewogenen Durchschnittspreis von netto 70 Euro/m³ plus 13% Transportkosten vom Entgelt.

Diese Parameter legte die Prüferin ihrer Kalkulation zu Grunde. Der Bf. brachte keine konkreten Einwendungen dagegen vor.

Dass jeder Schätzung naturgemäß eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 09.12.2004, 2000/14/0166; 23.02.2012, 2009/17/0127; 23.04.2014, Ro 2014/13/0022) ist, liegt im Wesen der Schätzung.

Trotz der plausiblen und präzise aufgeschlüsselten Kalkulation der Außenprüfung, brachte die Beschwerde keine konkreten Argumente gegen die zu Grunde gelegten Parameter und die Schlüssigkeit der Kalkulation vor.

Der Bf. behauptete nur lapidar und nicht substantiiert die *Unrichtigkeit* der Kalkulation der Außenprüfung.

Die Beschwerde behauptet auch nicht, dass die vorhanden AR des EUCou, die einen wesentlichen Bestandteil der Kalkulation bilden, unrichtig seien.

Ist eine Schätzung wie im Beschwerdefall zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Die Schätzung der Außenprüfung erfüllt diese Voraussetzungen.

Sie legte der Schätzung die unbestrittenen Erwerbe vom EUCou und die ermittelten Ein- und Verkaufspreis zu Grunde. Sie stellte die kalkulierten Erlöse den Erlösen laut Umsatzsteuervoranmeldungen gegenüber. Die erklärten Umsätze wurden um die kalkulierten Fehlbeträge ergänzt und um den verkürzten Wareneinsatz gemindert. Das von der Außenprüfung gewählte Schätzungsverfahren ist damit leicht nachvollziehbar, schlüssig und geeignet die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Etwaige Ungenauigkeiten, die jeder Schätzung immanent sind, hat der Bf. als gesetzlicher Vertreter der GmbH hinzunehmen, lag doch der Anlass zur Schätzung in seinem Verantwortungsbereich (das VwGH, 28.02.2012, 2009/15/0181, mwN).

Vom Bf. wurden keine relevanten Einwendungen gegen das ermittelte Ergebnis der Außenprüfung vorgebracht, sondern nur auf seine der Beschwerde beigelegte Schätzung verwiesen.

Die Grundlagen der Schätzung des Bf. sind aber weder belegt noch nachvollziehbar und sind somit nicht als Besteuerungsgrundlagen geeignet.

Die Außenprüfung hat somit zu Recht die kalkulierten Fehlbeträge bei der GmbH außerbilanziell hinzugerechnet.

Verdeckte Ausschüttung:

Das Gesetz selbst enthält keine Definition des Begriffs der verdeckten Ausschüttung.

Laut Rechtsprechung und Literatur sind verdeckte Ausschüttungen alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder Vermögensmehrung verhindern.

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung muss sowohl ein objektives als auch ein subjektives Tatbild erfüllt sein.

objektives Tatbild:

Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist neben den übrigen Tatbestandsmerkmalen auch eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft. Diese Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung kann sowohl in einer Minderung des Gewinns als auch in einer Erhöhung des Verlustes der Körperschaft bestehen. Eine verdeckte Ausschüttung bedingt, das Betriebsvermögen vermindert oder dessen Vermehrung verhindert wird.

Werden wie im Beschwerdefall der Gesellschaft Einnahmen vorenthalten, wird die Vermehrung des Vermögens eindeutig verhindert.

Erwirtschaftet eine Körperschaft Erträge, die **durch den Anteilseigner vereinnahmt** und daher gar **nicht in die Bücher der Gesellschaft aufgenommen** werden, ist von einer soziétär veranlassten Einkommensminderung der Gesellschaft auszugehen.

Umsatz – bzw. Gewinnzuschätzungen bei einer Körperschaft, die in deren Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, rechtfertigen auch die Zurechnung einer verdeckte Ausschüttung an den Anteilseigner (vgl VwGH 18.09.2003, 99/15/0262, 0263; VwGH 24.01.2007, 2003/13/0138).

subjektives Tatbild:

Der verdeckten Ausschüttung muss eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft zugrunde liegen.

Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft sind den Gesellschaftern nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, sie sind abweichend hievon nur einem bzw. einigen der Gesellschafter zugeflossen.

Die für das subjektive Tatbild erforderliche willentliche Vorteilszuwendung der Körperschaft ist durch die Erlöskürzungen bei der GmbH, die im Verantwortungsbereich des Bf. als Einzelgeschäftsführer der GmbH lagen, evident und nachgewiesen.

Da der Bf. nur 90% der Anteile an der GmbH innehatte und die Außenprüfung keine von der Anteilinhaberschaft abweichende Gewinnverteilung festgestellt hat, gelten lediglich 90% der als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizierenden Zuschätzungen als an den Bf. zugeflossen.

Laut Kalkulation der Außenprüfung (Tz. 6) wurde im Jahr 2011 eine Kalkulationsdifferenz von 111.409,95 festgestellt und zur Abdeckung weiterer Unsicherheiten auf 130.000 Euro aufgerundet.

Diese Aufrundung zur Abdeckung weiterer Unsicherheiten weicht im Jahr 2011 unbegründeterheblich von den Vorjahren ab. Der gerundete Betrag wird daher auf 115.000 Euro herabgesetzt und liegt danach im Durchschnitt der Vorjahre.

Nach der dargestellten Würdigung durch das Bundesfinanzgericht ist die Beschwerde im Punkt a) *dem Grunde nach abzuweisen*, die Bemessungsgrundlage aber der *Höhe nach herabzusetzen*.

Punkt b)

Tz. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung - Verdeckte Ausschüttung betreffend Buchungsvorgänge auf dem Verrechnungskonto (Anstieg der Forderungen der GmbH an den Bf.):

Danach hatte die GmbH Verbindlichkeiten gegenüber fremden Dritten. Der Bf. als Einzelunternehmer (Handel mit Immobilien) soll diese Verbindlichkeiten zu Gunsten der GmbH übernommen haben. Dokumente über diesen Vorgang liegen nicht vor. Es wurden lediglich die Verbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto des Bf. gegenüber der GmbH erhöht. Ein Rechtsgrund bzw. eine plausible Erklärung für diese Umbuchung liegen nicht vor. Es liegt auch keine Verpflichtungserklärung des Bf. vor.

Selbst der Masseverwalter im Insolvenzverfahren der GmbH erkannte keine Verpflichtung des Bf. und meldete aus diesem Titel keine Forderung gegenüber dem Bf. an.

Auf Grund der Aktenlage löste dieser Buchungsvorgang keine nachweisliche Verbindlichkeit des Bf. gegenüber der GmbH aus. Es wurde auch keine Vermögensminderung bei der GmbH und keine Bereicherung beim Bf. nachgewiesen.

Der Beschwerde ist daher im Punkt b) stattzugeben.

Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bf.:

§ 95 Abs. 5 (nunmehr Abs. 4) EStG 1988 in der für die Streitjahre 2008 bis 2011 geltenden Fassung regelt die Fälle der direkten Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer. Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 gegeben (vgl. VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170 und VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153). Solcherart liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (siehe VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, siehe auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 11).

Die im Beschwerdefall festgestellten verdeckten Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer. Es sind folglich auch die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 erfüllt.

Danach lag es im Ermessen des Finanzamtes, ob es die geschuldete, nicht abgeführte Kapitalertragsteuer gegenüber der GmbH als Haftende für die Kapitalertragsteuer oder gegenüber dem Bf. als Empfänger der Kapitalerträge geltend macht.

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (vgl zB VwGH 24.02.2011, 2009/15/0161). Über das Vermögen der GmbH war zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide nach dem Scheitern eines Sanierungsverfahrens im Jahr 2011 mit Beschluss vom 09/2012 der Konkurs eröffnet worden. Dadurch war die Gefährdung der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer bei der GmbH evident.

Zum Zeitpunkt des Ergehens der Beschwerdevorentscheidung war die GmbH bereits gelöscht. Unter diesen Umständen war es im Sinne des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben geboten, der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit den Vorzug zu geben und die Abgabe direkt an den Bf. als Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, zumal dieser als Vertreter der GmbH für die verdeckte Ausschüttung verantwortlich war.

Die Beschwerde ist hinsichtlich der Frage der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bf. abzuweisen.

Die Bemessungsgrundlagen der strittigen Jahre werden wie folgt geändert:

Jahr	2008	2009	2010	2011
Bisher inkl. USt	169.983,96	59.338,30	120.000,00	156.000,00
Kürzung 2011 statt bisher 130.000 + 20% USt				115.000,00 +23.000,00
Abzüglich b)	49.983,96	17.338,30		
	120.000,00	42.000,00	120.000,00	138.000,00
90%	108.000,00	37.800,00	108.000,00	124.200,00
<i>Bemessungsgrundlagen neu</i>	108.000,00	37.800,00	108.000,00	124.200,00

Die Kapitalertragsteuer wird in teilweiser Entsprechung der Beschwerde wie folgt festgesetzt:

	2008	2009	2010	2011
<i>Kapitalertragsteuer neu (25%)</i>	27.000,00	9.450,00	27.000,00	31.050,00

Zulässigkeit der Revision:

Gemaß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im Beschwerdefall waren Tatfragen strittig und zu beurteilen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 6. Februar 2019