

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ri in der Beschwerdesache der Firma Fa GmbH, Adr1, vertreten durch Mag. StB, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 30.05.2011, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Gang des Verwaltungsverfahrens

Das Finanzamt erließ an die beschwerdeführende GmbH (Bf.) am 30.05.2011 jeweils einen Haftungsbescheid für die Jahre 2008 und 2009 hinsichtlich Kapitalertragsteuer (KeSt) im Betrag von je 3.300,00 €. Zur Begründung wurde in diesen Bescheiden (gleich lautend) auszugsweise ausgeführt:

*„Gemäß § 95 Abs. 2 EStG iVm § 202 BAO und § 224 BAO wird der gemäß § 95 Abs. 3 EStG zum Abzug Verpflichtete (die Bf.) zur Haftung für die Kapitalertragsteuer iHv 3.300,00 € herangezogen und wird aufgefordert diesen Betrag....zu entrichten.
Begründung:Die (weitere) Begründung ist in der Niederschrift vom 30.05.2011 bzw. dem Bericht zur Außenprüfung, Tz. 1. Tz. 2, Tz. 3 und Tz.4, zu entnehmen.....“*

Aus dem besagten Bericht über die Außenprüfung ergibt im Zusammenhang mit der Niederschrift der Außenprüfung vom 27.05.2011 unter anderem Folgendes:

Die Außenprüfung rechnete für die Jahre 2008 und 2009 jeweils einen Sicherheitszuschlag (SZ) von 11.000,00 € netto hinzu; in Tz. 2 wird dazu festgehalten, dass diese SZ mit 20% der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien und die Tz. 3 enthält die Feststellung, dass die SZ eine verdeckte Gewinnausschüttung (vA) darstellen. Diese Beträge seien daher dem Bilanzgewinn zuzurechnen und würden den Gesamtbetrag der Einkünfte erhöhen. In Tz. 4 wird ausgeführt, dass diese Beträge zuzüglich 20% USt der KeSt unterliegen:

vA 2008 und 2009 jeweils 11.000,00 €, zuzüglich jeweils 20% USt = je 2.200,00 €, ergibt eine KeSt-Bemessungsgrundlage von je 13.200,00 €; davon sei jeweils 25% KeSt zu berechnen, was einen KeSt-Betrag von je 3.300,00 € für 2008 und 2009 ergebe.

In der erwähnten Niederschrift über die Schlussbesprechung wird in Bezug auf die besagten SZ - zusammengefasst - festgehalten:

Unter Punkt 1.: Da auf Grund der von der Bf. verwendeten Kassensoftware keine fortlaufenden Sequenznummern im Journal vorhanden seien, sei eine Überprüfung der Vollständigkeit der Bonierungen nicht möglich. Die Tageslosungen seien entsprechend den Auswertungen des Registrierkassensystemes gebucht worden. Die Auswertungen seien allerdings Summen, die fehlenden Aufzeichnungen über die Bonierungen würden daher insofern einen Buchführungsmangel darstellen, als damit keine Grundaufzeichnungen vorlägen.

Unter Punkt 2.: Bei den Inventuren der Spirituosen würden sich Differenzen ergeben, zugekaufte Spirituosen seien teilweise nicht in die Inventur aufgenommen worden.

Unter Punkt 3.: Ebenso ergebe ein Vergleich des Wareneinsatzes und des Verkaufes bei Bier Differenzen.

Unter Punkt 4. und 5.: Auch ein Vergleich der Wareneinsätze und der Verkäufe bei Tee und Kaffee ergebe Differenzen (z.B. beim Kaffee 3.625 Portionen im Jahr 2008 und 7.964 Portionen im Jahr 2009).

Gegen die KeSt-Haftungsbescheide für 2008 und 2009 vom 30.05.2011 erhob die Bf. mit Eingabe vom 28.06.2011 Berufung (welche nunmehr als Beschwerde zu werten ist) und führte zu deren Begründung u.a. aus:

„Angefochten werden die Haftungsbescheide 2008 und 2009 mit einer Steuerfestsetzung KeSt-Betrag i.H. von jeweils EUR 3.300,--.....

Es wird beantragt beide Steuerbescheide aufzuheben.

Über die Jahre 2007 bis 2009 erfolgte eine Abgabenprüfung, wobei aufgrund diverser Aufzeichnungsmängel insbesondere schadhafter Registrierkassa zur Abgabensicherung ein SZ von jeweils 20 % verhängt wurde. In einer stattgefundenen Schlussbesprechung wurde dieses Ergebnis akzeptiert, wobei betreffend die Kapitalertragsteuer keine Feststellungen getroffen wurden.

Nunmehr wurde die Kapitalertragsteuer durch Bescheide vorgeschrieben.

Festzuhalten ist, dass der SZ lediglich aufgrund von Aufzeichnungsmängeln verhängt wurde, ohne dass jedoch festgehalten wurde, dass ein Zufluss an die Gesellschafterin Frau Ges stattgefunden hatte.

Es ist daher nicht zu unterstellen, dass die Geschäftsführerin und Gesellschafterin einen geldwerten Vorteil hatte.

Aus diesem Grund werden beide Bescheide beeinsprucht.

.....ersuchen wirum Aufhebung der Bescheide und um stattgebende Erledigung unserer Berufung.....“

Zur oben angeführten Berufung erstattete der Außenprüfer am 13.11.2011 eine Stellungnahme, in welcher er u. a. ausführte:

„Im Zuge der in der Niederschrift vom 27. 5. 2011 angeführten Mängel wurde ein SZ für die Jahre 2008 bis 2009 iHv. € 11.000,00 netto pro Jahr zu den 20 %- igen Umsätzen verhängt.

Festgestellte Mängel in der Buchführung können zu Zuschätzungen (Sicherheitszuschlägen) führen, von denen grundsätzlich angenommen werden kann, dass sie den Gesellschaftern zugeflossen sind (VwGH 17.9.1996, 95/14/0068).

Wie im Beiblatt zur Niederschrift hingewiesen wurde, stellen diese SZ verdeckte Gewinnausschüttungen und beim Gesellschafter endbesteuerte Kapitalerträge dar (25 % KeSt.).

Verdeckte Gewinnausschüttungen können sich aufgrund von Gewinnzuschätzungen - auch im Wege von SZ - im Gefolge von abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften ergeben. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft sind den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen.“

Nach Vorlage der Berufung an die (szt.) Berufungsbehörde richtete das nunmehr zuständige Bundesfinanzgericht (BFG) am 28.01.2015 an die Bf. ein Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt:

„Zur Erledigung der Beschwerde gegen die oben angeführten Bescheide wird die Stellungnahme des Außenprüfers vom 13.09.2011 zu ihrer Berufung (nunmehr als Beschwerde zu qualifizieren) vom 28.06.2011 zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

*Zum Beschwerdegegenstand wird darüber hinaus angemerkt, dass sich nach der Rechtsprechung des VwGH bei Kapitalgesellschaften auch auf Grund von **Gewinnzuschätzungen im Wege von SZ** im Gefolge von abgabenbehördlichen Prüfungen vA ergeben können. Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft sind den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass diese Mehrgewinne abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zugeflossen sind. Auch von vA ist Kapitalertragsteuer einzubehalten.*

Keine vA wäre nur dann gegeben, wenn die Gewinne nachweislich nicht den Anteilsinhabern zugekommen sind, wobei die Beweislast bei den Anteilsinhabern liegt (siehe VwGH 10.12.1985, 85/14/0080 und die dort zitierte Vorjudikatur). Es könnte etwa der Nachweis geführt werden, dass sich die Gewinne auf Schwarzgeldkonten der Körperschaft befinden, dass die Mehrgewinne für Schwarzeinkäufe oder für Schmiergeldzahlungen verwendet wurden oder dass sie einem Dienstnehmer ("diebischen Angestellten") zugekommen sind (siehe Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), die Körperschaftsteuer- KStG 1988, Rz 286 Anhang zu § 8 KStG und die dort angeführte höchstgerichtliche Judikatur).

Sie werden daher ersucht, für ihre Behauptung, dass die strittigen Mehrgewinne aus den von der Außenprüfung vorgenommenen und unbestritten gebliebenen Zuschätzungen (im Wege von Sicherheitszuschlägen) nicht der Alleingesellschafterin zugekommen sind, entsprechende Nachweise vorzulegen.

Für die Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens wird ein Frist von drei Wochen ab Zustellung vorgemerkt.“

Das angeführte Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet (Ablauf der Beantwortungsfrist: 23.02.2015).

II. Über die Beschwerde wurde erwogen

1. Streitpunkt

Die von der Außenprüfung (AP) vorgenommene Berechnung eines SZ für 2008 und 2009 (jeweils 11.000,00 € netto) auf Grund der bei der Prüfung festgestellten Aufzeichnungsmängel blieb dem Grunde und der Höhe nach unbestritten.

Die Bf. bestreitet hingegen die Zulässigkeit der Vorschreibung von KeSt für die besagten Beträge, weil die AP einen Zufluss an die Alleingesellschafterin der Bf. nicht festgestellt habe. Ein Zufluss dieser Beträge an die Alleingesellschafterin könne daher nicht unterstellt werden.

Das Finanzamt argumentiert, dass im Beiblatt zur Niederschrift über die Schlussbesprechung sehr wohl festgehalten sei, dass die SZ bei der GmbH vA und bei der Gesellschafterin der KeSt unterliegende, endbesteuerte Kapitalerträge darstellen.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Der Sachverhalt ist unbestritten und ergibt sich aus der obigen Darstellung des Verwaltungsgeschehens (siehe Punkt I.).

3. Rechtsgrundlage und rechtliche Würdigung

§ 93. EStG 1988 bestimmt:

„(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.....“

In § 95 EStG 1988 wird u.a. Folgendes geregelt:

(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:

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

Nach § 202 BAO sind, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

In § 224 Abs. 1 BAO wird geregelt, dass die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht werden. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

In § 8 KStG 1988 wird in dessen Abs. 2 bestimmt, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Mit anderen Worten: vA sind Bestandteil des steuerpflichtigen Einkommens von Körperschaften.

Nach langjähriger, gefestigter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) und des unabhängigen Finanzsenates (UFS, nunmehr Bundesfinanzgericht = BFG) sind Zuschätzungen im Wege von SZ bei GmbH's im Gefolge von abgabenbehördlichen Prüfungen als vA zu werten. Derartige Zuschätzungen unterliegen auch der KeSt. Die Mehrgewinne aus vA sind auf die Beteiligten an der Körperschaft in der Regel nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse zu verteilen (siehe Quantschnigg/Renner/Schellmann//Stöger/Vock (Hrsg) [=Q/R/S/S/V], die Körperschaftsteuer – KStG 1988, Anhang zu § 8, Tz 290 und 233 sowie die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH und des UFS) .

Kein vA wäre nur dann gegeben, wenn der Anteilsinhaber nachweist, dass die Mehrgewinne jemand anderen zugekommen, oder in der Gesellschaft verblieben sind. Es könnte etwa nachgewiesen werden, dass sich die Gewinne auf Schwarzgeldkonten der Gesellschaft befinden, dass sie für Schwarzeinkäufe oder für die Zahlung von Schwarzlöhnen oder Schmiergeldern verwendet wurden, oder dass sie einem Dienstnehmer („diebischer Angestellter“) zugekommen sind (vgl. Q/R/S/S/V, a.a.O., Anhang zu § 8, Tz 286 und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung).

Falls ein Nichtzufluss derartiger Mehrgewinne an die Anteilsinhaber in der angeführten Weise behauptet wird, ist dies der Abgabenbehörde gegenüber nachzuweisen (Q/R/S/S/V, a.a.O., Anhang zu § 8, Tz 233, 286 und 290).

Die Bf. ist eine GmbH mit einer einzigen (100%-igen) Anteilseignerin. Nach den angeführten rechtlichen Regelungen stellen die dem Grunde und der Höhe nach unbestritten gebliebenen SZ steuerlich vA dar, die der KeSt unterliegen. Schuldner der KeSt ist die 100%-Gesellschafterin. Die Bf. ist zum Abzug der KeSt verpflichtet bzw. ist sie – im Falle des nicht ordnungsgemäßen Abzuges, wie er regelmäßig bei Vorliegen von vA anzunehmen ist - zur Haftung iSd der angeführten gesetzlichen Bestimmungen heranzuziehen. Die Haftung wird gem. §§ 202 und 224 Abs. 1 BAO mittels Haftungsbescheid geltend gemacht.

Die Vorschreibung der KeSt durch die bekämpften Haftungsbescheide wäre nach der angeführten Rechtslage nur dann zu Unrecht erfolgt, wenn die besagten vA in den Jahren 2008 und 2009 nachweisliche nicht der Alleingesellschafterin zugeflossen sein sollten, was von der Bf. nachzuweisen wäre. Das BFG forderte die Bf. auf, Nachweise dafür zu erbringen, dass die strittigen Mehrgewinne (aus den Zurechnungen auf Grund der SZ) nicht der 100%-igen Anteilsinhaberin zugekommen sind.

Das entsprechende Ergänzungsersuchen vom 28.01.2015 blieb – sowohl innerhalb der dafür gestellten Frist (Fristende: 23.02.2015), als auch bislang – unbeantwortet.

Demnach ist die Bf. den geschuldeten Nachweis für den Nichtzufluss der vA an die Alleingesellschafterin schuldig geblieben, weshalb – auf Grund der oben ausführlich dargestellten rechtlichen Regelungen und der dazu ergangenen Rechtsprechung – die beschwerdegegenständlichen KeSt-Haftungsbescheide zu Recht ergingen.

Der Beschwerde konnte aus den angeführten Gründen kein Erfolg beschieden sein.

4. Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Auf Grund der in den oben unter Punkt II.3 angeführten Literaturstellen zitierten einheitliche Rechtsprechung des VwGH und des UFS ist die Frage der steuerlichen Behandlung von verdeckten Ausschüttungen auf Grund von Gewinnzuschätzungen - auch im Wege von Sicherheitszuschlägen auf Grund von Aufzeichnungsmängeln - bei Kapitalgesellschaften ausreichend geklärt. Das gegenständliche Erkenntnis weicht von dieser Rechtsprechung nicht ab. Diese Entscheidung ist somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Gegen dieses Erkenntnis ist daher gemäß § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine (ordentliche) Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. März 2015