

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerde der X-GmbH, vertreten durch Pilz + Rath Steuer- und Wirtschaftsberatungs GmbH & Co KG, Florianiplatz 12, 8200 Gleisdorf, vom 29.06.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 20.04.2015 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 01-12/2011, 01-12/2012 und 01-12/2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird hinsichtlich Kapitalertragsteuer für 01-12/2011 als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 wird die Haftung für Kapitalertragsteuer für 01-12/2012 im Betrag von 2.400 Euro und für Kapitalertragsteuer für 01-12/2013 im Betrag von 2.400 Euro geltend gemacht.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter sind Ing. X (auch Geschäftsführer) und Y. Geschäftszweig laut Firmenbuch ist "[Geschäftszweig]".

Aufgrund des Bescheides über einen Prüfungsauftrag vom 16.10.2014 führte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2011-2013 durch.

Mit Schreiben vom 24.11.2014 machte die Beschwerdeführerin durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter eine Selbstanzeige und gab darin an, für 2012 die Umsatzsteuer im Betrag von 8.295,14 Euro und für 2013 die Umsatzsteuer im Betrag von 12.465,57 Euro verkürzt zu haben. Die körperschaftsteuerlichen Auswirkungen könnten noch nicht vollständig und abschließend "beurteilt" werden.

In der Folge traf die Prüferin die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin Entgelte im Betrag von 41.475,68 Euro (2012) und 62.327,83 Euro (2013) nicht erfasst habe. Weiters seien den Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer aufgrund der formellen und materiellen Buchführungsmängel Sicherheitszuschläge hinzuzurechnen. Ebenso seien - dies ist hier strittig - die nicht erfassten Einnahmen und

die Sicherheitszuschläge als verdeckte Ausschüttungen (2011: 4.800 Euro, 2012: 75.961,09 Euro, 2013: 109.324,53 Euro) der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 20.04.2015 zog die belangte Behörde deshalb die Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 01-12/2011 im Betrag von 1.200 Euro, für 01-12/2012 im Betrag von 18.990,27 Euro und für 01-12/2013 im Betrag von 27.331,13 Euro heran. Zur Begründung ist dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen:

*"Obliegt die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen, kann eine bescheidmäßige Geltendmachung erfolgen:*

*Wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (§ 202 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO).*

*Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 BAO liegen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, sind dem unten angeführten Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen.*

*Die Kapitalertragsteuer für die verdeckten Ausschüttungen trägt die Gesellschaft. Die Kapitalertragsteuer wird dem geprüften Unternehmen am Abgabekonto mit einem Haftungsbescheid vorgeschrieben, da begründete Zweifel an der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer beim Eigenschuldner Herrn [X] bestehen.*

*Die (weitere) Begründung ist der Niederschrift bzw. dem Bericht zur Außenprüfung vom 20.04.2015 zu entnehmen."*

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.05.2015 ist dazu zu entnehmen:

*"Tz. 1 Selbstanzeige*

*2012 - 2013*

*Zu Beginn der Betriebsprüfung am 24.11.2014 wurde vom steuerl. Vertreter Mag. Messner eine Selbstanzeige in schriftlicher Form überreicht.*

*In dieser Selbstanzeige wurde offengelegt, dass im Zeitraum 12/2012-12/2013 immer wieder Ausgangsrechnungen sowohl bei der Ausstellung als auch beim Zahlunseingang buchhalterisch nicht erfasst und auch nicht verbucht wurden und daher entsprechende Umsatzsteuerverkürzungen vorgenommen wurden.*

*Nachfolgende Ausgangsrechnungen wurden nicht in das Rechenwerk aufgenommen:*

*2012*

*AR R120208 28.12.2012 19.941 ,84 € (brutto)*

*AR R120209 28.12.2012 17.934,53 € (brutto)*

AR R120210 28.12.2012 11.894,44 € (brutto)

2013

AR R130159 02.12.2013 52.289,07 € (brutto)

AR R130176 30.12.2013 23.997,45 € (brutto)

Daraus ergibt sich für das Prüfungsjahr 2012 eine Umsatzsteuernachforderung von 8.295,14 € und für das Prüfungsjahr 2013 insgesamt eine Umsatzsteuernachforderung von 12.465,57 € (die gewährten Skonti aus den nicht erfassten Ausgangsrechnungen 2012 wurden 2013 berücksichtigt).

Tz. 2 nicht erfasste Einnahmen

2012-2013

Aufgrund der Selbstanzeige (siehe Tz 1) ergeben sich folgende steuerlichen Auswirkungen:

a.) Kapitalertragsteuer

Die in der Tz 1 beschriebenen 'Schwarzumsätze' (nicht erfasste Einnahmen) stellen eine indirekte verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer dar und sind daher der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Die Basis für die Berechnung der Kapitalertragsteuer sind die Bruttobeträge siehe Tz. 1, die Kapitalertragsteuer wird von der Gesellschaft getragen.

b.) Körperschaftsteuer

Die in der Tz. 1 beschriebenen nicht erfassten Einnahmen sind den Betriebsergebnissen außerbilanziell netto hinzuzurechnen.

c.) Umsatzsteuer

[...]

Tz. 3 Sicherheitszuschlag

2012-2013

Zu Prüfungsbeginn wurde wie in Tz.1 beschrieben eine Selbstanzeige, in welcher steuerlich nicht erfasste Einnahmen offengelegt wurden, abgegeben.

Bei diesen nicht deklarierten Einnahmen handelt es sich um Ausgangsrechnungen welche jeweils am Ende der Prüfungsjahre 2012 und 2013 ursprünglich nicht in die Buchhaltung aufgenommen wurden, daher wurden die Umsatzsteuern verkürzt bzw. Betriebseinnahmen nicht der Körperschaftsteuer unterworfen.

Die oben angeführten nicht erfassten Einnahmen (Tz.1) wurden als Privateinlagen auf das Verrechnungskonto verbucht.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden dann weitere formelle und materielle Mängel in den Buchhaltungsunterlagen festgestellt z.B.: fehlende Bankkontoauszug Nr. 2013/307 (ursprünglich nicht vorgelegt, wurden erst am 16.03.2015 ausgedruckt und vorgelegt),

*div. Kassamängel (einzelne Kassabelege nicht gefunden, keine Belegnummern, keine fortlaufende Nummerierung), Soll- u. Habenbuchungen mit negativen Vorzeichen, viele unklare Buchungsfälle.*

*Aufgrund der vorangeführten Buchhaltungs- u. Aufzeichnungsmängeln und der effektiv festgestellten Umsatzverkürzung hat daher gem. § 184 BAO die Hinzurechnung eines Sicherheitszuschlages (Umsatz und Gewinn) in nachfolgender Höhe zu erfolgen.*

*Weiters sind diese Hinzurechnungen der Kapitalertragsteuer zu unterziehen, da laut Feststellung der Betriebsprüfung es sich um verdeckte Ausschüttungen handelt, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn [X] tatsächlich zugeflossen sind.*

*2011: 3.000 € (netto 20%)*

*2012: 6.000 € (netto 20%)*

*2013: 6.000 € (netto 20%)"*

Die Beschwerdeführerin erhob durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 29.06.2016 die Beschwerde gegen "die Haftungsbescheide vom 28.05.2015" und beantragte die Aufhebung und Neuausfertigung "des Bescheides".

Aufgrund eines Mängelbehebungsauftrages vom 05.08.2015 ergänzte die Beschwerdeführerin die Beschwerde mit Schreiben vom 01.09.2015 und begründete diese wie folgt:

*"Gegen die Haftungsbescheide über die Kapitalertragsteuer 2011, 2012 und 2013 wurde eine Beschwerde deshalb eingereicht, da kein ausschüttungsfähiger Gewinn vorhanden war und somit weder eine offene noch eine verdeckte Gewinnausschüttung stattfinden konnte.*

*Welters haftet der Gesellschafter Herr Ing. X persönlich für die Verbindlichkeiten an die Kreditinstitute. Die durch diese Entnahmen des Gesellschafters entstanden Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft, sind durch diese persönliche Haftung gedeckt. Daher können diese Entnahmen niemals Gewinnausschüttungen darstellen, da diese Bankverbindlichkeiten im Falle der Nichtbedienung durch die Gesellschaft vom Gesellschafter Herrn Ing. X persönlich zu tilgen sind.*

*Es fanden daher in den Jahren 2011, 2012 und 2013 keinerlei offene und auch verdeckte Gewinnausschüttungen statt, sodass auch in diesen Jahren keine Kapitalertragsteuer festzusetzen ist.*

*Wir beantragen daher die Aufhebung der oben Haftungsbescheide über die Kapitalertragsteuer 2011, 2012 und 2013 vom 28.05.2015."*

Am 05.02.2016 wurde über die Beschwerdeführerin das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet.

Mit an den Masseverwalter gerichteter Beschwerdevorentscheidung vom 07.06.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Der Bescheidbegründung ist zu entnehmen:

*"Die nunmehr in Insolvenz befindliche Beschwerdeführerin erstattete durch ihren steuerlichen Vertreter Mag. Messner zu Prüfungsbeginn am 24.11.2014 eine Selbstanzeige und führte aus, in den Zeiträumen 12/2012 bis 12/2013 seien Ausgangsrechnungen wiederholt nicht erfasst worden, auch wurde der Zahlungseingang weder erfasst noch verbucht.*

*Die unstrittigen, in der Selbstanzeige beigebrachten im Rechenwerk fehlenden Rechnungen, wurden von der Außenprüferin gesichtet und gewürdigt.*

*Es wurden Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer korrigiert. Aufgrund der mehr als mangelhaften Buchhaltung wurde ein Sicherheitszuschlag ermittelt. Der damit einhergehenden indirekten verdeckten Ausschüttung wurde durch Erlassung der hier bekämpften KEST-Haftungsbescheide Rechnung getragen.*

*In der Beschwerde vom 29. Juni 2015, ha eingelangt am 30. Juni 2015, der nach Aufforderung per Schreiben vom 1. September 2015, ha am Folgetag eingelangt, eine Begründung nachgereicht wurde, wird vorgebracht, es habe in den Jahren 2011 bis 2013 keine ausschüttungsfähigen Gewinne gegeben und habe deshalb keine offene oder verdeckte Ausschüttung stattfinden können.*

*Der Gesellschafter, Ing. [X] hatte persönlich für Verbindlichkeiten der Gesellschaft, sie seien durch persönliche Haftungen gedeckt. Diese Entnahmen können niemals Gewinnausschüttungen darstellen, da diese Bankverbindlichkeiten im Falle der Nichtbedienung durch die Gesellschaft vom Gesellschafter persönlich zu bedienen seien.*

*Fälle indirekter verdeckter Ausschüttung sind dadurch gekennzeichnet, dass der juristischen Person Erträge entzogen oder vorenthalten werden. Es handelt sich dabei um Fälle, in denen Erträge der juristischen Person nicht buchhalterisch erfasst, sondern direkt vom Anteilsinhaber vereinnahmt werden.*

*Hier sind die VwGH Erkenntnisse zu Schwarzumsätzen (VwGH 11.12.1996, 95/13/0240) und die Judikatur zu Sicherheitszuschlägen ins Treffen zu führen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).*

*Im Nichtverbuchen von Ausgangsrechnungen und im Nichterfassen von Zahlungseingängen ist das Paradebeispiel einer indirekten verdeckten Ausschüttung zu sehen. Der vormalige steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin geht mit seinen Ausführungen restlos fehl. Ein unmittelbar ausschüttungsfähiger Gewinn kann bei einer derartigen Konstellation – der Zahlungseingang ist bei der GmbH nie erfolgt - nie vorhanden gewesen sein."*

*Am 05.07.2016 wurde das Sanierungsverfahren aufgehoben.*

*Mit Schreiben vom 07.07.2016 beantrage die Beschwerdeführerin durch ihren rechtsanwaltlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht. Ergänzend wurde vorgebracht:*

*"Die belangte Behörde geht schon im Haftungsbescheid vorn 20.04.2015 wie auch in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 07.06.2016 nicht vom objektiv festgestellten*

*Sachverhalt aus sondern trifft gerade in ihrem Haftungsbescheid jedenfalls grundfalsche und in keiner Form nachvollziehbare Feststellungen. Das steuerliche Verfahren ist auch seitens der belangten Behörde bereits im Haftungsbescheid mangelhaft und wurde der Sachverhalt, welcher in weiterer Folge von der belangten Behörde festgestellt wird nicht ordnungsgemäß und vollständig erhoben. Schon aus den vorliegenden steuerlichen Unterlagen muss sich ergeben, dass zwar die im Haftungsbescheid zu Tz. 1 angeführten Ausgangsrechnungen ursprünglich nicht in das Rechenwerk aufgenommen waren, jedoch sämtliche dieser Rechnungen auf dem Firmenkonto der Beschwerdeführerin vereinnahmt wurden. Somit sind die gesamten Rechnungsbeträge zwar nicht im Rechenwerk aufgenommen worden, jedoch sehr wohl auf dem Geschäftskonto verbucht, weshalb der Inhalt der Selbstanzeige des steuerlichen Vertreters nicht nachvollziehbar ist. Zwar mag der steuerliche Vertreter die auf dem Geschäftskonto eingelangten Summen nicht ordnungsgemäß in der Buchhaltung erfasst haben, jedoch sind diese tatsächlich der Unternehmensliquidität zugeflossen.*

**Beweis: Konvolut an Ausgangsrechnungen und Kontoauszügen**

*Somit sind diese Beträge tatsächlich nicht dem Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zugeflossen, dafür gibt es objektiv gar keine Anhaltspunkte, da die einzelnen Rechnungsbeträge ja der Beschwerdeführerin tatsächlich zur Verfügung gestanden haben. Sollten daher unrichtige Buchungsvorgänge in der Buchhaltung, wie insbesondere die Verbuchung dieser Beträge auf dem Gesellschafterkonto des Geschäftsführers erfolgt sein, so sind diese der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin im Wesentlichen zuzuordnen. Eine verdeckte Ausschüttung ist gar nicht erfolgt, weshalb schon die ohne jegliches Beweisergebnis erfolgte Schlussfolgerung, dass es sich um eine Solche handelt im Haftungsbescheid vom 20.04.2015 aufgrund eines fehlerhaften Ermittlungsverfahrens und einer offenkundig unrichtigen rechtlichen Beurteilung getroffen wurde, weshalb schon der Haftungsbescheid aus diesem Grund rechtswidrig ist."*

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 03.11.2016 ohne Stellungnahme im Vorlagebericht zur Entscheidung vor.

**Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung). Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung).

Zu den Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung gehören auch verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

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 (§ 184 Abs. 1 BAO).

Zu schätzen ist ua., 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 (§ 184 Abs. 3 BAO).

Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, mwA).

Das Finanzamt kann eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Hinblick auf dem Gesellschafter (...) aus dem Vermögen der Gesellschaft zugewendete Vorteile, die u.a. aus im Wege von Sicherheitszuschlägen festgestellten Mehrgewinnen resultierten, zur Haftung für Kapitalertragsteuer heranziehen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund war es nicht rechtswidrig, dass die belangte Behörde im Zusammenhang mit den Säumniszuschlägen die Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ausgesprochen hat.

Was die "nicht erfassten Einnahmen" betrifft, so hat die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag (Seite 2 und 3) vorgebracht, dass die Rechnungen iSd Tz. 1 des BP-Berichts (deren Beträge als verdeckte Ausschüttungen auch der KEST unterzogen wurden) zwar nicht in die Bücher aufgenommen wurden (daher umsatz- und körperschaftsteuerlich nicht erfasst wurden), die Zahlungen jedoch auf dem Bankkonto der Beschwerdeführerin eingegangen sind und somit nicht dem Gesellschafter zugeflossen sind (siehe auch Seite 2 der Selbstanzeige vom 24.11.2014). Dies belegte sie mit dem Vorlageantrag beigelegten Kontoauszügen.

Die belangte Behörde hat dazu in ihrer nachgeholten Stellungnahme vom 21.06.2017 zu erkennen gegeben, dass diesem Vorbringen der Beschwerdeführerin in sachverhältnismäßiger Hinsicht nicht entgegengetreten werden könne. Die "nicht erfassten Einnahmen" waren daher nicht der Kapitalertragsteuer zu unterziehen, weshalb dem Beschwerdevorbringen diesbezüglich Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern war, als die Bemessungsgrundlagen für die Haftung für Kapitalertragsteuer für 01-12/2012 und für 01-12/2013 zu kürzen war.

Übersicht der abgabenrechtlichen Auswirkungen (Bemessungsgrundlagen in Abweichung zu Tz. 7 des BP-Berichts):

Zeitraum	KEST-Bemessungsgrundlage	KEST
01-12/2011	4.800 Euro	1.200 Euro
01-12/2012	9.600 Euro	2.400 Euro

01-12/2013	9.600 Euro	2.400 Euro
------------	------------	------------

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 27. Juni 2017