

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.09.2007

Geschäftszahl

2004/13/0108

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lier, über die Beschwerde der K GmbH in Liquidation in W, vertreten durch Dr. Heinrich Nesvadba, Rechtsanwalt in 1060 Wien, Königsklostergasse 7/6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 7. Juni 2004, Zlen. RV/1534-W/02, RV/1535-W/02, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1995 sowie Gewerbesteuer 1992 und 1993, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1992 bis 1995 und Gewerbesteuer 1992 und 1993 sowie betreffend Kapitalertragsteuer 1992 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft mbH (Beschwerdeführerin) war in den Streitjahren als Automatenaufstellerin tätig.

Als Ergebnis einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht vom 17. November 1997 unter Tz 19 "Feststellungen zur Buchführung" fest, die Beschwerdeführerin stelle seit 1991 sowohl Geldspielautomaten als auch Unterhaltungsautomaten auf. Die Entleerung erfolge zum Monatsende durch den Geschäftsführer. Im Zuge der monatlichen Leerungen der Automaten sei vom Geschäftsführer (jeweils) ein Abrechnungsbeleg ausgestellt worden. Dieser beinhalte das Datum der Abrechnung, den Standort des Automaten, die Losung, die Umsatzsteuer und bis 1994 den Faktor und den Vertragspartneranteil mit extra ausgewiesener Umsatzsteuer. Eine genaue Bezeichnung des aufgestellten Automaten sei jedoch nicht angegeben worden. Ab dem Jahr 1996 seien auf den Abrechnungszetteln die Zählwerkstände notiert worden. Warum die Zählwerkstände ab diesem Zeitpunkt vermerkt und wieso diese in den Jahren zuvor nicht erfasst worden seien, habe nicht geklärt werden können.

Die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 1992 bis 1996 jährlich zwischen zwei und sechs Geldspielautomaten sowie ein bis zwei Unterhaltungsautomaten aufgestellt. Im Anlagevermögen seien zur gleichen Zeit durchschnittlich um zwei Automaten mehr angegeben gewesen. Aus welchem Grund 50 % der Geldspielautomaten auf Lager gestanden seien, habe nicht geklärt werden können.

Während der Prüfung seien alle Losungen je Standort und Abrechnungszeitraum EDV-mäßig erfasst und verschiedenen Verprobungsmethoden unterworfen worden. Die Ermittlung des durchschnittlichen Einspielergebnisses je Geldspielautomat ergebe folgendes Bild: 28.559 S (1992), 30.570 S (1993), 29.265 S (1994), 33.894 S (1995) und 35.074 S (1996). Besonders bemerkenswert sei dabei, dass in jenem Jahr die höchsten Erlöse je Automat erzielt worden seien, in dem die Zählwerkstände aufgezeichnet worden seien.

Eine weitere Methode zur Überprüfung der Richtigkeit der angegebenen Beträge sei gewesen, die gesamten Kassalosungen - es seien rund 300 Zahlen - aller Jahre zu sortieren. Sowohl bei den Geldspiel- als auch bei den Unterhaltungsautomaten sei eine Masse von "Mehrfachlosungen" vorgelegen. Die ungewöhnliche Vielzahl von "Mehrfachlosungen" bei dieser geringen Anzahl an Einspielergebnissen lasse darauf schließen, dass die Beträge frei erfunden worden seien und nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprächen. Ein weiteres Indiz dafür sei, dass in den Jahren 1992 bis 1995 die Kassalosungen laut Abrechnungsbelegen bis auf wenige Ausnahmen auf

ganzen Hunderterzahlen endeten. Dies sei besonders für die Unterhaltungsautomaten ungewöhnlich, weil dort mit 5 S Einsatz gespielt werde. Im Jahr 1996, in welchem die Zählwerkstände aufgezeichnet worden seien, seien weder Mehrfachlosungen entdeckt worden, noch würden die Losungen auf Hunderterzahlen genau enden.

Unter Tz 20 "Schätzungsverpflichtung" hielt der Prüfer in seinem Bericht fest, auf Grund der angeführten Feststellungen ergebe sich die materielle Unrichtigkeit der Buchführung, weshalb für den gesamten Prüfungszeitraum die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde bestehe.

Unter Tz 21 "Schätzungsverfahren" führte der Prüfer aus, durch die festgestellten Ungereimtheiten ergebe sich, dass nur die Angaben für das Jahr 1996 den wahren Gegebenheiten entsprächen. Aus diesem Grund werde die durchschnittliche Losung je Geldspielautomat für das Jahr 1996 in Höhe von 35.000 S über den restlichen Prüfungszeitraum angewendet.

Unter Tz 22 "Umsatzberechnung" hielt der Prüfer fest:

"Neben der Erhöhung der Entgelte lt. BP in Höhe von S 35.000,-

- pro aufgestellten Automaten je Monat wird in den Jahren 1992 - 1994 der Faktor in Höhe von 1,8 der Entgeltserhöhung hinzugerechnet. Da in den Jahren 1992 - 1993 der Faktor lt. Buchhaltung mit 1,5 anstatt mit 1,8 berechnet wurde, wird dies im Zuge der Betriebsprüfung richtiggestellt".

Unter Tz 23 "Ziffernmäßige Darstellung der Umsatzerhöhung" legte der Prüfer nach Jahren aufgegliedert seine Umsatzzuschätzung dar, unter Tz 24 "Umsatzberechnung" gliederte der Prüfer nach Jahren den Gesamtbetrag der Entgelte auf Grund der Erhöhung unter Tz 23 auf.

Unter Tz 25 "Körperschaftsteuer" berücksichtigte der Prüfer die Nachforderungen an Umsatzsteuer, an Gewerbesteuer und an Kapitalertragsteuer gewinnmindernd. Unter Tz 26 "Kapitalertragsteuer" führte der Prüfer aus, "die Entgeltserhöhungen ausschließlich der Faktoren lt. Tz 23" würden einschließlich Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer in den einzelnen Jahren verdeckte Ausschüttungen an den Geschäftsführer H.P. darstellen und der Kapitalertragsteuer unterzogen werden; an den Geschäftsführer deswegen, weil H.P. mit dem Aufstellen und Entleeren der Automaten betraut und somit für die Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsablaufes verantwortlich gewesen sei. Die "Gewinnausschüttung" gliederte der Prüfer auf die Jahre 1992 bis 1995 auf.

Unter den Tz 27 bis 31 berechnete der Prüfer an Hand der offenbar erklärten Beträge und seiner Zuschätzungen die Umsatzsteuer, unter Tz 32 und 33 berechnete er ausgehend vom Gewinn oder Verlust laut Handels- oder Steuerbilanz und seinen Berichtigungen zu den Bilanzansätzen den von ihm errechneten Bilanzverlust. Unter Tz 34 bis 37 berechnete der Prüfer die auf seinen Feststellungen beruhende Körperschaftsteuer und unter Tz 38 und 39 die Gewerbesteuer; unter Tz 40 bis 41 berechnete er an Hand der von ihm angenommenen verdeckten Ausschüttungen die Kapitalertragsteuer.

Unter Tz 42 des Berichtes ("Wiederaufnahme des Verfahrens") führte der Prüfer aus, hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machten:

Umsatzsteuer 1992 bis 1995, Hinweise auf Tz 22 bis 24, 27 bis 30, Körperschaftsteuer 1992 bis 1995, Hinweise auf Tz 25, 34 bis 37, Gewerbesteuer für 1992 bis 1995 (gemeint wohl: bis 1993), Hinweise auf Tz 38 und 39.

Gegen die vom Finanzamt in der Folge offenbar erlassenen, in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthaltenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer für 1992 bis 1995 und der Gewerbesteuer für 1992 und 1993 sowie betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1992 bis 1995 und die Gewerbesteuer für 1992 und 1993 berief die Beschwerdeführerin. Sie bestritt das Vorliegen formeller Mängel der Aufzeichnungen. Die Berichtigung des Faktors von 1,5 auf 1,8 könne nicht als Wiederaufnahmegrund angesehen werden, weil in den Bilanzen 1992 und 1993 die Berechnungen des Faktors klar dargelegt worden seien und für 1994 vor Veranlagung der Steuererklärungen bereits amtswegig der Faktor berichtigt worden sei. Dementsprechend hätte dies auch für die Jahre 1992 und 1993 erfolgen können.

Weiters wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Vorwürfe des Prüfers hinsichtlich der Abrechnungsbelege. Eine genaue Bezeichnung der aufgestellten Automaten sei nicht nötig gewesen, weil durch die Vergnügungssteuerkartei der Magistratsabteilung 4 eine lückenlose Dokumentation der Aufstellplätze vorgelegen sei. Abweichungen zwischen der Kartei und den Buchhaltungsaufzeichnungen seien nicht festgestellt worden. Nach näheren Ausführungen zur Verprobung, insbesondere nach Erklärungen zum Vorliegen von Mehrfachlosungen und von auf Hunderterbeträge gerundeten Losungen, wies die Beschwerdeführerin nochmals darauf hin, es sei von der Behörde mit großer Mühe ein Wiederaufnahmegrund gesucht worden, um eine Berichtigung des Faktors von 1,5 auf 1,8 zu ermöglichen.

Die Beschwerdeführerin ergänzte ihre Ausführungen mit Schriftsatz vom 2. August 1999 und wandte sich darin gegen den Vorwurf der materiellen Unrichtigkeit der Aufzeichnungen.

Gegen einen vom Finanzamt offenbar erlassenen, in den vorgelegten Verwaltungsakten jedoch nicht enthaltenen Bescheid, mit welchem die Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 1992 bis 1996 herangezogen wurde, berief die Beschwerdeführerin ebenfalls. Sie verwies auf die Berufung gegen die

Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide und die diesen zu Grunde liegende Schätzung. Auch der Nachweis der Gesellschafterbegünstigung sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht ausreichend begründet gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 1999 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1992 bis 1995, Gewerbesteuerbescheide 1992 und 1993 und den Kapitalertragsteuerbescheid 1992 bis 1996, als unbegründet ab. Unterlagen, an Hand derer die eindeutige Nämlichkeit der einzelnen aufgestellten Geräte, die konkreten Aufstellorte, die Aufstelldauer, die Stehzeiten, die Einspielungen, die Reparaturhäufigkeit, die Zählwerkstände, die eingestellten Gewinnchancen usw. exakt überprüft werden könnten, seien nicht vorgelegt worden, weshalb den formellen Erfordernissen des § 131 BAO nicht entsprochen worden sei. Daher sei die Abgabenbehörde zur Schätzung verpflichtet. Nach dem inneren Betriebsvergleich sei vom Jahr 1996, dem Jahr der erstmaligen Aufzeichnung der Zählwerkstände, ausgegangen worden. Schätzungsmethode und Vorgangsweise bei der Schätzung seien im Prüferbericht in Tz 21 dargestellt worden. Den vorgebrachten Argumenten der Beschwerdeführerin zu den Jahren 1992 und 1993, die Automaten seien nur durch "Bonierung" beispielbar gewesen, Bargeldeinwürfe seien nicht möglich gewesen und die Gewinnchance sei bei allen Automaten unter den gesetzlich vorgeschriebenen mindestens 30 % gelegen, sei entgegenzuhalten, dass es sich bei den Automaten um Geldspielautomaten handle und die gewählte Vorgangsweise der Bespielung ("Bonierung") nicht zu einer Umgehung der Anwendung des Faktors 1,8 auf die Erlöse führen könne. Die Einstellung der Höhe der Gewinnchancen sei bei den einzelnen Geräten weder aufgezeichnet noch bekannt gegeben worden.

Im Vorlageantrag wandte sich die Beschwerdeführerin gegen den Vorwurf der verdeckten Ausschüttung. Da H.P. nie Gesellschafter der Beschwerdeführerin gewesen sei und auch kein Naheverhältnis oder Verwandtschaftsverhältnis zu den Gesellschaftern habe, sei eine verdeckte Ausschüttung an den Geschäftsführer H.P. denkunmöglich. Die Verschreibung der Kapitalertragsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sei gegeben. In der Berufungsvorentscheidung sei nicht näher darauf eingegangen worden, dass aus der Bilanz ersichtlich sei, dass keine "Hopperfüllungen" vorhanden gewesen seien. Ohne Hopper und ohne Münzprüfer sei das Bespielen eines Geldspielautomaten mit Münzen unmöglich. Aus den angeführten Gründen sei nur ein Bespielen mittels Bonierung möglich gewesen, was runde Losungen zur logischen Folge habe.

Im Zuge der von der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung vom 25. Mai 2004 führte die Vertreterin des Finanzamtes unter anderem aus, H.P. habe auch seinen Nachfolger für die Geschäftsführung ausgesucht; dieser habe, abgesehen von der Bestellung zum Geschäftsführer, keine weiteren Kontakte zu den Gesellschaftern. Es sei daher davon auszugehen, dass H.P. tatsächlicher Machthaber der Gesellschaft gewesen sei. Auch der steuerliche Vertreter kenne die Gesellschafter nicht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab.

Nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens erwog die belangte Behörde zur Wiederaufnahme der Verfahren, die Berufung richte sich inhaltlich nur gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1992 und 1993. Richtig sei, dass die Erhöhung des Faktors zur Ermittlung der Freispiele von 1,5 auf 1,8 allein die Wiederaufnahme der Verfahren nicht ausreichend begründen könne. Ausdrücklich werde jedoch in Tz 22 des Betriebsprüfungsberichtes, worauf Tz 42 hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens verweise, darauf hingewiesen, dass neben der Erhöhung der Entgelte (das Schätzungsverfahren werde in den Textziffern davor dargestellt) der Faktor richtig gestellt werde. Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Betriebsprüfung sei also nicht die Faktorberichtigung, sondern die in den Tz 19 bis 21 dargestellten Mängel der Buchführung gewesen.

Sodann begründete die belangte Behörde, weshalb sie zur Schätzungsberechtigung auf Grund der vom Prüfer festgestellten Aufzeichnungsmängel gelange, welche auch neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellten.

In weiterer Folge ging die belangte Behörde auf die Höhe der geschätzten Umsätze ein.

Zur Kapitalertragsteuer führte die belangte Behörde aus, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien die Gewinne aus Schwarzgeschäften von Körperschaften grundsätzlich verdeckte Gewinnausschüttungen. Mit der Frage, ob und in welcher Höhe solche Gewinne erzielt worden seien, habe sich die belangte Behörde bereits in der rechtlichen Beurteilung der Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide "sowie die Gewerbesteuer" befasst. Strittig sei allerdings, wem gegenüber die Vorteilszuwendung erfolgt sei. Die Argumentation des Finanzamtes gehe dahin, dass der Geschäftsführer im Beschwerdefall selbst wie ein Gesellschafter zu behandeln sei, weil er alle für den Geschäftsbetrieb wesentlichen Entscheidungen offenbar mit Einverständnis der Gesellschafter selbständig getroffen habe. Diese Auffassung sei im Hinblick darauf nicht von der Hand zu weisen, dass der Geschäftsführer zB die Automatenaufstellplätze und die Abrechnungsmodalitäten mit den Wirten bestimmt habe und offenbar auch sonst in seiner Entscheidungsfreiheit (zB hinsichtlich der Auswahl eines neuen Geschäftsführers) nicht durch Gesellschafterbeschlüsse eingeschränkt gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens eine im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabeverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. November 2006, 2003/15/0141, und vom 26. April 2007, 2002/14/0075).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 22. November 2006).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die bei ihr bekämpften Bescheide des Finanzamtes nicht vorgelegt. Sie wurde jedoch vom Verwaltungsgerichtshof bei der Einleitung des Vorverfahrens (§ 35 Abs. 3 VwGG) mit dem Auftrag, die Akten des Verwaltungsverfahrens vorzulegen (§ 36 Abs. 1 letzter Satz leg. cit.) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof nach § 38 Abs. 2 VwGG bei Unterlassen dieser Vorlage auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof geht daher davon aus, dass das Finanzamt - entsprechend den Behauptungen des Beschwerdeführers - keinen anderen Wiederaufnahmegrund als den im Prüferbericht dargestellten herangezogen hat. Im Prüferbericht ist unter Tz 42 als Wiederaufnahmegrund ausdrücklich auf Tz 22 verwiesen, worin der von der belangten Behörde herangezogene Wiederaufnahmegrund neuer Tatsachen durch hervorgekommene Aufzeichnungsmängel nicht behandelt wurde. Die von der belangten Behörde herangezogenen Aufzeichnungsmängel hat der Prüfer in Tz 19 dargelegt, auf diese Tz verwies der Prüfer bei der Begründung der Wiederaufnahme jedoch nicht.

Der Ansicht der belangten Behörde, die (ohnedies nur die Umsatzsteuer, nicht auch die Körperschaft- und Gewerbesteuer betreffende) Tz 22, auf die der Prüfer in Tz 42 zur Wiederaufnahme verwies, führe "neben der Erhöhung der Entgelte" die Richtigstellung des Faktors an, weshalb "für die Betriebsprüfung" der Grund der Wiederaufnahme nicht die (in Tz 22 angesprochene) Faktorerhöhung, sondern die in den Tz 19 bis 21 (richtig: nur in Tz 19) dargestellten Mängel der Buchführung gewesen sei, ist nicht zu folgen. Aus der in Tz 22 enthaltenen Aussage "neben der Erhöhung der Entgelte" kann nicht geschlossen werden, dass damit an anderer Stelle (Tz 19) dargestellte Tatsachen, welche letztlich auch durch eine (in Tz 20 und 21 erläuterte) Schätzung zur Erhöhung der Entgelte führten, unter der Tz 22 dargelegt werden, auf welche der Prüfer zur Wiederaufnahme des Verfahrens verwies.

Zu Recht rügt die Beschwerdeführerin, die sich u.a. im Recht auf Unterlassung einer Wiederaufnahme mangels rechtfertigenden Grundes verletzt erachtet (Beschwerdepunkt - § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG), dass die Wiederaufnahme der Verfahren nicht rechtmäßig gewesen sei.

Die im angefochtenen Bescheid erfolgte Bestätigung der Wiederaufnahme der Verfahren durch die belangte Behörde erweist sich als inhaltlich rechtswidrig. Deshalb liegt auch eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides hinsichtlich der neuen Festsetzung der Abgaben (Umsatz- und Körperschaftsteuer für 1992 bis 1995 und Gewerbesteuer für 1992 und 1993) vor.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 leg. cit. sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 1. März 2007, 2004/15/0096).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0027 und 0028).

Bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft einen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022).

Die Beschwerdeführerin hat bereits im Verwaltungsverfahren darauf hingewiesen, dass H.P. an ihr nicht beteiligt gewesen sei.

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass H.P., der Geschäftsführer, "als Machthaber" fungiert habe. Die belangte Behörde geht offensichtlich davon aus, dass ihm die Vorteile zugeflossen seien. Dass der Geschäftsführer H.P. an der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen oder einem Gesellschafter nahe gestanden wäre, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Auch darüber, dass H.P. wirtschaftlicher Eigentümer (Anteilhaber) der Beschwerdeführerin gewesen wäre, trifft die belangte Behörde keine Feststellungen.

Ein "Machthaber" ist als Vorteilsempfänger im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG nicht ausreichend (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2004, 99/13/0215 und 0216). Der von H.P. offensichtlich ausgeübte Einfluss auf die Beschwerdeführerin reicht für eine Anteilhaberschaft nicht aus (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 12. September 2001, 96/13/0043 und 0044). Die belangte Behörde ist daher eine tragfähige Begründung dafür schuldig geblieben, dass verdeckte Ausschüttungen vorgelegen sind. Deshalb kann es - auch in Ansehung der Kapitalertragsteuer - dahingestellt bleiben, ob mit den eingesetzten Automaten tatsächlich "Mehrgewinne" erzielt wurden, welche die belangte Behörde offensichtlich als dem H.P. zugekommen sah.

Der angefochtene Bescheid war daher zur Gänze gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. September 2007