

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11.04.2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 17. Jänner 2018 betreffend Kapitalertragsteuer 01-12/2008 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach der am 23. Juni 2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer 01-12/2008 wird mit 27.944 Euro festgesetzt.

Die Berechnung ist dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und stellt einen Spruchbestandteil dar.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2005-2008 bei der mittlerweile gelöschten ***9*** (=GmbH), deren Alleingesellschafter der Beschwerdeführer (=Bf.) war, wurden diverse Sachverhaltsfeststellungen getroffen, die nach Ansicht des Finanzamtes als verdeckte Ausschüttungen an den Bf. zu qualifizieren seien.

Der Bf. war aber auch als selbständiger Vermittler von Finanzdienstleistungen tätig, obwohl er zuvor sein Einzelunternehmen in die GmbH eingebracht hatte.

Wegen Zahlungsfähigkeit der GmbH wurde die daraus resultierende Kapitalertragsteuer *dem Bf. als Empfänger der Kapitalerträge* vorgeschrieben.

Gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2005 bis 2008 wurde Beschwerde erhoben.

Über das Vermögen des Bf. wurde ebenfalls ein Insolvenzverfahren eröffnet, weshalb die Kapitalertragsteuerbescheide richtigerweise an den Masseverwalter und nicht an den Bf. zu adressieren waren.

Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde mit Beschluss vom ***8*** zurück, da die Bescheide wegen des falschen Bescheidadressaten nicht rechtswirksam waren.

Aufgrund der inzwischen eingetretenen absoluten Verjährung konnte nur mehr für die von der Außenprüfung festgestellte verdeckte Ausschüttung 2008 mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 17.01.2018 Kapitalertragsteuer festgesetzt werden.

Laut Bescheid betrugen die Kapitalerträge 434.224,06 Euro und die Kapitalertragsteuer 108.556,02 Euro.

Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer besteht aus 322.449,77 Euro für vereinnahmte Barveranlagungen, die die GmbH veranlagten hätte sollen und für die die GmbH Treuhandbescheinigungen ausgestellt hatte.

Diese Beträge wurden von den Anlegern im Kalenderjahr 2008 der GmbH zur Veranlagung übergeben, Rückzahlungen an die Anleger wurden nicht getätigt. Ende Oktober 2008 verfügte die GmbH auch nicht mehr über die Mittel, diese Beträge an die Anleger zurückzuzahlen.

Nach den Feststellungen des Landesgerichtes im Finanzstrafverfahren gegen den Bf. hat der Bf. als Alleingesellschafter diese Mittel für sich entnommen, weshalb das Finanzamt von einer verdeckten Ausschüttung an den Bf. ausgegangen war.

Der restliche Betrag von 111.774,29 Euro betrifft Verwaltungskosten, die die GmbH getragen hatte, die aber den persönlichen Geschäften des Bf. als Einzelunternehmer zuzurechnen waren.

Der Bf. wurde mit Urteil des ***2*** vom ***3*** ua. wegen des Verbrechens des schweren gewerbsmäßigen Betruges rechtskräftig schuldig gesprochen.

Das Urteil stützte sich ua. auf ein Gutachten, in welchem unter Tz 277 auf eine Liste Anhang ./28.-./15 verwiesen wurde.

Laut dieser Liste betrugen die offenen Forderungen der Anleger gegenüber dem Bf. bzw. gegenüber der GmbH Ende Oktober 2008 in Summe 30.502.487,78 Euro.

Von den im Jahr 2008 von der GmbH übernommenen Einlagen waren Ende Oktober 2008 (siehe Anlage 1 und 2 im Beschwerdeakt) noch 322.449,77 Euro offen.

In der Folge wurde der Bf. mit Urteil des ***2*** vom ***4*** des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung schuldig gesprochen.

Das Urteil betreffend das Finanzstrafverfahren stützte sich auf das oben angeführte Urteil des Strafgerichtes und auf das oa. Gutachten.

Mit Beschwerde vom 11.04.2018 brachte der Bf. Beschwerde gegen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2008 ein.

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

1. Verjährung

Die letzte, nach außen hin erkennbare Verlängerungsfrist habe im Jahr 2012, in dem der ursprüngliche Kapitalertragssteuerbescheid 2008 am 10.01.2012 erlassen worden war, stattgefunden.

Die Vorlage an das Bundesfinanzgericht am Jahr 2012 sei nicht als Unterbrechungshandlung zu werten.

Im Zeitpunkt der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides sei die fünfjährige Verjährungsfrist bereits abgelaufen.

Unabhängig davon unterlägen etwaige Zuflüsse im Zeitraum 01.01.2008 bis 17.01.2018 ohnedies schon der absoluten Verjährung von zehn Jahren, weil das anzuwendende Zuflussprinzip auch für die Verjährung gelte. Danach unterlägen die Zuflüsse von Anfang Jänner 2008 bis zur Bescheiderlassung am 17.01.2018 der absoluten Verjährung von zehn Jahren.

Aus diesem Grunde sei der Kapitalertragssteuerbescheid 2008 aufzuheben.

2 Keine Einkunftsquelle

Die Barschiene sei keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG. Über die Barschiene seien dem Bf. Klientengelder zur Veranlagung zugeflossen, welche der Bf. stets auf Verlangen der Kunden wertgesichert nach dem ZZ-Index zurückgezahlt habe.

Mangels einer Gewinnerzielungsabsicht liege in dieser Betätigung keine Einkunftsquelle.

Das Finanzamt habe im Zuge der Außenprüfung diese vermeintliche Einkunftsquelle der GmbH zugerechnet. In einem nächsten Schritt habe das Finanzamt aus dieser Tätigkeit verdeckte Ausschüttung an den Bf. angenommen.

Mangels Einkunftsquelle könne es auch logischerweise zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung gekommen sein.

Als Beweis dafür, dass der Bf. niemals auch nur gedanklich Betrugsabsichten gehabt habe, werde auf die Rückzahlung von 818.000 Euro im Oktober 2018 verwiesen.

Ein Betrüger hätte wohl nie etwas zurückgezahlt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.09.2018 wurde der angefochtenen Bescheid abgeändert. Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 2008 wurde um 158.835 Euro gekürzt, die Neufestsetzung der Kapitalertragsteuer betrug 68.847,26 Euro.

Das Finanzamt ging dabei davon aus, dass die im Jänner zugeflossenen Beträge in Höhe von 158.835 Euro aus der Kundenveranlagung auf Grund der absoluten Verjährung von zehn Jahren aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden waren.

Im Übrigen wies das Finanzamt die Beschwerde ab.

Mit Eingabe vom 24.09.2018 brachte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht ein.

Gleichzeitig beantragte er die Durchführung einer mündlichen Verhandlung über die Beschwerde.

Der Bf. wiederholte darin zum Teil sein bisheriges Vorbringen und verwies darauf, dass er 2008 keinesfalls einen Einnahmenüberschuss hatte.

Außerdem berief sich der Bf. auf einen Artikel im Bundesfinanzgericht Journal, Juli/August 2018, S 274ff, worin die Autorin, selbst Richterin, seiner Ansicht nach die Steuerpflicht eines deliktischen Verhaltens ablehne.

Ergänzungen durch das Bundesfinanzgericht

Mit Erkenntnis vom ***5*** wurde über die Einkommensteuerbescheide des Bf. für die Jahre 2003 bis 2008 rechtskräftig entschieden.

Im Jahr 2008 wurden auch die Zuflüsse laut Gutachten in Höhe von 322.449,77 Euro der Einkommensteuer unterworfen.

Dieser Zufluss wurde vom Finanzamt gleichzeitig auch als verdeckte Ausschüttung der GmbH an den Bf. gewertet und dem nunmehr angefochtenen Bescheid als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer zu Grunde gelegt.

Das heißt, der strittige Zufluss wurde der Einkommensteuer und der Kapitalertragsteuer unterworfen.

Das Bundesfinanzgericht gab diesen Sachverhalt dem Finanzamt in der mündlichen Verhandlung am 23.06.2020 bekannt.

Der Bf. führte in der mündlichen Verhandlung aus:

„Die Festsetzung der Kapitalertragsteuer ist rechtswidrig, weil zum Zeitpunkt der Festsetzung bereits die fünfjährige Verjährungsfrist abgelaufen war.

Die Kapitalertragssteuer war niemals vom Finanzstrafverfahren erfasst und kommt daher auch die verlängerte Frist von 10 Jahren **nicht** zum Tragen.

Das Finanzstrafverfahren bezog sich lediglich auf hinterzogene Einkommenssteuer.

Die Behörde hätte begründen müssen, warum auch die Kapitalertragssteuer hinterzogen worden sei. Die Einstufung als hinterzogene Abgabe hätte bereits im angefochtenen Bescheid vom 17.01.2018 erfolgen müssen.“

Das Finanzamt erwiderte, dass die Begründung hinsichtlich Verjährung in der Beschwerdeentscheidung nachgeholt worden sei.

Es handle sich dabei um einen heilbaren Mangel, welcher durch die Beschwerdeentscheidung saniert worden sei.

Das Finanzamt stimmt der Ausscheidung des Betrages von 322.449,77 Euro wegen Doppelerfassung zu, begehrt jedoch die Abweisung hinsichtlich des Punktes Verwaltungskosten in Höhe von 111.774,29 Euro.

Rechtslage

§ 8 Abs. 1 KStG 1988

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

§ 8 Abs. 2 KStG 1988

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

§ 207 Abs. 1 BAO

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

§ 207 Abs. 2 BAO

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die

Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes

Wie oben dargestellt wurde der Zufluss in Höhe von 322.449,77 bereits rechtskräftig der Einkommensteuer 2008 unterworfen.

Da die Kapitalertragsteuer eine Form der Einkommensteuer darstellt, kann ein und derselbe Zufluss nicht von beiden Erhebungsarten gleichzeitig erfasst werden.

Der Betrag von 322.449,77 Euro ist daher, wie auch vom Finanzamt anerkannt, aus der Bemessungsgrundlage für die strittige *Kapitalertragsteuer* auszuscheiden.

Danach bleiben nur noch die anteiligen Verwaltungskosten der GmbH für die Geschäfte des Bf. in Höhe von 111.774,29 Euro als etwaige verdeckte Ausschüttung bestehen.

Verjährung

Laut Bf., unterliege die Kapitalertragsteuer, da nicht Gegenstand des Finanzstrafverfahrens, nur der Verjährungsfrist von fünf Jahren.

Dem ist zu entgegenen:

Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer (vgl. dazu auch § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO). Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer (vgl. § 95 Abs. 5 EStG 1988) hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab (vgl. etwa VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer fünf Jahre.

Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt - von hier nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen - gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr (vgl. Ritz, BAO, 6. Auflage, § 209 Rz 1 ff und 42 ff).

Mit Urteil des ***2*** vom ***6*** wurde der Bf. schuldig gesprochen ua. auch im Jahr 2008

Einkommensteuer verkürzt zu haben.

Daher verlängerte sich die Verjährungsfrist nicht nur für die Einkommensteuer 2008, sondern auch für die Kapitalertragsteuer 2008, unabhängig davon, ob hinsichtlich der Kapitalertragsteuer 2008 ein finanzstrafrechtlich relevanter Tatbestand gesetzt wurde, gemäß § 207 Abs. 2 BAO auf zehn Jahre.

Im Beschwerdefall ist die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer und Kapitalertragsteuer erst Ende 2018 abgelaufen.

Der angefochtene Kapitalertragsteuerbescheid wurde am 17.01.2018, somit innerhalb der verlängernden Verjährungsfrist erlassen.

Die vom Bf. eingewandte Verjährung liegt folglich nicht vor.

Es ist unbestritten ist, dass die GmbH den Verwaltungs- und Vertriebsaufwand des Einzelunternehmens des Bf. in Höhe von 111.774,29 getragen hat.

Dieser Aufwand war bei der GmbH nicht betrieblich veranlasst und wurde von der GmbH zu Gunsten des Bf. als Alleingesellschafter getragen.

Der Betrag in Höhe von 111.774,29 Euro wurde anlässlich der Außenprüfung ****7*** mit dem damaligen steuerlichen Vertreter einvernehmlich festgelegt.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ergibt sich der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung aus der notwendigen Abgrenzung von betrieblich veranlassten Vorgängen zur Einkommenserzielung und sozietär veranlasster steuerneutraler Einkommensverwendung. Bei der Körperschaft soll jener Gewinn ausgewiesen werden, der sich aus betrieblich veranlassten Vermögensänderungen ergibt.

Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (vgl zB VwGH 07.02.1989, 86/14/0121, 0122, VwGH 18.12.1990, 89/14/0133, VwGH 01.03.2007, 2004/15/0096).

Einer verdeckten Ausschüttung liegen folgende objektive Tatbestandsmerkmale zu Grunde:

1. Zufluss außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung (keine offene Ausschüttung)
2. Wird einem *Anteilseigner* oder einer einem Anteilseigner *nahestehenden Person* ein *Vorteil* gewährt
3. der das *Vermögen* der Körperschaft *mindert* oder eine *Vermögensmehrung verhindert* und
4. durch die *Anteilseignerschaft* veranlasst ist

Im Beschwerdefall liegen alle erforderlichen Tatbestandsmerkmale vor:

1. Indem die GmbH Vertriebsaufwendungen ihres Gesellschafters ohne vertragliche Regelung, ohne Gesellschafterbeschluss und ohne Vereinbarung eines Vorteilsausgleiches übernommen hat, liegt keine offene Ausschüttung im Sinne einer gesellschaftsrechtlichen Verteilung des Gewinnes vor.
2. Der Vorteil ist zweifelhaft dem Bf. als Alleingesellschafter zugeflossen.
3. Durch die übernommenen Aufgaben und Aufwendungen für den Bf. wurde jedenfalls die Vermögensvermehrung der GmbH verhindert.
4. Die Veranlassung durch die Anteilseignerschaft ist offensichtlich, da der Bf. als Alleingesellschafter de facto den Einfluss und die Autorität innehatte, die Aufwandstragung zu bewirken und diesen Vorteil einem Fremden nicht zukommen hätte lassen.

Zusätzlich zu den genannten Tatbestandsmerkmalen fordert die Rechtsprechung das Vorliegen eines subjektiven Tatbilds. Das heißt, die verdeckte Ausschüttung muss eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft zugrunde liegen. Wesentlich ist, dass die GmbH als Steuersubjekt von der Einkommensverwendung im Rahmen der verdeckten Ausschüttung Kenntnis hat.

Die Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung muss daher auf einem der *Gesellschaft zuzurechnenden Verhalten* beruhen

Da die Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung der Zurechenbarkeit eines Verhaltens die *Handlungen der gesetzlichen Vertreter* (zB Vorstand, Geschäftsführer) entscheidend

Das Verhalten der gesetzlichen Vertreter kann neben einem *Tun* auch in einem bloßen *Dulden oder Unterlassen* bestehen und muss den Schluss erlauben, dass die Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter *akzeptiert* hat.

Letzteres war offensichtlich der Fall.

Der Geschäftsführer hat als gesetzlicher Vertreter der GmbH offensichtlich eine Vorteilsgewährung an den Bf. ohne gesetzliche oder rechtsgeschäftliche Deckung genehmigt, indem er zugelassen hat, dass mit den Ressourcen der GmbH Leistungen an den Bf. erbracht worden waren.

Aus dem offensichtlich vom Geschäftsführer genehmigten Einsatz der Ressourcen, vor allem des Personals der GmbH für Verwaltungs- und Vertriebstätigkeiten zu Gunsten des Bf. ist die Vorteilsgewährungsabsicht der GmbH evident.

Damit ist auch die subjektive Tatseite, nämlich die Absicht der Vorteilsgewährung durch die GmbH, für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bewiesen.

Der an den Bf. erwachsene Vorteil wurde mit 111.774,29 Euro bemessen und ist davon die Kapitalertragsteuer festzusetzen.

Die Kapitalertragsteuer bemisst sich daher wie folgt:

$111.774,29 \times 25\% = 27.943,57 = \text{gerundet: } 27.944 \text{ Euro.}$

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Hinsichtlich der Rechtsfrage der Verjährung stützt sich die Entscheidung auf die unmissverständliche oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Im Übrigen stellt die Frage des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage dar, sodass eine ordentliche Revision auch aus diesem Grunde unzulässig ist.

Graz, am 13. Juli 2020