

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch MONDSEE-TREUHAND Wiedlroither GmbH, Alfred Jäger-Weg 4, 5310 Mondsee, über die Beschwerde vom 27. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***2*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 17. Dezember 2019 betreffend Kapitalertragsteuer 2013, Kapitalertragsteuer 2014, Kapitalertragsteuer 2015, Kapitalertragsteuer 2016 und Kapitalertragsteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Jänner 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Frau A zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zeitraum 18. Juni 2018 bis 17. Dezember 2019 fand bei der ***1*** durch das Finanzamt ***2*** eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG statt, wobei die Betriebsprüfung zunächst den Zeitraum 2010 bis 2016 betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer umfasste. Am 27.11.2019 wurde die Betriebsprüfung hinsichtlich der angeführten Abgaben auch auf das Jahr 2017 ausgedehnt.

Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen (vgl. den Bericht gemäß § 150 BAO vom 17.12.2019 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.11.2019):

Tz 1 Fremdleistungen 2016 von ***3***, ***4***, ***5***

An die Fa. ***3*** ***5***, wären für Transportleistungen im Jahr 2016 monatliche

Barzahlungen getätigt worden. Als Betriebsausgaben wären im Jahr 2016 insgesamt € 170.927,00 geltend gemacht worden, wobei insgesamt zwölf Monatsrechnungen der ***3*** in der Buchhaltung vorhanden gewesen wären, die beim Kassabuch der Fa. ***1*** abgelegt worden wären und aus betrieblichen Mitteln der ***1*** bar bezahlt worden wären.

Bei sieben Rechnungen wäre eine Excel-Frachtaufstellung über durchgeführte Fahrten angeheftet gewesen, bei fünf Monatsrechnungen (Februar 2016, April 2016 bis Juli 2016) wäre keine Excel-Aufstellung über durchgeführte Fahrten vorhanden gewesen. Die Excel-Aufstellungen würden offenbar aus dem Rechenwerk der ***1*** stammen, wobei lt. Abschlussbericht ***6*** vom 12.7.2018 betr. ***7*** (Punkt 5.4. Auswertung der sichergestellten Daten aus verwendeten Computern) alte Vorlagen aus dem Jahr 2010 gleichlautend als Grundlage für die den Rechnungen 2016 beigelegten Excel-Aufstellungen gedient hätten.

2017 würde in der Buchhaltung kein Fremdleistungsaufwand für die ***3*** aufscheinen.

Im Zuge der Prüfung wäre festgestellt worden, dass die im Abschlussbericht ***6*** vom 12.7.2018 betr. ***7***, Punkt 5.4. aufscheinenden Excel-Aufstellungen Jänner 2017 – März 2017 als Beilage gleichlautend zu Rechnungen der ***EU-Mitgliedstaat 1*** Firma ***8*** (drei Rechnungen ***8***, alle ausgestellt mit Datum 19.4.2017) verwendet worden wären. Auch die im Abschlussbericht ***6***, Pt. 5.4. abgebildeten Excel-Aufstellungen für den Zeitraum 9/2016, 10/2016 und 12/2016 wären als Beilage für Rechnungen der ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***8*** im Jahr 2017 verwendet worden.

Der Betreiber der ***3*** wäre Herr ***7***. Aufgrund der niederschriftlichen Aussage von Herrn ***7*** wäre von ihm angegeben worden, dass es sich bei den unten angeführten Rechnungen um "Anbote" handeln würde und keine Transporte für die Fa. ***1*** durchgeführt worden wären. Laut Aussage wäre Herr ***7*** von Herrn ***9*** angerufen worden und wäre der Betrag mitgeteilt worden, auf den die monatliche Rechnung lauten solle. Die "Anbote" wären von Herrn ***7*** als Rechnungen mit Rechnungsnummern ausgestellt worden. Die teilweise bei den Rechnungen vorhandenen Excel-Frachtaufstellungen wären nicht von Herrn ***7*** erstellt worden.

Im Zuge der Prüfung wäre festgestellt worden, dass die Rechnungen in der Buchhaltung der Fa. ***1*** als Fremdleistungsaufwendungen erfasst worden wären und die Rechnungsbeträge laut Kassabuch bar aus der Kassa entnommen worden wären. Die Rechnungen der ***3*** würden im Zuge der Prüfung als Scheinrechnungen qualifiziert werden.

Da kein wirtschaftlicher Hintergrund bestehen würde, wäre der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand betr. der ***3*** in Höhe von € 170.927,00 als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen und werde 2016 gewinnerhöhend bei der ***1*** angesetzt.

Der nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand in Höhe von € 170.927,00 würde eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

[...]

	2016
Gewinnerhöhung	170.927,00
verdeckte Gewinnausschüttung	170.927,00

Die sich aus der verdeckten Gewinnausschüttung ergebende Kapitalertragsteuer 2016 werde direkt der Alleingesellschafterin, der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.), vorgeschrieben.

Tz 2 Fremdleistungen 2012 - 2015 von ***10***, ***11***, ***EU-Mitgliedstaat 1***

In den Jahren 2012 - 2015 wären Betriebsausgaben iHv. von insgesamt € 991.977,91 (Aufstellung siehe unten für ER v. 29.2.2012 - 30.06.2015) für Fremdleistungen an die ***10***, ***12***, ***11***, ***EU-Mitgliedstaat 1*** geltend gemacht worden. Die Abrechnungen wären mittels Gutschrift durch die ***1*** erfolgt. Die auf den Gutschriften angeführte Umsatzsteuer-Identifikations-Nummer (USt-ID-Nr.) ***13*** wäre von 4.5.2012 - 1.11.2015 gültig gewesen. Die im Zuge der Prüfung durchgeführte MIAS-Abfrage hätte ergeben, dass die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Firma keine Transporte (sonstige Leistungen) für die Fa. ***1*** gemeldet hätte.

Zahlungen wären von der ***1*** von 23.3.2012 bis 24.6.2014 an das ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto ***14*** geleistet worden, ab 31.3.2014 bis letztmalig 31.8.2015 wäre die Bezahlung der Gutschriften mittels Barzahlungen erfolgt. Eine Empfangsbestätigung oder wer die Barzahlungen entgegengenommen hat, würde auf den im Kassaordner abgelegten Gutschriften fehlen.

lt. BH-Kto. ***27*** Fremdleistungen u. ***15***:

	2012	2013	2014	2015	Summe
Summe Aufwand Kto. ***27***	144.340,00	139.582,00	389.272,41		318.583,50
991.777,91 davon Barzahlungen		0,00	0,00	389.272,41	318.583,50
707.855,91 Saldo ***28*** [...]			35.045,00	34.928,00	-8.920,00 -
12.720,00					
Barzahlungen lt. Kto. ***28***	0,00		0,00	391.498,20	318.583,50
Bankzahlungen lt. Kto. ***28***	109.295,00	139.699,00	18.980,00	0,00	
ER lt. Kto. ***27*** u. ***28***				389.272,41	
UB GS [...]		22.642,76			

Es werde darauf hingewiesen, dass bei den vom ***6*** durchgeführten Hausdurchsuchungen Unterlagen der ***10*** und der Nachfolgefirma ***8*** aufgefunden wurden, die belegen würden, dass beide ***EU-Mitgliedstaat 1*** Firmen der „Firmengruppe [...]“ zuzurechnen wären und von ***9*** und ***Bf1*** vertreten werden. Der Tatverdacht und die genaue Beschreibung der Unterlagen wären der Festnahmeanordnung der STA [...], AZ [...] vom 6.10.2017 und den bei der STA [...] unter AZ ***26*** (vormals AZ [...]) aufliegenden Unterlagen betreffend ***9*** u. a. zu entnehmen.

Im Zuge der Prüfung wäre festgestellt worden, dass bei der ***1*** als Betriebsausgaben für Fremdleistungsaufwand (BH-Konto ***27***) in den Jahren 2012 – 2015 für die ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***10*** insgesamt € 991.777,91 aufscheinen würden. Laut Buchhaltung wäre der gesamte Fremdleistungsaufwand im Jahr 2014 iHv. € 389.272,41 sowie im Jahr 2015 iHv. € 318.583,50, in Summe € 707.855,91 bar bezahlt worden.

Im Jahr 2012 und 2013 wären die von der ***1*** ausgestellten Gutschriften aufwandsmäßig als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Die als Aufwand gebuchten Gutschriften wären laut BH-Konto ***28*** in den Jahren 2012 und 2013 mittels Überweisungen vom betrieblichen Konto der ***1*** auf das ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto ***14*** beglichen worden.

Da aufgrund der bereits durchgeführten Ermittlungen davon auszugehen wäre, dass die 2012 – 2015 bei der ***1*** als Betriebsausgaben geltend gemachten Fremdleistungen bei der ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***10*** vermutlich nicht oder nur teilweise als Betriebseinnahmen aufscheinen, wären von ***9*** unter anderem die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Steuererklärungen und Steuerbescheide der Jahre 2012 – 2015 angefordert worden.

Die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Steuererklärungen und Steuerbescheide für die Jahre 2012 – 2015 wären nicht vorgelegt worden.

Die durchgeführten IWD-Abfragen (Internationale Wirtschaftsdaten, [...] vom 11.7.2019 und [...] -Auskunft vom 8.5.2015) betreffend der ***10*** hätten keine Hinweise auf korrespondierende Umsätze betreffend der bei der ***1*** als Betriebsausgaben geltenden gemachten Fremdleistungen ergeben.

Bei der [...] -Datenbank Auskunft würden nur Daten für 2012 und 2014 vorliegen, wobei keine Umsätze aufscheinen würden. Im Jahr 2012 wäre ein Verlust von [...] (1 Mitarbeiter) und 2014 ein Verlust von [...] (3 Mitarbeiter) bekannt gegeben worden, für 2013 und 2015 würden bei der [...] -Datenbank keine Daten aufscheinen. Als kontrollierende Gesellschafterin würde die Bf. mit einer Beteiligung von 100 % aufscheinen. Als Gründungsjahr würde bei [...] 2011 aufscheinen.

Laut [...] -Auskunft vom 8.5.2015 wäre die Gesellschaft am 19.10.2011 registriert worden. Das Gründungskapital würde [...] betragen. Die 100 % Gesellschafterin wäre die Bf., die Geschäftsleitung hätte [...] seit 7.9.2011 inne. Im Jahr 2012 wären als Umsatz/Ertrag [...] und 2013 [...] ([...] -Wechselkurs 2013 ca. 1 Euro = [...]) ausgewiesen worden. Im Jahr 2013 würde daher nur ein Umsatz von umgerechnet [...] aufscheinen. Als Verlust wäre 2012 [...] (umgerechnet ca. [...], lt. [...] 1 Mitarbeiter) und 2013 [...] (umgerechnet ca. [...], lt. [...] 2013 kein Mitarbeiter) ausgewiesen worden.

Aufgrund der oben angeführten Auskünfte wäre davon auszugehen, dass im Jahr 2014 und 2015 die geltend gemachten Baraufwendungen betreffend der ***10***, ***EU-Mitgliedstaat 1***, nicht als Betriebseinnahmen bei der ***EU-Mitgliedstaat 1*** Firma erklärt worden wären.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2019 wären von der [...] unter anderem die aufgrund eines Rechtshilfeansuchens an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Behörden erhaltenen Daten an das Finanzamt [...] übermittelt worden.

Es wären von den ***EU-Mitgliedstaat 1*** Behörden die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonten der ***10*** (zwei Bankkonten: ein [...] -Bankkonto ([...]) [...] und ein Euro-Bankkonto ***14***, übermittelt worden.

Die beiden Bankkonten wären im Zuge der Prüfung ausgewertet und die Ein- und Ausgänge nach Jahren aufgegliedert worden.

Anhand der im Zuge der Prüfung angefertigten Excel-Auswertungen betreffend der übermittelten Bankdaten hätte sich ergeben, dass auf das [...] -Konto Eingänge des (geringen) Gesellschaftskapitals und Übertragungen vom ***EU-Mitgliedstaat 1*** Euro-Konto erfolgt wären, von denen die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Betriebsausgaben bezahlt worden wären. Insgesamt würden die Eingänge und Ausgänge in den Zeiträumen 2012 – 2015 umgerechnet rund € 24.300,00 betragen (Endsaldo 25.11.2015: 0,00).

Beim ***EU-Mitgliedstaat 1*** Euro-Konto wären im Zeitraum 2012 – 2015 Eingänge von insgesamt rd.

€ 535.400,00 festgestellt worden. Im Jahr 2012 und 2013 wären sämtliche Eingänge bis auf die erste Überweisung, welche von der [...] iHv. € 3.000,00 am 3.1.2012 erfolgt wäre, von der ***1*** erzielt worden.

Im Jahr 2014 wären Eingänge durch Überweisungen von der [...], [...] (Summe [...]), [...], [...] (Summe [...]) und der ***1*** (Summe € 18.980,00) erfolgt.

Im Jahr 2015 wären Eingänge durch Überweisungen von der [...] [...], [...] (Summe [...]) und [...], [...] (Summe [...]) u. der ***1*** (ÜW Versicherung € 3.800,00) erfolgt. Der letzte Eingang wäre am 10.07.2015 in Höhe von € 520,00 gewesen.

Die höchsten Ausgänge 2012 – 2015 würden die Anzahlungen und Leasingraten an die [...] (Summe 2012 – 2015 [...]), Zahlungen an [...] (Summe 2013 – 2015 [...] lt. Re. Gf-Gehalt ohne Barauslagen), Mautvorauszahlungen [...] (Summe 2012 – 2013 [...]), Reparaturrechnungen [...] (Summe 2012 – 2015 [...]), Versicherungszahlungen [...] (Summe 2013 – 2014 [...]), Gehaltszahlungen [...] (Summe 2012 -2015 [...], [...] monatlich) und [...] (übersetzt Einziehungen, Summe [...]) betreffen.

Der Saldo würde nach der letzten Ausgangsbuchung vom 11.12.2015 € 0,00 betragen.

Den Eingängen (Einnahmen) würden somit Ausgänge (Ausgaben) in gleicher Höhe gegenüberstehen.

Die Abrechnungen mit der ***10*** wären mittels Gutschriften durch die ***1*** erfolgt.

Laut Buchhaltung wären im Jahr 2012 und 2013 keine „Gutschriften“ bar bezahlt worden. Im Jahr 2014 wären laut Buchhaltung „Gutschriften“ für Fremdleistungen an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***10*** in Höhe von insgesamt € 389.272,41 und 2015 € 318.583,50 bar bezahlt worden.

Es wären 2014 und 2015 somit die gesamten „Gutschriften“ an die ***10*** bar bezahlt worden.

Die den „Gutschriften“ dazugehörigen Unterlagen wären nicht vorhanden. Die dazugehörigen Unterlagen und andere Unterlagen wären im vorläufigem Vorbesprechungsprotokoll angefordert worden, wären jedoch nicht vorgelegt worden.

Die an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***10*** im Jahr 2014 und 2015 bar bezahlten Fremdleistungsaufwendungen würden daher als Scheinrechnungen gewertet und als Betriebsausgaben nicht anerkannt werden.

Die nicht anerkannten Beträge würden 2014 und 2015 eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Die sich aus der verdeckten Gewinnausschüttung 2014 und 2015 ergebende Kapitalertragsteuer werde direkt der Alleingesellschafterin (das ist die Bf.) vorgeschrieben.

Tz 3 Fremdleistungen 2016 - 2017 von ***8***, ***EU-Mitgliedstaat 1***

Im März 2016 und April 2016 (Rechnungen vom 23.3.2016, 1.4.2016, 19.4.2016) wären insgesamt 23 Eingangsrechnungen iHv. insgesamt € 46.746,20 von der [...], [...], [...], [...] wegen durchgeführter Transportleistungen an die ***1*** gestellt worden. Die auf den Rechnungen angegebene UID Nr. [...] wäre von 23.2.2016 bis 28.2.2017 gültig gewesen. An aconto-

Zahlungen wären insgesamt € 163.816,00 von der ***1*** auf das ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto [...] überwiesen worden.

Im April 2017 und von Juni bis Anfang November 2017 wären von der ***8***, [...], [...] mit der USt. ID. [...] Fremdleistungen iHv. insgesamt € 446.359,47 in Rechnung gestellt worden, wovon 11 Eingangsrechnungen iHv. € 168.886,63 bar bezahlt worden wären (Aufwand/Kassa).

Die UID-Nr. [...] für die ***8***, [...], [...], wäre von 1.3.2017 - 1.9.2018 gültig gewesen.

Im MIAS würden 2016 und 2017 keine sonstigen Leistungen der ***8***, ***EU-Mitgliedstaat 1*** aufscheinen.

Bei drei Barzahlungsrechnungen wäre die Zahlung bestätigt worden, wobei der Stempel der ***8*** mit der UID-Nr. [...] verwendet worden wäre.

[...]

Es werde darauf hingewiesen, dass bei den vom ***6*** durchgeführten Hausdurchsuchungen Unterlagen der ***10*** und der ***8*** aufgefunden worden wären, die belegen würden, dass beide ***EU-Mitgliedstaat 1*** Firmen der „Firmengruppe [...]“ zuzurechnen wären und von ***9*** und ***Bf1*** vertreten würden. Der Tatverdacht und die genaue Beschreibung der Unterlagen wären der Festnahmeanordnung der STA [...], AZ [...] vom 6.10.2017 betreffend ***9*** und der bei der STA [...] unter AZ ***26*** (vormals AZ [...]) aufliegenden Unterlagen betreffend ***9*** u. a. zu entnehmen.

Bei der ***8***, ***EU-Mitgliedstaat 1*** würde es sich um die Nachfolgefirma der ***10***, ***EU-Mitgliedstaat 1*** handeln, die laut STA [...] vor allem wegen offener Steuerschulden und Sozialversicherungsbeiträge gegründet worden wäre.

Von der STA [...] wäre im Rechtshilfeansuchen an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Behörden auch die Kontoöffnungen der ***8*** beantragt worden. Bei den mit Schreiben vom 19.6.2019 übermittelten Unterlagen der STA [...] wären keine Bankdaten der ***8*** vorhanden gewesen.

Im Zuge der Prüfung wäre festgestellt worden, dass von der ***1*** laut Buchhaltung Banküberweisungen auf das ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto ***14*** im Jahr 2016 in Höhe von insgesamt € 163.816,00 und 2017 von insgesamt € 136.509,00 geleistet worden wären und in der Buchhaltung auf dem Lieferantenkonto Nr. [...] als „AKONTO-Zahlungen“ aufscheinen würden.

Als Betriebsausgaben betr. Aufwand Fremdleistungen wären laut Buchhaltung im Jahr 2016 insgesamt € 46.746,20 und im Jahr 2017 insgesamt € 446.359,47 geltend gemacht worden.

Im Jahr 2016 wären laut Buchhaltungskonto ***71*** an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Firma um € 117.069,80 zu viel an AKONTO-Zahlungen überwiesen worden. Die Überzahlung aus 2016 wäre im Jahr 2017 mit Eingangsrechnungen ausgeglichen worden, wobei 2017 insgesamt € 446.359,47 als Betriebsausgaben für die ***8*** geltend gemacht worden wären.

Im Jahr 2017 wären laut Buchhaltung insgesamt € 156.948,84 + € 11.937,79 = Summe € 168.886,63 der vorhandenen Eingangsrechnungen bar an die ***8*** bezahlt worden.

Ob in den Jahren 2016 und 2017 Rückflüsse von dem ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto erfolgt wären, hätte im Zuge der Prüfung mangels Vorliegen der ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonten der ***8*** nicht festgestellt werden können.

Im Zuge der Prüfung wäre eine IWD-Abfrage durchgeführt worden. Bei der [...] -Datenbank (Stand 11.07.2019) würde von der ***8*** nur das Jahr 2016 aufscheinen. Gegründet wäre das Unternehmen im Jahr 2015, als Gesellschafter würden [...] (90%) und [...] (10%) aufscheinen. Die Anzahl der Mitarbeiter wäre im Jahr 2016 mit fünf Mitarbeitern angegeben worden.

Im Jahr 2016 hätte der Umsatz [...] (bei Wechselkurs [...], Umsatz 2016 rund Eur [...]) und der Jahresfehlbetrag (Verlust) [...] (ca. [...][...]) betragen.

Aufgrund der von der Staatsanwaltschaft bereits durchgeführten Ermittlungen wäre davon auszugehen, dass die 2017 bar bezahlten Betriebsausgaben bei der ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***8*** vermutlich nicht oder nur teilweise als Betriebseinnahmen aufscheinen würden. Es wären von ***9*** unter anderem die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Steuererklärungen und Steuerbescheide der Jahre 2016 - 2017 angefordert worden.

Die angeforderten Steuererklärungen und Steuerbescheide für die Jahre 2016 und 2017 und sonstige angeforderte Unterlagen (Angabe der Umsätze (=Einnahmen) der ***8*** 2016 und 2017 samt dazugehöriger Ausgangsrechnungen) wären nicht vorgelegt worden.

Die im Jahr 2016 geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von € 46.746,20 würden in den erklärten Einnahmen der ***8***, ***EU-Mitgliedstaat 1***, Deckung finden. Im Jahr 2016 wären keine Barzahlungen an die ***8*** erfolgt.

Im Jahr 2017 würde der Verdacht bestehen, dass es sich bei den in bar bezahlten Rechnungen der ***8*** von insgesamt € 168.886,63 um Scheinrechnungen handeln würde. Der Verdacht werde durch den Umstand erhärtet, dass bei drei Eingangsrechnungen der ***8*** vom 19.4.2017, die gleichen Excel-Frachtaufstellungen angeheftet worden wären, die bei der Hausdurchsuchung ***7*** aufgefunden worden wären. Auch die im Abschlussbericht [...] betr. ***7***, Pt. 5.4. ff. abgebildeten Excel-Frachtaufstellungen 9/2016, 10/2016 und 12/2016 wären als Beilage für Rechnungen der ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***8*** verwendet worden.

Es würden daher die zum Fremdleistungsaufwand dazu gehörigen Ausgangsrechnungen der ***1*** angefordert worden. Die Unterlagen wären nicht vorgelegt worden.

Die an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***8*** im Jahr 2017 bar bezahlten Fremdleistungsaufwendungen würden daher als Scheinrechnungen gewertet werden und als Betriebsausgaben nicht anerkannt. Der nicht anerkannte Betrag werde 2017 bei der ***1*** gewinnerhöhend angesetzt.

Die nicht anerkannten Beträge würden 2017 eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Die sich aus der verdeckten Gewinnausschüttung 2017 ergebende Kapitalertragsteuer werde direkt der Alleingesellschafterin (das ist die Bf.) vorgeschrieben.

Tz 4 Fremdleistungen 2013 von ***25***, [...], ***5***

An die [...], [...], [...], [...] wären ab Februar 2013 bis Dezember 2013 Barzahlungen iHv. insgesamt € 221.069,00 (Aufstellung siehe unten, 11 Eingangsrechnungen) für durchgeführte Transporte bezahlt worden. In den vorhandenen Eingangsrechnungen wären diverse Transporte laut beiliegender Aufstellung und div. Maut laut Auslage angeführt worden. Die Aufstellungen wären bei den im Kassaordner abgelegten Rechnungen nicht vorhanden.

Laut Buchhaltung wären nur im Jahr 2013 Transportleistungen von der ***25*** für die ***1*** durchgeführt worden.

[...]

Im Zuge der Prüfung wäre festgestellt worden, dass an die ***25*** im Jahr 2013 insgesamt € 221.069,00 in bar für Transportleistungen (insgesamt 11 Eingangsrechnungen der ***25***) ausbezahlt worden wären. In den Vorjahren und nach 2013 würden keine Fremdleistungen der ***25*** in der Buchhaltung der ***1*** aufscheinen.

Die durchgeführte IWD-Abfrage beim ***29*** hätte ergeben, dass als Tätigkeit der Firma „Großhandel mit Foto- und optischen Erzeugnissen, elektrischen Haushaltsgeräten und Geräten der Unterhaltungselektronik“ aufscheint. Die Bilanzdaten wären nicht veröffentlicht worden und wären offiziell nicht erhältlich. Die Firma wäre seit 5.8.1998 aktiv. Als Firmenname würde ***30*** aufscheinen. Die Geschäftsführerin und 100%-Gesellschafterin wäre laut Auskunft Frau ***7*** [...]. Bei Frau ***7*** ***31*** würde es sich um die Ehegattin von ***7*** ***32*** handeln.

Auf den Monatsrechnungen würde als Text „Diverse Transporte laut beiliegender Aufstellung“, die Frachtkosten in einer Summe und div. Maut laut Auslagen in einer Summe aufscheinen.

In den Kassaordnern würden sich bei den monatlichen Eingangsrechnungen keine beiliegenden Aufstellungen oder sonstige Belege finden. Auch würden sich in den Rechnungen keine

Hinweise, mit welchen Fahrzeugen (Truck Nr. auf Rechnung nicht ausgefüllt) die Transporte durchgeführt wurden, finden.

Es wären daher im vorläufigen Besprechungsprotokoll die dazugehörigen Unterlagen und die entsprechenden Ausgangsrechnungen angefordert worden, da der Verdacht auf Vorliegen von Scheinrechnungen bestehen würde. Die angeforderten Unterlagen wären nicht vorgelegt worden.

Die elf Eingangsrechnungen der ***33*** in Höhe von insgesamt € 221.069,00 würden daher im Jahr 2013 als Scheinrechnungen gewertet und bei der ***1*** als Betriebsausgaben für Fremdleistungen nicht anerkannt.

Die nicht anerkannten Fremdleistungen würden 2013 gewinnerhöhend bei der ***1*** angesetzt werden.

Der nicht anerkannte Betrag würde eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Die sich aus der verdeckten Gewinnausschüttung ergebende Kapitalertragsteuer 2013 werde direkt der Alleingesellschafterin (das ist die Bf.) vorgeschrieben.

Tz 5 Schätzung des bar bezahlten Lohnaufwandes an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Fahrer 2013 - 2017

Die in den Jahren 2013 – 2017 aus der ***1*** bar entnommenen Beträge für Fremdleistungen dürften einerseits für Lohnzahlungen oder sonstige Auslagen der ***EU-Mitgliedstaat 1*** Fahrer in bar und andererseits für private Zwecke des ***9*** bzw. der Familie ***34*** verwendet worden sein.

Im Schätzungswege würden gem. § 184 BAO die an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Fahrer bar ausbezahlten Löhne bei der ***1*** gewinnmindernd als Betriebsausgaben berücksichtigt. Da keine Belege und Aufzeichnungen über die in den Jahren 2013 – 2017 getätigten Barlohnzahlungen an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Fahrer vorliegen würden, wäre der jährliche Aufwand im Schätzungswege zu ermitteln.

Als Grundlage für die Schätzung würde unter anderem einerseits die Zeugenvernehmung des (Schein)Geschäftsführers ***21*** vom 20.9.2017, durchgeführt vom ***6*** und andererseits die ausgewerteten ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonten der ***10*** dienen. Herr ***21*** hätte die Firma ***22*** und ***1*** mit Ende Jänner 2017 verlassen. Herr ***21*** wäre aufgefallen, dass ***9*** immer wieder Gewinne als Privatentnahme genommen hätte. Mit der ***1*** hätte ***9*** im Jahr 2014 und 2015 ca. € 100.000,- Gewinn gemacht, wobei aber dieses Geld nie in der Firma gewesen wäre, da ***9*** diesen Gewinn immer als Privatentnahme genommen hätte.

Laut Zeugenvernehmung wären die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Firmen ***10*** und ***8*** für den Fernverkehr gegründet worden. Die Fahrzeuge und Fahrer wären in ***EU-Mitgliedstaat 1*** angemeldet worden. Die Fahrer wären wegen der hohen Lohnnebenkosten in Österreich in ***EU-Mitgliedstaat 1*** angemeldet worden.

Laut Aussage Herr ***21*** wären die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Fahrer mit dem Privatauto nach ***35*** angereist und wären von dort mit dem LKW weggefahren. Sie hätten monatlich Fahrtengeld zwischen 1.500 – 2.000 € bekommen. Nach der Tour hätten die Fahrer die Belege abgeliefert und wären in bar bezahlt worden.

Der monatliche Verdienst der Fahrer wäre mit 1.800 - 2.400 € angegeben worden und die Fahrer wären ungefähr 9 Monate im Jahr beschäftigt gewesen. Die Abrechnung wäre nach gefahrenen Kilometern erfolgt. Im Jahr 2015 wären seiner Erinnerung nach die Fahrzeuge gestanden, da ***9*** die Fahrer nicht oder schlecht bezahlt hätte. Der Fuhrpark und die Abwicklung des Personals würde in ***35*** geschehen und die Entscheidungen würden ausschließlich von ***9*** getroffen werden.

Laut Herrn [...] hätte die Fa. ***10*** tatsächlich eigentlich nie existiert. Ein ***EU-Mitgliedstaat 1***r Frächter hätte die ***10*** nebenbei mitbetreut.

Die LKW, die bei der Fa. ***10*** gelaufen wären, wären von der Fa. ***36*** geleast oder wären von der ***1*** gemietet worden. Chef der Fa. ***36*** wäre ***37*** gewesen, der eine Zeit lang auch Geschäftsführer der ***10*** gewesen wäre. Bei der ***8*** wäre eine Frau ***38*** oder ***39*** als Buchhalterin für die administrative Abwicklung in ***EU-Mitgliedstaat 1*** zuständig gewesen.

Anhand der ausgewerteten ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonten der ***10*** wäre festgestellt worden, dass der Geschäftsbetrieb ab März 2012 aufgenommen worden wäre und ab März 2012 erste Leasingzahlungen an die ***36*** geleistet worden wären. Im Jahr 2012 wären für fünf Fahrzeuge Leasingraten überwiesen worden, mit 1.10.13 und 31.10.13 wären Anzahlungen für zwei weitere Leasingverträge überwiesen worden. Im Jahr 2014 wären Leasingzahlungen bis Mai 2014 für fünf Fahrzeuge, ab Juni 2014 bis Ende 2014 für sechs Fahrzeuge geleistet worden. Im Jahr 2015 wären bis Juni 2015 Leasingraten für fünf Fahrzeuge geleistet worden. Laut Aktenlage wäre der Geschäftsbetrieb der ***10*** mit Juni 2015 beendet worden. Anhand der ausgewerteten ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonten wäre folgender Leasingaufwand ermittelt worden:

	2012	2013	2014	2015	Summe
Leasingaufwand	46.933,54	95.995,36	132.607,51	51.054,45	326.580,86

Bei der ***8*** würden keine ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonten vorliegen. Laut Buchhaltung wären Eingangsrechnungen der ***8*** ab März 2016 bis November 2017 gebucht worden und es wären Überweisungen von der ***1*** auf das ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto für diesen Zeitraum erfolgt.

Im Schätzungswege würden daher die bar bezahlten Lohnaufwendungen der ***EU-Mitgliedstaat 1*** Fahrer für den Zeitraum 2013 – 2017 ermittelt, wobei ein durchschnittlicher Monatslohn von

€ 2.000,00 je Fahrer angesetzt werde. Bei der ***40*** würden fünf bis sechs Fahrer für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2015 angesetzt, bei der ***8*** würden sechs Fahrer für den Zeitraum März 2016 bis November 2017 angesetzt. Diese Lohnaufwendungen für die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Fahrer würden als Betriebsausgaben bei der ***1*** angesetzt.

	2013	2014	2015	2016	2017
Lohn mtl.	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Anzahl Fahrer	1-9: 5 10-12: 6	1-5: 5 6-12: 6	1-6: 5	3-12: 6	1-11: 6
Lohnauszahlung bar	126.000	134.000	60.000	120.000	132.000

Tz 6 SCHÄTZUNG der BESTEUERUNGSGRUNDLAGEN gem. § 184 BAO für 2013 - 2017

Die Besprechungspunkte hätten sich aufgrund der vorliegenden EDV-Buchhaltung (Programm ***41***), den von der „***StA***“, 1030 ***42*** (kurz STA ***42***) und dem „***43***“, ***42*** (kurz ***6***) umfangreich zur Verfügung gestellten Unterlagen ergeben.

Im Zuge von mehreren Hausdurchsuchungen wären Buchhaltungsunterlagen in Papierform beschlagnahmt worden (HD angeordnet durch die STA ***42*** und durchgeführt durch das ***6***), welche im Archiv des von der STA ***42*** bestellten gerichtlich beeideten Sachverständigen ***44*** in ***45*** bei ***42*** aufbewahrt wurden, und in die im Zuge der Prüfung Einsicht genommen worden wäre.

In der Strafsache (Aktenzeichen ***26***) bestünde unter anderem gegen ***9*** und ***Bf1*** (die Bf.) der Verdacht der betrügerischen Krida zum Nachteil der ***1*** durch angebliche Barzahlungen an die ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***10*** und der ***EU-Mitgliedstaat 1*** Nachfolgefirma ***8***.

Herr ***9*** wäre laut Firmenbuch im Zeitraum 27.03.2010 – 29.10.2015 und von 17.05.2017 – 11.09.2017 handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***1*** (FN ***46***) gewesen.

Laut Firmenbuch wäre ab 12.9.2017 Herr ***47*** Geschäftsführer und Alleingesellschafter der ***1*** gewesen. Laut Ermittlungen des ***6*** würde es sich bei dem im Zeitraum 30.10.2015 – 03.02.2017 eingesetztem Geschäftsführer ***21*** und im Zeitraum 9.1.2017 – 25.5.2017 eingesetztem Geschäftsführer ***48*** um Scheingeschäftsführer handeln. Der faktische Machthaber und Geschäftsführer wäre aufgrund der Ermittlungen des ***6*** immer ***9*** gewesen.

Die Bf. wäre seit Gründung der ***1*** lt. Firmenbuch am 27.03.2010 bis 28.02.2018 Alleingesellschafterin (Stammeinlage € 35.000,00, Anteil 100%) gewesen.

Das vorläufige Besprechungsprotokoll wäre Hrn. ***9*** im Anschluss an die Beschuldigtenvernehmung am 22.8.2019 zur schriftlichen Stellungnahme und zur Vorlage von Unterlagen ausgehändigt worden. Die Besprechungspunkte wären am gleichem Tag dem derzeitigen Masseverwalter der ***1*** per email, Herrn RA ***49*** mitgeteilt worden.

Im Zuge der Beschuldigteneinvernahme hätte Hr. ***9***, im Beisein seines Rechtsanwaltes ***50*** (Kanzlei ***51***, ***52***), vom Recht der Aussageverweigerung Gebrauch gemacht.

Als Frist zur Vorlage einer schriftlichen Stellungnahme und der Vorlage von Unterlagen wäre der 23.9.2019 gesetzt worden. Bis zu der am 27.11.2019 beim MV [...] stattgefundenen Schlussbesprechung wäre keine schriftliche Stellungnahme abgegeben worden und wären die angeforderten Unterlagen nicht vorgelegt worden.

Die nicht anerkannten Betriebsausgaben laut Tz 1 – Tz 4 würden abzüglich des geschätzten Lohnaufwandes laut Tz 5 bei der ***1*** 2013 – 2017 gewinnerhöhend angesetzt und Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % vorgeschrieben werden.

Die nicht anerkannten Betriebsausgaben würden eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Die Kapitalertragsteuer betreffend der verdeckten Gewinnausschüttung 2013 – 2017 werde direkt der Alleingesellschafterin ***Bf1*** (100% Gesellschafterin, Ehegattin von ***9***) in Höhe von 25 % (2013 - 2015) und 27,5 % (2016 - 2017) vorgeschrieben.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 sei der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer sei von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der

Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 würde aufgrund der Überschuldung der GmbH sowie des zwischenzeitlich über sie eingeleiteten Konkursverfahrens nicht durchsetzbar erscheinen, weshalb gemäß § 95 Abs. 4 EStG eine Direktvorschreibung der KESt an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgen würde.

	2013	2014	2015	2016	2017
Barbeträge Tz 1 - 4	221.069,00	389.272,41	318.583,50	170.927,00	168.886,63
Abz. Löhne bar Tz 5	- 126.000,00	- 134.000,00	- 60.000,00	- 120.000,00	- 132.000,00
Gewinnerhöhung u. verdeckte GA	95.069,00	255.272,41	258.583,50	50.927,00	36.886,63

Am 17. Dezember 2017 erließ das Finanzamt ***53*** Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013 bis 2017 mit der der Bf. für die im Prüfbericht vom 17.12.2019 festgestellten verdeckten Ausschüttungen Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurde.

Diese fünf Bescheide wurden gleichlautend wie folgt begründet:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 sei der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer sei von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Im Zuge der bei der Firma ***1*** durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG, St.Nr. ***19***, ABNr. ***20*** wären verdeckte Gewinnausschüttungen 2013 - 2017 aufgrund nicht anerkannter Barausgaben für Fremdleistungen festgestellt worden. Laut Firmenbuch wäre die Bf. bei der ***1*** von 27.3.2010 bis 28.2.2018 Alleingesellschafterin gewesen.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 würde nicht oder nur erschwert durchsetzbar erscheinen, weil die ***1*** überschuldet wäre und sich zwischenzeitlich im Konkurs befinden würde.

Auf den beiliegenden Prüfungsbericht der ***1***, St.Nr. [...]***19***, ABNr. ***20*** vom 17.12.2019 werde verwiesen.

Diese Bescheide wurden an die ***54*** als Zustellbevollmächtigte der Bf. mit Zustellnachweis (Rsb) übermittelt.

Diese wurden von der ***54*** nicht angenommen, weil die steuerliche Vertretung der Bf. mit 4.12.2019 beendet und auch die Zustellvollmacht gelöscht und dies über Finanzonline dem Finanzamt ***2*** mitgeteilt wurde.

Aus diesem Grund wurde vom Finanzamt ***2*** eine neuerliche Zustellung der KEST-Bescheide 2013 bis 2017 durchgeführt und zwar nunmehr an die Bf. persönlich. Diese ebenfalls mit Zustellnachweis versendeten Bescheide wurden am 23. Jänner 2020 an die Bf. zugestellt.

Am 27. Jänner 2020 wurde von der Bf. über FinanzOnline eine Beschwerde gegen die Kapitalertragsteuerbescheide vom 17.12.2019 für die Jahre 2013 bis 2017 eingebracht. In dieser Beschwerde wurde die Festsetzung der KEST jeweils mit 0,00 beantragt.

Diese Beschwerde wurde damit begründet, dass die Bf. keine Vorteile aus den Geschäftsfällen, die im Bericht der BP vom 17.12.2019 angeführt sind, bezogen hätte und zwar weder im objektiven noch subjektiven Sinn der Rz 568 KStR. Sie hätte lediglich die Gesellschaftsanteile gehalten.

In der Beschwerde wurde noch darauf hingewiesen, dass die steuerliche Vertretung die angefochtenen Bescheide erst am 27.1.2020 postalisch erreicht hätten, da der vorige steuerliche Vertreter es verabsäumt hätte, die Zustellvollmacht nach Zurücklegung seines Mandates für die Bf. zurückzulegen, die nunmehr Mandantin der ***55*** wäre. Eine detailliertere Begründung der Beschwerde wäre so kurzfristig unmöglich gewesen. Eine solche würde bis 20.2.2020 nachgereicht werden.

Am 28.2.2020 wurde die Beschwerde vom 27. Jänner 2020 wie folgt ergänzt:

Es gelte das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung näher zu beleuchten.

In Bezug auf die Definition von verdeckten Ausschüttungen würden sich folgende Teilaspekte unterscheiden lassen:

- I. Zuwendungen von Vermögensvorteilen außerhalb einer offenen Ausschüttung
- II. durch eine Körperschaft (Kapitalgesellschaft)
- III. an ihre Anteilsinhaber oder gleichzuhaltende Personen

IV. die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und

V. zudem mit Wissen und Wollen der Körperschaft erfolgen (Kapitalgesellschaft)

Die KStR 2013 (Rz 568) würden die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung wie folgt zusammenfassen:

Es würde einer Eigentums- oder sonstigen gleichwertigen Nahebeziehung zwischen Vorteilsempfänger und Körperschaft bedürfen (dies würde im Wesentlichen den oben angeführten Kriterien II. und III. entsprechen).

Es müsse das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Körperschaft erfüllt sein (vgl. die oben angeführten Kriterien I. und IV.).

Es müsse weiteres das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung erfüllt sein (vgl. das oben angeführte Kriterium V.).

Somit wären die Tatbestände im Lichte des zu Grunde liegenden Sachverhaltes genauer zu prüfen:

1. Sachverhalt:

Mit. Bericht über die Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 17.12.2019 betreffend Prüfung der ***1*** (StrNr ***19***; FN ***46***) wären mehrere Feststellungen getroffen worden, welche die Behörde dazu veranlasst hätten bei der Bf. gemäß § 21 Abs. 3 AVOG iVm § 95 Abs. 4 EStG Kapitalertragsteuer bei dieser direkt und unmittelbar vorzuschreiben. Im Wesentlichen hätte die Behörde hierbei Vermögensminderungen in Form von Geldabflüssen (augenscheinlich für die Bezahlung von Lieferanten) auf Ebene der Gesellschaft festgestellt, deren Begründung im Wesentlich mit dem Fehlen symmetrischer steuerlicher Erfassung bei den Vertragspartnern (Anmerkung: zu ergänzen wohl: liegen würde). Die in dieser Form nicht anerkannten Betriebsausgaben wären als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und der 100% Gesellschafterin zugerechnet worden.

2. Würdigung:

I. Zuwendungen von Vermögensvorteilen außerhalb einer offenen Ausschüttung

Eine verdeckte Ausschüttung würde einen vermögenswerten Vorteil, der dem qualifizierten Bezieher der verdeckten Ausschüttung verschafft werden soll, voraussetzen. Aus der Sicht des § 8 Abs. 2 wäre die Bereicherung des Beziehers abstrakt zu verstehen; dh es würde nicht darauf ankommen, ob ein Vermögensvorteil auch tatsächlich beim Bezieher zufließt. Es wäre aber notwendig, dass sich der vermögenswerte Vorteil eignet, dem Bezieher der verdeckten Ausschüttung einen bewertbaren Vermögensvorteil zu verschaffen (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 166; (Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen

aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht in: Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 137 (142)).

Eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs. 2 KStG würde eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung bei der betreffenden Körperschaft voraussetzen:

Bei den Vermögensminderungen würde es um gesellschaftsrechtlich veranlasste überhöhte Betriebsausgaben gehen, gleichgültig, ob als „Ausgabe“ mit Geldabfluss oder als buchmäßige Aufwendung (z.B. Dotierung einer Rückstellung); diese Fallgruppe werde auch als „direkte verdeckte Ausschüttung“ bezeichnet. (Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht in: Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 137 (142)).

Bei einer direkten verdeckten Ausschüttung würde es zu einem „überhöhten“ Betriebsausgabenabzug kommen, der durch die Qualifikation als verdeckte Ausschüttung neutralisiert werde. Der Betriebsausgabenabzug wäre daher zu versagen bzw. zu kürzen.

Die Behörde würde in ihren Feststellungen von „Scheinrechnungen“ und offensichtlich von „Scheingeschäften“ zu Gunsten der Anteilsinhaberin ausgehen. Bei dieser Fallkonstellation könne eine -grundsätzlich rechtsgültige - Rechtsgrundlage vorliegen. Die Körperschaft würde aber eine Leistung (societatis causae) erbringen, ohne dass eine entsprechende Gegenleistung erbracht werde. Zu dieser Fallkonstellation würden die KStR 2013 in Rz 640 auch vorgetäuschte Rechtsgeschäfte zählen, die dazu dienen, die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierende Vorteilsgewährung zu verdecken. Zum Beispiel: in Scheinrechnungen vorgetäuschte Beauftragung von Subunternehmen (Kirchmayr/Schliesselberger, verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht in: Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 137 (144) mwN).

II. Körperschaft

Bei der hier gegenständlichen Gesellschaft würde es sich um einen (Anmerkung: richtig wohl: eine) GmbH nach österreichischem Recht handeln.

III. Anteilsinhaber oder gleichzuhaltende Personen

Die Definition der verdeckten Ausschüttung würde auch aus Sicht des § 8 Abs. 2 KStG einen qualifizierten Bezieher voraussetzen; nur bei bestimmten Beziehern könne ein Vermögensvorteil societatis causa angenommen werden. Bei Kapitalgesellschaften wäre in erster Linie auf den rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer der Gesellschaftsanteile abzustellen.

Eine verdeckte Ausschüttung würde primär darauf abstellen, dass eine Körperschaft einen Vermögensvorteil societatis causa zuwendet.

Eine verdeckte Ausschüttung könne auch verwirklicht werden, wenn der Vorteilsempfänger nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person ist. Wesentlich wäre, dass die Vorteilsgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die Gesellschaft nicht ein eigenständiges betriebliches Interesse an der Leistung an die nahestehende Person hat. Der Empfänger der Leistung müsse dem Gesellschafter nahestehen; auf das Verhältnis zu der Gesellschaft würde es nicht ankommen. Aus steuerlicher Sicht würden die Gesellschafter Empfänger der verdeckten Ausschüttung bleiben.

Das - für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung notwendige – "Nahestehen" zu einem Anteilsinhaber könne durch familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder rein tatsächliche Umstände begründet werden (Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht in: Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 137 (161) auch Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 251, 257 mwN.)

Eine solche „nahestehende Person" wäre primär eine solche, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden ist (z.B. u.a. Ehegatte - Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/ Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Tz 144/1/1 mwN.). Würde sich nun eine einem Anteilseigner nahestehende dritte Person widerrechtlich Vermögensgüter verschaffen, könne eine mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung nur angenommen werden, wenn seitens der Behörde festgestellt werde, dass dieser von den widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen wusste und ihn dennoch gewähren ließ (Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Tz 145 mwN, insbesondere Renner, ÖStZ 2007, 454 (456)). Grundsätzlich hätte ein Geschäftsführer, der nicht beteiligt ist, keine eigentümerähnliche Stellung, wenn sie ihm nicht von den Gesellschaftern eingeräumt werde. Würde sich daher ein Geschäftsführer ohne Wissen der Anteilsinhaber und ohne diese daran zu beteiligen bereichern, so würde keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen (Twardosz, Verdeckte Ausschüttungen im Ertragsteuerrecht in Heinrich-Folgar-Deinhardstein (Hrsg), Verdeckte Gewinnausschüttung, 193 (212)). Hinsichtlich Rechtswidrigkeit und Informationsstand der Anteilsinhaber werde auf das „Subjektive Tatbild" Bezug genommen. Dieses würde unter V. geprüft.

Es wäre anzumerken, dass gemäß den Feststellungen der ***StA*** (siehe hierzu das Schreiben des Landesgerichtes ***16*** vom 28.07.2019 mit der Aktenzahl ***17*** von 2012 bis 2016 Herr ***9*** eine außereheliche Beziehung unterhalten hätte. in weiterer Folge wäre die Ehe im November 2019 geschieden worden, was zeigen würde, dass so nahe die Beziehung zwischen ***Bf1*** und ***9*** nicht gewesen wäre (Bordellbesuche von ***9*** und außereheliche Verhältnisse, - siehe unten unter V.).

Auch wäre zu bemerken, dass eine Feststellung, wonach der Anteilsinhaber (***Bf1***) von den widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen wusste und die (unterstellter maßen)

nahestehende dritte Person (**9**) dennoch gewähren ließ, von der Behörde weder in den Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 2013 bis 2017, jeweils vom 19.12.2019 adressiert an die Bf., noch in dem Bericht über die Außenprüfung der **1** gemäß § 150 BAO vom 19.12.2019 getroffen werde. Es werde lediglich lapidar an mehreren Stellen die Aussage getroffen, dass die nicht anerkannten Betriebsausgaben verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen und der 100% Gesellschafterin vorgeschrieben werden.

IV. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

Bei der Prüfung von verdeckten Ausschüttungen wäre darauf abzustellen, ob eine Zuwendung nach ihrem „inneren Gehalt“ ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Würde eine gesellschaftsrechtliche Verursachung vorliegen, wäre eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen. Zentrales Merkmal einer verdeckten Ausschüttung wäre die Veranlassung der Zuwendung eines Vermögensvorteils aufgrund der Gesellschafterstellung außerhalb einer offenen Einkommensverwendung (Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht in: Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 137 (162) auch Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 275 mwN).

Die Veranlassung societatis causa werde nach der stRspr des VwGH sowie nach der Verwaltungspraxis anhand eines Fremdvergleichs ermittelt. Im gegenständlichen Fall wären schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft von der Behörde nicht erwähnt worden, es würden also die angeblich bezogenen Vorteile ausschließlich als aus dem Gesellschaftsverhältnis wurzelnd angesehen werden.

V. Wissen und Wollen der Körperschaft (Kapitalgesellschaft)

Nach der Judikatur des VwGH sowie der Verwaltungspraxis würde eine verdeckte Ausschüttung eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen – der Körperschaft erfordern, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Falles ergeben könne. Die erforderliche subjektive Voraussetzung der verdeckten Ausschüttung könne somit aus objektiven Gesichtspunkten geschlossen werden. Grundsätzlich wäre danach die subjektive Komponente zusätzlich zur oben dargelegten formalen und (objektiv) materiellen Komponente der Fremdüblichkeit einer Leistung zu berücksichtigen.

Die subjektive Komponente der verdeckten Ausschüttung würde den Entscheidungsmechanismus in der Körperschaft betreffen. Die “Körperschaft” als Steuersubjekt müsse von der verdeckten Ausschüttung Kenntnis haben und diese beabsichtigen oder in Kauf nehmen. Die Körperschaft würde dabei idR durch ihre Organe handeln. Dadurch würde es zu einer Abgrenzung von jenen Fällen kommen, bei denen es zu

einem „unbewussten“ Vermögensentzug bei der Körperschaft kommt, wie zB im Fall einer irrtümlichen Fehlbewertung einer Leistung oder im Fall eines – ebenso „ungewollten“ - Diebstahls oder einer Unterschlagung durch einen Minderheitsgesellschafter.

Die subjektive Komponente der verdeckten Ausschüttung würde somit ein der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des geschäftsführenden Organes erfordern, das in einem aktiven Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen könne und das den Schluss erlauben würde, dass die durch die Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat (Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht in: Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 137 (169) mwN; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 310 mwN).

Wenn sich der gesetzliche Vertreter (Herr ***9***), der nicht Gesellschafter ist, selbst - gegebenenfalls widerrechtlich - Vorteile zuwendet (zB durch Unterschlagung oder Diebstahl), würde aus der Sicht der Körperschaft keine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Denn der bereicherte gesetzliche Vertreter als Solcher wäre kein Anteilsinhaber oder (qualifizierter) Nahestehender eines Anteilsinhabers (Kirchmayr-Schliesselberger, Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht in: Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung² 137 (170)); Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 318; Atzmüller, RdW 1999, 576 (577(576)) Bezug nehmend auf VwGH 28.05.1998, 96/15/0114). Auch eine „machthabende Stellung“, mittels welcher man Einfluss auf die Geschehnisse in der Gesellschaft hätte ausüben können, würde der VwGH im zitierten Erkenntnis ablehnen. Würde sich der nicht beteiligte gesetzliche Vertreter selbst einen Vorteil verschaffen, würde es sich unbestritten um ein der Körperschaft zurechenbares Verhalten handeln, jedoch werde in diesen Fällen die fehlende Anteilseignereigenschaft dem Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung entgegen stehen (Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG², § 8 Tz 130).

Im vorliegenden Fall wären bereits ab 2016 umfangreiche Ermittlungen durch die ***StA*** gegen ***9*** durchgeführt worden (siehe hierzu das Schreiben des Landesgerichtes ***16*** vom 28.07.2019 mit der Katenzahl (Anmerkung: richtig wohl: Aktenzahl) ***17***).

In dieser Stellungnahme/diesem Bericht der ***StA*** würde an mehreren Stellen betont werden, dass ***9*** in betrügerischer Absicht in mehreren Situationen seine damalige (noch-)Ehefrau ***Bf1*** vorgeschoben hätte. Insbesondere wäre die Gründung der ***1*** mit ***Bf1*** als Alleingesellschafterin erfolgt, was offensichtlich den Zweck gehabt hätte, den Gläubigern des ***9*** möglicherweise dessen werthaltige Gesellschaftsanteile vorzuenthalten. Es wären während der gesamten Existenz der ***1*** Fremdgeschäftsführer in der Gesellschaft angestellt gewesen, welche faktisch im Innenverhältnis zwischen sich und ***9*** an ***9*** gebunden gewesen wären. Zu keinem Zeitpunkt hätte ***9*** die

Geschäftsführung faktisch abgegeben (siehe hierzu das Schreiben des Landesgerichtes ***16*** vom 28.07.2019 mit der Aktenzahl ***17***, Seite 15).

Auch würde die Staatsanwaltschaft in erster Linie ***9*** der betrügerischen Krida verdächtigen, eben weil dieser (und nicht die Bf.) verdächtigt werde, mittels Barabhebungen von den Bankkonten der ***1*** den Gläubigern liquide Mittel entzogen zu haben (siehe hierzu das Schreiben des Landesgerichtes ***16*** vom 28.07.2019 mit der Aktenzahl ***17***, Seite 29).

Bereits bei der Skizzierung des Sachverhaltes in diesem Schreiben der Staatsanwaltschaft werde dargelegt, dass die (damals noch, die Ehe wäre im November 2019 geschieden worden) Ehefrau ***Bf1*** von ***9*** dazu gebracht worden wäre, zum Schein Geschäftsanteile der Gesellschaft zu übernehmen und auch als Gesellschafterin Schad- und Klagloserklärungen für allfällige Geschäftsführerhaftungen gegenüber den (Schein-)Fremdgeschäftsführern zu unterfertigen. Er hätte die Bf. dazu gebracht, im Zeitpunkt höchster finanzieller Bedrängnis, eine persönliche Bürgschaft zu übernehmen, wobei er geradezu selbstverständlich über ihr Gehaltskonto verfügt hätte.

Weiters würde die Staatsanwaltschaft feststellen: Die seinen Unternehmen entzogenen finanziellen Mittel würden ***9*** dazu dienen, einen ausgesprochen luxuriösen und aufwendigen Lebenswandel zu führen. Zeugen hätten angegeben, ***9*** habe immer € 4.000,00 bis € 5.000,00 in bar eingesteckt gehabt, damit er in Lokalen Runden schmeißen könne. Auch hätte er weibliche Zufallsbekanntschaften finanziell großzügig unterstützt und z.B. diese in den VIP Bereich des Vereins ***56*** bei dessen Spielen eingeladen, sowie gemeinsam unternommene Reisen (siehe hierzu das Schreiben des Landesgerichtes ***16*** vom 28.07.2019 mit der Aktenzahl ***17***, Seite 5 und 6).

Zudem würde die Staatsanwaltschaft im zitierten Dokument feststellen, wie es durch Entzug finanzieller Mittel durch ***9*** von der ***1*** ihm gelungen wäre, seinen luxuriösen Lebensstil zu finanzieren (Bericht, Seite 25 und 26). Auch würde die Staatsanwaltschaft den dringenden Verdacht äußern, dass ***9*** Scheinrechnungen benutzt hätte um der ***1*** Gelder zu entziehen (siehe das Schreiben des Landesgerichtes ***16*** vom 28.07.2019 mit der Aktenzahl ***17***, Seite 28). Konkret würde sie den Verdacht äußern, ***9*** habe sich an Lieferanten angeblich bezahlte Barbeträge selbst zugeignet.

Der von der Staatsanwaltschaft festgestellte Sachverhalt zusammen mit den getätigten Verdächtigungen würden schon ziemlich stark indizieren, dass allenfalls geflossene Vorteile, welche der Gesellschaft entzogen wurden, ***9*** (ertragsteuerlich) zuzurechnen wären und nicht der Bf.. (Sie würde im zitierten Schreiben der Staatsanwaltschaft und auch im zitierten Feststellungsprotokoll über die Außenprüfung gemäß § 150 BAO erlassen durch das Finanzamt ***2*** vom 19.12.2020 niemals als auch nur indirekte Nutznießerin der Vorgänge in der ***1*** erwähnt werden). Die Bf. hätte auch in Anbetracht des Lebenswandels ihres (in den

gegenständlichen Jahren noch) Ehemannes niemals Verfügungsmacht über Vermögen irgendwelcher Art, welches seinen Ursprung in der ***1*** gehabt hätte, erlangt. Die Bf. hätte in gutem Glauben die Gesellschaftsanteile (eine derartige Gestaltung der zivil- und gesellschaftsrechtlichen Beziehungen in der Form Person A übernimmt die Gesellschaftsanteile und Person das Management im Unternehmen wäre im Wirtschaftsleben nicht unüblich).

Wenn sich der Geschäftsführer einer Familien-GmbH, der nicht selbst Gesellschafter, aber Familienangehöriger eines Gesellschafters ist, widerrechtlich Geldbeträge aus dem Vermögen der GmbH verschafft, so wäre dem Gesellschafter keine unmittelbare verdeckte Ausschüttung zuzurechnen, wenn ihm die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers nicht bekannt gewesen wären und auch nicht in seinem Interesse erfolgt wären. Eine solche Zuwendung der GmbH an den Geschäftsführer wäre auch dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn die widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers durch unzureichende oder fehlende Kontrolle seitens der Gesellschafterversammlung erleichtert oder ermöglicht worden wären. Es würde keine Rechtspflicht des Gesellschafters einer GmbH zur sorgfältigen Überwachung des Geschäftsführers geben (Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, Anhang zu § 8 Tz 348 mwN).

Im gegenständlichen Fall hätte die Bf. lediglich im Vertrauen auf die Redlichkeit des ***9*** die ihr zugeteilten Verwaltungsaufgaben in der Gesellschaft erfüllt. Sie hätte zu keinem Zeitpunkt Dispositionsbefugnis über die Gelder erlangt, welche aus dem Vermögen der ***1*** abfließen. Ihre Position (Tätigkeit) in der ***1*** gepaart mit dem im Zeitraum 2013 bis 2017 aufrechten Eheverhältnis zu ***9*** würde den Anschein eines Bezuges eines Vorteiles aus dem Gesellschaftsverhältnis eröffnen. Der erste Anscheinsbeweis würde aber nicht für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung reichen. Es wären zusätzliche Feststellungen durch die Behörde zu treffen (VwGH 10.05.1995, 90/14/0050; Renner, Verdeckte Ausschüttungen an einen Anteilseigner bei widerrechtlicher Verschaffung eines Vermögensvorteils durch einen Nahestehenden, ÖStZ 2007, 454 (456), siehe hierzu auch das Schreiben des Landesgerichtes ***16*** vom 28.07.2019 mit der Aktenzahl ***17***, Seite 14, wonach ***9*** bei der Hausbank (***18***) für die Bankkonten der Gesellschaft zeichnungsberechtigt gewesen wäre und auch als Ansprechpartner und Kontaktpersonen (Anmerkung: richtig wohl: Kontaktperson) für die Bank fungiert hätte – und eben nicht die Bf.).

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung wäre dabei zweifellos die im erhobenen Sachverhalt gedeckte Feststellung, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist, erforderlich. Ist diese Person nicht ein Anteilsinhaber, so wären auch sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig. Auch beim Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft könne dabei nicht von vornherein vom Vorliegen eines solchen Naheverhältnisses ausgegangen werden. Vielmehr müsse auch in Fällen, in denen der nicht beteiligte Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft Zuwendungen erhalten hat, ein

(ausnahmsweise) dieses Naheverhältnis begründender Sachverhalt in einem mängelfreien Verfahren festgestellt werden (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 252 mwN.)

Die Behörde hätte sich unter diesem Gesichtspunkt nicht ausreichend mit der Situation der Bf. beschäftigt. Wie bereits in dem Schreiben des Landesgerichtes ***16*** vom 25.7.2019 mit der Aktenzahl ***17*** durchgängig dargelegt würde, wäre ausschließlich ***9*** durch die festgestellten Sachverhalte bereichert worden. Weitere Feststellungen hinsichtlich der Person der Bf. (abgesehen von ihrem zivilrechtlichen Status als Ehefrau des ***9***, z.B. in wie fern sie bereichert worden wäre bzw. welchen Vorteil sie gehabt hätte) würden weder der Bericht über die Außenprüfung gemäß

§ 150 BAO vom 17.12.2019 noch die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2013 bis 2017, jeweils vom 17.12.2019, enthalten.

Zudem sei zu beachten, dass die Bf. in Anbetracht des Lebenswandels ihres damaligen Ehemannes (Bordellbesuche, außereheliche Beziehungen von ***9***) so nahe dem ***9*** nicht gewesen wäre und unter materiellen Gesichtspunkten über den gesamten Zeitraum in keinsten Weise von einer intakten Ehe gesprochen werden könne.

VI. Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Bf.

Weiters werde die Bf. auf Basis § 95 Abs. 4 Z 1 EStG für Kapitalertragsteuer resultierend aus den oben erwähnten Vermögensminderungen auf Ebene der ***1*** im Haftungswege in Anspruch genommen. Dies würde aber nach dem deutlichen Wortlaut der leg. cit. das Vorliegen von Kapitalerträgen voraussetzen. Wie nun dargelegt wären jedoch diese Vermögensminderungen ausschließlich ***9*** zuzurechnen. Dieser hätte zu keinem Zeitpunkt Kapitalanteile an der ***1*** gehabt, wäre jedoch immer (zumindest faktischer) Geschäftsführer (ohne gesellschaftsrechtliche Beteiligung) gewesen. Nach dem in § 2 Abs. 3 EStG verankerten Subsidiaritätsprinzip würden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses), sonst allenfalls sonstige Einkünfte bei ***9*** vorliegen. Das Vorliegen von Kapitalerträgen wäre daher von vornherein zu verneinen, ebenso wie die Zurechnung allfälliger Einkünfte aus den von der BP festgestellten Sachverhalten an die Bf.

VII. Zusammenfassung

Das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung wäre anhand der oben angeführten von der Judikatur und Lehre Kriterien zu prüfen. Wie oben dargelegt würde es im vorliegenden Sachverhalt an den Elementen des Vorteilsbezuges durch einen Gesellschafter (welcher im Gesellschaftsverhältnis wurzelt) und am subjektiven Element der Vorteilszuwendung auf Ebene der Körperschaft mangeln.

In weiterer Folge würde es an Einkünften, welche der Bf. zuzurechnen sind, mangeln. Die von der Behörde vorgeschriebene Kapitalertragsteuer würde Einkünfte aus Kapitalvermögen voraussetzen. Wie dargelegt hätte die Bf. keinerlei Vorteile aus den Vermögensminderungen auf der Ebene der ***1*** gehabt, weshalb eine Verschreibung von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 bereits dem Grunde nach scheitern würde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. März 2022 wies das Finanzamt Österreich (Dienststelle ***2***) die Beschwerde vom 27.1.2020 als unbegründet ab und begründete diese Abweisung wie folgt:

Ausgangspunkt für die Erlassung der gegenständlichen Kapitalertragsteuerbescheide 2013 bis 2017 hätte eine bei der Firma ***1***, St.Nr. ***19***, durchgeführte Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG gebildet. Dabei wären verdeckte Gewinnausschüttungen 2013 — 2017 aufgrund nicht anerkannter Barausgaben für Fremdleistungen festgestellt worden. Die Bf. wäre von 27.3.2010 bis 28.2.2018 Alleingesellschafterin bei der ***1*** gewesen und wäre in Anbetracht der Überschuldung, bzw. des eingeleiteten Insolvenzverfahrens gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 eine Verschreibung an die Bf. erfolgt.

Sodan wurden Auszüge aus der Beschwerde wörtlich wiedergegeben und festgehalten, dass die in der Betriebsprüfung ABNr. ***20*** vom 17.12.2019 getroffenen Feststellungen als Begründung für die angefochtenen Bescheide vom 17.12.2019 vollinhaltlich aufrechterhalten würden. Um Wiederholungen zu vermeiden werde auf die dort getätigten Ausführungen verwiesen.

Sodann werden Aussagen von einvernommenen Personen zur Gebarung/Geschäftsabwicklung der ***1*** wiedergegeben.

In der Zeugeneinvernahme vom 20.9.2017 hätte sich Herr ***21*** (Disponent) wie folgt geäußert:

„Wenn ich gefragt werde, ob Frau ***Bf1*** Entscheidungsmöglichkeiten bei Finanzbelangen und Einfluss darauf, wann und ob Verbindlichkeiten bezahlt werden oder nicht hatte, gebe ich an, dass Frau ***Bf1*** nichts zu entscheiden hat. Sie vertraut ***9*** blind und glaubt, dass die Firma schlecht geht. Tatsächlich ist es aber wie bereits gesagt so, dass ***9*** einfach das ganze Geld verprasst. Sie glaubt ja er sei der Topmanager und habe Pech, weil der Geschäftsgang schlecht ist. Sie muss jedoch für ihn sozusagen als "Die Böse" herhalten. Wenn ***9*** eine unangenehme Entscheidung treffen muss, wie zum Beispiel einen Fahrer entlassen, dann sagt er immer "das hat die Chefin entschieden", obwohl sie gar nichts davon weiß. Mehr „Entscheidungskompetenz“ hat sie jedoch nicht.“

In der Beschuldigteneinvernahme vom 18.1.2018 hätte sich die Bf. wie folgt geäußert:

„1. Erläutern Sie den Ablauf bei Bareinzahlungen und Barauszahlungen aus der Kassa der ***1***?

Das weiß ich nicht. Ich habe nur von meinem Mann die Belege hingelegt. Alles andere weiß ich nicht.

2. Waren Sie mit den Barentnahmen und Bareinlagen aus und in die Kassa der ***1*** befasst?

Ja, bei der ***1*** habe ich das Kassabuch gemacht.

3. Waren Sie in die operativen Geschäfte der ***22***, ***1***, ***10*** oder ***8*** jemals eingebunden?

Nein.“

In der Zeugeneinvernahme vom 20.2.2018 hätte sich Herr ***23*** (Disponent) wie folgt geäußert:

„Wenn ich gefragt werde, welche Funktion ***Bf1*** in der Firma hatte gebe ich an, dass sie in der Regel am Vormittag da war und Rechnungen geschrieben hat. Sie hat auch Überweisungen durchgeführt. Ich glaube sie hat nicht wirklich viel gewusst und war in keine Entscheidungen eingebunden.“

In der schriftlichen geleisteten Ergänzung vom 28.07.2021 hätte sich die Bf. erneut wie folgt geäußert:

[...]

2. Bitte legen Sie Ihren Dienstvertrag/Dienstzettel mit der ***24*** bei?

Wie war der monatliche Verdienst geregelt und in welcher Höhe lag er?

Es gibt keinen Dienstvertrag zwischen mir und der ***24***, da ich bei dieser im Gegensatz zur ***22*** nicht angestellt war.

3. Wie erklärte ***9*** Ihnen gegenüber die alles dominierenden Barbewegungen der Fa. ***1*** an die Firmen ***10*** (2012-2015), ***25*** (2013), ***3*** (2016), ***8*** (2016 -2017)?

Ich wusste über die ausschließlich von ***9*** veranlassten und getätigten Barbewegungen nicht Bescheid. ***9*** hat mir nichts erklärt.

4. ***3***: Wie erklären Sie, dass Sie als befasste Mitarbeiterin der Fa. ***1*** für die 12 Abrechnungen von Fremdleistungsaufwand Excel-Aufstellungen für den Zeitraum 2016 (lt. Abschlussbericht ***6*** vom 12.07.2018 betr. ***7***, Punkt 5.4. Auswertung der sichergestellten Daten aus verwendeten Computern) alte Vorlagen aus dem Jahr 2010 gleichlautend als Grundlage für die den Rechnungen 2016 beigelegten Excel-Aufstellungen verwendeten?

Ich war keine Mitarbeiterin der ***1***. Die ***3*** sagt mir nichts. Die Excel-Aufstellungen haben die Spediteure, die für die Abwicklung der Transporte zuständig waren, und ***9***

gemacht.

5. ***3***: Wie erklären Sie, das Sie als befasste Mitarbeiterin der Fa. G ***1*** (lt. ***6*** v. 12.07.2018 betreffend ***7***, Punkt 5.4.) die Excel-Aufstellungen Jänner 2017 - März 2017 als Beilage gleichlautend zu Rechnungen der ***EU-Mitgliedstaat 1*** Firma ***8*** (drei Rechnungen ***8***, alle ausgestellt mit Datum 19.4.2017) verwendeten und (lt. Abschlussbericht ***6***, Pt. 5.4.) die Excel-Aufstellungen für den Zeitraum 9/2016,10/2016 und 12/2016 als Beilage für Rechnungen der ***EU-Mitgliedstaat 1*** ***8*** im Jahr 2017 verwendeten?

s. Punkt 4.

6. ***10***: Wie erklärten Sie es sich als befasste Mitarbeiterin der Fa. ***1***, dass "Gutschriften" in bar bezahlt wurden, jedoch keine Unterlagen dazu vorhanden waren oder Ihnen übergeben wurden bzw. zumindest eine Anforderung derselben aufgetragen wurde?

Ich habe keine "Gutschriften" erstellt. Zahlungen hat ausschließlich ***9*** in Auftrag gegeben.

Ich habe keine Ausbildung als Spediteur und hatte mit den Transporten und Abrechnungen der Spedition nichts zu tun.

7. ***8***: Wie erklärten Sie es sich, als befasste Mitarbeiterin der Fa. ***1***, dass die zum Fremdleistungsaufwand dazu gehörigen Ausgangsrechnungen nicht vorhanden waren oder Ihnen übergeben wurden bzw. zumindest eine Anforderung derselben aufgetragen wurde?

Ich war keine Mitarbeiterin der ***1***.

8. ***25***: Wie erklärten Sie es sich als befasste Mitarbeiterin der Fa. ***1***, dass auf den 11 Monatsrechnungen als Text „Diverse Transporte laut beiliegender Aufstellung" aufschien, die Frachtkosten in einer Summe und diverse Maut laut Auslagen in einer Summe dargestellt wurden, jedoch gar keine Aufstellungen vorhanden waren oder Ihnen übergeben wurden bzw. zumindest eine Anforderung derselben aufgetragen wurde?

Die Firma ***25*** sagt mir nichts.

9. / 10. Verlangten Sie über die oa. Vorgänge Aufklärung vom Ihnen weisungsunterworfenen Geschäftsführer ***9*** bzw. warum unterließen sie dies? Verlangten Sie über den geschilderten luxuriösen Lebenswandel Aufklärung vom Ihnen weisungsunterworfenen Geschäftsführer ***9*** bzw. wie konnten Sie sich erklären, dass ihm dieser Lebenswandel - über den unternehmerischen Erfolg hinaus - möglich war?

Ich verlangte von meinem Ex-Mann keine Aufklärungen mehr, da ich als Antwort lediglich immer "Da kennst du dich sowieso nicht aus." zu hören bekam. Von einem luxuriösen Lebenswandel meines Ex-Mannes haben meine Familie und ich nichts mitbekommen. Diesen führte ***9*** nicht mit mir und seinen Kindern, sondern mit anderen Damen und Herren. Den Lebensunterhalt haben ich und meine bereits verstorbene Mutter bestritten.“

In der Zeugeneinvernahme vom 31.08.2021 hätte sich Herr ***9*** wie folgt geäußert:
 „Aufgrund meines anhängigen Strafverfahrens vor der ***StA*** GZ: ***26*** uE nehme ich von meinem Aussageverweigerungsrecht als Zeuge gemäß § 171 Abs. 1 lit b BAO Gebrauch!

Der VwGH würde in ständiger Rechtsprechung verdeckte Ausschüttungen als alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, definieren (VwGH 7.10.2003, 99/15/0246; VwGH 30.10.2001, 95/13/0013; vgl. auch Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly [Hrsg], KStG § 8 Tz 31). Verdeckte Ausschüttungen wären demnach Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder der sonstigen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa die Erkenntnisse vom 3. Juli 1991, 90/14/0221, Slg. Nr. 6617/F, und vom 17. Oktober 2007, 2006/13/0069).

Es dürfe schon einleitend hinaus darauf hingewiesen werden, dass nach jüngerer Rechtsprechung des VwGH in der Regel bereits die Zuwendung eines Vorteils an den Gesellschafter aufgrund des deliktischen Verhaltens des Geschäftsführers eine verdeckte Ausschüttung bewirken würde, da das Verhalten des Geschäftsführers (im gegenständlichen Fall ***9***) grundsätzlich der Gesellschaft zuzurechnen wäre (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046 u. VwGH 01.06.2017, Ra 2016/15/0059).

Welche Erscheinungsform der verdeckten Ausschüttung vorliegt, wäre nach dem Veranlassungsprinzip zu beantworten. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber könne dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 24. April 2002, 2000/13/0208, und vom 27. Februar 2008, 2004/13/0031), der Vorteilsempfänger also nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person sei.

Wesentlich wäre, dass die Vorteilsgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die Gesellschaft nicht ein eigenständiges betriebliches Interesse an der Leistung an die nahestehende Person hat (vgl. BFH 18.12.1996, I R 139/94, BStBl II 1997, 301; Wilk in H/H/R, KStG § 8 Tz 125; vgl. auch VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027; 19.9.2007, 2004/13/0108, 23.4.2008, 2004/13/0106; 9.7.2008, 2005/13/0020; KStR 2001 Rz 776; Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 144; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 93; BFH 6.4.1977, I R 86/75, BStBl II 1977, 569). Der Empfänger der Leistung müsse dem Gesellschafter nahestehen; auf das Verhältnis zu der Gesellschaft würde es nicht ankommen (BFH 25.10.1963, I 325/61 S, BStBl III 1964, 17; Wilk in H/H/R, KStG § 8 Tz 124; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 93).

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung wären daher Feststellungen über die Person des Empfängers erforderlich. Wenn der Empfänger kein Anteilsinhaber ist, wären sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis des Empfängers zum Anteilsinhaber erforderlich (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115; KStR 2001 Rz 776). Das für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung notwendige "Nahestehen" zu einem Anteilsinhaber könne durch familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder rein tatsächliche Umstände begründet werden (BFH 18.12.1996, I R 139/94, BStBl II 1997, 301; vgl. auch VwGH 3.8. 2000, 96/15/0159; KStR 2001 Rz 776; Renner in QJR/S/S, § 8 Tz 144/1; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 93). Die Feststellung des "Nahestehens" wäre eine der freien Beweiswürdigung unterliegende Tatfrage. Die Vorteilsgewährung an eine dem Anteilseigner nahestehende Person könne nur dann eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn die Zuwendung durch die Anteilseignerschaft veranlasst ist (vgl. VwGH 21.11.2007, 2004/13/0001).

Die Körperschaft müsse sich da -gegebenenfalls auch rechtswidrige-Verhalten des gesetzlichen Vertreters jedenfalls zurechnen lassen, wenn die betreffenden Handlungen oder Maßnahmen als Organ der Körperschaft gesetzt wurden (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018; BFH 28.1.1992, VIII R 207/85, BStBl II 1992, 605; Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 100). Dies würde unabhängig davon gelten, ob die Gesellschafterversammlung dem zustimmt oder die Zustimmung verweigert, der gesetzliche Vertreter gegen seine Pflichten verstößt oder einen Straftatbestand setzt (Wilk in H/H/R, KStG § 8 Tz 106 mwH; vgl. auch VwGH 27.5.1999, 96/15/0018; 20.6.1995, 92/13/0061).

Vorab und kurz zusammengefasst wäre aus den ermittelten Umständen folgende Schlussfolgerung in freier Beweiswürdigung zu ziehen: Die Bf. wäre in und mit dem BackOffice der Fa. ***1*** (jedoch nicht als deren Dienstnehmerin) beschäftigt und mit der Bedienung des Rechnungswesens und den geschäftlichen Vorgängen daher auch vertraut gewesen. Allerdings wäre von Ihrer Seite - auch die Zeugenaussagen deuten in diese Richtung - glaubwürdig dargestellt worden, dass sie zur Ausführung Ihrer Tätigkeit keinen inhaltlichen Bezug hergestellt hätte, sich daher weder dafür interessiert hätte warum etwas so verrechnet, verbucht oder ausbezahlt worden wäre wie es verrechnet, verbucht oder ausbezahlt worden wäre bzw. welchem unternehmerischen Zweck ein bestimmter Geschäftsvorgang gedient hätte. Die völlig unübliche Geschäftsgebarung in der ***1*** mit Barumsätzen und Gutschriften, ausländischen Tochtergesellschaften ohne nachvollziehbare Funktion, u.ä. hätte sie zwar zur Kenntnis genommen, hätte oder wollte jedoch keine weiteren Schlussfolgerungen daraus ziehen können, nicht zuletzt wohl auch, weil diesbezügliche Informationen vom Geschäftsführer und Ehegatten ***9*** nicht, oder allenfalls schwer zu bekommen gewesen wären.

Der aufgeworfenen Frage, ob zwischen den Ehegatten (!) ***9*** und der Bf. überhaupt ein Naheverhältnis vorgelegen wäre, könne hingegen kein ernsthaftes Gewicht zugemessen

werden. Zunächst wären Ehegatte oder die Ehegattin des Anteilseigners grundsätzlich nahestehende Personen (vgl. VwGH 20.4.1982, 81/14/0120-0123, 82/14/0094, 0095, ÖStZB 1983, 31; 3.8.2000, 96/15/0159, ÖStZB 2002, 86; 8.2.2007, 2004/15/0149, ÖStZB 2007, 552). Im gegebenen Fall wäre die gesamte zu beurteilende Situation der Fa. ***1*** zudem überhaupt nur durch ein persönliches Nahe-, ggf. auch Abhängigkeitsverhältnis beider Protagonisten zueinander erklärbar. Weder würde eine dem Geschäftsführer nicht nahestehende (bis 02.08.2018) 100% Gesellschafterin eine ihr einsehbare und vollkommene unübliche Geschäftsgebarung im Transportbereich mit der Erklärung "kennst Dich eh nicht aus" hinnehmen, noch könnte ein Geschäftsführer überhaupt so handeln ohne seine sofortige Absetzung befürchten zu müssen, wenn nicht ein persönliches und (augenscheinlich) vollständiges gegenseitiges Abhängigkeitsverhältnis - u.U. bis zum wirtschaftlichen Ruin der Bfin., das legen die Zeugenaussagen durchaus nahe - vorliegen würde. Damit wäre den Anforderungen der beiden im Beschwerdeverfahren zitierten VwGH - Entscheidungen (VwGH 90/14/0050 vom 10.05.1995 und VwGH 93/13/0115 vom 24.11.1999) wonach das Naheverhältnis zu prüfen sei, jedenfalls Genüge getan.

Außer Streit könne gestellt werden, dass die Bf. als 100 % Gesellschafterin von der Fa. ***1*** keine persönliche Bereicherung aus dem Verhalten des Geschäftsführers ***9*** erfahren hätte. Dessen würde es allerdings auch nicht bedürfen, vielmehr wäre darauf zu verweisen, dass es für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 KStG sehr wohl ausreichen würde, wenn die Bereicherung (nur) eine der Anteilsinhaberin nahestehende Personen erfährt.

Im Beschwerdevorbringen werde unter Berufung auf VwGH 96/15/0114 vom 28.05.1998 versucht darzulegen, dass Herr ***9*** als Geschäftsführer im Rahmen der ***1*** von vornherein in die eigene Tasche gewirtschaftet hätte und daher kein Vorteil der Gesellschafterin ***Bf1*** aus der Gesellschafterstellung - und damit auch keine Einkommensverwendung – anzunehmen sei, wodurch eine verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschlossen wäre. Unter Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8, Rz 318 werde davon gesprochen, dass, wenn sich der gesetzliche Vertreter selbst - gegebenenfalls widerrechtlich - Vorteile zuwendet (zB durch Unterschlagung oder Diebstahl), aus Sicht der Körperschaft keine verdeckte Ausschüttung vorliegen würde. Denn der bereicherte gesetzliche Vertreter als solcher sei kein Anteilsinhaber oder (qualifizierter) Nahestehender eines Anteilsinhabers. [Anmerkung: Nach Meinung des FAÖ wäre diese Aussage allerdings so zu verstehen, dass allein die gesetzliche Vertretung den Geschäftsführer gegenüber dem Gesellschafter noch nicht zum qualifizierten Nahestehenden macht, was jedoch nicht per se bedeutet, dass dies nicht durchaus so sein kann, s.u.]

Dem wäre entgegenzuhalten, dass von Unterschlagungen oder Diebstählen durch Herrn ***34*** im Bereich der unternehmerischen Tätigkeit der Fa. ***1*** keine Rede sein kann.

Der im Judikat angesprochene Fall, wonach der Geschäftsführer die von ihm erlangten Geschäfte an der GmbH vorbeigeleitet hätte, wäre im gegenständlichen BP-Bericht ABNr.: ***20*** vom 17.12.2019 nämlich keineswegs erhoben worden. Vielmehr wäre das Folgende festgestellt worden:

Tz 1: Nicht nachweisbare Fremdleistungen 2016 der Fa. ***3***, ***4***, ***5***

Tz 2: Nicht nachweisbare Fremdleistungen 2012 - 2015 der Fa. ***10***, ***11***, ***EU-Mitgliedstaat 1***

Tz 3: Nicht nachweisbare Fremdleistungen 2016 - 2017 der Fa. ***8***, ***EU-Mitgliedstaat 1***

Tz 4 Nicht nachweisbare Fremdleistungen 2013 der Fa. ***25***, ***58***, ***5***

Anders ausgedrückt hätten die zur verdeckten Gewinnausschüttung führenden (fehlenden) Aufwendungen zusammen mit den korrespondierenden Umsätzen sehr wohl die Buchführung der Fa. ***1*** durchlaufen. Damit wäre aber tatbeständlich (und ebenfalls unstrittig) belegt, dass die durchfließenden Umsätze der Gesellschafterin vorderhand zugutegekommen wären und später folgende Vorteilsgewährung an ***9*** bereits gesellschaftsrechtlich veranlasst wären. Denn wenn Herr ***9*** lt. oa. BP - Bericht als „immer wieder Gewinne als Privatentnahme genommen hat; mit der ***1*** hat Herr ***9*** im Jahr 2014 und 2015 ca. € 100.000,- Gewinn gemacht, wobei aber dieses Geld nie in der Firma war, da ***9*** diesen Gewinn immer als Privatentnahme genommen hat," dann würde in der vorliegenden Konstellation jedenfalls eine zumindest mittelbare Einkommensverwendung durch die Gesellschafterin Frau ***Bf1*** bestehen.

Mit einem Teil des in bar entnommenen Geldes (vom Zeugen ***21*** als "Privatentnahme" bezeichnet) wären LKW - Fahrer (vorwiegend aus ***EU-Mitgliedstaat 1***) nämlich unmittelbar entlohnt (von der oa. Betriebsprüfung wurde dies mit entsprechender Neuberechnung als Aufwand anerkannt, siehe Tz 5); mit dem anderen Teil wohl die Lebensführung von Herrn ***9*** finanziert worden. Wollte man die Nichtrückführung der letztgenannten Beträge an die ***1*** (weil sie eben zweckwidrig nicht den ausländischen Transportfirmen bzw. den ausländischen LKW - Fahrern unmittelbar zugutekamen) als widerrechtlich erlangten Vorteil von Herrn ***9*** bezeichnen, wäre tatsächlich nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung (s.o. und die entsprechende Anmerkung) auszugehen, jedoch nur dann wenn der solcherart bereicherte gesetzliche Vertreter kein Anteilsinhaber oder qualifizierter Nahestehender der Anteilsinhaberin ist, was aber - wie gezeigt werden konnte - sehr wohl der Fall wäre.

Am 12. April 2022 brachte die Bf. einen Vorlageantrag über Finanzonline ein und wies darauf hin, dass dieser bereits am 6.4.2022 zur St.Nr. [...] via Finanzonline eingebracht worden wäre.

In der ergangenen Beschwerdeverentscheidung vom 11.3.2022 ist als Steuernummer „[...]“ (Deckblatt) bzw. „[...]“ (Seite 1) angeführt.

In diesem Vorlageantrag wurde die Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO beantragt.

In Hinblick auf die Begründung werde grundsätzlich auf die Beschwerde vom 27.1.2020 samt der eingebrachten Ergänzung vom 28.2.2020 verwiesen. Weitere Ausführungen und Begründungen würden ehest baldigst nachgereicht werden. Umfangreiche Unterlagen betreffend das Scheidungsverfahren inklusive Sachverhaltsdarstellungen, welche das Begründungsmerkmal des „nahen Angehörigen“ (auf welches sich die Behörde in der Begründung in erster Linie stützt) würden dabei entkräftet werden. Diese Unterlagen würden vom Rechtsanwalt der Bf. erst kurzfristig zur Verfügung gestellt werden. Es würde etwas Zeit in Anspruch nehmen, diese zu sichten. Es werde in diesem Zusammenhang auch auf den Straftat ***26*** – 1 der [...] verwiesen, aus welchem hervorgehen würde, dass das Strafverfahren wegen mehrerer Delikte, insbesondere Krida und Betrug, gegen die Bf. eingestellt worden wäre. Das Gericht möge sich vorab den Akt anfordern.

Am 18. Mai 2022 legte das Finanzamt Österreich den Vorlageantrag vom 12.4.2022, der mit „Beschwerde vom 6.4.2022“ bezeichnet wurde vor und gab in der Stellungnahme zur Beschwerde auszugsweise die Begründung der ergangenen Beschwerdeverentscheidung wörtlich wieder.

Da dem Vorlagebericht vom 18.5.2022 die Beschwerde tatsächlich nicht angeschlossen war, ersuchte das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 24.5.2022 um Vorlage der den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Beschwerde (inklusive etwaige diese ergänzende Schriftsätze). Weiters wurde ersucht die im Vorlagebericht unter Beweismittel angeführten Unterlagen [Prüfungsbericht, Niederschriften, Prüfungsunterlagen (4 Ordner [physisch])] dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Mit Mail vom 24. Mai 2022 wurde vom Finanzamt Österreich die Beschwerde vom 27.1.2020 sowie die Begründung der Beschwerde vom 28.2.2020 dem Bundesfinanzgericht vorlegt.

Am 15. Juni 2022 langte beim Bundesfinanzgericht Außenstelle Linz der Arbeitsbogen der zu AB.Nr. ***20*** durchgeführten Betriebsprüfung (5 Ordner) ein.

Da die mit Beschluss vom 24.5.2022 angeführten Niederschriften nicht vorgelegt wurden, erging am 25.7.2022 ein weiterer Beschluss, mit dem das Finanzamt Österreich innerhalb von vier Wochen um Vorlage folgender – in der Beschwerdeverentscheidung vom 11.3.2022 angeführte – Beweismittel ersucht wurde:

Protokoll über die Einvernahme der Beschwerdeführerin als Beschuldigte vom 18.1.2018 sowie schriftliche Ergänzung vom 28.7.2021

Protokoll über die Einvernahme von ***23*** (Disponent) vom 20.2.2018

Protokoll über die Einvernahme von ***9*** vom 31.8.2021

Dieser Beschluss wurde wie folgt begründet:

In den nunmehr aufgrund des dg. Beschlusses vom 24.5.2022 übermittelten fünf Ordnern war – soweit ersichtlich - lediglich das Protokoll über die Einvernahme von ***21*** vom 20.9.2017, das Protokoll über die Einvernahme von ***7*** vom 15.3.2029 (auch über die Einvernahmen dieses am 17.4.2018) sowie von ***9*** als Organ des Verbandes ***1*** vom 22.8.2019 enthalten.

Im Vorlagebericht vom 18.5.2022 sind im Vorlagebericht als Beweismittel nicht näher spezifiziert Niederschriften angeführt. Sollte es neben den in Punkt 1. des Beschlusses angeführten Niederschriften (Protokollen) bzw. die im ersten Absatz der Begründung genannten Protokollen noch weitere für das Beschwerdeverfahren relevante Niederschriften über Einvernahmen von Beschuldigten, Zeugen oder Auskunftspersonen geben, wird auch um deren Vorlage innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gebeten.

Am 28. Juli 2022 legte das Finanzamt Österreich dem Bundesfinanzgericht folgende Unterlagen vor:

Einvernahme der Bf. als Beschuldigte vom 20.2.2018 sowie Fragenbeantwortung

Zeugeneinvernahme von ***23*** vom 20.2.2018

Schriftliche Aufforderung des Finanzamtes Österreich an ***9*** vom 3.8.2021 zur Zeugenaussage

Mit Beschluss vom 2.8.2022 wurde die [...] (im Folgenden: ***StA***) gemäß § 158 Abs. 1 um Übermittlung einer Kopie der Anklageschrift in der Strafsache ***9***, geb. [...], u.a. wegen §§ 146, 147 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2, 159 Abs. 2 StGB zu do. GZ ***26*** sowie um Bekanntgabe ersucht, ob es zutreffend ist, dass das zu GZ. ***26*** geführte Strafverfahren gegen ***Bf1*** (vormals: [...]), geb. [...], insbesondere wegen Krida und Betrug zwischenzeitig eingestellt wurde. Bejahendenfalls wird um Übermittlung einer Kopie der Entscheidung betreffend Einstellung gebeten

Am 8. August 2022 hat die ***StA*** dem Bundesfinanzgericht die Anklageschrift gegen ***9*** zu ***26*** vom 27.8.2021 sowie die Benachrichtigung vom 27.8.2021 betreffend Einstellung des Strafverfahrens wegen § 156 Abs. 1 und 2 StGB, § 153c StGB, §§ 153e Abs. 2 StGB gegen die Bf. übermittelt.

Am 2. August 2022 erstattete die Bf. ergänzende Ausführungen zur Beschwerde, die dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt Österreich am 10.8.2022 übermittelt wurden. Die Bf. brachte folgendes ergänzend vor:

Begründet wären die angefochtenen Bescheide vorrangig mit dem Vorliegen einer verdeckten

Gewinnausschüttung aufgrund eines (vermeintlichen) Naheverhältnisses zwischen der Bf. und Herrn ***9*** (geschiedener Ehegatte der Bf.).

Die Behörde würde argumentieren, dass die Bf. Herrn ***9*** begünstigen wollte ohne auf die näheren Umstände des vorliegenden Falles einzugehen. Diese Umstände sollen nun wie folgt beleuchtet werden:

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung müsste unter anderen eine Zuwendung vorliegen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst wäre und müsste diese Zuwendung mit Wissen und Wollen der Körperschaft erfolgen. In der rechtlichen Begründung der Festsetzungsbescheide wären diese Punkte überhaupt nicht aufgegriffen bzw. gewürdigt worden, obwohl für die Verwirklichung des Tatbestandes einer verdeckten Gewinnausschüttung neben der objektiven vor allem auch die subjektive Komponente im Hinblick auf eine verdeckte Gewinnausschüttung erfüllt sein müsse.

9 wäre in sämtlichen - die Festsetzungsbescheide betreffenden - Jahren als Geschäftsführer der ***1*** tätig gewesen. Die Bf. wäre von 27.3.2010 bis 28.2.2018 zwar Alleingesellschafterin der ***1***, jedoch lediglich in der Buchhaltung und Administration tätig gewesen. In das operative Geschäft wäre die Bf. nie eingebunden gewesen. ***9*** und die Bf. wären formalrechtlich verheiratet gewesen, wobei die Ehe über längere Zeit bereits zerrüttet gewesen wäre.

9 hätte der Bf. Rechnungen und Barbelege vorgelegt und diese wären von der Bf. als Angestellte der ***1*** überwiesen oder bar ausbezahlt worden. Die Bf. hätte auf die Richtigkeit der übergebenen Unterlagen vertraut und diese zur Anweisung, bzw. Auszahlung gebracht.

Im Zuge des Straf- und Scheidungsverfahrens hätte sich ergeben, dass ***9*** als Geschäftsführer der ***1*** falsche und/oder gefälschte Rechnungen vorgelegt hätte oder einen falschen Zweck für Barauszahlungen/Barbelege angegeben hätte um sich mit diesen Auszahlungen ein zweites außereheliches, amouröses „Parallelleben“ neben der teilweise schon zerrütteten Ehe mit der Bf. zu finanzieren und aufzubauen. ***9*** hätte mehrere außereheliche Beziehungen geführt und hätte mit „mutmaßlichen Geschäftspartnern“ Bordelle und andere ähnlich gelagerte Etablissements auf Kosten der Gesellschaft besucht.

Aufgrund des strafrechtlich relevanten Vorgehens von ***9*** wäre die Gesellschaft ***1*** in betrügerischer Absicht getäuscht und Vermögenszuwendungen von der Gesellschaft an ***9*** getätigt worden, die gutgläubig und ohne Bereicherungsabsicht an ihn von der Gesellschaft geflossen wären.

Die Auszahlung von Vermögenswerten an den Geschäftsführer ***9*** aufgrund gefälschter Rechnungen wäre jedoch aufgrund des betrügerischen Vorgehens nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, sondern als widerrechtlicher Entzug von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen der ***1***. Grundsätzlich würde im Rahmen des Betriebsvermögensvergleiches der widerrechtliche Entzug von Wirtschaftsgütern wie etwa durch Diebstahl, Veruntreuung, Unterschlagung oder Entwendung eine Verminderung des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres bewirken. Dadurch hätte der widerrechtliche Entzug von Wirtschaftsgütern gleich einer Betriebsausgabe eine Gewinnminderung (Verlusterhöhung) zur Folge. Geld - Bargeld wie Buchgeld (z.B. Guthaben auf einem Bankkonto) - könne beim Gewinnermittler durch Betriebsvermögensvergleich ebenfalls ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens bilden, dessen Verlust gleich einer Betriebsausgabe zu einer Gewinnminderung führen würde.

9 hätte mutmaßlich durch Scheinrechnungen und Barauszahlungen Aufwendungen fingiert, wobei er sich die Aufwendungen entfallend auf die Scheinrechnungen in erster Linie selbst zu Gute kommen hätte lassen. Der VwGH würde das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung verneinen, wenn „der (nicht beteiligte) Geschäftsführer einer GmbH von vornherein für die eigene Tasche arbeitet, er also im Rahmen der GmbH eine Tätigkeit entfaltet, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschaft bereichern soll.“ Unter die persönliche Bereicherung des Geschäftsführers würden auch strafrechtlich erlangte Vermögensvorteile fallen, auch diese würden mangels Zurechnung zur Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung ausschließen.

Die ***StA*** hätte strafrechtliche Ermittlungen gegen die Bf. und Herrn ***9*** eingeleitet. Herr ***9*** wäre in Untersuchungshaft genommen und gegen ihn wäre von der Staatsanwaltschaft Anklageschrift erhoben worden wegen § 156 StGB u.a. Eine Erhebung der Anklageschrift wäre im Rahmen der StPO nur dann zulässig, wenn der Sachverhalt ausreichend geklärt erscheint und mit einer Verurteilung zu rechnen ist. Der Akt würde zu GZ [...] beim Landesgericht [...] liegen. Die Beischaffung des Strafaktes für das gegenständliche Verfahren werde beantragt.

Gegen die Bf. hingegen wären sämtliche Ermittlungen eingestellt worden, da auch die Strafverfolgungsbehörden sehr schnell realisiert hätten, dass die Bf. bzw. die ***1*** Opfer der Malversationen von Herrn [...] gewesen wären. Aus diesem Grund hätte sich die Bf. als Privatbeteiligte dem Strafverfahren gegen ***9*** angeschlossen um die „erschlichenen“ Leistungen wieder zurückzufordern. Der Privatbeteiligtenanschluss werde diesem Schriftsatz beigelegt.

Die widerrechtlich und betrügerisch erlangten Vermögenszuwendungen an ***9*** wären daher nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, sondern als Schadensfall und somit lediglich als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. An einer objektiven

Vermögenszuwendung durch die Kapitalgesellschaft als verdeckte Ausschüttung an ***9*** würde es scheitern.

Die Behörde würde im Wesentlichen mit dem Naheverhältnis zwischen dem inkriminiertem Geschäftsführer ***9*** und der Bf. argumentieren, mit welchem die Bf. in den betroffenen Zeiträumen zumindest formalrechtlich verheiratet gewesen wäre.

In Hinblick auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 11.3.2021 könne der durch die Behörde angeführten Argumentation nicht gefolgt werden. Die Begründung der Behörde würde sich nahezu ausschließlich auf folgende Behauptung stützen:

„Es darf schon einleitend hinaus darauf hingewiesen werden, dass nach jüngerer Rechtsprechung des VwGH in der Regel bereits die Zuwendung eines Vorteils an den Gesellschafter aufgrund des deliktischen Verhaltens des Geschäftsführers eine verdeckte Ausschüttung bewirken wird, da das Verhalten des Geschäftsführers (im gegenständlichen Fall ***9***) grundsätzlich der Gesellschaft zuzurechnen ist vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046 u. VwGH 01.06.2017, Ra 2016/15/0059.“

Diese Argumentation werde in Verbindung mit der Tatsache des bestehenden behaupteten Naheverhältnisses zwischen der Bf. und ***9*** (Eheverhältnis mit Scheidung im Herbst 2019) angeführt.

Hier wäre einzuwenden, dass die von der Behörde zitierten Erkenntnisse auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anzuwenden wären, da diese lediglich Fallkonstellationen betreffen würden, in denen Gesellschafter-Geschäftsführer sich zu Lasten der Gesellschaft bereichert hätten. Im vorliegenden Fall hätte jedoch ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer widerrechtlich Vermögen aus der Gesellschaft entnommen, die einzige Gesellschafterin hätte keinerlei Organstellung oder Geschäftsführungsbefugnisse gehabt.

Die angeführten Judikate und die darauf gestützte Begründung würden damit ins Leere gehen. Wenn sich der Geschäftsführer (Herr ***9***), der nicht Gesellschafter ist, selbst widerrechtlich Vorteile zuwendet, etwa durch Betrug mittels Vorlegen falscher oder gefälschter Rechnungen, würde aus der Sicht der Körperschaft keine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Denn der bereicherte Geschäftsführer als solcher wäre kein Anteilsinhaber oder (qualifizierter) Nahestehender eines Anteilsinhabers.

Auch eine „machthabenden Stellung“, mittels welcher man Einfluss auf die Geschehnisse in der Gesellschaft hätte ausüben können, würde der VwGH ablehnen. Verschaffe sich der nicht beteiligte gesetzliche Vertreter selbst einen Vorteil, würde es sich unbestritten um ein der Körperschaft zurechenbares Verhalten handeln, jedoch würde in diesen Fällen die fehlende Anteilseignerschaft dem Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung entgegen stehen.

Weiters würde die Behörde auf dem Standpunkt stehen, dass der Empfänger der Leistung dem Gesellschafter nahestehen müsse; auf das Verhältnis zur Gesellschaft würde es nicht ankommen und würde hierbei BFH Judikatur aus dem Jahr 1963 und veraltete Literatur zitiert werden - dass der deutsche BFH dies in der neueren Judikatur differenzierter sehen würde wäre bereits im Vorlageantrag und oben ausgeführt worden. Auch wäre anzumerken, dass die Behörde in ihrer Begründung in der Berufungsvorentscheidung mit den Körperschaftsteuer-Richtlinien 2001 argumentiert, obwohl diese Verwaltungsansicht bereits seit 2013 durch die Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 ersetzt worden und somit längst überholt wäre.

Dies könne damit zu tun haben, dass eben nach neuerer Verwaltungspraxis in Bezug auf den seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführer, der die Anteilsinhaber (z.B. durch ihnen unbekannte Schwarzgeschäfte) tatsächlich nicht am Geschäftserfolg der Gesellschaft teilhaben lässt, nach nunmehriger Ansicht der Finanzverwaltung keine steuerliche Erfassung bei den Gesellschaftern mehr erfolgen solle. Dies unabhängig davon, ob zwischen dem Geschäftsführer und den Anteilsinhabern ein Angehörigen- oder sonstiges Naheverhältnis besteht oder nicht.

Es wäre zwar richtig, dass formalrechtlich in den Jahren 2013 bis 2017 ein Eheverhältnis zwischen der Bf. und ***9*** bestanden hätte. Die Verwaltungsansicht würde zwar die Vermutung aufstellen, dass (geschiedene) Ehepartner nahe Angehörige darstellen würden, wobei es allerdings jedoch immer einer Prüfung des Einzelfalles bedürfe und die Eigenschaft als naher Angehöriger widerlegt werden könne.

Die Bf. würde aufgrund der (geschiedenen) Ehe mit Herrn [...] von der Behörde als „nahe Angehörige“ eingestuft werden. Der Behörde liegen die Vernehmungsprotokolle des [...] vom September 2017, vom Februar 2018 sowie die Stellungnahme der ***StA*** vom Juni 2019 vor. Sowohl diesen Schriftstücken als auch der nunmehr vorgelegten Scheidungsklage der Bf. gegen ***9*** (GZ [...]) - die Ehe wäre mittlerweile rechtskräftig geschieden – würde sich entnehmen lassen, dass ***9*** aufgrund des von ihm an den Tag gelegten Verhaltens nicht als „naher Angehöriger“ der Bf. anzusehen wäre. ***9*** als vermeintlich „naher Angehöriger“ hätte die Bf. über mehr als zehn Jahre hinweg ausgenutzt und betrogen. Diese Tortur hätte in einer psychischen Störung der Bf. geendet, welche gutachterlich belegt wäre.

Aus den Straf- und Scheidungsakten würde sich ein klares Bild der Beziehung ergeben und welche Entwicklung die Ehe der [...] im Laufe der Jahre genommen hätte. Das Gericht würde umfangreiche Unterlagen aus den Verfahren vor den Justizbehörden (Strafakt (und insbesondere Anklageschrift zu GZ [...]/LG [...]) und Scheidungsverfahren GZ [...]) finden. Die Bf. beantragt die amtswegige Beischaffung des Strafaktes gegen ***9*** (Abteilung [...], LG [...]).

Es käme wohl zu einem argen Wertungswiderspruch, wenn der mutmaßlich kriminell agierende und betrügende Ehemann als „naher Angehöriger“ der unwissenden Bf. als Gesellschafterin qualifiziert werden würde.

Die Veranlassung der Vermögenszuwendung durch die Gesellschaft würde nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sowie nach der Verwaltungspraxis anhand eines Fremdvergleichs ermittelt werden. Dies würde um die Sorgfaltspflicht des ordentlichen und gewissenhaften gesetzlichen Vertreters ergänzt werden. Die Behörde hätte es bislang verabsäumt darzulegen, inwiefern die Herrn [...] zugeflossenen Vermögenswerte aus dem Gesellschaftsverhältnis stammen. Es würde im Ergebnis wohl implizit unterstellt, dass bar beglichene Eingangsrechnungen nicht anerkannt würden und indirekt dem Geschäftsführer ***9*** zugeflossen wären.

In weiterer Folge würde wegen der bloßen Tatsache des früheren Eheverhältnisses eine Zurechnung der Einkünfte der Bf. (Anmerkung: gemeint wohl: an die Bf.) vorgenommen werden.

Darüber hinaus würde es für die in weiterer Folge erfolgte Vorteilsgewährung an die Bf. an der in der Begründung behaupteten gesellschaftsrechtlichen Veranlassung fehlen. Folgender Umstand würde gegen die im Gesellschaftsverhältnis gelegene Veranlassung sprechen: Der Geschäftsführer würde hier unterstelltermaßen einem Gesellschafter nahestehen, diesem wären aber die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des Geschäftsführers nicht bekannt und wären auch nicht in seinem Interesse erfolgt. Dann wäre die Zuwendung allein durch die eigenmächtigen widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers veranlasst, nicht aber durch das Gesellschaftsverhältnis.

Die Behörde würde eine konkrete Begründung für die Zurechnung der „Einkünfte“ aus dem Gesellschaftsverhältnis schuldig bleiben. Es würden lediglich Vermögensminderungen der Gesellschaft aufgrund der Gesellschafterstellung in Verbindung mit dem „Naheverhältnis“ zum inkriminierten Geschäftsführer an Einkünfte der Gesellschafterin zugerechnet werden.

Die Behörde würde in der Begründung auf Seite 9f feststellen:

„Anders ausgedrückt durchliefen die zur verdeckten Gewinnausschüttung führenden (fehlenden) Aufwendungen zusammen mit den korrespondierenden Umsätzen sehr wohl die Buchführung der Fa. ***1***. Damit ist aber tatbeständlich (und ebenfalls unstrittig) belegt, dass die durchfließenden Umsätze der Gesellschafterin vorderhand zugutekamen und später folgende Vorteilsgewährung an ***9*** bereits gesellschaftsrechtlich veranlasst waren. Denn wenn Herr ***9*** lt. oa. BP - Bericht als immer wieder Gewinne als Privatentnahme genommen hat; mit der ***1*** hat Herr ***9*** im Jahr 2014 und 2015 ca. € 100.000,00 Gewinn gemacht, wobei aber dieses Geld nie in der Firma war, da ***9*** diesen Gewinn immer als Privatentnahme genommen hat, dann besteht in der vorliegenden Konstellation jedenfalls eine zumindest mittelbare Einkommensverwendung durch die Gesellschafterin Frau ***Bf1*** (nunmehr: [...], Anmerkung).“

Diese Argumentation wäre unschlüssig. Dass die Umsätze zunächst der ***1*** zu Gute gekommen wären (mit „zu Gute kommen“ wäre wohl die Vermögensmehrung an liquiden

Mitteln im Vermögen der Körperschaft gemeint) wäre für die hier zu beurteilen Tatbestandselement des „mit Wissen und Wollen der Körperschaft“ (subjektives Element) irrelevant. Zunächst wäre im Sachverhalt unstrittig, dass die Umsätze von der Gesellschaft vereinnahmt worden wären (und eben nicht von der Gesellschafterin).

Die Behörde selbst würde in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 11.3.2022 außer Streit stellen, dass die Bf. aus ihrer Gesellschaftserstellung an der ***1*** keine persönliche Bereicherung aus dem Verhalten des Geschäftsführers ***9*** erfahren hätte.

Wie aus den umfangreichen Unterlagen und Vernehmungsprotokollen der ***StA*** entnehmbar wäre, hätte die Bf. niemals Dispositionsbefugnis über den Zahlungsverkehr der ***1*** oder tiefere Kenntnis der Gebarung - als Gesellschafterin würde sie nach dem GmbHG auch weder eine Mindestanforderung an ihre fachliche Qualifikation treffen noch hätte sie Kontrollpflichten irgendwelcher Art gegenüber den gesellschaftsrechtlichen Vertretungsorganen. Sie hätte und musste die Malversationen des ***9*** in der Gesellschaft nicht erkennen können.

Es wäre auch in Anbetracht der Verwendung der liquiden Mittel (Bordellbesuche des ***9***/Finanzierung von Affären, etc), welche der Gesellschaft entnommen wurden, in keinsten Weise davon auszugehen, dass diese Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch die Bf. bei Kenntnis akzeptiert worden wäre.

Zwar werde das Handeln des Geschäftsführers regelmäßig der Körperschaft zugerechnet, jedoch würde die fehlende Anteilseignerschaft dem Vorlegen einer verdeckten Gewinnausschüttung entgegenstehen. Auch wenn sich ein Nichtgesellschafter aufgrund seiner Einflussmöglichkeiten zu Lasten der Gesellschaft widerrechtlich bereichern würde, würde es an einem der Gesellschaft zuzurechnenden Verhalten fehlen und es würden idR Betriebsausgaben der Gesellschaft vorliegen.

Die einkommensteuerliche Erfassung der gezogenen Vorteile des bereicherten Geschäftsführers hätte sich an der von ihm ausgeübten Tätigkeit zu orientieren. Auf Ebene der Körperschaft würden Betriebsausgaben vorliegen, die aber durch den zu aktivierenden Rückforderungsanspruch neutralisiert würden. Dieser würde der Gesellschaft ex lege zustehen.

Nichts Anderes könne in der hier vorliegenden Situation gelten, in welcher der Geschäftsführer „Privatentnahmen“ tätigen und mit Scheinrechnungen Betriebsausgaben vortäuschen würde und Mittelabflüsse aus dem Vermögen der Gesellschaft erzeugen würde, welche aus Umsätzen der Gesellschaft stammen würden. Dies wäre von der Bf. - wie bereits dargelegt - niemals genehmigt worden. Die buchhalterische Einstellung des Rückforderungsanspruches wäre nur nicht erfolgt, weil die ordnungsgemäße Aufstellung des Jahresabschlusses gemäß § 222 (1) UGB in den Zuständigkeitsbereich der Geschäftsführer fallen würde.

Bei Berücksichtigung all dieser Tatsachen werde klar, dass sich weder die Gesellschaft noch die Gesellschafterin in dieser Konstellation das dolose Verhalten des Geschäftsführers zurechnen lassen müssten.

Die von ***9*** erlangten Vorteile würden auf keiner willentlichen oder wissentlichen Zuwendung der Gesellschaft basieren. Die von ***9*** erlangten Vorteile würden somit im Geschäftsführerverhältnis des ***9*** zur Gesellschaft wurzeln und nicht in der Gesellschafterstellung der Bf.

Es würde daher sowohl an der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis als auch am subjektiven Bereicherungswillen der Gesellschaft mangeln. Die Vermögensverlagerungen würden in eigenmächtigen, widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers wurzeln.

Wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wäre die Erfüllung des subjektiven Tatbildes einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Die subjektive Komponente der verdeckten Ausschüttung würde ein der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des geschäftsführenden Organes erfordern, das in einem aktiven Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen könne und das den Schluss erlaubt, dass die durch die Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hätte.

Vorweg wäre festzuhalten, dass die Behörde auf die subjektive Tatseite bei ihrer rechtlichen Beurteilung überhaupt nicht eingegangen wäre. Gerade im vorliegenden Fall wäre - im Hinblick auf die eherechtlichen Verfehlungen sowie die strafrechtlich relevanten Handlungen des Geschäftsführers - eine genaue Betrachtung des subjektiven Tatelementes umso wichtiger.

Zum objektiven Element müsse eine subjektive Tatseite hinzutreten. Die subjektive Komponente der verdeckten Ausschüttung würde den Entscheidungsmechanismus in der Körperschaft betreffen. Die „Körperschaft“ als Steuersubjekt müsse von der verdeckten Ausschüttung Kenntnis haben und diese beabsichtigen oder in Kauf nehmen. Die Körperschaft würde dabei idR durch ihre Organe handeln. Dadurch würde es zu einer Abgrenzung von jenen Fällen kommen, bei denen es zu einem „unbewussten“ Vermögensentzug bei der Körperschaft kommen würde, wie z.B. im Fall einer irrtümlichen Fehlbewertung einer Leistung oder im Fall eines - ebenso „ungewollten“ - Diebstahls oder einer Unterschlagung durch einen Minderheitsgesellschafter oder wie im vorliegenden Fall durch einen (mutmaßlich nahestehenden) Geschäftsführer.

9 hätte der Bf. Rechnungen und Barbelege vorgelegt und diese wären von der Bf. als Angestellte der ***1*** überwiesen oder bar ausbezahlt worden. Die Bf. hätte auf die Richtigkeit der Rechnungen vertraut und hätte nicht damit rechnen müssen, dass ihr damaliger Ehemann ihr als Angestellte gefälschte oder falsche Rechnungen vorlegen oder sie über den Zweck von Barauszahlungen anlügen würde.

Keine verdeckte Ausschüttung wäre vor allem dann anzunehmen, wenn dem Gesellschafter die widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers nicht bekannt wären und diese auch nicht in seinem Interesse erfolgen würden.

Im Zuge des Straf- und Scheidungsverfahrens hätte sich ergeben, dass ***9*** falsche und/oder gefälschte Rechnungen vorgelegt oder einen falschen Zweck für Barauszahlungen/Barbelege angegeben hätte um sich mit diesen Auszahlungen ein zweites „Parallelleben“ neben der teilweise schon zerrütteten Ehe mit der Bf. zu finanzieren und aufzubauen.

9 hätte mehrere außereheliche Beziehungen geführt und hätte mit „mutmaßlichen Geschäftspartnern“ Bordelle und andere ähnlich gelagerte Etablissements auf Kosten der Gesellschaft besucht.

Im gegenständlichen Fall hätte die Alleingesellschafterin nichts von den Malversationen des Geschäftsführers gewusst und hätte bei Kenntniserlangung dem niemals zugestimmt. Es wäre wirklich lebensfremd zu unterstellen, dass die Bf. willentlich und wissentlich die Affären und Bordellbesuche des ***9*** finanziert hätte.

Die Behörde wäre auf diesen Umstand in keiner Weise eingegangen. Es wäre Aufgabe der Behörde rechtlich darzulegen, dass auch der subjektive Tatbestand verwirklicht ist. Die Behörde müsse also darlegen, warum die Bf. ihrem Ehemann seine Bordellbesuche und außerehelichen Beziehungen und sonstige persönliche Bereicherungen finanzieren hätte wollen.

Die Bf. hätte solche Transaktionen wissentlich niemals genehmigt. In diesem Zusammenhang wäre auch zu prüfen, ob einem objektiv redlichen Dritten als Alleingesellschafterin die vorgelegten falschen oder gefälschten Rechnungen hätten auffallen müssen. Wenn gefälschte Rechnungen vorgelegt werden, hätten diese der Bf. nicht auffallen müssen, zumal sie weder eine Verpflichtung zur Nachforschung noch einen Grund zum Zweifeln gehabt hätte. Auch einem objektiven redlichen Dritten als Alleingesellschafter, der kein (vermeintliches) Naheverhältnis zum Geschäftsführer gehabt hätte, hätte dies nicht auffallen müssen.

Aus den oben angeführten Gründen wäre daher auch das zwingend notwendige subjektive Tatbild für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht erfüllt.

Zu den Verfahrensmängeln:

Die Bf. wäre im bisherigen Verfahren in ihrem Recht auf Parteigehör iSd § 115 (2) BAO verletzt worden. Nach § 183 (4) BAO wäre den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, „von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen“ und sich dazu zu äußern. Hierbei wäre den

Parteien nicht nur das Ergebnis von Beweisaufnahmen (z.B. der Inhalt einer Zeugenaussage), sondern auch die Beweisquelle bekannt zu geben. Das Recht auf Parteiengehör würde den Anspruch auf Einräumung einer angemessenen Äußerungsfrist einschließen.

Die Bf. wäre über den Ermittlungsstand der Finanzverwaltung völlig im Unklaren bis zu dem Zeitpunkt geblieben, an welchem die an sie adressierten Festsetzungsbescheide samt Anhang sowie Benachrichtigungen über Konteneinschau gemäß Kontenregister- und Konteneinschaugesetz übermittelt worden wären. Erst in diesem Zeitpunkt (also nach Bescheiderlassung) hätte sie überhaupt erst erfahren, dass die Finanzverwaltung Ansprüche irgendwelcher Art gegen Sie geltend machen würde.

Weder wäre sie über ihre Parteistellung informiert noch wurde sie als potentielle Steuerpflichtige über den Verfahrensstand der Außenprüfung gemäß § 150 BAO zur Steuernummer ***19*** und zum ABNr ***20*** informiert worden. Erst als die Bf. einen Rückzahlungsantrag bei der Finanzverwaltung betreffend eine Steuergutschrift eingebracht hätte und dieser abgelehnt worden wäre, hätte sie erfahren, dass sie Schulden bei der Finanzverwaltung hätte. Die Festsetzungsbescheide, welche hier bekämpft werden, wären der Bf. niemals rechtswirksam zugestellt worden und wären erst über Umwege an sie gelangt. Es wäre keine Schlussbesprechung über die Außenprüfung abgehalten worden - eine Niederschrift über die Schlussbesprechung würde nicht existieren. Auch sonst wären der Bf. die beabsichtigten Kapitalertragssteuernachzahlungen durch die Finanzverwaltung vorab nicht kommuniziert worden.

Die Verletzung des Parteiengehörs würde einen wesentlichen Verfahrensmangel darstellen, da bei ordnungsgemäßer Verfahrensabwicklung von Vornherein ein anders lautender Bescheid oder gar kein Bescheid an die Bf. erlassen worden wäre. Zwar wäre gegen die Haftungsbescheide bereits mittels Beschwerde vorgegangen worden, jedoch um den Preis enormer Rechtsberatungs- und Steuerberatungskosten für das Beschwerdeverfahren.

Der Bf. wäre hierdurch ein unwiederbringlicher Vermögensschaden entstanden in der Art eines aufwändigen Rechtsmittels, welcher sogar amtshaftungsgerecht wäre.

Zur behördlichen, direkten Geltendmachung der Einkünfte bei ***9***:

Die von der Bf. eingeforderten Beträge wären vielmehr direkt vom ehemaligen Geschäftsführer ***9*** (Anmerkung: es fehlt die Vervollständigung dieses Satzes). Die hier in Frage stehenden Abgaben der Gesellschaft hätten vielmehr wohl beim Geschäftsführer z.B. im Haftungswege nach § 9 iVm § 80 BAO geltend gemacht werden müssen oder in der Begründung der Festsetzungsbescheide hätte zumindest angeführt werden müssen, warum dies nicht geschehen sei.

Der Behörde würde bei der Vorschreibung der Kapitalertragssteuer ein gewisser Ermessensspielraum obliegen. Es wäre jedoch nicht nachzuvollziehen, warum die Behörde

diesen Ermessensspielraum nicht ausgenutzt hätte und sämtliche Abgaben der Bf. vorgeschrieben hätte. Die Bf. und die Gesellschaft wären vom Geschäftsführer hintergangen, betrogen und vorgeführt worden. Der Geschäftsführer wäre um die nicht abgeführte Kapitalertragssteuer bereichert, die Vermögenslage und die Change (?) der Einbringlichkeit wäre daher bei dem unrechtmäßig bereicherten ehemaligen Geschäftsführer ***G*** deutlich besser als bei der entreicherten Bf..

Es wäre auch unergründlich, warum die Behörde nicht die KEST auf Basis des § 95 Abs 4 Z 1 EStG direkt ***G*** vorgeschrieben hätte. Auch hätte es die Behörde darzulegen versäumt, warum im Haftungswege nicht ***G*** im Wege der §§ 9 iVm § 80 BAO zur Haftung herangezogen worden ist (zumal sein Verhalten als Geschäftsführer ursächlich für die verdeckten Gewinnausschüttungen gewesen wäre und die Behörde in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung selbst feststellen würde, dass die Bf. keine persönliche Bereicherung aus dem Verhalten des ***G*** erfahren habe (Seite 9 der Begründung).

Festzuhalten wäre, dass die Bf. durch die Geschäftstätigkeiten des ***G*** im Laufe der Jahre massiv an ihrem Vermögen geschädigt worden wäre und eine Kapitalertragssteuervorschreibung in der momentan festgesetzten Höhe wohl den finanziellen Ruin der Bf. bedeuten würden.

Im Ergebnis würden weder die objektiven noch die subjektiven Tatbestandselemente für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung vorliegen, sodass die Kapitalertragsteuer für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume nicht der Bf. vorgeschrieben werden könnten.

Im Ergebnis würde dies bedeuten, dass weder der objektive Tatbestand für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung mangels naher Angehörigen Eigenschaft sowie mangels gesellschaftsrechtlicher Veranlassung noch der subjektive Tatbestand mangels Wissentlichkeit und Wollens der Begünstigung von ***G*** durch die Bf. erfüllt wäre.

Zur Stellungnahme der Bf. führte das Finanzamt Österreich mit Schreiben vom 10.8.2022 aus wie folgt:

Zur Zuwendung von Vermögensvorteilen außerhalb einer offenen Ausschüttung:

Zum Vorbringen der Bf. „***G*** fingierte mutmaßlich durch Scheinrechnungen und Barauszahlungen Aufwendungen, wobei er sich die Aufwendungen entfallend auf die Scheinrechnungen in erster Linie selbst zu Gute kommen ließ. Der VwGH verneint das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn „der (nicht beteiligte) Geschäftsführer einer GmbH von vornherein für die eigene Tasche arbeitet, er also im Rahmen der GmbH eine Tätigkeit entfaltet, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschaft bereichern soll. Unter die persönliche Bereicherung des Geschäftsführers fallen auch strafrechtlich erlangte Vermögensvorteile, auch diese schließen mangels Zurechnung zur Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung aus.... Die widerrechtlich und betrügerisch erlangten

Vermögenszuwendungen an ***9*** sind daher nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, sondern als Schadensfall und somit lediglich als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. An einer objektiven Vermögenszuwendung durch die Kapitalgesellschaft als verdeckte Ausschüttung an ***9*** scheitert es.“ wird ausgeführt, dass Herr [...] Entnahmen getätigt hätte, von denen die Gesellschafterin [...] gewusst hätte und von denen ihr auch bekannt gewesen wäre, dass dafür weder nachvollziehbare Verwendungsnachweise noch Rückzahlungen erfolgen würden. Es wäre also - was die Betriebsausgaben betrifft - "Kassenbetrieb" gelaufen. Diese Entnahmen wären der Gesellschafterin ***Bf1*** - wie eingeräumt - auch bekannt gewesen, jedoch hätte sie sie akzeptiert und hätte sich damit abgefunden, dass weder eine nachvollziehbare Verwendung noch eine Rückführung der in bar entnommen Summen stattgefunden hätte. Es wäre also nicht - wie dargestellt - an ihr vorbeigelaufen, der Geschäftsführer ***34*** hätte nämlich kein Geschäft für die eigene Tasche geführt, die [...] hätte ja an ihre Kunden verrechnet. Es werde seitens der steuerlichen Vertretung ständig versucht einen von der [...] trennbaren "Parallelbetrieb" des Geschäftsführers [...] (Anmerkung: gemeint wohl richtig: [...]) zu fingieren, der aber nicht vorgelegen wäre. Das würde aber nicht der Realität entsprechen, die [...] wäre zentrales Instrument der Bereicherung des Geschäftsführers [...] gewesen.

Zur Voraussetzung der Ausschüttung an Anteilsinhaber oder nahestehende Personen:
 Zum Vorbringen der Bf. „Hier ist einzuwenden, dass die von der Behörde zitierten Erkenntnisse auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anzuwenden sind, da diese lediglich Fallkonstellationen betreffen, in denen Gesellschafter-Geschäftsführer sich zu Lasten der Gesellschaft bereichert haben. Im vorliegenden Fall hat jedoch ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer widerrechtlich Vermögen aus der Gesellschaft entnommen, die einzige Gesellschafterin hatte keinerlei Organstellung oder Geschäftsführungsbefugnisse. Dies mag damit zu tun haben, dass eben nach neuerer Verwaltungspraxis in Bezug auf den seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführer, der die Anteilsinhaber (z.B. durch ihnen unbekannte Schwarzgeschäfte) tatsächlich nicht am Geschäftserfolg der Gesellschaft teilhaben lässt, nach nunmehriger Ansicht der Finanzverwaltung keine steuerliche Erfassung bei den Gesellschaftern mehr erfolgen soll. Dies unabhängig davon, ob zwischen dem Geschäftsführer und den Anteilsinhabern ein Angehörigen- oder sonstiges Naheverhältnis besteht oder nicht.“ In der Folge gibt das Finanzamt Österreich den Inhalt der zitierten Rz 596 der KStR 2013 wieder („Lässt der Geschäftsführer die Anteilsinhaber tatsächlich nicht (zB durch ihnen unbekannte Schwarzgeschäfte) am Geschäftserfolg der Gesellschaft teilhaben, kann in solchen Fällen nur von Einkünften des seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführers und nicht von solchen des von diesen Chancen ausgeschlossenen Anteilsinhabers ausgegangen werden, unabhängig davon, ob ein Angehörigenverhältnis besteht oder nicht (VwGH 15.3.1988, 87/14/0072; VwGH 7.7.2004, 99/13/0215, 0216; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Liegen daher keine verdeckten Ausschüttungen vor, hat sich die einkommensteuerliche Erfassung der gezogenen Vorteile an der vom bereicherten Geschäftsführer ausgeübten

Tätigkeit zu orientieren. Auf Ebene der Körperschaft liegen Betriebsausgaben vor, die aber durch den zu aktivierenden Rückforderungsanspruch neutralisiert werden (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114).“).

Das entscheidende Wort wäre "unbekannt". Hier wäre aber der Gesellschafterin [...] nichts unbekannt gewesen und die [...] wäre als Transportunternehmerin gewöhnlich am Markt aufgetreten. Dass die Ehe der Gesellschafterin [...] mit dem Geschäftsführer [...] in schlechtem Zustand gewesen wäre, würde es sogar wahrscheinlicher erscheinen lassen, dass gerade dieses Naheverhältnis der Grund gewesen wäre, dass jene Maßnahmen die eine fremde Dritte gesetzte hätte, unterblieben wären.

Zur Veranlassung der Vermögenszuwendung durch die Gesellschaft:

Zum Vorbringen der Bf. „Wie aus den umfangreichen Unterlagen und Vernehmungsprotokollen der ***StA*** entnehmbar ist, hatte die Bf. niemals Dispositionsbefugnis über den Zahlungsverkehr der ***1*** oder tiefere Kenntnis der Gebarung - als Gesellschafterin trifft sie nach dem GmbHG auch weder eine Mindestanforderung an ihre fachliche Qualifikation noch hat sie Kontrollpflichten irgendwelcher Art gegenüber den gesellschaftsrechtlichen Vertretungsorganen. Sie konnte und musste die Malversationen des ***9*** in der Gesellschaft nicht erkennen.... Die von ***9*** erlangten Vorteile basieren auf keiner willentlichen oder wissentlichen Zuwendung der Gesellschaft. Die von ***9*** erlangten Vorteile wurzeln somit im Geschäftsführerverhältnis des ***9*** zur Gesellschaft und nicht in der Gesellschafterstellung der Bf.. Es mangelt daher sowohl an der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis als auch am subjektiven Bereicherungswillen der Gesellschaft. Die Vermögensverlagerungen wurzeln in eigenmächtigen, widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers.“ wird vom Finanzamt Österreich ausgeführt, dass Kontrollpflichten vom Finanzamt Österreich auch nicht behauptet worden wären. Dispositionsbefugnis hätte es sehr wohl gegeben. Und natürlich hätte die Gesellschafterin [...] das entsprechende Wissen über die Vorgänge in der [...] (sie hätte die Belege ausgestellt!) und sehr wohl hätte ihre Gesellschafterstellung es ihr gestattet zu handeln, genau das wäre aber unterblieben. Eine andere Erklärung als das Naheverhältnis zum Geschäftsführer [...] sei hier nicht möglich.

Zusammenfassung:

Um gegenständliche Stellungnahme abzukürzen und weitere Wiederholungen des schon Bekannten zu vermeiden werde nochmals das zentrale Anliegen des Finanzamtes Österreich zur Entscheidung durch das BFG dargestellt:

Führt es, wenn eine Gesellschafterin in Kenntnis und Duldung dauerhaft nicht rückführbarer Entnahmen des angehörigen Geschäftsführers zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn

sie dieses Verhalten - insbesondere über einen längeren Zeitraum - aufgrund des Naheverhältnisses nicht durch ihre Möglichkeiten als Gesellschafterin unterbindet?

Im Kern würde es also nicht darum gehen, was der Geschäftsführer [...] getan habe und welches Motiv der dafür gehabt hatte, sondern was die Gesellschafterin [...] nicht getan hätte, nämlich was jeder fremde Dritte tun würde, die hier (in der Stellungnahme ausführlich betonten) Schädigungen der [...] und damit letztlich an ihrem Kapitalstock zu unterbinden. Natürlich wäre sie hierzu nicht verpflichtet - das würde auch das Finanzamt Österreich nicht behaupten - dann könne sie aber auch nicht beschwert sein, wenn ihr eine verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen wäre, denn genau diese würde sie durch die Bereicherung ihres Ehegatten ja ermöglichen oder würde sie zumindest dulden.

Antrag: Für den hier vorliegenden Fall - der nämlich im Gegensatz zum Sachverhalt in KStR 596 stehen würde - würde es noch keine Judikatur geben. Es wird daher beantragt die ordentliche Revision zuzulassen.

Mit Mail vom 24.8.2022 übermittelte der Rechtsvertreter der Bf. dem Bundesfinanzgericht folgende Dokumente:

1. Schreiben des LG ***16***, Aktenzeichen [...] – 1
2. Die in der Kanzlei der Rechtsvertretung der Bf. vorhandenen Unterlagen des Scheidungsaktes; falls weitere Unterlagen benötigt würden, müssten diese bei der rechtlichen Vertretung der Bf. eingeholt werden.
3. Einstellung der strafrechtlichen Ermittlungen gegen die Bf.
4. Mittlerweile wäre der rechtsfreundlichen Vertretung der Bf. die Anklageschrift gegen Herrn [...] zugestellt worden, welche weitergeleitet und als Beweis diesem Verfahren beigelegt werde.

Die Verhandlungstermine in der Strafsache gegen Herrn [...] wären anberaumt für den [...] und [...], jeweils von 9.30 Uhr bis 17.00 Uhr.

Wie der Anklageschrift zu entnehmen wäre, wären die Vorwürfe gegen Herrn [...] mannigfaltig. Auch die Staatsanwaltschaft würde Herrn [...] vorwerfen, durch gefälschte Rechnungen und vorgetäuschte Barauszahlungen Auszahlungen und Entnahmen aus der Gesellschaft getätigt zu haben und sich dabei selbst bereichert zu haben. Sämtliche strafrechtlichen Vorwürfe gegen die Bf. eingestellt worden (Einstellung der ***StA*** würde beiliegen), da die Staatsanwaltschaft realisiert hätte, dass die Bf. nichts von den Malversationen ihres damaligen Mannes gewusst hätte. Aus der Anklageschrift würde sich zweifelsohne ergeben, dass die Bf. zwar die Überweisungen und Auszahlungen an Ihren Mann vorgenommen hätte, jedoch aufgrund der gefälschten Rechnungen an der Richtigkeit der Überweisungen und Auszahlungen nicht zweifeln hätte müssen. Wäre die Staatsanwaltschaft zu der Ansicht gelangt, dass die Bf. von den Malversationen Ihres Mannes gewusst hätte, dann wäre Sie sowohl in straf- als auch

finanzstrafrechtlicher Hinsicht als Beitragstätlerin mitangeklagt worden, was nachweislich nicht stattgefunden hätte.

Sollte diese Anklageschrift und die Einstellung der strafrechtlichen Ermittlungen gegen die Bf. wider Erwarten nicht ausreichen, das Gericht von dem mangelnden subjektiven Element einer verdeckten Ausschüttung an Herrn [...] durch die Bf. zu überzeugen, so werde angeregt, das gegenständliche Beschwerdeverfahren bis zur Erledigung des Strafverfahrens (zumindest in 1. Instanz) aufzuschieben

Mit Beschluss vom 18.10.2022 wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 10.8.2022 zur Kenntnis gebracht und eine Frist von drei Wochen für eine Äußerung dazu eingeräumt.

Mit Beschluss vom 19.10.2022 wurden dem Finanzamt Österreich folgende Unterlagen zur Kenntnis gebracht und für eine Äußerung eine Frist von vier Wochen gesetzt:

Mitteilung der [...] ***StA***) an das Bundesfinanzgericht vom 8. August 2022

Benachrichtigung der ***StA*** vom 27.8.2021 über die Einstellung des Strafverfahrens gegen die Bf. wegen § 156 Abs. 1 und 2 StGB; § 153c StGB; §§ 153e Abs. 1 Z 2 und 153e Abs. 2 StGB
Anklageschrift gegen ***G*** zu ***26*** vom 27.8.2021

Mail der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin an das Bundesfinanzgericht vom 24.8.2022

Stellungnahme der ***StA*** vom 28.7.2019, die der Beschwerdeführerin vom Landesgericht ***16*** am 4.7.2019 zu [...] -1 zur allfälligen Äußerung übermittelt wurde

Die mit Mail der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin an das Bundesfinanzgericht vom 24.8.2022 übermittelten Unterlagen des Scheidungsverfahrens (Scheidungsklage vom 9.1.2019; Protokoll über eine Verhandlung vor dem Bezirksgericht [...] vom 4.10.2019 zu [...]; vorbereitender Schriftsatz des Beklagten im Scheidungsverfahren vom 24.4.2019)

Mit Schreiben vom 8.11.2022 äußerte sich die Bf. zur Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 10.8.2022 wie folgt:

Festzuhalten wäre vorweg, dass das Finanzamt Österreich es verabsäumt hätte, in seiner Stellungnahme auf die wesentliche Rechtsfrage dieses Falles einzugehen.

Entscheidungsrelevant in diesem Verfahren wäre es, zu klären und nachzuweisen, ob sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnerschüttung erfüllt sind. Es wäre von der Bf. in ihrer Ergänzung zum Vorlageantrag hinreichend dargelegt worden, dass für das Vorliegen einer Gewinnausschüttung auch eine Wissens- und Wollens-Komponente gegeben sein müsse (subjektive Komponente).

Das Finanzamt Österreich würde in seiner gesamten Stellungnahme nur darauf eingehen, dass die Bf. als Gesellschafterin (mutmaßlich) gewusst hätte, dass Herr [...] Vermögensvorteile von der [...] erhalten hätte. Das Finanzamt Österreich hätte es jedoch unterlassen darzulegen,

woher die Bf. von nicht gerechtfertigten Entnahmen ihres damaligen Mannes hätte wissen sollen.

Das Finanzamt hätte im Übrigen auch im Zuge der Betriebsprüfung keine Parteieinvernahme der Bf. vorgenommen und hätte es verabsäumt, ihre Stellungnahme zu den Vorwürfen einzuholen.

Es wäre dem Finanzamt Österreich bekannt, dass gegen Herrn [...] sowohl ein Finanzstrafverfahren als auch ein Strafverfahren wegen §§ 156 (1), 156 (2), 159 (2), 146, 147 (2) StGB bei der Staatsanwaltschaft ***72*** zu GZ: [...] anhängig wäre. In diesen Strafverfahren würde Herrn [...] unter anderem vorgeworfen werden, Rechnungen und Auszahlungsbelege gefälscht oder verfälscht zu haben.

Hätte die Bf. gewusst, dass die ihr vorgelegten Rechnungen oder Bar-Auszahlungsbelege teilweise falsch oder gefälscht waren, so hätte sie die entsprechenden Auszahlungen niemals vorgenommen. Die Bf. als Gesellschafterin könne nur dann reagieren, wenn Sie von Malversationen des Geschäftsführers Kenntnis hätte.

Das Finanzamt Österreich würde in ihrer Stellungnahme vorbringen, dass die Ehe der Bf. mit dem Geschäftsführer ***9*** in schlechten Zustand gewesen wäre. Es wäre von der Bf. in ihrer Ergänzung zum Vorlageantrag hinreichend dargelegt worden, dass Herr [...] die entnommenen Beträge unter anderem zur Finanzierung seiner Affären oder Bordellbesuche verwendet hätte. Es wäre nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt annehmen könne, dass in einer zerrütteten Ehe die Bf. Herrn [...] zu ihren Lasten (zur Finanzierung dieses ehelichen Doppellebens) hätte bereichern wollen.

Das Finanzamt würde in seiner Stellungnahme weiters ausführen, dass die Bf. „als Gesellschafterin das entsprechende Wissen über die Vorgänge in der die [...] gehabt hätte, da sie die Belege [nach Ansicht des Finanzamtes] selbst ausstellte“. Diese Ansicht wäre unrichtig und werde bestritten. Die Bf. hätte die Auszahlungen und einige Belege auf Anweisung, bzw. auf Basis der von Herrn [...] vorgelegten falschen oder verfälschten Informationen erstellt. Als Gesellschafterin könne sie auf die Informationen des operativ tätigen Geschäftsführers vertrauen. Das Finanzamt hätte richtigerweise festgestellt, dass keine Kontrollpflichten der Gesellschafterin bestehen würden.

Da Herr [...] falsche oder gefälschte Bestätigungen und Bar-Auszahlungsbelege der Bf. vorgelegt hätte, hätte die Bf. nicht das entsprechende Wissen über die tatsächlichen Vorgänge haben können.

Das Finanzamt würde in seiner Stellungnahme auch darauf abstellen, was „jeder fremde Dritte“ tun würde. Auch ein fremder Dritter als Gesellschafter hätte anstelle der Bf. nicht anders reagieren können, da auch ein Dritter falsche oder gefälschte Rechnungen nicht hätte

erkennen können und im täglichen Geschäftsbetrieb auch ein fremder Dritter nicht davon ausgehen oder annehmen müsse, dass der Geschäftsführer sich unrechtmäßig an der Gesellschaft bereichert und strafrechtlich relevantes Verhalten setzt.

Das Finanzamt würde eine klassische Täter-Opfer-Umkehr vornehmen, da es nicht einsehen würde, dass die Bf. selbst Opfer strafrechtlicher Malversationen und Betrugereien von Herrn ***34*** geworden wäre. Aus diesem Grund wäre die Bf. auch nicht als Beitragstäterin im Strafverfahren gegen Herrn [...] mitangeklagt, sondern hätte sich als Opfer dem Strafverfahren als Privatbeteiligte angeschlossen. Die Strafverfolgungsbehörden würden die Rechtsmeinung der Bf. teilen, dass der Bf. für die Malversationen ihres damaligen Mannes kein Vorwurf gemacht werden könne und sie keine Kenntnis von diesen Vorgängen gehabt hätte. Dem Finanzamt wäre der Beweis auch nicht gelungen, dass die Bf. Kenntnis von den Malversationen gehabt hätte oder hätte Kenntnis erlangen können.

Zu betonen wäre abermals, dass die Bf. in Kenntnis der tatsächlichen Rechts- und Sachlage und des Vorliegens der Information über die gefälschten Rechnungen/Bar-Auszahlungsbelege niemals Auszahlungen zugunsten von Herrn ***34*** vorgenommen hätte. Die Bf. hätte niemals Herrn ***34*** bereichern wollen und hätte auch kein Wissen darüber gehabt.

Es wäre daher festzuhalten, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Gewinnausschüttung von der Bf. kumulativ nicht gegeben wären, da die Bf. subjektiv Herrn ***34*** weder bereichern hätte wollen noch davon gewusst hätte. Das Finanzamt hätte in seiner Stellungnahme diese Rechtsmeinung auch nicht widerlegen können.

Am 9.11.2022 langte per E-Mail eine Stellungnahme des Finanzamtes Österreich zum Beschluss vom 19.10.2022 ein, in der zunächst die mit dem angeführten Beschluss übermittelten Unterlagen aufgeführt wurden. Sodann wurde vorgebracht, dass nach Ansicht der Behörde den übermittelten Unterlagen bezüglich der Einstellung des Strafverfahrens im anhängigen Verwaltungsverfahren keine Beweiskraft zukommen würde. Dass das Strafverfahren gegen die Bf. unter der Nummer ***26*** – 1 am 27.8.2021 eingestellt worden wäre, würde lediglich nachweisen, dass die ***StA*** nicht davon ausgehen hätte können, dass die Verurteilung im Strafverfahren (mit einer jeden vernünftigen Zweifel ausschließenden Überzeugungskraft) nicht mit größerer Wahrscheinlichkeit zu erwarten wäre, als ein Freispruch. Wie der Schuldgehalt tatsächlich zu beurteilen wäre, könne daraus nicht geschlossen werden, zumal es kein Strafverfahren gegeben hätte.

Nach Maßgabe der Bundesabgabenordnung gem. § 167 Abs. 2 wäre der Grundsatz der freien Beweiswürdigung umschrieben. Freie Beweiswürdigung würde bedeuten, dass nach erfolgter Beweisaufnahme unter Heranziehung aller in Betracht kommenden, grundsätzlich gleichwertigen Beweismittel der innere Wahrheitsgehalt des Ergebnisses des Beweisverfahrens dafür ausschlaggebend zu sein hätte, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist. Bei divergierenden Ergebnissen von Beweisaufnahmen hätte die Behörde ihre Beurteilung nach

der größeren Wahrscheinlichkeit vorzunehmen. Die von der Abgabenbehörde angestellten Erwägungen und Folgerungen müssten im Interesse der Vermeidung eines Verfahrensmangels schlüssig im Sinn der Denkgesetze sein; es müsse daher eine ununterbrochene Kette logischer Schlussfolgerungen vorliegen. Keinesfalls wäre verlangt, dass derartige Feststellungen einer gerichtlichen Anklageerhebung genügen müssten. Das würde regelmäßig gar nicht möglich sein, da das Steuerrecht vielgestaltiger, kasuistischer, jedenfalls aber sehr viel sachverhaltsabhängiger ist, als das (unter diesem Aspekt) betrachtete schmale Anwendungsgebiet des Strafrechts. Anders ausgedrückt könne eine verdeckte Gewinnausschüttung ohne (finanz-)strafrechtliche Verfolgung ebenso berechtigt vorliegen, wie mit (finanz-)strafrechtlicher Verfolgung, das würde allein daran liegen, ob neben oder mit einer verdeckten Gewinnausschüttung auch andere strafrelevante Tatbestände realisiert werden sollten. Über die Qualität der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung würde dies jedenfalls nichts aussagen.

Als Vergleich möge der § 9 iVm. 80 ff BAO dienen: Weder ein strafrechtlich relevantes Verhalten noch eine strafgerichtliche Verurteilung wären Voraussetzung für die Haftungsanspruchnahme (VwGH 2006/15/0030 vom 6.7.2006 und VwGH 2006/15/0007 vom 28.5.2008). Das wäre insofern bemerkenswert, als die gesetzliche Bestimmung sogar eine schuldhaftes Pflichtverletzung verlangen und auch hier ein Freispruch (etwa wegen des Verdachtes auf Kridavergehen) keine Nichtanwendbarkeit der Bestimmungen der BAO bewirken würde.

Die Bf. wäre 100 % Gesellschafterin der ***1*** gewesen. Nach eigenen Angaben wäre sie auch für Barentnahmen und Bareinlagen zuständig gewesen. Diese Entnahmen (genauer: deren fehlende Rückführung) wären im Zuge der Außenprüfung gem. § 147 BAO in Verbindung mit § 99 (2) FinStrG als verdeckte Gewinnausschüttungen deklariert worden.

Das Finanzamt Österreich würde (weiterhin) den Standpunkt vertreten, dass somit richtigerweise KEST für diese verdeckten Ausschüttungen vorgeschrieben wurde. Zwar würde die Bf. angeben, dass sie nichts von diesen verdeckten Ausschüttungen gewusst hätte, weil ihr damaliger Ehegatten und Geschäftsführer ***9*** für das operative Geschäft verantwortlich gewesen wäre. Dies würde von der steuerlichen Vertretung stets so interpretiert werden, dass sie eine Vorteilzuwendung an ihren Ehegatten auch gar nicht gewollt hätte.

Genau das wäre aus Sicht des Finanzamtes Österreich jedoch eine nicht haltbare Sichtweise. Erwiesene Tatsache wäre nämlich, dass die Bereicherung des Herrn [...] ursächlich auf das Handeln der Bf. zurückgehen würde – wofür sie durchaus keinen Vorsatz auf betrügerische Krida gem. § 156 Abs 1 und 2 StGB, schweren Betrugs gem. §§ 146, 147 Abs. 1 Z 1 5. Fall, Abs. 2 StGB, grob fahrlässigen Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen gem. § 159 Abs 1 und 2 StGB usw. haben hätte müssen.

Vielmehr hätte jenes Konglomerat als Kassaführende, Ehegattin des Geschäftsführers und Gesellschafterin jenes Verhalten von ***9*** als Geschäftsführer begünstigt, dass eine Vermengung wirtschaftlicher und persönlicher Interessen – und damit die verdeckte Gewinnausschüttung – überhaupt erst möglich gemacht. Eine fremde dritte Person hätte sich als Gesellschafterin absolut anders verhalten, sei es, indem sie die Weisung an den Geschäftsführer erteilt, die Mittelverwendung offenzulegen bzw. die entsprechenden Rückzahlungen vorzunehmen, sei es, dass sie weitere Auszahlungen ins steuerliche Niemandsland verweigerte hätte, sei es, dass sie den Geschäftsführer entlassen hätte, sei es, dass sie von der steuerlichen Vertretung den Stand der Außenstände eingefordert und entsprechende diesbezügliche Beratung (ggf. anwaltlich) eingeholt hätte – alles das als unmittelbare Zeugin des Vor-sich-gehenden und zum Schutz des eigenen Kapitalstockes.

Es wäre durchaus denkbar, sogar die wahrscheinlichste Variante, dass die Bf. sich nicht weiter um das Verhalten Ihres Ehegatten in seiner Geschäftsführerfunktion gekümmert hätte. Verdeckte Gewinnausschüttungen würden jedoch auch dann vorliegen, wenn Vermögensminderungen auf Handlungen zurückzuführen wären, die von den eine GmbH beherrschenden Gesellschaftern ... gebilligt würden, die zwar nicht Geschäftsführer der GmbH, aber dennoch in der Lage sind, über das Vermögen der GmbH zu disponieren (vgl. Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 3. Auflage, S 247). Die subjektive Komponente der verdeckten Gewinnausschüttung würde somit ein ... Verhalten des geschäftsführenden Organes erfordern, dass den Schluss erlauben würde, dass die durch die Organe vertretene Gesellschaft (nämlich: die Gesellschafter selbst) die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter (hier: der nahestehenden Person) akzeptiert hätte (vgl. Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 3. Auflage, S 245). Diese Darstellungen würden die Position der Bf. in der GmbH zutreffend beschreiben.

Wie schon in der vorigen Stellungnahme erläutert, wäre es (Anmerkung: zu ergänzen wohl: in) der Hand (und freien Entscheidung) der Bf. gelegen, die Malversationen des Geschäftsführers ***9*** zu stoppen, da sie dies aufgrund des Naheverhältnisses (ggf. auch aufgrund der Zerrüttung des selbigen, was jedoch das Negativum der letztlich gleichen Begründung darstellt) unterlassen hätte, wäre ihr die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen.

Es lässt sich festhalten, dass die Behörde weiter den Standpunkt vertreten würde, dass die KEST-Vorschreibung bei der Bf. rechtens wäre.

Am 25. Jänner 2023 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung statt und wird hinsichtlich des Verlaufes auf das diesbezügliche Protokoll verwiesen, das den Parteien des Beschwerdeverfahrens bereits ausgefolgt wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Die ***1***, deren Unternehmensgegenstand das Speditionsgewerbe ist, wurde am 27. März 2010 zu FN ***46*** des Landesgerichts [...] in das Firmenbuch eingetragen. Diese Gesellschaft organisierte Transporte durch andere Unternehmen und war im eigenen Namen und auf fremde Rechnung tätig.

Von der Gründung der ***1*** an bis zum 24.10.2015 war ***9*** alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Ab 30. Oktober 2015 wurde die Geschäftsführung der ***1*** von ***21*** wahrgenommen und zwar bis 3.2.2017. ***21*** war während seiner Geschäftsführung bekannt, dass ***9*** Barmittel aus der ***1*** entnommen hat und hat keine Maßnahmen gesetzt dies zu verhindern bzw. die entnommenen Gelder zurückzufordern. ***21*** ist nämlich lediglich zum Schein als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen worden, weil zwischen ihm und ***9*** vereinbart war, dass ***9*** weiterhin die Geschäfte der ***1*** führt.

[...] war im Zeitraum 9.1.2017 bis 25.5.2017 Geschäftsführer. [...] wurde lediglich zum Schein als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen, weil zwischen ihm und ***9*** vereinbart war, dass ***9*** weiterhin die Geschäfte der ***1*** führt.

Ab 17.5.2017 war wieder ***9*** Alleingeschäftsführer der ***1*** und zwar bis 11.10.2017. Seit 12.9.2017 war [...] alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der ***1***. Die Geschäftsführungsentscheidungen wurden aber weiterhin von ***9*** getroffen.

Über das Vermögen von ***9*** wurde vom Bezirksgericht [...] am 23. Juli 2015 aufgrund eines Eigenantrages zu [...] das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet. Nach Bestätigung eines am [...]2017 angenommenen Zahlungsplanes wurde das Schuldenregulierungsverfahren mit Beschluss vom [...] 2017 aufgehoben.

Alleingesellschafterin der ***1*** war seit der Gründung dieser Gesellschaft bis Februar 2018 die Bf.

Mit Beschluss des Landesgerichts [...] vom [...]2018 wurde der Konkurs über das Vermögen der ***1*** zu [...] eröffnet. Mit Beschluss vom [...]2018 wurde ein Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben. Mit Beschluss des Landesgerichts [...] vom [...]2019 wurde zu [...] neuerlich der Konkurs über das Vermögen der ***1*** eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes [...] vom [...]2019 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Am [...]2020 wurde die ***1*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Die Bf. war vom 1. Mai 1997 bis zum 17. November 2019 die Gattin von ***9***. Im Lauf des Jahres 2018 hat die Bf. Kenntnis davon erlangt, dass ***9*** eine außereheliche Beziehung unterhalten haben soll. Am 9. Jänner 2019 hat die Bf. gegen ***9*** zu [...] beim Bezirksgericht [...] eine Klage auf Ehescheidung gemäß § 49 Ehegesetz eingebracht, die auf schwere Eheverfehlungen (Ehebruch), die Verletzung der sonstigen ehelichen Treuepflicht – insbesondere, dass sie ihr Gatte über wesentliche Umstände im Gebaren über seine Unternehmen im Unklaren gelassen hat – sowie unsittliches Verhalten gestützt wurde, eingebracht.

Die Bf. war in und mit dem BackOffice der Fa. ***1*** (jedoch nicht als deren Dienstnehmerin) beschäftigt. Aufgrund ihrer Tätigkeit für die ***1*** war die Bf. mit dem Rechnungswesen der ***1*** vertraut.

Die Bf. hat nach der Absolvierung der Volksschule und der Hauptschule fünf Jahre die HLW [...] besucht. An der HLW [...] wurde auch Rechnungswesen unterrichtet und zwar mit Schwerpunkt auf das Hotel- und Gastgewerbe (vgl. Punkt III. der VO BGBl Nr. 359/1979). In der Folge hat die Bf. drei Jahre die pädagogische Akademie [...] absolviert und mit dem Lehramt für die Hauptschule in Englisch und Geographie abgeschlossen. Diesen Beruf als Lehrerin hat die Bf. auch ausgeübt.

In der ***1*** hat sie neben dem Kassabuch lediglich Schreibarbeiten erledigt und zwar hat sie Rechnungen geschrieben dessen Inhalt ihr von ***9*** vorgegeben wurde.

Die Bf. hat sich über die finanzielle Situation der ***1*** informiert und ist aufgrund der Jahresabschlüsse davon ausgegangen, dass es dieser Gesellschaft „nicht so gut geht“. Die Bf. hat bei der ***1*** das Kassabuch geführt. Der Bf. war daher auch bekannt, dass Barzahlungen an die ***25*** im Jahr 2013, an die ***10*** in den Jahren 2014 und 2015, an die ***3*** im Jahr 2016 und an die an die ***8*** im Jahr 2017 laut Buchhaltung erfolgt sein sollen.

Allerdings hat die Bf. zur Ausführung Ihrer Tätigkeit keinen inhaltlichen Bezug hergestellt. Die Bf. hat sich nicht hinterfragt warum etwas so verrechnet, verbucht oder ausbezahlt wurde wie es verrechnet, verbucht oder ausbezahlt wurde bzw. welchem unternehmerischen Zweck ein bestimmter Geschäftsvorgang gedient hat zumal sie keine theoretischen und praktischen Kenntnisse im Bereich des Güterbeförderungsgewerbes bzw. Speditionswesens gehabt hat. Aus dem Umstand der Barzahlungen an ausländische Tochtergesellschaften hat die Bf. keine weiteren Schlussfolgerungen gezogen zumal sie selber keine Kenntnisse über die Abläufe im internationalen Transportwesen gehabt hat. Sie war auch nie bei Besprechungen betreffend die Geschäftsabläufe mit den ausländischen Gesellschaften, deren Rechnungen bzw. von der ***1*** ausgestellte Gutschriften bar bezahlt wurden, anwesend und hatte auch keinen telefonischen Kontakt mit Vertretern (Organen, Mitarbeiter) der [...], der ***10***, der ***3*** und der ***8***.

Dies auch nicht zuletzt auch deshalb, weil diesbezügliche Informationen vom Geschäftsführer und Ehegatten ***9*** nicht, oder allenfalls schwer zu bekommen gewesen wären. Versuche der Bf. von ***9*** Aufklärung über Geschäftsvorgänge der ***1*** zu erlangen wurden von diesem mit den Worten „kennst Dich eh nicht aus“ abgetan. In den Jahren 2013 bis 2017 hat die Bf. ***9*** blind vertraut und ihn für einen guten Geschäftsführer gehalten. Die Bf. ist davon ausgegangen, dass bar ausbezahlte Beträge bzw. Überweisungen für jenen betrieblichen Zweck verwendet wurden, den ihr ***9*** dafür genannt hat. Dies bedeutet, dass zum Beispiel hinsichtlich der im Juni 2017 im Kassabuch der ***1*** am 23.6. und am 27.6.2017 erfassten Barausgängen von € 7.426,32 bzw. € 14.931,21 die Bf. davon ausging, dass diese Beträge zur Bezahlung von Rechnungen verwendet wurden, die die ***8*** an die ***1*** für erbrachte Leistungen gelegt hat, verwendet wurden. Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit der Führung des Kassabuches sind der Bf. nicht aufgefallen bzw. hatte sie keine Kenntnis über Unregelmäßigkeiten.

Aufgrund ihrer nur theoretischen Kenntnisse in der Buchhaltung wobei die Vermittlung in der HLW zum Zeitpunkt der Tätigkeit für die ***1*** schon mehrere Jahrzehnte zurücklag sowie nicht vorhandener Kenntnisse bzw. Erfahrungen im Bereich des Transportgewerbes – wie insbesondere der Regelungen im UGB (§§ 425 ff UGG betreffend den Frachtführer; §§ 407 ff UGB Speditionsgeschäft) sowie der internationalen Regelungen auf diesem Bereich (insbesondere des CMR) - konnte der Bf. auch nicht auffallen, dass es sich bei den von ***9*** veranlassten Rechnungen bzw. Gutschriften betreffend die ***33***, der ***10***, der ***3*** und der ***8*** um Scheinrechnungen bzw. Scheingutschriften gehandelt hat.

Die Bf. hat bis zu dem Zeitpunkt an dem ihr die Verdachtslage durch die ***StA*** gegen ***9*** im Zuge des Strafverfahrens gegen ***9*** und die Bf. (***26***) im Jahr 2018 mitgeteilt wurde, nichts davon gewusst, dass ***9*** einen aufwendigen Lebenswandel geführt hat.

Die Bf. war nicht in die operativen Geschäfte der ***1***, der ***10*** und der ***8*** eingebunden.

1.2 An die ***25*** ***57***, ***58***, ***59*** sind laut Buchhaltung der ***1*** ab Februar 2013 bis Dezember 2013 Barzahlungen iHv. insgesamt € 221.069,00 für durchgeführte Transporte erfolgt.

Tatsächlich hat die ***25*** für die ***1*** keine Transporte durchgeführt und hat es sich bei den elf in der Buchhaltung der ***1*** vorhandenen Eingangsrechnungen des Jahres 2013, die auf die ***25*** lauten, um Scheinrechnungen gehandelt.

Tatsächlich sind die laut Buchhaltung der ***1*** (Kassabuch) an die ***25*** im Zeitraum 1.3.2013 bis 31.12.2013 getätigten Barzahlungen nicht an die ***25*** erfolgt, sondern sind diese Beträge ***9*** zugeflossen und hat er damit zum Teil die tatsächlich für die ***1***

tätigen ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer bezahlt. Auf die Bezahlung der LKW-Fahrer entfiel 2013 ein Betrag von € 126.000,00, sodass ***9*** endgültig 2013 € 95.069,00 zugeflossen sind. Von diesem Zufluss hat die Bf. nichts gewusst und lag es auch nicht in ihrem Interesse. Die zugeflossenen Beträge (dies gilt auch für jene, die in den Punkten 1.3 bis 1.5 angeführt sind) wurden von ***9*** jedenfalls zum Teil auch für Bordellbesuche bzw. zur Bezahlung von Lokalrunden verwendet.

1.3 In den Jahren 2012 - 2015 sind in der Buchhaltung der ***1*** und auch in den Körperschaftsteuerklärungen dieser Jahre Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt € 991.977,91 für Fremdleistungen an die ***10***, ***12***, ***11***, ***EU-Mitgliedstaat 1*** geltend gemacht worden. Die Abrechnungen sind mittels Gutschrift durch die ***1*** erfolgt. Die auf den Gutschriften angeführte Umsatzsteuer-Identifikations-Nummer (UID-Nummer) ***13*** ist von 4.5.2012 - 1.11.2015 gültig gewesen. Tatsächlich hat die ***10*** im Zeitraum 2012 bis 2015 keine Transporte für die Fa. ***1*** durchgeführt.

Alleingesellschafterin der ***10*** ist die Bf. Als Geschäftsführer scheint seit der Gründung im Jahr 2011 im ***EU-Mitgliedstaat 1*** Unternehmensregister ***37*** auf. Tatsächlich hat ***9*** die Geschäfte der ***10*** geführt.

Zahlungen sind von der ***1*** im Zeitraum vom 23.3.2012 bis 24.6.2014 an das ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto ***14*** erfolgt. Ab dem 31.3.2014 bis 31.8.2015 ist die Bezahlung der Gutschriften laut Buchhaltung der ***1*** (Kassabuch) mittels Barzahlungen erfolgt und zwar im Jahr 2014 € 389.272,41 und 2015 € 318.583,50.

Tatsächlich sind die laut Kassabuch der ***1*** an die ***10*** im Zeitraum 31.3.2014 bis 31.8.2015 getätigten Barzahlungen nicht an die ***10*** erfolgt, sondern sind diese Beträge ***9*** zugeflossen und hat er damit zum Teil die tatsächlich für die ***1*** tätigen ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer bezahlt. Auf die Bezahlung der LKW-Fahrer entfiel 2014 ein Betrag von € 134.000,00 und 2015 ein solcher von € 60.000,00, sodass ***9*** letztlich 2014 € 255.272,41 und 2015 € 258.583,50 zugeflossen sind. Von diesem Zufluss hat die Bf. nichts gewusst und lag es auch nicht in ihrem Interesse.

1.4 An die Fa. ***3*** ***5*** sind laut Buchhaltung der ***1*** für Transportleistungen im Jahr 2016 monatliche Barzahlungen getätigt worden. Die laut Buchhaltung der ***1*** erbrachten Transportleistungen der Fa. ***3*** ***5*** wurden als Betriebsausgaben im Jahr 2016 in Höhe von € 170.927,00 gewinnmindernd angesetzt, wobei insgesamt zwölf Monatsrechnungen der ***3*** in der Buchhaltung der ***1*** vorhanden waren, die beim Kassabuch der Fa. ***1*** abgelegt wurden.

Bei sieben auf die ***3*** lautenden Rechnungen war eine Excel-Frachtaufstellung über durchgeführte Fahrten angeheftet, bei fünf Monatsrechnungen (Februar 2016, April 2016 bis Juli 2016) war keine Excel-Aufstellung über durchgeführte Fahrten vorhanden. Die Excel-

Aufstellungen stammen nicht von der ***3***, sondern wurden auf Basis von im Jahr 2010 durchgeführten Transporten von der ***1*** selbst erstellt, wobei in diese Erstellung die Bf. nicht involviert war.

Tatsächlich hat die ***3*** im Jahr 2016 (und auch nicht in den Vorjahren bzw. im Jahr 2017) für die ***1*** keine Transportleistungen und auch keine anderen Leistungen erbracht, sondern hat es sich um Scheinrechnungen gehandelt, deren Inhalt (Datum, Text und Rechnungsbetrag) dem Geschäftsführer der ***3*** von ***9*** vorgegeben wurde.

Tatsächlich sind die laut Kassabuch der ***1*** an die ***3*** im Jahr 2016 getätigten Barzahlungen nicht an die ***3*** erfolgt, sondern hat sich diese Beträge ***9*** zugerechnet und hat er damit zum Teil die tatsächlich für die ***1*** tätigen ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer bezahlt. Auf die Bezahlung der LKW-Fahrer entfiel dabei ein Betrag von € 120.000,00, sodass letztlich ***34*** 2016 € 50.927,00 zugeflossen sind. Von diesem Zufluss hat die Bf. nichts gewusst und lag es auch nicht in ihrem Interesse.

1.5 Im März 2016 und April 2016 (Rechnungen vom 23.3.2016, 1.4.2016, 19.4.2016) sind insgesamt 23 Eingangsrechnungen iHv. insgesamt € 46.746,20 von der ***8***, ***60***, ***61***, ***62*** wegen durchgeführter Transportleistungen an die ***1*** gestellt worden. Die auf den Rechnungen angegebene UID Nr. ***63*** ist von 23.2.2016 bis 28.2.2017 gültig gewesen. An aconto-Zahlungen sind insgesamt € 163.816,00 von der ***1*** auf das ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto ***64*** überwiesen worden.

Im April 2017 und von Juni bis Anfang November 2017 sind von der ***8***, ***60***, ***63*** mit der UID-Nr. ***65*** Fremdleistungen iHv. insgesamt € 446.359,47 in Rechnung gestellt worden, wovon 11 Eingangsrechnungen iHv. € 168.886,63 laut Buchhaltung der ***1*** bar bezahlt wurden (Aufwand/Kassa). Die UID-Nr. ***65*** für die ***8***, ***66***, ***61***, ***67***, ist von 1.3.2017 - 1.9.2018 gültig gewesen.

In öffentliche Registern wurde nur das Geschäftsjahr 2016 der ***8*** veröffentlicht. Gegründet wurde das Unternehmen über Initiative des ***9*** mit Gesellschaftsvertrag vom 20. November 2015 und war diese Gesellschaft als Nachfolgeunternehmen für die ***10*** vorgesehen. Gesellschafter waren zunächst laut Gesellschaftsvertrag ***9*** (45%), die Bf. (ebenfalls zu 45%) und ***37*** (mit 10%). Da ***10*** die ihr in ***EU-Mitgliedstaat 1*** vorgeschriebenen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge nicht vollständig beglichen hatte, standen die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Rechtsvorschriften einer Gesellschafterstellung der Gesellschafter der ***10*** in der Nachfolgegesellschaft entgegen und wollte ***9*** nicht offiziell als Gesellschafter der ***8*** auftreten, weil er befürchtete, dass seine Anteile im Rahmen seiner Privatinsolvenz verwertet werden könnten (vgl. S. 18 f der Anklageschrift betreffend ***9*** vom 27.8.2021).

Daher wurde beschlossen, dass ***68*** (90%) und ***69*** (10%) im ***EU-Mitgliedstaat 1*** Handelsregister als Gesellschafter eingetragen werden und die Anteile treuhändig für ***9*** halten sollten (vgl. S. 19 der Anklageschrift betreffend ***9*** vom 27.8.2021). Die Anzahl der Mitarbeiter wurde im Jahr 2016 mit fünf Mitarbeitern angegeben. Tatsächlich ist die ***8*** der „Firmengruppe ***34***“ zuzurechnen und war ***9*** deren faktischer Geschäftsführer. Die ***8***, ***EU-Mitgliedstaat 1*** ist die Nachfolgefirma der ***10***, ***EU-Mitgliedstaat 1***, die vor allem wegen offener Steuerschulden und Sozialversicherungsbeiträge der ***10*** gegründet wurde.

Von der ***1*** wurden laut Buchhaltung Banküberweisungen auf das ***EU-Mitgliedstaat 1*** Bankkonto ***14*** im Jahr 2016 in Höhe von insgesamt € 163.816,00 und 2017 von insgesamt € 136.509,00 geleistet, die in der Buchhaltung auf dem Lieferantenkonto Nr. ***70*** als „AKONTO-Zahlungen“ aufscheinen. Als Betriebsausgaben unter dem Titel Fremdleistungen sind laut Buchhaltung im Jahr 2016 insgesamt € 46.746,20 und im Jahr 2017 insgesamt € 446.359,47 geltend gemacht worden, die die ***8*** betreffen.

Im Jahr 2016 sind laut Buchhaltungskonto ***71*** der ***1*** an die ***8*** um € 117.069,80 zu viel an AKONTO-Zahlungen überwiesen worden. Die Überzahlung aus 2016 ist im Jahr 2017 mit Eingangsrechnungen ausgeglichen worden, wobei 2017 insgesamt € 446.359,47 als Betriebsausgaben für die ***8*** geltend gemacht wurden.

Im Jahr 2017 sind laut Buchhaltung der ***1*** insgesamt € 156.948,84 + € 11.937,79 (= in Summe € 168.886,63) der vorhandenen Eingangsrechnungen bar an die ***8*** bezahlt worden.

Bei den im Jahr 2017 bar bezahlten Rechnungen der ***8*** von insgesamt € 168.886,63 handelt es sich tatsächlich um Scheinrechnungen, denen keine Leistungen der ***8*** an die ***1*** zugrunde liegen.

Tatsächlich sind die laut Kassabuch der ***1*** an die ***8*** im Jahr 2017 getätigten Barzahlungen nicht an die ***8*** erfolgt, sondern sind diese Beträge ***9*** zugekommen und hat er damit zum Teil die tatsächlich für die ***1*** tätigen ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer bezahlt. Auf die Bezahlung der LKW-Fahrer entfiel dabei ein Betrag von € 132.000,00, sodass ***9*** letztlich 2016 € 36.886,63 zugeflossen sind. Von diesem Zufluss hat die Bf. nichts gewusst und lag es auch nicht in ihrem Interesse.

1.6 Zu ***26*** (vormals 20 St 8/14k) führt die ***StA*** ein Strafverfahren gegen ***9*** und zwar wegen § 156 Abs. 1 und 2 StGB, der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG, wegen des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG idF vor BGBl. Nr. 62/2019 und des Finanzvergehens des Abgabebetuges nach §§ 33 Abs. 1, 39 Abs. 1 lit. a FinStrG idF BGBl. I Nr. 62/2019, wobei am 27.8.2021 die Anklageschrift ergangen ist. Die laut Buchhaltung der ***1*** an die ***8*** und an die

3 erfolgten Zahlungen wurden im Rahmen der betrügerischen Krida mitangeklagt (Punkt VI.B. und VI.C. der Anklageschrift). Die zu Punkt 1.2 bis 1.5 festgestellten Zuflüsse an ***9*** wurden unter Punkt III.2 angeklagt (vgl. auch Punkt VIII.B der Anklageschrift).

Die Bf. wurde in diesem Strafverfahren als Mitbeschuldigte geführt und ist am 27.8.2021 die Einstellung gemäß § 190 Z 2 StPO erfolgt, weil kein tatsächlicher Grund zur weiteren Verfolgung mehr bestanden hat.

Am 20.7.2022 hat sich die Bf. dem Strafverfahren gegen ***9*** als Privatbeteiligte angeschlossen.

In der Hauptverhandlung vom 25. November 2022 vor dem Landesgericht ***72*** zu ***73*** wurde ***9*** unter anderem wegen folgende Delikte verurteilt:

Betrügerische Krida gemäß § 156 Abs. 1 und 2 StGB im Zeitraum 2016 bis zum 9.10.2017 zu Lasten der ***1*** indem er nachstehend angeführte Beträge entnommen und für unternehmensfremde Zwecke verwendet hat, wodurch er einen Gläubigerausfall von insgesamt € 389.676,26 verursacht hat:

€ 41.606,50 am 24.7.2017 unter dem Vorwand damit wären Rechnungen der ebenfalls in seinem Einflussbereich stehenden ***8*** bezahlt worden

€ 179.927,00 2016 unter dem Vorwand, damit wären 12 Eingangsrechnungen der ***3*** bezahlt worden

€ 177.142,76 im Jahr 2017 ohne werthaltige Gegenleistung

Abgabenbetrug gemäß §§ 33 Abs. 1, 39 Abs. 1 lit. a FinStrG betreffend die ***1*** unter Verwendung falscher Beweismittel, nämlich durch die Aufnahme von Scheinrechnungen und Scheingutschriften in das buchhalterische Rechenwerk, derweil die jeweiligen Beträge an die angeführten Empfänger tatsächlich weder gutgeschrieben noch bezahlt worden waren und zwar unter anderem in mehrfachen Angriffen durch Nichtabfuhr und Nichtanmeldung von Kapitalerträgen zum Fälligkeitszeitpunkt betreffend die in den Jahren 2013 bis 2017 zugeflossenen Kapitalerträge, wodurch Abgaben, die selbst zu berechnen sind, nämlich Kapitalertragsteuer zu niedrig festgesetzt wurde und zwar mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von insgesamt € 176.379,88 (das ist die Summe der mit den angefochtenen Bescheiden der Bf. vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer).

Dieses Urteil ist in Rechtskraft erwachsen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die ***1*** gründen sich auf das Firmenbuch (FN ***46*** des Landesgerichts ***52***) und sind zwischen den Parteien auch nicht strittig. Die

Feststellungen betreffend das in den Jahren 2015 bis 2017 anhängige Schuldenregulierungsverfahren gründen sich auf die Ediktsdatei.

Die Feststellungen betreffend die Tätigkeit der Bf. in der ***1***, deren Wissenstand und ihr Verhältnis zu ***9*** gründen sich auf die Aussage der Bf. vor dem ***74*** am 20.2.2018 (vgl. Seite 3 Frage: „Haben Sie sich oder wurden Sie jemals über die finanzielle Situation der beiden Unternehmen (Anmerkung: eine war die ***1***) informiert?“ Antwort: „Ja, es ist alles gelaufen. Dass es den Unternehmen nicht so gut geht, habe ich schon mitbekommen. Aber es ist ja alles gelaufen.“; Seite 4 Frage: „Waren Sie mit den Barentnahmen und Bareinlagen aus und in die Kassa der ***1*** befasst?“ Antwort: „Ja, bei der ***1*** habe ich das Kassabuch gemacht.“; Seite 5 Frage: „Waren Sie in die operativen Geschäfte der ... ***1***, ***10*** oder ***8*** jemals eingebunden?“ Antwort: „Nein.“) sowie auf die Aussage von ***21*** (vgl. Seite 5 der Einvernahme vom 20.9.2017 vor dem ***74***: „Sie vertraut ***9*** blind und glaubt, dass es der Firma schlecht geht.... Sie glaubt ja er sei der Topmanager und habe Pech, weil der Geschäftsgang schlecht ist.“) sowie auf die von der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 25.1.2023 gemachten Angaben. Dass die Bf. keine Kenntnis gehabt hat, dass sich ***9*** unrechtmäßig Gelder der ***1*** zugueignet hat, wobei diesbezüglich auf die getroffenen Feststellungen verwiesen wird, ergibt sich aus daraus, dass das gegen die Bf. wegen § 156 Abs. 1 und 2 StGB, § 153c StGB, §§ 153 Abs. 1 Z 2 und 153e Abs. 2 StGB zu ***26*** der ***StA*** geführte Ermittlungsverfahren gemäß § 190 Z 2 StPO eingestellt wurde, weil kein tatsächlicher Grund zur weiteren Verfolgung bestanden hat (Benachrichtigung der ***StA*** vom 27.8.2021). Auch hat sich aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen kein Hinweis ergeben, dass der Bf. bekannt gewesen wäre, dass es sich bei den bar mit Mitteln der ***1*** bezahlten Rechnungen bzw. Gutschriften um Scheinrechnungen gehandelt hat.

Der Umstand, dass die Bf. bis zu dem Zeitpunkt an dem ihr die Verdachtslage durch die ***StA*** gegen ***9*** im Zuge des Strafverfahrens gegen ***9*** und die Bf. (***26***) im Jahr 2018 mitgeteilt wurde, nichts davon gewusst hat, dass ***9*** einen aufwendigen Lebenswandel geführt hat, ergibt sich aus der Beantwortung der Fragen 9 und 10 des Finanzamtes Österreich vom 28.7.2021. Auch entspricht es der Lebenserfahrung, dass die Führung einer außerehelichen Beziehung, wobei mit der Frau, mit der ***9*** diese Beziehung geführt hat, der aufwendige Lebensstil geführt wurde, von der Ehegattin nicht ohne irgendeine Reaktion toleriert würde. Nachdem die Bf. von der außerehelichen Beziehung durch die Ermittlungsergebnisse im Strafverfahren gegen ***9*** der ***StA*** im Jahr 2018 erfahren hat, wurde bereits im Jänner 2019 von ihr die Scheidungsklage eingereicht.

Die Feststellungen betreffend die Ehe zwischen der Bf. und ***9*** gründen sich auf die beim Bezirksgericht ***75*** zu ***76*** eingebrachten Klage der Bf. Daraus ergibt sich auch, dass die Bf. erst im Laufe des Jahres 2018 davon erfahren hat, dass ***9*** ein Doppelleben geführt haben soll (S. 2 unten der Klage).

Die Feststellung, dass ***21*** während seiner Geschäftsführung bekannt war, dass ***9*** Barmittel aus der ***1*** entnommen hat und keine Maßnahmen gesetzt hat dies zu verhindern bzw. die entnommenen Gelder zurückzufordern, gründet sich auf dessen Aussage als Zeuge in der Einvernahme durch die ***74*** am 20.9.2017, in der er angegeben hat, dass ***9*** immer wieder Gewinne als Privatentnahme entnommen hat. Die weitere Feststellung, dass die Eintragung von ***21*** als Geschäftsführer im Firmenbuch nur zum Schein erfolgt ist, gründet sich auch auf die Aussage von ***21*** vor dem ***74*** (vgl. Seite 3 der Niederschrift vom 20.9.2017: „Es war damals ja so, dass ich lediglich zum Schein als Geschäftsführer ... der ***1*** eingesetzt war. Ich hatte weder Einfluss auf die Geschäftsgebarung noch auf die finanziellen Abwicklungen gehabt.“) sowie auch auf die Anklageschrift ***StA*** betreffend ***9*** zu ***26*** vom 27.8.2021, in der ausgeführt wird, dass ab 30. Oktober 2015 ***21***, MBA, zum Schein als Geschäftsführer der ***1*** fungiert hat und tatsächlicher Geschäftsführer weiterhin ***9*** gewesen ist (S. 15 der Anklageschrift).

Die Feststellung, dass ***48*** im Zeitraum 9.1.2017 bis 25.5.2017 lediglich zum Schein als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen wurde und die Geschäfte der ***1*** von ***9*** geführt wurden, gründet sich auf die Aussage von ***21*** vor dem ***74***. So hat dieser ausgesagt, dass ***48*** schwerer Alkoholiker ist und sich schon ab 9 Uhr früh im Gasthaus ***77*** aufhält (Seite 5 der Niederschrift vom 20.9.2017). ***9*** hat laut Aussage von ***21*** Herrn ***48*** beim Kartenspielen kennengelernt, sodass in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen wird, dass mangels entsprechender Kenntnisse und mangels entsprechender physischer und psychischer Verfassung Herrn ***48*** gar nicht der Lage und gewillt war die Geschäfte der ***1*** zu führen, sondern dieser – gegen eine entsprechende Gegenleistung zur Finanzierung seines Alkoholkonsums – die für die Eintragung in das Firmenbuch erforderliche Unterschrift geleistet hat.

Dass sowohl ***21*** MBA als auch ***48*** als Scheingeschäftsführer von ***9*** eingesetzt wurden und tatsächlich er die Geschäfte der ***1*** auch in diesem Zeitraum führte ergibt sich auch daraus, dass gegen ***9*** im Zeitraum 23.7.2015 bis 14.6.2017 ein Schuldenregulierungsverfahren anhängig war.

Der Umstand, dass ab Eintragung von ***47*** als Geschäftsführer der ***1*** im Firmenbuch (das war am 12.9.2017) die Geschäftsführungsentscheidungen aber weiterhin von ***9*** getroffen wurden, ergibt sich beispielsweise daraus, dass ***47*** ***9*** sogar wegen der Bezahlung eines Betrages von € 20 um Erlaubnis fragen musste (vgl. Seite 16 der Anklageschrift betreffend ***9*** vom 27.8.2021). Überdies hat ***9*** am 9.10.2017 selbst angegeben. Dass ***47*** derzeit keinerlei Entscheidungsbefugnis hätte (vgl. S. 18 unten der Anklageschrift vom 21.8.2021).

Die Feststellung, dass es sich bei den in der Buchhaltung der ***1*** enthaltenen Eingangsrechnungen der ***25*** des Jahres 2013 um Scheinrechnungen handelt und sich die laut Kassabuch der ***1*** an die ***25*** bar bezahlten Beträge – nach Abzug der Löhne, die für die tatsächlich bei der ***1*** beschäftigten ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer bezahlt wurden – ***9*** zugeeignet hat, folgt aus den Ermittlungsergebnissen der ***StA*** zu [...] (luxuriöser Lebenswandel wie zB [...] Reise nach [...] im Jahr 2015 um € 4.200,-; Ankauf von [...] für seine beiden Kinder; vgl. Seite 11 f der Ausführungen in der Anordnung zur Festnahme von ***9*** vom 6.10.2017, [...], unter Punkt A.4.). Diese Feststellung wird auch durch die Aussage von ***21*** als Zeuge durch das ***74*** am 20.9.2017 gestützt. So hat Herr ***21*** angegeben, dass ***9*** immer wieder Gewinne als Privatentnahme genommen und er von diesem Geld gelebt hat. Dies hätte Herr ***34*** auch deswegen gemacht, weil sein Gehalt gepfändet war (vgl. Seite 3 der Niederschrift vom 20.9.2017). Auch hat Herr ***21*** ausgesagt, dass Herr ***34*** immer € 4.000 bis € 5.000 in bar eingesteckt hatte (vgl. Seite 4 der Niederschrift vom 20.9.2017).

Der Umstand, dass die ***25*** keine Transportleistungen im Jahr 2013 für die ***1*** erbracht hat, folgt zu einem aus deren Unternehmensgegenstand. Dieser ist nämlich nicht das Transportgewerbe, sondern der Großhandel mit Foto- und optischen Erzeugnissen, elektrischen Haushaltsgeräten und Geräten der Unterhaltungselektronik (vgl. die ***29***-Auskunft vom 22.7.2019). Auch die gelegten Rechnungen selbst deuten auf das Vorliegen von Scheinrechnungen hin, weil die Frachtkosten ohne irgendeine Aufgliederung/Aufschlüsselung jeweils in einer Summe angegeben werden. Überdies liegen die Aufstellungen, die diesen Rechnungen beiliegen sollen, nicht vor. Auch finden sich in den Rechnungen keine Hinweise mit welchen Fahrzeugen (die Truck Nr. ist in den in der Buchhaltung der ***1*** enthaltenen Rechnungen nicht angeführt) die Transporte durchgeführt werden sein sollen. Ferner fehlen sonstige Nachweise über die angeblich durch die ***25*** durchgeführten Transporte (Auftragsschreiben; Frachtpapiere; CMR) zur Gänze, obwohl deren Vorlage im Rahmen der Betriebsprüfung verlangt wurde. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass Geschäftsführerin und 100%-Gesellschafterin der ***25*** die Ehefrau von ***7***, dem Geschäftsführer der ***3*** ist und daher hinsichtlich der ***25*** davon auszugehen ist, dass der Erhalt der Scheinrechnungen auf dieselbe Weise erfolgt ist wie bei der ***3***

Die Feststellungen betreffend die Beziehung der ***10*** zur ***1*** gründen sich auf folgende Beweismittel:

Dass die ***10*** für die ***1*** keine Transporte durchgeführt hat, gründet sich auf die im Zuge der Betriebsprüfung AB.Nr. ***20*** durchgeführten MIAS-Abfragen, aus denen sich ergibt, dass von der ***10*** keine Transporte oder sonstige Leistungen für die ***1*** erbracht wurden. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass außer den Gutschriften betreffend Frachtkosten, die von der ***1*** erstellt wurden, keinerlei Unterlagen (Auftragserteilungen; Frachtpapiere wie CMR etc.) über die angeblichen Transportleistungen der ***10***

vorhanden sind bzw. vorgelegt wurden. Auch ist es betreffend die in bar bezahlten Gutschriften zu keinen entsprechenden Eingängen auf den Bankkonten der ***10*** gekommen. Auch Empfangsbestätigung darüber sind nicht vorhanden (vgl. Seite 45 der Anklageschrift betreffend ***9*** vom 27.8.2021).

Auch die von der Betriebsprüfung abgefragten ***78*** Daten (Auskunft vom 5.7.2019) über die ***10*** belegen, dass die ***10*** aufgrund der Sach- und Personalausstattung gar nicht der Lage war für die ***1*** Gütertransportleistungen zu erbringen: So hatte das Unternehmen im Jahr 2012 nur einen (!) Mitarbeiter und im Jahr 2014 drei Mitarbeiter. Der Umsatz hat laut gelegten Einzelabschlüssen 2012 und 2014 jeweils Null (!) betragen (für 2013 wurde kein Einzelabschluss gelegt, genauso wie für die Jahre 2015 bis 2018).

Dass die Bf. Alleingesellschafterin der ***10*** war, ergibt sich aus der angeführten ***78***-Auskunft vom 5.7.2019. Der Umstand, dass tatsächlich ***9*** die Geschäfte der ***10*** geführt hat, ergibt sich aus den Ermittlungsergebnissen durch die ***StA*** (im Folgenden: ***StA***) und wird diesbezüglich auf die Ausführungen in der Anordnung zur Festnahme von ***9*** vom 6.10.2017, [...] (Seite 7 unter Punkt A.2.d.), sowie auf die Ausführungen unter Punkt III.D. der Anklageschrift betreffend ***9*** vom 27.8.2021 (Seite 17 f) verwiesen.

Der Umstand, dass sich ***9*** die laut Buchhaltung der ***1*** in den Jahren 2014 und 2015 an die ***10*** bar bezahlten Beträge – nach Bezahlung der tatsächlich für die ***1*** tätigen LKW-Fahrer – zugeeignet und für die Bestreitung seiner Kosten der Lebensführung verwendet hat, folgt ebenfalls aus den Ermittlungsergebnissen der ***StA*** zu [...] (luxuriöser Lebenswandel wie zB [...] Reise nach [...] im Jahr 2015 um € 4.200,-; Ankauf von [...] für seine beiden Kinder; vgl. Seite 11 f der Ausführungen in der Anordnung zur Festnahme von ***9*** vom 6.10.2017, [...], unter Punkt A.4.). Diese Feststellung wird auch durch die Aussage von ***21*** als Zeuge durch das [...] am 20.9.2017 gestützt. So hat Herr [...] angegeben, dass ***9*** immer wieder Gewinne als Privatentnahme genommen und er von diesem Geld gelebt hat. Dies hätte Herr [...] auch deswegen gemacht, weil sein Gehalt gepfändet war (vgl. Seite 3 der Niederschrift vom 20.9.2017). Auch hat Herr [...] ausgesagt, dass Herr [...] immer € 4.000 bis € 5.000 in bar eingesteckt hatte (vgl. Seite 4 der Niederschrift vom 20.9.2017). Dass die ***9*** zugeflossenen Gelder auch für Bordellbesuche und für Lokalrunden verwendet wurden folgt zum Beispiel aus der Anklageschrift vom 27.8.2021 (S. 9).

Die Feststellung, dass mit einem Teil der laut Buchhaltung der ***1*** an die ***10*** S.R.L. bar bezahlten Beträgen Herr [...] tatsächlich die für die ***1*** tätigen ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer bezahlt hat, folgt aus der Aussage des Zeugen [...] vor dem [...] (vgl. Seite 5 f der Niederschrift vom 14.9.2017: „... die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Fahrer sind mit dem Privat-PKW nach [...] gekommen und haben in der Firma ein Startgeld von 500 Euro sowie den LKW

übernommen. Die Fahrer brauchten pro Monat ca. 1.500 bis 2.000 Euro Fahrtengeld. Der Fahrer fuhr die entsprechende Tour und kam wieder in die Firma nach [...] zurück. Sie haben dann die Belege abgeliefert und sind dann in bar bezahlt worden. ... Die Fa. ***10*** hat tatsächlich eigentlich nie existiert.“).

Die Feststellung, dass es sich bei den in der Buchhaltung der ***1*** enthaltenen Eingangsrechnungen der ***3*** des Jahres 2016 um Scheinrechnungen handelt und sich die laut Kassabuch der ***1*** an die ***3*** bar bezahlten Beträge – nach Abzug der Löhne, die für die tatsächlich bei der ***1*** beschäftigten ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer bezahlt wurden – ***9*** zugeeignet hat, folgt aus den Ermittlungsergebnissen der ***StA*** zu [...] (luxuriöser Lebenswandel wie zB [...] Reise nach [...] im Jahr 2015 um € 4.200,-; Ankauf von [...] für seine beiden Kinder; vgl. Seite 11 f der Ausführungen in der Anordnung zur Festnahme von ***9*** vom 6.10.2017, [...], unter Punkt A.4.). Diese Feststellung wird auch durch die Aussage von ***21*** als Zeuge durch das [...] am 20.9.2017 gestützt. So hat Herr [...] angegeben, dass ***9*** immer wieder Gewinne als Privatentnahme genommen und er von diesem Geld gelebt hat. Dies hätte Herr [...] auch deswegen gemacht, weil sein Gehalt gepfändet war (vgl. Seite 3 der Niederschrift vom 20.9.2017). Auch hat Herr [...] ausgesagt, dass Herr [...] immer € 4.000 bis € 5.000 in bar eingesteckt hatte (vgl. Seite 4 der Niederschrift vom 20.9.2017).

Der Umstand, dass die ***3*** keine Transportleistungen im Jahr 2016 für die ***1*** erbracht hat, folgt aus der Aussage des Geschäftsführers. So hat dieser bei seiner Einvernahme am 17.4.2018 vor dem [...] ausgesagt, dass er niemals Geld von ***9*** oder einer seiner Firmen bekommen hat und dass es sich bei den ausgestellten Rechnungen um Scheinrechnungen gehandelt hat (Seite 3 der Beschuldigtenvernehmung vom 17.4.2018, ab 14.00 Uhr). Auch die Darstellung des Zustandekommens dieser Scheinrechnungen durch ***7*** ist in sich widerspruchsfrei. So hat er dazu angegeben, dass ihn ***9*** angerufen und ihm dieser erzählt hat, dass er dieses Monat so und so viele Geschäfte in [...] hätte und ihm die ***3*** Rechnungen ausstellen soll, wobei ihm immer vorgegeben wurde, wie hoch der Betrag auf der jeweiligen Rechnung sein soll sowie dass der Text auf der Rechnung jeweils „Diverse Transporte“ mit Angabe des jeweiligen Monats lauten soll. Auch hat Herr ***7*** eingestanden, dass diese Rechnungen allesamt nicht in der Buchhaltung der ***3*** enthalten sind, weil es sich nach Ansicht von Herrn ***7*** lediglich um Angebote gehandelt hätte (Seite 3 f der Beschuldigtenvernehmung vom 17.4.2018, ab 14.00 Uhr).

Überdies wurde im Rahmen der Ermittlungen des [...] gegen ***9*** und ***7*** (GZ: [...]) festgestellt, dass es sich bei den Excel-Aufstellungen über durchgeführte Transporte, die den sieben Eingangsrechnungen der ***3*** in der Buchhaltung der ***1*** angeschlossen waren, um Transporte gehandelt hat, die im Jahr 2010 durchgeführt wurden und diese Transportdaten des Jahres 2010 zur Erstellung von Scheinfrachtaufzeichnungen für die Jahre 2016 (und auch 2017: dies betrifft die [...]) verwendet wurden, indem der Name der jeweiligen Tabellenblätter auf zB „Oktober 2016“ umbenannt wurde (vgl. die diesbezüglichen

Ausführungen im Abschlussbericht des [...] vom 12.7.2018, S. 15 ff. sowie auch in der Anklageschrift betreffend ***9*** vom 27.8.2021, S. 39 f). In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass ***7*** bei seiner Einvernahme am 17.4.2018 ausgesagt hat, dass das Leistungsverzeichnis (Anmerkung: das ist die Excel-Aufstellung) für die durchgeführten Fahrten für Jänner 2016 nicht von ihm stammt (Seite 3 Beschuldigtenvernehmung vom 17.4.2018, ab 14.00 Uhr). Auffällig ist auch, dass die Bezahlung der Eingangsrechnungen der ***3*** immer der letzte Eintrag vor Abschluss des Kassabuches für den jeweiligen Monat gewesen ist (zB Rechnung Nr. 35/2016 vom 31.1.2016 über € 15.784,-; letzter Eintrag im Kassabuch der ***1*** Jänner 2016: „31.01. Beleg Nr. 13 Bezeichnung: ***3*** AUS: 15.784“

Die Feststellung, dass es sich bei den in der Buchhaltung der ***1*** enthaltenen Eingangsrechnungen der ***8*** des Jahres 2017, die laut Buchhaltung der ***1*** bar bezahlt wurden, um Scheinrechnungen handelt und sich die laut Kassabuch der ***1*** an die [...] bar bezahlten Beträge – nach Abzug der Löhne, die für die tatsächlich bei der ***1*** beschäftigten ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer bezahlt wurden – ***9*** zugeeignet hat, folgt aus den Ermittlungsergebnissen der ***StA*** zu 20 St 8/14k (luxuriöser Lebenswandel wie zB ***79*** nach ***80*** im Jahr 2015 um € 4.200,-; Ankauf von ***81*** für seine beiden Kinder; vgl. Seite 11 f der Ausführungen in der Anordnung zur Festnahme von ***9*** vom 6.10.2017, 20 St 8/14k, unter Punkt A.4.). Diese Feststellung wird auch durch die Aussage von ***21*** als Zeuge durch das ***74*** am 20.9.2017 gestützt. So hat Herr ***21*** angegeben, dass ***9*** immer wieder Gewinne als Privatentnahme genommen und er von diesem Geld gelebt hat. Dies hätte Herr ***34*** auch deswegen gemacht, weil sein Gehalt gepfändet war (vgl. Seite 3 der Niederschrift vom 20.9.2017). Auch hat Herr ***21*** ausgesagt, dass Herr ***34*** immer € 4.000 bis € 5.000 in bar eingesteckt hatte (vgl. Seite 4 der Niederschrift vom 20.9.2017).

Die Feststellung, dass die ***8*** tatsächlich der „Firmengruppe ***34***“ zuzurechnen war und deren faktischer Geschäftsführer ***9*** war, ergibt sich aus den Ermittlungsergebnissen des zu ***26*** geführten Strafverfahrens. So hat ***82*** ausgesagt, dass ihm ***9*** erklärt habe, dass er die Anteile offiziell nicht übernehmen können, da er im Privatkonkurs sei. Seitens der im ***EU-Mitgliedstaat 1*** Handelsregister als Geschäftsführerin eingetragenen ***83*** wurde angegeben, dass ***9*** nicht nur der wirtschaftliche Eigentümer der ***8*** gewesen ist, sondern auch der faktische Geschäftsführer und er die wesentlichen Entscheidungen getroffen hat (vgl. Seite 19 f der Anklageschrift betreffend ***9*** vom 27.8.2021).

Der Umstand, dass die ***8*** keine Transportleistungen im Jahr 2017 für die ***1*** erbracht hat, soweit die in der Buchhaltung der ***1*** enthaltenen Eingangsrechnungen bar bezahlt wurden, ergibt sich aus dem Ergebnis der Ermittlungen des ***84*** u.a. gegen ***9*** (GZ: ***87***). Es wurde nämlich von der Betriebsprüfung aufgrund der Auswertung eines Rechners, der sich im Büro der ***1*** in ***85***, ***86***, befunden hat, durch

das ***74*** festgestellt, dass es sich bei drei Excel-Aufstellungen über durchgeführte Transporte, die drei Eingangsrechnungen der ***8*** in der Buchhaltung der ***1*** angeschlossen waren, tatsächlich um Transporte gehandelt hat, die im Jahr 2010 durchgeführt wurden und diese Transportdaten des Jahres 2010 zur Erstellung von Scheinfrachtaufzeichnungen für das Jahr 2017 betreffend die ***8*** verwendet wurden, indem der Name der jeweiligen Tabellenblätter auf zB „Jänner 2017“ umbenannt wurde (vgl. die Excel-Aufstellungen zu den Eingangsrechnungen vom 19.4.2017 und die Seiten 19 ff. im Abschlussbericht des ***74*** vom 12.7.2018). Auch hat eine im Rahmen der Betriebsprüfung durchgeführte IWD-Anfrage ergeben, dass lediglich für das Jahr 2016 Umsätze bzw. ein Jahresergebnis (Verlust von ***88***) dem ***EU-Mitgliedstaat 1*** Handelsregister mitgeteilt wurde. Trotz Aufforderung an ***9*** im Rahmen der Vorbesprechung die ***EU-Mitgliedstaat 1*** Steuererklärungen und Steuerbescheide 2016 und 2017 bis 23.9.2019 vorzulegen und die Höhe der Umsätze (Einnahmen) der die ***8*** 2016 und 2017 bekanntzugeben (samt Vorlage der dazugehörigen Ausgangsrechnungen), wurden keinerlei dieser angeforderten Unterlagen in der Folge vorgelegt. Es ist daher davon auszugehen, dass (jedenfalls) die laut Buchhaltung der ***1*** bar bezahlten Eingangsrechnungen nicht in der Buchhaltung der ***8*** enthalten sind und auch nicht – mangels tatsächlicher Erbringung der in den Eingangsrechnungen ausgewiesenen Leistungen - auch nicht erbracht wurden und auch eine Versteuerung nicht erfolgt ist.

Die Feststellung, dass die Bf. von den zu Punkten 1.2 bis 1.5 festgestellten Zuflüssen an ***9*** nichts gewusst hat und diese auch nicht in ihrem Interesse gelegen sind, ergibt sich aus ihrer Einvernahme vom 20.2.2018. So musste sie Sachhaftungen für die Banken übernehmen und hat sie auf die Frage des Finanzamtes Österreich betreffend den luxuriösen Lebenswandel von ***9*** angegeben, dass weder sie noch ihre Familie etwas davon mitbekommen hätten, weil diesen ***9*** nicht mit ihr seinen Kindern geführt hätte (Antwort auf die Fragen 9 und 10). Auch aus den Ermittlungsergebnissen der ***StA*** zu ***26*** ergibt sich, dass die Bf. keine Kenntnis gehabt hat, dass durch die Bezahlung der Scheinrechnungen der ***3***, der ***10***, der ***8*** und der ***25*** tatsächlich Entnahmen von ***9*** verschleiert wurden. So heißt es zB auf Seite 39 der Anklageschrift vom 27.8.2021: „Vielmehr legte ***7*** ***9*** auf dessen Aufforderung hin Scheinrechnungen.“ Eine Beteiligung der Bf. an dieser Vorgangsweise ergibt sich hingegen nicht. Dabei ist auch die Einstellung des Strafverfahrens wegen betrügerischer Krida gegenüber der Bf. zu berücksichtigen, weil eine solche nicht erfolgt wäre, wenn die ***StA*** aufgrund des bis zur Einstellung geführten umfangreichen Ermittlungsverfahrens gegen die Bf. Anhaltspunkte gehabt hätte, dass die Bf. gewusst hätte, dass es durch die Bezahlung der Rechnungen der ***3***, der ***10***, der ***8*** und der ***25*** tatsächlich zu Entnahmen von Gesellschaftsvermögen zugunsten von ***9*** gekommen ist, weil die Beihilfe zur Entnahme von Mitteln der Gesellschaft (bar oder durch Überweisung) in der finanziellen Krise und die Verwendung dieser Mittel zu gesellschaftsfremden, insbesondere

privaten Zwecken, den Tatbestand des § 156 Abs. 1 StGB erfüllt (vgl. Kirchbacher in Höpfel/Ratz, WK² StGB § 156 Rz 17 (Stand 1.12.2018, rdb.at)). Soweit diesbezüglich in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 9.11.2022 ausgeführt wird, dass der Entscheidung der ***StA*** vom 27.8.2021 betreffend Einstellung des Strafverfahrens gegen die Bf. wegen § 156 Abs. 1, 2 StGB, § 153c StGB, §§ 153e Abs. 1 Z 2 StGB und § 153 Abs. 2 StGB im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Beweiskraft zukommen würde, weil sich aus dieser Entscheidung nicht ergeben würde, wie der Schuldgehalt tatsächlich zu beurteilen wäre, ist folgendes festzuhalten:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es der Verwaltungsbehörde (und folglich auch dem Verwaltungsgericht) nach einer keine Bindungswirkung entfaltenden Einstellung des Strafverfahrens nicht verwehrt, über den der Einstellung zu Grunde liegenden Sachverhalt ein selbstständiges Ermittlungsverfahren und eigene Beweiswürdigungserwägungen vorzunehmen (vgl. zB VwGH 10.4.2008, 2005/01/0777; VwGH 19.3.2013, 2012/03/0180; VwGH 16.5.2022, Ra 2022/08/0052). Wie sich aus den vorstehenden Absätzen – sowie auch den nachstehenden – ergibt, hat das Bundesfinanzgericht eigene Beweiswürdigungserwägungen vorgenommen und wurde die Einstellung des Strafverfahrens gegen die Bf. als einer von mehreren Umständen im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigt, zumal ja die ***StA*** das Strafverfahren nicht gleich nach Einleitung des Strafverfahrens gegen diese, sondern erst über drei Jahre später eingestellt hat und das Nichtvorhandensein von Beweismitteln für die Mitwirkung der Bf. an den unberechtigten Entnahmen von Geldmitteln aus der ***1*** im Ermittlungsverfahren der ***StA*** dafür spricht, dass die Bf. von den Malversationen des ***9*** nichts gewusst hat. Überdies ist in rechtlicher Hinsicht festzuhalten, dass für die Einstellungsentscheidung der Staatsanwaltschaft der strafprozessuale Zweifelsgrundsatz (§ 14 StPO) nicht gilt (vgl. Nordmeyer in Fuchs/Ratz, WK StPO Rz 15 § 190 (Stand 1.9.2022, rdb.at)).

Ferner ist es nach der Lebenserfahrung auszuschließen, dass die damals mit ***9*** verheiratete Bf. eine Entnahme von Geldmitteln der ***1*** für die Bezahlung von Bordellbesuchen bzw. für Reisen, an denen andere Frauen als die Bf. teilgenommen hatten, zugestimmt hätte.

Auch in der Beschwerdeentscheidung wird davon ausgegangen, dass die Bf. aus dem Verhalten des Geschäftsführers ***9*** keine persönliche Bereicherung erfahren hat (S. 9 oben).

Soweit vom Finanzamt Österreich in der Stellungnahme vom 10.8.2022 vorgebracht wird, dass die Bf. von den von ***9*** getätigten Entnahmen gewusst hätte und ihr auch bekannt gewesen wäre, dass dafür weder nachvollziehbare Verwendungsnachweise noch Rückzahlungen erfolgt wären, ist festzuhalten, dass sich aus den vom Finanzamt Österreich vorgelegten Unterlagen nicht ergibt, dass die Bf. gewusst hätte, dass es sich bei den gelegten bzw. von ***9*** veranlassten Rechnungen der ***3***, der ***10***, der ***8*** und der ***25*** um Scheinrechnungen handelt und die zur Begleichung dieser Rechnungen von der

1 verausgabten Beträge ***9*** zugeflossen sind. Überdies ist In rechtlicher Hinsicht ist festzuhalten, dass bei der Kapitalertragsteuer Sache des Beschwerdeverfahrens nur jene Zuflüsse sind, die in den angefochtenen Bescheiden der Kapitalertragsteuer unterworfen wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1 Antrag auf Beischaffung des Strafaktes

Zu dem von der Bf. im Vorlageantrag gestellten Antrag, dass das Gericht vorab den Akt ***26*** anfordern möge bzw. zu dem im ergänzenden Schriftsatz vom 2.8.2022 gestellten Antrag (S. 4 oben bzw. S. 6) den Strafakt „für das gegenständliche Verfahren“ beizuschaffen, ist folgendes festzuhalten:

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema, dh. die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, anzugeben (vgl. zB VwGH 2.9.2009, 2008/15/0057; VwGH 25.11.2015, 2013/16/0034 u.a.m.). Diesen Anforderungen entsprechen diese Anträge nicht, weil die Berufung auf einen Akt schlechthin kein zulässiges Beweisanbot darstellt (vgl. VwGH 10.8.2005, 2002/13/0211; VwGH 25.2.29004, 99/13/0149; VwGH 22.4.1992, 91(14/0232). Die Bf. hat es verabsäumt anzugeben, aus welchen Bestandteilen des Strafaktes sich welche für den Beschwerdefall relevanten, konkreten Umstände ergeben sollen. Überdies ist festzuhalten, dass die Bf. als Beschuldigte im Strafverfahren ***26*** Akteneinsicht hatte (§ 49 Abs. 1 Z 3 StPO) bzw. dieses ihr als nunmehrige Privatbeteiligte (nach Einstellung des Strafverfahrens gegen sie; § 68 StPO) ein solches auch zusteht. Dem Antrag auf Beischaffung des Strafaktes ***26*** der ***StA*** bzw. ***73*** des Landesgerichts ***72*** ist daher wegen Unzulässigkeit nicht nachzukommen.

Soweit die Beischaffung des Strafaktes zum Beweis dafür beantragt wurde, dass das Strafverfahren gegen die Bf. wegen mehrerer Delikte, insbesondere Krida und Betrug, eingestellt worden wäre, ist festzuhalten, dass sich das Bundesfinanzgericht diesbezüglich mit Beschluss vom 2.8.2022 ohnedies an die ***StA*** gemäß § 158 Abs. 1 BAO gewandt hat und dem Bundesfinanzgericht die Mitteilung über die Einstellung des Strafverfahrens gegen die Bf. vom 27.8.2021 übermittelt worden ist. Außerdem hat das Bundesfinanzgericht auch die Anklageschrift gegen ***9*** vom 27.8.2021 beigeschafft und hat die für das Beschwerdeverfahren relevanten Umstände aufgrund der vorliegenden Beweismittel festgestellt.

3.1.2 Zu den von der Bf. vorgebrachten Verfahrensmängeln

Soweit eine Verletzung des Parteiengehörs vor Erlassung der angefochtenen Bescheide geltend gemacht wird, ist festzuhalten, dass es sich dabei um keinen absoluten Verfahrensmangel

handelt (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 21 zu § 115 BAO). Verletzt die Abgabenbehörde das Recht auf Parteigehör ist dies im Beschwerdeverfahren sanierbar (vgl. zB VwGH 2.12.2020, Ra 2010/13/0095). Im Beschwerdeverfahren hatte die Bf. ausreichend Gelegenheit ihren Standpunkt darzulegen, sodass eine Verletzung des Parteigehörs jedenfalls nicht mehr vorliegt. Überdies wird durch die floskelhafte Wendung im Schriftsatz vom 2.8.2022, wonach die Verletzung des Parteigehörs einen wesentlichen Verfahrensmangel darstellen würde, da bei ordnungsgemäßer Verfahrensabwicklung von Vornherein ein anders lautender Bescheid oder gar kein Bescheid an die Bf. erlassen worden wäre, die Relevanz des behaupteten Verfahrensmangels nicht aufgezeigt (vgl. zB VwGH 23.10.2020, Ra 2020/13/0081).

Weiters wird die rechtswirksame Zustellung der angefochtenen Bescheide bestritten. Wie sich aus dem geschilderten Verfahrensgang ergibt, wurden die Kapitalertragsteuerbescheide zunächst an die ***54*** als Zustellbevollmächtigte der Bf. mit Zustellnachweis (Rsb) übermittelt. Diese wurden von der ***54*** nicht angenommen, weil die steuerliche Vertretung der Bf. mit 4.12.2019 beendet und auch die Zustellvollmacht gelöscht und dies über Finanzonline dem Finanzamt ***2*** mitgeteilt wurde.

Aus diesem Grund hat aber das Finanzamt ***2*** eine neuerliche Zustellung der KEST-Bescheide 2013 bis 2017 an die Bf. durchgeführt und zwar nunmehr an die Bf. persönlich. Diese ebenfalls mit Zustellnachweis versendeten Bescheide wurden am 23. Jänner 2020 an die Bf. zugestellt sodass das Vorbringen im Schriftsatz vom 2.8.2022, die Festsetzungsbescheide wären an die Bf. niemals rechtswirksam zugestellt worden, nicht den Tatsachen entspricht.

3.1.3 Zum Gegenstand des Beschwerdeverfahrens

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist, wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl. zB VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Die Zuwendung eines Vermögensvorteiles ist dann zu bejahen, wenn es sich bei dem zugewendeten Vorteil entweder um Geld handelt oder der Vorteil einen in Geld ausdrückbaren Wert hat, dh. er muss hinreichend bestimmt und messbar sein (vgl. zB Ressler/Rohm in WU-KStG, 3. Aufl. (2022), § 8, I. Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung, Rz 104 mwN).

Im gegenständlichen Fall sind die laut Buchhaltung der ***1*** an fünf ausländische Gesellschaften bar bezahlte Beträge laut festgestelltem Sachverhalt ***9*** zugekommen und handelt es sich daher eindeutig um einen bestimmten und messbaren Vermögensvorteil, sodass diese Voraussetzung zur Bejahung einer verdeckten Ausschüttung jedenfalls gegeben

ist. Soweit in der Beschwerde diesbezüglich vorgebracht wird, dass bei der Zuwendung von Vermögensvorteilen an Anteilseigner bzw. diesen nahestehender Personen, die in der Buchhaltung als Aufwendungen behandelt werden, tatsächlich aber Scheinrechnungen sind, eine „grundsätzlich rechtsgültige Rechtsgrundlage“ vorliegen könne, ist dieses Vorbringen dem Bundesfinanzgericht nach nachvollziehbar, weil es nicht zulässig ist tatsächlich nicht stattgefundene Geschäftsvorfälle als Aufwand in die Buchhaltung aufzunehmen.

Eine Zuwendung aus einem durch ein Scheingeschäft verdeckten Zahlung an den Anteilseigner führt jedenfalls zu einer verdeckten Ausschüttung (vgl. VwGH 27.2.2002, 98/13/0053).

Der Umstand, dass es sich bei der ***1*** um eine Körperschaft handelt, ist ebenfalls gegeben.

Eine verdeckte Ausschüttung setzt darüber hinaus einen qualifizierten Bezieher voraus. Nur bei bestimmten Beziehern kann ein Vermögensvorteil societatis causa angenommen werden. Bei Kapitalgesellschaften wie der ***1*** ist in erster Linie auf den rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer der Gesellschaftsanteile abzustellen. Die Bf. ist die Alleingesellschafterin der ***1***. Ihr sind aber die Barzahlungen, die laut Buchhaltung für die Bezahlung von Fremdleistungen verwendet wurden, nicht zugekommen, sondern ***9***.

Eine verdeckte Ausschüttung kann aber auch dann verwirklicht werden, wenn der Vorteilsempfänger nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person ist. Wesentlich ist, dass die Vorteilsgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die Gesellschaft nicht ein eigenständiges betriebliches Interesse an der Leistung an die nahe stehende Person hat (vgl. VwGH 23.4.2002, 2000/13/0208; VwGH 28.11.2001, 96/13/0127; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0106; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020; VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057; VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148; VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0021). Entgegen der offenbar von der Bf. vertretenen Ansicht (vgl. zB S. 5 des Schriftsatzes vom 2.8.2022) muss aber kein Nahestehen des nahen Angehörigen des Anteilsinhabers auch zur Körperschaft selbst bestehen (vgl. zB VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0021; Raab/Renner in Lachmayr/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 32. Lfg. (Dez. 2019), Tz 676 zu § 8 KStG; Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), WU-KStG, 3. Aufl. (2022), § 8, I. Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung, Rz 13).

Die Bf. war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Ehegattin von ***9***. Ehegatten sind in der Regel als nahe Angehörige aufgrund persönlicher Verbundenheit anzusehen (vgl. zB VwGH 23.4.2002, 2000/13/0208; VwGH 16.9.2003, 99/14/0297; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149). Soweit in der Beschwerde moniert wird, dass in den angefochtenen Bescheiden bzw. in Betriebsprüfungsbericht vom 17.12.2019, auf den die angefochtenen Bescheide in ihren Begründungen verweisen, ein Naheverhältnis sachverhaltsmäßig nicht festgestellt worden wäre (vgl. Seite 9 zweiter Absatz der Beschwerdeergänzung vom

28.2.2020), ist festzuhalten, dass im Prüfungsbericht von der Familie ***34*** (also ***Bf1*** und ***9*** mit Kindern; vgl. Seite 4) die Rede ist sowie dass festgestellt wurde, dass die Bf. die Ehegattin des ***9*** ist (vgl. Seite 13). Auch in der ergangenen Beschwerdeentscheidung wird ausführlich auf das Naheverhältnis zwischen der Bf. und ***9*** eingegangen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass in Punkt II.1. dieser Entscheidung Feststellungen zum Naheverhältnis zwischen der Bf. und ***9*** getroffen wurden. Damit ist der Anforderung des VwGH (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115) sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis des Empfängers zum Anteilsinhaber zu treffen, wenn der Empfänger der verdeckten Ausschüttung selbst nicht Anteilsinhaber ist, Genüge getan.

In der Beschwerde wird in diesem Zusammenhang auch ausgeführt, dass ***9*** eine außereheliche Beziehung unterhalten habe (Seite 4 unten des Schriftsatzes vom 28.2.2020) bzw. dass die Bf. nur den „zivilrechtlichen Status“ als Ehefrau des ***9*** gehabt hätte (vgl. Seite 9 unten des Schriftsatzes vom 28.2.2020) und „unter materiellen Gesichtspunkten über den gesamten Zeitraum in keinsten Weise von einer intakten Ehe“ gesprochen werden könne (Seite 10 oben des Schriftsatzes vom 28.2.2020) sowie dass ***9*** und die Bf. nur „formalrechtlich verheiratet“ gewesen wären, wobei die Ehe über längere Zeit bereits zerrüttet gewesen wäre (Seite 2 unten des Schriftsatzes vom 2.8.2022).

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass während aufrechter Ehe von einem Angehörigenverhältnis zwischen den Eheleuten auszugehen ist, das ein Nahestehen begründet. Dass im Beschwerdezeitraum 2013 bis 2017 jedenfalls ein Naheverhältnis zwischen der Bf. und ***9*** bestanden hat, zeigt sich daran, dass sie ihm „blind vertraut“ hat und auf die Ausübung des ihr als Alleingesellschafterin zustehenden Weisungsrechtes gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG (vgl. zB OGH 29.9.1998, 1 Ob 226/98m) gegenüber dem Geschäftsführer ***9*** verzichtet hat, weil ein solches Verhalten gegenüber einem fremden Dritten nicht gesetzt worden wäre. Ein dem Geschäftsführer der ***1*** nicht nahestehender Gesellschafter hätte die Erteilung von Weisungen gegenüber dem Geschäftsführer bzw. die Ausübung von Informations- und Einsichtsrechten jedenfalls nicht nur deshalb unterlassen, weil vom Geschäftsführer geäußert wurde, dass „man sich sowieso nicht auskennen würde.“ Falls ein fremder Gesellschafter selbst über nicht ausreichendes Fachwissen zur Beurteilung von Geschäftsvorgängen in der ***1*** gehabt hätte, hätte dieser jedenfalls jemand hinzugezogen, der über das entsprechende Wissen verfügt.

Auch ergibt sich aus den zu ***76*** des Bezirksgerichts ***75*** geführten Scheidungsverfahren, die von der Bf. dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden, dass die Bf. erst im Jahr 2018 – und daher nicht innerhalb des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes 2013 bis 2017 – erfahren hat, dass der Bf. eine außereheliche Beziehung unterhalten haben soll (vgl. Seite 2 der Klage). Entgegen der im Schriftsatz vom 2.8.2022 vertretenen Ansicht (vgl. Seite 6: „***9*** als vermeintlich „naher Angehöriger“ hat die Bf. über mehr als zehn Jahre

hinweg ausgenutzt und betrogen.“) kann die Nahe-Angehörigen-Eigenschaft der Bf. zu ***9*** für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht deshalb verneint werden, weil die Bf. **nachträglich** erfahren hat, dass ***9*** in diesem Zeitraum Eheverfehlungen begangen hat.

Die in der Beschwerde angezogene VwGH-Entscheidung vom 10.5.1995, 90/14/0050 (vgl. Seite 9 erster Absatz des Schriftsatzes vom 28.2.2020) enthält zu diesem Rechtsbereich gar keine Ausführungen. Vielmehr hat der VwGH in diesem Erkenntnis lediglich die Aussage getroffen, dass im Bereich der verdeckten Ausschüttung die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen hat, dass eine Gestaltung unangemessen ist und ist es um eine verdeckte Ausschüttung an eine Gesellschafterin der Beschwerdeführerin gegangen.

Überdies ist festzuhalten, dass sich die Bf. auch für die Belange der ***1*** interessiert hat, dh. ein Engagement der Bf. im Geschäftsbetrieb der ***1*** in den Jahren 2013 bis 2017 bestanden hat. So war die Bf. in und mit dem BackOffice der Fa.

1 beschäftigt. Aufgrund ihrer Tätigkeit für die ***1*** war die Bf. mit der Bedienung des Rechnungswesens und den geschäftlichen Vorgängen der ***1*** vertraut. Auch hat sie sich über die finanzielle Situation der ***1*** informiert. Außerdem hat die Bf. bei der ***1*** das Kassabuch geführt. Es ist daher in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass die Bf. im Zeitraum 2013 bis 2017 nahe Angehörige zu ***9*** gewesen ist.

In der Beschwerde wird des Weiteren gegen das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an die Bf. ins Treffen geführt, dass sie zu keinem Zeitpunkt Dispositionsbefugnis über die an ***9*** geflossenen Gelder erlangt habe und ausschließlich ***9*** bereichert worden wäre (Seite 9 oben und unten des Schriftsatzes vom 28.2.2020).

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass bei Vorteilszuwendungen an Nahestehende auch dann eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, die dem Anteilsinhaber zugerechnet wird, wenn der Anteilsinhaber selbst kein vermögenswertes Interesse an der vom Nahestehenden bezogenen Zuwendung gehabt hat. Auch muss der Anteilsinhaber selbst keinen Vorteil daraus gezogen haben (zB BFG 27.12.2018, RV/7104555/2016).

Weitere Voraussetzung für die Bejahung einer verdeckten Ausschüttung ist, dass eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft getroffen wurde. Die erforderliche subjektive Komponente der verdeckten Ausschüttung kann aus objektiven Gesichtspunkten geschlossen werden (vgl. zB VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; VwGH 26.4.2017, Ra 2015/13/0049; VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

Das Wissen und Wollen der Vorteilsgewährung muss bei einem geschäftsführenden Organ der Gesellschaft gegeben sein. Soweit ***9*** bereits laut Firmenbuch Geschäftsführer der ***1*** gewesen ist, liegt in der Zueignung der von der ***1*** ohne Rechtsgrund an ihn abgeflossener Gelder jedenfalls ein auf Vorteilsgewährung

gerichtetes Handeln der ***1*** vor und ist daher eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der ***1*** erfolgt. Davon geht die Bf. überdies auch im Schriftsatz vom 2.8.2022 aus, wenn dort ausgeführt wird, dass dann, wenn sich der nicht beteiligte gesetzliche Vertreter selbst einen Vorteil verschafft, es sich unbestritten um ein der Körperschaft zurechenbares Verhalten handelt (S. 5). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass sich die ***1*** auch das rechtswidrige Verhalten des Geschäftsführers ***9*** zurechnen lassen muss (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). Für die Zeiten in denen ***21*** als Geschäftsführer der ***1*** im Firmenbuch eingetragen war (30.10.2015 bis 3.2.2017) ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes davon auszugehen, dass ***21*** von den ungerechtfertigten Zuwendungen durch ***9*** gewusst hat und nicht dagegen unternommen hat, dh. dass er sie gebilligt hat. Überdies ist die Einsetzung von ***21*** nur zum Schein erfolgt. Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung, sodass es ohnedies lediglich auf das Wissen und Wollen von ***9*** auch in diesem Zeitraum ankommt.

Da auch ***48*** lediglich zum Schein als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen wurde, gelten die diesbezüglich betreffend ***21*** gemachten Ausführungen für diesen Zeitraum entsprechend.

Im Schriftsatz der Bf. vom 2.8.2022 wird die subjektive Komponente – das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung – mit dem Argument, dass der Bf. von ***9*** Rechnungen und Barbelege vorgelegt worden wären, auf deren Richtigkeit die Bf. vertraut hat, verneint (S. 9). Diesbezüglich verkennt die Bf. die Rechtslage. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bedarf es zur Verwirklichung einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs (vgl. zB VwGH 31.3.2000, 95/15/0056). ***9*** und nicht die Bf. war Geschäftsführerin der ***1***, weswegen es für die Bejahung der subjektiven Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung nur eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung des Geschäftsführers und nicht auch der Bf. als Gesellschafterin angekommen ist.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt hat sich ***9*** in der Buchhaltung der ***1*** als Fremdleistungsaufwand behandelte Barzahlungen selbst zugeeignet. Der in der Buchhaltung ersichtliche Fremdleistungsaufwand (die zur Bezahlung dieses tatsächlich nicht angefallenen Aufwandes entnommenen Gelder aus der ***1***), dem Scheinrechnungen bzw. Scheingutschriften zugrunde liegen, wurde von ***9*** zum Teil zur Bezahlung der tatsächlich für die ***1*** tätigen ***EU-Mitgliedstaat 1*** LKW-Fahrer verwendet und zum Teil hat sich bei diesen entnommenen Geldern um nicht erklärte Mehrgewinne der ***1*** gehandelt, die sich ***9*** zugewendet hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind nicht erklärte Mehrgewinne einer Körperschaft als verdeckte Ausschüttung den Anteilsinhabern im Zeitpunkt des Bezuges zuzurechnen, wenn eine Vorteilsgewährungsabsicht des geschäftsführenden Organes zu bejahen ist und nicht erst dann, wenn die Körperschaft auf einen etwaigen Rückersatzanspruch verzichtet (VwGH 6.4.1995, 93/15/0060; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241; VwGH 17.12.2002, 97/14/0026; VwGH 27.4.2005, 2000/14/00679. Dies gilt auch dann, wenn die Mehrgewinne der Körperschaft deswegen in der Buchhaltung keinen Niederschlag gefunden haben, weil diese durch Scheinrechnungen (Scheinaufwendungen) verdeckt wurden (VwGH 19.7.2000, 97/13/0241; VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115; VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005). Da festgestellt wurde, dass ***9*** aufgrund der gelegten bzw. durch ihn veranlassten Scheinrechnungen Gelder zugeflossen sind, ist die im ergänzenden Schriftsatz vom 2.8.2022 vertretene Ansicht es wäre nicht dargelegt worden (S. 6), inwiefern die Herrn ***34*** zugeflossenen Vermögenswerte aus dem Gesellschaftsverhältnis stammen, nicht zutreffend.

Dass dies auch bei einem deliktischen Verhalten des Geschäftsführers gilt, wurde vom VwGH in seiner jüngeren Rechtsprechung klargestellt (VwGH 1.6.2017, Ra 2016/15/0059). Insoweit entsprechen die Ausführungen im Schriftsatz vom 2.8.2022, dass dann, wenn sich ein gesetzlicher Vertreter, der nicht Gesellschafter ist, sich selbst widerrechtlich Vorteile zuwendet, keine verdeckte Ausschüttung vorliegen würde, weil die Auszahlung von Vermögenswerten an den Geschäftsführer ***9*** aufgrund von gefälschten Rechnungen einen widerrechtlichen Entzug von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen der ***1*** darstellen würde, der zu einer aufwandswirksamen Verminderung des Betriebsvermögens der ***1*** führen würde (S. 3), nicht der Rechtsprechung des VwGH.

Die Hauptargumentation der Beschwerde zielt darauf ab, dass dann, wenn sich eine einem Anteilsinhaber nahestehende Person widerrechtlich Vermögensgüter verschafft, Voraussetzung für die Bejahung der verdeckten Ausschüttung wäre, dass der Anteilsinhaber von den widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen wusste und ihn dennoch gewähren lässt.

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Rechtsansicht aus nachstehenden Gründen, weswegen der Beschwerde stattzugeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben waren.

Auch dann wenn ein Vorteil, der sich aus der Gesellschafterstellung ergibt, nicht dem Gesellschafter (dem Anteilsinhaber) selbst zukommt, sondern einer nahe stehenden Person, entspricht es der ständigen Rechtsprechung und Lehre, dass die verdeckte Ausschüttung an den Anteilsinhaber erfolgt und nicht an die nahe stehende Person (vgl. zB VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, u.a.m.).

Die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahestehende Person, stellt beim Gesellschafter eine Einkommensverwendung dar (vgl. zB VwGH 19.4.1988, 87/14/0070; VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; VwGH 26.5.1999, 99/13/0039).

Eine Einkommensverwendung kann aber nur dann gegeben sein, wenn die verdeckte Ausschüttung zunächst dem Anteilsinhaber als steuerpflichtiges Einkommen zugerechnet werden kann.

Bei Vorteilszuwendungen an Nahestehende spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die nahestehende Person diesen Vorteil ohne die Nahebeziehung zum Anteilsinhaber nicht erhalten hätte (vgl. zB Raab/Renner in Lachmayr/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 32. Lfg. (Dez. 2019), Tz 682 zu § 8 KStG).

Daher wurde vom VwGH im Erkenntnis vom 15.3.1988, 87/14/0072, folgendes judiziert: „Zwar trifft es im Sinne des angefochtenen Bescheides zu, dass verdeckte Gewinnausschüttungen grundsätzlich auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (hg. Erkenntnis vom 16. September 1986, Zl. 85/14/0163). Dem liegt der (auch im eben zitierten Erkenntnis ausgedrückte) Gedanke zugrunde, dass die Überlassung von Vorteilen, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, an eine nahestehende Person beim Gesellschafter lediglich Einkommensverwendung ist. Diese Überlegung kann aber nur Platz greifen, wenn sich überhaupt ein (zugunsten der nahestehenden Person verwendbarer) Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung annehmen lässt. Ein solcher Vorteil kann jedoch nicht unterstellt werden, wenn der Geschäftsführer einer GesmbH von vornherein "für die eigene Tasche" arbeitet, wenn also er im Rahmen der GesmbH eine Tätigkeit entfaltet, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschafter bereichern soll. An dieser Betrachtung kann ein Angehörigenverhältnis nichts ändern, wenn die Beteiligten von Anfang an nur daran dachten, dass Gewinne niemand anderem als dem Geschäftsführer zugute kommen sollen, oder wenn der Geschäftsführer tatsächlich die Gesellschafter (z.B. durch ihnen unbekannte Schwarzgeschäfte) am Geschäftserfolg der Gesellschaft nicht teilhaben lässt. Denn in solchen Fällen kann - solange nicht etwa eine Anfechtung im Sinne des § 23 Abs. 4 BAO Erfolg hat - nur von Einkünften des seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführers und nicht von solchen des von diesen Chancen ausgeschlossenen Gesellschafters ausgegangen werden, ob nun ein Angehörigenverhältnis besteht oder nicht.“

Verschafft sich daher ein einem Anteilseigner nahestehender Dritter widerrechtlich Vermögensgüter, liegt eine verdeckte Ausschüttung an den Anteilsinhaber demnach nur dann vor, wenn festgestellt werden kann, dass der Anteilseigner von den widerrechtlich eigenmächtigen Geldentnahmen wusste und die nahestehende Person dennoch gewähren ließ (vgl. Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 32. Lfg. (Dez. 2019), Tz 687 zu § 8 KStG; Renner ÖStZ 2007, 454; BFH 19.6.2007, VIII R 54/05; BFH 19.6.2007, VIII R 34/06). Auch die Verwaltungspraxis vertritt offenbar diese Ansicht (vgl. Rz 596 der KStR 2013: „Lässt der Geschäftsführer die Anteilsinhaber tatsächlich nicht (zB durch ihnen unbekannte Schwarzgeschäfte) am Geschäftserfolg der Gesellschaft teilhaben, kann in solchen Fällen nur

von Einkünften des seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführers und nicht von solchen des von diesen Chancen ausgeschlossenen Anteilsinhabers ausgegangen werden, unabhängig davon, ob ein Angehörigenverhältnis besteht oder nicht (VwGH 15.3.1988, 87/14/0072; VwGH 7.7.2004, 99/13/0215, 0216; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Eine Veranlassung durch die Anteilsinhaberschaft kann auch nicht darin erblickt werden, dass die Bf. die von ***9*** gesetzten Handlungen nicht überwacht hat, weil den Gesellschafter einer GmbH keine Verpflichtung zur Überwachung der/des Geschäftsführer/s trifft (vgl. zB Aicher/Kraus in Straube/Ratka/Rauter, WK GmbHG § 61 (Stand 1.11.2015, rdb.at) Rz 51). Soweit offenbar von der belangten Behörde die Ansicht vertreten wird, ein fremder dritter Gesellschafter hätte die als Fremdleistungsaufwand verbuchten Entnahmen gestoppt, indem er die Weisung an den Geschäftsführer erteilt hätte, die Mittelverwendung offenzulegen (vgl. S. 3 f der Stellungnahme vom 9.11.2022), ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund der in der Buchhaltung der ***1*** enthaltenen Belege ja nicht erkennbar war, dass die gebuchten Zahlungen nicht für betriebliche Zwecke der ***1*** Verwendung gefunden haben.

Auch ist die Frage, ob eine Einkommensverwendung durch den Anteilsinhaber an die nachstehende stehende Person vorliegt oder nicht, entgegen der Ansicht der belangten Behörde (vgl. Seite 3 oben der Stellungnahme vom 9.11.2022) nicht mit der Frage der Haftung des Vertreters gemäß § 9, 80 BAO vergleichbar, weil im Haftungsverfahren der Vertreter (das ist im Übrigen nicht der Gesellschafter sondern der Geschäftsführer der GmbH) nachweisen muss, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (vgl. zB VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136). Im Übrigen reicht für die Bejahung einer Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO bereits leichte Fahrlässigkeit (vgl. zB VwGH 19.5.2021, Ra 2019/13/0046).

Nicht ausreichend ist entgegen der Ansicht der belangten Behörde (vgl. Seite 3 der Stellungnahme vom 9.11.2022: „Erwiesene Tatsache ist es nämlich, dass die Bereicherung des Herrn ***34*** ursächlich auf das Handeln von Frau ***Bf1*** zurückgeht ...“) auch, dass die Bf. durch die Führung des Kassabuches der ***1*** sowie der Mitwirkung an der Buchhaltung dieser Gesellschaft mitkausal dafür gewesen ist, dass sich ***9*** die mittels Scheinrechnungen verdeckten Entnahmen hat zueignen können, weil diesen Handlungen der Bf. nicht die Absicht zugrunde gelegt ist, ***9*** unrechtmäßig zu bereichern. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Bf. von der zweckwidrigen Verwendung von Geldmitteln der ***1*** durch ***9*** nichts wusste und die Verdeckung mittels Scheinrechnungen auch nicht in ihrem Interesse gelegen ist, weil sie davon ausgegangen ist, dass die Barzahlungen bzw. Überweisungen zur Gänze für betriebliche Zweck der ***1*** verwendet werden, weswegen der Beweis des ersten Anscheins, dass die Vermögensvorteile, die ***9*** sich widerrechtlich zueignet hat, durch das Naheverhältnis zur Bf. veranlasst wurde, erschüttert wurde und daher nicht davon ausgegangen werden kann, dass ***9*** diese Vorteile aufgrund seines Naheverhältnisses zur Bf. erlangt hat. Auch kann aufgrund des

festgestellten Sachverhaltes entgegen der in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 9.11.2022 nicht davon ausgegangen werden (vgl. S. 3 unten), dass die Bf. mit ihrem Verhalten (der Führung des Kassabuches der ***1***) ***9*** begünstigen wollte

Soweit in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt wird, dass ein „in die eigene Tasche wirtschaften“ des Geschäftsführers der ***1*** nicht vorgelegen wäre, weil keine Unterschlagungen oder Diebstähle durch ***9*** vorliegen würden, ist festzuhalten, dass sich aus der VwGH-Entscheidung 28.5.1998, 96/15/0114, nicht ergibt, dass das „in die eigene Tasche wirtschaften“ den Tatbestand eines im StGB angeführten Vermögensdeliktes erfüllen muss. Vielmehr ist aus dieser Entscheidung abzuleiten, dass Tätigkeiten, die vom Geschäftsführer oder einer anderen Person für die GmbH entfaltet werden, dann dieser Person als Einkünfte zuzurechnen sind, wenn die Tätigkeit von vornherein für die „eigene Tasche“ entfaltet wird und nicht für die Gesellschaft. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts liegt dies auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer durch die Veranlassung der Erfassung von Scheinrechnungen im Rechenwerk der Gesellschaft und durch deren Begleichung, die zu einem Zufluss beim Geschäftsführer selbst führt, einen Vorteil verschafft. Vom Finanzamt Österreich wird in der Stellungnahme vom 10.8.2022 offenbar die Ansicht vertreten, dass dies zur Bejahung eines tatsächlich nicht existenten „Parallelbetriebes“ von ***9*** führen würde (vgl. S. 2 unten). Diese Ansicht kann das Bundesfinanzgericht nicht teilen, weil der Ausdruck „in die eigene Tasche wirtschaften“ lediglich bedeutet, dass Geldmittel aus dem Vermögen einer Gesellschaft bzw. Gelder, auf die die Gesellschaft einen Anspruch hat, nicht für deren betriebliche Zwecke, sondern für eigene Zwecke verwendet werden.

Auch ist es nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts von keiner Relevanz, ob der Vorteil, den sich der Geschäftsführer widerrechtlich verschafft hat, in der Buchhaltung unrichtigerweise als Aufwand erfasst ist oder gar nicht erfasst ist. Soweit in der Beschwerdeentscheidung die Ansicht vertreten wird, dass die durch die Buchhaltung der ***1*** durchfließenden Umsätze der Gesellschafterin, also der Bf., „vorderhand“ zugute gekommen wären, ist diese Ansicht dem Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Zu einem Zufluss an ***9*** ist es nicht dadurch gekommen, dass er die Auszahlung der Gelder aus den von der ***1*** aus Transportgeschäften erzielten Umsätzen an ihn selbst veranlasst hat. Vielmehr sind erst durch die in der Buchhaltung als Fremdleistungen verbuchten Aufwendungen und deren Auszahlung vorhandene Gelder (in der Kasse bzw. auf Bankkonten) der ***1***, die auch aus erzielten Umsätzen stammen, ***9*** zugeflossen. Auch stellt es eine unrichtige Darstellung in der Beschwerdeentscheidung dar, dass den zu Tz. 1 bis 4 des Betriebsprüfungsberichts vom 17.12.2019 festgestellten nicht nachweisbaren Fremdleistungen, die zu verdeckten Ausschüttungen geführt hätten, „korrespondierende“ Umsätze gegenübergestanden wären. Dies würde nämlich voraussetzen, dass den in der Buchhaltung aufgenommenen Fremdleistungsaufwendungen jeweils betragsmäßig gegengleiche Umsätze zugrunde gelegen wären. Dies ist aber nicht der Fall.

Auf die Ausführungen im Schriftsatz der Bf. vom 2.8.2022, ob im Rahmen des Ermessen die Kapitalertragsteuer ***9*** gemäß §§ 9, 80 BAO hätte vorgeschrieben werden müssen und nicht der Bf., braucht nicht eingegangen zu werden, weil der Beschwerde ohnedies stattzugeben wurde.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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.

Die Revision war zuzulassen, weil soweit erkennbar bis dato Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehlt, ob bei widerrechtlich erlangten Vorteilsvorteilen durch ein Organ der Kapitalgesellschaft (Geschäftsführer einer GmbH) durch die Veranlassung der Legung von Scheinrechnungen auch dann eine verdeckte Ausschüttung an die dem Organ der Kapitalgesellschaft nahestehenden Anteilsinhaber vorliegt, wenn die Anteilsinhaberin nichts von den widerrechtlich erlangten Vermögenszuwendungen gewusst hat und diese auch nicht im Interesse der Anteilsinhaberin erfolgt sind. Die zu Ro 2014/15/0046 und Ra 2016/15/0059 vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fälle haben jeweils Sachverhalte betroffen, bei denen das Organ der Körperschaft, das sich den widerrechtlich erlangten Vermögensvorteil verschafft hat, selbst Anteilsinhaber war. Die zu 87/14/0072 ergangene Entscheidung des VwGH, aus der sich ableiten lässt, dass ein (zugunsten der nahestehenden Person verwendbarer) Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung nicht unterstellt werden kann, wenn der Geschäftsführer einer GesmbH von vornherein "für die eigene Tasche" arbeitet, wenn also er im Rahmen der GesmbH eine Tätigkeit entfaltet, die ausschließlich ihn und nicht die Gesellschafter bereichern soll, ist zum KStG 1966 ergangen (vgl. dazu zB VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012; VwGH 31.5.2017, Ra 2016/13/0008).

Linz, am 26. Jänner 2023