

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Michael Rauscher sowie die weiteren Senatsmitglieder Mag. Franz Glashüttner, Patrick Mokre und Bernd Strahammer im Beisein der Schriftführerin Kontrollorin Denise Schimonek über die Beschwerde des ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH, Schenkenstraße 4/6.Stock, 1010 Wien, vom 10.02.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien/12/13/14 Purkersdorf vom 10.01.2020 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer für 12/2010 nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer war Gesellschafter (im Firmenbuch gelöscht am 13.07.2013) und Geschäftsführer (im Firmenbuch gelöscht am 19.07.2013) der ***X1-GmbH*** (später: ***X1_neu-GmbH***).

Die ***X1-GmbH*** war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 08.11.1993 gegründete Gesellschaft. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom xx.xx.2013 wurde der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit Beschluss des Gerichts vom 26.06.2014 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Gesellschaft am 03.09.2014 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht.

Mit **Generalunternehmervertrag vom 01.04.2005 (OZ 72/58)** beauftragte die ***X1-GmbH*** die ***A-AG*** um 21.329.000 € mit der Errichtung einer Park & Ride Anlage auf dem der ***X1-GmbH*** gehörenden „mit Teilungsplan GZ **** vom 08.05.2002 neu geschaffenen Bauplatz D (Grundstück **** neu) im Ausmaß von ca. 6.467 m² derzeit inliegend der EZ **** (Neu), GB *****“.

Mit **Sacheinlagevertrag vom 11.9.2008 (OZ 35)** brachte die ***X1-GmbH*** die Liegenschaft EZ ****, GB ***** ****, BG ****, in die ***X1-Tochter-GmbH*** (eine mit Erklärung vom 24.07.2008 errichtete 100%ige Tochtergesellschaft) zum Buchwert von 520.258,79 € ein (siehe den Jahresabschluss zum 31.12.2008, OZ 21/15).

Mit **Kauf- und Abtretungsvertrag vom 27.10.2008 (OZ 36)** verkaufte die ***X1-GmbH*** die ***X1-Tochter-GmbH*** um den Kaufpreis von 520.258,79 € an die (im Jahr 2005 von ***M*** errichtete) ***M-GmbH*** (99,8%) und ***M*** (0,2%).

Mit einem weiteren **Vertrag vom 27.10.2008 (OZ 37)** vereinbarte eine andere Gesellschaft des Beschwerdeführers, die ***X2-GmbH*** (Gesellschafter und Geschäftsführer: der Beschwerdeführer; später: ***X2_neu-GmbH***; siehe Firmenbuchauszug OZ 47) mit der ***M-GmbH*** die Überlassung von „Know how“ zur Errichtung der P&R-Anlage ***, und zwar insbesondere Konzeptunterlagen, das Konvolut aus Einreichplänen, Studien zur Frequenzentwicklung sowie Durchrechnungen und Businessplan. Als Kaufpreis nennt die Vereinbarung den Betrag von 4.229.741,21 € (zuzüglich Umsatzsteuer).

Mit (vom Beschwerdeführer veranlasstem) **Gutachten vom 10.09.2009 (OZ 39)** wurde der Verkehrswert der Liegenschaft vom Gutachter Dr. ***Gutachter*** mit 1,349.000 € geschätzt.

Mit **Vereinbarung vom 12.06.2009 (OZ 71)** verpflichtete sich der Beschwerdeführer gegenüber der ***X1-GmbH***, dieser „sicherheitshalber“ bis zum 31.12.2010 den Betrag von 900.000 € (samt 4% Zinsen p.a.) zu bezahlen. Dazu hält die Vereinbarung fest, dass als Grundlage für die Sacheinlage zum Buchwert das Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten und zertifizierten Sachverständigen Baumeister Ing. ***Bruder*** (Bruder des Beschwerdeführers) vom 8.9.2008 (OZ 34) herangezogen worden sei. Im Hinblick auf die an die ***X1-GmbH*** herangetragenen Forderungen „Dritter“ (siehe unten) habe Dr. Alexander Schoeller (Anmerkung: Rechtsanwalt des Beschwerdeführers) den allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilienbewertung Dr. ***Gutachter*** beauftragt, den Verkehrswert der vom Sacheinlagevertrag umfassten Liegenschaft zum Stichtag 11.9.2008 (Sacheinlagevertrag) und 27.10.2008 (Kauf- und Abtretungsvertrag) zu bewerten. Das Gutachten des Sachverständigen (siehe OZ 39) habe auf einer Basis des Marktwertes einen Verkehrswert von 1,349.000 € ergeben. Im Hinblick auf die nunmehr aufgetretene Differenz zwischen dem der Sacheinlage zugrundeliegenden Wert und dem nunmehrigen Schätzgutachten von 10.06.2009 vereinbarten die ***X1-GmbH*** und er eine völlige Schadensgutmachung durch Ausgleich der Differenz.

Aus einer von der ***A_neu-AG*** (vormals ***A-AG***) und der ***A_neu-GmbH*** (vormals ***A-GmbH***) eingebrachten **Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft Wien vom 16.11.2017 (OZ 72)** geht hervor, es bestehe der dringende Verdacht, dass der Beschwerdeführer als (Mit-)Gesellschafter und Geschäftsführer der „***X1-GmbH***“ - im Zusammenwirken mit weiteren Personen - dieser Gesellschaft gezielt ihre Vermögenswerte

entzogen und die Gesellschaft in die Insolvenz geführt habe, um dadurch die Einschreiterinnen als Gläubiger der Gesellschaft an deren Vermögen zu schädigen. Die Forderungen der zur „***A-Gruppe***“ gehörenden Einschreiterinnen stünden außer Zweifel und seien gerichtlich titulierte: Die Ersteinschreiterin hätte einen Anspruch auf Zahlung einer Vertragsstrafe von 2,5 Mio € (zzgl 8 % Zinsen) gegen die ***X1-GmbH*** gehabt. Die Zweiteinschreiterin hätte einen Anspruch auf Ersatz des Entsorgungsaufwandes für Bodenverunreinigungen gegen die ***X1-GmbH*** aus einem Liegenschafts Kaufvertrag gehabt; der diesbezügliche Entsorgungsaufwand betrage 1,3 Mio € (inkl. USt). Im Lichte der vorgenannten Ansprüche habe der Beschwerdeführer einen systematischen Abfluss der Vermögenswerte der ***X1-GmbH*** veranlasst. Die diesbezügliche Vorgangsweise sei durch internen Mailverkehr des Beschwerdeführers mit seinen Beratern belegt. In diesen Mails sprächen die Akteure davon, dass es das „***Problem-A***“ zu lösen gelte und eine „Konstruktion“ zu finden sei, bei der die „Pönale“ an ***A*** hinfällig werde. Diese Vorgangsweise habe darin bestanden, nach Entzug der Barmittel der ***X1-GmbH*** im Wege von Darlehensgewährungen samt nachfolgender „Gegenverrechnung“ der Darlehensforderungen mit behaupteten Gegenansprüchen der Darlehensnehmer den letzten verbliebenen Vermögenswert der Gesellschaft - eine Liegenschaft zur Errichtung einer Park & Ride Anlage im Wert von fast 4,5 Mio € - zu einem Bruchteil ihres Werts in eine Tochtergesellschaft einzubringen und die Anteile an dieser Tochtergesellschaft an einen Treuhänder der „***Y-Gruppe***“ abzutreten. Die Differenz zum wahren Wert der mit dieser Liegenschaft ausgestatteten Tochtergesellschaft habe sich der Beschwerdeführer im Wege eines „Know-How-Vertrags“ an eine andere (ihm gehörende) Gesellschaft überweisen lassen. Aufgrund der aus dieser Vermögensverbringung resultierenden Vermögenslosigkeit sei es zur Insolvenz der ***X1-GmbH*** gekommen; die beiden Einschreiterinnen hätten nur einen Bruchteil ihrer Forderungen erhalten und einen Befriedigungsausfall von weit über 3 Mio. € erlitten (Seite 2). Die ***M-GmbH*** (als zwischengeschalteter Treuhänder zur Verschleierung der Vorgänge) habe die ***X1-Tochter-GmbH*** von der ***X1-GmbH*** weit unter Wert erworben und die Anteile an dieser Gesellschaft rund zwei Wochen später an die „***Y-Gruppe***“ abgetreten (Seite 5). Die für die Einbringung der Liegenschaft in die ***X1-Tochter-GmbH*** notwendige Bewertung der Park & Ride Liegenschaft habe ein naher Verwandter (nach den vorliegenden Indizien: Bruder) des Beschwerdeführers, nämlich Baumeister Ing. ***Bruder*** durchgeführt und dabei unrichtigerweise bestätigt, dass der Verkehrswert der Liegenschaft dem Buchwert entsprochen habe. Ing. ***Bruder*** sei auch Geschäftsführer der ***X2-GmbH*** (Seite 7). ***M*** habe als Treuhänder der „***Y-Gruppe***“ zunächst die ***X1-Tochter-GmbH*** mit seiner ***M-GmbH*** übernommen und die Gesellschaftsanteile hernach binnen kürzester Zeit an die „***Y-Gruppe***“ abgetreten. Er habe auch im Wege eines „Know-How-Vertrags“ die Bezahlung des Differenzbetrags zum wahren wirtschaftlichen Wert der Park & Ride Liegenschaft an den Beschwerdeführer bewirkt. Die diesbezüglichen Geldmittel stammten von Treugeberseite, also von der „***Y-Gruppe***“ (Seite 7). Die ***X1-GmbH*** sei nach dem Generalunternehmervertrag verpflichtet gewesen, bis längstens 31.12.2008 eine Förderzusage

der Stadt Wien hinsichtlich der Park & Ride Anlage einzuholen, widrigenfalls der ***A-AG*** ein Rücktrittsrecht und eine Pönalzahlung von 2,5 Mio € zustehe. Die ***X1-GmbH*** habe das erforderliche Förderungsansuchen nicht eingereicht. Der ***A-AG*** sei daraufhin keine andere Möglichkeit verblieben, als die vertraglich bedungene Vertragsstrafe gerichtlich einzuklagen. Das HG Wien habe der ***A-AG*** diesen Anspruch rechtskräftig zuerkannt (Seite 9). Der zweite Anspruch resultiere aus Kontaminationsschäden jener Liegenschaften, die von der ***X1-GmbH*** erworben worden seien. Die ***X1-GmbH*** habe sich vertraglich verpflichtet gehabt, die für deren Entsorgung anfallenden Kosten zu tragen. Die zu erwartenden Entsorgungskosten seien mit bis zu 2,8 Mio € geschätzt worden. Das HG Wien habe schließlich mit Urteil festgestellt, dass die ***X1-GmbH*** dem Grunde nach verpflichtet sei, die Kosten der Dekontamination der Grundstücke zu tragen (Seite 10). Die Vermögensverringerung der ***X1-GmbH*** sei zunächst im Wege intransparenter Darlehensvergaben mit nachfolgenden - ebenso intransparenten - Gegenverrechnungen der Darlehensforderungen mit angeblichen Forderungen der Darlehensnehmer erfolgt. Aber selbst der einzig verbliebene Vermögensgegenstand der ***X1-GmbH***, die Park & Ride-Liegenschaft, hätte - wie sich aus der Zahlung der Wertdifferenz von Buch- und Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von 4,2 Mio € ersehen lässt - immer noch zur Abdeckung der Forderungen der Einschreiterinnen hingereicht. Die Vermögensverringerung der ***X1-GmbH*** sei daher ganz gezielt auch im Wege der unterpreisigen Veräußerung des letzten verbliebenen Vermögenswerts der Gesellschaft, eben der Park & Ride-Liegenschaft, an die „***Y-Gruppe***“ erfolgt (Seite 20).

Die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption (WKStA) erteilte der Finanzstrafbehörde am 31.7.2018 einen **Auftrag zur Durchführung von Erhebungen hinsichtlich des Tatverdachts nach § 33 Abs. 1 FinStrG ua.** betreffend den Beschwerdeführer selbst und in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der ***X1-GmbH*** sowie der ***X2-GmbH***. Die Finanzstrafbehörde erteilte sodann der Großbetriebsprüfung Wien einen Ermittlungsauftrag. Am 11.09.2018 führte das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung eine Hausdurchsuchung durch und es wurden sämtliche relevanten Unterlagen beschlagnahmt (siehe Vorlagebericht).

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 10.01.2020 (OZ 4)** setzte die Abgabenbehörde, die die Nichteinforderung des mit Vereinbarung vom 12.06.2009 zugesagten Betrages von 900.000 € und von Zinsen im Betrag von 82.849,32 € durch die ***X1-GmbH*** als Verzicht auf die Forderung gegenüber dem Beschwerdeführer beurteilte, die Kapitalertragsteuer für 12/2010 mit 245.712,33 € fest (Bemessungsgrundlage: 982.849,32 €). In der Begründung erläuterte die Abgabenbehörde den Sachverhaltshintergrund aus ihrer Sicht und nannte als Grund für die zu niedrige Bewertung der Liegenschaft bei der Einbringung mit dem Buchwert (und den anschließenden Verkauf der Geschäftsanteile der übernehmenden Gesellschaft um einen Kaufpreis in Höhe dieses Buchwerts) den bewussten Vermögensentzug bei der ***X1-GmbH***. Diese hätte nämlich einen Vertrag mit der ***A-AG*** nicht fristgerecht (bis

31.12.2008) erfüllen können und hätte deshalb an diese eine Vertragsstrafe von 2,5 Mio. € zahlen müssen. Der „eigentliche“ Nettokaufpreis der Geschäftsanteile der ***X1-Tochter-GmbH*** habe (zusammen mit dem an eine andere Gesellschaft des Beschwerdeführers bezahlten Kaufpreis für das „Know how“) 4.750.000 € betragen. Am 30.06.2009 habe der Beschwerdeführer der ***A-AG*** einen Vergleich (Vergleichssumme: 900.000 €) angeboten, um einem Zivil-, aber auch einem Strafverfahren zu entgehen. Die Vereinbarung vom 12.06.2009 hätte die notwendige Mittelausstattung der ***X1-GmbH*** zwecks Zahlung der Vergleichssumme sicherstellen sollen. Der Vergleich sei nicht zustande gekommen. Aufgrund einer Anzeige der ***A-AG*** sei ein Verfahren gegen den Beschwerdeführer wegen Gläubigerschädigung und betrügerischer Krida eingeleitet worden. Der ***X1-GmbH*** seien „aufgrund des falschen Gutachtens“ Mittel in der Höhe von zumindest 862.000 € (Differenz zwischen Verkehrswert laut Gutachten von Ing. ***Bruder*** und Dr. ***Gutachter***) und weitere 3.401.000 € „aufgrund des falschen Empfängers des Honorars des Know-How-Vertrages“ entzogen worden. Zur Begründung der verdeckten Ausschüttung führte die Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid im Wesentlichen aus, der Beschwerdeführer habe weder den vereinbarten Betrag noch die Zinsen bezahlt. Die ***X1-GmbH*** habe „per 31.12.2010“ keine Schritte gesetzt, um die Zahlung einzutreiben (Seite 3). Die Nichteintreibung der Forderung stelle einen Forderungsverzicht dar. Zum 31.12.2010 seien der ***X1-GmbH*** „abschließend effektiv weitere Mittel“ entzogen worden und sei daher dieses Datum als Zeitpunkt des Zuflusses (der verdeckten Ausschüttung) zu sehen (Seite 4). Der Beschwerdeführer sei durch den Verzicht auf das „Darlehen“ (gemeint: Forderung) am Vermögen bereichert worden, weil die Zahlung ansonsten im 2013 erfolgten Konkursverfahren „komplett aufgeteilt“ worden wäre (Seite 4). Für hinterzogene Abgaben betrage die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO zehn Jahre. Es handle sich hier um eine hinterzogene Abgabe, da sowohl dem Beschwerdeführer als auch dessen damaligem Steuerberater bewusst gewesen sei, dass durch die Unterzeichnung der Vereinbarung eine Forderung der ***X1-GmbH*** gegenüber dem Beschwerdeführer entstanden sei. Weiteres sei es beiden bewusst gewesen, dass bei Vornahme (oder hier absichtlichen Unterlassen) einer Handlung, die darauf gerichtet sei, einerseits die Gesellschaft im Vermögen zu schädigen und andererseits den Gesellschafter unrechtmäßig zu bereichern, diese Vermögensmehrung eine verdeckte „Gewinnausschüttung“ darstelle und dafür Kapitalertragssteuer zu entrichten sei. Insbesondere die Tatsache, dass die Vereinbarung nicht in den Geschäftsunterlagen der Gesellschaft zu finden gewesen sei, deute darauf hin, dass es das Ziel sowohl des Beschwerdeführers als auch dessen Steuerberaters (bei dem die Vereinbarung in den elektronischen Unterlagen aufgefunden worden sei) gewesen sei, die bestehende Verbindlichkeit des Beschwerdeführers zu verbergen und so diesen am Vermögen zu bereichern. Es hätte eine Anmeldung der Kapitalertragsteuer mit Zufluss des Ertrages erfolgen und die sich daraus ergebende Kapitalertragsteuer abgeführt werden müssen. Die Nichteinbuchung sei wissentlich und vorsätzlich erfolgt, da sowohl dem Beschwerdeführer als auch dessen Steuerberater die vorhandene Forderung der Gesellschaft gegenüber dem

Beschwerdeführer bekannt gewesen sei. Die Abgabe ist somit noch nicht verjährt (Seite 5 bis 6).

Mit **Schreiben vom 10.02.2020 (OZ 2)** erhob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter gegen diesen Bescheid die Beschwerde und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, der Beschwerdeführer habe die (Wert-)Beurteilung des Gutachters Dr. ***Gutachter*** nicht geteilt, weil dieser einen Vergleich mit fünf Wohnbaugrundstücken in Wien 21 vorgenommen habe. Die Liegenschaft der ***X1-GmbH*** habe aber keine „Wohnbauwidmung“, sondern „P wie Parkierung“ gehabt. Es habe keinen Straßenanschluss, keine Infrastruktur und einen Niveauunterschied von ca. -1,80 m gegeben. Dennoch habe der Beschwerdeführer auf Empfehlung seines Rechtsanwalts für den Fall einer Einigung mit der ***A-AG*** die Erklärung abgegeben, dass er der ***X1-GmbH*** einen „möglichen Wertverlust“ durch das Immobiliengeschäft bis zu einem Betrag von 900.000 € (zuzüglich Zinsen) für den Zeitraum 11.09.2008 bis 31.12.2010 im Falle einer Einigung (mit der ***A-AG***) ersetzen werde. Der schriftliche Vertragstext gebe aber den Inhalt der Vereinbarung nicht vollständig wieder. Gemeint sei gewesen, dass dann „eingelegt“ werde, wenn die Einigung mit der ***A-AG*** erzielt werden könne. Nachdem aber keine Einigung habe erzielt werden können und der Beschwerdeführer überzeugt gewesen sei, dass weder die Liegenschaft unterpreisig eingelegt noch an die ***X1-Tochter-GmbH*** unterpreisig verkauft worden sei, sei keine buchmäßige Erfassung des Gesellschafterzuschusses im Rechenwerk der ***X1-GmbH*** erfasst und dieser Zuschuss nicht geleistet worden (Seite 2). Zur Frage der Verjährung (10 Jahre bei Abgabenhinterziehung) fehle die nachprüfbare Feststellung über die Abgabenhinterziehung (Seite 5). Die Einlage eines Grundstücks in eine 100%ige Tochtergesellschaft könne keine Vermögensminderung sein. Eine solche könne nur dann vorliegen, wenn ein Verkauf an einen Dritten durchgeführt werde und zeitgleich ein Vorteil für eine andere, dem Gesellschafter gehörende Gesellschaft bewirkt werde. Was den Wert der Liegenschaft betreffe, sei es dem Beschwerdeführer jahrelang nicht möglich gewesen, eine Umwidmung zu erreichen und eine Genehmigung samt Förderung der Park & Ride-Anlage zu erlangen. Aus diesem Grund habe er verkauft. Die Förderung sei für den rentablen Betrieb einer solchen Anlage jedenfalls erforderlich und betrage 85% der Herstellungskosten. Die Liegenschaft sei dadurch werthaltig geworden, dass der „mittelbare Machthaber der Käuferin“ in der Lage gewesen sei, diese Förderung – nach der Zeit des Beschwerdeführers - zu erlangen (Seite 6). Wenn der Beschwerdeführer die Absicht gehabt hätte, 900.000 € ohne Bedingung in die Gesellschaft einzubezahlen, dann hätte „er“ diese Forderung aktiviert. Die Nichtaktivierung einer verdeckten Ausschüttung im Jahresabschluss der Ausschüttung stelle nach ständiger VwGH-Judikatur das Kriterium für die Korrektur einer verdeckten Ausschüttung dar. Ein späterer Korrekturversuch könne die verdeckte Ausschüttung nicht rückgängig machen. Falls der dargestellte Sachverhalt wirklich unter das Rechtsinstitut der verdeckten Ausschüttung zu subsumieren wäre, dann wäre diese im Jahr 2008 erfolgt und hätte die „Korrektur“ im Jahresabschluss 2008 erfolgen müssen. Danach sei es zu spät. Die spätere Nichteinzahlung

eines Korrekturversuches stelle eine nicht erfolgte Einlage dar. Die Nichterfüllung eines Einlageversprechens stelle keinen Tatbestand im Sinne von § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar, welcher die auszahlende Stelle zu einem KESt-Abzug nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 verpflichte. Im Monat 12/2010 sei somit kein Steuertatbestand verwirklicht worden (Seite 6).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 06.03.2020 (OZ 10)** wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte die Abgabenbehörde – soweit es die Frage des Verzichts auf die Einforderung des Betrages von 900.000 € samt Zinsen betrifft - aus, der Grund für die Zurechnung der verdeckten „Gewinnausschüttung“ im Dezember 2010 sei eine Vereinbarung vom 12.06.2009 gewesen, in der sich der Beschwerdeführer zur Zahlung von 900.000 € zuzüglich Zinsen (auch rückwirkend) verpflichtet habe. Dem Beschwerdevorbringen, wonach gemeint gewesen sei, dass nur dann in die Gesellschaft eingelegt werde, wenn eine Einigung mit der ***A-AG*** erzielt worden wäre, sei entgegenzuhalten, dass der Vereinbarung diese Auslegung nicht entnommen werden könne. Auch werde mit keinem Satz auf eine spätere Einigung mit der ***A-AG*** Bezug genommen. Vielmehr stehe darin eindeutig, dass das Gutachten von Dr. ***Gutachter*** als Berechnungsgrundlage herangezogen worden sei. Daher müsse dieses Beschwerdeargument vom Finanzamt tatsächlich als bloße „Schutzbehauptung“ angesehen werden. Es sei der Vereinbarung eindeutig zu entnehmen, dass es sich um einen Schadensersatz und nicht um eine Einlage handle. Dies sei auch im letzten Satz des Punktes II. zu lesen, in welchem stehe, dass „eine völlige Schadensgutmachung“ vereinbart werde (Seite 2). Was das Vorbringen des Beschwerdeführers zur Nichtaktivierung der Forderung betreffe, verkenne er, dass durch die eindeutige Festlegung eines Rückzahlungsdatums in der Vereinbarung vor diesem Rückzahlungsdatum noch keine Vermögensmehrung bei ihm habe eintreten können. Somit sei die Nichteinbuchung noch kein Verzicht auf die Forderung, sondern lediglich der Beginn einer Verschleierungshandlung. Der wahre Termin der Vermögensmehrung beim Beschwerdeführer und damit auch das Datum der verdeckten „Gewinnausschüttung“ sei somit eindeutig der 31.12.2010, da er bis dahin noch Zeit gehabt hätte, den Vertrag zu erfüllen (Seite 2). Was das Vorbringen zur Verjährung betreffe, behandle der angefochtene Bescheid nicht die Vermögensminderung aufgrund des zu geringen Kaufpreises, sondern beziehe sich auf die rechtsgültige Vereinbarung zwischen der ***X1-GmbH*** und dem Beschwerdeführer (Seite 3).

Mit **Schreiben vom 22.03.2020 (OZ 13)** stellte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen gegen die Beschwerdevorentscheidung den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag).

Mit **Vorlagebericht vom 18.06.2020 (OZ 74)** legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin führt die Abgabenbehörde zum Sachverhaltshintergrund ergänzend aus, dass das Gutachten des Ing. ***Bruder*** laut Zeugenaussagen (siehe OZ 42) und vorliegendem internem Aktenvermerk

(siehe OZ 42/4) unter Berücksichtigung einer Wertvorgabe des Beschwerdeführers von Erhard Penner, einem Mitarbeiter des Beschwerdeführers, erstellt und von Ing. ***Bruder*** lediglich unterfertigt worden sei (Seite 6).

In der **mündlichen Verhandlung am 08.03.2023** brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers vor (siehe dessen nach Ablehnung des Antrages auf Vertagung der mündlichen Verhandlung vorgelegtes und ab Punkt 2 referiertes Handout):

2. Sachverhaltselemente chronologisch

- 11.9.2008: Sacheinlagevertrag Grundstück in ÜNK (übernehmende Körperschaft) ***X1-Tochter-GmbH***
- 27.10.2008: Abtretung der Gesellschaftsanteile an der ***X1-Tochter-GmbH*** von der ***X1_neu-GmbH*** an die ***M-GmbH*** um den Buchwert der Einlage
- 27.10.2008: Know-How-Vertrag mit der ***M-GmbH*** über die erbrachten Leistungen aufschiebend bedingt mit Förderzusage
- 9.3.2009: Rechnung ***X2-GmbH*** über ER 4.229.741,21 netto + Ust an die Käuferin der ***X1-Tochter-GmbH*** - aufschiebend bedingt mit Förderzusage (Förderung beträgt ca. 85% der Herstellungskosten)
- 12.6.2009: Vereinbarung zur Einlage von EUR 900.000,-- (Einlagezusage)
- 2013: Verkauf der ***X1_neu-GmbH*** an einen Dritten

3. Sachverhaltsaspekte ergänzend

Eine Schadenswidergutmachung kann es definitionsgemäß nur bei einem Schaden geben. Den Schaden streitet FH vehement ab, weil der Einlage- und spätere Verkaufwert dem Verkehrswert entsprochen haben.

Notwendige Sachverhaltsergänzung: wie hoch war der Anschaffungspreis des Grundstückes in der einlegenden Gesellschaft wann?

*Die potentielle Begünstigte der Einlagezusage ([***X1_neu-GmbH**]) hat diese niemals bei [Bf] geltend gemacht.*

Nach Informationsstand des Verfassers wurde die Nichtvornahme der Einlage nicht strafrechtlich geahndet und wurde [Bf] bislang NICHT verurteilt.

4. Rechtliche Beurteilung zusammengefasst

- Sozietär veranlasste Zusage, weil Empfänger zu 100% im Familienbesitz:
- Die Vereinbarung zur Einlage von EUR 900.000,-- ist sozietär veranlasst, weil der Einlegende zum Zeitpunkt der Zusage mittelbar 90%iger Gesellschafter der erhaltenden Körperschaft war.

- *Die Zusage einer Einlage und die spätere Nichtvornahme derselbigen ist keine verdeckte Ausschüttung.*
- *Es liegt keine subjektive Willensentscheidung (Voraussetzung für vA) vor.*

Verjährung:

- *Der Vorgang, wäre er steuerbar, wäre zum Feststellungszeitpunkt bereits verjährt. Dies selbst dann, wenn die verlängerte Verjährungsfrist zur Anwendung käme:*
 - *Nichtvornahme in den JAB zum 31.12.2009*
 - *31.12.2009 + 10 Jahr = 31.12.2019*
 - *10.1.2020 = länger als 10 Jahre (Absolutverjährungsfrist)*
- *Es lässt sich aus der Nichterfassung der Einlagezusage im JAB zum 31.12.2009 der erhaltenden Gesellschaft bereits ableiten, dass die Einlage nicht ernstlich beabsichtigt war. Vielmehr war diese nur „in eventu“ abgegeben, weil der Einlage- und spätere Verkaufwert nach Auffassung von FH dem Verkehrswert entsprochen haben.*
- *Eine Hinterziehung erfordert eine subjektive Tatseite (zum Tatzeitpunkt), welche dann nicht vorliegt, wenn der Beschuldigte denkt, dass sein Verhalten rechtskonform ist (selbst wenn es das nicht gewesen wäre). Das dachte (und denkt) er.*
- *Infolge Nichtvorliegen einer Hinterziehung kommt nicht die 10jährige, sondern nur die 5jährige Verjährungsfrist zur Anwendung.*

In dubio Grundsatz zu Gunsten des Beschuldigten:

Verbleibende Zweifelsfragen infolge des extrem lange zurückliegenden und komplizierten Sachverhaltes dürfen in einem nach strafrechtlichen Grundsätzen zu führenden Verfahren nicht zu Lasten des Beschuldigten = Steuerzahlers ausgelegt werden.

Anlage: Organigramm mit handschriftlichen Ergänzungen zur besseren Sachverhaltsdarstellung

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Zur verdeckten Ausschüttung:

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

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

Verzichtet eine Kapitalgesellschaft causa societatis zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009, unter Hinweis auf VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066, und VwGH 24.09.2008, 2008/15/0110).

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aus. Davon ist auszugehen, wenn dem Vorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Anteilsinhaber seinerseits der Körperschaft gewährt. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich ist grundsätzlich eine eindeutige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037). Es kann aber auch ein konkludenter Vorteilsausgleich vorliegen (vgl. nochmals VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037).

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 (nunmehr Abs. 4) für die direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer gegeben (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Im Beschwerdefall hat das Schätzgutachten von 10.06.2009 den höheren Wert der betroffenen Liegenschaft ermittelt, woraufhin der Beschwerdeführer mit der ***X1-GmbH*** – wenn auch nicht aus steuerlichen Gründen – am 12.06.2009 einen Vorteilsausgleich bis zum 31.12.2010 vereinbart hat (Wortlaut der Vereinbarung: „Ausgleich der Differenz“).

Dass die Vereinbarung nicht unbedingt, sondern unter der Bedingung der Einigung mit der ***A-AG*** getroffen wurde, ist ihr nicht zu entnehmen.

Da es im Geschäftsleben nicht üblich ist, dass schriftlich getroffene Vereinbarungen über Zahlungen in namhafter Höhe, die unter einer aufschiebenden Bedingung zu leisten sind, diese Bedingung nicht nennen, geht das Bundesfinanzgericht in Würdigung dieses Umstandes davon aus, dass die Vereinbarung ohne diese Bedingung getroffen wurde.

Dass der Vereinbarung die Ernsthaftigkeit gefehlt hat, weil die Gesellschaft die zugesagte Zahlung nicht als Forderung verbucht und die Vereinbarung nicht in ihrer Buchhaltung aufbewahrt hat, kann der Senat nicht erkennen.

Wenn der Beschwerdeführer nun für das Abgabungsverfahren im Nachhinein den Schätzwert des (von ihm selbst ausgehenden) Schätzgutachtens von 10.06.2009 als zu hoch bestreitet, so ist das im Hinblick auf seine Vereinbarung mit der ***X1-GmbH*** betreffend den „Ausgleich der Differenz“ (Vorteilsausgleich) nicht glaubwürdig. Außerdem begegnet der Beschwerdeführer dem Schätzgutachten nicht auf fachlicher Ebene durch eine Liegenschaftsbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden, sondern verweist nur auf einzelne Umstände ohne Bezugnahme und ohne entsprechende Vergleiche.

Das Unterbleiben der Einforderung der zugesagten vorteilsausgleichenden Zahlung durch die ***X1-GmbH*** stellt einen Verzicht auf diese Zahlung durch die Gesellschaft dar und bewirkt eine Vermögenszuwendung an den zahlungsverpflichteten Gesellschafter.

Dem Verzicht der Gesellschaft auf die Einforderung einer zugesagten vorteilsausgleichenden Zahlung des Gesellschafters ist die Zuwendungsabsicht immanent.

Die verdeckte Ausschüttung wurde am letzten Tag der Zahlungsfrist bewirkt, weil die ***X1-GmbH*** die Zahlung für diesen Zeitpunkt nicht eingefordert hat und aus den Umständen (auch später keine Aufnahme einer Forderung in die Buchhaltung, die Zahlung ist nie geflossen) geschlossen werden kann, dass sie die Zahlung auch danach nicht mehr einfordern wollte.

Zur Verjährungsfrist:

Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (vgl. § 207 Abs. 2 BAO).

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 30.03.2022, Ra 2020/13/0096).

Zur Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG reicht der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) aus (vgl. VwGH 21.09.2009, 2009/16/0083).

Der bedingte Vorsatz liegt dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter muss also einerseits den Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl. VwGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0059).

Der Beschwerdeführer hat mit Beschwerdeschreiben seines steuerlichen Vertreters die Abgabenhinterziehung, auch den Vorsatz, ausdrücklich bestritten (siehe Seite 5 vorletzter Absatz).

Das Bundesfinanzgericht geht in Würdigung des Umstandes, dass der Beschwerdeführer langjährig Geschäftsführer von Gesellschaften ist (womit einfaches steuerliches Grundwissen auch zu den steuerlichen Folgen von Vermögenszuwendungen an Gesellschafter einhergeht), mit Überzeugung davon aus, dass er – wenn schon nicht wissentlich - zumindest ernsthaft damit gerechnet und sich damit abgefunden hat, dass der Verzicht der ***X1-GmbH*** auf die zugesagte vorteilsausgleichende Zahlung auch einen Abgabenanspruch entstehen lassen kann.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass dem Beschwerdeführer (als Abgabenschuldner und als abgabenrechtlicher Vertreter der steuerabfuhrverpflichteten

Gesellschaft) im Zeitpunkt des Verzichts auf die zugesagte vorteilsausgleichende Zahlung zumindest bedingter Vorsatz bezüglich der Kapitalertragsteuer vorzuwerfen war.

Was die vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers gestellten Antrag auf Vertagung der mündlichen Verhandlung wegen Abwesenheit des Beschwerdeführers aus gesundheitlichen Gründen (der Beschwerdeführer begab sich am Vortag der mündlichen Verhandlung – angeblich wegen eines gesundheitlichen Vorfalls im Büro - zur Untersuchung in ein Spital und ließ mitteilen, dass er am Tag der mündlichen Verhandlung seinen Hausarzt für weitere gesundheitliche Abklärungen aufsuchen werde) betrifft, so war dieser abzulehnen, weil der Beschwerdeführer in der mündlichen durch einen steuerlichen Vertreter vertreten war und es Pflicht des Beschwerdeführers war, diesen zeitgerecht und umfassend über alle wesentlichen Fragen, darunter auch die „subjektive Tatseite“, ausreichend zu informieren. Dass der Beschwerdeführer seit Bekanntgabe des Verhandlungstermins nicht zu einer vollständigen und ausreichenden Information seines steuerlichen Vertreters in der Lage gewesen wäre, wurde nicht vorgebracht. Dass der steuerliche Vertreter die „Ereignisse im Vorfeld“ „nicht so gut rüberbringen“ kann (siehe Seite 2 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung), ist für sich kein ausreichender Grund für eine Vertagung der mündlichen Verhandlung. Der steuerliche Vertreter hat mit seinem detaillierten Vorbringen (siehe das von diesem dem Gericht nach Ablehnung des Antrages auf Vertagung der mündlichen Verhandlung übergebene und ab Punkt 2 referierte Handout) gezeigt, dass er vom Beschwerdeführer ausreichend informiert wurde. Der Beschwerdeführer hatte im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bis zur mündlichen Verhandlung auch zeitlich ausreichend Gelegenheit, ergänzend zum Beschwerdevorbringen und zum Vorbringen im Vorlageantrag sowohl den Sachverhalt wie auch seinen Rechtsstandpunkt darzustellen. In der mündlichen Verhandlung sind auch keine Fragen überraschend aufgetaucht.

Die Bescheidbeschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 13. März 2023