

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerde des ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***, vom 01.10.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 26.08.2019 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde 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 und Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom 08.11.1993 gegründeten ***X-GmbH-alt*** (ab 05.10.2011: ***X-GmbH-neu***; siehe Firmenbuchauszug vom 11.01.2019, OZ 56).

Mit **Generalunternehmervertrag vom 01.04.2005 (OZ 72/58)** beauftragte die ***X-GmbH-alt*** die ***A-AG*** um 21.329.000 € mit der Errichtung einer *** Anlage auf dem der ***X-GmbH-alt*** 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 ***X*** (Neu), GB ***“.

Mit **Sacheinlagevertrag vom 11.9.2008 (OZ 35)** brachte die ***X-GmbH-alt*** die Liegenschaft EZ ***X***, GB ***, BG ***, in die ***T-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 ***Y-GmbH die ***T-GmbH*** um den Kaufpreis von 520.258,79 € an die (im Jahr 2005 von ***K*** errichtete) ***K-GmbH*** (99,8%) und ***K*** (0,2%).

Mit einem weiteren **Vertrag vom 27.10.2008 (OZ 37)** vereinbarte eine andere Gesellschaft des Beschwerdeführers, die ***Y-GmbH-alt*** (Gesellschafter und Geschäftsführer: der Beschwerdeführer; später: ***Y-GmbH-neu***; siehe Firmenbuchauszug OZ 47) mit der ***K-GmbH*** die Überlassung von „Know how“ zur Errichtung der ***-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 **Urteil des Handelsgerichts Wien vom 11.04.2013 (OZ 40)** wurden die ***X-GmbH-neu*** (vormals: ***X-GmbH-alt***) und der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem Generalunternehmervertrag schuldig gesprochen, der ***A-GmbH*** (vormals: ***A-AG***) 2,5 Mio. € (samt Zinsen) zu zahlen.

Mit **Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 13.07.2013** wurde der Beschwerdeführer als Gesellschafter der ***X-GmbH-neu*** im Firmenbuch gelöscht und ***S*** als Gesellschafter eingetragen. Mit **Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 19.07.2013** wurde der Beschwerdeführer auch als Geschäftsführer der ***X-GmbH-neu*** im Firmenbuch gelöscht und ***S*** als Geschäftsführer eingetragen (siehe Firmenbuchauszug vom 11.01.2019, OZ 56).

Mit **Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 20.08.2013** wurde der Konkurs (aufgrund eines eigenen Konkursantrages am 03.07.2013) eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst (siehe Firmenbuchauszug vom 11.01.2019, OZ 56).

Mit **Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 26.06.2014** wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Gesellschaft am 03.09.2014 gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht (siehe Firmenbuchauszug vom 11.01.2019, OZ 56).

Aus einer von der ***A-GmbH*** (vormals ***A-AG***) und der ***B-GmbH-neu*** (vormals ***B-GmbH-alt***) 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 „***X-GmbH-alt***“ - 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 ***X-GmbH-alt*** gehabt. Die Zweiteinschreiterin hätte einen Anspruch auf Ersatz des Entsorgungsaufwandes für Bodenverunreinigungen gegen die ***X-GmbH-alt*** 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 ***X-GmbH-alt*** 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 ***X-GmbH-alt*** 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 *** 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 „***W-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 ***X-GmbH-alt*** gekommen; die beiden Einschreiterinnen hätten nur einen Bruchteil ihrer Forderungen erhalten und einen Befriedigungsausfall von weit über 3 Mio. € erlitten (Seite 2). Die ***K-GmbH*** (als zwischengeschalteter Treuhänder zur Verschleierung der Vorgänge) habe die ***T-GmbH*** von der ***X-GmbH-alt*** weit unter Wert erworben und die Anteile an dieser Gesellschaft rund zwei Wochen später an die „***W-Gruppe***“ abgetreten (Seite 5). Die für die Einbringung der Liegenschaft in die ***T-GmbH*** notwendige Bewertung der *** Liegenschaft habe ein naher Verwandter (nach den vorliegenden Indizien: Bruder) des Beschwerdeführers, nämlich Baumeister Ing. ***B*** durchgeführt und dabei unrichtigerweise bestätigt, dass der Verkehrswert der Liegenschaft dem Buchwert entsprochen habe. Ing. ***B*** sei auch Geschäftsführer der ***Y-GmbH (Seite 7). ***K*** habe als Treuhänder der „***W-Gruppe***“ zunächst die ***T-GmbH*** mit seiner ***K-GmbH*** übernommen und die Gesellschaftsanteile hernach binnen kürzester Zeit an die „***W-Gruppe***“ abgetreten. Er habe auch im Wege eines „Know-How-Vertrags“ die Bezahlung des Differenzbetrags zum wahren wirtschaftlichen Wert der *** Liegenschaft an den Beschwerdeführer bewirkt. Die diesbezüglichen Geldmittel stammten von Treugeberseite, also von der „***W-Gruppe***“ (Seite 7). Die ***X-GmbH-alt*** sei nach dem Generalunternehmervertrag verpflichtet gewesen, bis längstens 31.12.2008 eine Förderzusage der Stadt Wien hinsichtlich der *** Anlage einzuholen, widrigenfalls der ***A-AG*** ein Rücktrittsrecht und eine Pönalzahlung von 2,5 Mio € zustehe. Die ***X-GmbH-alt*** 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 ***X-GmbH-alt*** erworben worden seien. Die ***X-GmbH-alt*** 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 ***X-GmbH-alt*** dem Grunde nach verpflichtet sei, die Kosten der Dekontamination der Grundstücke zu tragen (Seite 10). Die Vermögensverringerung der ***X-GmbH-alt*** 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 ***X-GmbH-alt***, die ***-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 ***X-GmbH-alt*** sei daher ganz gezielt auch im Wege der unterpreisigen Veräußerung des letzten verbliebenen Vermögenswerts der Gesellschaft, eben der ***-Liegenschaft, an die „***W-Gruppe***“ erfolgt (Seite 20).

Zum Streitpunkt:

Strittig ist, ob die ***X-GmbH-neu*** im Kalenderjahr 2013 auf die Forderung an die ***Z-GmbH*** verzichtet und dadurch eine verdeckte Ausschüttung an den Beschwerdeführer bewirkt hat.

Die ***Z-GmbH*** ist eine mit Erklärung vom 30.04.1997 errichtete Gesellschaft. Gesellschafter und Geschäftsführer ist der Beschwerdeführer (siehe Firmenbuchauszug vom 12.08.2019, OZ 60).

In einer **E-Mail vom 04.06.2009 (OZ 48)** wurde der Beschwerdeführer von seinem Rechtsanwalt Dr. ***R*** im Zusammenhang mit dem Rechtsstreit mit der ***A-AG*** (später ***A-GmbH***) darauf hingewiesen, dass ihm bei der bei Durchsicht der Bilanzen aufgefallen sei, dass zum 31.12.2007 Forderungen gegenüber dem Beschwerdeführer (2.527.318,90 €), der ***Z-GmbH*** (367.285,87 €) und der ***Y-GmbH-alt*** (1.562.343,75 €) ausgewiesen seien. Diese Forderungen stellten „selbstverständlich ebenfalls Aktiva der Gesellschaft dar, die gegebenenfalls zur Befriedigung von Gläubigern herangezogen werden müssten, sofern sie noch aufrecht vorhanden“ seien.

Im (am 31.07.2012 aufgestellten und letzten vor Konkurseröffnung erstellten) **Jahresabschluss der ***X-GmbH-neu*** (vormals ***X-GmbH-alt***) zum 31.12.2011 (OZ 30)** ist die Forderung an die ***Z-GmbH*** mit dem Betrag von 438.708,41 € ausgewiesen (siehe Seite 6; siehe auch das Konto „2310 Darl. ***Z-GmbH***“ auf der Saldenliste per 31.12.2011, OZ 31, auf der Saldenliste Sachkonten Jänner-Dezember 2011, OZ 32, und auf dem Kontenausdruck für das Jahr 2011 vom 11.09.2018, OZ 65).

In den Jahren 2012 und 2013 erhielt die ***X-GmbH-neu*** von der ***Z-GmbH*** folgende Zahlungen von insgesamt 46.500 € an die (siehe OZ 49).

OZ/Seite	Buchungsdatum Eingang Bankkonto	Rückzahlungsbetrag
	12.10.2012	4.000 €
50/3	13.12.2012	13.000 €
53/21	29.01.2013	9.500 €
53/20	14.03.2013	7.000 €
	19.03.2013	1.000 €
53/19	29.04.2013	3.000 €
53/18	05.06.2013	3.000 €
53/17	03.07.2013	4.000 €
53/14	24.07.2013	2.000 €

Im **Schlussbericht der Masseverwalterin der ***X-GmbH-neu*** vom 06.05.2014 (OZ 54)** ist zu den Aktiven und Passiven ausgeführt, dass aus der Einbringung der Liegenschaft in die Tochtergesellschaft und der anschließenden Abtretung der Gesellschaftsanteile an dieser Tochtergesellschaft zum Buchwert der eingebrachten Liegenschaft keine weiter zu verfolgenden Aktivansprüche der Schuldnerin hätten festgestellt werden können. Als einziger verbleibender Aktivanspruch stünden zuletzt noch Regressforderungen gegen den ehemaligen Verkäufer der Liegenschaft aufgrund der Kontamination der Liegenschaft im Raum. (Seite 2).

Im (vom Beschwerdeführer am 25.08.2014 unterzeichneten) **Jahresabschluss der ***Z-GmbH*** zum 31.12.2013 (OZ 52)** ist unter „Sonstige Verbindlichkeiten“ für das Konto „3725 Darlehen ***X-GmbH-neu***“ der Betrag von Null € ausgewiesen (ausgewiesener Vorjahresbetrag: 421.708,41 €; siehe Seite 8).

Im Zuge von strafbehördlichen Maßnahmen wurden beim Beschwerdeführer bzw. am Firmenstandort der ***X-Gruppe*** verschiedene Unterlagen sichergestellt (siehe OZ 53). Darunter befinden sich:

- eine ausgedruckte (und mit handschriftlichen Vermerken des Beschwerdeführers versehene) Notiz „Lt. ***StB2***: Benötigte Unterlagen“ ua. mit dem angeführten Punkt „Restliche Unterlagen von Masseverwalterin für 2013“ (OZ 53/2);
- eine handschriftliche Notiz des Beschwerdeführers mit der ersten Textzeile „3.9.2013 + MV“ ua. mit dem Vermerk „Darlehen 421' an ***Z-GmbH*** → RAUS“ (OZ 53/3);
- eine handschriftliche Notiz von ***C*** auf der Buchungsmitteilung des Finanzamts vom 21.11.2014 betreffend die ***X-GmbH-neu*** ua. mit den Vermerken

„***StB2*** ist gleicher Meinung“, „nehmen und gehen“, „Risiko verdeckte Gewinnausschüttung“ und „Fristverlängerung f. Beschwerde möglich“ (OZ 53/5);

- eine mit 03.12.2014 datierte handschriftliche Notiz des Beschwerdeführers mit dem Vermerk „***Kürzel-C*** / ***X-GmbH-neu*** / ***RA*** will doch BILANZ 2012 + 2013 da FA Druck auf ***S*** macht / bitte so daß ***Z-GmbH*** nicht vorkommt / bei ***StB2*** bestellen“ (OZ 53/9);
- ein Auszug eines Bankkontos der ***X-GmbH-neu*** vom 03.07.2013, in dem eine Überweisung von 4.000 € an Dr. ***R*** verzeichnet ist (OZ 53/17).

Laut der **Niederschrift über eine Zeugeneinvernahme vom 07.11.2018 (OZ 55)** gab ***S*** beim Bundesamt für Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung ua. an, er habe den Beschwerdeführer irgendwann einmal durch Dr. ***R*** kennengelernt. Über die ***X-GmbH-neu*** wisse er gar nichts. Der Beschwerdeführer habe beim Konkurs nicht aufscheinen wollen. Aus diesem Grund habe er aus Gefälligkeit die Firma übernommen. Es komme manchmal vor, dass er kurz vor der Insolvenz ein Unternehmen übernehme, da es ihm egal sei, ob er öffentlich in diesem Zusammenhang aufscheine. Es sei nicht immer Dr. ***R***, der ihn darum gebeten habe, sondern es gebe noch weitere Anwälte, die sich mit einem solchen Ersuchen an ihn gewandt hätten. Er habe keine Tätigkeiten für die ***X-GmbH-neu*** durchgeführt. Das einzige, was er gemacht habe, sei die Unterschrift für die Übernahme der Firma und die Unterschrift beim Konkursantrag gewesen. Für den Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel habe er keine Behördengänge oder Vertragserstellungen durchgeführt. Wer das gemacht habe, wisse er nicht. Er könne nicht sagen, ob das Dr. ***R*** gewesen sei, nehme es aber an, da er den Beschwerdeführer vertreten habe. Für ihn sei es finanziell mit keinem Risiko verbunden gewesen. Er hinterfrage, ob die Stammeinlage einbezahlt worden sei, im konkreten Fall sei das sicher auch der Fall gewesen (Seite 3). Er habe keine Unterlagen von diesem Unternehmen und in diesem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen. Er habe keine Leistungen im Unternehmen in Anspruch genommen. Er habe sich auch nicht über das Geschäftsfeld der Firma erkundigt. Der einzige Anreiz sei für ihn gewesen, eine Gefälligkeit zu leisten (Seite 4). Über den Grund der Insolvenz des Unternehmens bzw. über den Grund der Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens wisse er nichts. Zur Insolvenzverwalterin habe er keinen Kontakt gehabt und wisse nicht, wer das sei. Wenn ihm die Mitteilung von Dr. ***R*** vom 27.06.2013 vorgehalten werde, wonach der Beschwerdeführer seinem Rechtsanwalt auf ein bestimmtes Konto den Betrag von 4.000 € habe überweisen sollen und dem Beschwerdeführer seine Mobiltelefonnummer (Anmerkung: die Mobiltelefonnummer von ***S***) bekanntgegeben worden sei, gebe er an, dass er annehme, dass dies der Betrag für die Konkurseröffnung gewesen sei. Er könne sich keinen Grund erklären, weshalb seine Telefonnummer hier angeführt gewesen sei. Die 4000 € seien nicht das Honorar für die Gesellschafts- und Geschäftsführerübernahme der ***X-GmbH-neu*** gewesen (Seite 5).

Laut der **Niederschrift über eine Zeugeneinvernahme vom 26.06.2019 (OZ 57)** gab ***C*** (Angestellte in der Unternehmensgruppe des Beschwerdeführers) beim Bundesamt für Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung ua. an, dass ihre Tätigkeit die Buchhaltung sei. Sie erledige die laufenden Buchungen und den Zahlungsverkehr. Auch sei sie eine Assistentin des Beschwerdeführers (Seite 2). Es sei darüber beraten worden, ob die ***X-GmbH-alt*** in die Insolvenz geführt werden solle. Diese Beratung sei mit Steuerberatern und Anwälten durchgeführt worden. Der Anwalt sei Dr. ***R*** gewesen, neben dem aktuellen Steuerberater Mag. ***StB2*** seien auch noch andere, ihr unbekannte Steuerberater beteiligt gewesen (Seite 5). Wie der Wechsel des Gesellschafters und Geschäftsführers zu ***S*** genau abgelaufen sei, wisse sie nicht. Wie der Kontakt zu ihm zustande gekommen sei, sei ihr auch unbekannt. Den Geschäftsführerwechsel habe sie zwar mitbekommen. Ihr habe der neue Geschäftsführer aber nie Vorgaben gemacht und er sei ihr auch unbekannt (Seite 6). Die Überweisung von 4.000 € habe auch sie veranlasst. Sie könne aber nicht angeben, in welchem Zusammenhang diese Überweisung stattgefunden habe (Seite 7). Die Entscheidung über die Darlehensvergabe sei durch den Beschwerdeführer erfolgt. Wann (und wie) die beabsichtigte Rückzahlung der Darlehen erfolgt sei, habe der Beschwerdeführer entschieden. Die Darlehensvergaben innerhalb der ***X-Gruppe*** bestünden auch noch heute und seien erforderlich, weil damit der Finanzbedarf der einzelnen ***X-Unternehmen*** ausgeglichen werde (Seite 6-7). Zur Rückführung dieser Darlehen könne sie ohne Unterlagen nichts sagen. Verträge gebe es dazu, sie wisse aber nicht, wo sich diese befänden. Die fremdüblichen Zinsen seien gebucht worden, seien aber nicht geflossen. (Seite 8). Die ***Z-GmbH*** sei Leasingnehmer in Wien von einem Gebäude mit Grundstück. Die ***Z-GmbH*** vermiete dieses an die ***Gesellschaft-E-neu***, vormals ***Gesellschaft-E-alt***. Bei allen Unternehmen sei Geschäftsführer und Gesellschafter der Beschwerdeführer bzw. eines seiner Unternehmen. Weitere Tätigkeiten gebe es nicht und im Unternehmen seien auch keine Mitarbeiter beschäftigt. Der Firmensitz und die laufende Buchhaltung werde am Hauptstandort der ***X-Gruppe*** erledigt (Seite 32). Die Darlehenszuzahlung der ***X-GmbH-alt*** an die ***Z-GmbH*** in den Jahren 2005 und 2006 sei aus dem Grund erfolgt, dass der ***Z-GmbH*** liquide Mittel zur Verfügung stünden. Das Geld, so nehme sie an, werde für die laufenden Aufwendungen wie zum Beispiel die Leasingrate verwendet (Seite 32). Sie nehme an, dass die Rückführung kontinuierlich erfolgen sollte. Wie lange die Rückzahlungen liefen, wisse sie nicht, auch nicht ob es darüber eine schriftliche Aufzeichnung oder einen Vertrag gebe (Seite 33). Wenn sie gefragt werde, was ihr zu einem Forderungsverzicht der ***X-GmbH-alt*** gegenüber der ***Z-GmbH*** im Kontext der gewährten Darlehen im Jahr 2013 in Erinnerung sei und wer einen solchen Verzicht inhaltlich vorgegeben habe, gebe sie an, dass sie leider nichts mehr in Erinnerung habe (Seite 33). Wenn ihr mehrere (Anmerkung: drei) Aktenvermerke rund um die Behandlung der Darlehensforderungen vorgehalten würden, so gebe sie zum ersten Dokument (hier: OZ 53/9) an, es sei die Schrift des Beschwerdeführers und am Seitenende ihre Handschrift. Sie bekomme oft handschriftliche Notizen wie diese hier vom Beschwerdeführer. Sie sehe das so wie eine Vorgabe, die sie zu erledigen hätte. Erinnern

könne sie sich an den Vorfall nicht mehr, gehe aber davon aus, dass sie beim Steuerberater Mag. ***StB2*** Bilanzen der ***X-GmbH-alt*** bzw. der umbenannten ***X-GmbH-neu*** bestellen sollte, wo die Forderungen der ***Z-GmbH*** gegenüber nicht hätten dargestellt werden sollen. Ihre handschriftlichen Notizen interpretiere sie heute so, dass sie eine Art Telefonnotiz gemacht habe. Genauer könne sie sich aber nicht daran erinnern. Ob sie die Bilanzen dann so erhalten habe, könne sie sich nicht mehr erinnern. Beim zweiten handschriftlichen Zettel (hier: OZ 53/3) handle es sich um die Handschrift des Beschwerdeführers. Sie nehme an, dass hier vermerkt sei, dass das bestehende Darlehen der ***Z-GmbH*** gegenüber ausgebucht werden sollte. Sie könne nicht angeben, ob sie diesen Zettel zuvor schon gesehen habe. Beim dritten Zettel (hier: OZ 53/5) handle es sich um ihre Handschrift. Sie nehme auch an, dass es sich hier um eine Telefonnotiz oder um einen Aktenvermerk handle. Ob dieser Vermerk mit den zuvor vorgelegten Zetteln in Zusammenhang stehe oder was damit dokumentiert werden sollte, wisse sie nicht mehr, auch nicht, was mit der verdeckten Gewinnausschüttung gemeint sei. Sie wisse, was eine Gewinnausschüttung sei. Als Risiko sehe sie, dass es zu einer Steuernachzahlung kommen könnte. Mit den anderen Vermerken auf den Zettel fange sie heute nichts an (Seite 35-36). Wenn sie gefragt werde, was der Insolvenzverwalterin zu dieser noch vor Insolvenzeröffnung bestandenen Darlehensforderung der Gemeinschuldnerin mitgeteilt worden sei, gebe sie an, sie könne sich nicht erinnern, ob oder wer ihr etwas mitgeteilt habe. Sie könne sich nicht erinnern, mit der Insolvenzverwalterin gesprochen zu haben (Seite 36).

Laut der **Niederschrift über eine Zeugeneinvernahme vom 26.08.2019 (OZ 61)** gab Dr. ***MV*** (Masseverwalterin der ***X-GmbH-neu***) beim Bundesamt für Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung ua. an, dass das Insolvenzverfahren rechtskräftig abgeschlossen gewesen sei, bevor sie überhaupt auf die Idee gekommen sei, in die ***Kanzlei-RA*** zu wechseln. Dieses Insolvenzverfahren hätte auf ihre jetzige Beschäftigung absolut keinen Einfluss gehabt. Sie sei durch das Gericht (als Masseverwalterin) bestellt worden. Es habe keine Vorgespräche mit Dr. ***R*** gegeben. Dass sie dieses Verfahren habe abwickeln sollen, habe sie durch Einsicht in die Insolvenzdatei erfahren, so wie immer eigentlich. Der Einfluss, wer ein solches Insolvenzverfahren abwickeln solle, liege alleine beim Gericht. Ihre Ansprechpartner seien die jeweiligen Vertreter gewesen. Das seien Dr. ***R*** als Schuldnervertreter und Dr. ***RA2*** als Vertreter des Beschwerdeführers gewesen. Sie habe den Beschwerdeführer auch selbst einmal angeschrieben. Die Antwort auf ihr Schreiben habe sie von Dr. ***RA2*** erhalten. Sie habe mit ***S*** oder dem Beschwerdeführer keinen persönlichen Kontakt gehabt. Es habe zwei Gläubiger gegeben, das seien die zwei ***A-Firmen***, ***B-GmbH-neu*** und ***A-GmbH*** gewesen. Sie könne sich nicht erinnern, dass darüber gesprochen worden und das eine Fragestellung gewesen sei, warum die ***X-GmbH-neu*** jahrelang vor Insolvenzeröffnung im Jahr 2013 noch aufrecht gehalten worden sei, obwohl diese bereits seit 2008 kein Liegenschaftsvermögen (und damit faktisch auch keine Geschäftstätigkeit) mehr gehabt hätte (Seite 3). Zu mehreren

Darlehenszuzahlungen der ***X-GmbH-alt*** an die ***Z-GmbH*** in den Jahren 2005 und 2006 sei ihr nichts bekannt. Sie kenne keine solchen Darlehensverträge. Was zur Rückführung der gewährten Darlehen vereinbart gewesen sei, bis wann die ***Z-GmbH*** die Darlehen an die ***X-GmbH-alt*** zurückgezahlt haben solle und an welche Parameter in der ***Z-GmbH*** dies allenfalls gebunden gewesen sei, wisse sie nicht. Von einem Forderungsverzicht der ***X-GmbH-alt*** gegenüber der ***Z-GmbH*** im Kontext der gewährten Darlehen im Jahr 2013 (noch offener Betrag von zuletzt rund 379.300 €) wisse sie nichts, sie habe davon keine Information gehabt. Diese Forderung sei nicht kommuniziert worden. Wenn sie gefragt werde, ob der obige Darlehensanspruch gegen die ***Z-GmbH*** von ihr im Zuge der Insolvenzverwaltung für die Masse geltend gemacht worden wäre, wenn ihr ein solcher Anspruch seitens der Gemeinschuldnerin bekanntgegeben worden wäre, bejahe sie dies („Na klar“), auch die Anfechtbarkeit des Darlehensverzichtes wäre geprüft und die Ansprüche verfolgt worden. Sie habe sich aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen und Informationen (Zivilprozess) vorbereitet und sie habe das Insolvenzverfahren objektiv geführt (Seite 9).

In einem an die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption und an das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung gerichteten **Schreiben der ***Rechtsanwalt***GmbH vom 02.12.2019 (OZ 62)** erfolgte eine Äußerung für den damals als Beschuldigten geführten Steuerberater Mag. ***StB2***, wobei (ua.) vorgebracht wurde, dass von der ***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft*** folgende Leistungen für den Beschwerdeführer und die Unternehmen des Beschwerdeführers („***X-Gruppe***“) punktuell erbracht worden seien: Durchführung der laufenden Lohnverrechnung, alljährliche Bilanzerstellung, gegebenenfalls Abwicklung von Finanzamtsprüfungen und allfällige Korrespondenz mit dem Finanzamt. Mit der laufenden Buchführung der ***X-Gruppe*** sei die ***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft*** nicht betraut gewesen. Die Buchhaltungen seien in den meisten Fällen von der Mitarbeiterin der ***X-Gruppe***, ***C***, geführt worden. In Ausnahmefällen oder in jener Zeit, als ***C*** eine Zeit lang nicht im Unternehmen gearbeitet habe, sei diese Tätigkeit von anderen, wechselnden Mitarbeiterinnen der ***X-Gruppe*** erbracht worden. Basierend auf diesen Buchhaltungen seien von der ***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft*** die Bilanzen erstellt worden (Seite 5). Zur Darlehenssache wurde in der Äußerung des Rechtsanwalts vorgebracht, dass Mag. ***StB2*** in das Insolvenzverfahren der ***X-GmbH-alt*** nicht involviert gewesen sei. Er sei seiner Erinnerung nach nicht einmal von der Insolvenzeröffnung informiert worden. Auch hätte er im Vorfeld weder Kontakt mit dem Beschwerdeführer noch mit Rechtsanwalt Dr. ***R*** hinsichtlich der Vorbereitung und der Abwicklung der Insolvenzeröffnung gehabt. In diesem Zusammenhang widerspreche Mag. ***StB2*** den Aussagen von ***C***, die in ihrer Zeugeneinvernehmung diesbezüglich ausgesagt habe, dass gemeinsam mit ihm darüber beraten worden sei, „ob die Gesellschaft in die Insolvenz geführt werden soll“. Diese Aussage entspreche nicht „seinen Wahrnehmungen“. ***C*** gebe an, dass Mag. ***StB2*** und andere ihr unbekannte Steuerberater beteiligt

gewesen seien. Dies sei unrichtig. Mag. ***StB2*** sei in derartige Beratungen nicht eingebunden gewesen und hätte keinen Auftrag gehabt. Er hätte dazu auch nichts beitragen können. Für ihn sei nachvollziehbar, dass solche Themen mit dem Insolvenzrechtsexperten Rechtsanwalt Dr. ***R*** besprochen und umgesetzt worden seien. Mag. ***StB2*** sei im Vorfeld auch nicht bekannt gewesen, dass die Gesellschaft samt Geschäftsführung dem ihm unbekannten ***S*** übertragen worden sei. Mag. ***StB2*** hätte auch in weiterer Folge, nach der Insolvenzeröffnung, keinen Kontakt zu ***S*** als neuen Gesellschafter-Geschäftsführer und auch nicht zur Insolvenzverwalterin Dr. ***MV*** gehabt. Beide Personen seien Mag. ***StB2*** zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt gewesen, er kenne sie auch heute nicht (Seite 14). Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die ***X-GmbH-alt*** erlösche die bisherige Vollmacht des Steuerberaters. Für Mag. ***StB2*** seien daher ohne explizite Beauftragung durch die Insolvenzverwalterin keine weiteren Handlungen zu setzen. Zu einer solchen Beauftragung sei es in weiterer Folge nie gekommen. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass Mag. ***StB2*** zu keinem Zeitpunkt Kenntnis davon oder Anhaltspunkte dafür gehabt hätte, dass die ***X-GmbH-alt*** basierend auf einem „Masterplan“ vorsätzlich hätte „ausgehöhlt“ werden sollen, um die Begleichung fälliger Verbindlichkeiten zu vermeiden. Vielmehr habe es sich für ihn so dargestellt, dass nach jahrelangen Gerichtsstreitigkeiten Verbindlichkeiten schlagend geworden seien und diese schließlich nicht hätten beglichen werden können (Seite 15). Alle drei (***C*** vorgehaltenen) Aktenvermerke seien Mag. ***StB2*** erst im Zuge des gegenständlichen Strafverfahrens bekannt geworden. Zum Zeitpunkt der Erstellung seien ihm diese nicht bekannt gewesen, er sei nicht an deren Erstellung beteiligt oder in diese eingebunden gewesen. Den ersten Aktenvermerk interpretiere Mag. ***StB2*** so, dass vom Finanzamt die Bilanzen bzw. Steuererklärungen 2012 und 2013 beim Geschäftsführer ***S*** eingefordert worden seien. Dies sei aus seiner Sicht nachvollziehbar und entspreche dem üblichen Ablauf. Zum Zeitpunkt der Erstellung des Aktenvermerks, dem 03.12.2014, seien die Bilanzen und Steuererklärungen 2012 und 2013 nicht beim Finanzamt eingereicht gewesen. Bei fälligen Einreichungen werde seitens des Finanzamtes üblicherweise die Einreichung eingefordert (Seite 15). Wie es scheine, habe der Beschwerdeführer gegenüber ***C*** den Wunsch geäußert, „***Z-GmbH*** nicht vorkommen“ zu lassen. Mag. ***StB2*** halte dazu fest, dass von ihm keinerlei Handlungen gesetzt worden seien, die diesen Wunsch umgesetzt hätten. Bei einer aktiven Ausbuchung einer Darlehensforderung ohne wirtschaftlichen Grund bestehe aus steuerlicher Sicht das Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung. Einen solchen Schritt hätte Mag. ***StB2*** daher nicht vorgenommen. Generell setze Mag. ***StB2*** bzw. die ***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft*** grundsätzlich keine „Wünsche“ um, die rechtswidrige Folgen auslösen würden. Auch sei festzuhalten, dass von Mag. ***StB2*** in weiterer Folge auch keine solchen Bilanzen 2012 und 2013 „ohne ***Z-GmbH***m“ erstellt worden seien (Seite 15-16). Zum zweiten Aktenvermerk könne Mag. ***StB2*** nichts sagen, er werde darin auch nicht erwähnt. In Bezug auf den dritten Aktenvermerk gehe Mag. ***StB2*** davon aus, dass es sich um eine Notiz von ***C*** hinsichtlich eines

Telefongespräches mit ihm handle, welches mit nachfolgend darzulegenden Punkten in Zusammenhang stehe. Es solle wohl heißen „***StB2*** ist gleicher Meinung!“ Mit E-Mail vom 17.12.2014 habe ***C*** Mag. ***StB2*** in Hinblick auf eine vom Beschwerdeführer angedachte Bilanzerstellung für die Jahre 2012 und 2013 die Buchhaltungsaufzeichnungen und Unterlagen der beiden Jahre übermittelt. Mit E-Mail vom nächsten Tag, dem 18.12.2014, habe ***C*** dann Steuerbescheide betreffend die Jahre 2012 und 2013 übermittelt. Das Finanzamt habe offenbar schon knapp einen Monat zuvor, am 21.11.2014, Steuerbescheide erlassen, in denen mangels Einreichung der Bilanzen und Steuererklärungen die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt worden seien. ***C*** habe in diesem Mail zu den Schätzbescheiden geschrieben: „Was halten Sie davon? Nehmen und danke sagen?“ Daran schließe aus der Sicht von Mag. ***StB2*** der oben angeführte Aktenvermerk von ***C*** an, in der sie die gleiche Wortwahl („nehmen und gehen“) wieder aufnehme. Es sei damit jedenfalls eindeutig, dass diese Wortwahl nicht von Mag. ***StB2*** stamme. Der Aktenvermerk von ***C*** betreffe ein auf die Übersendung der Bescheide folgendes Telefongespräch mit Mag. ***StB2*** bezüglich der Möglichkeiten bei Vorliegen von Schätzungsbescheiden. Grundsätzlich habe es in der vorliegenden Situation zwei Möglichkeiten gegeben: 1. Man ergreife kein Rechtsmittel: Dann bleibe es bei den Steuern, die im Rahmen der Schätzungsbescheide festgesetzt worden seien. Die Umsatzsteuernachzahlungen hätten im vorliegenden Fall rd. 24.000 € betragen und hätten aus der Nichtanerkennung laufend geltend gemachter Vorsteuern gestammt. Diese Nichtanerkennung der Vorsteuern und damit die Nachzahlung dieser habe nach Ansicht von Mag. ***StB2*** zu Recht bestanden. 2. Man gehe gegen die Bescheide mittels Rechtsmittel vor: Dies hätte aber die Erstellung der Bilanzen und deren Übermittlung im Rahmen eines fristgerecht eingebrachten Rechtsmittels vorausgesetzt. Im vorliegenden Fall sei die Beschwerdefrist von einem Monat schon fast abgelaufen gewesen (Bescheiddatum 21.11.2014, Erhalt des Mails am 18.12.2014), sodass allenfalls noch eine Beschwerdefristverlängerung zu überlegen gewesen sei (Seite 16). Im Aktenvermerk von ***C*** seien diese beiden von Mag. ***StB2*** erläuterten Möglichkeiten festgehalten worden: kein Rechtsmittel ergreifen in ihrer Wortwahl „nehmen und gehen“ oder Rechtsmittel ergreifen – „Fristverlängerung für Beschwerde möglich“ (Seite 16-17). Ob sich die von ***C*** festgehaltene „Meinung“ von Mag. ***StB2*** sowie das „Risiko verdeckte Gewinnausschüttung“ auf die Überlegung des Beschwerdeführers zur Ausbuchung des Darlehens ***Z-GmbH*** beziehe oder einen anderen Hintergrund habe, könne Mag. ***StB2*** heute nicht mehr mit Bestimmtheit sagen. Festzuhalten sei, dass er in der Ausbuchung eines solchen Darlehens ohne wirtschaftlichen Grund tatsächlich ein solches Risiko sehen würde. Es sei daher möglich, dass dies damals besprochen worden sei und Mag. ***StB2*** darauf hingewiesen habe. In weiterer Folge habe Mag. ***StB2*** am nächsten Tag, dem 19.12.2014, per E-Mail von ***C*** die Information erhalten, dass keine Bilanzen gemacht werden sollten, sondern die Schätzung akzeptiert werde. Mit dieser Information sei die Angelegenheit für Mag. ***StB2*** wiederum erledigt gewesen. Nachdem er in keinem Auftrags- und Bevollmächtigungsverhältnis zur Gesellschaft gestanden, sondern nur

Informationen hinsichtlich der Möglichkeiten bei Schätzung durch das Finanzamt erteilt habe, hätte es für die ursprünglich angedachte Bilanzerstellung der gesonderten Beauftragung bedurft. Diese sei aufgrund der Information von ***C*** mit E-Mail vom 19.12.2014 hinfällig gewesen. Zum Themenbereich des Darlehens an die ***Z-GmbH*** sei jedenfalls ausdrücklich festzuhalten, dass das Darlehen in der zuletzt erstellten Bilanz zum 31.12.2011 der ***X-GmbH-alt*** ausgewiesen gewesen sei. Ebenso sei das Darlehen in den Mag. ***StB2*** am 17.12.2014 von ***C*** übermittelten Buchhaltungsunterlagen für die Jahre 2012 und 2013 enthalten gewesen. In der Saldenliste zum 31.12.2012 sowie den Kontoblättern 2012 sei das Darlehen an die ***Z-GmbH*** zur Gänze enthalten, in der Saldenliste zum 31.12.2013 sowie den Kontoblättern 2013 sei die Eröffnungsbilanz noch nicht gebucht, da diese nachvollziehbarerweise die Bilanzdaten 2012 verlange. Gebucht seien aber Teilrückzahlungen auf das Darlehen, die laut Buchhaltung scheinbar stattgefunden hätten. Von Mag. ***StB2*** bzw. der ***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft*** seien keine Bilanzen mehr für die Jahre 2012 und 2013 erstellt worden, auch seien keinerlei Handlungen und Buchungen vorgenommen worden, die die Ausbuchung des Darlehens an die ***Z-GmbH*** zur Folge gehabt hätten. Ob dann in weiterer Folge von anderer Seite solche Bilanzen erstellt worden seien, entziehe sich der Kenntnis von Mag. ***StB2*** (Seite 17). Mag. ***StB2*** verantworte sich zu den gegen ihn erhobenen Vorwürfen als nicht schuldig. Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen werde klar, dass Mag. ***StB2*** keinerlei Handlungen getätigt habe, die das Beiseiteschaffen bzw. scheinbare Verringern des Vermögens der ***X-GmbH-alt*** bewirkt hätten. Mag. ***StB2*** habe als Steuerberater bloß die Bilanzerstellung in den Jahren 2001 bis 2011 und die Abgabe der Steuererklärungen vorgenommen. Dabei habe er auf Basis der ihm zur Verfügung gestellten und für ihn nachvollziehbaren Informationen und Belege agiert. Er sei in die wirtschaftliche Entscheidungsfindung und die Geschäftstätigkeit der ***X-GmbH-alt*** und der gesamten ***X-Gruppe*** nie eingebunden gewesen und habe auch nicht zu den einzelnen vorgeworfenen Schritten beraten. Mag. ***StB2*** hätte weder Anhaltspunkte dafür noch Kenntnis davon, dass aufgrund eines „Masterplans“ eine Entreicherung der ***X-GmbH-alt***, die die Schädigung von Gläubigern zur Folge habe, geplant gewesen sei. Er habe daher weder objektiv noch subjektiv tatbestandsmäßig gehandelt. Eine Beteiligung an der vorgeworfenen qualifizierten betrügerischen Krida (§ 156 Abs. 2 StGB) sei auszuschließen (Seite 19).

Verfahrensablauf:

Die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption (WKStA) erteilte der Finanzstrafbehörde am 31.07.2018 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 ***X-GmbH-alt*** sowie der ***Y-GmbH-alt***. 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 (an den steuerlichen Vertreter gerichtetem) **Schreiben vom 27.06.2019 (OZ 58)** hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer vor, dass durch die ***X-GmbH-alt*** in einem Vorprüfungszeitraum ein Darlehen an die ***Z-GmbH***, bei der der Beschwerdeführer damals sowohl Geschäftsführer als auch Alleingesellschafter gewesen sei, vergeben worden sei. Kurz vor Eröffnung des Konkursverfahrens im Jahr 2013 sei das Ziel gewesen, dieses Darlehen im Konkursverfahren nicht aufscheinen zu lassen. Dies ergebe sich eindeutig aus dem Vermerk, gefunden in den Unterlagen „Buchhaltung 2013“, „***RA*** will doch BILANZ 2012 + 2013 da FA DRUCK auf ***S*** macht, bitte so, daß ***Z-GmbH*** nicht vorhanden bei ***StB2*** bestellen“. Dazu habe ***C***, eine Mitarbeiterin des Beschwerdeführers, im Zuge der Zeugenvernehmung am 26.06.2019 ausgesagt, dass es sich dabei um die Handschrift des Beschwerdeführers handle. Auf einem weiteren Vermerk des Beschwerdeführers mit dem Datum 3.9.2013 sei zu lesen „Darlehen 421' an ***Z-GmbH***m - RAUS". Auf einem weiteren Vermerk, verfasst von ***C***, finde man noch „***StB2*** ist gleicher Meinung! nehmen und gehen. Risiko verdeckte Gewinnausschüttung“. Insbesondere durch diese handschriftlichen Bemerkungen sei es offensichtlich, dass den handelnden Personen bewusst gewesen sei, dass es sich bei diesem Vorgang um eine verdeckte Gewinnausschüttung handle. Die verdeckte Gewinnausschüttung berechne sich wie folgt (zum Stichtag 3.9.2013): Stand Darlehen laut JA 2011: € 438.708,41 abzügl. Rückzahlungen i.H.v. € 46.500 in den Jahren 2012 & 2013 plus nicht verrechnete Zinsen in den Jahren 2012 & 2013 (bis 3.9.2013) i.H.v. € 33.368,87. Ergebe einen Ausschüttungsbetrag von insgesamt 425.577,28 €. Der Zinssatz betrage 4,7% (in den Vorjahren angesetzter Zinssatz). Weiters habe es im Jahr 2013 eine Überweisung an Dr. ***R*** in Höhe von 4.000 € gegeben, die nicht auf das Bankkonto der Kanzlei erfolgt sei. Für diese Überweisung gebe es keine Rechnung und keinen Zahlungsgrund. Da diese Überweisung keinen wirtschaftlichen Grund gehabt habe, werde die Auszahlung als weitere verdeckte Gewinnausschüttung zugunsten des Beschwerdeführers gewertet. Somit ergebe sich eine insgesamt verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 2013 in der Höhe von 429.577,28 €. Mit 03.07.2013 (gleicher Tag wie die Einbringung des Konkursantrages durch Rechtsanwalt Dr. ***R***) sei ***S*** zum Alleingesellschafter des geprüften Unternehmens geworden (Abtretungspreis 1 €). Ebenfalls sei er laut Firmenbuch auch zum Geschäftsführer bestellt worden. Bei ***S*** (laut eigener Aussage ein Jugendfreund von Rechtsanwalt Dr. ***R***) handle es sich lediglich um eine vorgeschobene Person für das Konkursverfahren, da die wirklichen Entscheidungen immer noch vom Beschwerdeführer in Absprache mit Rechtsanwalt Dr. ***R*** getroffen worden seien. Ergänzend dazu habe ***S*** bei der Befragung durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung am 07.11.2018 ausgesagt, dass er bis auf zwei Unterschriften nie etwas mit der ***X-GmbH-neu*** zu tun gehabt hätte und die Gesellschaft nur aus Gefälligkeit für den Beschwerdeführer übernommen habe, da dieser beim Konkurs nicht habe aufscheinen wollen. Aufgrund der oben

angeführten Aussage des Zeugen ***S*** gehe die Außenprüfung davon aus, dass der Beschwerdeführer weiterhin Gesellschafter gewesen sei. Aufgrund der zitierten Funde werde als Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung der 03.09.2013 angesehen. Dementsprechend liege durch den Forderungsverzicht zugunsten der ***Z-GmbH*** eine Vermögensvermehrung beim Beschwerdeführer im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung vor. Die daraus anfallende Kapitalertragssteuer werde mangels Vermögens der ***X-GmbH-neu*** dem Beschwerdeführer mit einem Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer direkt vorzuschreiben sein. Die zitierten Unterlagen fände der Beschwerdeführer im Anhang.

Mit **Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 17.07.2019 (OZ 59)** brachte der Beschwerdeführer vor, seitens der Finanzverwaltung werde das von der ***X-GmbH-neu*** zu einem Vorprüfungszeitpunkt gewährte Darlehen an die ***Z-GmbH*** mit Zuflussdatum 03.09.2013 als verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer gewertet. Abgeleitet werde diese Feststellung durch eine Reihe von angeführten Indizien - seitens des Finanzamtes fälschlicherweise als „Sachverhalt“, also als Tatsachenfeststellungen, bezeichnet - die weder inhaltlich noch im Zeitablauf, der aber wesentlicher Teil der Begründung sei, korrekt interpretiert seien und damit die Schlussfolgerung, nämlich die verdeckte Gewinnausschüttung unzulässig sei. Auch würden darüber hinaus keine weiteren Nachweise oder Unterlagen vorgelegt. Zur zeitlichen Interpretation der Vermerke durch die Abgabenbehörde sei festzuhalten, dass hier vor allem die zeitliche Abfolge eindeutig inkorrekt angeführt sei. Wesentlich sei dabei vor allem zu wissen, dass für die ***X-GmbH-neu*** am 03.07.2013 der Konkursantrag eingebracht und mit 21.08.2013 der Konkurs eröffnet worden sei. So werde die Feststellung, dass es kurz vor Konkurseröffnung die Absicht gewesen sei, das Darlehen nicht aufscheinen zu lassen, samt und sonders mit Vermerken untermauert und begründet, die allesamt nach Konkurseröffnung getätigt worden seien. Vermerk a. (Beilage 1) - erkennbar am Vermerk selbst: der Vermerk sei mit Datum 03.12.2014, 6:00 Uhr, erstellt worden, also eindeutig nach Konkurseröffnung (16 Monate!). Vermerk b. (Beilage 2) - auch erkennbar am Vermerk selbst: der Vermerk sei mit Datum 03.09.2013 erstellt worden, also eindeutig nach Konkurseröffnung. Vermerk c. (Beilage 3) - der Vermerk selbst enthalte kein Erstellungsdatum, allerdings eine Buchungsmitteilung des Finanzamtes mit Datum 21.11.2014, der Vermerk könne also nur gleichzeitig oder danach erstellt worden sein. Darüber hinaus - nachdem es sich um die Notiz zu einem Telefongespräch mit der Steuerberatungskanzlei handle - wisse man, dass das Telefongespräch am 18.12.2014 stattgefunden habe (also auch 16 Monate nach Konkurseröffnung). Abgesehen davon könne eine Absicht für sich allein noch nicht die festgestellte Rechtsfolge auslösen, da die wesentliche Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung fehle, wie in weiterer Folge noch dargestellt werden werde. Der vermeintliche „Sachverhalt“ bzw. Beweis, wonach also kurz vor Konkurseröffnung diese unterstellte Absicht bestanden haben solle, sei damit keineswegs belegt. Alle angeführten Nachweise seien nach der Konkurseröffnung gemacht worden und seien damit in keiner Weise geeignet, zu belegen, dass diese Absicht bereits vorher bestanden habe (Seite 2). Zur

inhaltlichen Interpretation der Vermerke durch die Abgabenbehörde sei festzuhalten: Vermerk a. vom 03.12.2014 (Beilage 1) - Inhalt: „***RA*** will doch BILANZ 2012 + 2013 da FA DRUCK auf ***S*** macht, bitte so, daß ***Z-GmbH*** nicht vorhanden bei ***StB2*** bestellen“. Grundsätzlich sei inhaltlich nachvollziehbar, dass der Beschwerdeführer um die Bilanzen 2012 und 2013 ersucht worden sei, seien die genannten Zeiträume doch jene, in denen er Alleingesellschafter und Geschäftsführer gewesen und die Buchhaltung bei ihm geführt worden sei. Festhalten wolle man in diesem Zusammenhang, nachdem man als Kanzlei („***StB2***“) auch erwähnt würde, dass man als Steuerberater grundsätzlich keine rechtswidrigen Schritte setzen oder „Wünsche“ umsetze, die rechtswidrige Folgen auslösen würden. Auch in diesem Fall sei festzuhalten, dass keine solchen Bilanzen 2012 und 2013 „ohne ***Z-GmbH***m“ jemals erstellt worden seien. Vielmehr seien ihnen mit Mail vom 17.12.2014 von ***C*** Bilanzierungsunterlagen übermittelt worden, um erforderlichenfalls die gegenständlichen Bilanzen zu erstellen. Darin enthalten seien auch die Saldenliste zum 31.12.2012 und zum 31.12.2013 sowie die Kontenblätter 2012 und 2013 (Beilage 4). In der Saldenliste zum 31.12.2012 sowie den Kontoblättern 2012 sei das Darlehen an die ***Z-GmbH*** zur Gänze enthalten, in der Saldenliste zum 31.12.2013 sowie den Kontoblättern 2013 sei die Eröffnungsbilanz noch nicht gebucht, da diese nachvollziehbarerweise die Bilanzdaten 2012 verlangt hätten. Gebucht seien aber sämtliche Teilrückzahlungen auf das Darlehen, woraus im Übrigen eigentlich auch eindeutig erkennbar sei, dass laufender Rückzahlungswille bestanden habe und auch laufend umgesetzt worden sei. Insgesamt sei aus diesen Unterlagen, die im Dezember 2014 an sie (Steuerberater) übermittelt worden seien, eindeutig erkennbar, dass das Darlehen ***Z-GmbH*** unverändert (und sogar mit Rückzahlungen) bestanden habe und in den Büchern der ***X-GmbH-neu*** ausgewiesen gewesen sei. Diese Unterlagen seien der Betriebsprüfung bekannt, würden entsprechende Rückzahlungen ja auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Es könne also keine Rede davon sein, dass ein unterstellter Wunsch, der angeblich (aber unbelegt) schon vor Konkurseröffnung bestanden haben solle, auch tatsächlich jemals umgesetzt worden wäre (Seite 3). Vermerk b. vom 03.09.2013 (Beilage 2): Inhalt laut Ergänzungsersuchen der Betriebsprüfung: erstellt vom Beschwerdeführer mit dem Datum 03.09.2013: „Darlehen 421 an ***Z-GmbH***m - RAUS“. Festzuhalten sei, dass dieser Vermerk auch noch andere Punkte umfasse, wie „Rückstellungen, Verluste, Gerichtsurteile“, also alles Themen, die für den Masseverwalter möglicherweise ein Thema gewesen seien. Die Reduktion des Vermerkes auf das Zitat „Darlehen an ***Z-GmbH***m 421' - RAUS“ sei schon ein sehr suggestives Bemühen, das offensichtlich gewünschte Ergebnis der Betriebsprüfung zu begründen. Vermerk c. vom 18.12.2014 (Beilage 3): Inhalt laut Betriebsprüfung: verfasst von ***C***, „***StB2*** ist gleicher Meinung! Nehmen und gehen. Risiko verdeckte Gewinnausschüttung“. Zunächst sei festzuhalten, dass hier suggestiv durch uE vollkommen ungerechtfertigtes Zusammenstellen verschiedener Zeilen des Vermerkes von ***C*** versucht werde, bestimmte Bilder und Eindrücke entstehen zu lassen. Hier werde der Eindruck erweckt, dass der Steuerberater, hier vertreten durch Mag. ***StB2***, die Aussage getätigt habe, man solle etwas nehmen und

gehen und es handle sich dabei um etwas mit dem Risiko der verdeckten Gewinnausschüttung. Es werde weder im Vermerk noch in der Feststellung des Finanzamtes näher ausgeführt, worum es dabei eigentlich gehen sollte, aber allein die so gewählte Darstellung stelle insgesamt einen Zusammenhang zum Darlehen her und unterstelle damit dem Steuerberater einen möglicherweise unlauteren Ratschlag, den man nie getroffen habe und den man entsprechend nachdrücklich zurückweisen wolle. Unter Berücksichtigung der weiteren Informationen am Vermerk sowie des Weiteren aus den bekannten Umständen lasse sich nämlich der tatsächliche Hintergrund dieser Notiz eindeutig bestimmen und dieser habe absolut nichts mit dem vermittelten Eindruck zu tun. Hierbei handle es sich um eine Gesprächsnotiz vom 18.12.2014. Gegenstand des Telefonats sei die Schätzung der Jahre 2012 und 2013 durch das Finanzamt gewesen, weswegen auch die Buchungsmitteilung Nr. 1 /2014 entsprechend beiliege. ***C*** habe uns zuvor am gleichen Tag die Schätzungsbescheide für 2012 und 2013 sowie die Buchungsmitteilung übermittelt und in ihrer saloppen Art Folgendes geschrieben (Zitat): „.... plötzlich sind Bescheid vom Finanzamt aufgetaucht. Was halten Sie davon? Nehmen und danke sagen? ...“. Die Frage von ***C*** habe sich also ausschließlich auf die Frage gerichtet, wie mit den Bescheiden umzugehen sei (Seite 4). Es sei davon auszugehen, dass der Betriebsprüfung dieses Mail von ***C*** wohl auch habe bekannt sein dürfen, sei doch sämtliche Korrespondenz Bestandteil der Hausdurchsuchung gewesen und stammten doch auch sämtliche Vermerke, die hier als vermeintliche Nachweise herangezogen würden, aus eben diesen Unterlagen. In diesem Fall würde das bedeuten, dass trotz Kenntnis dieses Mails das Zitat „nehmen und gehen“ bewusst falsch einer anderen Person und einem anderen Zusammenhang zugeschoben und damit aus dem Zusammenhang gerissen werde, um den gewünschten Eindruck entstehen zu lassen. Eine solch unseriöse Vorgehensweise kenne man von der Finanzverwaltung bisher nicht und gehe davon aus, dass dies wohl aus Unkenntnis oder einem Missverständnis heraus entstanden sein dürfte. Auf Grund unserer Aufzeichnungen zu dem Telefonat sei demnach Folgendes in diesem Zusammenhang besprochen worden: Die Durchsicht der Bescheide ergebe, dass es sich um Schätzbescheide gehandelt habe. Die Schätzung der Umsatzsteuer sei ohne Berücksichtigung der bis dahin geltend gemachten Vorsteuern erfolgt. Man habe empfohlen, den sich ergebenden Rückstand zu bezahlen bzw. wenn kein Einverständnis zur Schätzung vorliegen sollte, hätte man auf die Beschwerdefrist sowie auf die Möglichkeit, die Beschwerdefrist zu verlängern, hingewiesen (dieser Hinweis finde sich übrigens auch am Vermerk von ***C***). Auch hätte man - generell in Zusammenhang mit Verrechnungskonten - auf das grundsätzliche Risiko von verdeckten Gewinnausschüttungen hingewiesen. Zu diesem Themenkomplex der verdeckten Gewinnausschüttung sei anzumerken, dass man in Zusammenhang mit Verrechnungskonten immer aus Vorsichtsgründen auf die Thematik der verdeckten Gewinnausschüttung hinweise, um unsere Klienten entsprechend für steuerliche Konsequenzen zu sensibilisieren. Dies sehe man auch als Pflicht unseren Klienten gegenüber und dies sei auch im Sinne der Finanzverwaltung. Was aber keinesfalls daraus ableitbar sei, sei jener Eindruck, der durch die einseitige und willkürliche Zitierung durch die Betriebsprüfung entstehen solle. So werde

einfach wörtlich falsch zitiert: „*****StB2***** sei gleicher Meinung!“ woraus der Eindruck entstehen solle, dass seine Sicht eindeutig von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgehe. Vielmehr wäre das richtige Zitat: „*****StB2***** ist gleicher Mahnung!“ woraus allenfalls eine Mahnung im Sinne eines Risikohinweises, aber nicht die unterstellte Rechtsansicht ableitbar sei (Seite 5). Die allenfalls unterstellte Rechtsansicht - die aber in keiner Form im Detail dargestellt sei - könne im Übrigen nicht als Begründung für das tatsächliche Bestehen einer verdeckten Gewinnausschüttung herangezogen werden. Hier sei unverändert eine rechtliche Begründung der Betriebsprüfung unter Berücksichtigung der Rechts- und Judikaturlage erforderlich, welche man gar nicht erkennen könne (Seite 5-6). Außerdem sei anzumerken, dass es sich um ein allgemeines und kurzes Telefonat handle. Es seien vom Steuerberater in diesem kurzen Telefonat keine fachliche Expertise für den konkreten Fall erstellt und geäußert worden, was für die Betriebsprüfung in Anbetracht der umfangreichen rechtlichen Umstände und der zugehörigen Judikatur wohl schon klar und nachvollziehbar sein sollte. Schlussfolgerung der Betriebsprüfung: Auf Basis der *****Gesellschaft***** handschriftlichen Vermerke, die wie oben dargestellt, sowohl zeitlich als auch inhaltlich nicht korrekt wiedergegeben und interpretiert werden, folgere die Betriebsprüfung (Zitat): „Insbesondere durch diese handschriftlichen Vermerke ist es offensichtlich, dass den handelnden Personen bewusst war, dass es sich bei diesem Vorgang um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt.“ Dieser Schluss sei unzulässig: „Insbesondere“ lasse vermuten, dass es neben den „Vermerken“ zusätzlich noch andere Belege für diese Sichtweise gebe, tatsächlich seien jedoch keine angeführt oder vorgelegt worden. Nur ein Vermerk verweise überhaupt auf das Thema der verdeckten Gewinnausschüttung, nicht wie suggeriert werde, alle. Dieser eine Vermerk verweise im Übrigen nur auf ein generelles Risiko für verdeckte Gewinnausschüttungen iZm Verrechnungskonten. Es komme dabei nicht einmal eindeutig heraus, dass das Darlehen an die *****Z-GmbH***** gemeint sein könnte. Der Verweis auf ein generelles Risiko bedeute inhaltlich lediglich, dass es sich - je nach Konstellation - um eine verdeckte Gewinnausschüttung handeln könnte (schließlich handle es sich um einen Risikohinweis und keine Tatsachenfeststellung) - sei aber keinesfalls, wie die Betriebsprüfung ausführe, die Feststellung, dass es sich um eine solche verdeckte Gewinnausschüttung handle. Des Weiteren würde selbst die Einschätzung allein noch lange nicht bedeuten, dass es auch wirklich so sei. Hier sei schon eine rechtlich stichhaltige Begründung erforderlich, diese könne nicht durch den Verweis auf die Steuerberatungskanzlei ersetzt werden, die ihre Klienten auf rechtliche Rahmenbedingungen und Risiken hinweise (Seite 6). Im Übrigen - und das wäre die eigentlich notwendige Begründung - bleibe völlig offen, welcher „Vorgang“ hier eigentlich vorliegen solle, der die verdeckte Gewinnausschüttung auslöse. Man dürfe nochmals zitieren: „Insbesondere durch diese handschriftlichen Vermerke ist es offensichtlich, dass den handelnden Personen bewusst war, dass es sich bei diesem Vorgang um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt.“ Welche Handlung das gewesen sein solle und auch der Zeitpunkt der Handlung (des „Vorgangs“) werde in keiner Weise ausgeführt. Jetzt sei aber genau dieser nicht näher erläuterte Vorgang Auslöser der verdeckten Gewinnausschüttung, so dass es wohl nur ein

berechtigtes Anliegen sei, dass dieser Vorgang eindeutig beschrieben und nachgewiesen werde, was hier in keiner Weise passiere. Eine der wesentlichen Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung sei „das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung“ (s. Rz 568 der KStR sowie im Detail Rz 607 und 608). Zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung bedürfe es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftrete und entscheide. Kern dieses subjektiven Tatbildes sei dabei im Übrigen eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen. Es sei nicht nachvollziehbar, welches Verhalten der Beschwerdeführer in seiner Funktion als vertretungsbefugtes Organ gesetzt haben solle - im Wissen und im Wollen damit eine Vorteilsgewährung auszulösen. Alle angeführten Punkte und Verweise auf Vermerke ließen keine Handlung erkennen, die diese Vorteilsgewährung ausgelöst haben sollte: Es seien keine Buchhaltungsunterlagen oder Bilanzen erstellt worden, die das Darlehen nicht auswiesen. Es seien entsprechende Unterlagen vom Beschwerdeführer auch nicht zurückgehalten worden. In der vorliegenden Bilanz 2011 sei das Darlehen ausgewiesen worden, ebenso in den Buchhaltungsunterlagen für die Jahre 2012 und 2013. Die Kenntnis eines möglichen Steuerrisikos sei für sich auch keine solche Handlung, die eine Vorteilsgewährung auslöse. Ebenso seien sämtliche Vermerke, die die Absicht des Beschwerdeführers unterstellten, für sich auch keine solche Handlungen, die eine Vorteilsgewährung auslösten. Auch sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer zu dem unterstellten Zeitpunkt der behaupteten verdeckten Gewinnausschüttung gar nicht in der Lage gewesen sei, entsprechende Handlungen zu setzen (Seite 7). Zeitliche Komponente: Für die ***X-GmbH-neu*** sei am 03.07.2013 der Konkursantrag eingebracht worden, mit 21.08.2013 sei dann der Konkurs eröffnet worden. Zum Zeitpunkt des unterstellten Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttung, nämlich dem 03.09.2013, sei der Beschwerdeführer also gar nicht mehr vertretungsbefugtes Organ der Gesellschaft gewesen und habe daher auch gar kein rechtlich der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten als vertretungsbefugtes Organ setzen können. Nachdem ein solches Verhalten aber wesentliche Voraussetzung für die verdeckte Gewinnausschüttung sei, könne eine solche damit auch nicht vorgelegen sein. Im Übrigen sei auch bemerkenswert, wie seitens der Betriebsprüfung der Zuflusszeitpunkt, also jener Zeitpunkt ermittelt werde, an dem der Beschwerdeführer das die verdeckte Ausschüttung auslösende Verhalten („Vorgang“) gesetzt haben sollte. Geklärt sei schon geworden, dass zu diesem Zeitpunkt ein solches Handeln gar nicht mehr möglich gewesen sei. Aber unabhängig von dieser Grundsatzfrage werde festgestellt, dass dieser ohnedies nicht näher ausgeführte und nachgewiesene „Vorgang“ am 03.09.2013 stattgefunden haben sollte, weil der Beschwerdeführer an diesem Tag sich selbst - so wird zumindest unter gekürzter Zitierung seiner Notiz - den Wunsch aufgeschrieben haben sollte: „Darlehen ***Z-GmbH***m - RAUS“. Dazu sei festzuhalten, dass die Notiz eines solchen Wunsches (und hier wollen wir mangels Relevanz gar nicht diskutieren, ob dieser Wunsch tatsächlich in böser Absicht bestanden habe oder ob nicht einfach in Unkenntnis der - höchst komplexen - rechtlichen Situation dieses Thema zur späteren Klärung niedergeschrieben

worden sei) für sich allein trotzdem noch immer keine Handlung darstelle, die die behauptete Zuwendung schon rechtlich auslöse. Letztendlich sei damit ein willkürlicher Zeitpunkt gewählt worden, nur weil zu diesem Zeitpunkt ein Vermerk existiere, der das Darlehen an die ***Z-GmbH*** thematisiere. Tatsächlich sei aber zu diesem Zeitpunkt keine rechtlich wirksame Handlung des Beschwerdeführers - und schon gar nicht als vertretungsbefugtes Organ – gesetzt worden, so dass auch kein Zufluss unterstellt werden könne. Im Übrigen dürfe man ergänzend festhalten, dass im Jahresabschluss 2013 der ***Z-GmbH*** das vom Masseverwalter nicht geltend gemachte Darlehen mit steuerlicher Wirkung ertragswirksam ausgebucht worden sei. Zusammenfassend dürfe man festhalten, dass in keiner Weise das für die behauptete verdeckte Gewinnausschüttung zweifelsfrei notwendige subjektive Tatbestandsmerkmal vorgelegen sei (Seite 8). Zur Erfüllung des subjektiven Tatbildes einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (s. Rz 568 der KStR sowie im Detail Rz 607 und 608) bedürfe es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftrete und entscheide. Kern dieses subjektiven Tatbildes sei dabei im Übrigen eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen. Der Beschwerdeführer habe ein solches Verhalten in seiner Funktion als vertretungsbefugtes Organ weder getätigt noch sei er zum Zeitpunkt des von der Betriebsprüfung definierten Zuflusses überhaupt dazu in der Lage oder berechtigt gewesen, solch ein Verhalten rechtswirksam zu tätigen. Es werde seitens der Betriebsprüfung auch in keiner Weise definiert, welche Handlung diese verdeckte Gewinnausschüttung ausgelöst haben solle. Vielmehr werde - und das auch nur einmal - „dieser Vorgang“ erwähnt, ohne ihn auch nur weiter zu definieren. Seitens der Betriebsprüfung werde lediglich versucht, aufzuzeigen, dass der Beschwerdeführer den Wunsch gehabt haben solle, das gegenständliche Darlehen an die ***Z-GmbH*** „im Konkursverfahren nicht aufscheinen zu lassen“. Zum einen wäre ein solcher Wunsch für sich alleine noch keine das subjektive Tatbild begründende Handlung des vertretungsbefugten Organes - welches noch dazu zum behaupteten Zuflusszeitpunkt auch gar kein solches Organ gewesen sei - zum anderen werde seitens der Betriebsprüfung versucht, dieses gewünschte Bild durch komplette Missinterpretation bis hin zu Falschzitiierungen fälschlicherweise entstehen zu lassen. Die Betriebsprüfung beziehe sich ausschließlich auf vier gefundene Vermerke aus der Zeit nach Konkurseröffnung, die als Belege dafür genommen würden, dass der Wunsch des Beschwerdeführers bereits davor bestanden habe. Man habe im Detail angeführt, welche teils erstaunlichen Missdeutungen der Vermerke trotzdem bekannter anderer Unterlagen durch die Betriebsprüfung vorgenommen worden seien. Es gebe keinerlei Nachweise, dass der Beschwerdeführer entsprechende Handlungen gesetzt habe, in allen Unterlagen komme immer und bis zuletzt das Darlehen an die ***Z-GmbH*** in den Büchern vor. Sämtliche dieser Unterlagen seien der Betriebsprüfung bekannt. Auch die Definition des 03.09.2013 als Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttung sei in keiner Weise nachvollziehbar, da zum einen zu diesem Zeitpunkt der Konkurs bereits eröffnet war und der Beschwerdeführer daher auch keinerlei Vertretungshandlungen mehr habe setzen können.

Zum anderen sei die Wahl dieses Datums - wohl mangels Alternative - willkürlich basierend auf einer handschriftlichen Notiz des Beschwerdeführers von diesem Tag begründet worden, obwohl auch hieraus keinerlei aktive Handlung (oder laut Betriebsprüfung „Vorgang“) und schon gar nicht als vertretungsbefugtes Organ der Gesellschaft ableitbar sei (Seite 9). Es ergebe sich daher aus unserer Sicht weder eine inhaltliche Begründung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung noch sei der gewählte Zuflusszeitpunkt für diese in irgendeiner Form begründet (Seite 10).

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 26.08.2019 (OZ 3)** setzte die Abgabenbehörde beim Beschwerdeführer die Kapitalertragsteuer mit 107.394,32 € (Bemessungsgrundlage: 429.577,28 €) fest. In der Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde aus, dass über das Vermögen der ***X-GmbH-neu*** mit Antrag vom 03.07.2013 am 20.08.2013 das Konkursverfahren (***) eröffnet worden sei. Laut Schlussbericht der Masseverwalterin Dr. ***MV*** hätten bis auf eine Regressforderung gegen den ehemaligen Verkäufer der Liegenschaft (betreffend eine Liegenschaft in Wien 21) keine weiteren Aktiva festgestellt werden können. Diesen Aktiva seien Insolvenzforderungen der ***B-GmbH-neu*** und der ***A-GmbH*** gegenübergestanden. Aufgrund eines Vergleiches sei der Regressanspruch an die ***B-GmbH-neu*** gegen Verzicht auf die Forderung abgetreten worden. Von der im Insolvenzverfahren festgestellten Forderung der ***A-GmbH*** gegenüber der ***X-GmbH-neu*** in Höhe von 3.433.475,54 € habe die ***A-GmbH*** einen Betrag von Euro 16.562,24 erhalten. Das Konkursverfahren sei vom Handelsgericht mit Beschluss vom 26.06.2014 nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben und die Firma per 03.09.2014 nach § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden. In den durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung bei Hausdurchsuchungen im Auftrag der WKStA beschlagnahmten Unterlagen der ***X-GmbH-neu*** sei ein Vermerk mit dem Datum 03.09.2013 gefunden worden. auf dem unter anderem stehe: „Darlehen 421 an ***Z-GmbH***m - RAUS“. Dieser Vermerk behandle auch andere Themen, die im Zusammenhang mit der Masseverwalterin (auf dem Vermerk abgekürzt mit MV) stünden, wie Rückstellungen, Verluste und Gerichtsurteile. Auf einem späteren Vermerk vom 31.12.2014, also nach Schluss des Konkursverfahrens, sei zu lesen: „***RA*** will doch BILANZ 2012 + 2013 da FA DRUCK auf ***S*** macht, bitte so, daß ***Z-GmbH*** nicht vorhanden bei ***StB2*** bestellen“. Diese Bilanzen seien laut der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers, ***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft***, jedoch nie tatsächlich erstellt worden. In den Unterlagen fänden sich auch keine Bilanzen für diese Jahre. Zu diesen beiden Vermerken befragt habe ***C***, eine Mitarbeiterin im Controlling der Unternehmensgruppe des Beschwerdeführers, im Zuge der Zeugenvernehmung am 26.06.2019 ausgesagt, dass es sich dabei um die Handschrift des Beschwerdeführers handle. Auf einem weiteren Vermerk ohne Datum, laut Stellungnahme der steuerlichen Vertretung handle es sich dabei um eine Gesprächsnotiz vom 18.12.2014, sei zu lesen: „***StB2*** (Anm. = Mag. ***StB2***, Partner bei ***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft***) ist

gleicher Mahnung (sic) / nehmen und gehen, Risiko verdeckte Gewinnausschüttung“. In diesem Gespräch seien, laut Stellungnahme des Steuerberaters, die Schätzungsbescheide des Finanzamtes besprochen worden und das „nehmen und gehen“ beziehe sich auf die Schätzung und ob ein Rechtsmittel ergriffen werden solle. „Nehmen und gehen“ heiße in diesem Zusammenhang, dass nichts gegen die Bescheide unternommen werden solle. Bezüglich dem Wort „Mahnung“ werde in der Stellungnahme ausgeführt, dass es sich dabei allenfalls um einen Risikohinweis von ihnen (***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft***) handle, aber definitiv um keine Rechtsansicht (Seite 2). In der Zeugenvernehmung am 26.06.2019 habe ***C*** dazu gesagt, dass es sich um ihre Handschrift handle und sie vermute, dass es sich dabei um eine Telefonnotiz handle. An genauere Umstände zu dieser Notiz erinnere sie sich nicht mehr und sie wisse auch nicht, was eine verdeckte Gewinnausschüttung sei. Im Jahresabschluss der ***Z-GmbH*** zum 31.12.2013 sei in der GuV unter „Ausbuchung nicht eingeforderter Verbindlichkeiten (Schuldnachlass)“ ein Erlös in Höhe von 379.276,25 € verbucht worden. Weiters würden unter sonstigen Verbindlichkeiten unter „Darlehen ***X-GmbH-neu***“ zum 31.12.2013 ein Saldo in Höhe von Null € ausgewiesen. Der Vorjahressaldo zum 31.12.2012 habe 421.708,41 € betragen. In den Unterlagen sei weiters ein Bankbeleg zu finden, auf dem eine Überweisung mit dem Datum 03.07.2013 (laut Unterlagen am 03.07.2013 freigegeben durch den Beschwerdeführer) an Dr. ***R*** in Höhe von 4.000 € ersichtlich sei, die nicht auf das übliche Konto der Kanzlei von Dr. ***R*** erfolgt sei. Für diese Überweisung gebe es in den beschlagnahmten Unterlagen keine zugehörige Rechnung oder Zahlungsgrund. Per 02.09.2013 seien die verbleibenden finanziellen Mitteln der ***X-GmbH-neu*** in Höhe von 798,17 € an das Massekonto überwiesen worden. ***S***, der per 03.07.2013 als Gesellschaftergeschäftsführer im Firmenbuch aufscheine, sei, laut eigenen Aussagen, nicht Gesellschafter des geprüften Unternehmens gewesen und habe auch keine das Unternehmen betreffende Entscheidungen getroffen. Er sei ein Jugendfreund von Rechtsanwalt Dr. ***R*** (bevorzugter Rechtsvertreter des Beschwerdeführers). ***S*** sage, dass er öfters von Dr. ***R*** und anderen Rechtsanwälten gebeten worden sei, kurz vor Konkurs einer Gesellschaft diese als Gesellschaftergeschäftsführer zu übernehmen, damit die vorherigen Inhaber nicht im Konkursverfahren aufschielen. Wenn Briefe an ***S*** adressiert gewesen seien, seien diese von Rechtsanwalt Dr. ***R*** an den Beschwerdeführer weitergeleitet und gemeinsam das weitere Vorgehen besprochen worden (Mailverkehr vom 22. bzw. 24. September 2014 mit dem Betreff: ***X-GmbH-neu***). Ergänzend dazu sage ***S*** bei der Befragung durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung am 07.11.2018 aus, dass er bis auf zwei Unterschriften nie etwas mit der ***X-GmbH-neu*** zu tun gehabt habe und diese nur aus Gefälligkeit für den Beschwerdeführer übernommen habe, da dieser beim Konkurs nicht habe aufscheinen wollen. Mehr habe er mit der GmbH niemals zu tun gehabt. Sämtliche Unterlagen hätten sich bei der Hausdurchsuchung am Standort der ***Y-GmbH-neu*** (Alleingesellschafter: der Beschwerdeführer) bzw. am Nebenwohnsitz des Beschwerdeführers in Wien befunden. Aufgrund der oben geschilderten Erhebungen ergebe sich für die Außenprüfung folgender

Sachverhalt: Im Jahr 2013 sei es das Ziel des Beschwerdeführers gewesen, das Darlehen der ***X-GmbH-neu*** an die ***Z-GmbH*** im Konkursverfahren nicht aufscheinen zu lassen, in dem er die Offenlegung der bestehenden Forderung an die Masseverwalterin unterlassen habe. Durch die Unterlassung der Meldung sei der Beschwerdeführer in seinem Vermögen bereichert worden, da eine Rückzahlung des ausstehenden Saldos nicht erfolgt sei und die ***Z-GmbH*** (Alleingesellschafter: der Beschwerdeführer) durch die erlöswirksame Ausbuchung des Darlehens an Wert gewonnen habe. Bei Rückzahlung des Darlehens an die ***X-GmbH-neu*** wäre dieses Teil der Konkursmasse gewesen und somit mit Verteilungsbeschluss an die Gläubiger verteilt worden (Seite 3). Die Entscheidung, die Offenlegung der Forderung gegenüber der ***Z-GmbH*** zu unterlassen, sei vom Beschwerdeführer federführend getragen worden. Die Absicht, das ausstehende Darlehen rückzuführen, sei spätestens am 03.09.2013 mit Anfertigung des Vermerkes „Darlehen 421‘ an ***Z-GmbH***m - RAUS" aufgegeben worden. Bereits vor der endgültigen Beschlussfassung seien Vorbereitungshandlungen für die Verschleierung des offenen Darlehens, wie zum Beispiel die Einsetzung des Scheingesellschafters, getroffen worden. Es sei nicht beabsichtigt gewesen, ***S*** zum wahren Machthaber und Eigentümer der ***X-GmbH-neu*** zu machen. Tatsächlich habe auch nach Abschluss des Abtretungsvertrages der Beschwerdeführer weiter alle Entscheidungen getroffen und sei nach wie vor wirtschaftlicher Eigentümer der ***X-GmbH-neu*** gewesen. Die Einsetzung des vorgeschobenen Geschäftsführers und Gesellschafters ***S*** per 03.07.2013 stelle bereits den ersten Schritt zur späteren Entziehung der Mittel der ***X-GmbH-neu*** zugunsten der ***Z-GmbH*** und somit zugunsten des Beschwerdeführers dar. Für das Darlehen seien ab dem Geschäftsjahr 2012 keine Zinsen mehr berechnet worden. Bei Hinzurechnung der nicht berechneten Zinsen von 4,7% und Berücksichtigung der erfolgten Rückzahlungen ergebe sich der Darlehensstand zum Stichtag 03.09.2013 wie folgt: Stand Darlehen laut Jahresabschluss 2011: Euro 438.708,41 abzügl. Rückzahlungen iHv Euro 46.500,- in den Jahren 2012 und 2013, plus nicht verrechnete Zinsen in den Jahren 2012 und 2013 (bis 03.09.2013) in Höhe von 33.368,87 €. Darlehensstand: Euro 429.577,28. Bei der Überweisung von 4.000 € an das Privatkonto von Rechtsanwalt Dr. ***R*** handle es sich um eine Zahlung, die nicht betrieblich begründet sei. Rechtsanwalt Dr. ***R*** habe aufgrund seiner bisherigen Rechtsberatung für den Beschwerdeführer ein Naheverhältnis zu diesem und habe auch an der Einsetzung von ***S*** wesentlich mitgewirkt. Die Unterlassung der Meldung der bestehenden Forderung ergebe sich aus dem Schlussbericht der Masseverwalterin, in dem die Forderung nicht erwähnt werde. Wäre die Forderung an die Masseverwalterin gemeldet worden, wäre diese zur Eintreibung verpflichtet gewesen. Daher sei es offensichtlich, dass eine Mitteilung nicht erfolgt sei. Aus den zitierten Aktenvermerken ergebe sich das eindeutige Bild, dass der Vorsatz auf Unterlassung der Meldung bestanden habe und dies auch nicht nur unabsichtlich („vergessen“ bekannt zu geben) erfolgt sei, sonst wäre spätestens zum Datum der Erstellung des zweiten zitierten Vermerkes des Beschwerdeführers dieses „Vergessen“ korrigiert worden. Die Qualifizierung der Einsetzung von ***S*** als Vorbereitungshandlung für die spätere verdeckte

Ausschüttung ergebe sich aus den Aussagen von ***S*** und aus dem zeitlichen Zusammenhang mit der Konkursöffnung. Gegen die Qualifizierung des Abtretungsvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und ***S*** als Scheingeschäft sei in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers kein Einwand erhoben worden. Da sämtliche vorhanden Mittel an die Masseverwalterin am 02.09.2013 überwiesen worden seien und aufgrund des Aktenvermerkes vom 03.09.2013 werde seitens der Abgabenbehörde der 03.09.2013 als jener Zeitpunkt angesehen, zu dem der Beschwerdeführer durch Unterlassen der Offenlegung die verdeckte Ausschüttung bewirkt habe. Dieses Datum werde auch durch die Ausbuchung des Darlehens bei der ***Z-GmbH*** im Jahresabschluss 2013 gestützt. Durch diese Ausbuchung sei sich der Beschwerdeführer bereits im Jahr 2013 sicher gewesen, dass die Vermögensvermehrung im Jahr 2013 endgültig sei und von der Masseverwalterin aufgrund seiner Unterlassungshandlung (Nichtbekanntgabe der Darlehensforderung) keine Schritte betreffend Eintreibung erfolgen würden (Seite 4). Das Naheverhältnis zwischen Rechtsanwalt Dr. ***R*** und dem Beschwerdeführer ergebe sich eindeutig aus den Aussagen von ***S*** und diversen Mails (enthalten in den Sicherstellungen durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung) zwischen dem Beschwerdeführer und Rechtsanwalt Dr. ***R***, in dem sie diverse Vorhaben freundschaftlich besprächen. Gegen die Berechnung der Darlehenshöhe sei ebenfalls in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung nichts ausgeführt worden. Daraus schließe die Abgabenbehörde, dass diese Berechnung auch mit den Berechnungen des Steuerpflichtigen übereinstimme. Sofern bei den obigen Darstellungen auf andere Verfahren verwiesen worden sei, handle es sich dabei entweder um das Konkursverfahren mit Aktenzahl *** beim Handelsgericht Wien oder um das Strafverfahren der WKStA Wien zur Aktenzahl ***. Bei beiden Verfahren habe der Beschwerdeführer direkt oder indirekt Parteistellung innegehabt und somit auch ein Recht auf Akteneinsicht. Sämtliche Vernehmungen seien durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung im Zuge des Strafverfahrens der WKStA Wien zur Aktenzahl *** gegen den Beschwerdeführer u.a. durchgeführt worden. Rechtliche Beurteilung: Gemäß § 23 Abs. 1 BAO seien Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Scheingeschäfte und Scheinhandlungen seien Rechtsgeschäfte und sonstige Handlungen, die nicht ernstlich gewollt seien und die einen Tatbestand vortäuschten, der in Wirklichkeit nicht bestehe (VwGH 21.02.2013, 2009/13/0258). Liege ein Scheingeschäft vor, so sei die Scheinhandlung unwirksam und nur die tatsächliche Handlung relevant. Aufgrund der Aussagen von ***S*** sei es offensichtlich, dass eine tatsächliche Abtretung der GmbH-Anteile niemals gewollt gewesen sei und auch aufgrund des anstehenden Konkursverfahrens keinen Sinn mehr gemacht hätte. Somit sei sowohl die Bestellung von ***S*** zum Geschäftsführer als auch die Abtretung der Anteile an der GmbH ein absolutes Scheingeschäft, das für die Abgabenerhebung rechtlich unwirksam sei. Der Beschwerdeführer sei daher weiter als Gesellschafter und Geschäftsführer der ***X-GmbH-neu*** anzusehen. Eine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG liege dann vor, wenn nicht ohne weiteres erkennbare Vorteile für an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar

Beteiligte gewährt würden, die körperschaftsfremden Personen nicht gewährt worden wären (vgl. zB VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, 95/15/0065; VwGH 27.06.2012, 2008/13/0148).

Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung seien ein Eigentums- oder Naheverhältnis zu einer Körperschaft, ein objektives Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Eine Willensentscheidung könne auch durch ein Unterlassen manifestiert werden. Die Unterlassung der Meldung der bestehenden Forderung an die Masseverwalterin durch den Beschwerdeführer stelle somit tatsächlich einen Forderungsverzicht gegenüber der ***Z-GmbH*** dar, durch den der Beschwerdeführer unmittelbar am Vermögen bereichert worden sei, da sich aufgrund des Nichteintreibens der offenen Forderung der Wert seiner Beteiligung an der ***Z-GmbH*** erhöht habe. Es habe dem Beschwerdeführer mit der Entscheidung zur Unterlassung der Meldung an die Masseverwalterin bewusst sein müssen, dass dadurch die ***X-GmbH-neu*** am Vermögen geschädigt und er dadurch bereichert worden sei. Der Vorsatz (dolus eventualis) werde insbesondere durch die Aktenvermerke dokumentiert. Auch wenn zwei dieser Aktenvermerke erst im Nachhinein erstellt worden seien, zeigten sie die Intention des Beschwerdeführers deutlich auf, das Darlehen nicht mehr aufscheinen lassen zu wollen (Seite 5). Bei der Zahlung an Rechtsanwalt Dr. ***R*** in Höhe von 4.000 € handle es sich um eine Zahlung an eine Person, die nur aufgrund der gesellschaftlichen Stellung des Beschwerdeführers erfolgt sei, da sie lediglich aufgrund des Naheverhältnisses des Beschwerdeführers zu Rechtsanwalt Dr. ***R*** geleistet worden sei. Ebenfalls habe dem Beschwerdeführer bewusst sein müssen, dass durch diese Überweisung einer ihm nahestehenden Person aus rein außerbetrieblichen Gründen ein Vorteil gewährt worden sei. Somit ergebe sich ein Betrag von insgesamt 433.577,28 €, der als verdeckte Ausschüttung zu werten sei. Dem Beschwerdeführer sei es außerdem bewusst gewesen, dass für die durch den außerbetrieblichen Forderungsverzicht bewirkte verdeckte Ausschüttung Kapitalertragsteuer durch die Gesellschaft einzubehalten gewesen wäre. Aus dem Vermerk auf der Buchungsmitteilung vom 21.11.2014 (Beilage 3 zur Stellungnahme vom 17.07.2019) gehe hervor, dass offenbar auf das Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung durch den Steuerberater hingewiesen worden sei. Die Tatsachen, auf die sich dieser Bescheid stütze, wie Buchhaltungsunterlagen der ***X-GmbH-neu***, bei der Hausdurchsuchung des Bundesamts zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung sichergestellte Unterlagen in Bezug auf die ***X-GmbH-neu***, Zeugeneinvernahmen durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung von ***C*** und ***S*** und die Einsicht in den Konkursakt des Handelsgerichtes Wien stellten neue Tatsachen im Sinne des § 201 Abs. 2 Z 4 iVm 303 BAO dar, da sie der Behörde erst im Zuge der Prüfung der Abgaben bei der ***X-GmbH-neu*** bekannt geworden seien. Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung (zB. VwGH 09.07.1997, 95/13/0124, uvm) sei im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung (§ 20 BAO, Art. 130 Abs. 2 B VG) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung; § 114 BAO) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtssicherheit) einzuräumen. Auch könnten die steuerlichen

Auswirkungen der festgestellten Rechtswidrigkeit unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden (Seite 6).

Mit **Schreiben vom 01.10.2019 (OZ 1)** erhob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter (*****StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft*****) die Beschwerde gegen diesen Bescheid und beantragte dessen Aufhebung. Zur Begründung wurde vorgebracht, dass seitens des Finanzamtes das von der *****X-GmbH-neu***** zu einem Vorprüfungszeitpunkt gewährte Darlehen an die *****Z-GmbH***** mit Zuflussdatum 03.09.2013 als verdeckte Gewinnausschüttung an den Beschwerdeführer gewertet werde. Die Kapitalertragsteuer sei mit gegenständlichem Bescheid iSd § 95 Abs. 4 EStG 1988 dem Beschwerdeführer direkt vorgeschrieben worden. Abgeleitet werde die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung durch eine Reihe von angeführten Indizien - seitens des Finanzamtes fälschlicherweise als „Sachverhalt“, also als Tatsachenfeststellungen, bezeichnet - die weder inhaltlich noch im Zeitablauf korrekt interpretiert seien und damit die Schlussfolgerung, nämlich die verdeckte Gewinnausschüttung unzulässig sei. Auch würden darüber hinaus keine weiteren Nachweise oder Unterlagen vorgelegt. Eine der wesentlichen Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung sei „das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung“ (s. Rz 568 der KStR sowie im Detail Rz 607 und 608). Zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung bedürfe es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftrete und entscheide. Kern dieses subjektiven Tatbildes sei dabei im Übrigen eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen. Das Verhalten müsse kausal für die Vorteilsgewährung gewesen sein. Es seien durch den Beschwerdeführer weder nach außen wirksame noch für die Auslösung einer verdeckten Ausschüttung kausale Handlungen gesetzt worden, die den festgestellten Vermögensvorteil bewirkt hätten. Damit fehle das für eine verdeckte Gewinnausschüttung erforderliche subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (Seite 2). Das Finanzamt gehe davon aus, dass der Beschwerdeführer es trotz bestehender Verpflichtung dazu bewusst unterlassen habe, die Darlehensforderung an die *****Z-GmbH***** der Masseverwalterin bekanntzugeben und dass er damit die Vermögenszuwendung ausgelöst habe. Dies impliziere gleichzeitig, dass eine solche Verpflichtung zu einer Meldung bestanden habe und dass der Beschwerdeführer diese Meldung unterlassen habe. Fakt sei, dass es rechtlich keine solche Verpflichtung gebe, sondern dass vielmehr ein Masseverwalter den Wert des Aktivvermögens festzustellen habe. Laut dem Beschwerdeführer habe es diesbezüglich jedoch keinerlei Anfragen durch die Masseverwalterin gegeben. Fakt sei auch, dass das bestehende Darlehen bis zuletzt unverändert in den Büchern und Aufzeichnungen ausgewiesen gewesen sei. Dies werde auch durch das Finanzamt bestätigt, welches an Hand der vorliegenden Aufzeichnungen und Unterlagen der Jahre 2012 und 2013 den offenen Saldo des Darlehens ermittelt habe. Die Tatsache, dass das Finanzamt ohne Probleme auf Basis der vorliegenden Buchführungsunterlagen in der Lage gewesen sei, den offenen Darlehenssaldo zu ermitteln,

stehe in unmittelbarem Widerspruch zu der Unterstellung des Finanzamtes, dass es zur „Verschleierung des offenen Darlehens“ habe kommen sollen. Es ließen sich unter der vorliegenden Argumentation keine nach außen wirksamen und kausalen Handlungen erkennen, die den festgestellten Vermögensvorteil bewirkt hätten. Vielmehr sei das Darlehen aus den alten Jahresabschlüssen sowie danach aus den Buchhaltungsaufzeichnungen ersichtlich gewesen. Bei dieser vorliegenden Beschreibung („Die Einsetzung des vorgeschobenen Geschäftsführers ***S*** per 03.07.2013 stellt bereits den ersten Schritt zur späteren Entziehung der Mittel der ***X-GmbH-neu*** (...) zugunsten ***Bf*** dar“ handle es sich um eine bloße Behauptung des Finanzamtes und um keine Feststellung, die in irgendeiner Form nachgewiesen wäre. Der Verweis auf die „spätere Entziehung der Mittel“ verweise geradezu auf eine nach außen wirksame Tätigkeit (nämlich eine „Entziehung“) des Beschwerdeführers, für diese werde aber keinerlei Nachweis angeführt. So bleibe das Finanzamt schuldig, welche Entscheidungen denn durch den Beschwerdeführer getroffen worden seien. Der Aussage, „alle“ Entscheidungen seien getroffen worden, lasse Nachweise darüber offen, um welche Entscheidungen es sich gehandelt haben solle (Seite 4). Worin der kausale Zusammenhang zwischen der Bestellung von ***S*** und der behaupteten verdeckten Ausschüttung bestehen solle, werde nicht erläutert oder nachgewiesen, so dass auch hier wieder eine bloße Behauptung vorliege. Rein rechtlich seien mit Konkurseröffnung ***S*** als Geschäftsführer und auch der Beschwerdeführer, der keinerlei Funktion mehr bekleidet habe, zu gar keinen Handlungen für die ***X-GmbH-neu*** mehr befähigt gewesen, entsprechende Handlungen habe nur mehr die Masseverwalterin setzen können. Aus den Aussagen des ***S*** lasse sich jedenfalls kein Rückschluss auf eine verdeckte Gewinnausschüttung ableiten. Vielmehr werde von diesem ausgeführt, dass er „...öfters von ***RA*** und anderen Rechtsanwälten gebeten worden sei, kurz vor Konkurs einer Gesellschaft diese als Gesellschaftergeschäftsführer zu übernehmen, damit die vorherigen Inhaber nicht im Konkursverfahren aufschienen.“ Der Grund für die Einsetzung von ***S*** sei damit von diesem eindeutig erklärt, ein Zusammenhang mit einer verdeckten Ausschüttung sei daraus nicht ableitbar. Zur Aussage des Finanzamtes „Gegen die Qualifizierung des Abtretungsvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und ***S*** als Scheingeschäft wurde in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung von [Beschwerdeführer] kein Einwand erhoben“ sei zum einen festzuhalten, dass allein die Tatsache, dass kein Einwand erhoben worden sei, noch keine Zustimmung bedeute. Außerdem gebe es im Ersuchen um Stellungnahme seitens des Finanzamtes keine näheren Ausführungen zum behaupteten Scheingeschäft, so dass es keinen Anlass gegeben habe, das Thema Scheingeschäft in der Stellungnahme zu erörtern (Seite 4). Auch sei hier wiederum kein kausaler Zusammenhang zwischen dem behaupteten Scheingeschäft und der unterstellten verdeckten Gewinnausschüttung begründet worden. Festzuhalten sei aber jedenfalls, dass keinesfalls ein Scheingeschäft vorgelegen sei, auch habe es kein Treuhandverhältnis gegeben. ***S*** sei alleiniger wirtschaftlicher Eigentümer sämtlicher GmbH-Anteile geworden. Zur Aussage des Finanzamtes „... wird seitens der Behörde der 03.09.2013 als jener Zeitpunkt angesehen, zu

dem [Beschwerdeführer] durch Unterlassen der Offenlegung die verdeckte Ausschüttung bewirkt hat. Dieses Datum wird auch durch die Ausbuchung des Darlehens bei der ***Z-GmbH*** im JA 2013 gestützt. Durch diese Ausbuchung war sich [Beschwerdeführer] bereits im Jahr 2013 sicher, dass die Vermögensmehrung im Jahr 2013 endgültig ist...“ sei festzuhalten, dass es an der objektiven Vermögensmehrung ja keinen Zweifel gebe, nicht gegeben bzw. unbegründet sei jedoch das subjektive Tatbild der behaupteten verdeckten Ausschüttung. In der vorliegenden Begründung vergesse das Finanzamt jedoch, dass die Ausbuchung des Darlehens im Jahresabschluss 2013 und damit nicht gezwungenermaßen im Jahr 2013 erfolgt sei. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung 2013 seien werterhellende Faktoren entsprechend zu berücksichtigen gewesen. Da zum Zeitpunkt der Bilanzierung 2013 tatsächlich die Darlehensforderung durch die Masseverwalterin nicht geltend gemacht worden sei, sei die Darlehensforderung ertragswirksam auszubuchen gewesen. Eine andere Handhabung wäre uE sowohl aus handels- als auch aus steuerrechtlicher Sicht unzulässig gewesen. Keinesfalls begründe die Ausbuchung der Darlehensforderung im Jahresabschluss 2013 einen kausalen Zusammenhang oder eine Begründung für die Bewirkung einer verdeckten Ausschüttung per 03.09.2013. Zur Aussage des Finanzamtes „Auf einem späteren Vermerk vom 31.12.2014 also nach Schluss des Konkursverfahrens, ist zu lesen: „***RA*** will doch BILANZ 2012 + 2013 da FA DRUCK auf ***S*** macht, bitte so, daß ***Z-GmbH*** nicht vorhanden bei ***StB2*** bestellen“ sei zeitlich festzuhalten, dass der Vermerk von Ende 2014 stamme und damit mehr als ein Jahr nach dem vom Finanzamt definierten Zuflusszeitpunkt der verdeckten Ausschüttung, dem 03.09.2013 (Seite 5-6). Nachdem der Vermerk also nach der behaupteten Ausschüttung angelegt worden sei, sei er auch keinesfalls geeignet, eine verdeckte Ausschüttung bzw. eine dafür notwendige kausale außenwirksame Handlung zum 03.09.2013 zu belegen. Festzuhalten sei auch, dass die Bilanzen 2012 und 2013 „ohne ***Z-GmbH***“ weder bestellt und auch nicht „von uns“ erstellt worden seien. Vielmehr lägen dem Finanzamt die Buchhaltungsunterlagen vor, in denen die Darlehensforderung an die ***Z-GmbH*** immer entsprechend enthalten und ausgewiesen gewesen sei. Diese Unterlagen hätten dem Finanzamt sogar dazu gedient, die korrekte Höhe der Darlehensforderung zu ermitteln. Zum Vermerk des Beschwerdeführers mit dem Datum 03.09.2013: „Darlehen 421 an ***Z-GmbH***m - RAUS“ führe das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung an, dass „die Absicht das ausstehende Darlehen rückzuführen, ist spätestens mit Anfertigung des Vermerkes aufgegeben worden“ und „aufgrund des Aktenvermerkes vom 03.09.2013 wird seitens der Behörde der 03.09.2013 als jener Zeitpunkt angesehen, zu dem [Beschwerdeführer] durch Unterlassen der Offenlegung die verdeckte Ausschüttung bewirkt hat.“ Ebenso wie beim vorherigen Vermerk lasse sich daraus keine kausale außenwirksame Handlung zum 03.09.2013 zu belegen, die aber notwendig sei, um die verdeckte Ausschüttung zu bewirken. Trotz der im Vermerk allenfalls angeführten Überlegung „Darlehen (...) ***Z-GmbH*** RAUS“ lägen dem Finanzamt die Buchhaltungsunterlagen vor, in denen die Darlehensforderung an die ***Z-GmbH*** immer entsprechend enthalten und ausgewiesen gewesen sei. Die Darlehensforderung sei also faktisch nie ausgeschieden worden.

In seiner Darstellung des Sachverhaltes verweise das Finanzamt auf die inhaltliche Erläuterung in unserer Stellungnahme, dass nämlich das Zitat „Nehmen und gehen“ sich keinesfalls auf das Darlehen beziehe, sondern auf Schätzungsbescheide und dass das Zitat auch nicht Steuerberater Mag. ***StB2*** sondern ***C*** zuzuordnen sei (Seite 6). Man wolle aber festhalten, dass es sich hier nicht nur um „unsere“ Ausführungen in der Stellungnahme handle, vielmehr habe man dem Finanzamt auch das zugrundeliegende Mail übermittelt, in dem ***C*** genau diese Wortwahl in Zusammenhang mit den Schätzungsbescheiden getroffen habe. Insofern liege dem Finanzamt ein eindeutiger Nachweis hinsichtlich der Zuordnung und der inhaltlichen Begründung des Zitats vor und nicht „nur“ unsere Erläuterung. Jedenfalls bestehe keinerlei Zusammenhang zwischen dem Zitat „Nehmen und gehen“ und der Darlehensforderung. Außerdem wäre auch dieser Vermerk, nachdem er nach der behaupteten Ausschüttung angelegt worden sei, keinesfalls geeignet, eine verdeckte Ausschüttung bzw. eine dafür notwendige kausale außenwirksame Handlung zum 03.09.2013 zu belegen (Seite 7). Wie das Finanzamt vollkommen korrekt anführe, seien zwei der drei Vermerke nach der unterstellten verdeckten Ausschüttung angelegt. Diese Vermerke könnten damit keinesfalls kausal für davor gelegene außenwirksame Handlungen sein, die die verdeckte Ausschüttung ausgelöst haben sollten. Eine allfällige Intention allein stelle jedenfalls keine ausreichend nach außen wirksame Handlung dar, die eine verdeckte Ausschüttung bewirken könne. Aber auch der Vermerk vom 03.09.2013, der seitens des Finanzamtes als Auslöser für die verdeckte Ausschüttung herangezogen werde, begründe für sich weder einen kausalen Zusammenhang, noch sei diesem Vermerk eine nach außen wirksame Handlung gefolgt. Auch könne seitens des Beschwerdeführers gar keine solche Handlung gesetzt worden sein, sei doch zu diesem Zeitpunkt der Konkurs schon eröffnet worden, allein vertretungs- und handlungsbefugt sei die Masseverwalterin gewesen. Zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung bedürfe es - wie oben näher ausgeführt - rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftrete und entscheide. Kern dieses subjektiven Tatbildes sei dabei im Übrigen eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen. Es sei nicht nachvollziehbar, welches Verhalten der Beschwerdeführer in seiner Funktion als vertretungsbefugtes Organ gesetzt haben solle - im Wissen und im Wollen, damit eine Vorteilsgewährung auszulösen (Seite 7). Alle angeführten Punkte und Verweise auf angeführten Vermerken ließen keine Handlung erkennen, die nach außen hin wirksam sei und die kausal für die Vorteilsgewährung gewesen sein solle. Es seien keine Buchhaltungsunterlagen oder Bilanzen erstellt worden, die das Darlehen nicht auswiesen. Es seien entsprechende Unterlagen vom Beschwerdeführer auch nicht zurückgehalten worden. In der vorliegenden Bilanz 2011 sei das Darlehen ausgewiesen, ebenso in den Buchhaltungsunterlagen für die Jahre 2012 und 2013. Die Kenntnis eines möglichen Steuerrisikos sei für sich auch keine solche Handlung, die eine Vorteilsgewährung auslöse. Ebenso seien sämtliche Vermerke, die die Absicht des Beschwerdeführers unterstellten, für sich auch keine solchen Handlungen, die eine Vorteilsgewährung auslöst. Auch sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer zu dem unterstellten Zeitpunkt der behaupteten

verdeckten Gewinnausschüttung gar nicht in der Lage gewesen sei, entsprechende Handlungen zu setzen. Letztendlich sei für die verdeckte Ausschüttung seitens des Finanzamtes ein willkürlicher Zeitpunkt gewählt worden, nur weil zu diesem Zeitpunkt ein Vermerk existiere, der das Darlehen an die ***Z-GmbH*** thematisiere. Tatsächlich sei aber zu diesem Zeitpunkt keine rechtlich und nach außen wirksame Handlung des Beschwerdeführers - und schon gar nicht als vertretungsbefugtes Organ – gesetzt worden, so dass auch kein Zufluss unterstellt werden könne. Neben dem Hauptpunkt der gegenständlichen Darlehensforderung an die ***Z-GmbH*** werde seitens des Finanzamtes noch für eine Zahlung von 4.000 € an Rechtsanwalt Dr. ***R*** eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen, da keine zugehörige Rechnung oder Zahlungsgrund bekannt seien. Diesbezüglich sei anzumerken, dass es sich laut dem Beschwerdeführer möglicherweise um den notwendigen Kostenvorschuss für die anschließende Konkursöffnung handeln könnte. Für diese Mutmaßung habe jedoch leider kein weiterer Nachweis gefunden werden können (Seite 8). Zusammenfassung: Es seien durch den Beschwerdeführer weder nach außen wirksame noch für die Auslösung einer verdeckten Ausschüttung kausale Handlungen gesetzt worden, die den festgestellten Vermögensvorteil bewirkt hätten. Damit fehle das für eine verdeckte Gewinnausschüttung erforderliche subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Zur Erfüllung des subjektiven Tatbilds einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (s. Rz 568 der KStR sowie im Detail Rz 607 und 608) bedürfe es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftrete und entscheide. Kern dieses subjektiven Tatbildes sei dabei im Übrigen eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen (Seite 8-9). Der Beschwerdeführer habe ein solches Verhalten in seiner Funktion als vertretungsbefugtes Organ weder getätigt noch sei er zum Zeitpunkt des von der Betriebsprüfung definierten Zuflusses überhaupt dazu in der Lage oder berechtigt gewesen, solch ein Verhalten rechtswirksam zu tätigen. Es werde seitens des Finanzamtes auch in keiner Weise definiert, welche Handlung - und zwar eine nach außen wirksame Handlung - diese verdeckte Gewinnausschüttung ausgelöst haben solle. Seitens des Finanzamtes werde lediglich versucht, aufzuzeigen, dass der Beschwerdeführer den Wunsch gehabt haben solle, das gegenständliche Darlehen an die ***Z-GmbH*** „im Konkursverfahren nicht aufscheinen zu lassen“. Ein solcher Wunsch für sich alleine stelle noch keine das subjektive Tatbild begründende Handlung des vertretungsbefugten Organes - welches noch dazu zum behaupteten Zuflusszeitpunkt auch gar kein solches Organ gewesen sei - dar. Es gebe nachweislich keinerlei außenwirksame Handlungen vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der behaupteten Vorteilsgewährung. In allen Unterlagen komme immer und bis zuletzt das Darlehen an die ***Z-GmbH*** in den Büchern vor. Auch die Definition des 03.09.2013 als Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttung sei in keiner Weise nachvollziehbar, da zum einen zu diesem Zeitpunkt der Konkurs bereits eröffnet gewesen sei und der Beschwerdeführer daher auch keinerlei Vertretungshandlungen mehr habe setzen können. Zum anderen sei die Wahl dieses Datums - wohl mangels Alternative - willkürlich basierend auf

einer handschriftlichen Notiz des Beschwerdeführers von diesem Tag begründet worden, obwohl auch hieraus keinerlei aktive Handlung und schon gar nicht als vertretungsbefugtes Organ der Gesellschaft ableitbar sei. Es ergebe sich daher aus unserer Sicht weder eine inhaltliche Begründung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung noch sei der gewählte Zuflusszeitpunkt für diese in irgendeiner Form begründet (Seite 9).

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 06.03.2020 (OZ 11)** wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass (im Insolvenzverfahren) der Schuldner gemäß § 99 IO zur Auskunftserteilung an den Masseverwalter verpflichtet sei. Die Auskunftspflicht sei umfassend. Sie betreffe nicht nur die zur Abwicklung des (im Anlassfall eröffneten) Konkursverfahrens erforderlichen Informationen, sondern auch das der Konkurseröffnung vorangegangene Handeln des Schuldners und Umstände, die Anfechtungsansprüche begründen könnten. Der Schuldner sei weiters verpflichtet, dem Masseverwalter die entsprechenden Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Die Pflicht zur Auskunft bestehe unmittelbar aufgrund des Gesetzes und sei daher grundsätzlich von einem entsprechenden Verlangen des Masseverwalters unabhängig. Sei der Schuldner keine natürliche Person, treffe die Auskunftspflicht die in § 69 Abs. 3 IO genannten Personen, insbesondere also die organschaftlichen Vertreter. Ehemalige Organe einer GmbH blieben dieser gegenüber für die Dauer von fünf Jahren nach Beendigung ihrer Organstellung verpflichtet, im Rahmen des Zumutbaren Auskunft über die Geschäfte und Vermögenswerte der Gesellschaft aller Art zu geben (OLG Wien 28 R 330/13z = ZIK 2014/148 (109)). Dementsprechend wäre es die Pflicht des Beschwerdeführers gewesen, die Masseverwalterin über den Bestand des Darlehens der ***X-GmbH-neu*** gegenüber der ***Z-GmbH*** zu informieren. Wie dem Insolvenzakt des Gerichtes zu entnehmen sei, sei eine derartige Information nicht erfolgt. Somit habe der Beschwerdeführer durch Unterlassen der Meldung der wahren Vermögensverhältnisse der ***X-GmbH-neu*** eine Pflichtverletzung begangen. Insbesondere sei aufgrund der engen Zusammenarbeit mit seinem Rechtsanwalt Dr. ***R*** (dieser sei auch für die Einsetzung des Scheingesellschafters ***S*** verantwortlich gewesen), der als einer der Experten im Insolvenzrecht gelte, anzunehmen, dass es dem Beschwerdeführer sehr wohl bewusst gewesen sei, dass eine solche Meldungspflicht bestehe. Insofern stelle das Unterlassen der Meldung ebenfalls eine Handlung dar, die den subjektiven Vorsatz auf Bereicherung zum Ausdruck bringe. Ebenso sei der Beschwerdeführer auch nach formeller Machtabgabe an die Masseverwalterin fähig, Handlungen die eine Vermögensbereicherung bewirkten, zu setzen. In der Zeugenvernehmung am 26.09.2019 von der Masseverwalterin Mag. Dr. ***MV*** durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung habe diese ausgesagt, dass sie während des Konkursverfahren zwar nie persönlich Kontakt mit dem Beschwerdeführer gehabt habe, aber einmal aufgrund ihrer Nachfrage eine schriftliche Stellungnahme von der rechtsfreundlichen Vertretung des Beschwerdeführers erhalten habe. Diese Stellungnahme sei allerdings zum Thema Sacheinlage eines Grundstückes in die damalige Tochtergesellschaft der ***X-GmbH-neu*** gewesen.

Weiters habe sie ausgesagt, dass sie keine Kenntnis des Darlehens der ***X-GmbH-neu*** an die ***Z-GmbH*** gehabt habe und auch keine Darlehensverträge erhalten habe. Selbst wenn man - entgegen der Überzeugung des Finanzamtes - der Ansicht wäre, dass es sich bei ***S*** nicht um einen Scheingeschäftsführer sondern um den wahren Geschäftsführer der ***X-GmbH-neu*** handle, wäre der Beschwerdeführer aufgrund der zeitlichen Nähe des Wechsels zum Konkursantrag (wenige Tage) verpflichtet gewesen, dem Gericht und somit der Masseverwalterin, die wahren Aktiva und Passiva der Gesellschaft mitzuteilen. Somit habe der Beschwerdeführer seine Pflicht zur Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 99 IO verletzt, um so die Eintreibung des offenen Darlehens zu vereiteln und sich selbst am Vermögen zu bereichern (Seite 2-3). Bezugnehmend auf die Qualifizierung von ***S*** als Scheingesellschafter und Scheingeschäftsführer sei anzuführen, dass aus sämtlichen Unterlagen hervorgehe, dass durch den Beschwerdeführer gemeinsam mit Dr. ***R*** auch nach Übernahme durch ***S*** weiter die Entscheidungen getroffen worden seien und dabei auch der Steuerberater Mag. ***StB2*** beteiligt gewesen sei. Auch sämtliche Unterlagen der ***X-GmbH-neu*** seien nicht vom Beschwerdeführer an ***S*** übergeben worden, sondern hätten sich weiterhin bei diesem befunden; dies sei bei einem wahren Verkauf unüblich. Auch sei es aus den beschlagnahmten Akten eindeutig ersichtlich, dass Dr. ***R*** bei eingegangenen Briefen, wie z.B. ein Schreiben des Finanzamtes, diese an den Beschwerdeführer weitergeleitet habe, damit dieser eine Entscheidung treffen könne (siehe zitierte Aktenvermerke im Bescheid, aber auch ein Mail von Dr. ***R*** an den Beschwerdeführer vom 22.09.2014). Unter diesem Blickpunkt seien auch die Aussagen von ***S*** bei der Zeugeneinvernahme durch das Bundesamt zur Korruptionsprävention und Korruptionsbekämpfung am 07.11.2018, dass er bis auf zwei Unterschriften nie etwas mit der ***X-GmbH-neu*** zu tun gehabt habe und diese nur aus Gefälligkeit für den Beschwerdeführer übernommen habe, da dieser beim Konkurs nicht habe aufscheinen wollen, ganz eindeutig als starkes Indiz dafür zu sehen, dass ***S*** lediglich zum Schein als Gesellschafter und Geschäftsführer eingesetzt worden sei. Somit seien sämtlich Handlungen, die auch nach Einsetzung von ***S*** gesetzt worden, dem Beschwerdeführer als wahren Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen bzw. sämtliche Handlungen, die der Beschwerdeführer selbst gesetzt habe, immer noch als solche im Namen der Gesellschaft zu sehen (Seite 3). Die Festsetzung des Datums der verdeckten Ausschüttung setze sich aus mehreren vorbereiteten Schritten zusammen, das Datum der tatsächlichen Ausschüttung sei für das Finanzamt deshalb der 03.09.2013, da mit diesem Datum alle Vorbereitungsschritte abgeschlossen gewesen seien und die „Macht“ über die ***X-GmbH-neu*** endgültig an die Masseverwalterin abgetreten worden sei. Wie auch in dem ursprünglichen Bescheid angeführt, seien sämtliche vorhandenen Mittel an die Masseverwalterin am 02.09.2013 überwiesen worden und aufgrund des Aktenvermerkes vom 03.09.2013 werde seitens des Finanzamtes der 03.09.2013 als das Datum angesehen, an dem der Beschwerdeführer durch Unterlassen der Offenlegung die verdeckte Ausschüttung endgültig bewirkt habe. Dieses Datum werde auch durch die Ausbuchung des Darlehens bei der ***Z-GmbH*** im Jahresabschluss 2013 gestützt.

Auch wenn dieses Faktum in der Beschwerde als nicht wesentlich abgetan werde, erachte das Finanzamt die Ausbuchung dennoch als Untermauerung des 03.09.2013 als Datum des Zuflusses, da mit diesem Tag der Beschwerdeführer tatsächlich im Vermögen bereichert worden sei, da die Beteiligung an der ***Z-GmbH*** „werthaltiger“ geworden sei (Seite 3).

Mit **Schreiben vom 22.03.2020 (OZ 14)** stellte der Beschwerdeführer durch einen weiteren steuerlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen gegen die Beschwerdeentscheidung 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 führte die Abgabenbehörde zum Sachverhalt lediglich stark verkürzt aus, dass im Jahr 2013 ein Darlehen der ***X-GmbH-neu***, welches im Vorprüfungszeitraum an die ***Z-GmbH*** gewährt worden sei, im Konkursverfahren der ***X-GmbH-neu*** nicht berücksichtigt worden sei, in dem die Offenlegung der bestehenden Forderung an die Masseverwalterin der ***X-GmbH-neu*** unterlassen worden sei. Durch die Unterlassung der Meldung sei der Beschwerdeführer in seinem Vermögen bereichert worden, da eine Rückzahlung des ausstehenden Saldos nicht erfolgt sei und die ***Z-GmbH*** (Alleingesellschafter ist der Beschwerdeführer) durch die „erlöswirksame Ausbuchung“ des Darlehens an Wert gewonnen habe. Bei Rückzahlung des Darlehens an die ***X-GmbH-neu*** wäre dieses Teil der Konkursmasse gewesen und somit mit Verteilungsbeschluss an die Gläubiger verteilt worden (Seite 6). Die Entscheidung, die Offenlegung der Forderung gegenüber der ***Z-GmbH*** zu unterlassen, sei vom Beschwerdeführer getragen worden. Es sei weiters nie beabsichtigt gewesen, dem eingesetzten Gesellschafter-Geschäftsführer ***S*** jemals wirklich die Entscheidungsmacht oder die Eigentümerschaft zu übertragen. Die formelle Übertragung sei nur erfolgt, damit der Beschwerdeführer selbst nicht aufscheine. Da es sich nach Überzeugung der Abgabenbehörde um ein Scheingeschäft handle, sei dieses steuerlich „irrelevant“ (Seite 7).

Der Beschwerdeführer hat weder die mündliche Verhandlung noch die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Strittig ist, ob die ***X-GmbH-neu*** im Kalenderjahr 2013 auf die Forderung an die ***Z-GmbH*** verzichtet und dadurch eine verdeckte Ausschüttung an den Beschwerdeführer bewirkt hat.

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).

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 ist die objektive Vermögensvermehrung unbestritten (siehe Seite 5 des Beschwerdeschreibens, OZ 1). Bestritten wird, dass die Vermögenszuwendung durch den Beschwerdeführer als Gesellschafter-Geschäftsführer der (auf die Forderung verzichtenden) ***X-GmbH-neu*** bewirkt wurde.

In der Beschwerde wird zusammengefasst vorgebracht, es seien durch den Beschwerdeführer weder nach außen wirksame noch für die Auslösung einer verdeckten Ausschüttung kausale Handlungen gesetzt worden, die den festgestellten Vermögensvorteil bewirkt hätten. Damit fehle das für eine verdeckte Gewinnausschüttung erforderliche subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Zur Erfüllung des subjektiven Tatbildes einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung bedürfe es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnendes Verhalten des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftrete und entscheide. Kern dieses subjektiven Tatbildes sei dabei im Übrigen eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen. Der Beschwerdeführer habe ein solches Verhalten in seiner Funktion als vertretungsbefugtes Organ weder getätigt noch sei er zum Zeitpunkt des von der Betriebsprüfung definierten Zuflusses überhaupt dazu in der Lage oder berechtigt gewesen, solch ein Verhalten rechtswirksam zu tätigen. Es gebe nachweislich keinerlei außenwirksame Handlungen vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der behaupteten Vorteilsgewährung. In allen Unterlagen komme immer und bis zuletzt das Darlehen an die ***Z-GmbH*** in den Büchern vor (siehe Seite 8 und 9 des Beschwerdeschreibens, OZ 1).

Das Verwaltungsgericht hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (vgl. § 167 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO).

Vorweg hält das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht fest, dass eine verdeckte Ausschüttung an den Beschwerdeführer auch dann bewirkt worden wäre, wenn die Masseverwalterin Dr. ***MV*** (als in Bezug auf das Massevermögen gesetzliche Vertreterin der ***X-GmbH-neu***) auf die Forderung an die ***Z-GmbH*** verzichtet hätte.

Die Masseverwalterin hat allerdings – abgesehen von im Raum stehenden Regressforderungen gegen den ehemaligen Verkäufer der Liegenschaft aufgrund der Kontamination der Liegenschaft – keine Aktivansprüche der ***X-GmbH-neu*** festgestellt (siehe Seite 2 des Schlussberichts, OZ 54).

Der Steuerberater Mag. ***StB2*** hat gegenüber der Strafverfolgungsbehörde bekannt gegeben, dass er von der Insolvenz der „***Y-GmbH“ erst nach Einleitung des Insolvenzverfahrens informiert worden sei. Er habe weder im Vorfeld dazu noch während des laufenden Insolvenzverfahrens dazu beraten (Seite 3). Mit der laufenden Buchführung der ***X-Gruppe*** sei die ***StB1*** + ***StB2*** Steuerberatung ***Gesellschaft*** nicht betraut gewesen. Die Buchhaltungen seien in den meisten Fällen von der Mitarbeiterin der ***X-Gruppe***, ***C***, geführt worden. In Ausnahmefällen oder in jener Zeit, als ***C*** eine Zeit lang nicht im Unternehmen gearbeitet habe, sei diese Tätigkeit von anderen, wechselnden Mitarbeiterinnen der ***X-Gruppe*** erbracht worden (Seite 5).

Die ausgedruckte (und mit handschriftlichen Vermerken des Beschwerdeführers versehene) Notiz „Lt. ***StB2***: Benötigte Unterlagen“ ua. mit dem angeführten Punkt „Restliche Unterlagen von Masseverwalterin für 2013“ (OZ 53/2; der Inhalt bezieht sich erkennbar auf die für eine angedachte Erstellung des Jahresschlusses 2013 vom Steuerberater benötigten Unterlagen, die sich im Besitz der Masseverwalterin befinden) lässt erkennen, dass der Masseverwalterin die für die Konkursabwicklung maßgeblichen Buchhaltungsunterlagen der ***X-GmbH-neu*** übergeben worden waren.

Bei ihrer Zeugeneinvernahme vor der Strafverfolgungsbehörde hat die Masseverwalterin ausgesagt, dass sie nichts von einer Forderung der ***X-GmbH-neu*** an die ***Z-GmbH*** gewusst habe (siehe Seite 9 der Niederschrift, OZ 61).

Daraus folgert das Bundesfinanzgericht, dass der Masseverwalterin eine aktuelle Forderung an die ***Z-GmbH*** nach Konkurseröffnung mit den ihr übergebenen Buchhaltungsunterlagen nicht zur Kenntnis gebracht wurde.

Wird dem Insolvenzverwalter eine Forderung an eine nahe stehende Gesellschaft nicht zur Kenntnis gebracht, darf die Abgabenbehörde aus diesem Umstand schließen, dass auf die Forderung verzichtet wurde, wobei angenommen werden darf, dass der Entschluss zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits gefasst war.

In der handschriftlichen Notiz mit der ersten Textzeile „3.9.2013 + MV“ (OZ 53/3) hat der Beschwerdeführer ua. „Darlehen 421‘ an ***Z-GmbH*** → RAUS“ vermerkt.

Diese Notiz des Beschwerdeführers bestätigt die Schlussfolgerung des Bundesfinanzgerichts, dass auf die Forderung an die ***Z-GmbH*** verzichtet wurde (wobei die Textkombination „3.9.2013 + MV“ nicht auf den Erstellungszeitpunkt der Notiz, sondern vielmehr auf ein mit der Masseverwalterin im Zusammenhang stehendes Datum hindeutet, zumal ihr am 02.09.2013 die Geldmittel der Gemeinschuldnerin überwiesen wurden).

Der Beschwerdeführer hat keine Umstände genannt, die die Annahme ausschließen würden, dass der Entschluss, im Fall des Konkurses auf die Forderung an die ***Z-GmbH*** zu verzichten und dies im Konkursverfahren zu verschweigen, nach Empfangnahme der letzten Zahlung dieser Gesellschaft (Buchungsdatum der Gutschrift am Bankkonto: 24.07.2013) in zeitlicher Nähe zur Konkursöffnung, jedenfalls aber bis zur Konkursöffnung (Gerichtsbeschluss vom 20.08.2013) endgültig gefasst war. Der Beschwerdeführer wurde schon im Jahr 2009 von seinem Rechtsanwalt Dr. ***R*** darauf hingewiesen, dass die (damals im Jahresabschluss zum 31.12.2007 ausgewiesenen) Forderungen an die ***Z-GmbH*** (367.285,87 €) und die ***Y-GmbH-alt*** (1.562.343,75 €) „selbstverständlich ebenfalls Aktiva der Gesellschaft darstellen, die gegebenenfalls zur Befriedigung von Gläubigern herangezogen werden müssen, sofern sie noch aufrecht vorhanden sind“ (OZ 48).

Dass der Beschwerdeführer auf die Forderung an die ***Z-GmbH*** verzichtet hat und dies dauerhaft verschweigen wollte, belegt im Nachhinein auch seine handschriftliche Notiz vom 03.12.2014 (OZ 53/9), in der er „bitte so daß ***Z-GmbH*** nicht vorkommt / bei ***StB2*** bestellen“ vermerkt hat. Diese Notiz betrifft die angedachte Erstellung der Jahresabschlüsse 2012 und 2013 („***Kürzel-C*** / ***X-GmbH-neu*** / ***RA*** will doch BILANZ 2012 + 2013 da FA Druck auf ***S*** macht“). Auch im Falle der Erstellung dieser Jahresabschlüsse sollte die verzichtsgegenständliche Forderung nicht mehr aufscheinen.

Was die Übernahme der Geschäftsführungsfunktion durch ***S*** betrifft, so hat dieser selbst im Zuge seiner Zeugeneinvernahme vor der Strafverfolgungsbehörde zugegeben, dass er die Firma aus Gefälligkeit übernommen habe, weil der Beschwerdeführer beim Konkurs nicht habe aufscheinen wollen. Es komme manchmal vor, dass er kurz vor der Insolvenz ein Unternehmen übernehme, da es ihm egal sei, ob er in diesem Zusammenhang öffentlich aufscheine. Er habe keine Tätigkeiten für die ***X-GmbH-neu*** durchgeführt und das Einzige, was er gemacht habe, die Unterschrift für die Übernahme der Firma und die Unterschrift beim Konkursantrag gewesen sei (Seite 3 der Niederschrift, OZ 55). Er habe keine Unterlagen von diesem Unternehmen und in diesem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen (siehe Seite 4 der Niederschrift, OZ 55). Vor dem Hintergrund dieser Aussage ist die Abgabenbehörde daher zu Recht zu dem Schluss gekommen, dass ***S*** nur Scheingesellschafter und Scheingeschäftsführer war.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass dem Beschwerdeführer (als Abgabenschuldner und als abgabenrechtlicher Vertreter der steuerabfuhrverpflichteten Gesellschaft) vor dem Hintergrund des hier festgestellten Sachverhaltes ein Vorsatz bezüglich der Hinterziehung von Kapitalertragsteuer vorzuwerfen war, weshalb die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt (vgl. § 207 Abs. 2 BAO). Im Übrigen hat – unbesehen allfälliger strafbehördlicher Verfolgungshandlungen - die Abgabenbehörde mit dem an die (wenn auch nicht mehr existente) ***X-GmbH-neu*** gerichteten Prüfungsauftrag vom 03.09.2018 (betreffend ua. KESt 2008 bis 2014), den der Beschwerdeführer am 11.09.2018 unterfertigt hat, innerhalb der Verjährungsfrist eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen (gegen den Abgabenschuldner muss die Amtshandlung nicht gerichtet sein: vgl. Ritz, BAO⁷, § 209 Tz 4, mwA), sodass sich die Verjährungsfrist um ein Jahr (also bis 2019) verlängert hätte (vgl. § 209 Abs. 1 BAO).

Über den Zahlungsgrund für den Betrag von 4.000 € (Überweisung auf das Konto von Dr. ***R***; OZ 53/17) konnte die Beschwerde selbst nur mutmaßen und gestand zu, dass „kein weiterer Nachweis gefunden werden (konnte)“ (siehe Seite 8 des Beschwerdeschreibens, OZ 1), weshalb das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung sieht, diesen Betrag bei der beschwerdegegenständlichen Kapitalertragsteuer nicht zu berücksichtigen.

Die Beschwerde 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 18. April 2023