

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, den Richter ***Ri***, sowie die fachkundigen Laienrichter R4 und ***SenLR2***, in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adr1, vertreten durch die BzG Steuerberatungs GmbH, Wienerstraße 113/A/1, 3571 Gars/Kamp, über die Beschwerde vom 27. Juni 2018, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 30. Mai 2018, betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013 bis 2015, Steuernummer St, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. August 2023 in Anwesenheit des Schriftführers *** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die x (i.d.Folge v) wurde von Seiten der Abgabenbehörde einer Prüfung für den Zeitraum 2013 bis 2015 unterzogen und auf Grundlage festgestellter Mängel der Bücher und Aufzeichnungen ein Sicherheitszuschlag i.H.v. von € 8.000,- (2013) bzw. je € 4.000,- (2014, 2015) verhängt.

Da die v am 11. März 2017 im Firmenbuch gelöscht worden sei und eine Direktvorschreibung der aus den Feststellungen resultierenden Kapitalertragsteuer an die v laut Behörde nur

erschwert durchsetzbar war, wurde diese dem Gesellschafter und gegenständlichen Beschwerdeführer L (i.d.Folge Bf.), vorgeschrieben.

Die Behörde erließ dazu am 30. Mai 2018 Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013 bis 2015 i.H.v. € 2.000,- (2013) bzw. € 1.000,- (2014, 2015).

Aus dem Prüferbericht der Außenprüfung (Ap.) geht hervor, dass die v bis 2017 von ihr angemietete und an verschiedenen Standorten aufgestellte Geschicklichkeitsapparate betrieb. Die von den Automatenzählwerken abgelesenen Einspielergebnisse seien zwischen den Lokalbetreibern und der v aufgeteilt worden. Ausdrucke seien technisch nicht möglich gewesen. Auf den Abrechnungen würde lediglich der aufzuteilende Betrag aufscheinen. Die bar kassierten Beträge seien in ein mit Hilfe von Excel geführtes Kassabuch eingetragen worden.

Die Kassenbuchdaten würden nicht mit den Daten des Kassenberichtes aus der Buchhaltung übereinstimmen.

Bis Juli 2014 sei am Standort Adr2 (Sitz der v) auch ein Cafe betrieben worden.

Für die dortige Einnahmenerfassung sei eine Registrierkasse verwendet worden, deren Daten nicht mehr (vollständig) beigebracht werden konnten. Lediglich eine Monatsabrechnung, auf der nur die Gesamtsummen aufscheinen würden, sei in elektronischer Form vorgelegt worden. Die Ap. verhängte aufgrund fehlender Grundaufzeichnungen, nicht übereinstimmender Kassenbucheintragungen sowie Nichtvorlage von Registrierkassendaten mit Detaildaten einen Sicherheitszuschlag und ging von verdeckten Gewinnausschüttungen aus. Der höhere, im Jahr 2013 verhängte Zuschlag resultiere aus der Nichtvorlage der Gastronomiedaten und dem höheren Umsatz.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2018 brachte der Bf. Beschwerde gegen die benannten Bescheide ein.

Mit der Löschung der v im Firmenbuch per 11. März 2017 sei die GmbH als juristische Person nicht mehr existent (VwGH 28. Oktober 2014, 2014/13/0035). Bescheide die an eine bereits gelöschte GmbH ergehen würden, seien unwirksam (OGH 28. Juni 2007, 3 Ob 113/07z), da der Empfänger des Bescheides rechtlich nicht mehr existiere.

Zudem sei von Seiten des Finanzamtes eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt worden, wonach gemäß § 160 Abs. 3 BAO keine steuerlichen Bedenken für die Löschung der v bestehen würden.

Die Kapitalertragsteuer sei L vorgeschrieben worden.

Laut Firmenbuch sei die s (Anm: Sitz in B) seit 2. Juli 2015 alleinige Gesellschafterin der v. Es sei unverständlich, weshalb die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2015 dem Bf. vorgeschrieben worden sei.

Für die Jahre 2013 und 2014 gehe aus dem Bericht nicht hervor, wie die verdeckte Ausschüttung auf die Gesellschafter aufgeteilt werde. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb

dem Bf. die gesamte Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden sei, da er nur ‚Teilgesellschafter‘ gewesen sei. Der Bf. habe im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auch nicht als Geschäftsführer der v fungiert.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. Jänner 2019 als unbegründet abgewiesen.

Die v sei liquidiert und aus dem Firmenbuch gelöscht worden, weshalb die Einbringung der Abgabe bei ihr nicht bzw. nur schwer durchsetzbar gewesen wäre. Daher sei die KEst dem Bf. vorgeschrieben worden.

Der Bf. sei von 28. Juli 2011 bis 2. Juli 2015 mit 49% an der v beteiligt gewesen. Danach sei die s Alleingesellschafterin der v gewesen.

Der Bf. habe als Gesellschafter das Controlling ausgeübt und sei Alleingesellschafter der s gewesen.

Ab 2011 sei er Eigentümer des Gebäudes in Adr2, dem Sitz der v. Er sei laut eigenen Angaben immer vor Ort, habe immer Bargeld bei sich getragen und dieses A zur Aufbewahrung übergeben, da er über keinen Tresor in H verfügt habe. Zum Zeitpunkt des Einbruchs am 15. Dezember 2015 hätten sich € 30.300,- im Tresor befunden, danach sei das Geld privat aufbewahrt worden.

Bei Fragen der Außenprüfung bezüglich der Geschäftstätigkeit der v sei immer ausschließlich der Bf. von der Behörde kontaktiert worden.

In Bezug auf die verdeckten Ausschüttungen sei durch die steuerliche Vertretung nur mit dem Bf. Einvernehmen eingeholt worden.

Die Umstände ließen keinen Zweifel daran, dass im Zeitraum der verdeckten Ausschüttungen nur der Bf. Zugang zum Bargeld gehabt habe, dieses verwaltete und darüber bestimmt habe, weshalb sie nur dem Bf. zugeflossen sein könnten.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2019 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

In der mündlichen Verhandlung erläuterte die Vertreterin des Finanzamtes, dass die vollständige Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bf. ihre Ursache in dem Umstand finde, dass dieser alleine gegenüber der Behörde aufgetreten sei.

Eine weitere Überlegung habe darin bestanden, dass, wie aus einer Niederschrift mit dem Bf. vom 10. Jänner 2019 hervorgehe, bei einem Einbruch in einen Tresor Barmittel i.H.v. € 30.300,- vorgefunden worden seien, wohingegen der Kassenbestand der v nur € 2.027,78 betragen habe. Eine Bedachtnahme auf den Umstand, dass der Bf. in dieser Niederschrift auch bekannt gegeben habe, dass der Differenzbetrag z.T. auch von Barmitteln der Fa. C stamme, (die zum damaligen Zeitpunkt über einen Kassenbestand von rund € 14.000,- verfügte), sei nicht erfolgt. Der Bf. führt dazu aus, dass er vielfach anwesend gewesen sei und über die betrieblichen Vorgänge Bescheid gewusst habe es ihm jedoch unverständlich gewesen sei, weshalb der

Geschäftsführer der v zu den Vorgängen nicht befragt worden sei.

Die Behörde erläutert dazu, dass eine Kontaktaufnahme zu dem Bf. über die steuerliche Vertretung erfolgt sei. Ein weiterer Grund für die vollständige Zurechnung an den Bf. liege schließlich darin, dass er als faktischer Geschäftsführer der v anzusehen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 95 Abs. 4 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre

...

Der Einkommensteuerkommentar Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn § 95 Rz. 66f erläutert dazu:

§ 95 Abs 4 regelt die direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die KEST (sog Direktvorschreibung). Liegen die Voraussetzungen für eine derartige direkte Inanspruchnahme vor, steht es im grds Ermessen der Behörde, die KEST dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten Stelle vorzuschreiben (Quantschnigg/Schuch, § 95 Tz 11; anders Achatz, ÖStZ 1989, 255; siehe zum Ermessen auch Tz 4/1 ff).

...

Als Beispiele für eine nicht durchsetzbare Haftung zählen die Gesetzesmaterialien zum StRefG 2015/16 (EB 684 BlgNR 25. GP 24) auf:

die Vollbeendigung einer Gesellschaft oder die Löschung einer Gesellschaft nach den §§ 39 und 40 FBG

...

§ 27 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an

Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

...

§ 27a Abs. 1 EStG 1988 i.d.F. BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Gegenständlich wurden bei der v im Prüfungszeitraum 2013 bis 2015 verdeckte Ausschüttungen festgestellt und die daraus resultierende Kapitalertragsteuer dem Bf. als Gesellschafter zugerechnet.

Die v wurde mit 11. März 2017 aus dem Firmenbuch gelöscht.

Gesellschafter der v waren im Prüfungszeitraum (bis 2. Juli 2015) der Bf. mit 49% sowie D mit 51% der Gesellschaftsanteile, wobei dieser zugleich die Geschäftsführung innehatte.

Danach befand sich die v im alleinigen Eigentum der S1. Geschäftsführer der v war ab diesem Zeitpunkt A.

Die Feststellung der Ap., wonach es bei der v zu verdeckten Ausschüttungen gekommen war, wurde (ebenso wie deren Höhe) nicht bestritten.

Zum grundsätzlichen Einwand der Bf., wonach die v im Zeitpunkt der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer bereits im Firmenbuch gelöscht und eine Zustellung an sie nicht mehr möglich war ist zu bemerken, dass die gegenständlichen Bescheide nicht an die Firma, sondern den Bf. als deren Gesellschafter gerichtet waren.

Eine Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Steuerschuldner ist nach den erläuternden Bemerkungen zu § 95 (4) EStG 1988 i.d.F. StRefG 2015/16 insbesondere im Fall der Vollbeendigung einer Gesellschaft oder der Löschung einer Gesellschaft nach den §§ 39 und 40 FBG denkbar. Die Behörde hat damit die von ihr zu treffende Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zutreffend ausgeübt.

Eine weitere Einwendung des Bf. für die Jahre 2013 und 2014 betrifft den Umstand, dass ihm die aus den verdeckten Ausschüttungen resultierende Kapitalertragsteuer in voller Höhe zugerechnet wurde, obwohl er an der v nur zu 49% beteiligt war.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, u.a. vom 19. September 2007, 2004/13/0108, sind bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft einen Niederschlag gefunden haben, *in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist (vgl. etwa das*

hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022).

Weicht die Behörde davon ab, hat sie entsprechende Ermittlungsergebnisse darzulegen.

Lässt sich dem gegenständlichen Ap.-Bericht noch keine Begründung für die von dem Beteiligungsverhältnis abweichende Gewinnverteilung entnehmen, so erläutert die Behörde in der Beschwerdeentscheidung ihre Vorgangsweise damit, dass der Bf.

- a) das Controlling bei der v ausübte;
 - b) ab 2011 Eigentümer des Gebäudes Adr2 war, in der sich der Sitz und Geschäftsbetrieb v befand;
 - c) immer vor Ort war und immer Bargeld bei sich trug, dass er Herrn A zur Aufbewahrung übergab, da er selbst über keinen Tresor in H verfügte;
 - d) sich zum Zeitpunkt des Einbruchs am 15. Dezember 2015 € 30.300,- im Tresor befanden (Anmerkung: wohingegen der Kassenbestand der v lt. einer Niederschrift mit dem Bf. vom 14. März 2018 € 2.027,78 betrug);
 - e) der Bf. bei Fragen der Ap. hinsichtlich d. Geschäftstätigkeit der v immer der Bf. von der steuerlichen Vertretung kontaktiert wurde;
 - f) nur mit dem Bf. Einvernehmen über die verdeckten Ausschüttungen d.d. steuerliche Vertretung eingeholt wurde, sodaß für die Behörde kein Zweifel bestand, wonach nur der Bf., Zugang zu Bargeld hatte, dieses verwaltete und darüber bestimmte.
- Für die obigen Argumente a) bis d) wurde eine Niederschrift der Behörde mit dem Bf. (als Auskunftsperson) vom 14. März 2018 herangezogen.

Keine der angeführten Umstände vermögen den von der Behörde gezogenen Schluss zu tragen.

Unter Controlling ist lt. Wikipedia als Teilfunktion des unternehmerischen Führungssystems (Management) zu verstehen, dessen Kernaufgabe die Planung, Steuerung und Kontrolle aller Unternehmensbereiche ist.

Feststellungen, ob der Bf. als Gesellschafter (im eigenen Namen) Geschäfte für die v abschloss bzw. im Auftrag oder ohne Wissen des Geschäftsführers handelte, wurden nicht getroffen (ad Pkt. a).

Wieweit sich aus dem Umstand, dass die v ihren Firmensitz in einem Gebäude hatte, das sich im Eigentum des Bf. befand, erschließen lässt, dass er (alleine) das im Safe befindliche Bargeld verwaltete und darüber bestimmte, ist für das BFG nicht nachvollziehbar (ad Pkt. b).

Der exklusive Zugang zu den Firmengeldern durch den Bf. ist fraglich, wenn man (wie auch von der Behörde unwidersprochen) davon ausgeht, dass diese im Safe aufbewahrt wurden, hat der Bf. doch in der Niederschrift erläutert, dass der Gf. A den Schlüssel zum Tresor hatte und ihm Geld zur Aufbewahrung übergeben wurde (ad Pkt. c).

Dem Bericht ist zwar zu entnehmen, dass die Kassenbuchdaten nicht mit den Daten des Kassenberichtes übereinstimmen, Feststellungen, ob und wieweit die Behörde davon ausging, dass die von ihr festgestellten Zuflüsse im Safe aufbewahrt wurden finden sich nicht.

Der Bf. hat in der Einvernahme ausgesagt, dass der Kassenbestand der v am 14. Dezember 2015, dem Tag der Entwendung/des Diebstahles des Safes € 2.027,78 betrug (wohingegen darin lt. Polizeiprotokoll € 30.300,- aufbewahrt wurden), er hat aber dazu erklärt, dass ein Teil des Geldes von der C (i.d.F. E GmbH, Anm: dessen Gesellschafter er war) und ein weiterer Teil des Geldes von ihm stammte und für ein Darlehen an einen seiner Mitarbeiter gedacht war. Den Umstand, dass der Bf. ein Kontoblatt der C vorlegte, wonach diese per 31. Dezember 2015 über einen Kassenstand von € 14.986,09 verfügte, blieb von Seiten der Behörde unerwähnt (lit d).

Auch die näheren Umstände des Prüfungsablaufes, nach Darstellung der Ap. wurden ihre Fragen an die steuerliche Vertretung dem Bf. vorgelegt bzw. ein ‚Einvernehmen‘ der steuerlichen Vertretung hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung nur mit dem Bf. gesucht (lit e+f), stellen sich angesichts der Stellung des Bf. als Gesellschafter (und nicht Geschäftsführer) zwar als ungewöhnlich dar, vermögen aber ihre Feststellung einer alleinigen Zurechnung der festgestellten Mehrergebnisse an ihn nicht zu tragen.

Zu dem von der Vertreterin der Behörde dargelegten Einwand, wonach der Bf. als faktischer Geschäftsführer der v angesehen wurde, liegen keine in diese Richtung weisenden Ermittlungsergebnisse vor.

Die steuerpflichtigen Kapitalerträge für das Jahr 2003 i.H.v. € 8.000,- bzw. € 4.000,- sind dem Bf. daher nur anteilig in Höhe seines Gesellschaftsanteiles (49%) zuzurechnen.

Mitte des Jahres 2015 (lt. Firmenbucheintragung vom 2. Juli 2015) wurde die s mit Sitz in Z, Tschechien zu 100% Gesellschafterin der v.

Der Bf. führt dazu aus, dass es unverständlich ist, dass die Kapitalertragsteuer auf Grund des Umstandes, dass die s alleinige Gesellschafterin der v war, ihm vorgeschrieben wurde.

Nach seiner Darstellung in der Niederschrift vom 14. März 2018 war er deren ‚Eigentümervertreter‘, nach dem tschechischen Firmenbuch war er alleiniger Gesellschafter.

Das BFG geht für das Jahr 2015 von (zeitlich) gleichmäßig erfolgten Ausschüttungen und damit davon aus, dass es in der ersten Jahreshälfte (analog zu den Jahren 2013, 2014) zu verdeckten Ausschüttungen an den Bf. in Höhe seiner unmittelbaren Beteiligung (49%) kam, in der zweiten Jahreshälfte sind ihm die Zuwendungen aufgrund seiner Gesellschafterstellung bei der s in voller Höhe zuzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Steuern betragen:

	2013	2014	2015
	€	€	€
Verdeckte Ausschüttung gesamt	8.000	4.000	4.000
davon 49% Bf. (2015 1. HJ)	3.920	1.960	980
davon 100% Bf. (2015 2. HJ)			2.000
Verdeckte Ausschüttung an Bf.	3.920	1.960	2.980
25% Kapitalertragsteuer	980	490	745

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das gegenständliche Erkenntnis im Einklang mit der zit. Judikatur steht, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 11. September 2023