

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***X***, über die Beschwerde vom 6. Oktober 2022 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 5. September 2022 betreffend Einkommensteuer 2018 bis 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist 100%-iger Gesellschafter-Geschäftsführer der ***A*** GmbH in Liquidation.

Bei letzterer fand im Jahr 2022 eine PLB-Prüfung („Prüfdienst für lohnabhängige Abgaben und Beiträge“) betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Abzugsteuer für 2018 bis 2020 statt, im Zuge derer die PLB-Prüferin ua. die Feststellung traf, dass im Zeitraum 9. Oktober 2019 bis 30. Dezember 2020 Rechnungen für erbrachte Leistungen ausgestellt worden seien; für diesen Zeitraum seien keine Dienstnehmer angemeldet gewesen. Lt. steuerlicher Vertretung habe der Bf. seine Arbeit allein verrichtet und keinen Geschäftsführerbezug erhalten. Das vorgelegte Verrechnungskonto 2019 habe diverse Buchungen ausgewiesen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen gewesen seien. Da für 2018 und 2020 keine Verrechnungskonten vorgelegt worden seien, erfolge eine Übernahme der Beträge 2019 für die anderen Jahre. „Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes“ erfolge die

Hinzurechnung eines Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges von monatlich 4.000,00 € für den Zeitraum 1. Jänner 2018 bis 31. Dezember 2020.

Das ***FA*** übernahm diese Hinzurechnung im Einkommensteuerverfahren des Bf. und schätzte in den am 5. September 2022 ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2018 bis 2020 gemäß § 184 BAO Einkünfte aus selbständiger Arbeit von jeweils 45.120,00 € (= jeweils 4.000,00 € x 12 abzüglich der 6%-igen Betriebsausgabenpauschale).

Gegen diese Bescheide erhob der steuerliche Vertreter des Bf. am 6. Oktober 2022 Beschwerde, in der er die ersatzlose Aufhebung derselben beantragte. Die Beschwerde richtete sich gegen die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit „auf Basis der vorliegenden Unterlagen“ im Schätzungswege gemäß § 184 BAO. Begründend führte er dazu aus, die angefochtenen Bescheide seien offensichtlich in Folge einer PLB-Prüfung bei der ***A*** GmbH ergangen. Im Rahmen dieser PLB-Prüfung seien - obwohl dem Bf. seitens der ***A*** GmbH in den Jahren 2018 bis 2020 kein Geschäftsführerbezug ausbezahlt worden sei - ein Geschäftsführerbezug von monatlich € 4.000,00 € für den Zeitraum 1. Jänner 2018 bis 31. Dezember 2020 hinzugerechnet worden. Neben diesem „geschätzten“ Geschäftsführerbezug sei das Verrechnungskonto, welches lt. der PLB-Prüfung per 31. Dezember 2020 einen Stand von 90.972,65 € gehabt habe, den Bemessungsgrundlagen für die Lohnabgaben in den Jahren 2018 bis 2020 hinzugerechnet worden.

Auf Basis dieses völlig „abstrusen“ Ergebnisses seien nun offensichtlich mit einem Hinweis auf „vorliegende Unterlagen“ die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bf. geschätzt worden. Dieses Ergebnis widerspreche jeglichen Denkgesetzen, da - selbst wenn man die Auszahlung eines Geschäftsführerbezuges von 4.000,00 € pro Monat für den Zeitraum von 3 Jahren unterstellen würde - dieser „ausbezahlte“ Betrag nicht im Saldo des Verrechnungskontos von 90.972,65 € Deckung finde.

Überdies habe sich das Verrechnungskonto zum 31. Dezember 2020 auf 88.849,75 € belaufen und sei lt. den dem steuerlichen Vertreter vorliegenden Unterlagen - ua. auch aufgrund von erfolgten Einzahlungen auf das Finanzamtskonto - reduziert worden. Am Rande sei erwähnt, dass es sich bei der ***A*** GmbH um ein Kleinunternehmen handle, sämtliche Leistungen nur durch den Bf. erbracht würden und die erwirtschafteten Umsätze nur einen Bruchteil der „geschätzten“ Bemessungsgrundlage im Rahmen der PLB-Prüfung ausmachten. Zudem seien bei der Schätzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit weder Sozialversicherungsbeiträge noch der Gewinnfreibetrag berücksichtigt worden.

Die Anwendung einer Schätzung bzw. eines Sicherheitszuschlages sei kein Akt des behördlichen Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die an einen bestimmten Tatbestand knüpften (siehe zB *Ellinger*, BAO, § 184, E 316, mit Verweis auf VwGH 3.6.1955, 1862/53). Die Darlegung dieser Überlegungen vermisste man in den hier angefochtenen Bescheiden.

Überdies sei es das Ziel einer Schätzung nach § 184 BAO, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (siehe zB VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094). Die Schätzung dürfe aber nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (siehe *Ellinger/Wetzl*, BAO, 120). Die Behörde dürfe somit nicht bewusst zu hoch schätzen und die Schätzung dürfe nicht zu einer „Strafsteuer“ führen (siehe VwGH 13.12.1985, 84/17/0034).

Allein die Sichtung der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO offenbare den Strafcharakter der gegenständlichen Schätzung im Rahmen der PLB-Prüfung, welche offensichtlich ungeprüft in eine Schätzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2018 bis 2020 eingeflossen sei. Diese Vorgangsweise stehe im klaren Widerspruch zu den Verfahrensgrundsätzen der BAO, weshalb die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt werde.

Beantragt werde weiters die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat.

Mit am 16. Jänner 2023 ergangenen Beschwerdevorentscheidungen gab das ***FA*** der Beschwerde teilweise statt und schätzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bf. mit jeweils 24.799,15 € (= jeweils 2.527,02 € x 12 (= 30.324,24 €) abzüglich der 6%-igen Betriebsausgabenpauschale und des 13%-igen Gewinnfreibetrages). Begründend führte die Abgabenbehörde dazu aus, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bf. seien aufgrund des Verrechnungskontos als Gesellschafter-Geschäftsführer bei der ***A*** GmbH, welches Buchungen aufweise, die der privaten Lebensführung zuzuordnen seien, in dieser Höhe angesetzt worden. [Anm.: Der Betrag von 30.324,24 € (= 2.527,02 € x 12) ergibt sich aus der Aufteilung des nach Meinung der Abgabenbehörde 90.972,65 € betragenden Saldos des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 2020 auf 3 Jahre].

In seinem dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 15. Februar 2023 führte der steuerliche Vertreter aus, die Schätzung der jährlichen Geschäftsführerbezüge von 30.324,22 € sei eindeutig zu hoch. Dieser Betrag ergebe sich aus der Verteilung des Saldos des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 2020 in Höhe von 90.972,65 € auf 3 Jahre. Tatsächlich habe sich das Verrechnungskonto zum 31. Dezember 2020 auf 88.849,75 € belaufen und sei lt. den dem steuerlichen Vertreter vorliegenden Unterlagen - ua. auch aufgrund von erfolgten Einzahlungen des Bf. auf das Finanzamtskonto und weiteren Einzahlungen bis dato - deutlich reduziert worden. Da es sich bei der ***A*** GmbH um ein Kleinunternehmen handle, entspreche ein monatlicher Geschäftsführerbezug von mehr als 2.500,00 € nicht den tatsächlichen Gegebenheiten und auch nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen der Gesellschaft. Höchstens wäre ein Geschäftsführerbezug von 1.500,00 € (zB 14 Mal) in Ansatz zu bringen.

Nach Ergehen eines Ergänzungsersuchens am 6. April 2023, mit dem vom ***FA*** Unterlagen zum Verrechnungskonto abverlangt wurden, übermittelte der steuerliche Vertreter mit Telefax vom 17. Mai 2023 ua. das Verrechnungskonto 2019 (Saldo zum 31. Dezember

2019: 58.355,56 €), das Verrechnungskonto 2020 (Saldo zum 31. Dezember 2020: 88.849,75 €) sowie Auszüge aus den Bilanzen (Jahresabschlüssen) der ***A*** GmbH zum 31. Dezember 2017 und 31. Dezember 2018 und führte dazu aus, bereits aus diesen Unterlagen sei ersichtlich, dass das Verrechnungskonto zum 31. Dezember 2020 88.849,75 € betragen habe. Dieser Anstieg bis 31. Dezember 2020 resultiere allerdings in keiner Weise nur aus Entnahmen in den Jahren 2018 bis 2020. Vielmehr hätten sich bereits zum 1. Jänner 2018 mehr als 30.000,00 € auf dem Verrechnungskonto befunden. Nach weiteren Ausführungen dazu kam der steuerliche Vertreter zu dem Schluss, dass selbst die von ihm im Vorlageantrag erwähnten Beträge betreffend einen im Schätzungswege ermittelten Geschäftsführerbezug von 21.000,00 € pro Jahr keine Deckung in den „Entnahmen“ des Bf. laut Verrechnungskonto fänden.

Am 27. Juli 2023 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte die Abgabenbehörde die Abweisung der Beschwerde.

Mit Telefax an das Bundesfinanzgericht vom 13. Juni 2024 zog der steuerliche Vertreter die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der auf die Streitjahre anzuwendenden Fassung gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Nach § 93 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der auf die Streitjahre anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

„(2) Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist. [...]“

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die belangte Behörde die im Zuge einer im Jahr 2022 bei der ***A*** GmbH in Liquidation, als deren 100%-iger Gesellschafter-Geschäftsführer der

Bf. fungiert, stattgefundenen PLB-Prüfung „aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes“ (die PLB-Prüferin hatte die Feststellung getroffen, dass das vorgelegte Verrechnungskonto 2019 diverse Buchungen ausgewiesen habe, die der privaten Lebensführung des Bf. zuzuordnen gewesen seien) vorgenommene Hinzurechnung eines Gesellschafter-Geschäftsführerbezuges beim Bf. für 2018 bis 2020 im Einkommensteuerverfahren des Bf. übernommen und den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2018 bis 2020 gemäß § 184 BAO geschätzte Einkünfte aus selbständiger Arbeit von jeweils 45.120,00 € (= abzüglich der 6%-igen Betriebsausgabenpauschale) zugrunde gelegt hat. In den Bezug habenden Beschwerdeentscheidungen wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bf. „aufgrund des Verrechnungskontos als Gesellschafter-Geschäftsführer bei der ***A*** GmbH [...], welches Buchungen aufweist, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind“, mit jeweils 24.799,15 € (= abzüglich der 6% igen Betriebsausgabenpauschale und des 13%-igen Gewinnfreibetrages) geschätzt.

Dass der Bf. in den streitgegenständlichen Jahren tatsächlich Geschäftsführerbezüge von der ***A*** GmbH erhalten hat, konnte von der Abgabenbehörde nicht festgestellt werden. Der steuerliche Vertreter hat dazu bereits im Zuge der PLB-Prüfung und auch im vorliegenden Rechtsmittelverfahren ausgeführt, dass dem Bf. in den Jahren 2018 bis 2020 seitens der ***A*** GmbH kein Geschäftsführerbezug ausbezahlt worden sei.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

Die Praxis, eine „Entnahme“ des Gesellschafters aus der Kapitalgesellschaft, für die kein Ausschüttungsbeschluss besteht, auf ein Verrechnungskonto zu buchen, stellt eine verdeckte Ausschüttung betreffend die Entnahme dar, wenn keine werthaltige Forderung gegen den Gesellschafter gebucht wird (Jakom/*Marschner* EStG, 2023, § 27 Rz 49). Die verdeckte Ausschüttung fällt unter die „sonstigen Bezüge“ gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. Jakom/*Marschner*, § 27 Rz 47, mit Verweis auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; *Kirchmayr/Voit* in Doralt/*Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, § 27 Tz 36) und unterliegt der KEST (Jakom/*Marschner*, § 93 Rz 13, mit Verweis auf VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002; KEST-pflichtige Kapitalerträge iSd § 27 Abs. 2 Z 1 iVm § 93 Abs. 1 EStG 1988: *Kirchmayr/Franke* in Doralt/*Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²³, § 93 Tz 32). Verdeckte Ausschüttungen werden den Gesellschaftern zugerechnet, denen die verdeckten Ausschüttungen zugeflossen sind (*Kirchmayr/Voit*, § 27 Tz 41).

Daraus folgt, dass es sich bei den streitgegenständlichen „Entnahmen“ des Bf. lt. Verrechnungskonto - bei Vorliegen der oa. Voraussetzungen - um verdeckte Ausschüttungen und somit um Einkünfte aus Kapitalvermögen („sonstige Bezüge“ gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988) handelt, die gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 KESt-pflichtig sind (die KESt wäre bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine direkte Inanspruchnahme dem Empfänger (§ 95 Abs. 4 EStG 1988) oder der zum Abzug verpflichteten Stelle vorzuschreiben gewesen) und nicht um Einkünfte aus selbständiger Arbeit (keine Geschäftsführerbezüge), weshalb sich die angefochtenen Bescheide als rechtswidrig erweisen. (Abgesehen davon verbietet sich eine (Zu-)Schätzung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführerbezüge) schon deshalb, weil die belangte Behörde nicht feststellen konnte, dass der Bf. derartige Einkünfte überhaupt bezogen hat; dazu kommt, dass der von der belangten Behörde in ihren Beschwerdevorentscheidungen vom 16. Jänner 2023 auf 3 Jahre aufgeteilte Saldo des Verrechnungskontos zum 31. Dezember 2020 nicht, wie von ihr angenommen, 90.972,65 €, sondern tatsächlich 88.849,75 € betragen hat).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf solche, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Juni 2024