

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 17. November 2020 gegen die Bescheide des Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, nunmehr des Finanzamtes Österreich, vom 10. November 2020 betreffend die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Kapitalertragsteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Kapitalertragsteuerbescheid wird aufgehoben.

II. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Kapitalertragsteuer 2016, 2017 und 2018 wird gem. § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Kapitalertragsteuerbescheide werden abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer wird für das Kalenderjahr 2016 in Höhe von 6.412,13 €, für das Kalenderjahr 2017 in Höhe von 22.521,88 € und für das Kalenderjahr 2018 in Höhe von 21.002,14 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Entscheidungsgründen unter Pkt. II. 1. zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. 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.) war im Streitzeitraum 2015 bis 2018 Geschäftsführer und seit dem 16.12.2015 auch Gesellschafter der ***Bf1*** Baumanagement Consulting GmbH (idF GmbH).

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25.07.2018 wurde über die GmbH der Konkurs eröffnet. Der Konkurs wurde mit Beschluss vom 10.03.2020 nach Verteilung des Vermögens an die Massegläubiger aufgehoben. Mit Beschluss von 05.05.2020 wurde die Aufhebung des Konkurses rechtskräftig und in der Folge Frau Mag. ***9*** im Firmenbuch als Masseverwalterin gelöscht (Eintragung 12.5.2020).

Die Löschung der GmbH wegen Vermögenslosigkeit erfolgte am 31.03.2021.

Die **Geschäftsführungs- und Beteiligungsverhältnisse der GmbH** im Prüfungszeitraum hätten sich wie folgt gestaltet:

Geschäftsführung

- Ing. ***5*** ***4***, geb. ***10***, eingetragen als Geschäftsführer bis 12.06.2015
- ***3***, geb. ***11***, war vom 02.12.2014 bis zum 16.12.2015 als Geschäftsführerin eingetragen
- ***Bf1***, geb. ***12***, war seit dem 27.11.2015 (eingetragen im Firmenbuch mit 16.12.2015) Geschäftsführer der GmbH.

Beteiligungsverhältnisse

- Ing. ***5*** ***4***: 20%
- ***3***: 70% bis 15.12.2015 und 0% ab 16.12.2015
- ***7*** ***4***: 10%
- ***Bf1***: 0% bis 15.12.2015 und 70% ab 16.12.2015

Im Zuge einer Außenprüfung der Wirtschaftsjahre 2015 bis 2018 bei der GmbH (Bilanzstellungsstichtag war der 31.03.) wurden Entnahmebuchungen auf zwei Gesellschafter Verrechnungskonten, Kto 9023 „Ing. ***3***“ und Kto 9024 „Mitarbeiterdarlehen“ überprüft.

Zum Stichtag 30.06.2018 habe der Saldo des Konto 9023 einen Geldbetrag in Höhe von 224.948,94 € ausgewiesen, wobei der Anstieg während des Prüfungszeitraums 213.147,16 € betragen habe.

Das Konto 9024 habe zum Stichtag 30.06.2018 einen Saldo in Höhe von 126.429,63 € und einen Anstieg während des Prüfungszeitraumes in Höhe von 126.429,63 € ausgewiesen.

Die Prüferin hielt in ihrem Bericht zum Kassenkonto 2700 fest, dass die steuerliche Vertretung der GmbH in den Wirtschaftsjahren 2014/2015 und 2015/2016 auf diesem Konto Bankabhebungen als Kasseneinlagen zur Finanzierung der laufenden Ausgaben erfasst habe.

Zum 31.03.2015 habe der Kassenstand 98.460,20 € und in Folge von Umbuchungen auf das Konto 9024 letztlich 3.404,50 € betragen.

Auf Grund von Umbuchungen im Ausmaß von 28.397,54 € auf das Konto 9023 zum 31.03.2016 wäre das Konto 2700 auf Null gestellt worden. Danach wäre kein Kassenkonto mehr geführt worden und die Buchungen sämtlicher Geldbewegungen wären über das Konto 9023 (Ing. ***3***) gebucht worden.

In der Tz 7 des Prüfungsberichtes wird festgehalten, die steuerliche Vertretung wäre in den ersten beiden Wirtschaftsjahren davon ausgegangen, dass Bankabhebungen für Barausgaben benötigt worden wären. Da dies laut den Buchhaltungsunterlagen nicht der Fall gewesen wäre, sei der Kassensaldo schlussendlich gegen die beiden Verrechnungskonten aufgelöst und im Wirtschaftsjahr 2015/2016 auf „Null“ gestellt worden.

Die Prüferin hielt zudem fest, dass es ab dem Wirtschaftsjahr 2016/2017 laufend Bankabhebungen über mehrere Tage hindurch gegeben habe, auch mehrere Bankabhebungen an einem Tag.

Der Bf. hätte im Prüfungsverfahren ausreichende Möglichkeiten gehabt, zu den laufenden Bankabhebungen Stellung zu beziehen. Im Zuge seiner Befragung als Beschuldigter vor der Finanzbehörde am 21.11.2019 habe er keine plausiblen Erklärungen abgeben können, obwohl er seit 27.11.2015 alleiniger Geschäftsführer des Unternehmens war. Er hätte auch schon seit 02.12.2014 de facto die Geschäftsführung innegehabt, da ihm seine Ehegattin und nach dem Firmenbuch damalige Geschäftsführerin eine Vollmacht erteilte, die finanzielle Geschäftsgebarung durchzuführen. Frau ***3*** hätte zu keinem Zeitpunkt eine Bankvollmacht gehabt.

Der Bf. habe auch die ihm im Zuge der Einvernahme bis 24.01.2020 eingeräumte Frist zur Nachreichung von Unterlagen ungenutzt verstreichen lassen und letztlich während des gesamten Prüfungsverfahrens keine Belege (zB Bankbelege in Papierform) zur Klärung der Geldflüsse (Frist bis 24.01.2020) beigebracht. Die Originale der Bankbelege wären nach den Angaben des Bf. nicht mehr auffindbar gewesen, Duplikate wegen der hohen Kosten nicht erstellt worden. Der Bf. habe trotz wiederholter Befragung während der Beschuldigteneinvernahme weder klären können, warum die Bankabhebungen bei weitem die betrieblichen Ausgaben überstiegen hätten, noch warum im Wirtschaftsjahr 2014/2015 eine Umschichtung eines Teils der Forderungen am Verrechnungskonto 9023 auf das neu eingerichtete Konto 9024 „Mitarbeiterdarlehen“ durchgeführt worden wäre.

Die Bezeichnung „Mitarbeiterdarlehen“ habe im Zuge des Verfahrens ebenfalls nicht geklärt werden können, weshalb es sich nach Ansicht der Prüferin um eine reine Aufsplittung des Verrechnungskontos „Ing ***3***“ auf ein zweites Gesellschafter/Geschäftsführer-Verrechnungskonto gehandelt habe.

Als alleiniger Geschäftsführer der GmbH habe der Bf. bereits die Bilanz des WJ 2014/2015 bei der Behörde am 29.03.2017 eingereicht.

Die Prüferin stellte zudem fest, dass die beiden Verrechnungskonten ausschließlich dem Bf. zuzuordnen gewesen wären. Das Konto 9023 wäre von Beginn an als Verrechnungskonto „Ing ***3***“ geführt worden; das Konto 9024 – „Mitarbeiterdarlehen“ – habe neben der Erfassung geringfügiger laufender Geschäftsfälle Umbuchungen vom Verrechnungskonto „Ing ***3***“ sowie in den Wirtschaftsjahren 2014/2015 und 2015/2016 Umbuchungen vom Kassenkonto erfasst, demnach vorwiegend Bankabhebungen, denen geringfügige Ausgaben für das Unternehmen gegenübergestanden wären.

Auch Mag. ***1***, Masseverwalterin, wäre aufgrund ihrer Sachverhaltserhebungen ebenfalls zum Schluss gelangt, dass beide Verrechnungskonten eindeutig dem Bf. zuzuordnen gewesen wären.

Die gegenständliche Betriebsprüfung wäre infolge von Ermittlungen der Landespolizeidirektion (LPD) Niederösterreich veranlasst worden. Es wären der Prüfung nachfolgende Sachverhaltsfeststellungen im Abschlussberichts vom 12.03.2019 der LPD zugrunde gelegen:

Zwischen dem Unternehmen ***2*** GmbH und der GmbH wurde am 02.02.2018 ein Werkvertrag über 42.100,00 € netto zuzüglich 20% USt abgeschlossen; das Unternehmen sollte als Subunternehmer für die GmbH Installationsarbeiten durchführen. Die GmbH habe lediglich die erste Teilrechnung in Höhe von 12.445,49 € über besagte Leistungen bezahlt.

Am 30.08.2018 habe der Geschäftsführer der ***2*** GmbH, den Bf. als Geschäftsführer der GmbH bei der Polizei wegen schweren Betrugs angezeigt, da er annahm, dass der Bf. schon zum Zeitpunkt des Abschlusses des Werkvertrags gewusst habe, dass sich die GmbH in massiven Geldnöten befunden hätte. Die Konkurseröffnung wäre am 25.07.2018 gewesen.

Der LPD Niederösterreich wären im Zuge ihrer Erhebungen auch zwei Buchhaltungskonten (Kto 9023-Verrechnungskonto „Ing ***3***“ und Kto 9024 „Mitarbeiterdarlehen“) der GmbH zur Verfügung gestellt worden. Bei diesen Konten handelte es sich um Verrechnungskonten, welche die Entnahmen aus dem Unternehmen ab dem Wirtschaftsjahr 2015 bis April 2018 dokumentiert hätten. Dies wäre von der damaligen steuerlichen Vertretung der GmbH erstellt worden.

Es wurden von der LPD folgende Entnahmen protokolliert:

- 2015: 37 Entnahmen in Höhe von 42.495,00 €
- 2016: 71 Entnahmen in Höhe von 74.970,00 €
- 2017: 185 Entnahmen in Höhe von 155.880,00 €
- 2018: 78 Entnahmen in Höhe von 74.850,00 €

Der Bf. habe bei seiner Befragung am 18.10.2018 durch Organe der LPD die nicht beglichene Rechnung an die ***2*** GmbH bestätigt. Zu den vorgehaltenen Entnahmen habe er keine Angaben machen können, er selbst hätte monatlich lediglich 500,00 € für sich entnommen

Die LPD sandte ihren Abschlussbericht vom 12.03.2019 an das Finanzamt, woraufhin die Finanzstrafbehörde Wien bei der GmbH eine Außenprüfung des verfahrensgegenständlichen Zeitraums bezüglich der Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer gem. § 99 FinStrG anordnete. Am 07.08.2019 wäre der Prüfungsauftrag von der Masseverwalterin, Mag. ***9*** unterzeichnet worden. Die steuerliche Vertretung habe die Buchhaltungskonten nach Urgenz der Masseverwalterin in elektronischer Form per Mail zur Verfügung gestellt.

Ursula ***6***, eine Mitarbeiterin (Sekretärin) der GmbH („rechte Hand“ des Bf.) gab im Zuge ihrer Einvernahme vor der Finanzbehörde am 04.05.2020 als Auskunftsperson an, sie habe über Anweisungen des Bf. den Schriftverkehr (Mails, Protokolle) erledigt, Geldüberweisungen durchgeführt, Spesenaufstellungen (Excel-Tabellen) anhand der übergebenen Barbelege erstellt.

In der am 21.11.2019 vor der Finanzbehörde durchgeführten Einvernahme gab der Bf. als Beschuldigter nachfolgende Aussagen:

Zur Geschäftsführung gab der Bf. an, dass seine Ehegattin vom 02.12.2014 bis 14.12.2015 die Geschäftsführung laut Firmenbuch innegehabt hätte. Tatsächlich habe jedoch er persönlich die Geschäfte geleitet. Eine Vollmacht seiner Frau vom 19.05.2015 wurde vorgelegt. Ab dem 27.11.2015 war dann der Bf. selbst Geschäftsführer laut Firmenbuch, bis 12.06.2015 wäre auch Ing. ***5*** ***4*** im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragen gewesen.

Das Konto 9023, Verrechnungskonto „Ing ***3***“, wäre dem Rechtsanwalt Mag. Hansmann und dem Bf. bereits vor der Einvernahme zur Einsicht zur Verfügung gestellt worden.

Zum 31.03.2015 habe das Verrechnungskonto einen Stand von 21.694,44 € zu Gunsten der GmbH aufgewiesen (Forderung an den Bf.). Das Konto wäre im Zuge der Abschlussbuchungen zur Bilanzerstellung um 32.000,00 € verringert worden; dieser Betrag wäre auf ein neu errichtetes Konto 9024, Mitarbeiterdarlehen, umgebucht worden. Der Bf. habe allerdings zu dieser Umbuchung keine Angaben machen können. Die laufenden Buchungen auf dem Verrechnungskonto spiegelten nach seinen Angaben laufende Ausgaben für das Unternehmen wider, die er für das Unternehmen getätigt hätte (Taxispesen, Bewirtungsspesen, Sozialaufwendungen uÄ). Zu etlichen Ausgaben fehlten die Belege.

Zum 31.03.2016 habe das Verrechnungskonto „Ing ***3***“ einen Stand von 46.425,00 € ausgewiesen. Vom Kassakonto 2700 wären dabei 28.397,54 € auf das Verrechnungskonto umgebucht worden. Die restlichen Buchungen hätten, wie im Vorjahr, die laufenden Bankabhebungen durch den Bf. sowie die laufenden Ausgaben für das Unternehmen betroffen. Zu den Umbuchungen von Kassa auf das Verrechnungskonto gab der Bf. an, dass dies vermutlich deswegen geschehen wäre, weil der Kassenstand zu hoch gewesen sei.

Zum Stichtag 31.3.2017 habe das Verrechnungskonto einen Stand von 62.689,68 € ausgewiesen. Hinsichtlich der Verbuchung von Spesen habe der Bf. auf seine Ausführungen zu den Vorjahren verwiesen und ausgeführt, dass in den Wirtschaftsjahren 2014/2015, 2015/2016 und 2016/2017 die Bankabhebungen die Betriebsausgaben nur geringfügig überstiegen.

Dies spiegelte sich nach Ansicht der Prüferin nicht in den vorgelegten Konten wider. Zum Stichtag 31.03.2018 habe das Verrechnungskonto einen Stand von 123.489,68 € ausgewiesen. Die laufenden Bankabhebungen hätten bei weitem die abgerechneten Spesen überstiegen. Der Bf. habe nicht angeben können, wofür diese laufenden Bankabhebungen getätigt worden wären. Ihm wäre am 21.11.2019 eine Frist bis 24.01.2020 eingeräumt worden, um sowohl für ungeklärte Spesen als auch für hohe Entnahmen im Prüfungszeitraum fehlende Belege bzw. Dokumentationen der Geschäftsfälle nachzureichen. Er wurde auch ersucht, die Konten der GmbH in Papierform vorzulegen. Der Bf. habe abschließend darauf verwiesen, dass auch Herr ***4*** bis 12.06.2015 Bankabhebungen durchführen habe können, danach nur mehr er; auch seine Gattin wäre nie, auch nicht während des Zeitraumes, in dem sie im Firmenbuch als Geschäftsführerin eingetragen war berechtigt gewesen, Bankgeschäfte zu tätigen.

Ebenso wäre das Konto 9024, Mitarbeiterdarlehen, Rechtsanwalt Hansmann und dem Bf. vor der Einvernahme zur Einsicht zur Verfügung gestellt worden. Die Einrichtung des Kontos „Mitarbeiterdarlehen“ sei durch die steuerliche Vertretung zum 31.03.2015 erfolgt und habe zu diesem Stichtag einen Stand von 119.892,50 € aufgewiesen. Ein Betrag in Höhe von 87.000,00 € stammten aus der Umbuchung des Kassenstandes, in Höhe von € 32.000,- vom Verrechnungskonto „Ing ***3***“, Kto 9023. Zu diesem Umstand befragt, äußerte sich der Bf., dass ihm diese Zahlen mangels konkreter Unterlagen nicht bekannt seien, sie ihm jedoch plausibel erschienen, ebenso der geringfügige Anstieg der Mitarbeiterdarlehen in den Folgejahren aufgrund der Verzinsung des Darlehens.

Der Bf. legte bei der Beschuldigteneinvernahme ein Kassenbuch mit der Bezeichnung „Spesenabrechnung“ in Form von „Excel Tabellen“ ab dem Jahr 2015 vor. Dieses Kassenbuch habe er lt. eigenen Angaben zusammen mit seiner Mitarbeiterin, Frau Ursula ***6*** geführt. In diesem Kassenbuch seien sowohl Entnahmen (Ausgaben für das Unternehmen) als auch Einlagen (Behebungen vom Bankkonto) erfasst. Es beinhaltete auch unbare Geschäftsfälle. Den buchhalterischen Endbestand zum 31.03.2015 in Höhe von € 3.404,50 konnte der Bf. konkret nicht bestätigen. Er gab an, den Kassenstand nie per Zählung ermittelt zu haben.

Stichprobenartige Überprüfungen seitens der Betriebsprüfung hätten ergeben, dass die im Kassenbuch vom Bf. erfassten Geschäftsfälle auch in der von der steuerlichen Vertretung erstellten Buchhaltung ihren Niederschlag gefunden hätten. Dem Bf. sei bekannt gewesen, dass die hohen Kassenstände auf das Konto „Mitarbeiterdarlehen“ umgebucht worden wären.

Die Ehegattin des Bf. hatte sich schriftlich dahingehend geäußert, dass sie ihre im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführung nie tatsächlich ausgeübt habe, sie vielmehr den Bf. zur Führung der Geschäfte der GmbH bevollmächtigt hätte. Sie wäre auch nie für die GmbH zeichnungsberechtigt gewesen, sondern der Bf. und Herr ***4***.

Die Außenprüfung kam letztlich zum Schluss, dass die laufenden nicht als Betriebsausgaben anzuerkennenden Entnahmen aus dem Unternehmen der GmbH, die in den Konten 9023 und 9024 ausgewiesen waren, als verdeckte Ausschüttungen dem Bf. zugeflossen wären.

Auf Grundlage des aktenkundigen Buchungsjournals beispielsweise betreffend den Zeitraum Jänner 2016 bis 31.03.2016 habe die Prüferin von den insgesamt am Konto 9023 gebuchten Entnahmen in Höhe von 44.662,85 € einen Teil der gebuchten Geschäftsfälle in Höhe von 26.620,47 € Belegen zuordnen und als betrieblich veranlasst beurteilen können. Für die Differenz der Geldbeträge gebe es keine Belege und keine Dokumentationen, weshalb in diesem Ausmaß eine verdeckte Ausschüttung an den Bf. vorgelegen habe.

Aus einer Beilage zum Prüfungsbericht ergeben sich nachfolgend dargelegte auf das Kalenderjahr bezogene und in der beschriebenen Weise errechnete nicht betrieblich veranlasste Entnahmen sowie die Berechnungen der Kapitalertragsteuerbeträge (in €):

		1.1.-31.3.	1.4.-31.12.		
				Jahres KEST	
2015	9023	10.388,88	6.688,18	17.077,06	4.269,27
	9024	119.892,50	866,84	120.759,34	30.189,84
				137.836,40	34.459,11
2016	9023	18.042,38	3.877,93	21.920,31	6.028,09
	9024	2.729,34	0,00	2.729,34	750,57

				24.649,65	6.778,65
2017	9023	12.386,75	79.873,09	92.259,84	25.371,46
	9024	5.161,05	0,00	5.161,05	1.419,29
				97.420,89	26.790,75
2018	9023	43.588,31	38.797,86	82.386,17	22.656,20
	9024	116,86	1.169,00	1.285,86	353,61
				83.672,03	23.009,81
insgesamte Nachforderung KEST					91.038,31

Das Finanzamt erließ auf Basis dieser Ermittlungen und Berechnungen die angefochtenen Bescheide betreffend die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2015 bis 2018 vom 10.11.2020. Es wären gemäß § 93 EStG 1988 steuerpflichtige Kapitalerträge für den oben angeführten Zeitraum in Höhe von 137.836,40 € (2015) von 24.649,65 € (2016), 97.420,89 € (2017) und 83.672,03 € (2018) angefallen. Daraus ergebe sich gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 34.459,10 € (2015), von 6.778,65 € (2016), von 26.790,74 € (2017) und von 23.009,81 € (2018).

Dagegen erhob der Bf. Beschwerde, in der er vorbrachte, dass bei der Festsetzung der Kapitalertragsteuer die von ihm getätigten betrieblichen Ausgaben nicht berücksichtigt worden wären. Außerdem wären alle Entnahmen zu Unrecht nur seiner Person und nicht auch den Mitgesellschaftern zugeordnet worden.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 11.05.2023 stützte das Finanzamt die Nichtberücksichtigung von betrieblichen Ausgaben auf das Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 2 EStG: „Ein Abzug von Aufwendungen, die mit veranlagungsendbesteuerten sowie KEST-endbesteuerten Kapitalerträgen in Zusammenhang stehen, ist gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht zulässig. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, die mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die die besonderen Steuersätze gemäß § 27a EStG 1988 anwendbar sind. Das Abzugsverbot umfasste somit Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang sowohl mit

den Früchten aus der Überlassung von Kapital als auch im Zusammenhang mit Substanzgewinnen und Einkünften aus verbrieften Derivaten.“

Außerdem wäre die von der Prüfung gewählte Zuordnung der Entnahmen rechtmäßig, da der Bf. während des Prüfungsverfahrens ausreichend Gelegenheit zur Aufklärung von Ungereimtheiten betreffend Entnahmen gehabt hätte, dieser jedoch einen anderen Zufluss weder durch Bankbelege in Papierform bzw. Belege zur Klärung der Geldflüsse noch durch eine ausreichende Dokumentation der Entnahmen glaubhaft darstellen habe können.

Dem entgegnete der Bf. im Vorlageantrag im Wesentlichen, dass der Vorwurf in der Beschwerdevorentscheidung, Entnahmen nicht ausreichend dokumentiert zu haben, insoweit unrichtig wäre, als sein Rechtsbeistand den erhebenden Organen der Finanz mitgeteilt hätte, dass Bankbelege nur über Zahlung erhältlich gewesen wären, demnach der Bf. nicht in der Lage wäre, Zahlungen zu leisten (u.a. Dank dieses Verfahrens), und es wäre das Finanzamt ohne Erfolg ersucht worden, die Kosten zu übernehmen.

Der Bf. wäre im gesamten Verfahren einmal einvernommen worden, worauf es einen „Vorbescheid“ gegeben habe und eine Einladung zur Schlussbesprechung. Der Bf. habe der Behörde sofort telefonisch mitgeteilt, dass er gesundheitlich nicht in der Lage sei, an einer Schlussbesprechung teilzunehmen, der entsprechende Arzttermin wäre einen Tag nach der geplanten Schlussbesprechung gewesen und nichts Unübliches.

Eine entsprechende Verhinderungsbestätigung wurde dem Finanzamt übermittelt. Auf eine Schlussbesprechung wäre nicht verzichtet worden. Nach nur einer Einvernahme wäre der Akt von der Finanz zur Staatsanwaltschaft Wien gegangen und von dieser an die Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt abgetreten worden, welche ebenfalls ohne den Bf. jemals einvernommen zu haben, Anklage erhoben hätte. Dieses Strafverfahren endete bekanntermaßen mit einem rechtskräftigen Freispruch.

Der Bf. vertrete daher die Ansicht, keine ausreichende Gelegenheit zur Aufklärung der Ungereimtheiten erhalten zu haben. Außerdem hätte ein fortlaufend geführtes Kassenbuch alle Entnahmen sorgfältig dokumentiert, sodass auch die Behauptung, keine Belege zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung beigebracht zu haben, voll inhaltlich zurückgewiesen würde.

Der Bf. merkte zum Verfahren selbst an:

1. *„Das Finanzamt hat lediglich Frau ***6*** einvernommen.*
2. *Nicht einvernommen wurde die seinerzeitige Steuerberatung, obwohl die Behörde die vorliegenden Bilanzen 2014 auf 2015, 2015 auf 2016 und 2016 auf 2017 geändert hatte. Aus Sicht des Bf. hätte zwischen der Finanzbehörde und der Steuerberatung diesbezüglich dringender Aufklärungsbedarf bestanden.*

3. Nicht einvernommen wurde der Mitgesellschafter Ing. ***5*** ***4***, welcher auch selbst bis 2014 Geschäftsführer war, daraus resultierend erhielten Ihre Organe (mangels Befragung) keinen Einblick in protokollierte Gesellschafterversammlungen, in denen auch Begründungen für Entnahmen durch den Bf. aufgeschienen wären.

4. Ebenfalls nicht einvernommen wurde die Gesellschafterin ***7*** ***4***, der die Protokolle der Gesellschafterversammlungen ebenfalls übermittelt worden wären.

5. Unzureichend einvernommen wurde Frau Mag. ***9*** als Insolvenzverwalterin, welche eigentlich für die Bilanz des Geschäftsjahres 2018 auf 2019 verantwortlich gewesen wäre.“

Man hätte aus Sicht des Bf. feststellen können, dass die Insolvenzverwaltung weder eine Abschlussbilanz erstellt, noch das Unternehmen ordentlich „beim Finanzamt geschlossen hätte“. Daraus resultierend erhielt der Bf. 2019 eine Verwaltungsstrafe wegen fehlender Umsatzsteuervoranmeldungen 2019, sowie Steuervorschreibungen für ein im Firmenbuch gelöscht Unternehmen bis 09/ 2022. Aus der Sicht des Bf. haben sowohl Insolvenzverwaltung als auch die Finanzbehörde die erforderliche Gründlichkeit unter Verletzung der Sorgfaltspflicht vollkommen außer Acht gelassen, was (als Beweis) zu einem glatten Freispruch im Strafverfahren geführt habe.

Besonders hervorzuheben sei, dass eine KÖSt- und KEST-Hinterziehung von rund 52.000 €, einen Gewinn von ca. 210.000 € vorausgesetzt hätte. Die damals insolvente GmbH hätte im Jahr 2018 keinesfalls einen Gewinn in Höhe von 210.000 € erzielt, der Umsatz des Unternehmens bis zur Insolvenz habe lediglich 67.000 € (netto) betragen. Demgegenüber stünden monatliche Standardausgaben von rund 11.000 €.

Auf Grund des mangelhaften Verfahrens sei festzuhalten, dass die Annahme der erhebenden Organe, Entnahmen seien ausschließlicher privater Natur gewesen, vollkommen unrichtig gewesen wäre. Der Bf. halte daher seine Beschwerde vom 16.11.2020 gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2015 - 2018 vom 10.11.2020 vollinhaltlich aufrecht.

Aus den vorgelegten Akten geht überdies hervor:

1. Zeugenvernehmung von Mag. ***15*** am 01.03.2019 vor der Landespolizeidirektion Graz, als steuerlicher Vertreter der GmbH:

Die für die GmbH erstellte letzte Bilanz wäre mit Stichtag 31.03.2017 erfolgt. Die Salden auf den Verrechnungskonten 9023 und 9024 wären von der Steuerberatung bestätigt und akzeptiert worden. Dies bedeute, dass der Bf. der Steuerberatung gegenüber keine Belege beigebracht habe, die die Salden der Verrechnungskonten reduziert hätten. Ab dem 01.04.2017 wären ungeklärte Behebungen vom Bankkonto auf dem Verrechnungskonto erfasst worden und hätten den Saldo erhöht. Diesbezüglich wären auch keinerlei Belege oder

Nachweise vorgelegt worden, die die betriebliche Veranlassung der behobenen Beträge erklärt hätten.

Die Steuerberatung habe die Belege zu den Buchhaltungsunterlagen und Bilanzunterlagen der GmbH betreffend die Streitjahre dem Bf. rückübermittelt.

Zu den Buchhaltungsunterlagen für den Zeitraum ab Juni 2018 gebe es in Bezug auf die mit „Steba“ vermerkten Entnahmen keine Belege und keine weiteren Erklärungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. wurde im Zeitraum 12/2014 bis zum 15.12.2015 neben einem laut Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer, Ing. ***4***, von seiner Ehegattin zur Geschäftsführung der GmbH bevollmächtigt. Bis zu diesem Zeitpunkt war der Bf. nicht an der Gesellschaft beteiligt. Bis zum 15.12.2015 war Ing. ***4*** an der GmbH zu 20%, seine Ehegattin zu 10% und die Ehegattin des Bf. zu 70% beteiligt.

Ab dem 16.12.2015 war der Bf. alleiniger Geschäftsführer der GmbH und an dieser zu 70% beteiligt.

Die GmbH bilanzierte nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum Stichtag 31.03. des jeweiligen Jahres.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 25.07.2018 wurde über die GmbH der Konkurs eröffnet. Der Konkurs wurde mit Beschluss vom 10.03.2020 nach Verteilung des Vermögens durch die Masseverwalterin aufgehoben. Die GmbH wurde am 31.03.2021 gem. § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Der Bf. wies seine Sekretärin an, die Spesenabrechnungen in einer Excel Tabelle zusammenzufassen und die zunächst vom Kassenkonto, danach von den Verrechnungskonten 9023 und 9024 entnommenen Geldbeträge als betrieblich veranlasst zu verbuchen.

Für das Bundesfinanzgericht ist die betriebliche Veranlassung der in den Streitjahren verbuchten Entnahmen im die nachgewiesenen Betriebsausgaben der GmbH übersteigenden Ausmaß nicht erwiesen, zumal sie keinen belegmäßig erfassten Geschäftsfällen zuzuordnen waren.

In untenstehender Tabelle werden diese nicht betrieblich veranlassten Entnahmen zahlenmäßig dargestellt.

Bezogen auf den Zeitraum 2016 bis 2018 ist für das Bundesfinanzgericht erwiesen, dass die vom Konto 9023 aus gesellschaftsrechtlichen Gründen entnommenen Geldbeträge zu 100% dem Bf. zugeflossen waren, weil das Konto auf seinen Namen lautete.

Demgegenüber werden für denselben Zeitraum entsprechend der im Firmenbuch angenommenen Beteiligungsverhältnisse des Bf. (70%) die vom Konto 9024 (Mitarbeiterdarlehen) entnommenen Geldbeträge in Höhe von 70% an den Bf. als zugeflossen beurteilt.

Für 2015 war infolge der erst mit 16.12.2015 eingetragenen 70%igen Beteiligung des Bf. an der GmbH ein Zufluss verdeckter Ausschüttungen an ihn nicht feststellbar.

Auf Grundlage der Buchungsjournale und der dort verbuchten privaten bzw. gesellschaftsrechtlich bedingten Entnahmen abzüglich verbuchter Gutschriften sowie zuzüglich Umbuchungen sind nachfolgend dargestellte Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Kapitalertragsteuer der jeweils angeführten Kalenderjahre unstrittig. Bei der Berechnung wurde der vom Bf. angegebene selbst entnommene und bisher nicht berücksichtigte Geschäftsführerbezug in Höhe von monatlich 500,00 €, demnach jährlich 6.000,00 € von der errechneten Bemessungsgrundlage der jeweiligen Streitjahre als unstrittig in Abzug gebracht.

		1.1.-31.3.	1.4.-31.12.				KES
2016	9023	18.042,38	11.388,59	29.430,97			
	9024	2.729,34	-2.843,48	-114,14			
				29.316,83	-6.000,00	23.316,83	6.412,13
2017	9023	4.876,09	79.873,09	84.749,18			
	9024	5.161,05	-663,08	3.148,58	(70%v.4.497,97)		
				87.897,76	-6.000,00	81.897,76	22.521,88
2018	9023	43.588,31	38.797,86	82.386,17			
	9024	116,86	-131,61	-14,75			
				82.371,42	-6.000,00	76.371,42	21.002,14

KEst Nachforderung 2016 bis 2018**49.936,15 €****2. Beweiswürdigung**

Die Geschäftsführungstätigkeit des Bf. und seine Beteiligungsverhältnisse an der GmbH ergeben sich klar aus dem Firmenbuch. Ebenso unstrittig ist, dass der Bf. de facto zur Geschäftsführung für den Zeitraum 02.12.2014 bis 16.12.2015 von seiner Ehegattin bevollmächtigt wurde.

Die aktenkundigen Buchungsjournale verzeichnen alle Buchungsvorgänge; jene gesellschaftsrechtlich bedingten und verbuchten Entnahmen vom Verrechnungskonto des Bf. (Konto 9023, s. vorstehende Tabelle) waren infolge fehlender Nachweise und Belege unstrittig keinen Geschäftsfällen zuordenbar. Diese Feststellung ist erwiesen, da zum Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung einer betrieblichen Veranlassung dieser Geldbeträge beispielsweise keine Eingangs- oder Ausgangsrechnungen oder Kontoauszüge vorgelegt werden konnten.

Das gleiche gilt für die vom Konto „Mitarbeiterdarlehen“ entnommenen Geldbeträge soweit diese belegmäßig keinen Geschäftsfällen zuzurechnen waren.

Diese Feststellungen werden durch die während des gesamten Verfahrens fehlende Mitwirkung des Bf. an der Glaubhaftmachung bzw. am Nachweis einer betrieblichen Veranlassung erhärtet, obgleich er seit dem 02.12.2014 mit der Funktion der Geschäftsführung der GmbH betraut war:

Am 02.10.2019 wurden dem Bf. die beiden Verrechnungskonten zur Vorbereitung auf die am 21.11.2019 stattgefundene Beschuldigteneinvernahme übermittelt. Geklärt werden sollte die betriebliche Veranlassung der hohen Entnahmen. Der Bf. konnte in seiner Einvernahme dazu keine Angaben machen und wirkte in weiterer Folge trotz mehrmaliger Aufforderungen zur Vorlage von Beweismitteln bei der Ermittlung nicht mit.

Schließlich nahm der Bf. an der Schlussbesprechung nicht teil, er wurde dazu mit RSb am 05.08.2020 geladen und überdies am 06.08.2020 fernmündlich über die geplante Schlussbesprechung informiert. Ebenso erschien der Bf. nicht an einer weiteren für den 14.10.2020 festgesetzten Schlussbesprechung. Begründend dazu legte er eine ärztliche Bestätigung über gesundheitliche Probleme vor.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen und insbesondere, da der Bf. bereits in seiner Einvernahme als Beschuldigter vor der Finanzbehörde am 21.11.2019, obgleich er schon seit dem Dezember 2014 Geschäftsführer der GmbH war, keine Angaben zu den Entnahmen

machte, soweit sie die nachgewiesenen Betriebsausgaben der GmbH überstiegen haben, war für das Bundesfinanzgericht die private Veranlassung der entnommenen Geldbeträge erwiesen.

Als Geschäftsführer und von Dezember 2014 bis 16.12.2015 auch als de facto Geschäftsführer der GmbH hätte der Bf. wissen müssen, dass Spesenabrechnungen nachvollziehbar in den Buchungsjournalen bestimmten Geschäftsfällen zugeordnet werden mussten. Für jene Bankabhebungen, die die laufenden von der Prüferin als betrieblich veranlasst anerkannten Spesen überschritten haben, hätte die betriebliche Veranlassung belegmäßig dokumentiert werden sollen. Dass Bankbelege (Duplikate) nur über Zahlung erhältlich gewesen wären, befreit den Bf. nicht vom Nachweis einer betrieblichen Veranlassung, zumal er seit dem 27.11.2015, demnach bei der Abgabe der Jahresbilanzen der streitgegenständlichen Jahre alleiniger Geschäftsführer der GmbH war. Dass der Bf. damals seine Sekretärin anwies, Geldüberweisungen durchzuführen und Spesenaufstellungen zu erstellen ändert nichts am Ergebnis dieser Würdigung.

Die Aussage des Bf., es hätte in den Wirtschaftsjahren 2014/2015, 2015/2016 und 2016/2017 Bankabbuchungen gegeben, die die Betriebsausgaben lediglich geringfügig überstiegen hätten, stimmte nicht mit den vorgelegten Verrechnungskonten überein und war überdies ohne jegliche Nachweise nicht glaubwürdig.

Ebenso wenig vermag eine Umbuchung vom Kassenkonto 2700 auf das Gesellschafterverrechnungskonto und das Konto Mitarbeiterdarlehen wegen eines zu hohen Kassastandes nicht für sich allein Betriebsausgaben der GmbH zu beweisen.

Die allgemein gehaltenen Aussagen von Mag. ***15***, im Zuge seiner Einvernahme am 01.03.2019 als steuerlicher Vertreter der GmbH vor dem Landeskriminalamt Niederösterreich, die Salden auf besagten Verrechnungskonten 9023 und 9024 wären bestätigt und akzeptiert worden, da der Bf. keine Belege beigebracht habe, die die Verrechnungskonten reduziert hätten, bekräftigen keineswegs das Vorhandensein von bis dato nicht vorgelegten Nachweisen einer betrieblichen Veranlassung der strittigen Geldbeträge. Für den Zeitraum ab dem 01.04.2017 gab es definitiv nach den Angaben der steuerlichen Vertretung keine Belege oder Nachweise.

Auf die Frage nach Buchhaltungs- und Bilanzunterlagen für die Jahre 2015 bis 2018 gab die steuerliche Vertretung an, diese nach der Bearbeitung der GmbH, dem Bf. als Geschäftsführer retourniert zu haben, ausgenommen die Buchhaltungsunterlagen für Juni 2018. Unwahr sind demnach die Angaben des Bf., für den Streitzeitraum keine Nachweise vorlegen zu können, da sich die Buchhaltungsunterlagen noch bei der steuerlichen Vertretung befunden hätten. Für den Juni 2018 erklärte die steuerliche Vertretung, dass die mit „Steba“ vermerkten Entnahmen belegmäßig nicht nachvollzogen werden konnten. Dies deckt sich mit dem Prüfungsergebnis der Finanzbehörde und ist daher unstrittig.

Desgleichen sind die weiteren Ausführungen im Vorlageantrag nicht glaubwürdig und unbegründet: der Nachweis einer betrieblichen Veranlassung besagter Ausgaben wäre deshalb nicht möglich gewesen, da der Bf. nur einmal einvernommen worden wäre. Dabei übersieht der Bf., dass er Nachfristen zur Nachreichung von Unterlagen ungenützt verstreichen ließ. Die Angaben der steuerlichen Vertretung wurden in die Beweiswürdigung mit einbezogen, eine weitere Einvernahme war demnach nicht erforderlich.

Die weiteren Einwände der unzureichenden Einvernahme der Insolvenzverwalterin und die unterlassene Einvernahme von ***7*** ***8*** und Ing. ***5*** ***8*** sind gleichermaßen unbegründet. Dies deshalb, da Frau Mag. ***9*** als Insolvenzverwalterin gleichermaßen die geforderten Belege nicht kannte, dies muss auch für ***5*** ***8*** und ***7*** ***8*** gelten, da die Zusendung des Protokolls über die Gesellschafterversammlungen an sie die notwendige und detaillierte Dokumentation von Betriebsausgaben in Belegform nicht umfasst.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe) und Spruchpunkt II. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg. cit. gehören.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 93 Abs. 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

"Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung."

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen; verdeckte Ausschüttungen gehören somit zu den Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 31. Mai 2011, 2008/15/0153, und vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167) und unterliegen als solche der Kapitalertragsteuer.

Aus § 93 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber die für Kapitalerträge erhobene Steuer als Kapitalertragsteuer und als "durch Steuerabzug erhobene" Einkommensteuer bezeichnet. Dies ist unabhängig davon, ob die Steuer im Einzelfall tatsächlich vom Kapitalertrag in Abzug gebracht wird, was insbesondere bei verdeckten Ausschüttungen oder bei Depotentnahmen iSd § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 nicht der Fall ist.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führten und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt würden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung sei die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar seien und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hätten. Diese Ursache sei an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern würden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien. Dass eine verdeckte Ausschüttung nicht notwendig an den Gesellschafter der ausschüttenden Gesellschaft gehen müsse, habe der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen sei, wenn die von der Gesellschaft gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahestehenden Person zufließen (vgl. VwGH 26.05.1993, 90/13/0155, VwGH 27.05.1999, 96/15/0018).

Bereits auf Ebene der GmbH ist im konkreten Fall von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen. Die streitgegenständlichen Entnahmen waren, wie unstrittig festgehalten, nicht betrieblich und demnach als gesellschaftsrechtlich veranlasst zu beurteilen.

Die GmbH hatte mit dem Bf. keine vertraglichen Vereinbarungen betreffend die auf den Verrechnungskonten verbuchten und die Betriebsausgaben übersteigenden Entnahmen getroffen. Sie hatte infolgedessen auch keinerlei Maßnahmen ergriffen, die dadurch entstandenen Forderungen gegenüber dem Bf. einzutreiben. Daraus erschließt sich eine Vorteilsgewährungsabsicht der auszahlenden Gesellschaft. Die GmbH hatte auch nichts unternommen, den in Anspruch genommenen Vorteil wieder rückgängig zu machen. Die Entnahmen waren folglich im Gesellschaftsrechtsverhältnis begründet und hielten keinem Fremdvergleich stand.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind nach § 82 GmbHG verboten. Dies bedeutet, dass sie verpflichtend gesellschaftsrechtlich zurückzuzahlen sind (vgl. Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG³, § 8 Tz 22a).

Der Bf. hat als Gesellschafter Geschäftsführer in den Jahren 2016 bis 2018 die oben dargelegten Entnahmen getätigt und nach außen hin, weil Nachweise fehlten, ihre betriebliche

Veranlassung nicht belegen können. Insbesondere aus dem Umstand, dass der Bf., wenn auch haltlos, stets auf die betriebliche Veranlassung der Entnahmen beharrte, war das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht zu schließen.

Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (vgl. VwGH 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046).

Nach der konkreten Sachlage war schon die Zuwendung des Vorteils als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten. Der Bf. setzte in seiner Funktion als alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ein Verhalten, dass der GmbH direkt zuzurechnen war und aus dem ein klarer Verzicht auf eine Rückforderung der entnommenen nicht betrieblich veranlassten Geldbeträge abzuleiten war.

Dies gilt selbst dann, wenn die Geschäftsführung der Gesellschaft von einem Minderheitsgesellschafter ausgeübt wird und die Abgabenbehörde zur Überzeugung gelangt, dass die Mehrgewinne als verdeckte Ausschüttung an den Minderheitsgesellschafter und Geschäftsführer anzusehen sind (vgl. VwGH 21.09.2005, 2001/13/0261, VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Letztlich kommt es für die Beantwortung der Frage, ob „Entnahmen“ des GmbH-Gesellschafters vom Verrechnungskonto verdeckte Ausschüttungen darstellen, auf seine Bonität an. Dabei ist auch der Wert der Beteiligung an der GmbH, aus der die Entnahmen erfolgen, als Vermögen miteinzubeziehen.

Die finanzielle Situation des Bf. ließ die Ernsthaftigkeit einer möglichen Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen verneinen (vgl. Renner GES 2019, 213).

Aus der Insolvenzdatei des Bundesministeriums für Justiz geht hervor, dass gegen den Bf. am 25.09.2019 ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde, das mit Beschluss vom 27.07.2022 als „ewiger Konkurs“ weitergeführt wurde; mit Beschluss vom 22.09.2022 erfolgte eine jährliche Verteilung von Vermögen an die Gläubiger nach einem festgelegten Entwurf.

Dazu kommt, dass auch über das Vermögen der GmbH im Jahre 2018 der Konkurs eröffnet und diese infolge Vermögenslosigkeit im Jahre 2021 gelöscht wurde. Auch aus dieser Sicht vermag der Beteiligungswert des Bf. ihn nicht in die Lage zu versetzen, die an ihn aus gesellschaftsrechtlichen Gründen geflossenen Geldbeträge zurückzuzahlen.

Dass Gesellschafter einer GmbH aus dem Gesellschaftsvermögen "Entnahmen" tätigen, die auf einen einwandfrei nachgewiesenen, zivilrechtlich tragenden Rechtsgrund nicht zurückgeführt werden können, ist eine Fallkonstellation, mit welcher sich der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt befasst hat. Er hat hiezu in seiner Judikatur mehrfach klargestellt, dass an die

Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zumal im Falle eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers ebenso strenge Maßstäbe wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von den Gesellschaftern von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge oder Sachwerte nicht als erwiesen angenommen werden kann, sodass von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden muss. Der Gerichtshof hat im gegebenen Zusammenhang auch schon ausgesprochen, dass die bloße Verbuchung von Zuwendungen an den Gesellschafter eine Urkunde über den Rechtsgrund der Zuwendung nicht ersetzen kann, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund für die tatsächliche Zahlung hervorgeht (vgl. VwGH 31.03.1998, 96/13/0121, und die darin zitierte Vorjudikatur).

Vor diesem Hintergrund ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde auch im Beschwerdefall hinsichtlich der "Entnahmen" verdeckte Ausschüttungen angenommen hat. In diesem Zusammenhang ist auf die Begründungsausführungen in den angefochtenen Bescheiden zu verweisen, wonach im Sinne des § 95 Abs. 1 und Abs. 4 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge, demnach dem Bf. direkt vorzuschreiben war, da die Haftung nach Abs. 1 infolge Konkurses bei der GmbH nicht oder nur erschwert durchsetzbar war.

Für das Jahr 2015, in welchem der Bf. von seiner Ehegattin bevollmächtigt die Geschäftsführungstätigkeit ausübte, kann nichts Anderes gelten, sodass die nicht intendierte Rückzahlung der verbuchten Entnahmen dazu führte, dass die steuerlichen Konsequenzen ungeachtet einer gesellschaftsrechtlichen Rückzahlungsverpflichtung eintreten. Da der Bf. erst ab dem 16.12.2015 an der GmbH beteiligt war, ein Zufluss der entnommenen Geldbeträge an ihn während des kurzen Zeitraumes bis 31.12.2015 nicht feststellbar war, war für das Jahr 2015 von einer verdeckten Ausschüttung an den Bf. nicht auszugehen.

Hinsichtlich der anderen Jahre waren die verdeckten Ausschüttungen bezüglich des Konto 9023 zu 100% dem Bf. zuzurechnen, weil es sich um ein allein auf seinen Namen lautendes Konto handelte.

Die verdeckten Ausschüttungen in Bezug auf das Konto 9024 waren mangels anderer Beweise ihres Zuflusses im Beteiligungsausmaß in Höhe von 70% dem Bf. zuzurechnen. Die Beweislast über einen behaupteten Nichtzufluss des entsprechenden Anteils des Mehrgewinnes oder einen vom Anteilsverhältnis abweichenden Zufluss trifft dabei den Gesellschafter. Ein solcher Nachweis, der einen vom Beteiligungsausmaß abweichenden Zufluss dargelegt hätte, wurde vom Bf. nicht erbracht.

Das vom Bf. entnommene Geschäftsführergehalt im Höhe von 500 € monatlich, somit 6.000 € jährlich stellt bei der GmbH eine Betriebsausgabe dar und ist keine verdeckte Ausschüttung an den Bf..

Zum Einwand des Bf. das Landesgericht Wiener Neustadt hätte ihn vom Vorwurf der Abgabenhinterziehung freigesprochen ist auszuführen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. VwGH 01.09.2015, Ro 2014/15/0023, ÖStZB 2015/311, mwN).

Das Bundesfinanzgericht ist bei seiner Entscheidung auf Grund der dargelegten Bindungswirkung verpflichtet, bei der steuerlichen Würdigung von den konkreten Tatsachenfeststellungen des betreffenden Urteiles unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Entscheidung auszugehen. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen, dass eine Bindung der Abgabenbehörde an ein freisprechendes Strafurteil schon wegen der anders gearteten Beweisregeln nicht besteht (vgl. z.B. VwGH 02.09.2009, 2008/15/0045, mwN).

In diesem Sinne ist das Bundesfinanzgericht an das vom Bf. ins Treffen geführte freisprechende Urteil des Landesgerichts für Wiener Neustadt vom ***13***, nicht gebunden.

In den Entscheidungsgründen dieses Urteils wurde überdies auf das Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom ***14***, hingewiesen, mit dem der Bf. wegen §§ 156 Abs. 1 und 153 Abs. 1 und 3 erster Fall StGB zu einer bedingt nachgesehenen Freiheitsstrafe von 14 Monaten verurteilt wurde, weil er im Zeitraum 01.01.2018 bis 30.06.2018 als Geschäftsführer Bargelddbeträge in Höhe von insgesamt 162.258,94 € aus dem Betriebsvermögen entnahm.

Das Landesgericht Wiener Neustadt stellte in seinem in Bezug auf das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs. 1 und Abs. 3 lit. a und lit. b und § 28 Abs. 1 FinStrG) freisprechenden Urteil fest, dass der Bf. Frau ***6*** für Ausgaben, die er für das Unternehmen tätigte, korrespondierende Belege übergab, die sie in eine Excel Tabelle eintrug, den betrieblichen Zweck darauf notierte, abheftete und schließlich dem Steuerberater übermittelte. Daraus resultiere auch die relativ konkrete Bezeichnung der Verwendung auf dem Verrechnungskonto. Der Verbleib der Belege in der Insolvenz des Unternehmens konnte nicht eruiert werden, jedoch sehr wohl, dass es sie gegeben hat und es sich dabei auch (fast ausschließlich) um betriebliche Ausgaben gehandelt habe. Das Gericht ging dabei von der glaubwürdigen und nachvollziehbaren Aussage von Frau ***6*** aus.

Für das Bundesfinanzgericht besteht nach vorstehender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Bindung an die rechtliche Würdigung der Taten im genannten freisprechenden Urteil des Landesgerichts für Wiener Neustadt. Schon aus dem Urteil des Landesgerichts geht hervor, dass Belege über die betriebliche Veranlassung der streitgegenständlichen Entnahmen im Insolvenzverfahren der GmbH fehlten. Gerade dies führte im konkreten Verfahren auch zur Feststellung der fehlenden Dokumentation, diese Ausgaben bestimmten Geschäftsfällen zuzuordnen und demzufolge als betrieblich veranlasst einzustufen. Folglich war im Abgabenverfahren die betriebliche Veranlassung in dem von der Prüferin festgestellten Ausmaß der entnommenen Geldbeträge nicht glaubhaft und nicht erwiesen und begründete das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen.

Das Bundesfinanzgericht ist hinsichtlich des Urteils (gekürzte Ausfertigung) des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom ***14***, soweit die Tatsachenfeststellungen betroffen sind, an diese gebunden. Demnach war auch im Abgabenverfahren von der Tatsache auszugehen, dass der Bf. im Zeitraum 01.01.2018 bis 30.06.2018 als Geschäftsführer der GmbH Geldbeträge beiseitegeschafft hatte und auf diese Weise die Befriedigung der Gläubiger der GmbH vereitelte und in diesem Ausmaß die GmbH am Vermögen schädigte.

Auch vor diesem Hintergrund war, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Die Kapitalertragsteuer wird aufgrund obiger Darstellung der verdeckten Ausschüttungen für das Kalenderjahr 2016 in Höhe von 6.412,13 €, für das Kalenderjahr 2017 in Höhe von 22.521,88 € und für das Kalenderjahr 2018 in Höhe von 21.002,14 € festgesetzt.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag nicht vor, da die Frage von verdeckten Gewinnausschüttungen beweiswürdige Sachverhaltsfeststellungen betroffen hatte und ihre rechtliche Beurteilung im Sinne der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte. Eine Revision war daher nicht zulässig.

Wien, am 15. Juli 2024

