

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R: in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, über die Beschwerde vom 22. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Baden Mödling) vom 28. September 2016 betreffend Kapitalertragsteuer 2014, Steuernummer 16-XXX/XXXX, 16-XXX/XXXX zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Angefochten ist der Kapitalertragssteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 18.09.2016, mit dem die Kapitalertragsteuer in Höhe von (25% von steuerpflichtigen Kapitalerträgen 712.656,64€=) 178.164,16€ dem ehemals Geschäftsführer und tatsächlichen Machthaber der Fa. Fa. A-GmbH, FN 000g gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 direkt vorgeschrieben wurde.

Der **Beschwerdeführer (Bf.)** war der **Erstgeschäftsführer** der im Firmenbuch am 6.02.2004 registrierten und von Amtswegen wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG am 15.02.2013 gelöschten Fa. F-GmbH, FN 000a, sowie der am **4.10.2013** registrierten Fa. A-GmbH, **FN 000g**. M.M.A. **war a)** die Nachfolgerin des Bf. in der Funktion des Alleingeschäftsführers bei **der Fa. A-GmbH ab 14.10.2014**, **b) die erste Alleingeschäftsführerin** der im Firmenbuch am **tt.05.2015 neu registrierten Fa. B-GmbH**.

Das **Geschäftsfeld** der Firmen **A-GmbH, FN 000g**, B-GmbH, FN YYYYYYY, und Fa, D-GmbH, FN xxxxxxx, bestand aus der **Überstellung von Kfz-Fahrzeugen** für die Fa. A-Franchise **G.m.b.H.**, FN 000i. Seit 14.05.2008 lautete die Sitzadresse der Fa. A-Franchise G.m.b.H. (bis zur Sitzverlegung am 12.11.2021) A-Stadt/A.

Die Adresse A-Stadt war laut Firmenbuch die **Sitzadresse der Firmen** (seit 1.06.2013:) Fa, D-

GmbH, FN xxxxxxx, (seit 10.1.2015:) **Fa. A-GmbH, und c)** (seit tt.05.2015:) Fa. B-GmbH.

Die ursprüngliche **Alleingesellschafterin der Fa. A-GmbH** war die britische **Firma A-Ltd.**, c/o Fa, A-Comp., Adresse 15 & 16 7 A-Straße, GBR-London. Die Fa. A-Ltd war mit einer Stammeinlage von 10.000€ am Stammkapital der Fa. A-GmbH beteiligt.

Laut dem Google-Abfrageergebnis betreff die Fa. A-Comp. ist das Unternehmen an der Adresse 16, A-Straße. 17/7, A-Straße., London, Vereinigtes Königreich, eine Firma im Geschäftszweig „Buchhaltung“. Über den beim Firmenbuchgericht am 3.07.2014 eingelangten Änderungsantrag betreff die Fa. A-GmbH hinauf wurde die Funktion der Fa. A-Ltd. als Gesellschafterin der Fa. A-GmbH gelöscht. Am 16.10.2014 wurde der Cousin des Bf. - M.M.B. – als **Alleingesellschafter der Fa. A-GmbH** im Firmenbuch registriert.

Bezüglich den Eigentumsverhältnissen bei der Fa. A-GmbH (und der Fa. B s.r.o.) ergab die Eidesstaatliche Erklärung des Bf. während der Haftzeit in Verbindung mit dem Schreiben des RA Mag. RA2 vom 20.04.2015 die Rechtsposition des **Bf.** als alleinigen und unbeschränkten **Eigentümer der Fa. A-GmbH** (und der Fa. B s.r.o.). Der Cousin des Bf. - **M.M.B.** - folgte dem Auftrag des Bf. am 16.10.2014 und **übernahm** die von **RA Mag. RA2 treuhändig gehaltenen Anteile der Fa. A-GmbH** ebenfalls treuhändig.

Nach der Verurteilung des Bf. und der Überprüfung der Fa. A-GmbH durch die Finanzpolizei wurden sämtliche Fahrer ab Februar 2015 zur Sozialversicherung gemeldet und die Liquidation der Fa. A-GmbH beschlossen. Der Geschäftsbetrieb wurde im Juni 2015 eingestellt. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 9.07.2015 wurde die Fa. A-GmbH aufgelöst. Mit den Beschlüssen des Landesgerichts Wiener Neustadt vom 8.06.2017 und 22.05.2018, jeweils 10 S 00/17 wurde der Konkurs über die Fa. A-GmbH eröffnet und in weiterer Folge mangels Kostendeckung aufgehoben. Am 20.10.2018 wurde die Fa. A-GmbH in Liquidation von Amtswegen im Firmenbuch gemäß § 40 FBG gelöscht.

Bei der im Firmenbuch am tt.05.2015 neu eingetragenen Fa. B-GmbH hatte M.M.B. die Funktion des Gesellschafters. M.M.A. war als Geschäftsführerin u.a. zur Abführung anfallender Steuern & Sozialabgaben und zur Beachtung der allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung verpflichtet.

- * Die slowakische A-Holding war eine Dachgesellschaft, bei der laut Aussage des Bf. gegenüber der Wirtschaftspolizei A. für den Vor- und Zunamen des Bf. als Besitzer gestanden war. Der Geschäftsführer war M.M.C., der Alleingesellschafter war Mag. RA2. Der Bf. war als Prokurist für die Gesellschaft tätig. Spoločnosť s ručením obmedzeným, abgekürzt s.r.o. ist die slowakische Bezeichnung für die Rechtsform der haftungsbeschränkten Gesellschaft (GmbH) in der Slowakei. Die Holding wurde mittlerweile durch Mag. RA2 verkauft.

Zu den Firmen mit Beteiligung der **Fa. A-Holding s.r.o.** gehörten

*) die Vorgängerkfirma der Fa. A-GmbH: Fa. D-GmbHFa, D-GmbH, **FN xxxxxxx.**

*) die slowakische **Fa. D-k.s.** Die Rechtsform der slowakischen k.s. ist aus

österreichischer Sicht mit einer GmbH & Co KG vergleichbar. Bei der Personengesellschaft war die Fa. A-Holding s.r.o. als Komplementär und Mag. RA2 als Kommanditist beteiligt. Die Hafteinlage des Kommanditisten war in Höhe des Stammkapitals der Fa. D-k.s.: 332.000.000€.

*) Die **Fa. B s.r.o** unter der ursprünglichen Geschäftsführung **von M.M.C**, war eine GmbH, an deren Stammkapital - 5.000.000,00 € - die A-Holding s.r.o. mit einer Kapitaleinlage in Höhe von 4.250.000,00 € und Mag. RA2 mit einer Kapitaleinlage in Höhe von 750.000,00 € beteiligt waren. Seit Sommer 2014 wurden die **Geschäfte** der im Grundbuchregister als Eigentümerin der Liegenschaft Wien, eingetragenen Fa. B s.r.o. von M.M.A. geführt. M.M.B. war der Gesellschafter der Firma.

*) Die Fa G-GmbH war eine inländische Firma im Geschäftszweig „*Betrieb von Gastronomielokalen, Bars und Tanzclubs*“. Die Gesellschafter - die A-Holding und M.M.F. – waren mit einer Kapitaleinlage von je 17.500 € am Stammkapital von 35.000,00 € beteiligt. Bezüglich der am 31.08.2016 von Amts wegen gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöschten Fa. G-GmbH enthielt das Firmenbuch zur Geschäftsadresse den Eintrag „A-Platz, Wien, *Für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt*“. Kraft der Beteiligung der A-Holding s.r.o. als Gesellschafterin bei der Fa. G-GmbH mit einer Einlage von 50% am Stammkapital der Fa. G-GmbH und der Funktion der Fa. G-GmbH als alleinige Gesellschafterin der Fa. H-GmbH waren 50% der Anteile an den Firmen G-GmbH und H-GmbH der A-Holding s.r.o. zuzurechnen. Im Firmenbuch wurde die Fa. H-GmbH gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit am 25.08.2015 gelöscht.

Hinsichtlich der **Fa. D-GmbH** (=Vorgängerfirma der Fa. A-GmbH) mit der im Firmenbuch am 1.06.2013 eingetragenen **Geschäftsadresse** A-Stadt ging deren Gründung der Konkurs der Fa. F-GmbH unter der Geschäftsführung des Bf. voraus. Die Geschäftsführer der Fa. D-GmbH waren bis zum 7.03.2013 Mag. RA2 und danach - bis zur Löschung dieser Funktion im Firmenbuch am 3.10.2013 - M.M.E.,

Bei der Fa. D-GmbH wurden die Fahrten gegenüber Fa. A-Franchise GmbH abgerechnet. Die Abrechnung mit den Fahrern erfolgte im Namen der Fa. D -k.s.. Eine Rechnung erging an die Fa. D-GmbH. Auf die am 14.03.2015 erfolgte Löschung der Fa. D-GmbH wegen beendeter Liquidation im Firmenbuch sei verwiesen.

Der an den Bf. adressierte Kapitalertragssteuerbescheid 2014 vom 18.09.2016 wurde damit begründet, dass die Abgabe, deren Schuldner gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge sei und die von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten sei, ausnahmsweise dann dem Empfänger der Kapitalerträge – im gegenständlichen Fall der Bf. -nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 direkt vorzuschreiben sei, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger wisse, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe

und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile.

In Hinblick auf den Bericht gemäß § 150 BAO zur Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH vom 28.09.2016 (PB), in dem die Zurechnung der Kapitalerträge (Gesamthöhe 712.656,64 €) mit den diesbezüglichen Ausführungen unter „Tz.1 Fremdleistungen 2014-621.956,64 € PB“, „Tz.2 Rechts- und Beratungsaufwand 2014-63.800,00 € PB“, „Tz. 3 Mieten-26.900,00 € PB“ und Tz. 5 PB begründet wurde, wurde die Haftung der Fa. A-GmbH aufgrund der GmbH in Liquidation als gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 nicht oder nur erschwert durchsetzbar bewertet. Der Ausschüttungscharakter der Ausgaben in Tz.1 - Tz.3 PB wurde hinsichtlich den Kosten für Fremdleistungen (621.956,64 €) unter Tz.1 PB in Verbindung mit Tz.5 PB damit begründet, dass die GmbH Umsätze aus der Verrechnung von Überstellungsfahrten für die Autovermietung A-Franchise erzielt hätte. Die Fahrten wären von der Fa. A-Franchise mittels Gutschriftsrechnungen abgerechnet worden. Die von der Fa. A-GmbH beauftragten Fahrten und notwendigen Fahrer wären über die Fa. C-Ltd (als Fremdleister) verrechnet worden. Nach dem Ergebnis einer finanzpolizeilichen Kontrolle wären die Fahrer ausschließlich in Österreich ansässige und größtenteils in Wien wohnhafte Personen gewesen. Bei den diesen Fahrern zu Beginn ihrer Tätigkeit (einmalig) zur Unterschrift vorgelegten Werkverträgen wäre die Fa. C-Ltd. als Auftraggeber aufgeschienen. Seitens des Bf. (damaliger Geschäftsführer/ tatsächlicher Machthaber der Fa. A-GmbH) wäre gegenüber den eingesetzten Fahrern eine legale geringfügige Beschäftigung behauptet worden. Das Entgelt für die Fahrten sei über ein EDV-Programm des Bf. im 14 Tage-Intervall abgerechnet und an die Fahrer am Betriebssitz ausnahmslos in bar und ohne Beleg ausbezahlt worden.

Die Abrechnungen hätten a) die Kennzeichen der überstellten Kraftfahrzeuge, b) den Tag der Überstellungsfahrt, c) das Ziel samt zustehendes Entgelt, und d) eine Auflistung sämtlicher Fahrten mit nicht nachvollziehbaren Beträgen, die in Summe die Grundlage der Eingangsrechnung der Fa. C-Ltd. gebildet hätten, enthalten.

Der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH wären die finanzpolizeilichen Feststellungen betreff die tatsächlich an die Fahrer ausbezahlten Beträge für den Zeitraum 05-12/2014 zur Verfügung gestellt worden.

Demgegenüber stünden die verbuchten Fremdleistungsaufwände der Fa. C-Ltd..

Die aus dieser Gegenüberstellung resultierenden Differenzen (Hochrechnung der Beträge für den Zeitraum 01-04 auf der Grundlage der vorhandenen Beträge für den Zeitraum 05-12/14) würden durch die Betriebsprüfung aus dem Aufwand der Fa. A-GmbH ausgeschieden.

Mit dem nachfolgenden Schaubild wird die Berechnung der steuerpflichtigen Kapitalerträge des Bf. als Folge der Kürzung der Fremdleistungen laut Betriebsprüfung dargestellt:

”	Fremdleistungen lt. BH 05 - 12/2014	620.348,23	
	Auszahlungen lt. FinPol 05 - 12/2014	183.114,41 (* entspricht 29,52%)	
	Differenz	437.233,82	
	Fremdleistungen lt. BH 01 - 04/2014	262.092,54	
	29,52 % der Fremdleistungen lt. BH	77.369,72	
	Differenz	184.722,82	
	Kürzung Fremdleistungen lt. BP	621.956,64	“

Die Fremdleistungen (Tz. 1 PB) wurden unter Tz. 5 PB als verdeckte Ausschüttung von 621.956,64 € damit begründet, dass die aufgedeckten Differenzen (Unterschiedsbetrag zwischen geltend gemachtem Fremdleistungsaufwand und tatsächlich ausbezahlten Beträgen an die Fahrer) laut (niederschriftlicher) Aussage der Geschäftsführung und nunmaligen Liquidatorin der Fa. A-GmbH größtenteils zur Bestreitung privat veranlasster Ausgaben des Bf. genutzt worden wären. Dieses Prozedere sei auf Anweisung durch den Bf. auch nach dessen Verhaftung und Inhaftierung beibehalten worden.

Unter **Tz. 2 PB** wurden Rechts- und Beratungskosten von [53.166,68€ + 20% USt. 10.633,32 € =) 63.800,00 € der Privatsphäre des Bf. zugerechnet, weil die Buchungen in der Gewinnermittlung bei der GmbH aufgrund der Ursache für diese Kosten - Verhaftung des Bf. als Geschäftsführer (und wahrer Machthaber der Fa. A-GmbH) im Jahr 2014, Ende Februar, - und des Fehlens einer betrieblichen Veranlassung für die Buchungen der Anwaltsrechnungen betreff die Verhaftung und Inhaftierung des Bf. wie z.B. Verteidigung im Strafverfahren bzw. persönliche Treuhandschaften des Bf. in der Gewinnermittlung der Fa. A-GmbH im Aufwand ausgeschieden worden wären. Auf die diesbezügliche Vorsteuerkürzung aus dem gleichem Titel (Darstellung der Beträge siehe Anlage 1) wurde verwiesen.

Die Nummern 1 bis 4 in der Spalte „Text“ sind die Symbole für die diversen Rechtsanwaltskanzleien (Nummer 1) RA1, 2) RA2, 3) RA3, 4) RA4).

Unter Tz. 5 PB wurden die Bruttobeträge für die Rechts- und Beratungskosten - 63.800,00 € - der Fa. A-GmbH als verdeckte Ausschüttung zugerechnet.

Unter Tz. 3 PB wurden die Mieten für den "*behaupteten*" Ort der Geschäftsleitung in der A-Straße, 1XXX Wien, - 26.900,00 € - der Privatsphäre des Bf. aufgrund der niederschriftlichen Aussage der Geschäftsführerin und nunmaligen Liquidatorin der Fa. A-GmbH, wonach das Objekt der Privatwohnsitz des Bf. sei, und der Geschäftsgebarung - Einmietung der Fa. A-GmbH am Betriebssitz der Fa. A-Franchise -, schon aufgrund dieser der behauptete Ort der Geschäftsleitung in der A-Straße nicht glaubwürdig erscheine, zugerechnet. Die bezahlten und verbuchten Mietaufwendungen wurden durch die Betriebsprüfung aus der Gewinnermittlung ausgeschieden, eine diesbezügliche Vorsteuerkürzung wurde durchgeführt.

Mit der Übersicht in der Anlage 2 zum Prüfbericht wurden die aus der Gewinnermittlung ausgeschiedenen Kostenbeträge zur Tz. 3 PB wie folgt dargestellt:

1) Miete 1-3/14, 2) Miete A 1+3/14, 3) Miete A, 4) B, 4a) Miete B 10/14.

Unter Tz. 5 PB wurden die Bruttobeträge für Mietkosten - 26.900,00 € - aufgrund der Privatwohnsitzadresse als Mietadresse der Fa. A-GmbH als verdeckte Ausschüttung zugerechnet.

Mit der Beschwerde wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt. Gerügt wurde unter „*Pkt. a. Mangelhaftigkeit des Ermittlungsverfahrens*“, dass der Bf. zu keinem Zeitpunkt des Ermittlungsverfahrens in irgendeiner Weise einvernommen worden sei, um feststellen zu können, ob die Angaben der vorherigen Geschäftsführerin und nunmehrigen Liquidatorin M.M.A. der Wahrheit entsprechen würden. Habe der Bf. im Zeitraum Ende Februar 2014 bis Juli 2016 haftbedingt nicht die geringste Möglichkeit des Zugriffs auf die Geschäftsführung sowie die steuerliche Gestaltung der Fa. A-GmbH gehabt, so wäre der Bescheid bereits wegen Mangelhaftigkeit des Ermittlungsverfahrens ersatzlos zu beheben.

Laut „*Pkt. b. Mangelnde Erhebung des Zeitpunkts des Zuflusses der Kapitalerträge*“ habe § 95 Abs. 3 EStG 1988 zufolge der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Seit Ende 2014 hätten dem Bf. per se haftbedingt keine Kapitalerträge zufließen können.

In Hinblick auf die haftbezüglichen Ausführungen bestritt der Bf. unter „*Pkt. c. Undifferenzierte Streichung des Rechts- und Beratungsaufwandes, der Mieten und Schadensfälle*“, dass er ein Organstrafmandat und Strafverfügungen angesichts der Tatzeiträume verursachen hätte können. Die tatsächlich durch Fahrer verursachten und in weiterer Folge der Fa. A-GmbH bzw. den für die Fa. A-GmbH nach außen auftretenden Organen zugerechneten Verkehrsstrafen seien Aufwendungen, die nicht dem höchstpersönlichen Lebensbereich eines Organs oder eines wirtschaftlich Berechtigten zugeordnet werden könnten, und wären somit tatsächlich betrieblich veranlasst.

Hinsichtlich den Rechts- und Beratungskosten gestand der Bf. die Zurechnung der Kosten des Strafverfahrens sowie der Treuhandschaften dem persönlichen Bereich zu, wandte jedoch ein, dass die Bevollmächtigte bzw. in Folge Geschäftsführerin M.M.A. diese Kosten entsprechend buchhalterisch zu berücksichtigen gehabt hätte. Nachdem auch Beratungsleistungen abseits des Strafverfahrens bzw. der Treuhandschaften gelaufen seien, wären diesbezügliche Kosten abzugsfähig gewesen.

Bezüglich den Charakter der Mieten betreff A-Straße in Wien als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 verwies der Bf. auf den Hauptwohnsitz zum damaligen Zeitpunkt in England und fügte hinzu, dass sich im Wiener Haus auch das Büro mit der Leitung der Tätigkeiten des Bf. als damaliger Geschäftsführer der Fa. A-GmbH befunden hätte.

Unter Pkt. d. der Beschwerde wurde das Vorliegen eines Ausnahmetatbestandes im Sinn des § 95 Abs. 4 EStG 1988 mit der Begründung bestritten, dass die Haftung nicht erschwert sei. Die Fa. B-GmbH hätte die Agenden der Fa. A-GmbH am gleichen Standort mit gleichen

Betriebsmitteln, gleichen Fahrern und dem gleichen Kunden (Fa. A-Franchise) fortbetrieben. Aller Wahrscheinlichkeit nach wäre Geld der Fa. A-GmbH dadurch, dass die durch diese Firma erwirtschafteten Umsätze durch die Fa. B-GmbH gegenüber der Fa. A-Franchise fakturiert worden wären, entzogen worden. Sofern die vom Amt festgestellten Umsätze tatsächlich vorhanden waren, hätten diese noch immer in der Fa. A-GmbH aufgefunden werden müssen. Diese seien dem Bf. in keinsten Weise zugegangen bzw. bei den handelnden Personen, M.M.A. sowie M.M.B. (eingegangen).

Angesichts der Behauptung des nunmehrigen Gesellschafters der Fa. A-GmbH im Verfahren 20 CgX/Yz des Landesgerichtes Wiener Neustadt, der zivilrechtliche Eigentümer der Fa. A-GmbH zu sein, wäre dieser für die offene Kapitalertragssteuer in Anspruch zu nehmen.

Mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 28.08.2017 hielt die Amtsvertretung dem Bf. nach Wiederholung des Beschwerdevorbringens u.a. vor, dass anlässlich der in Rede stehenden Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH Malversationen in Zusammenhang mit der Betätigung der geprüften Firma im Bereich Autovermietung / Überstellungsfahrten und Buchungen (Anwaltsrechnungen zum Strafverfahren des Bf.; Mieten für den Privatwohnsitz, Organstrafmandate und Strafverfügungen) im Aufwand festgestellt worden wären. Die aufgedeckten Differenzbeträge im Rahmen der Autovermietung/Überstellungsfahrten wären zur Bestreitung privat veranlasster Ausgaben des Bf. verwendet worden und würden, gemeinsam mit den anderen der Privatsphäre zuzurechnenden Aufwendungen, eine verdeckte Ausschüttung im Sinn des § 8 Abs. 2 KStG 1988 darstellen.

Ein Rechtsmittel gegen die aufgrund der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH ergangenen Bescheide gemäß § 303 Abs. 1 BAO sei nicht erhoben worden.

Die Bemessungsgrundlagen der Kapitalertragsteuer würden lediglich die Feststellungen zur Tz 1, Tz 2 und Tz 3 PB vom 28.09.2016 bilden. Das Vorbringen in der Beschwerde betreff Organstrafmandate und Strafverfügungen sei daher dadurch, dass diese Beträge nicht der Bemessung für die Kapitalertragsteuer zugrunde gelegt worden wären, hinfällig.

Die Feststellungen zu den Textziffern 1, 2 und 3 PB würden sich durch die Erhebungen und Ermittlungen der Betriebsprüfung (zum Teil in Zusammenarbeit mit der Finanzpolizei) ergeben. Der Sachverhalt wäre aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Erhebungen unzweifelhaft ermittelt worden, eine Einvernahme des Bf. als Geschäftsführer sei zu diesem Zwecke nicht notwendig gewesen. Das Vorbringen zu den Mietaufwendungen betreff A-Straße und den Rechts- und Beratungsaufwand gehe über bloße Behauptungen nicht hinaus und vermag ohne weitere Nachweise die begründeten Feststellungen der Betriebsprüfung nicht zu entkräften. Der Zufluss der Kapitalerträge bei verdeckten Gewinnausschüttungen richte sich nicht nach § 95 Abs. 3 EStG 1988, sondern nach § 19 EStG 1988 (Kanduth-Kristen u.a., Jakom EStG 2017, § 95 Tz 23 mwN). Demnach würden die Beträge als zugeflossen gelten, sobald der Empfänger darüber tatsächlich und rechtlich verfügen könne. Die verdeckten Ausschüttungen seien für Zeiträume festgestellt worden, die der Bf. zu vertreten hatte, folglich dessen die bloße Tatsache des Aufenthaltes in Strafhaft das Zufließen der Kapitalerträge nicht verhindere.

Angesichts des angefochtenen Bescheides als Ausdruck einer Ermessensentscheidung fügte die Amtsvertretung dem Hinweis auf die vor allem verwaltungsökonomischen Überlegungen und Überlegungen zur Einbringlichkeit, die im Rahmen dieses Ermessens zu treffen seien, hinzu, dass die Direktvorschreibung an den Steuerschuldner im Falle der nicht oder nur erschwerten Durchsetzbarkeit der Geltendmachung mittels Haftungsbescheid erfolgen könne. Aufgrund der Fa. A-GmbH in Liquidation könne von einer erschwerten Durchsetzbarkeit der Haftung ausgegangen werden (Kanduth-Kristen u.a., Jakom EStG 2017, § 95 Tz 41ff; Info des BMF vom 05.10.2015, BMF-010203/0276-VI/1/2015).

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 264 BAO wurde die ersatzlose Aufhebung des Kapitalertragssteuerbescheides für das Jahr 2014 in Form einer Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Begründet wurde der Vorlageantrag damit, dass die erste Instanz sich mit dem Vorbringen des Bf. nicht in gebührender Weise auseinander gesetzt hätte. Es liege in der Natur der Sache, dass Beträge in der Strafhafte zufließen, aber eine Verfügung darüber nicht möglich sei. Es könne dem Bf. schwerlich zum Nachteil gereichen, wenn die Fa. A-GmbH, vertreten durch die Geschäftsführerin, kein Rechtsmittel gegen die Bescheide der Betriebsprüfung erhoben habe.

M.M.A. als Geschäftsführerin der Fa. A-GmbH sowie der Gesellschafter der Fa. A-GmbH -M.M.B.- hätten im Verfahren 20 CgX/Yz vor dem Landesgericht Wr. Neustadt verneint, dass der Bf. der Eigentümer der Fa. A-GmbH gewesen wäre. Es liege daher ein von Amts wegen aufzuklärender Widerspruch vor und werde der Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer ersatzlos zu beheben sein, da wesentliche Ermittlungen sowie die Einvernahme vom Bf. nicht durchgeführt worden wären. Ein derartiger Mangel im Ermittlungsverfahren führe zur Aufhebung des angefochtenen Abgabenbescheides. Die Finanzbehörde sei zwar nicht an einen rechtskräftigen Ausspruch eines österreichischen Gerichtes und auch nicht an die darin enthaltenen Feststellungen gebunden, habe dennoch von Amts wegen die Geschäftsführerin sowie den Gesellschafter der Fa. A-GmbH mit ihren im Verfahren getroffenen Aussagen zu konfrontieren, um deren Aussagen zu verifizieren.

Mit der im Vorlagebericht enthaltenen Stellungnahme der Amtsvertretung zum Vorlageantrag wurde die Abweisung der Beschwerde im Sinne der Beschwerdeverentscheidung beantragt und dem Vorbringen des Bf. zur Strafhafte als Grund gegen die Zurechnung der Einkünfte das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes „VwGH 3.08.2004, 2001/13/0128,“ wonach durch Strafhafte die Zurechnung der Einkünfte nicht verhindert werde, entgegnet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund der abgabenbehördlichen Feststellungen anlässlich der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH betreff u.a. die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2013

und 2014 war von folgendem Sachverhalt als Grundlage für die direkte Vorschreibung von Kapitalertragsteuer - 25% von 712.656,64 € - für das Jahr 2014 an den Bf. auszugehen:

Der Bf. ist bis zum 14.10.2014 Geschäftsführer der in seinem alleinigen und unbeschränkten Eigentum gestandenen Fa. A-GmbH gewesen. Ab Februar 2014 ist er über das Jahr 2014 hinaus in Straftat gewesen. Die von Mag. RA2 treuhändig gehaltenen Anteile des Bf. sind vom Cousin des Bf. - M.M.B. - treuhändig übernommen worden.

Eine Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH betreff u.a. die Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2013 und 2014 hat u.a. ergeben, dass (Tz. 1 PB) Differenzen im Rahmen der Autovermietung / Überstellungsfahrten größtenteils für privat veranlasste Ausgaben des Bf. verwendet worden sind. Anwaltsrechnungen in Zusammenhang mit Strafverfahren des Bf. (Tz. 2 PB) sind ebenso wie Ausgaben für den Privatwohnsitz des Bf. (Tz. 3 PB) mit Geldern der Fa. A-GmbH bezahlt und im Aufwand bei der Gewinnermittlung bei der Fa. A-GmbH verbucht worden.

Die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 per Bescheid dem Bf. ist Folge der Fa. A-GmbH in Liquidation gewesen. Der Gesamtbetrag der von der Betriebsprüfung unter Tz 5 PB als verdeckte Ausschüttungen ausgezeichneten Beträge 621.956,64 € (Tz. 1 PB), 63.800,00 € (Tz. 2 PB) und 26.900,00 € (Tz. 3 PB) bildet die Grundlage für den Abgabenbescheid 2014 vom 18.09.2016, mit dem die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von (25% von den steuerpflichtigen Kapitalerträgen 712.656,64 € =) 178.164,16 € festgesetzt worden ist.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass die abzugsverpflichtete A-GmbH die Kapitalerträge nicht vorschriftsgemäß gekürzt hatte, liegt in einer Konstellation wie der hier gegenständlichen auf der Hand, war es doch der Bf. mit Privatwohnsitz in Wien, A-Straße, der die Geschäfte der Fa. A-GmbH geführt hatte und der tatsächliche wirtschaftliche Eigentümer der Fa. A-GmbH ebenso wie der im Grundbuch als Eigentümerin der Liegenschaft Wien, A-Straße, eingetragenen Fa. B s.r.o. gewesen war. Bezüglich der Rechtsposition des Bf. als Eigentümer der Fa. A-GmbH und der Firma B s.r.o. wurde Beweis durch Einsicht in das Schreiben des Bf. mit dem Titel Eidesstattliche Erklärung und das an den Wiener Rechtsanwalt RA 5 adressierte Schreiben des Mag. RA2 betreff RA2./A-GmbH vom 20.04.2015 aufgenommen.

Bezüglich den verdeckten Ausschüttungen bei der Fa. A-GmbH wurde betreff den Bruttobetrag von 621.956,64 € unter Tz 1 PB Beweis durch Einsicht in die protokollierte Aussage der Geschäftsführung und nunmaligen Liquidatorin der Fa. A-GmbH aufgenommen. Demnach wurde die Differenz zwischen den geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen und den tatsächlich ausbezahlten Beträgen an die Fahrer größtenteils zur Bestreitung privat veranlasster Ausgaben des Bf. verwendet. Die Beibehaltung der Art der Geschäftsführung der Fa. A-GmbH aufgrund der Anweisung durch den Bf. nach dessen Verhaftung und Inhaftierung wurde durch die Angaben der Geschäftsführerin M.M.A. bestätigt.

Die Einsicht in die Belege für die Rechts- und Beratungskosten des Bf. in Höhe von 63.800,00 €

brutto (Tz. 2 PB) verschaffte Gewissheit über in der Buchhaltung der Fa. A-GmbH abgelegte Anwaltsrechnungen in Zusammenhang mit Strafverfahren, auf deren Grundlage dem im Rechnungswesen geltenden Grundsatz „*Keine Buchung ohne Beleg*“ folgend 53.166,68 € netto im Aufwand bzw. 20% Umsatzsteuer 10.633,32€ als Vorsteuer verbucht worden waren. Da die strafverfahrensbezüglichen Kosten für rechtsfreundliche Vertreter des Bf. -53.166,68€ - keinen Freispruch des Bf. im Strafverfahren zur Folge gehabt hatten, waren diese Kosten gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig und die Umsatzsteuer in diesen Rechnungen der Anwälte des Bf. für das Jahr 2014 - 10.633,32 € - wegen Fehlens von Leistungen, die als für die Fa. A-GmbH ausgeführt gelten, nicht als Vorsteuer gemäß § 12 UStG 1994 abzugsfähig.

Hinsichtlich die Mietkosten betreff das Objekt Wien, A-Straße, - 26.900,00 € -

(Tz. 3 PB) wurde Beweis durch Einsicht in

- a) die Belege betreff die Adresse Wien, A-Straße,
- b) die mit der Geschäftsführerin und nunmehrigen Liquidatorin der Fa. A-GmbH – M.M.A. - aufgenommene Niederschrift des Finanzamts mit der Aussage der Auskunftsperson, wonach die Adresse Wien, A-Straße, die Privatwohnsitzadresse des Bf. wäre,
- c) den auf die Liegenschaft Grundbuchsauszug,
- d) den Auszug aus dem Handelsregister des Bezirksgerichts Bratislava I betreff die im Grundbuch als Eigentümerin der letztgenannten Liegenschaft registrierte Fa. B s.r.o. aufgenommen.

Der Bestand eines Rechtstitels „*Mieten*“ im abgabenrechtlichen Sinn als Grundlage für die Anerkennung der im Aufwand verbuchten Mieten als betrieblich veranlasste Zahlungen der Fa. A-GmbH -26.900,00 €- war aufgrund der Aktenlage, insbesondere aufgrund der protokollierten Aussage der Geschäftsführerin der Fa. A-GmbH -M.M.A.-, wonach die Adresse Wien, A-Straße, die Privatwohnsitzadresse des Bf. gewesen wäre, zu verneinen, weil das Geschäftsfeld der Fa. A-GmbH ebenso wie jenes der Fa. D-GmbH aus der Überstellung von Fahrzeugen für die im Firmenbuch FN 000i eingetragene Fa. A-Franchise G.m.b.H. bestanden hatte und die Adresse A-Stadt/A durch eine Sitzverlegung der Fa. A-Franchise GmbH bedingt seit dem 14.05.2008 die im Firmenbuch registrierte Sitzadresse der Fa. A-Franchise GmbH (bis zum 12.11.2021) war.

Die im Firmenbuch seit dem 10.01.2015 eingetragene Sitzadresse der Fa. A-GmbH, FN 000g, A-Stadt stimmte mit jener der im Firmenbuch am 14.03.2015 gelöschten Fa. D-GmbH, FN xxxxxxx, überein.

Das Unternehmenskonzept der im Firmenbuch am 19.06.2010 neu eingetragenen Fa. D-GmbH, FN xxxxxxx, war mit jenem der im Firmenbuch am 4.10.2013 neu eingetragenen Fa. A-GmbH insoweit vergleichbar, als die Fahrer der Fa. D-GmbH bei den Überstellungsfahrten auf der Grundlage eines Werkvertrags bei der Fa. D-k.s. zu fahren hatten. Die Abrechnung der Fahrer erfolgte im Namen der Fa. D-k.s.. Eine an die Fa. D-GmbH adressierte Rechnung der Fa. D-k.s. wurde ausgestellt.

Da der Bestand eines Mietrechtsverhältnisses zwischen der Firma D-k.s. (Vermieter) und der Fa. A-GmbH (Mieter) betreff das Objekt Wien, A-Straße, im abgabenrechtlichen Sinn nicht

verifizierbar war, war den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH unter Tz. 3 PB zu folgen und die abgabenrechtliche Wertung der Zahlungen der Fa. A-GmbH an die im Eigentum des Bf. gestandene Fa. D-ks. als verdeckte Ausschüttung zu bestätigen.

Die Kostenbelege bildeten die Grundlage für die Verbuchung der mit Geldern der Fa. A-GmbH finanzierten Ausgaben dem Belegprinzip entsprechend in der Buchhaltung der Fa. A-GmbH.

Die Zahlungsbestätigungen für die Beträge 621.956,64 € (Tz. 1 PB), 63.800,00 € (Tz. 2 PB) und 26.900,00 € (Tz. 3 PB) belegten Geldströme von der Fa. A-GmbH an den Eigentümer der GmbH außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung und somit Zuwendungen an den Bf. als faktischen Eigentümer der Fa. A-GmbH, die den Einkommensbestand der GmbH zu Unrecht vermindert hatten.

Die in der Beschwerde thematisierten Kosten für Organstrafmandate und Strafverfügungen bei den Einkünften aus der Fa. A-GmbH waren Gegenstand der Feststellungen unter Tz. 4 PB und stellten somit keinen Bestandteil der Bemessungsgrundlagen für die dem Bf. vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014, die aus den Feststellungen unter Tz 1 bis Tz 3 PB bestanden hatten, dar.

Die Feststellungen unter Tz. 1 bis Tz. 3 des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Fa. A-GmbH vom 28.09.2016 waren das Ergebnis umfangreicher Erhebungen und Ermittlungen der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH, zum Teil in Zusammenarbeit mit der Finanzpolizei. Die einzelnen Daten im Bericht gemäß § 150 BAO in Verbindung mit der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung bei der Fa. A-GmbH gemäß § 149 Abs. 1 BAO wurden durch die von der Amtsvertretung vorgelegten Unterlagen bestätigt.

Aufgrund der Aktenlage bestanden somit keine Bedenken, den Ausführungen unter Tz. 1 bis 3 PB und der Wertung der Beträge als verdeckte Ausschüttungen unter Tz. 5 PB zu folgen und die Kapitalertragssteuerbemessungsgrundlagen hinsichtlich der dem Bf. vorgeschriebenen Kapitalertragssteuer für das Jahr 2014 in Höhe von 25% von (621.956,64€ + 63.800,00 € + 26.900,00 € =) 712.656,64 €, also 178.164,16 € samt Vorschreibung der Abgabe direkt an den Bf. als Folge der Fa. A-GmbH in Liquidation zu bestätigen.

Rechtslage

Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben und können daher positiv ("*Gewinn*") oder negativ ("*Verlust*") sein. Einnahmen sind Vorteile, die eine Person entweder als Geld (Einzahlungen) oder als Wert, der mit Geld gemessen werden kann, erhält.

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung 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 EStG 1988 gehören.

Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige

Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Zu den sonstigen Bezügen zählen auch verdeckte Ausschüttungen. Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (vgl. z.B. VwGH 21.09.2005, 2002/13/0230 und 2001/13/0261; VwGH 18.09.2003, 99/15/0262, 0263; VwGH 17.12.2002, 97/14/0026; 19.07.2000, 97/13/0241 und 0242; VwGH 22.03.2000, 97/13/0173; 24.03.1998, 97/14/0118; 28.01.1998, 95/13/0069; 6.04.1995, 93/15/0060; 27.04.1994, 92/13/0011, 94/13/0094; VwGH 10.12.1985, 85/14/0080, mwN). Dies gilt auch 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; 10.12.1985, 85/14/0080, die solche Konstellationen betrafen).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist als Träger der Erwerbstätigkeit bzw. als Zurechnungssubjekt der Einkünfte derjenige anzusehen, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, also Leistungen zu erbringen oder deren Erbringung zu verweigern (z.B. VwGH 24.02.2004, 2000/14/0186; VwGH 27.08.2008, 2006/15/0013, 0014; VwGH 02.02.2010, 2007/15/0194). Weiters kommt es für die Zurechnung der Einkünfte entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (vgl. VwGH 02.02.2010, 2007/15/0194). Die rechtliche Gestaltung ist in solchen Fällen nur dann maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. VwGH 24.05.2007, 2005/15/0052; 29.01.2015, 2013/15/0166). Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. VwGH 25.07.2013, 2011/15/0151).

Die Einkommensteuer wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Es ist der Abzugsverpflichtete (Abs. 2), der dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet. Nach § 95 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 in den Fassungen des BGBl. I Nr. 135/2013 und BGBl. I Nr. 13/2014 ist die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn 1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder 2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Wenn die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 nicht vorliegen, kann ausschließlich der zum Abzug Verpflichtete (Haftende) für die Kapitalertragsteuer (direkt) in Anspruch genommen werden. Der Abzugsverpflichtete ist ein Dritter, der dem Bund für die korrekte Einbehaltung

und Abfuhr der formal fremden Steuerschuld haftet.

Die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber den zum Abzug Verpflichteten erfolgt im Wege eines Haftungsbescheides nach § 224 BAO. Die Haftung ist verschuldensunabhängig. Wird der Abzugsverpflichtete durch die Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner (§ 7 Abs. 1 BAO), so befreit die Entrichtung der Abgabe durch den Schuldner auch den Gesamtschuldner (VwGH 14.01.2022, Ra 2021/13/0084).

Die Geltendmachung einer Haftung des Abzugsverpflichteten liegt zwar grundsätzlich im Ermessen der Behörde (VwGH 9.07.2008, 2004/13/0175), jedoch ist eine Direktvorschreibung beim Steuerschuldner - außer im Falle der Veranlagung – nach Maßgabe des § 95 Abs. 4 EStG 1988 nur „*ausnahmsweise*“ möglich, wenn die Kapitalerträge objektiv nicht vorschriftsmäßig gekürzt wurden oder wenn der Steuerschuldner von der nicht vorschriftsmäßigen Abfuhr wusste. Sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 nicht erfüllt, besteht folglich kein Auswahlermessen der Behörde. Die Kapitalertragsteuer muss in diesem Fall zwingend dem Abzugsverpflichteten im Haftungsweg vorgeschrieben werden.

Hinsichtlich der Berechnung der einer z.B. GmbH vorzuschreibenden Körperschaftsteuer wird das Einkommen der juristischen Person nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen ermittelt, jedoch werden bei Kapitalgesellschaften alle Einkünfte den gewerbebetrieblichen Einkünften zugerechnet.

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 EStG 1988.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften des EStG 1988

- a) Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist,
- b) Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden,
- c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz,
- d) Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz,
- e) Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion), nicht abgezogen werden.

Nach § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder des § 8 Abs. 2 KStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 KStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Bei der Ermittlung des Einkommens einer GmbH bleiben § 8 Abs. 1 KStG 1988 zufolge Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens bei einer GmbH ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

- Der Begriff der verdeckten Ausschüttung ist im Gesetz nicht geregelt. Angesichts des Fehlens einer Definition dieses Begriffs im Körperschaftsteuergesetz 1988 ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen, dieser nach verdeckte Ausschüttungen alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Vorteilsgewährungen einer Körperschaft an Anteilseigner sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilseignerschaft haben (vgl. z.B. VwGH 7.02.1989, 86/14/0121, 0122; VwGH 18.12.1990, 89/14/0133; 1.03.2007, 2004/15/0096).

Eine weitere - sich häufig in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs findende Definition - erwähnt die Einkommensminderung auf Ebene der Körperschaft nicht und betont, dass der Vorteil aus dem Vermögen der Gesellschaft gewährt zu werden hat. Verdeckte Ausschüttungen sind demnach Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. z.B. VwGH 29.03.1989, 85/13/0074, 0075; VwGH 3.07.1991, 91/14/0221; 19.04.2007, 2005/15/0020; 17.10.2007, 2006/13/0069).

Nach Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), WU-KStG, 3.Aufl. (2022), § 8 Rz 100, sollte eine alle Sachverhalte erfassende Definition folgendermaßen lauten:

Verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder Vermögensmehrung verhindern.

Die Kennzeichen einer verdeckten Ausschüttung sind die objektiven Tatbestandsmerkmale „Außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung“,

„Gewährung eines das Vermögen der Körperschaft mindernden oder eine Vermögensmehrung verhindernden Vorteils einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person“, „sozietaire Veranlassung“ und darüber hinaus das subjektive Tatbild „verdeckte Ausschüttung auf der Grundlage einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft“.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Zuwendung eines Vermögensvorteils an den Anteilseigner als Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (vgl. z.B. VwGH 12.09.2001, 96/13/0043 und 0044; VwGH 25.01.2006, 2002/13/0027, 0028; VwGH 19.09.2007, 2004/13/0108) nicht auf die Person des Anteilseigners im engeren Sinn beschränkt. Sie kann auch in der Begünstigung einer dem Anteilseigner nahestehenden Person gelegen sein (vgl. z.B. VwGH 20.11.1989, 89/14/0141; 19.04.2007, 2005/15/0020; 24.09.2007, 2004/15/0166).

Offene wie verdeckte Gewinnausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus. Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115).

Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei einer Körperschaft als Merkmal für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 31.05.2000, 97/13/0240; 29.01.2003, 98/13/0055) heißt, dass die Qualifikation eines Vorteils als verdeckte Ausschüttung unabhängig vom Vorliegen eines Gewinns auf Ebene der Körperschaft erfolgt (vgl. VwGH 27.06.2012, 2008/13/0148; 22.11.2018, Ra 2018/15/0037).

Eine verdeckte Ausschüttung ergibt sich grundsätzlich entweder aufgrund überhöhter (scheinbarer) Aufwendungen oder aufgrund zu geringer (fehlender) Einnahmen (VwGH 30.05.2001, 99/13/0024; 9.03.2005, 2000/13/0222; 1.03.2007, 2004/15/0096). Aber auch bei Vermögensminderungen, die zunächst weder zu überhöhten Aufwendungen noch zu fehlenden Einnahmen führen und daher zunächst auch weder den Gewinn mindern noch den Verlust erhöhen, ist eine verdeckte Ausschüttung verwirklicht. Werden ohne zugrundeliegende rechtsgeschäftliche Vereinbarung Aufwendungen im unmittelbaren oder mittelbaren Interesse des Gesellschafters (z.B. Kosten der privaten Lebensführung des Anteilseigners) getätigt, so liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Aufgrund des fehlenden betrieblichen Interesses sind die Aufwendungen zur Gänze als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Hinsichtlich der sozietairen Veranlassung der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung als entscheidendes Merkmal für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu prüfen, ob

eine Zuwendung nach ihrem „*inneren Gehalt*“ ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft oder im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. z.B. VwGH 23.09.2005, 2002/15/0010). Zwecks Feststellung, ob ein Vorgang sozietär veranlasst ist, kann sowohl ein Fremdvergleich als auch die Denkfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters herangezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist ein „*Fremdvergleich bei Ausschüttungen*“ für die Beurteilung der sozietären Veranlassung in vielen Fällen entscheidend, ob Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen (vgl. z.B. VwGH 23.09.2005, 2002/15/0010). Demnach scheidet eine verdeckte Ausschüttung aus, wenn ein Geschäft mit fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen worden wäre (vgl. z.B. VwGH 23.11.1977, 410, 618/77). Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und ist daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. z.B. VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, 0065; VwGH 8.02.2007, 2004/15/0149; 17.10.2007, 2006/13/0069).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.07.2011, 2009/17/0132).

Der Fremdvergleich und die Denkfigur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters sind Maßstäbe, die ein Hilfsmittel zur Beurteilung der sozietären Veranlassung sind. Auf den dem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter ähnlichen Maßstab im § 3 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften iSd Mutter-Tochter-Richtlinie (BGBl 1995/56), demnach eine offenkundige verdeckte Ausschüttung dann vorliegt, wenn der zum Abzug Verpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes insbesondere aufgrund der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis erkannte oder erkennen musste, sei verwiesen.

Hinsichtlich des subjektiven Tatbilds bei der verdeckten Ausschüttung ist Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), WU-KStG, 3. Aufl. (2022), § 8 Rz 128ff. und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 23.11.1977, 410, 618/77; VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; 9.03.2005, 2000/13/0222; 19.09.2007, 2004/13/0095; 19.04.2018, Ra 2017/15/0039) zufolge zu beachten, dass

das Vorliegen auch einer subjektiven auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Körperschaft als Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung Gewissheit über eine Abgrenzung der bewussten oder in Kauf genommenen Vermögensentziehung, die zu einer verdeckten Ausschüttung führt, von einer unbewussten Vermögensentziehung und damit von einem der Körperschaft nicht zuzurechnenden und daher korrigierbaren Fehler verschafft.

Die Tatbestandsvoraussetzungen, die nach der Rechtsprechung dem subjektiven Tatbild zugeordnet werden, sind „*das Vorliegen eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens*“ und „*das Vorhandensein einer Absicht, einen Vorteil zu gewähren*“.

Angesichts der Wesentlichkeit der Kenntnis der Körperschaft als Steuersubjekt von der Einkommensverwendung im Rahmen der verdeckten Ausschüttung hat die Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung auf einem der Gesellschaft zuzurechnenden Verhalten zu beruhen (vgl. z.B. VwGH 26.05.1993, 90/13/0155; 31.05.2005, 2000/15/0059, 0060). Da die Körperschaft selbst nicht handlungs- und entscheidungsfähig ist, sind für die Beurteilung der Zurechenbarkeit eines Verhaltens die Handlungen der gesetzlichen Vertreter (z.B. Vorstand, Geschäftsführer) entscheidend.

Zu den Handlungen zählen Rechtshandlungen (z.B. Willenserklärungen, Abschlüsse von Verträgen) als auch tatsächliche Handlungen (ungerechtfertigte „*Entnahmen*“ des Gesellschafters oder Unterschlagung). Das Verhalten der gesetzlichen Vertreter kann neben einem Tun auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen bestehen und muss den Schluss erlauben, dass die Gesellschaft die Minderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat (vgl. z.B. VwGH 27.05.1999, 96/15/0018; VwGH 30.10.2003, 99/15/0072, 0073). Ein Dulden oder Unterlassen von Maßnahmen zur Vermeidung einer verdeckten Ausschüttung kann einem aktiven Handeln nur dann gleichgesetzt werden, wenn wirksame Gegenmaßnahmen auch tatsächlich zur Verfügung stehen (vgl. VwGH 26.05.1993, 90/13/0155; 24.09.1996, 94/13/0129, 0173). Die Frage des der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn der gesetzliche Vertreter nicht gleichzeitig Anteilseigner der Körperschaft ist. Verschafft sich in so einem Fall ein Eigentümer ungerechtfertigt Vorteile aus der Gesellschaft, indem er sich z.B. Geld aneignet oder Wirtschaftsgüter der Körperschaft ohne ausreichende Gegenleistung nutzt, so handelt es sich nicht um eine verdeckte Ausschüttung, wenn der gesetzliche Vertreter nicht davon Kenntnis hatte oder auch nicht bei ordnungsgemäßer Sorgfalt Kenntnis hätte haben müssen (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; 27.05.1999, 96/15/0018).

Eine verdeckte Ausschüttung liegt erst dann vor, wenn die Gesellschaft mit einem Vorteil, den sich der Gesellschafter ursprünglich ohne Kenntnis der Gesellschaft selbst zuwendete, in der Folge einverstanden ist. Das bedeutet: Die gesetzlichen Vertreter unternehmen nichts, um den Vorteil rückgängig zu machen (vgl. z.B. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; 14.12.2005, 2002/13/0022).

Ein der Körperschaft zurechenbares Verhalten ist gegeben, wenn der einzige Anteilseigner zugleich gesetzlicher Vertreter der Körperschaft ist (z.B. alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer). Verschafft sich der die Gesellschaft vertretende Anteilseigner selbst einen ungerechtfertigten Vorteil, liegt grundsätzlich sofort eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 1.06.2017, Ra 2016/15/0059). Dies ergibt sich daraus, dass aufgrund der umfassenden Vertretungsmacht des geschäftsführenden Organs grundsätzlich auch Rechtshandlungen, die keinen rechtsgeschäftlichen Charakter im engen Sinn des Wortes haben, und auch sogenannte Realakte bis hin zu deliktischem Verhalten die Gesellschaft berechtigen und verpflichten (vgl. VwGH 27.05.1999, 96/15/0018). Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der gesetzliche Vertreter sein Verhalten in seiner Eigenschaft als Organ der Gesellschaft setzt (vgl. VwGH 27.05.1999, 96/15/0018).

An einem der Gesellschaft zuzurechnenden Verhalten fehlt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wenn sich die ungerechtfertigte Vorteilsziehung eines Minderheitsgesellschafters, der auch gesetzlicher Vertreter ist, nicht im Rahmen einer nach außen, an einen Dritten gerichteten Handlung ausdrückt (vgl. VwGH 27.05.1999, 96/15/0018; VwGH 15.12.1999, 97/13/0188, 0189). Hat sich - vgl. VwGH 27.05.1999, 96/15/0018, - der vertretungsbefugte Gesellschafter einen ungerechtfertigten Vorteil in Ausnützung seiner Eigenschaft als Organ (Geschäftsführer) der Gesellschaft verschafft, fehlt es dabei (im Gegensatz zu dem ein deliktisches Verhalten des geschäftsführenden Organs betreffenden Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs VwGH 20.06.1995, 92/13/0061 und VwGH 24.10.1995, 95/14/0058) an einer nach außen, einem Dritten gegenüber gerichteten Handlung. Nur eine solche wäre unter dem Gesichtspunkt des Handelns für einen anderen mit der Folge der Zurechnung dieser Handlung an den Vertretenen (die Gesellschaft) im Vollmachtsverhältnis zu berücksichtigen, nicht jedoch eine im Innenverhältnis die Gesellschaft schädigende Handlung. Eine verdeckte Gewinnausschüttung läge solcherart dann nur im Verzicht auf die Geltendmachung oder Durchsetzung der Schadenersatzansprüche aus der deliktischen Handlung.

Das der Körperschaft zurechenbare Verhalten ist eine notwendige Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Die Einordnung beim subjektiven Tatbild erweckt den Eindruck, dass hier tatsächlich subjektive Elemente, wie ein „*Wollen*“ der Gesellschaft, eine Rolle spielen. Die Notwendigkeit eines der Gesellschaft zurechenbaren Verhaltens ist ein objektives Kriterium, das auf den Entscheidungsmechanismus in der Körperschaft abstellt. Bei Vorliegen der Zurechenbarkeit des Verhaltens ändert auch ein subjektives „*Nichtwollen*“ der Körperschaft nichts am möglichen Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. In jenen Fällen, in denen keine Zweifel am Vorliegen eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens bestehen, ergibt sich die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zusätzlich erforderliche Vorteilsgewährungsabsicht meist schlüssig aus objektiven Gesichtspunkten oder den Umständen des jeweiligen Falles

(vgl. z.B. VwGH 14.09.1979, 1264/78; 26.09.1985, 85/14/0051, 0052; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022). So kann z.B. aufgrund der Unangemessenheit in der Gestaltung eines Rechtsgeschäftes auf das Vorliegen der Vorteilsgewährungsabsicht geschlossen werden (z.B. Einräumung eines zinsenlosen Darlehens: VwGH 6.02.1990, 89/14/0034; unangemessen hohe Mietzinse: VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, 0065; VwGH 3.08.2000, 96/15/0159). Diese im Rahmen der Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO vorzunehmende Schlussfolgerung setzt voraus, dass der Sachverhalt, aus dem dieses Ergebnis gewonnen wird, ausreichend erforscht ist (vgl. VwGH 24.07.2007, 2007/14/0013). Schlüssig ergibt sich die Vorteilsgewährungsabsicht auch dann, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (vgl. VwGH 27.05.1999, 96/15/0018; 31.03.2000, 95/15/0056, 0065; VwGH 30.10.2003, 99/15/0072, 0073). An einer für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung notwendigen Absicht, einen Vorteil zu gewähren, fehlt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wenn Vorteile nur aufgrund eines entschuldbaren Irrtums bei der Durchführung eines Rechtsgeschäftes gewährt werden [vgl. VwGH 20.04.1995, 94/13/0228 (zur irrtümlich unterlassenen Verzinsung einer Verrechnungsforderung); UFS 28.06.2006, RV/0419-L/03 (zu Fehlbuchungen einer nicht vertretungsbefugten Angestellten); VwGH 24.07.2007, 2007/14/0013 (zur Berufung auf ein fehlerhaftes Gutachten); VwGH 26.04.2017, Ra 2015/13/0049 (zur irrtümlichen Auszahlung von Abfertigungen)]. Dass ein Irrtum dem Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung entgegensteht, ist nachvollziehbar, da in Irrtumsfällen auch ein Nichtgesellschafter begünstigt worden wäre und die Vorteilsgewährung daher nicht aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses erfolgt ist. Inwieweit nach Erkennen des Irrtums ein Verzicht der Geltendmachung von Rückforderungsansprüchen eine verdeckte Ausschüttung bewirken kann, muss anhand eines Fremdvergleichs festgestellt werden. Ist ein Rechtsirrtum in Bezug auf die Beurteilung der steuerlichen Wirkungen einer Rechtsbeziehung der Gesellschaft zuzurechnen, so steht dieser dem Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht entgegen (vgl. VwGH 26.09.1985, 85/14/0051, 0052).

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 hat die verdeckte - genau wie die offene - Ausschüttung für die Ermittlung des Einkommens auf Ebene der ausschüttenden Körperschaft ohne Bedeutung zu bleiben. Die eingetretene Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung muss daher neutralisiert werden. Wie bei der offenen Ausschüttung ist auf Ebene der Körperschaft auch bei verdeckten Ausschüttungen die Verpflichtung zur Kapitalertragssteuereinbehaltung gemäß § 93 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 95 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 25 % im Jahr 2014 zu beachten, sofern nicht eine Befreiung im Sinn des § 94 EStG 1988 vorliegt (vgl. z.B. VwGH 19.07.2000, 97/13/0241; 5.02.2021, Ro 2019/13/0027; 11.06.2021, Ro 2020/13/0005). Wird eine Kapitalertragsteuer abgezogen, so ist es ohne Bedeutung, zu welcher Einkunftsart die verdeckte Ausschüttung auf Ebene des

Anteilseigners führt (vgl. VwGH 16.03.1993, 89/14/0123, 90/14/0018).

Die Verpflichtung zum Kapitalertragssteuerabzug entsteht nur mit Zufluss der verdeckten Ausschüttung beim Empfänger (vgl. VwGH 9.07.2008, 2005/13/0020). Der Zeitpunkt des Zuflusses ergibt sich für verdeckte Ausschüttungen gemäß § 95 Abs. 3 Z. 2 TS 1 EStG 1988 nach Maßgabe des Zufluss-Abfluss-Prinzips des § 19 EStG 1988, unabhängig davon, ob der Anteilseigner die Anteile im Betriebs- oder Privatvermögen hält (vgl. VwGH 9.07.2008, 2005/13/0020).

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge ist zwar bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft in der Regel von deren Zufluss bei den Gesellschaftern auszugehen (VwGH 16.03.1993, 89/14/0123, 90/14/0018), dennoch hängt die Verpflichtung zum Kapitalertragssteuerabzug nicht davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (vgl. VwGH 9.07.2008, 2005/13/0020; 5.09.2010, 2010/15/0018). Die Verpflichtung zum Kapitalertragssteuerabzug kann daher zeitlich mit der Neutralisierung der verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft auseinanderfallen.

Bei einer verdeckten Ausschüttung ist in Hinblick auf die Kapitalertragssteuerhöhe zu prüfen, ob die ausschüttende Körperschaft oder der Anteilseigner die Kapitalertragsteuer trägt (vgl. VwGH 14.05.1980, 1333/79; 23.10.1997, 96/15/0180; 5.02.2021, Ro 2019/13/0027; 11.06.2021, Ro 2020/13/0005). Übernimmt die Körperschaft die Kapitalertragssteuer für den Anteilseigner, erhöht dies die Bemessungsgrundlage für die verdeckte Ausschüttung und führt zu einem weiteren kapitalertragssteuerpflichtigen Vorteil für den Empfänger (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0180; 25.03.1999, 97/15/0059; 5.09.2012, 2010/15/0018; 11.06.2021, Ro 2020/13/0005). In diesem Fall beträgt die Kapitalertragsteuer im Jahr 2014 33,33 % der Kapitalerträge.

Von einer Übernahme der Kapitalertragssteuer durch die Körperschaft ist auszugehen, wenn diese die Kapitalertragssteuer nicht ausdrücklich innerhalb einer angemessenen Frist vom Anteilseigner zurückfordert (vgl. VwGH 26.03.1985, 82/14/0166; 23.10.1997, 96/15/0180; 25.03.1999, 97/15/0059; 5.09.2012, 2010/15/0018). Demnach muss die Kapitalertragsteuer nach herrschender Meinung spätestens bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist des Körperschaftsteuerbescheids, aus dem das Vorliegen der verdeckten Ausschüttung hervorgeht, zurückgefordert werden. Nach der Rechtsprechung des UFS reicht eine Rückforderung vor Eintritt der formellen Rechtskraft des Haftungsbescheides betreff die Kapitalertragsteuer, wenn diese Absicht schon vorweg bekundet wurde (UFS 29.05.2013, RV/0541-S/11).

Angesichts der Unterlassung des Kapitalertragssteuerabzugs bei verdeckten Ausschüttungen im Zeitpunkt des Zufließens in der Praxis erfolgt eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die abzugsverpflichtete Körperschaft im Wege eines Haftungsbescheids bei Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung durch die Behörde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stellen verdeckte Ausschüttungen den klassischen Anwendungsfall der Bestimmung des § 95 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 dar und sind daher nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge (VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170, 0171; VwGH

31.05.2011, 2008/15/0153). Es liegt im abgabenbehördlichen Ermessen, ob das Finanzamt die Steuer der Gesellschaft im Rahmen eines Haftungsbescheids oder dem Anteilsinhaber im Rahmen eines Abgabenbescheids vorschreibt (VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170, 0171; VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046; 30.06.2015, 2012/15/0165).

Mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, wurde die Vorrangigkeit der Vorschreibung der Kapitalertragssteuer an die ausschüttende Körperschaft und die Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge nur im Ausnahmefall auf der Grundlage der Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988, 621 BlgNR 17. GP, damit begründet, dass in diesen Erläuterungen trotz der Tatsache, dass sich die Vorgängerbestimmung des § 95 Abs. 2 EStG 1972 sprachlich von § 95 Abs. 2 und Abs. 5 (nunmehr Abs. 4) EStG 1988 unterscheidet, festgehalten wird, dass die den zum Abzug Verpflichteten auferlegte Haftung "*nach Art und Umfang*" jener, "*die schon nach dem EStG 1972 für den Schuldner der Kapitalerträge bestand*", entspricht.

Zum Vergleichsergebnis betreff das Auswahlermessen in den Geltungsbereichen des EStG 1972 und 1988 wurden nach dem Zitat des § 93 Abs. 1 Z 1 in der Fassung des EStG 1972

(„Die Einkommensteuer wird bei inländischen Kapitalerträgen aus „Gewinnanteilen (Dividenden), Zinsen und sonstigen Bezügen aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (...) durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben“) und

den Verweis auf den nach Lehre und Rechtsprechung im Geltungsbereich des EStG 1972 unbestrittenen Bestand des Auswahlermessens der Abgabenbehörde betreff Vorschreibung der Kapitalertragsteuer dem Abzugsverpflichteten oder dem Steuerschuldner (Empfänger der Ausschüttung) (vgl. Achatz, ÖStZ 1989, 252, 255)

die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988 thematisiert, aus denen klar die Absicht des Gesetzgebers hervorgehe, die Rechtslage in Bezug auf die Erhebung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich nicht zu verändern.

Sowohl für das EStG 1972 wie auch für das EStG 1988 gelte, dass die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen sei. Nur ausnahmsweise werde der Empfänger der Kapitalerträge in Anspruch genommen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 2). Im Falle der Erfüllung der Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 liege es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob die Haftung beim Schuldner der Kapitalerträge geltend gemacht werde oder der Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch genommen werde (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 11).

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung seien die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 (im Beschwerdefall des Bf.: nunmehr Abs. 4) EStG 1988 gegeben (vgl. VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170; 31.05.2011, 2008/15/0153). Solcherart liege es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werde oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolge (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 11). Es wird daher grundsätzlich auf keine Bedenken stoßen, die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ergibt sich aus § 115 Abs. 1 BAO grundsätzlich die Verpflichtung der Abgabenbehörde, den Nachweis dafür, dass eine bestimmte Vorteilsgewährung aufgrund ihrer sozietären Veranlassung als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen ist, zu erbringen. Eine Mitwirkungspflicht für den Steuerpflichtigen kann sich aufgrund der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des § 119 BAO ergeben.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bedeutet vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20.09.1989, 88/13/0072; 25.01.1999, 93/17/0313). Das, was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, d.h. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.04.1991, 90/16/0231).

Der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht beschränkt sich keineswegs lediglich auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet (VwGH 20.02.1991, 86/13/0047). In welcher Form (z.B. formloses Schreiben) die Offenlegung erfolgt, ist aus der Sicht der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des § 119 BAO bedeutungslos.

Beweise sind gemäß § 183 Abs. 1 BAO von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen. Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich (z.B. VwGH 8.07.2009, 2006/15/0264; 28.10.2009, 2007/15/0070; 20.05.2010, 2006/15/0290; 15.05.2019, Ra 2018/13/0006).

Von den Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Beweisanträge ist ein Antrag solcher Art nur dann erheblich, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (VwGH 28.06.1995, 93/16/0116;

31.03.2003, 98/14/0164; 19.05.2015, 2013/16/0016). Beweisangebote haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben (z.B. VwGH 27.02.2001, 97/13/0091; 19.03.2008, 2008/15/0017; 2.09.2009, 2008/15/0057). Bei Zeugen ist auch deren Adresse anzugeben (z.B. VwGH 2.09.2009, 2008/15/0057; 23.01.2020, Ra 2019/15/0099). Lassen Beweisangebote nicht ausreichend erkennen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden sollen, so brauchen die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht diesen Angeboten nicht zu entsprechen (z.B. VwGH 15.05.2019, Ra 2018/13/0006; 17.08.2020, Ra 2020/13/0056).

Es besteht keine abgabenbehördliche Verpflichtung zur Aufnahme eines bloßen Erkundungsbeweises (z.B. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220; 23.03.2010, 2009/13/0078; 7.07.2011, 2007/15/0156; 26.01.2012, 2009/15/0032). Nach Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 183, Rz 5, ist ein Erkundungsbeweis (Ausforschungsbeweis) ein Beweis, wenn das Beweismittel (oder der Beweisangebot) nicht den Nachweis der Wahrheit von konkreten Tatsachenbehauptungen erbringen, sondern überhaupt der beweisführenden Partei erst die Möglichkeit bieten soll, die Tatsache kennenzulernen und bestimmte Tatsachenbehauptungen aufzustellen. Zu „*Offenbar*“ das Verfahren verschleppenden Beweisangebote werden Angebote dann, wenn sie auch aus der objektivierbaren Sicht der Partei nicht mehr der Wahrheitsfindung dienen, sondern eine Entscheidung in der Sache verzögern sollen. Dieses Interesse der Partei muss nach den Umständen des Einzelfalles zumindest wahrscheinlich sein (Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 183, 496).

Nach Fischerlehner (in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³, § 183 Rz. 13) liegt Verfahrensverschleppung etwa vor, wenn Beweisangebote, die schon viel früher gestellt werden können (und in Verbindung mit der Mitwirkungspflicht auch verpflichtend zu stellen waren), erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar war, warum die Angebote nicht früher gestellt wurden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs trägt die Abgabenbehörde aufgrund der Bestimmung des § 115 Abs. 1 BAO zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (z.B. VwGH 28.01.1998, 95/13/0069; 7.06.2005, 2001/14/0187; 23.02.2010, 2007/15/0292). Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus.

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (vgl. z.B. Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH 5.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (vgl. VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.09.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. z.B. VwGH 30.05.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011;

22.04.2009, 2004/15/0144; 24.06.2021, Ra 2021/16/0014).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Inwieweit eine solche Wechselwirkung besteht, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Beschwerde gegen den Kapitalertragssteuerbescheid 2014 war als unbegründet abzuweisen, weil § 95 Abs. 4 EStG 1988 in der in den Streitjahren jeweils geltenden Fassung vor dem StRefG 2015/16 bereits festgelegt hatte, dass die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge ausnahmsweise vorzuschreiben ist, wenn *“(Z 1:) der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder (Z 2:) der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.”*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist bei verdeckten Ausschüttungen grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (vgl. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153, VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170).

Zu den verdeckten Ausschüttungen, bezüglich diesen dem Körperschaftsteuergesetz 1988 selbst eine Definition des Begriffs „verdeckte Gewinnausschüttung“ fehlt, zählen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 23.02.2010, 2005/15/0148; 18.12.1990, 89/14/0133) alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist somit die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln. Eine verdeckte Ausschüttung setzt daher eine Minderung des Vermögens bei der betreffenden Körperschaft – im gegenständlichen Beschwerdeverfahren der Fa. A-GmbH - voraus.

Ausgehend von obigen Prämissen war festzuhalten, dass die unter Tz. 1 bis Tz. 3 PB festgestellten Geldströme in Verbindung mit der Begründung für diese Beträge als verdeckte Ausschüttungen unter Tz. 5 PB Verhältnisse offenbarten, die auf der Stellung des Bf. als alleinigen und unbeschränkten Eigentümer der Fa. A-GmbH zurückzuführen waren, sodass den Geldabflüssen in Form der Ausgaben der Fa. A-GmbH unter Tz. 1 bis 3 PB grundsätzlich automatisch unterstellt werden konnte, dass es sich bei den Zahlungen der Fa. A-GmbH um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge gehandelt hatte. Da die zum Abzug verpflichtete

(im Eigentum des Bf. gestandene) Fa. A-GmbH die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hatte, hatte die belangte Behörde der Regelung der direkten Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer (sogenannte Direktvorschreibung) im § 95 Abs. 4 EStG 1988 entsprechend das Recht, gemäß den Grundsätzen des begründeten Ermessens zu wählen, ob es einen an die Fa. A-GmbH adressierten Haftungsbescheid oder einen an den Empfänger von ungekürzten Kapitalerträgen adressierten Kapitalertragssteuerbescheid erlässt. Bestätigt wurde dieses Recht durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, demnach es bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, ob die Haftung beim Schuldner der Kapitalerträge geltend gemacht wird oder der Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch genommen wird.

Erst seit dem StRefG 2015/16 BGBl I 2015/118 besteht für die Direktvorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge zusätzlich die Voraussetzung, dass die Haftung des Abzugsverpflichteten nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre. Durch die Einfügung der Wortfolge *„und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“* soll nunmehr primär der Abzugsverpflichtete mittels Haftung nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 in Anspruch genommen werden (EB 684 BlgNR 25. GP 24; Jetzinger, GES 2016, 426 f).

Selbst wenn aber die Direktvorschreibung grundsätzlich zulässig wäre, schließt dies eine Inanspruchnahme der Haftung des Abzugsverpflichteten nicht aus.

Dem Einwand der Mangelhaftigkeit des Ermittlungsverfahrens in der Beschwerde war zu erwidern, dass die Ausführungen unter Tz. 1 bis Tz. 3 PB den Bestand von verdeckten Ausschüttungen dadurch, dass die Gelder an den Bf. außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Vorteilsgewährungen der Fa. A-GmbH gewesen waren, die das Einkommen der Körperschaft gemindert und ihre Wurzeln in der Position des Bf. als Geschäftsführer einer in dessen wirtschaftlichen Einflussbereich gestandenen Firma gehabt hatten, offengelegt hatten.

Den Feststellungen unter Tz. 1 bis Tz. 3 PB in Verbindung mit Tz 5 PB lag das Ergebnis der Auswertung der im Zuge der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH erhobenen Daten zugrunde, aufgrund dessen das Vorliegen von Verhältnissen, die einem Fremdvergleich standhalten hätten können, auszuschließen war.

Die auf die Fremdleistungen bezüglichen gesicherten Daten zum Punkt Tz. 1 PB ließen keinen Zweifel daran bestehen, dass Umsätze der Fa. A-GmbH aus der Verrechnung von Fahrten für die Fa. A-Franchise GmbH mittels Gutschriftsrechnungen abgerechnet worden waren. Das Datenmaterial für die Überstellungsfahrten, das im finanzpolizeilichen Kontrollverfahren zur Fa. A-GmbH erhoben wurde, ergab das Bild von notwendigen Fahrern für von der Fa. A-GmbH beauftragte Fahrten, die über die Fa. C-Ltd (als Fremdleister) verrechnet worden waren. Die eingesetzten Fahrer waren ausschließlich in Österreich ansässige Personen, denen zu Beginn der Tätigkeit (einmalig) Werkverträge mit der Angabe der Fa. C-Ltd. als Auftraggeber zur Unterschrift vorgelegt worden waren. Seitens des Bf. in der Funktion des Geschäftsführers der Fa. A-GmbH im Jahr 2014 wurde die Beschäftigung gegenüber den Fahrern als Beschäftigung

mit Unfallversicherung, jedoch ohne Kranken- und Pensionsversicherung, also als eine geringfügige Beschäftigung dargestellt. Schon allein die Ausbezahlung des Entgelts für Fahrten an Fahrer am Betriebssitz ausnahmslos in Form von Barzahlungen und ohne Beleg verschaffte Gewissheit über fremdunübliche Verhältnisse.

Zu den Abrechnungsdaten gehörten die genauen Daten betreff Kennzeichen der überstellten Kraftfahrzeuge, den Tag der Überstellungsfahrt, das Ziel und das Entgelt. Die im Zuge einer Finanzpolizeikontrolle erhobene Auflistung sämtlicher Fahrten mit Beträgen ergab genau jene Summe, die die Grundlage für die Eingangsrechnung der Fa. C-Ltd. gewesen war.

Die Gegenüberstellung der Beträge, bestehend aus der Summe der tatsächlich an Fahrer für den Zeitraum 05-12/2014 in bar bezahlten Beträge und dem betragsmäßigen Ergebnis der Hochrechnung der Entgelte für die beauftragten Lenker für den Zeitraum 01 – 04/2014 mit den verbuchten Aufwendungen für Fremdleistungen der Fa. C-Ltd., ergab eine Gewinnminderung bei der Fa. A-GmbH in Höhe der Differenz. Das nachfolgende Schaubild zeigt die dem Bf. vorgehaltene abgabenbehördliche Berechnung der steuerpflichtigen Kapitalerträge des Bf. als Folge der Kürzung der Fremdleistungen:

"	Fremdleistungen lt. BH 05 - 12/2014	620.348,23	
	Auszahlungen lt. FinPol 05 - 12/2014	183.114,41	(* entspricht 29,52%)
	Differenz	437.233,82	
	Fremdleistungen lt. BH 01 - 04/2014	262.092,54	
	29,52 % der Fremdleistungen lt. BH	77.369,72	
	Differenz	184.722,82	"
	Kürzung Fremdleistungen lt. BP	621.956,64	

Den Feststellungen der Betriebsprüfung lagen über das finanzpolizeiliche Datenmaterial hinaus auch die folgenden vom Finanzamt am 20.09.2016 protokollierten Angaben der Geschäftsführerin der Fa. A-GmbH – M.M.A. – zugrunde, die das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen verklarten:

- Abgesehen von 3-4 Überweisungen an die Fa. C-Ltd. wären keine Zahlungen der Fa. A-GmbH an die letztgenannte Firma getätigt worden.
- Die Fahrer wären ausschließlich - in einer Bar - am Betriebssitz der Fa. A-GmbH bezahlt worden. Bezüglich der vom Bf. bzw. fallweise von einem Gehilfen des Bf. - M.M.C, - an die Fahrer bis 23.02.2014 übergebenen Beträge habe es keine Abrechnungen oder Lohnzettel für die Fahrer gegeben. Ab dem Tag der Verhaftung des Bf. - 24.02.2014 - sei die Gebarung auf Anweisung des Bf. beibehalten worden. Die Beträge wären von M.M.A. bzw. von einem Disponenten (M.M.D.) an die Fahrer übergeben worden. Die Höhe der von M.M.A. übergebenen Beträge würden sich mit den durch die Finanzpolizei erhobenen Beträge decken.
- Von den in der Buchhaltung erfassten Beträgen hätte der Bf. bis 23.02.2014 Beträge persönlich vom Bankkonto behoben, ohne die Beträge im vollen Umfang in die Kassa eingelegt bzw. für die Fa. A-GmbH verwendet zu haben. Die Abhebungen ab 24.02.2014 durch M.M.A. wären in die Kassa eingelegt worden.

- Bezüglich Bankkonten wären vor des Bf. Verhaftung zwei Bankkonten bei der A-Bank - ein Konto der Fa. A-GmbH bzw. teilweise Fa. D-GmbH, - eingerichtet gewesen. Nach der Verhaftung hätte es ausschließlich ein durch den Bf. im ersten Quartal 2014 eröffnetes Bankkonto der Fa. A-GmbH bei der B-Bank gegeben.
- Zu der sich auf Grund der Feststellungen der Finanzpolizei und der vorliegenden Unterlagen ergebenden Differenz zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und den tatsächlich ausbezahlten Beträgen gab M.M.A. über Frage nach der Verwendung der Differenzen und den Empfänger dieser aufgedeckten Beträge zu Protokoll, dass alle die komplette Liegenschaft Wien, A-Straße, betreffenden Kosten (Renovierung, Wiederherstellung, Erhaltung, Möblierung, Betriebskosten) von der Fa. A-GmbH bezahlt worden wären, und nannte an diesbezüglichen Beispielen die Kosten für eine vor der Verhaftung bestellte Couch, Gärtner, die Schließanlage und das kaputte Garagentor.
- Bezüglich die „im Besitz" (Pachtrecht) des Bf. befindlichen „Prostitutionslokale" A-Lokal in Wien und B-Lokal in Niederösterreich sei der Bf. betreff das A-Lokal gewillt gewesen, dieses wieder zu eröffnen bzw. die Mietrechte an diesem Lokal – Miete/Monat: ca. 2.500,00 €- zu veräußern. Die Schließ- und Alarmanlage wären getauscht und gewartet worden, Nachzahlungen und laufende Betriebskosten für das Lokal wären getätigt worden.
In Bezug auf das B-Lokal wären die Mieten -ca. 1.200,00 €/Monat- sowie die Kosten für den kompletten Lokalbetrieb - Wareneinkauf, Getränke, Tänzerinnen, Betriebskosten, kleinere Renovierungen, Alarmanlage, Finanzamtsschulden, Sozialversicherung, Krankenkasse und andere Rückstände, - finanziert worden.
- Hinsichtlich der Fa. A-Ltd. mit Sitz in England wären Rechts- und Beratungskosten, Steuern, diverse Rechnungen beglichen worden, die von Mag. RA2 übermittelt worden wären.
- Die Lebenshaltungskosten des Bf. für dessen damals aufrechten Wohnsitz in England, der nur zur Abwicklung des Privatkonkurses und zum Verschieben von Geldbeträgen gedient hätte, wären mit den in Rede stehenden Differenzgeldern getragen worden.
- Die Kosten aus dem Verkauf der A-Holding (Notar, Geld an mehrere Käufer) sowie auch die diversen Kostenrückstände bei der Steuerberatung in der Slowakei betreff die Firmen (A-Holding, D-GmbH, B s.r.o.) wären von diesen Beträgen des Bf. beglichen worden.
- Hinsichtlich Geldkuverts wäre auf Anweisung des Bf. ein 30.000,00 € Kuvert an den Anwalt Dr. RA5 zur Weitergabe an eine dritte Person im März oder April 2014 übergeben worden (Der Kenntnis der Geschäftsführerin M.M.A. entziehe sich, für wen bzw. wofür der Anwalt dieses Geld erhalten habe). Ende Mai, Anfang Juni 2014 wäre ein Kuvert mit dem von Mag. RA2 für Abwicklungen im Zuge der Strafsache gegen den Bf. angeforderten Betrag -10.000,00 €- an Mag. RA2 durch einen damaligen Mitarbeiter der Fa. A-GmbH (A.A.) übergeben worden.

- Etliche Kosten und Rückstände der Fa. D-GmbH wären mit der Erklärung, dass der Bf. der wirkliche Besitzer sei, bezahlt worden. Mag RA2 hätte als Treuhänder bzw. teilweise sogar als Geschäftsführer M.M.A. angewiesen, diverse Kosten (Prämienrückstände, Exekutionen, diverse unbeglichene Rechnungen) zu begleichen, damit die Firma aus dem Firmenbuch gelöscht/liquidiert werden könne.
- Bei den übergebenen Geldbeträgen an diverse am Firmensitz vorstellige Personen aus dem Umfeld von Bf. wären die Geldempfänger M.M.A. dadurch, dass sie diese des Öfteren mit dem Bf. gesehen habe, teilweise bekannt gewesen.
Die Schulden wären auf Nachfragen während der Besuche in der JA Graz Jakomini anfangs noch bestritten worden, jedoch wären die geforderten Beträge in weiterer Folge im Wissen des Bf. übergeben worden, weil M.M.A. sich von diesen Personen bedroht gefühlt hätte und der Auftraggeber der Fa. A-GmbH am selben Betriebsgelände ansässig gewesen wäre.
- Barbeträge wären an die damalige Lebensgefährtin zur Deckung der Lebenshaltungskosten übergeben worden.
- Die Fa. A-GmbH hätte auch die im Zuge der Strafsache gegen den Bf. anfallenden Rechtsanwaltskosten sowie Kosten aus privaten Treuhandverhältnissen direkt auf Anweisung des Bf. beglichen.
- Diverse Beträge wären auf das Gefängniskonto des Bf. in der JA Graz Jakomini einbezahlt worden. Zusätzlich wären diverse Kosten für Bekleidung/Kochutensilien/TV-Gerät angefallen. (Vom Bf. wären Einkaufslisten mit genauer Markenbezeichnung usw. diktiert worden.)

Zur Fa. A-GmbH führte M.M.A. aus, dass der Ort der Geschäftsleitung und der Betriebssitz schon alleine durch die Geschäftsbeziehung mit Fa. A-Franchise immer in A-Stadt gewesen wäre, weil eine Abwicklung an einem anderen Ort gar nicht möglich gewesen wäre. Die Wohnsitzadresse des Bf. -A-Straße, Wien,- scheine als Firmensitzadresse der Fa. A-GmbH im Firmenbuch auf, um Miete für den offiziellen Firmensitz in dem im Besitz der Fa. B s.r.o. befindlichen Haus A-Straße, Wien, in Rechnung stellen zu können.

Die Fa. A-GmbH sowie das gesamte Konstrukt beginnend bei der A-Holding bis hinunter zur Fa. C-Ltd. mit der damaligen Lebensgefährtin des Bf. als Geschäftsführerin sei immer vom Bf. dominiert worden. Aufgrund des Bf. Meinung, nicht lange im Gefängnis zu sitzen, habe die Geschäftsführerin M.M.A. als Vertreterin der Fa. A-GmbH die Anweisungen für die Geschäftsabwicklung direkt vom Bf. erhalten. Anweisungen betreff die anderen Unternehmen (im Konstrukt) wären vom als Treuhänder des Bf. fungierenden Mag. RA2 gewesen. Trotz mehrfachen Hinweises der Geschäftsführerin M.M.A. und des Gesellschafters der Fa. A-GmbH - M.M.B.- darauf, dass die Fahrer ordnungsgemäß anzumelden seien, habe der Bf. M.M.A. und M.M.B. angewiesen, dies tunlichst zu unterlassen. Da ein Fortbetrieb aufgrund der Vorkommnisse und unredlichen Geschäftsgebarungen nicht mehr möglich sei, werde die Fa. A-GmbH durch M.M.A. liquidiert.

Aufgrund der Aktenlage waren die Aussagen der im Firmenbuch als Geschäftsführerin der Fa. A-GmbH am 14.10.2014 registrierten M.M.A. gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen anzunehmen, weil die Geschäftsführung stets die oberste Leitungsstelle eines Unternehmens ist, die die Verantwortung für das Unternehmen vom operativen (Tages-) Geschäft bis zur strategischen Ausrichtung trägt, und daher die Aufgabe hat, alle organisatorischen, kaufmännischen und personellen Maßnahmen zu ergreifen, um den Gesellschaftszweck zu erfüllen. Die Geschäftsführung ist nicht nur für die Leitung des Tagesgeschäftes verantwortlich, sondern hat auch sicherzustellen, dass das Unternehmen im Einklang mit den geltenden Gesetzen und Vorschriften handelt. M.M.A. haftete als Geschäftsführerin grundsätzlich sowohl gegenüber der im Eigentum des Bf. gestandenen Gesellschaft als auch gegenüber Dritten für durch pflichtwidriges Handeln entstandene Schäden und war daher zu einer Handlungsweise mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters verpflichtet.

Zu den Pflichten der Geschäftsführerin M.M.A. als gesetzliches Vertretungs- und Leitungsorgan der Fa. A-GmbH zählten beispielsweise die ordnungsgemäße Buchführung, die Abführung von Steuern und Sozialabgaben sowie die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften. Im Fall der nicht korrekten Erfüllung ihrer Aufgaben hätte M.M.A. als Geschäftsführerin auch persönlich haftbar gemacht werden können. Auf die Möglichkeit von zivilrechtlichen Klagen, Schadensersatzforderungen und in schwerwiegenden Fällen auch von strafrechtlichen Konsequenzen sei verwiesen. Vor diesem Hintergrund war die protokollierte Angabe der Geschäftsführerin der Fa. A-GmbH, wonach der Bf. auf den mehrfachen Hinweis der M.M.A. bezüglich dessen, dass die für die Überstellungsfahrten eingesetzten Fahrer ordnungsgemäß anzumelden wären, hinauf die Anweisung an M.M.A. und den Gesellschafter M.M.B., „*dies tunlichst zu unterlassen*“, ausgesprochen hatte, der Beweis für unterschiedliche Auffassungen zwischen Bf. und M.M.A. hinsichtlich der Geschäftsführung bei der Fa. A-GmbH.

Die Art und Weise der Organisation und Abwicklung der Überstellungsfahrten mit dem Resultat von Differenzen zwischen tatsächlichen Einnahmen und den von der Betriebsprüfung ermittelten Fremdleistungsdaten in Zahlen im Jahr 2014, die Beibehaltung der Art der Organisation und Ausführung der Geschäfte bei der Fa. A-GmbH im Zeitraum der Haft des Bf. im Jahr 2014 und der Einsatz von der Fa. A-GmbH zuzurechnenden Gelder im Zeitraum vor und während der Haft des Bf. im Jahr 2014 für die Finanzierung von Privatausgaben des Bf. ergaben das durch das finanzpolizeiliche Datenmaterial und die Angaben der Geschäftsführerin M.M.A. bestätigte Bild von Vorteilen, die die Fa. A-GmbH zu Lasten ihres Gewinns dem Bf. zugewendet hatte.

Dem Bf. wurde mit dem Bericht gemäß § 150 BAO bei der Fa. A-GmbH das Ergebnis der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht. Danach hatte der Bf. die Möglichkeit, Einwendungen gegen die abgabenbehördlichen Feststellungen unter Tz. 1 PB betreff die Zahlungsdifferenzen und die Verwendung von Geldern zur Deckung von Privatausgaben des Bf. im Jahr 2014 und darüber hinaus auch gegen die abgabenbehördlichen Feststellungen unter Tz. 2, 3 und 5 PB vorzubringen. Anstatt auf die substantiiert vorgetragenen Feststellungen unter Tz. 1 bis 3 und 5 PB und die beim Finanzamt am 20.09.2016 protokollierten Angaben der Geschäftsführerin

M.M.A. näher einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen beschränkte der Bf. sich in seiner Begründung für den Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheids 2014 darauf, die Mangelhaftigkeit des Ermittlungsverfahrens in der Beschwerde mit der Thematisierung

- a) des Fehlens des Zugriffs auf die Geschäftsführung und steuerliche Gestaltung der GmbH wegen durchgehender (Untersuchungs- bzw. Straf-) Haft des Bf. im Zeitraum zwischen Ende Februar 2014 bis Juli 2016,
- b) der im Ermittlungsverfahren unterlassenen Einvernahme zwecks Feststellbarkeit dessen, ob die Angaben der vorherigen Geschäftsführerin und nunmehrigen Liquidatorin M.M.A. der Wahrheit entsprechen würden, glaubhaft zu machen-

Da der Bf. es unterlassen hatte, substantiiert vorgetragene relevante Behauptungen, auf all die die Behörde einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen gehabt hätte, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen gegebenenfalls erst durch weitere Erhebungen geklärt werden hätte müssen, vorzubringen, bestanden aufgrund der Aktenlage keine Bedenken, der Feststellung unter Tz. 1 PB zu folgen und die Differenzen zwischen tatsächlichen Einnahmen und Fremdleistungsaufwendungen als verdeckte Ausschüttung anzuerkennen und in die Grundlagen für die Bemessung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 einzubeziehen.

Hinsichtlich der Feststellung unter Tz 2 PB betreff Rechts- und Beratungskosten von 53.166,68€ samt darauf entfallende Umsatzsteuer „20% USt. 10.633,32 €“ bestand kein Grund am Charakter des Bruttobetrag von 63.800,00 € als verdeckte Ausschüttung zu zweifeln, weil der Geschäftsführer (und wahre Machthaber der Fa. A-GmbH) - Bf. - Ende Februar 2014 verhaftet wurde und den Buchungen der Rechts- und Beratungsaufwendungen des Bf. in der Gewinnermittlung der Fa. A-GmbH im Aufwand die Rechtsanwaltsrechnungen zugrunde gelegt waren, die mit der Verhaftung und Inhaftierung von Bf. in Verbindung gestanden waren (z.B. Verteidigung im Strafverfahren; persönliche Treuhandschaften des Bf.).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stellen die Kosten eines Strafverfahrens wie insbesondere die Strafverteidigungskosten ebenso wie Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar. Dieser Beurteilung liegt der Gedanke zu Grunde, dass deren auslösende Ursache im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers und nicht in der Führung des Betriebes liegt (vgl. VwGH 25.04.2001, 99/13/0221). Sind die Strafverteidigungskosten ausschließlich beruflich bzw. betrieblich veranlasst (VwGH 21.04.2016, 2013/15/0182), so sind sie steuerlich absetzbar. Da aufgrund der Aktenlage eine ausschließlich betriebliche Veranlassung der Kosten - 63.800,00 € brutto - nicht festzustellen war und die Möglichkeit eines Freispruchs aufgrund der Strafhaft des Bf. ab Februar 2014 auszuschließen war, bestanden keine Bedenken, die Rechts- und Beratungskosten - 53.166,68 € netto + 20% USt. 10.633,32 € - gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH unter Tz. 2 PB und Tz. 5 PB in Verbindung mit der „Anlage 1 Rechts- und Beratungskosten 2014“ zum Bericht gemäß § 150 BAO vom 28.09.2016 als verdeckte Ausschüttungen den Bemessungsgrundlagen für die dem Bf. vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 hinzuzurechnen. Eine Abänderung des angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheides für das Jahr 2014 war anhand den in der Beschwerde thematisierten Verkehrsstrafen nicht zu begründen, weil

Organstrafmandate und Strafverfügungen stets Geldbußen von Verwaltungsbehörden sind, die generell bei den einzelnen Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Z. 5 lit b EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Der Feststellung unter „Tz 4 Schadensfälle 2014“ PB entsprechend wurden die als betrieblicher Aufwand auf dem Konto "7900 Schadensfälle" verbuchten Organstrafmandate und Strafverfügungen als Aufwendungen, die keinen betrieblich notwendigen Aufwand darstellen würden, aus der Gewinnermittlung ausgeschieden.

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH bedurfte es keiner Prüfung, um Geldstrafen aus der Bemessungsgrundlage von Abgaben auszuschneiden, weil das bisherige Abzugsverbot für Strafen zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 auf sämtliche Strafen und Geldbußen erweitert wurde und nunmehr alle Strafen und Geldbußen, die von nationalen Gerichten oder Verwaltungsbehörden bzw. von Organen der EU verhängt werden, umfasst (VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137; 29.03.2012, 2009/15/0035; 20.11.2012, 2008/13/0026; 19.04.2018, Ro 2016/15/0002). Es kommt somit stets weder darauf an, von welcher Institution die Strafe verhängt wird, noch welcher Verschuldensgrad der Strafe zugrunde liegt.

Da die in der Beschwerde thematisierten (als Aufwand auf dem Konto "7900 Schadensfälle" verbuchten) Kosten für Organstrafmandate und Strafverfügungen Gegenstand der Feststellungen unter Tz. 4 PB und somit nicht jener unter Tz 1 bis Tz 3 PB waren, stellten sie keinen Bestandteil der Bemessungsgrundlagen für die dem Bf. vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 dar und waren somit für die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Kapitalertragssteuerbescheid für das Jahr 2014 ohne Bedeutung. Der Feststellung unter Tz 3 PB betreff Nichtanerkennung von Mieten der Fa. A-GmbH in Höhe von 26.900 € brutto war zu folgen, weil die Fa. B s.r.o. im Jahr 2014 als Eigentümerin des Grundstücks mit der Adresse A-Straße, Wien, im Grundbuch registriert war. Die Rechtsposition des Bf. als alleiniger und unbeschränkter Eigentümer der Fa. B s.r.o. wurde durch das Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters des Bf. -RA Mag. RA2 - vom 20.04.2015 bestätigt. Aufgrund der Aktenlage ergaben die Sachverhaltselemente

* „*Eigenschaft des Bf. als alleiniger und unbeschränkter **Eigentümer** der Firmen **A-GmbH** und **B s.r.o.***“,

* „*die **Adresse** A-Stadt/A, als im Firmenbuch am 14.05.2008 eingetragene **Geschäftsanschrift der Fa. A-Franchise G.m.b.H.***“,

* *die **Adresse** A-Stadt als im Firmenbuch*

*a) am 1.06.2013 eingetragene **Geschäftsanschrift der Fa. D-GmbH** mit der A. Holding s.r.o. als Gesellschafter,*

*b) am 10.01.2015 registrierte **Sitzadresse der Fa. A-GmbH** mit dem Bf. als Gesellschafter, wohnhaft in Wien, A-Straße,*“ und

* „*die grundstücksbezügliche (protokollierte) Angabe der Geschäftsführerin und nunmehrigen Liquidatorin der Fa. A-GmbH, wonach der **private Wohnsitz des Bf.** auf dem **Grundstück in Wien** gewesen wäre,*“

das Bild von gewerbebetrieblichen Aktivitäten des Bf. auf dem Geschäftsfeld der Fa.-A-GmbH

über die Adresse A-Stadt an der sich im Jahr 2014 der Sitz der Fa. D-GmbH unter der Geschäftsführung des Bf. befunden hatte. Bestätigt wird dieses Bild durch die vor der Verhaftung des Bf. verzeichneten Abhebungen von zwei Bankkonten bei der A-Bank, von denen je ein Konto für die Fa. A-GmbH und die Fa. D-GmbH eingerichtet war, wobei ein Teil der Abbuchungen vom Konto der Fa. D-GmbH der Fa. A-GmbH zuzurechnen war. Nach der Verhaftung des Bf. war ausschließlich ein im ersten Quartal 2014 eröffnetes Bankkonto der Fa. A-GmbH bei der B-Bank existent.

Die Angabe der Geschäftsführerin und nunmehrigen Liquidatorin der Fa. A-GmbH, wonach die Adresse Wien, A-Straße, die Privatwohnsitzadresse des Bf. wäre, wurde durch die Daten zur Person des Bf. in den Firmenbuchauszügen betreff die Firmen A-GmbH und F-GmbH mit der dortigen Angabe der letztgenannten Adresse als Wohnsitzadresse des Bf. bestätigt.

Da der Nachweis für die Nutzung der Liegenschaft an der letztgenannten Adresse für Bestandszwecke im abgabenrechtlichen Sinn im Betriebsprüfungsverfahren bei der Fa. A-GmbH nicht erbracht wurde, waren die verbuchten Mietaufwendungen aus der Gewinnermittlung bei der Fa. A-GmbH auszuschneiden, die diesbezügliche Vorsteuer zu kürzen und die auf den Bruttobetrag entfallende Kapitalertragsteuer dem Bf. mit dem Kapitalertragssteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 28.09.2016 direkt vorzuschreiben.

Wenn der Bf. einen Zufluss der Kapitalerträge aufgrund der Strafhaft ausschließt, die Streichung des Rechts- und Beratungsaufwands, der Mieten und Schadensfälle als undifferenziert mit der Begründung, dass es sich zum Teil um betrieblich bedingte Aufwendungen handle, behauptet, wäre es am Bf. gelegen gewesen, den in der Beschwerde angesprochenen Teil der Rechts- und Beratungskosten, welcher betrieblich veranlasst gewesen wäre, anhand der Darstellung der seitens der Betriebsprüfung aus der Gewinnermittlung ausgeschiedenen Beträge in der „Anlage 1 Rechts- und Beratungskosten“ zum Prüfbericht gemäß § 150 BAO vom 28.09.2016 – Gesamtsumme: 63.800,00 € brutto - durch Angabe von Fakten und Zahlen zu verklären. Allein die Behauptung von Beratungskosten reicht nicht aus, den Anfall von nicht berücksichtigten Beratungskosten mit Betriebsausgabencharakter im Sinn des § 4 Abs. 4 EStG 1988 glaubhaft zu machen. Da der in der Beschwerde angesprochene Teil der Rechts- und Beratungskosten, welcher betrieblich veranlasst gewesen wäre, aufgrund der Aktenlage nicht festzustellen war und der Bf. die Zurechnung der Kosten des Strafverfahrens sowie der Treuhandschaften dem persönlichen Bereich außer Streit gestellt hatte, war eine Abänderung der Feststellungen unter Tz 2 PB aufgrund der Aktenlage nicht zu begründen. Den Ausführungen in der Beschwerde betreffend undifferenzierte Streichung der Mieten war zu entgegnen, dass der Bf. seinen Angaben nach zum damaligen Zeitpunkt den Hauptwohnsitz in England gehabt hatte. Die Mieten für die Adresse Wien, A-Straße, waren Gelder der Fa. A-GmbH, die laut den Angaben der Liquidatorin der GmbH für den Wohnsitz des Bf. aufgewendet worden waren und daher bei den Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abgezogen werden durften. Da der Nachweis für den tatsächlichen Bestand eines Büros im abgabenrechtlichen Sinn im Haus an der Privatwohnsitzadresse Wien, A-Straße, des Bf., von

dem aus der Bf. mit Hauptwohnsitz in Großbritannien als damaliger Geschäftsführer der Fa. A-GmbH seine Tätigkeiten im Jahr 2014 geleitet hätte haben sollen, nicht erbracht wurde, war eine Abänderung der Feststellungen unter Tz 3 PB nicht zu begründen und den Mietzahlungen der Charakter von verdeckten Ausschüttungen zu bescheinigen.

Den Ausführungen wider das Vorliegen des Ausnahmetatbestandes des § 95 Abs. 4 EStG 1988 in der Beschwerde mit Verweis auf die Fa. B-GmbH, FN YYYYYYYi, als Firma, mit der die Fa. A-GmbH zu 100% fortgesetzt worden wäre, war zu entgegnen, dass die Fa. B-GmbH über „Antrag auf Neueintragung einer Firma“ hinauf im Firmenbuch am tt.05.2015 eingetragen wurde und somit eine neue Firma ohne Bezug zur Fa. A-GmbH war. Eine Liquidation wie jene bei der Fa. A-GmbH findet bei Umgründungen nicht statt. Aufgrund der Daten zur Fa. B-GmbH im Firmenbuchregister war die letztgenannte Firma als Ergebnis einer steuerlich begünstigten Umgründung im engeren Sinn (Verschmelzung, Spaltung) auszuschließen.

Die auf die Fa. B-GmbH bezüglichen Ausführungen in der Beschwerde waren nicht substantiiert und daher nicht geeignet, das Vorliegen eines Sachverhalts, der dem Ausnahmetatbestand des § 95 Abs. 4 EStG 1988 entspricht, zu widerlegen. Aufgrund des Gesellschafterwechsels bei der Fa. A-GmbH erst im Jahr 2015 bestanden keine Bedenken, die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 dem Bf. aufgrund dessen Position als Geschäftsführer und alleinigen und unbeschränkten Eigentümer der Fa. A-GmbH im Streitjahr vorzuschreiben.

Den in der Beschwerde thematisierten Befragungen von M.M.A. & M.M.B. war zu entgegnen, dass im Abgabenverfahren auch Beweismittel verwendet werden dürfen, die andere Behörden erhoben haben (z.B. Auswertung von Aussagen eines Zeugen, die er vor einer anderen Behörde abgegeben hat). Die Tatsache, dass eine unmittelbare Beweisaufnahme im Abgabenverfahren nicht erforderlich ist (zB VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; 28.10.2009, 2007/15/0070; 20.5.2010, 2006/15/0290; 15.5.2019, Ra 2018/13/0006), ergibt sich vor allem aus den §§ 183 Abs. 2 BAO, 269 Abs. 2 BAO und 275 Abs. 2 erster Satz BAO.

Anhand des Vorbringens betreffend den Zufluss der Kapitalerträge in Zusammenhang mit der Strafhaft im Vorlageantrag war eine Aufhebung des Kapitalertragssteuerbescheids für das Jahr 2014 nicht zu begründen, weil die Strafhaft gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3.08.2004, 2001/13/0128, die Zurechnung der Einkünfte an den Häftling nicht hindert, folglich dessen die Kapitalerträge dem Bf. während der Haftzeit ab Februar 2004 zuzurechnen waren.

Hinsichtlich der Erlassung des angefochtenen Kapitalertragssteuerbescheids für das Jahr 2014 waren die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 aufgrund des Vorliegens von verdeckten Ausschüttungen gegeben (vgl. VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170; 31.05.2011, 2008/15/0153). Solcherart lag es im abgabenbehördlichen Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt.

In Ansehung der unter Tz 1 bis Tz. 3 PB getroffenen Feststellungen galten somit die bei der Fa. A-GmbH vorgenommenen ertragsteuerlichen Kürzungen im Ausmaß von 712.656,64 € als an den Bf. verdeckt ausgeschüttet. Sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 erfüllt,

so lag es in analoger Anwendung des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, im Ermessen der Behörde, ob sie die Haftung des Schuldners der Kapitalerträge (also der Fa. A-GmbH) geltend macht oder den Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch nimmt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ein klassischer Fall der Anwendung der gesetzlichen Bestimmung des § 95 Abs. 4 EStG 1988, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen (vgl. VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170 mit weiteren Verweisen). Bei einer verdeckten Ausschüttung sind somit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung im Regelfall verwirklicht. Es lag daher im Ermessen der belangten Behörde, ob die Haftung gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft Fa. A-GmbH geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Bf. als Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Die Ermessensübung stellt immer auf den Einzelfall ab, wobei die Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer bei der Gesellschaft als bedeutsamer Umstand zu werten ist.

Die Gesetzesdiktion des § 95 Abs. 4 EStG 1988, demgemäß die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge „*ausnahmsweise*“ vorzuschreiben ist, erhellt, dass die Direktvorschreibung vom Gesetzgeber als nachrangiges Instrument zur Geltendmachung der Haftung gegenüber der ausschüttenden Körperschaft konzipiert wurde, jedoch heißt der Bestand der Fa. A-GmbH in Liquidation, das M.M.A. als Liquidatorin der Fa. A-GmbH die Geschäfte der Fa. A-GmbH mit dem Ziel der geordneten wirtschaftlichen Abwicklung und Löschung aus dem Firmenbuch abzuwickeln hatte.

Zu den Aufgaben der M.M.A. als Liquidatorin der Fa. A-GmbH zählte zu Beginn der Liquidation die Erstellung einer Liquidationseröffnungsbilanz auf den Tag der Auflösung der Fa. A-GmbH. Die weiteren Aufgaben der M.M.A. bestanden in der Beendigung der laufenden Geschäfte, der Eintreibung von offenen Forderungen der GmbH, der Verwertung des Gesellschaftsvermögens sowie der Befriedigung bzw. Sicherstellung der Gläubiger. In Ansehung der Art der Führung der Geschäfte der Fa. A-GmbH im Jahr 2014 durch den Bf., der Meldung sämtlicher Fahrer ab dem Februar 2015 zur Sozialversicherung als Folge der Verurteilung des Bf. und der Überprüfung der Fa. A-GmbH durch die Finanzpolizei, der Tatsache, dass die Liquidation der Fa. A-GmbH beschlossen wurde und die Fa. A-GmbH den Geschäftsbetrieb im Juni 2015 eingestellt hatte, ergo dessen die Einbringung der Kapitalertragsteuer zweifelhaft war, war die Fa. A-GmbH in Liquidation in ihrer Eigenschaft als Abzugsverpflichteter zur Haftung für die gemäß § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht vorschriftsmäßig erfolgte Kürzung der Kapitalerträge nicht heranzuziehen.

Da die im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhaltselemente Gewissheit über die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 verschafft hatten, war die per Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuern erfolgte Inanspruchnahme des Bf.

rechtskonform und der angefochtene Kapitalertragssteuerbescheid 2014 in seinem Bestand zu bestätigen.

2.1. 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, da die Zulässigkeit der Vorschreibung direkt an den Empfänger der Kapitalerträge auf der Bestimmung des § 95 Abs. 4 EStG 1988 basiert.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. September 2024