

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Payer & Strondl Rechtsanwälte GmbH, Neuer Markt 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 13. September 2016 betreffend Kapitalertragsteuer 2014 und 2015 (Steuernummer ***BF1StNr1***) 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

Bei der ***1*** GmbH (in Folge GmbH) wurde im Zuge einer Außenprüfung eine verdeckte Ausschüttung für die Jahre 2014 und 2015 aufgrund einer Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages iHv 10 Prozent festgestellt und im Ausmaß des Beteiligungsverhältnisses den Gesellschaftern zugerechnet.

Wie aus dem Bericht der Betriebsprüfung vom 14.09.2016, auf den in den hier bekämpften Bescheiden verwiesen wird, hervorgeht, wurde ursprünglich eine Umsatzsteuersonderprüfung (in Folge: USO) für den Zeitraum Juli 2015 bis Jänner 2016 bei der GmbH durchgeführt, bei der am 01.04.2016 auch eine Niederschrift mit dem Bf. aufgenommen wurde (BFG-Akt, OZ 9).

Im Zuge der USO habe der Prüfer bei der steuerlichen Vertretung Kanzlei ***Kanzlei Stb*** OG Einsicht in die Belegsammlung für den entsprechenden Zeitraum nehmen können. Eine laufende Buchhaltung sei jedoch nicht vorgelegt worden. Anhand dieser Belege sei der dringende Verdacht entstanden, dass sich die Gesellschaft va bei den Fremdleistern

Betrugsfirmen bediente. Daraufhin erließ die Abgabenbehörde einen Sicherstellungsauftrag, brach die USO ab und erteilte einen Prüfungsauftrag gemäß § 147 BAO iVm § 99 FStrG für die Jahre 2014 und 2015. In Folge legte die steuerliche Vertretung am 09.06.2016 ihre Vertretungsvollmacht zurück. Ab diesem Zeitpunkt habe der Prüfer keine Einsichtsmöglichkeit mehr in die Belege gehabt. Von den vorzeitig abverlangten Steuererklärungen für die Jahre 2014 und 2015 wurde nur jene für das Jahr 2014 eingereicht.

Mit Schreiben vom 05.07.2016 informierte die Behörde die GmbH über die Außenprüfung und forderte das Unternehmen auf, eine(n) geeignete(n) Vertreter(in) zum festgesetzten Prüfungsbeginn zu entsenden. Zeitgleich wurde auch die Geschäftsführerin, ***GF*** (in Folge: GF) in einem gesonderten Schreiben darüber informiert. Beide Schreiben enthielten eine Aufforderung, die für die Durchführung der Außenprüfung erforderlichen Unterlagen vorzulegen. Zu diesem Termin ist niemand erschienen; auch wurden keine Unterlagen vorgelegt.

Mit Schreiben vom 08.08.2016, adressiert sowohl an die Adresse der GmbH als auch an die Wohnadresse der GF, folgte eine Ladung zur Schlussbesprechung. In diesem Schreiben wurden auch die rechtlichen und steuerlichen Folgen eines Nichterscheinens zur Schlussbesprechung detailliert angeführt. Auch zu diesem Termin ist niemand erschienen, weshalb die angekündigten Folgen von der Behörde umgesetzt wurden.

Die nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide vom 14.09.2016 betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer 2014 und 2015 wurden nicht bekämpft und sind in Rechtskraft erwachsen. Am TT.09.2016 wurde über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet. Dieser wurde mit Beschluss vom TT.05.2017 mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma am TT.11.2017 gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht.

Für die festgestellte verdeckte Ausschüttung hat die Behörde dem Beschwerdeführer (in Folge: Bf.) die Kapitalertragsteuer im Ausmaß seines Beteiligungsverhältnisses gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 direkt vorgeschrieben.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bf. keine Geschäftsführungsagenden – auch nicht als faktischer Geschäftsführer – ausgeübt und auch keine Ausschüttungen der GmbH bezogen habe. Ein Zufluss der Kapitalerträge an den Bf. sei nicht erfolgt. Das Ermessen bei der Schätzung sei nicht richtig ausgeübt und in den angefochtenen Bescheiden seien weder die Schätzungsberechtigung noch das Schätzungsergebnis begründet worden. Auch sei der Sicherheitszuschlag zu hoch angesetzt worden.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung bestätigte das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung, da der Bf. aufgrund der Handlungsvollmacht und den tatsächlichen Gegebenheiten zumindest als faktischer Geschäftsführer anzusehen sei. Der Zufluss der

Kapitalerträge richte sich bei verdeckten Ausschüttungen nach § 19 EStG 1988 wonach die Beträge als zugeflossen gelten, sobald der Empfänger darüber verfügen kann. Aufgrund seiner Stellung in der GmbH habe der Bf. diese Verfügungsmöglichkeit gehabt. Die Höhe der Schätzung durch die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 10 Prozent bewege sich in einem üblichen Rahmen und es sei jederzeit möglich gewesen, die Grundlagen für eine abweichende Besteuerung offenzulegen.

Im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass resultierend aus der Außenprüfung keine Bindungswirkung gegenüber dem Bf. bestehe. Auch könne nicht nachvollzogen werden, inwiefern der Bf. aufgrund seiner Stellung bei der GmbH eine Verfügungsmöglichkeit gehabt habe. Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung komme es auf den Zufluss an, der dann gegeben sei, wenn der Empfänger über eine Einnahme rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen könne. Dem Prüfungsbericht könne nicht entnommen werden, wann und ob die GmbH liquide war und auch nicht, welche Beträge der GmbH zugeflossen waren und in welcher Form Beträge hiervon zur freien Verfügung des Bf. standen.

Zum Beweis des bisherigen Beschwerdevorbringens (insbesondere zum Umstand der faktischen Geschäftsführung) und zur Verfügungsbefugnis sowie zur Liquidität der Gesellschaft hat der Bf. im Vorlageantrag die Einvernahme von ***GF*** und von Dr. ***Stb*** beantragt.

Zum ersten anberaumten Termin der mündlichen Verhandlung am 05.09.2024 kam das Gericht einem erst zu Beginn der Verhandlung gestellten Vertagungsersuchen nach, da die rechtsfreundliche Vertretung die kurzfristige Erkrankung des Bf. bekanntgegeben hat.

Für die für den 15.11.2024 anberaumte mündliche Verhandlung wurde ein weiteres Vertagungsersuchen eingebracht, da sowohl der Bf. als auch sein Vertreter erkrankt seien. Die dem Ersuchen beigelegte Arbeitsunfähigkeitsmeldung war sehr schlecht lesbar – weder Name noch Adresse oder Sozialversicherungsnummer konnten entziffert werden. Sichtbar war ua „Krankheit“ als Grund für die Arbeitsunfähigkeit, Bettruhe war keine verordnet. Dieses Vertagungsersuchen wurde daher abgewiesen.

Zum Verhandlungstermin am 15.11.2024 sind sowohl der Bf. als auch ein Vertreter des ursprünglich kanzleiintern vorgesehenen Vertreters erschienen. In der Verhandlung machte der Vertreter zusätzlich zum bisherigen Vorbringen geltend, dass der Bf. die deutsche Sprache nur sehr unzureichend verstehe und spreche und er aufgrund dieser Sprachbarriere die Aussagen in der Niederschrift vom 01.04.2016 so nicht erstattet habe können.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

An der GmbH waren im streitgegenständlichen Zeitraum einerseits der Bf. zu 25 Prozent und andererseits ***GF***, zugleich handelsrechtliche Geschäftsführerin, zu 75 Prozent beteiligt.

Die steuerpflichtigen Kapitalerträge des Bf. betragen entsprechend seinem Beteiligungsausmaß 16.302,00 Euro im Jahr 2014 und 54.702,00 Euro im Jahr 2015.

Die GF, erteilte dem Bf. am 28.03.2014 eine Handlungsvollmacht iSd § 54 UGB. Dabei handelte es sich um eine unbeschränkte Vollmacht, die sich auf alle Geschäfte und Rechtshandlungen erstreckte, die der Betrieb der Gesellschaft mit sich brachte.

Diese Vollmacht wurde auch gelebt – so hat der Bf.

- die GF (jedenfalls) bei ihren Abwesenheiten vertreten;
- Bewerbungsgespräche mit Arbeitern geführt und über deren Aufnahme entschieden;
- (seltene) Kostenvoranschläge gemeinsam mit der GF erstellt
- sowohl die GF als auch der Bf.
 - haben die Arbeiter eingeteilt, wobei nur der Bf. auf den Baustellen anwesend war
 - haben Subfirmen beauftragt
 - hatten Kontakt zu den Kunden
 - hatten eine Bankvollmacht und verfügten über das Bankkonto
 - gaben der Buchhalterin bei Fragen Auskunft, wobei sich diese überwiegend an den Bf. wandte.

Der Bf. hatte somit die gleichen Befugnisse wie die GF.

Mit Notariatsakt vom TT.06.2016 trat der Bf. seinen Geschäftsanteil an die GF ab.

Am TT.09.2016 wurde über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet. Dieser wurde mit Beschluss vom TT.05.2017 mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma am TT.11.2017 gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht übermittelten Aktenteilen, die mündliche Verhandlung und Einsichtnahme in das Firmenbuch.

Aus dem im Verfahrenslauf geschilderten Ablauf zur USO bzw Außenprüfung ist ersichtlich, dass keine Buchhaltung vorgelegt wurde und der Prüfer nur kurzzeitig Einsicht in die Belegsammlung nehmen konnte.

Die GF und Mehrheitsgesellschafterin hat den Bf. mit Handlungsvollmacht vom 28.03.2014 ermächtigt,

- die GmbH in allen Angelegenheiten vor Behörden aller Art wie auch gegenüber allen Dritten zu vertreten,
- alle in § 1008 ABGB angeführten Geschäfte (nämlich: Sachen zu veräußern und entgeltlich zu erwerben; Darlehen zu gewähren und aufzunehmen; Geld oder Geldeswert in Empfang zu nehmen; Vergleiche aller Art zu schließen; Bürgschaften zu übernehmen; Erbschaften unbedingt anzunehmen oder auszuschlagen; eidesstattliche Vermögensbekenntnisse abzugeben; Gesellschaftsverträge zu errichten; Schenkungen zu machen; Schiedsverträge abzuschließen und Schiedsrichter zu wählen sowie Rechte unentgeltlich aufzugeben) im Namen der Geschäftsführerin zu tätigen,
- sowie in ihrem Namen das Stimmrecht in der Generalversammlung auszuüben.

Weiters war es dem Bf. gestattet, Stellvertreter zu bestellen. Bei dieser Vollmacht handelte es sich um eine unbeschränkte Vollmacht, die sich auf alle Geschäfte und Rechtshandlungen, die der Betrieb der Gesellschaft mit sich brachte, erstreckte.

In der mündlichen Verhandlung hat es der Bf. bejaht, diese Handlungsvollmacht zu kennen.

Der Bf. hatte aufgrund der Vollmacht somit dieselben Befugnisse wie auch die GF selbst. Dies kommt auch in der Niederschrift über die Auskunftserteilung des Bf. als Gesellschafter der GmbH vom 01.04.2016 (BFG-Akt, OZ 9) zum Ausdruck.

Darin beschreibt der Bf. (hier überblicksartig dargestellt) Folgendes:

- der Bf. vertrete die Gesellschaft (jedenfalls) während der Abwesenheiten der GF;
- die GF sei derzeit (April 2016) in den USA, da ihr Sohn dort heirate und zwischendurch immer wieder in der Slowakei, da sie dort ihre Familie (Tochter) habe;
- auf den Baustellen sei der Bf. anwesend, er arbeite gelegentlich auch mit. Die Arbeiter werden von der GF oder vom Bf. eingeteilt – außer bei großen Baustellen, da sei keine Anwesenheit mehr nötig, da die Arbeiter ihre Arbeit wüssten bzw wenn die GmbH als Subleister großer Baufirmen arbeite, dann teilen die Poliere dieser Firmen die Leute ein.
- Da die GF auf den Baustellen nicht anwesend sei, bewerben sich Arbeiter beim Bf. – er entscheide, wer aufgenommen wird. Der Bf. sei schon sehr lange in der Branche.
- Subfirmen werden sowohl von ihm als auch von der GF beauftragt;
- beide haben Kontakt mit den Kunden
- Kostenvoranschläge gebe es zwar selten, werde einer gemacht, dann von ihm und der GF gemeinsam.
- Ausgangsrechnungen schreibe der Bf. nicht, da er dies nicht könne. Die Rechnungen schreibe entweder die GF oder eine Sekretärin
- sowohl der Bf. als auch die GF haben eine Bankvollmacht und können über das Bankkonto verfügen
- Vor 2016 sei das Personal noch bar bezahlt worden – die GF habe das Geld hergerichtet und

die Vorarbeiter oder der Bf. haben das Geld auf den Baustellen ausbezahlt;

- Subfirmen werden von der GF ausbezahlt;

- Bei Fragen wende sich die Buchhalterin an den Bf. oder die GF, überwiegend aber an den Bf.

Nach ständiger Rechtsprechung 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 (Ritz, BAO⁷, § 167 Tz 8, mVa zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301).

Wenn in der Beschwerde behauptet wird, die Geschäftsführung sei ausschließlich von der GF wahrgenommen worden und der Bf. hätte diese Tätigkeiten nicht ausgeführt und seien sie dem Bf. auch gar nicht zugestanden, so kann der Beschwerde in diesem Punkt nicht gefolgt werden. Aus den Ausführungen der Niederschrift und der vorgelegten Handlungsvollmacht ist eindeutig ersichtlich, dass der Bf. neben der Vertretung der Gesellschaft auch sonst überwiegend dieselben Aufgaben wie die GF innehatte.

Dass der Bf. keine Ausgangsrechnungen schrieb und laut seiner Aussage auch nur die GF das Geld für die Bezahlung des Personals (die vor 2016 nur bar erfolgte) vorbereitete ändert nichts daran, dass der Bf. die gleichen Befugnisse wie die GF hatte und dies auch gelebt wurde.

Daher geht auch das im Vorlageantrag vorgebrachte Argument, es könne nicht nachvollzogen werden, inwiefern der Bf. aufgrund seiner Stellung bei der GmbH eine Verfügungsmöglichkeit gehabt habe ins Leere.

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass der Inhalt der Niederschrift nicht richtig sei, da der Bf. aufgrund seiner schlechten Deutschkenntnisse dies so nicht ausgesagt habe können. Seine damaligen Aufgaben stellte er in der Verhandlung anders dar, als sie in der Niederschrift aufgenommen wurden. Er sei nur für die Arbeiter zuständig gewesen, mit dem Steuerberater, der Buchhaltung oder den Subfirmen habe er nichts zu tun gehabt. Auch sei die Niederschrift so entstanden, dass der Bf. damals im Büro war, um etwas zu holen, als das Finanzamt kam. Er habe Rechnungen und den Computer dem Finanzamt übergeben. Die Niederschrift sei nur als Bestätigung dafür unterschrieben worden.

Diese Behauptung ist gänzlich unglaubwürdig, weshalb das Gericht hier von einer Schutzbehauptung ausgeht. Es findet sich im gesamten Akt kein Hinweis darauf, dass dem Finanzamt Unterlagen sowie der Computer übergeben worden seien. Weil die FA-Vertreter sogar die übergebene Handlungsvollmacht in der Niederschrift vermerkt haben, ist es nicht glaubhaft, dass sie Unterlagen und den Computer mitnehmen, dies jedoch nirgends vermerken. Auch ist dem Bericht der Betriebsprüfung, deutlich zu entnehmen, dass keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden.

Weiters ist es nicht glaubhaft, dass eine, wie hier vorliegend, ausführliche Niederschrift abgefasst wird - einerseits, obwohl die befragte Person die Fragen überhaupt nicht versteht und auch nicht darauf antworten kann und andererseits die Niederschrift nur der Bestätigung der Übernahme von Unterlagen und Computer dienen soll und diese dann keinerlei Erwähnung finden. Die in der Verhandlung beantragte Einvernahme der Prüfer war daher abzuweisen.

Auch steht es mit der Lebenserfahrung im Einklang, dass früheren Angaben ein höherer Grad an Wahrscheinlichkeit zukommt als späteren Ausführungen (VwGH 25.01.2005, 2004/02/0352 mHa VwGH 23.02.1995, 95/18/0049).

Im gesamten Akt findet sich kein Hinweis darauf, dass sich der Bf. in deutscher Sprache nicht verständigen konnte. Auch wenn es kein Neuerungsverbot gibt, ist doch darauf hinzuweisen, dass dies weder in der Beschwerde, noch im Vorlageantrag vorgebracht wurde. Dem Bf. ist einzuräumen, dass er Schwierigkeiten mit der deutschen Sprache hat, dies war bei der mündlichen Verhandlung erkennbar. Allerdings hat der Bf. in der Verhandlung durchaus auf die Fragen geantwortet, wenn auch oft schlecht verständlich. Das Gericht hat dabei den Eindruck gewonnen, dass dies allerdings auch auf eine sehr undeutliche Aussprache zurückzuführen ist.

Dass ausschließlich die GF alle Geschäftsführungsagenden ausgeführt haben soll, ist auch deshalb nicht glaubhaft, da sie der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig war. Dies ist dem Notariatsakt vom TT.06.2016 mit dem der Vertrag zur Abtretung der Geschäftsanteile des Bf. an die GF errichtet wurde, zu entnehmen.

Aufgrund der Sprachbarriere des Bf. ist es für das Gericht ebenso wenig glaubhaft, dass der Bf. alle Geschäftsführungsagenden ausschließlich selbst ausgeführt hat. Es ist eher davon auszugehen, dass es eine Aufteilung mit einigen Überschneidungen gab, wie dies auch in der Niederschrift glaubhaft dargestellt wurde und dass der Bf. zumindest bei Abwesenheit der GF die GmbH vertreten hat.

Zu den beantragten Zeugeneinvernahmen:

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise ua dann abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind. Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine erhebliche (sachverhaltserhebliche) Tatsache zu gewinnen (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 183 BAO, Rz 9).

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen); bei Zeugen auch deren Adresse anzugeben (Ritz/Koran, BAO⁷, § 183 Rz 2).

Im Vorlageantrag hat der Bf. durch seine rechtsfreundliche Vertretung neben seiner eigenen, auch die Einvernahme von ***GF*** (***GF-Adr***) und Dr. ***Stb*** (***Kanzlei Stb***,

Adr) zum Beweis seines bisherigen Beschwerdevorbringens (insbesondere zum Umstand der faktischen Geschäftsführung) und zu seiner Verfügungsbefugnis sowie der Liquidität der Gesellschaft beantragt.

In der Ladung für die Verhandlung am 05.09.2024 wurde der Bf. beauftragt, die beantragte Zeugin, ***GF*** zur Verhandlung stellig zu machen, da diese ihren Wohnsitz im Inland aufgegeben hat. Beim Verhandlungstermin am 05.09.2024, bei der der Bf. wegen einer Erkrankung nicht erschienen ist, konnte sein Vertreter keine diesbezüglichen Angaben machen. Es wurde ihm aufgetragen, eine ladungsfähige Adresse der Zeugin samt Information, ob ein Dolmetscher (und wenn ja, für welche Sprache) für ihre Einvernahme benötigt wird, dem Gericht bis spätestens 12. September 2024 zu übermitteln. Dies ist nicht erfolgt. In der mündlichen Verhandlung vom 15.11.2024 gab der Vertreter des Bf. an, dass die Zeugin trotz Bemühungen nicht auffindbar sei, weshalb der Antrag mangels Bekanntgabe einer ladefähigen Adresse abgelehnt wurde.

Der Antrag auf Einvernahme der früheren steuerlichen Vertretung, Dr. ***Stb***, zum Beweis der Liquidität der Gesellschaft wurde in der mündlichen Verhandlung gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt, da es für die Zurechnung einer aufgrund eines verhängten Sicherheitszuschlages entstandenen verdeckten Ausschüttung an einen Gesellschafter (im Ausmaß des Beteiligungsverhältnisses) und für die sich daraus ergebende Vorschreibung der Kapitalertragssteuer, auf die Liquidität der Gesellschaft nicht ankommt (auf die Ausführungen in der rechtlichen Beurteilung wird verwiesen).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach **§ 93 Abs. 1 EStG 1988** wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen, bis auf bestimmte Ausnahmen, die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 93 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt, wann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Dazu zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckten Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (VwGH 25.06.2007, 2007/14/0002 mVa VwGH 31.05.2006, 2003/13/0015 und 0016, mwN).

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

Verdeckte Ausschüttungen können sich aus Gewinnzuschätzungen (auch in Form von Sicherheitszuschlägen) infolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften ergeben. Derartige Mehrgewinne sind den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass die Mehrgewinne abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur einem oder einigen der Gesellschafter zugeflossen sind, etwa auf Grund der beherrschenden Stellung eines Gesellschafters einer GmbH (vgl. VwGH 19.10.2006, 2006/14/0009; 10.12.1985, 85/14/0080).

Dass die durch Gewinnzuschätzungen ermittelten Mehrgewinne überhaupt nicht zur Ausschüttung gekommen seien, also weiterhin bei der Gesellschaft verwendet worden seien, ist vom Abgabepflichtigen zu beweisen (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

Im Vorlageantrag und auch in der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass gegenüber dem Bf. resultierend aus der Außenprüfung der GmbH, keine Bindungswirkung bestehe, da dem Bf. im Hinblick auf das Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, keine Parteistellung und kein rechtliches Gehör zukomme. Die Behörde stelle zu Unrecht die Behauptung auf, dass die „maßgeblichen Umstände“ feststehen.

Wie die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme im Vorlagebericht richtig ausführt, ist § 8 Abs. 1 KStG und somit auch eine verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG gerade Ausfluss des für Körperschaften geltenden Trennungsprinzips (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8, Rz 2 und 144).

Auch wenn dem Bf. grundsätzlich zuzustimmen ist, dass rechtlich keine Bindungswirkung zwischen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerbescheid iZm verdeckten Ausschüttungen besteht, ist dennoch von einem starken faktischen Zusammenhang auszugehen (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr KStG § 8 Rz 357). Daher ist zwar einerseits schon beachtlich, dass gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2014 und 2015 der GmbH, in denen die verdeckte Ausschüttung und der Sicherheitszuschlag festgesetzt wurden, keine Rechtsmittel erhoben wurden, andererseits müssen die Voraussetzungen für die Erfassung der verdeckten Ausschüttung auf der Ebene des Anteilsinhabers auch gesondert geprüft werden:

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände

verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei, wobei jene Methode zu wählen ist, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (Ritz, BAO⁷, § 184 Tz 12 mwV). Auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (Ritz, BAO⁷, § 184 Tz 18 mwV).

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises zu richten und soll den vermuteten Fehlbeträgen im Rechenwerk entsprechen und somit zu einer Korrektur desselben führen. Sind nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Zuschätzung nicht zu gewinnen, kann auch eine griffweise Festsetzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Abgabenbehörde die Möglichkeit genommen ist, aus dem Rechenwerk des Abgabepflichtigen verlässliche innerbetriebliche Kennzahlen zu ermitteln und überdies auch begründete Zweifel an maßgeblichen Positionen bestehen.

Wenn der Bf. in der Beschwerde beanstandet, das Ermessen sei bei der Schätzung nicht richtig ausgeübt und weder die Schätzungsberechtigung noch das Schätzungsergebnis seien begründet worden, ist Folgendes auszuführen:

Aus dem Bericht der Betriebsprüfung vom 14.09.2016 der GmbH, auf den in den hier bekämpften Bescheiden verwiesen wird, geht eindeutig hervor, dass trotz Aufforderung keine laufende Buchhaltung übermittelt wurde. In die im Zuge der USO vorgelegten Belege konnte der Prüfer nur bis zur Zurücklegung der Vertretungsvollmacht der steuerlichen Vertretung mit 09.06.2016 Einsicht nehmen – danach bestand dazu keine Möglichkeit mehr. Die Behauptung in der mündlichen Verhandlung, Unterlagen sowie der Computer seien den Vertretern des Finanzamtes bei der Befragung am 01.04.2016 übergeben worden ist, wie bereits in der Beweiswürdigung ausgeführt, nicht glaubhaft.

Sowohl im Schreiben vom 05.07.2016 über den Prüfungsbeginn als auch in der Ladung zur Schlussbesprechung vom 08.08.2016 wurde die GmbH sowie deren Vertreterin aufgefordert, die Buchhaltung für den gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum sowie vollständige Belegsammlungen, Grund- und Hilfsaufzeichnungen sowie Geschäftskorrespondenz vorzulegen. Dies ist nicht passiert, vielmehr ist auch zu beiden Terminen niemand erschienen.

In der Ladung vom 08.08.2016 wurde die Vornahme der Schätzung im Rahmen eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 10 Prozent bereits angekündigt.

Es steht somit außer Zweifel, dass eine Schätzungsbefugnis bestand. Wie bereits erwähnt, sind die einzelnen Punkte, die zur Schätzung geführt haben, dem Bericht der Betriebsprüfung zu entnehmen, weshalb dem Bf. nicht gefolgt werden kann, wenn er behauptet, die Schätzung sei nicht begründet worden. In den hier bekämpften Bescheiden wurde auf den Bericht der Außenprüfung verwiesen und wurde der Bericht dem Bf. auch gemeinsam mit den Bescheiden übermittelt (siehe Rückschein; BFG-Akt, OZ 4).

Dem Bf. ist einzig darin zuzustimmen, dass die Höhe des Sicherheitszuschlages im Ausmaß von 10 Prozent nicht begründet wurde. Dazu ist allerdings anzumerken, dass ein Sicherheitszuschlag im Ausmaß von 10 Prozent durchaus üblich ist. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt ein 10-prozentiger Sicherheitszuschlag bei Vorliegen von zahlreichen Buchführungsmängeln keine ungerechtfertigte Überschätzung dar (VwGH 30.09.1998, 97/13/0033). Dies muss erst recht dann gelten, wenn gar keine laufende Buchhaltung vorgelegt wurde und eine Einsichtnahme nur in einen Teil der Belege und diese auch nur kurzzeitig möglich war.

Der Behörde ist daher zuzustimmen, wenn sie mangels Vorlage der Buchhaltungsunterlagen im Rahmen der Schätzung einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 Prozent auf die Umsätze, die für die Umsatzsteuer 2014 erklärt bzw in den Umsatzsteuervoranmeldungen 2015 gemeldet wurden, verhängt hat. Eine Minderung der festgesetzten Kapitalertragssteuer, wie der Bf. in seiner Beschwerde in eventu beantragt hat, kommt daher nicht in Betracht.

Wenn der Vertreter des Bf. in der mündlichen Verhandlung nochmals ins Treffen führt, das rechtliche Gehör sei verletzt worden, da der Bf. im Verfahren der GmbH keine Parteistellung gehabt habe und er daher auch keine Stellungnahme zu den Beträgen habe abgeben können, ist ihm – wie dies in der Verhandlung auch erfolgt ist - zu entgegnen, dass der Bf. im hier streitgegenständlichen Verfahren alles hätte vorbringen und vorlegen können. In der Verhandlung führte der Vertreter diesbezüglich jedoch lediglich aus, dass der Bf. kein faktischer Geschäftsführer sei und die damalige Tätigkeit des Bf. eine andere gewesen sei, als in der Niederschrift vermerkt wurde.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft (im Verhältnis zu den in ihrem Rechnungswesen ausgewiesenen Ergebnissen), die im Vermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, als den Gesellschaftern im Wege einer verdeckten Ausschüttung zugeflossen zu werten, es sei denn, es wird der Nachweis für eine anderweitige Mittelverwendung erbracht (vgl zB VwGH 8.11.1983, 83/14/0037; 2.9.2009, 2005/15/0029; 28.05.2015, Ro 2014/15/0046) oder das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass die Mehrgewinne (abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel) nur einem oder einigen der Gesellschafter zugeflossen sind – etwa

auf Grund der beherrschenden Stellung eines Gesellschafters einer GmbH (vgl. auch VwGH 19.10.2006, 2006/14/0009). Hat das Ermittlungsverfahren nichts Anderes ergeben, ist der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter aufzuteilen (vgl. zB: VwGH 8.11.1983, 83/14/0037; 27.02.2002, 98/13/0102). Dass festgestellte Mehrgewinne der Gesellschaft tatsächlich überhaupt nicht an Gesellschafter zur Ausschüttung kamen, ist vom Abgabepflichtigen zu beweisen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Ob der Bf. faktischer Machthaber oder faktischer Geschäftsführer war, ist aus abgabenrechtlicher Sicht nicht wesentlich – sondern lediglich, ob Mehrgewinne der GmbH allenfalls abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ausschließlich einem der Gesellschafter der GmbH zuzurechnen sind.

Von der Behörde wurde zwar festgestellt, dass der Bf. als faktischer Geschäftsführer anzusehen sei, jedoch keine Feststellungen getroffen, dass dem Bf. die gesamte verdeckte Ausschüttung zuzurechnen wäre, weshalb die Zurechnung auch nur im Ausmaß seines Beteiligungsverhältnisses erfolgt ist.

Weil sich für das Gericht nach der mündlichen Verhandlung keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür ergeben haben, dass entweder dem Bf. oder der ehemaligen GF die gesamte verdeckte Ausschüttung zuzurechnen ist und das Gericht in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, dass der Bf. dieselben Befugnisse wie die GF hatte, ist dem Bf. die Vereinnahmung der zugeschätzten Beträge im Ausmaß seines Beteiligungsverhältnisses zuzurechnen.

Dass der Bf. mit 30.06.2016 seine Anteile an der GmbH an die GF abgetreten hat, hat für die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung an ihn im Ausmaß seines Beteiligungsverhältnisses keine Auswirkung, da seine Beteiligung im streitgegenständlichen Zeitraum aufrecht war.

In der Beschwerde führte der Bf. weiters aus, Voraussetzung für die Festsetzung von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 sei der Zufluss von Einkünften aus Kapitalvermögen (aus seiner Beteiligung an der GmbH), wobei die Steuerschuld gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 3 BAO nach dem Zuflusszeitpunkt der Kapitalerträge entstehe. Die Behörde habe hingegen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer ohne jeglichen Nachweis einer Ausschüttung bzw eines Zuflusses an den Bf. vorgenommen. Der Bf. habe lediglich sein Facharbeitergehalt, aber keine Einkünfte aus der Beteiligung bezogen und sei auch nicht als faktischer Geschäftsführer tätig gewesen.

Im Vorlageantrag beruft sich der Bf. bezüglich des Zuflusses auch auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.11.2016, 2013/13/0081), in der der Gerichtshof in Bezug

auf einen Mehrheitsgesellschafter einer GmbH ausgesprochen hat, dass bei Liquidität der Gesellschaft bereits die Fälligkeit einer Forderung des Gesellschafters für deren Zurechnung ausreiche. Wenn der Bf. daraus folgert, bei einem nicht wesentlich Beteiligten liege allein mit dem Hinweis auf die „Buchhaltung“ einer GmbH kein Zufluss vor, kann ihm das Gericht nicht folgen.

Der in dem angesprochenen Erkenntnis behandelte Sachverhalt ist nicht vergleichbar mit dem hier vorliegenden. Der Mehrheitsgesellschafter hatte aufgrund eines rechtlichen Anspruches auf Geschäftsführerhonorare, die jedoch nicht abgerechnet wurden, eine Forderung gegen die GmbH. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bei einem Mehrheitsgesellschafter einer GmbH, die sein Schuldner ist, der Zufluss mit Fälligkeit der Forderung grundsätzlich anzunehmen ist, vorausgesetzt die GmbH ist nicht zahlungsunfähig.

Hier vorliegend wurden berechtigterweise Gewinnzuschätzungen vorgenommen, die nach der bereits angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als verdeckte Ausschüttungen grundsätzlich den Gesellschaftern in ihrem Beteiligungsausmaß zuzurechnen sind, außer, eine tatsächlich andere Mittelverwendung wird nachgewiesen. Da dem vom Bf. im Vorlageantrag angeführten Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zugrunde liegt und es für den hier vorliegenden Sachverhalt eigene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gibt und eine tatsächlich andere Mittelverwendung nicht nachgewiesen wurde, kann der Begründung des Bf. in der Beschwerde sowie im Vorlageantrag in diesem Punkt nicht gefolgt werden.

Dazu ist auch anzumerken, dass ein Sicherheitszuschlag zu den Elementen einer Schätzung gehört und ua gerade deshalb festgesetzt wird, weil Beanstandungen vorliegen und genaue Beträge (bsplw mangels vorgelegter Buchhaltung) eben nicht festgemacht werden können. Daher kann auch dem Argument des Bf. im Vorlageantrag, es liege kein Zufluss an den Bf. vor, da dem Bericht nicht entnommen werden könne, welche Beträge der GmbH zugeflossen seien und in welcher Form Beträge hiervon zur freien Verfügung des Bf. standen, nicht gefolgt werden.

Auch im weiteren im Vorlageantrag angeführten Erkenntnis (VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143) ist der Sachverhalt und die gesamte Konstellation anders gelagert und daher auf den hier vorliegenden Fall nicht übertragbar. Behandelt wurde der Zeitpunkt des Zuflusses bei Leistungsabrechnungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber seiner Kapitalgesellschaft. Das Thema einer verdeckten Gewinnausschüttung nach Gewinnzuschätzung wurde auch hier nicht berührt.

Ob die GmbH in den streitgegenständlichen Jahren liquide war, ist daher für die hier gebotene Beurteilung nicht relevant. Die Sicherheitszuschläge wurden deshalb verhängt, weil keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt wurden. Es ist eben gerade nicht anzunehmen, dass beispielsweise Schwarzerlöse, die mit einem Sicherheitszuschlag aufgefangen werden sollen,

auf offiziellem Weg der Gesellschaft zufließen, weshalb der Liquidität der Gesellschaft hier keine Bedeutung zukommt.

Wie in der Beweiswürdigung ausgeführt, war der Bf. zwar Minderheitsgesellschafter, hatte aber aufgrund der Handlungsvollmacht dieselben Befugnisse wie die GF selbst auch.

Wenn ihm die Behörde die verdeckte Ausschüttung im Ausmaß seines Beteiligungsverhältnisses zugerechnet hat, kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuer.

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 118/2015 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die KEST ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder
2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene KEST nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Abgabenbehörde hat die hier bekämpften Bescheide vom 13.09.2016 – mit Verweis auf die Ausführungen des Berichtes über die Außenprüfung bei der GmbH – ua damit begründet, dass die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 aus folgenden Gründen nicht oder nur erschwert durchsetzbar erscheine:

„- den schriftlichen Aufforderungen zum Erscheinen zum Prüfungsbeginn und zur Schlussbesprechung wurde nicht nachgekommen;

- es ist davon auszugehen, dass das Unternehmen seinen Geschäftsbetrieb aufgegeben hat.

Vom Finanzamt Baden-Mödling wurde die UID-Nummer mit 07.08.2016 für ungültig erklärt;

- durch die Feststellungen der Außenprüfung bei der GmbH ergibt sich eine hohe Abgabennachforderung;

- Es wurde bei der GmbH ein Sicherstellungsauftrag erlassen. Im Zuge der Vollziehung dieses Sicherstellungsauftrages konnte nur das Guthaben auf dem Abgabenkonto der GmbH sichergestellt werden. Andere Vermögenswerte konnten nicht sichergestellt werden;

- Durch die Verweigerung der Vorlage entsprechender Unterlagen im Zuge der Außenprüfung bei der GmbH kann von der Abgabenbehörde kein Vermögensstatus erhoben werden. Es ist, nach dem Gesamtbild dieses Falles davon auszugehen, dass alle Vermögenswerte der Gesellschaft dem Zugriff der Abgabenbehörde bereits entzogen wurden und daher die Einbringlichkeit des größten Teiles der Abgabennachforderung aufgrund der Außenprüfung bei der GmbH nicht möglich sein wird.“

Im Falle verdeckter Ausschüttungen liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165). Die Kapitalertragsteuer ist dabei grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen. Nur "ausnahmsweise" wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 in Anspruch genommen (vgl. VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). (VwGH 15.03.2023, Ra 2021/15/0093)

Weder in der Beschwerde, noch im Vorlageantrag wendet sich der Bf. gegen die durchgeführte Direktvorschreibung. Wie dargestellt, hat die Abgabenbehörde ihr geübtes Ermessen begründet und wurde daher die direkte Inanspruchnahme des Bf. für die aus der verdeckten Ausschüttung resultierende Kapitalertragsteuer zu Recht vorgenommen. Dies umso mehr, als die Gesellschaft mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom TT.09.2016 infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst wurde.

Aus den angegebenen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des VwGH – zur grundsätzlichen Zurechnung von Mehrgewinnen an die Gesellschafter nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel – abgewichen, sondern folgt der bisherigen Judikaturlinie (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; 19.10.2006, 2006/14/0009).

Es war daher gem. § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Dezember 2024