

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, K-Straße-xx, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, Gd Y, S-Straße-yy, vom 4. April 2014 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer gemäß § 93 iVm § 95 Abs. 5 EStG 1988 für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Beschwerdejahr zunächst Geschäftsführer und ab 11. Juni 2010 auch (Allein-)Gesellschafter (treuhänderisch gehalten durch Dr. XY) der V GmbH mit Sitz in Z (Ge Z, A-Straße-zz). Über das Vermögen dieser 2007 gegründeten Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Betriebsgegenstand die Führung eines Produktions- und Handelsunternehmens war, in dessen Rahmen man sich mit der Erzeugung und dem Vertrieb von P beschäftigte, wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom xyz der Konkurs eröffnet; die Gesellschaft war infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom yzx wurde der Konkurs nach Schlussverteilung gemäß § 139 IO aufgehoben. In der Folge wurde die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht (vgl. dazu entsprechenden Firmenbuchauszug).

In dem mit 4. April 2014 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2008 bis 2011 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung beim Bf. wurden unter Verweis auf im Zuge der Außenprüfung gemäß § 147 ff BAO iVm § 99 FinStrG bei der V GmbH getroffene Feststellungen in hier interessierender Hinsicht ua. Folgendes festgestellt (vgl. Tz 1 des Prüfungsberichtes samt Beilage zum Bericht):

In den Jahresabschlüssen der V GmbH seien in den Jahren 2007 bis 2011 folgende Darlehen ausgewiesen worden (Beträge in Euro):

Kto	Bezeichnung	2007	2008	2009	2010	2011
2321	Darlehen H	15.000,00	30.000,00	0,00	0,00	0,00
2322	Darlehen T	0,00	40.034,74	72.965,62	72.965,62	72.965,62
2324	Darlehen Bf	0,00	80.000,00	112.977,79	117.496,90	117.496,90
2325	Darlehen C	0,00	20.000,00	20.344,00	95.767,36	95.767,36
2326	Darlehen K	0,00	20.000,00	20.344,00	21.157,76	21.157,76
2327	Darlehen T	0,00	36.016,00	36.016,00	37.456,64	37.456,64
		15.000,00	226.050,74	262.647,41	344.844,28	344.844,28
2329	Wertberichtigung zu Darlehen	0,00	0,00	-98.083,46	-98.083,46	-98.083,46

Vom Prüfer seien folgende auf die Verzinsung entfallende Beträge festgestellt worden:

davon	Verzinsung	2007	2008	2009	2010	2011
2321	Darlehen H	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2322	Darlehen T	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2324	Darlehen Bf	0,00	0,00	1.376,00	4.519,11	0,00
2325	Darlehen C	0,00	0,00	344,00	3.683,36	0,00
2326	Darlehen K	0,00	0,00	344,00	813,76	0,00
2327	Darlehen T	0,00	0,00	0,00	1.440,64	0,00
	Pro Jahr	0,00	0,00	2.064,00	10.456,87	0,00
	Gesamt	0,00	0,00	2.064,00	12.520,87	12.520,87

Dem ersten Bericht des Masseverwalters Dr. M vom 9. Jänner 2013 sei dazu zu entnehmen, dass ein wesentliches Problem der Firma von Anfang an die Personalressourcen gewesen seien. Der Bf. als Geschäftsführer habe sich sowohl um die Entwicklung als auch um den Verkauf gekümmert. Dem Masseverwalter sei in Anwesenheit des StB Mag. F von Seiten des Bf. bestätigt worden, dass die Darlehensforderungen gegenüber dem Bf., T., C. und V. nicht richtig seien und dass es sich hier um falsche Angaben in der Bilanz handle.

Laut Angaben des Bf. - die aber durch den Masseverwalter nicht verifiziert hätten werden können - seien auch einige externe Personen für die Entwicklung und Konstruktion engagiert worden, wobei diese Personen "schwarz" bezahlt worden seien und seien diese daher weder im Aufwand für bezogene Leistungen noch als Dienstnehmer aufgeschienen. Diese Zahlungen seien in bar aus der Kassa gegangen. Dem Stb Mag. F

sei mitgeteilt worden, dass dies Zahlungen an eine Firma O gewesen seien. Nachträglich habe der Steuerberater schriftliche Anweisungen des Geschäftsführers erhalten, diese Beträge auf Darlehensforderungen umzubuchen. Insgesamt handle es sich um die oben ersichtlichen 344.841,00 € per 31. Dezember 2011; davon seien im Jahr 2009 98.083,46 € wertberichtigt worden.

Um die in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Darlehen zu überprüfen, sei eine Durchsicht der vom Bf. vorgelegten Bankkontoauszüge erfolgt; um Vorlage diesbezüglicher Zahlungsbelege sowie der diesbezüglichen Rechnungen sei ersucht worden. Es werde in diesem Zusammenhang aber festgehalten, dass trotz entsprechender Urgenz keinerlei sonstige Buchhaltungsunterlagen - weder Eingangs- oder Ausgangsrechnungen noch Kassenbelege oder sonstige Aufzeichnungen - vorgelegt worden seien.

Im Zuge der Beschuldigteneinvernehmung durch das Landeskriminalamt Vorarlberg vom 15. April 2013 - wie auch im Zuge des Nachschauauftrages vom 6. September 2013 - sei von T. (bis Juni 2010 Gesellschafter der in Rede stehenden GmbH) bekannt gegeben worden (ohne Vorlage entsprechender Unterlagen bzw. Aufzeichnungen), dass es sich bei diesen Darlehen um den Kauf einer Maschine in Deutschland, die Bezahlung eines Konstrukteurteams in Deutschland und Schwarzlohnzahlungen an drei Mitarbeiter der V GmbH handle. Betreffend die Zahlung an T. iHv 40.034,74 €, betreffend nachzuerfassende Lohnabgaben, andere behauptete Schwarzlohnzahlungen (auch gegenüber dem durch die Staatsanwaltschaft bestellten Sachverständigen sei im Übrigen keine Bekanntgabe oder etwa ein Nachweis der behaupteten Schwarzzahlungen im Detail erfolgt) sowie betreffend der Geschäftsführungs- und Beteiligungsverhältnisse (nach Offenlegung der treuhänderisch gehaltenen Gesellschaftsanteile durch RA Dr. Xy) im Prüfungszeitraum wird auf die entsprechenden Ausführungen in der Beilage zum Prüfungsbericht verwiesen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) kam die Betriebsprüfung zu folgendem Ergebnis:

Die gegenüber dem Masseverwalter, dem Landeskriminalamt und im Verfahren vor dem Finanzamt immer wieder behaupteten Schwarzzahlungen an Konstrukteure, Mitarbeiter sowie Zahlungen für den Kauf einer Maschine hätten im Zuge der Außenprüfung nicht bestätigt werden können. Es habe lediglich nachvollzogen werden können, dass Bargeldabhebungen von den Bankkonten der V GmbH durch T. als Gesellschafter sowie durch den Bf. als Geschäftsführer getätigt worden seien.

Keine der behaupteten Zahlungen habe im Zuge der Außenprüfung belegmäßig nachgewiesen werden können. Weder eine Rechnung noch ein Zahlungsbeleg sei im Zuge der Außenprüfung trotz mehrmaligem Vorhalt vorgelegt worden. Es werde daher davon ausgegangen, dass keine der genannten Zahlungen erfolgt sei und dass diesbezüglich eine verdeckte Gewinnausschüttung an den bzw. die Gesellschafter erfolgt sei.

Lt. Stellungnahme vom Bf. mit E-Mail vom 28. Februar 2014 sei die *"nicht Nennung der Empfänger meinerseits zum einen in Unkenntnis derselbigen und zum anderen aus*

*Zusagen um Kosten zu sparen" erfolgt. Weiters sei vom Bf. bekannt gegeben worden, "die ausgewiesenen Darlehen sind in der Form nie geflossen und wurden nie bestritten für Zahlungen von Lieferanten und Dienstleistungen aufgewendet."*

Es werde dazu festgehalten, dass die Empfängerbenennung als *"formale Beweisregel"* eine Ausnahme vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung darstelle. Im vorliegenden Fall erfolge jedoch eine Würdigung des dargestellten Sachverhaltes im Zuge der freien Beweiswürdigung.

Zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Bf. wurde Folgendes ausgeführt:

Lt. den hieramtlich vorliegenden Unterlagen sei der Bf. seit 1. Juni 2010

Alleingesellschafter (treuhänderisch gehalten durch Dr. Xy). Für diesen Zeitraum sei die Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Bf. erfolgt. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 (vormals Abs. 5) sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, wenn nach Z 2 leg. cit. der Empfänger wisse, dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt worden sei. Die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer sei dem Bf. bei den getätigten Barzahlungen zumindest bewusst gewesen. Es erfolge daher eine Inanspruchnahme des Bf. gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 wie folgt (Beträge in Euro):

<i>Festsetzung</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>
<i>KES</i>					
<i>restlicher Betrag</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>21.740,00</i>	<i>0,00</i>
<i>davon 25% KES</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>5.435,00</i>	<i>0,00</i>

Angesichts dieser Feststellungen wurde dem Bf. im Zusammenhang mit Bargeldabhebungen von den Bankkonten der V GmbH durch den Bf. und ihm als Gesellschafter der genannten Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Jahr 2010 als zugeflossen gewerteten verdeckten Ausschüttungen in Höhe von 21.740,00 € mit Bescheid vom 4. April 2014 gemäß §§ 93 iVm 95 Abs. 5 EStG 1988 Kapitalertragsteuer in der Höhe von 5.435,00 € vorgeschrieben.

Mit der gegen diesen Festsetzungsbescheid erhobenen Beschwerde vom 30. April 2014 beantragte der Bf., diese im angefochtenen Bescheid festgesetzte Kapitalertragsteuer auf Null zu setzen, und führte dazu Nachstehendes aus:

*"" Ich war Geschäftsführer des Start-up-Unternehmens V GmbH, welches ständig Liquiditätsprobleme hatte. Die Gründe dafür waren vielfältig. Es musste ua. sehr viel in die Technik und in den Vertrieb investiert werden. Die einzige Möglichkeit Fremdleistungen von Konstrukteuren und Lieferanten zu generieren, war ihnen ihre Dienstleistungen "schwarz" zu bezahlen. Die teilweise durch mich durchgeführten "Schwarzzahlungen" - um eben dieses Start-up-Unternehmen vor der drohenden Insolvenz zu bewahren - erfolgten aus betrieblichen Motiven. Auf Grund der Verweigerung der Empfängerbenennung im Hinblick auf geschäftliche Rücksichtnahme ist die Abzugsfähigkeit dieser Betriebsausgaben abzulehnen (§ 162 BAO). ""*

Nachdem das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juni 2014 als unbegründet abwies (auf die entsprechenden begründenden Ausführungen des Finanzamtes wird an dieser Stelle verwiesen), stellte der Bf. mit Schriftsatz vom 8. Juli 2014 einen (nicht näher begründeten) Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit diese wiederum als unerledigt galt.

Mit Vorlagebericht vom 9. März 2015 legte das Finanzamt - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde ua. folgende Stellungnahme ab:

*"" Auf der Ebene der Körperschaft der V GmbH wurden anfänglich Zahlungen an Konstrukteure und Lieferanten bezahlt. Damit solche Zahlungen als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen sind, ist die Gläubigerbenennung nach § 162 BAO erforderlich. Die Gläubigerbenennung erfolgte gegenüber der BP nicht. Damit wurde den beantragten Aufwendungen der Betriebsausgabencharakter versagt. Die vor dem Finanzamt, dem LKA und dem Masseverwalter behaupteten "Schwarzgeldzahlungen" an Konstrukteure, etc. konnten aufgrund des Rechenwerks nicht nachvollzogen werden. Nachvollzogen werden konnte lediglich, dass es zu Barabhebungen von den verschiedenen Bankkonten der V-GmbH durch den Beschwerdeführer gekommen ist. Das vom Beschwerdeführer behauptete Darlehen existiert nicht. Die behauptete Anschaffung einer Maschine konnte ebenfalls nicht glaubhaft gemacht werden. Es liegt somit nach Ansicht der Abgabenbehörde das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung vor. In Anwendung des § 21 BAO ist auch davon auszugehen, dass das subjektive Tatbild (die Bereicherungsabsicht des Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft) vorliegt. Offene als auch verdeckte Ausschüttungen stellen auf der Ebene der Körperschaft eine Einkommensverwendung dar (§ 8 Abs. 1 KStG). Auf der Ebene des Gesellschafters fällt für einen solchen Vorgang Kapitalertragsteuer an. Hat der zum Abzug verpflichtete (die Körperschaft) die Kapitalertragsteuer nicht in Abzug gebracht, kann gemäß § 95 Abs. 4 EStG der Empfänger der Kapitalerträge herangezogen werden. ""*

**Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Streit besteht im gegenständlichen Beschwerdefall darüber, ob dem Bf. als (ab 11. Juni 2010 unstrittigem) Alleingesellschafter der V GmbH Bargeldabhebungen von den Bankkonten der genannten GmbH als verdeckte Ausschüttungen im Beschwerdejahr zuzurechnen sind und (für den Zeitraum ab 11.6.2010) zur Vorschreibung von Kapitalertragsteuer bei ihm berechtigten.

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht grundsätzlich den Überlegungen und Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes im gegenständlichen Prüfungsbericht samt Beilage und in der Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juni 2014 verweist.

Folgender entscheidungswesentlicher **Sachverhalt** wird festgestellt:

Der Bf. war im Beschwerdejahr zunächst Geschäftsführer und ab 11. Juni 2010 auch alleiniger Gesellschafter (treuhänderisch gehalten durch Dr. XY) der V GmbH mit Sitz in Z. In den Jahresabschlüssen dieser Gesellschaft mit beschränkter Haftung wurden in den Jahren 2007 bis 2011 Darlehen ausgewiesen (per 31.12.2011 344.841,00 €; davon sind im Jahr 2009 98.083,46 € wertberichtigt worden). Die Darlehensforderungen gegenüber dem Bf., T., C. und V. sind unrichtig; es handelt sich dabei um falsche Angaben in der Bilanz. Abgesehen von den vom Bf. vorgelegten Bankkontoauszügen wurden keinerlei sonstige Buchhaltungsunterlagen - weder Eingangs- oder Ausgangsrechnungen noch Kassenbelege oder sonstige Aufzeichnungen - vorgelegt.

Die gegenüber dem Masseverwalter, dem Landeskriminalamt und im Verfahren vor dem Finanzamt vom Bf. wie auch von T. behaupteten Schwarzzahlungen an Konstrukteure, Mitarbeiter sowie Zahlungen für den Kauf einer Maschine fanden - trotz entsprechender Vorhaltungen - durch entsprechende Unterlagen keine Bestätigung; keine der behaupteten Zahlungen wurde etwa durch eine Rechnung oder einen Zahlungsbeleg nachgewiesen. Anhand von vorgelegten Bankkontoauszügen konnte lediglich nachvollzogen werden, dass Bargeldabhebungen von den Bankkonten der V GmbH durch den Bf. wie auch durch T. stattgefunden haben (vgl. dazu die im Verfahrensgang dargestellten Ausführungen des Betriebsprüfers und die dort zitierten Beweismittel; siehe dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juni 2014; an dieser Stelle sei erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, bislang unwidersprochene Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung zu entkräften).

In **rechtlicher** Hinsicht ergibt sich daraus Folgendes:

Nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 muss der Abgabepflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen (vgl. auch § 190 UGB, wonach der Unternehmer Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen hat); für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende, wie die gegenständliche Kapitalgesellschaft (Rechnungslegungspflicht kraft Rechtsform; § 189 Abs. 1 UGB iVm § 124 BAO), sind daneben die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung des Unternehmensgesetzbuches maßgebend, sofern nicht zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes abweichende Regelungen treffen (§ 5 Abs. 1 EStG 1988).

Ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nicht nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, muss der Steuerpflichtige diese gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 sowohl vor als auch nach Einreichung beim Finanzamt berichtigen.

Nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung muss die Buchführung (formell) insbesondere so beschaffen sein, *"dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen"* (§ 190 Abs. 1 UGB). Die Eintragungen in den Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen *"zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden"*. Um den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wie etwa der Bilanzwahrheit, die auf die inhaltliche Richtigkeit, Vollständigkeit und Willkürfreiheit einer Bilanz abzielt, auch materiell gerecht zu werden, müssen Buchungen sachlich richtig und vollständig sein (§ 190 Abs. 3 UGB iVm § 131 Abs. 1 Z 2 BAO). Dies bedeutet auch, dass sich Buchungen aus richtigen Grundaufzeichnungen ableiten lassen müssen; bei jedem Geschäftsvorfall müssen Grundlagen, Inhalt und Bedeutung für den Betrieb sowie der zeitliche Zusammenhang mit seiner buchmäßigen Erfassung nachvollziehbar sein. Fehlende Aufzeichnungen (an dieser Stelle wird auf die Aufbewahrungspflicht des Unternehmers verwiesen) begründen im Übrigen auch einen materiellen Mangel (vgl. dazu Torggler in Straube, UGB II/RLG<sup>3</sup> § 190 Rzen 31 ff; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup>, § 4 Rz 120).

Wie oben dargelegt, sind die oben dargestellten, bei der V GmbH ausgewiesenen Darlehensforderungen gegenüber dem Bf., T., C. und V. unrichtig; es handelt sich dabei unstrittig um falsche Angaben in der Bilanz. Die Buchungen lassen sich nicht aus (richtigen) Grundaufzeichnungen ableiten. Entsprechende Geschäftsvorfälle, deren Grundlagen, Inhalt und Bedeutung für den Betrieb sowie der zeitliche Zusammenhang mit seiner buchmäßigen Erfassung nachvollziehbar sind, lagen nicht vor. Zwingende Bilanzberichtigungen wurden nicht vorgenommen.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn diese *"aus betrieblichen Gründen"* (im Interesse des Betriebes) anfallen; dabei ist auf die Verkehrsauffassung Bedacht zu nehmen. Nicht zu prüfen ist dabei grundsätzlich die Angemessenheit, die Wirtschaftlichkeit, die Zweckmäßigkeit oder die Notwendigkeit einer Betriebsausgabe.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Abgabepflichtige die als Betriebsausgaben geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft machen (§ 138 Abs. 1 BAO). Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen (schlüssig) glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tzen 269 f; VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, kann (Ermessen) die Abgabenbehörde gemäß § 162 Abs. 1 BAO

verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. § 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei einem Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei einem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung (tatsächliche Zahlung, betriebliche Veranlassung) abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Abgabepflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Werden die verlangten Angaben eines auf § 162 BAO gestützten Auftrages verweigert, sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen (Abs. 2 leg. cit.). Eine fehlende Empfängerbenennung nach § 162 BAO vermag nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Versagung der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben rechtfertigen, stellt aber *für sich alleine* keine Grundlage zur Beurteilung der Frage dar, ob eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter geflossen ist (vgl. VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102). Soweit somit feststeht, dass Beträge an nicht offen gelegte Empfänger bezahlt wurden, können diese Beträge nicht als Vorteilszuwendungen und damit als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter gewertet werden (vgl. VwGH 25.4.2001, 98/13/0081; siehe dazu auch Raab/Renner, in: Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Rzen 251 f).

Das Finanzgericht hat in Entsprechung des § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen 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.

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. Die Notwendigkeit des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist Folge des Trennungsprinzips. Danach sind die Kapitalgesellschaften regelmäßig als solche und unabhängig von ihren Gesellschaftern Steuersubjekt.

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus. Grundsätzlich können verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern: Zum einen kann die verdeckte Ausschüttung in der Form überhöhter (scheinbarer) Ausgaben auftreten, zum anderen in der Form zu geringer (fehlender) Einnahmen. Die ersterwähnte Erscheinungsform führt zu einer Aufwandskürzung, die zweiterwähnte zu einer Einnahmenerhöhung (vgl. zB VwGH 29.1.2003, 98/13/0055; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162 und 0165).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen ua. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das



Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen, nicht ohne weiteres erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzeln bzw. ihre Ursache in der Anteilsinhaberschaft bzw. im Gesellschaftsverhältnis haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine verdeckte Ausschüttung setzt somit grundsätzlich die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt ist. Entscheidend ist somit, dass sich die Zuwendungen nur aus dem Gesellschaftsverhältnis erklären lassen.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann; sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (vgl. Raab/Renner, in: Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Rzen 151 ff, und die dort zit. VwGH-Judikatur; Ressler/Stürzlinger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rzen 100 ff).

Aufgrund des oben festgestellten Sachverhaltes war in freier Beweiswürdigung im Hinblick auf die behaupteten Schwarzzahlungen an Konstrukteure, Mitarbeiter sowie Zahlungen für den Kauf einer Maschine festzustellen, dass eine betriebliche Veranlassung für diese Zahlungen weder glaubhaft gemacht werden konnte noch bewiesen wurde. Dem Bf. wurde wiederholt die Möglichkeit eingeräumt, Angaben zum Sachverhalt zu machen bzw. sein Beschwerdebegehren stützende Unterlagen vorzulegen. Im Beschwerdefall ist offensichtlich, dass der Bf. seiner Offenlegungs- bzw. Mitwirkungspflicht (bringt der Abgabepflichtige Behauptungen vor, es handle sich wegen besonderer Umstände nicht um eine verdeckte Ausschüttung, so muss er den Beweis hierfür erbringen; gerade bei ungewöhnlichen oder unangemessenen Sachverhalten besteht eine deutlich erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen) nicht hinreichend nachgekommen ist.

Eine bloße Glaubhaftmachung würde das Finanzgericht im konkreten Fall im Übrigen nicht als hinreichend erachten. Eine Glaubhaftmachung wäre, abgesehen davon, dass auch diese der freien Beweiswürdigung unterläge, nach § 138 Abs. 1 BAO dann ausreichend, wenn dem Abgabepflichtigen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden könnte. Eine Unzumutbarkeit der Beweisführung über die behaupteten Schwarzzahlungen ist nicht erkennbar. Für den Bf. als (Gesellschafter-)Geschäftsführer wäre es, wenn seine Ausführungen der Wahrheit entsprechen würden, durchaus möglich und zumutbar gewesen, entsprechende Unterlagen zu Beweis Zwecken über die näheren Umstände der

strittigen Zahlungen aufzubewahren und die Umstände hierfür in nachvollziehbarer Weise nachzuweisen.

Zusammenfassend gesehen lagen im konkreten Fall keine konkreten Anhaltspunkte dafür vor, dass - wie vom Bf. behauptet - entsprechende Leistungen bzw. Lieferungen für die V GmbH auch tatsächlich erbracht und dementsprechend die behaupteten Schwarzzahlungen durchgeführt wurden. Eine entsprechende Geschäftsverbindung der genannten GmbH mit den vom Bf. behaupteten Konstrukteuren, Mitarbeitern bzw. Händlern kann nicht als erwiesen angenommen werden. Die näheren Umstände blieben gänzlich im Dunklen. Zweifel an der behaupteten Sachverhaltsabwicklung wurden von Seiten des Bf. nicht schlüssig ausgeräumt bzw. wurde im konkreten Fall nicht einmal ein Versuch der Aufklärung unternommen. Das gegenständliche Beschwerdevorbringen war sohin als reine Zweck- bzw. Schutzbehauptung zu werten. Der Bf. als Gesellschaftergeschäftsführer der in Rede stehenden GmbH hat es sich selbst zuzuschreiben, wenn an seinen Angaben Zweifel gehegt werden bzw. wenn sein Vorbringen im Lichte des Umstandes zu würdigen war, dass er der Abgabenbehörde wie auch dem Finanzgericht keine hinreichenden Nachweise vorgelegt hat. Dies bedeutet daher, dass gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 ein entsprechender Betriebsaufwand nicht vorläge; den behaupteten Zahlungen wäre sohin jedenfalls - unabhängig von der fehlenden Empfängerbenennung - eine Anerkennung als Betriebsausgaben zu versagen.

Auf Grund der vorliegenden formellen und materiellen Buchführungsmängel und des Umstandes, dass der Bf. trotz entsprechender Aufforderung nicht in der Lage war, zur Beseitigung von (nach Ansicht des Finanzgerichtes berechtigten) Zweifeln die den Schwarzzahlungen zugrundeliegenden wirtschaftlichen Umstände wie auch eine Weitergabe der in Rede stehenden von ihm behobenen Beträge bzw. den Zufluss der strittigen Zahlungen an nicht offen gelegte Konstrukteure, Mitarbeiter bzw. Händler und damit die sachliche Berechtigung eines diesbezüglichen Betriebsausgabenabzuges durch aussagekräftige, taugliche Unterlagen zu beweisen, kann der Einschätzung des Finanzamtes, dass im fraglichen Zeitraum auf Grund der nachgewiesenen Bargeldabhebungen des Bf. von den Bankkonten der V GmbH bzw. des Zuflusses der strittigen Gelder beim Bf. (angesichts der obigen Ausführungen war davon auszugehen, dass der nachgewiesene Geldfluss beim Bf. endete) eine Vorteilszuwendung (verdeckte Ausschüttung) zugunsten des Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgte, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Diese Einschätzung entbehrt weder der Schlüssigkeit noch der Übereinstimmung mit den allgemeinen Lebenserfahrungen und erfolgte daher die Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen an den Bf. als Vorteilsempfänger zu Recht.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 52/2009) gehören Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 52/2009) wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben

(Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002). Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 65/2008) der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer, die gemäß § 95 Abs. 1 leg. cit. 25% beträgt, ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 5 leg. cit. (nunmehr Abs. 4) ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise ua. vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Da der Besteuerungstatbestand der verdeckten Ausschüttung - wie oben dargestellt - verwirklicht wurde und auch von der diesbezüglichen Zuordnung von verdeckten Ausschüttungen zu Gunsten des Bf. in dem vom Finanzamt angenommenen (und vom Bf. unbestritten gebliebenen) Maß auszugehen war, war dem Bf. als Empfänger dieser Kapitalerträge (für den Zeitraum ab 11.6.2010) Kapitalertragsteuer vorzuschreiben. Die zum Abzug verpflichtete V GmbH hat die Kapitalerträge (festgestellte verdeckte Ausschüttungen) nicht vorschriftsmäßig gekürzt. Bei einer verdeckten Ausschüttung kann im Übrigen automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt. Da daher die Voraussetzungen für eine direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) vorlagen, stand es im Ermessen des Finanzamtes, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten GmbH vorzuschreiben (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>16</sup>, § 95 Tzen 65 ff; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 95 Tz 11; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165). Die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer beim Bf. war zweckmäßig, zumal mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom xyz über das Vermögen der haftungspflichtigen V GmbH der Konkurs eröffnet und diese damit aufgelöst wurde [mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom yzx wurde der Konkurs nach Schlussverteilung gemäß § 139 IO aufgehoben; in der Folge wurde die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht (vgl. dazu auch entsprechenden Firmenbuchauszug)]. Billigkeitsgründe, die gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Bf. sprechen, wurden weder vorgebracht noch konnten solche vom Finanzgericht festgestellt werden. Damit war die vom Finanzamt durchgeführte Ermessensübung durch das Finanzgericht zu bestätigen.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. August 2016