

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf., Adresse, vertreten durch Stb. gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 13.12.2011, betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010, zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden (im Sinne der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Firma ABC (GmbH), St.Nr. 1234/5678, führte das zuständige Finanzamt (FA) betreffend die Jahre 2009 und 2010 eine Außenprüfung (AP) und für 01-02/2011 im Jahr 2011 eine Nachschau durch.

Dem Bericht der AP vom 28.09.2011 ist betreffend ggstdl Beschwerdeverfahren zu entnehmen:

Betriebsgegenstand der GmbH war die Personalvermittlung zur Überlassung von Arbeitskräften für Transportgewerbe, Lagerarbeiten und Speditionen.

Der Gesellschafter Y. Z., der Bruder des Beschwerdeführers X. V. Z. (Bf), war von 21.06.2007 – 20.01.2008 Geschäftsführer (Gf). Vom 23.11.2009 – 04.08.2011 war M. N. (ohne inländischen Wohnsitz) Gf. Seit 05.08.2011 war wieder Y. Z. Gf.

Seit 04.09.2007 war Y. Z. Alleingesellschafter der GmbH.

Über das Vermögen der GmbH wurde mit Beschluss des HG Wien vom 2011 das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde mit Beschluss des HG Wien vom 2014 aufgehoben und die Firma wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht.

Gemäß Pkt. 2 Bericht der AP „Zusammenfassung des Prüfungsablaufs“ wurde die AP auf Grund von Ungereimtheiten angeordnet. Bei einer Betriebsbesichtigung am 07.03.2011 wurde mit einem Mann, der sich als Y. Z. ausgab, sich jedoch nicht ausweisen konnte, eine Niederschrift aufgenommen. Der Gf N. war nicht anwesend. Es konnten weder Rechnungen noch Dienstverträge vorgelegt werden.

Am 10.03.2011 erschienen der Bf, der im Streitzeitraum zeitweise bei der GmbH als Arbeiter (zum Teil geringfügig beschäftigt) angemeldet war und ein weiterer Angestellter der Firma, R. S., beim FA, um eine Unbedenklichkeitsbestätigung im Auftrag des Gf zu beschaffen. Der Gf wäre unbekannten Aufenthaltes und Y. Z. verhindert.

Mit R. S. und dem Bf wurden Zeugeneinvernahmen durchgeführt.

Auf Grund verschiedener Mängel wurde ein Sicherstellungsauftrag erlassen.

Am 12.04.2011 wurde der Sicherstellungsauftrag persönlich am Firmensitz zugestellt und vom Bf übernommen. Außer dem Bf war nur der Angestellte R. S. anwesend.

Anschließend wurde der Gf Y. Z. an seinem Wohnsitz aufgesucht, um ihm ebenfalls einen Sicherstellungsauftrag zuzustellen. Dabei wurde er nach Ausweisvorlage als nicht jene Person identifiziert, die sich bei der Betriebsbesichtigung als Y. Z. ausgegeben hatte.

Der Bf, der ebenfalls in der Wohnung erschien, bestätigte, sich bei der Betriebsbesichtigung als sein Bruder ausgegeben zu haben.

Der Gf Y. Z. konnte weder angeben, seit wann er Gf sei noch seine Tätigkeit beschreiben. Er sprach schlecht deutsch.

Am 12.05.2011 erfolgte der Prüfungsbeginn.

Bei einer Einvernahme des Bf am 29.07.2011 gab dieser u.a. an, dass Rechnungen nur unvollständig an den Steuerberater (Stb) weiter gegeben und daher nicht verbucht worden seien.

Auf Grund verschiedener Unregelmäßigkeiten wurde der Bf vom FA als Beschuldigter im gerichtlichen Finanzstrafverfahren einvernommen. Der ebenfalls vorgeladene Gf M. N. erschien nicht.

Y. Z. und der Bf wurden in Anwesenheit eines Dolmetschers am 09.06.2011 einvernommen. Sie verweigerten zu allen wesentlichen Fragen die Aussage.

Laut einer Vorhaltsbeantwortung vom 20.07.2011 ist der Gf N. untergetaucht.

Am 25.07.2011 erfolgte eine weitere Einvernahme des Bf.

Am 29.07.2011 wurden Y. Z. und der Bf neuerlich einvernommen, um deren Funktion in der GmbH zu klären. Beide erklärten, dass sie zum Gf N. seit ca 3 Monaten keinen Kontakt hätten und gemeinsam die Firma vertreten würden.

Der Gf Y. Z. sagte u.a. aus, er könne sich nicht erinnern, wie er seine Gesellschaftsanteile beim Notar eintragen ließ, ob ihm jemand geholfen oder ihn begleitet hat. Er konnte auch ansonsten keine relevanten Angaben machen. Er kannte zB die Umsatz- und Gewinnentwicklung der Firma nicht. Er wusste nicht, ob die Firma Darlehen an den Gf N., zwei seiner Brüder und einen Angestellten vergeben hat. Nach weiterer Befragung erklärte er, den Darlehen zugestimmt zu haben und eine Rückzahlung zu erwarten.

Der Bf erklärte, er arbeite erst seit 2 – 3 Monaten in der Firma. Geschäftsabläufe und die Verteilung der Aufgaben auf die Angestellten sind ihm bekannt. Er kennt die Umsatz- und Gewinnentwicklung der vergangenen Jahre. Die Bezahlung der Subunternehmer sei durch N. erfolgt. Der Bf hat ein Darlehen von der Firma erhalten, auch die Rückzahlung sei bereits erfolgt. Dies konnte er jedoch nicht nachweisen.

Die AP hielt fest, dass ein Interesse der verantwortlichen Personen an der Wahrheitsfindung nicht gegeben war und zog daher auch die sachliche Richtigkeit der nur unvollständig vorgelegten Unterlagen in Zweifel.

In Punkt 3 „*Allgemeine Feststellungen*“ führte die AP i.w. aus:

Auf dem Konto Fremdleistungen wurden in beiden Prüfungsjahren Rechnungen von Subunternehmern verbucht. Als Ansprechpartner der Subunternehmer wurden die damaligen Geschäftsführer genannt, zu denen jedoch kein Kontakt hergestellt werden konnte.

Bei Barzahlung wiesen die inkassoberechtigten Personen ihre Berechtigung per Ausweis, nicht jedoch per Vollmacht nach; die Ausweiskopien konnten der AP nicht vorgelegt werden. Es wurde für einzelne Arbeiter der Subfirmen angegeben, bei welchem Auftraggeber sie eingesetzt wurden. Es waren jedoch nicht alle Arbeiter bei der WGKK angemeldet und die Subfirmen haben keine Lohnzettel erstellt.

Aus verschiedenen näher angeführten Gründen lassen die Angaben im Firmenbuch bzw. zur Geschäftsanschrift keine Aussagen über den Ort der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu. Aus diesen rechtlichen und faktischen Gründen kann daher iZm der steuerlichen Anerkennung als betrieblicher Aufwand gemäß § 162 BAO kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als „richtige“ Rechnungsadresse bestehen. Gleiches gilt für die in den vorgelegten Bescheiden und Bescheinigungen der Gewerbe- oder Finanzbehörden angeführten (Zustell-)adressen der Unternehmen.

Name und Anschrift des Leistenden soll zu dessen Identifizierung und zur Sicherung des Steueranspruches dienen, d.h. die Anschrift muss auch nach außen hin mit dem Unternehmen in Verbindung gebracht werden können.

Der Leistungsempfänger kann eine Berichtigung solcher Rechnungen verlangen. Die „Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers“ ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat.

Die – meist kurz zuvor aus dem Ausland eingereisten – Personen, die als Gesellschafter und Gf der „Briefkasten-GmbHs“ eingesetzt werden, haben weder die finanziellen Mittel noch die Sachkenntnis, um solche Unternehmen zu gründen und zu führen.

Betrugsfirmen sind an ihren typischen Merkmalen eindeutig zu erkennen (junge GmbH ohne Vermögenssubstanz; mit ausländischen Gesellschaftsorganen, die erst kürzere Zeit in Österreich gemeldet sind und instabile Wohnverhältnisse aufweisen, zB Mitbewohner und Nebenwohnsitz).

Das FA erachtet daher die Angaben der Firmenverantwortlichen laut Vorhaltsbeantwortung, dass die betreffenden Unternehmen an sie herangetreten seien und man schließlich nach Einholung sämtlicher zumutbarer Erkundigungen mit diesen Unternehmen in Geschäftsverbindung getreten sei, für unglaublich. In Wahrheit standen nämlich hinter den „Briefkasten-GmbHs“ bzw. Betrugsfirmen der oder die gleichen Hintermänner und mit diesen sind die Firmenverantwortlichen in Geschäftsverbindung getreten.

Für das wissentliche Mitwirken der Firmenverantwortlichen an Leistungsbeziehungen mit Scheinfirmen (Briefkasten-GmbHs) spricht auch die Häufigkeit der Geschäftsverbindungen mit derartigen Unternehmen. Ein Fehler kann passieren, eine Kontrolle einmal versagen; die wiederholte Geschäftstätigkeit mit Subunternehmern, die die typischen Merkmale der „Briefkasten-GmbHs“ – Betrugsfirmen – aufweisen, beweist die Absicht der Firmenverantwortlichen.

Im geprüften Unternehmen wurden auf dem Konto Fremdleistungen in allen Prüfungsjahren Rechnungen von derartigen Subunternehmern verbucht.

Der wirtschaftliche Vorteil des Auftraggebers besteht in niedrigen Löhnen, die anders, zB mit eigenem Personal, nicht erzielt werden könnten. In diesem Vermögensvorteil steckt indirekt die Bereicherung des wissentlich an dem organisierten Abgabebetrug teilnehmenden Auftraggebers.

Im Zuge der Beschuldigteneinvernahme und der Vorbesprechung wurden vom FA die detaillierten Sachverhaltsfeststellungen zu den unrichtigen Fakturenadressen laut Beilage 2 bekannt gegeben.

Die Leistungserbringung durch die in Beilage 2 aufgelisteten Firmen konnte somit in keiner Weise nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Es wird folglich davon ausgegangen, dass die Arbeiten nicht von diesen Gesellschaften, sondern von Arbeitern der ABC GmbH erbracht worden sind.

Das FA geht davon aus, dass Y. Z. an den dubiosen Geschäftsfällen mitgewirkt hat und X. Z. (Bf) tatsächlich in den geprüften Jahren die Geschäfte geführt hat.

Mangels näherer Aussagen von Y. Z. und X. Z. wird das Verhältnis der Mitwirkung von Y. mit 50% geschätzt und die Entnahmen durch X. mit nochmals 50%. Die nicht anerkannten Fremdleistungen werden somit gleichmäßig auf beide aufgeteilt.

Die nicht anerkannten Fremdleistungen stellen bei dem geprüften Unternehmen somit mit 50% eine verdeckte Gewinnausschüttung, mit den anderen 50% einen Schadensfall durch Entnahmen von Firmenvermögen durch einen Dienstnehmer dar und werden als Aufwand anerkannt.

Die Gesellschaft hätte gegen X. Z. einen Ersatzanspruch. Dieser wäre als Forderung zu aktivieren, davon wird jedoch Abstand genommen, da die Forderung voraussichtlich uneinbringlich wäre.

Im Punkt 4) des Berichts der AP „*Steuerliche Auswirkungen*“ werden die nicht anerkannten Fremdleistungen zahlenmäßig dargestellt.

Im Punkt 5) des Berichts der AP „*Entnahmen*“ wird i.w. ausgeführt:

Am Verrechnungskonto wurden wiederholt Entnahmen und private Einlagen verbucht. Die Belege wurden nur unvollständig vorgelegt.

Wie bereits in Pkt. 2 dargestellt, wurden folgende Beträge von Y. Z. laut Kassabuchung entnommen, die Belege fehlen:

02.04.2010 K 15660.000,00

30.06.2010 K 308 40.000,00

Summe 100.000,00

Er bestreitet, diese Beträge aus der Kassa genommen zu haben. Die Rückzahlung erfolgte laut Buchhaltung durch seine Zahlungen an den Subunternehmer Da die Zahlungen an den Subunternehmer nur zu 50% anerkannt werden, wird 50% der Entnahme als Entzug der liquiden Mittel aus der ABC GmbH betrachtet. Dieser Betrag wird nochmals mit 50% als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen, die anderen 50% stellen einen Schadensfall durch Entnahmen von Firmenvermögen durch den Dienstnehmer X. Z. dar und werden als Aufwand anerkannt.

Fremdleistung ... GmbH 62.102,81

Entnahme 100.000,00

37.897,19

Verdeckte Gewinnausschüttung 50% 18.948,60

Schadensfall nach Entnahmen 50% 18.948,59

Unter Punkt 6 „*Gewährte Darlehen*“ wird i.w. ausgeführt:

In der Belegsammlung finden sich „private Darlehensverträge“ an den Gf und an drei Dienstnehmer. Diese Verträge weisen die Unterschriften der Darlehensnehmer, den Firmenstempel, jedoch keine Unterschrift des Gf oder des Gesellschafters auf.

Alle Darlehen wurden in Teilbeträgen über die Kassa ausbezahlt, die Darlehensverträge wurden jeweils nach der letzten Auszahlung ausgestellt.

Da zu M. N. während der Prüfung kein Kontakt hergestellt werden konnte, ist seine Zustimmung zu den Darlehen nicht überprüfbar.

Y. Z. wurde niederschriftlich einvernommen und verwickelte sich bei seiner Aussage in Widersprüche. Wie bereits in Pkt 2) dargestellt, wusste er nicht, ob die Firma Darlehen an den Gf N., zwei seiner Brüder und einen Angestellten vergeben hat. Nach weiterer Befragung erklärte er, den Darlehen zugestimmt zu haben und eine Rückzahlung zu erwarten.

X. Z. erklärte in seiner niederschriftlichen Aussage, ein Darlehen von der Firma erhalten zu haben, die Rückzahlung wäre bereits in voller Höhe durch ihn erfolgt. Der Nachweis der

Rückzahlung wurde zugesagt, konnte jedoch bis zum Prüfungsabschluss nicht erbracht werden.

In der Vorhaltsbeantwortung durch den Vertreter wurde angegeben, dass alle Darlehen bereits zurückgezahlt worden wären, mit Ausnahme des von N.. Der belegmäßige Nachweis der Rückzahlungen konnte nicht erbracht werden und die Finanzierung der Rückzahlungen durch die Darlehensnehmer konnte nicht erklärt werden.

Da die Firma derzeit finanzielle Probleme hat, wurden laut Auskunft des Stb gegenüber M. N. bereits Einbringungsversuche gemacht.

In allen Darlehensverträgen sind die Rückzahlungsvereinbarungen festgehalten.

Es werden die Höhe der Raten, der Zahlungsbeginn und die Verzinsung angegeben. Eine Sicherheit wurde von keinem der Darlehensnehmer abverlangt.

Die Raten der Darlehensnehmer und somit die Rückzahlungsverpflichtung übersteigen bei weitem das Jahreseinkommen aller dieser Personen. Da das Einkommen der Dienstnehmer und des Gf den Firmenverantwortlichen bekannt sein muss, ist von einer unrealistischen Vereinbarung und ungültigen Verträgen auszugehen.

Da der Zahlungsfluss von der GmbH zu den Gesellschaftern und deren Rückzahlungen in keiner Weise nachgewiesen werden konnte und X. und Y. Z. darüber widersprüchliche Aussagen machten, werden die Entnahmen für die Darlehenshingaben als verdeckte Ausschüttungen betrachtet.

Auch das Darlehen an N. ist weder bewiesen noch glaubwürdig, da Einbringungsversuche nicht nachgewiesen werden konnten und ein Unternehmen mit Außenständen bei einem finanziellen Engpass diesen Versuch machen würde.

In einer Tabelle sind die Darlehensbeträge dargestellt. Insgesamt handelt es sich um einen Betrag von EUR 201.500,00, von dem EUR 100.750,00 als verdeckte Ausschüttung und EUR 100.750,00 als Schadensfall nach Entnahmen gewertet werden.

Mangels näherer Aussagen von Y. Z. und X. Z. wird das Verhältnis der Mitwirkung durch Y. mit 50% einerseits zu den Entnahmen durch X. mit 50% andererseits von den Entnahmen des Firmenvermögens geschätzt.

Die nicht anerkannten Darlehenshingaben stellen bei dem geprüften Unternehmen somit mit 50% eine verdeckte Gewinnausschüttung, mit den anderen 50% einen Schadensfall durch Entnahmen von Firmenvermögen durch einen Dienstnehmer dar und werden als Aufwand anerkannt.

Unter Pkt. 7 AP Bericht „*Verdeckte Gewinnausschüttung*“ wird i.w. ausgeführt, dass die verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalertragsteuer zu unterziehen ist, welche dem Gesellschafter Y. Z. direkt in der dargestellten Höhe vorgeschrieben wird.

Unter Pkt. 8 AP Bericht „*Forderungen an X. Z.*“ werden diese als uneinbringlich gewertet und zahlenmäßig dargestellt wie folgt:

2009:

Schadensfall nach Entnahmen Fremdleistungen 41.134,05

2010:

Schadensfall nach Entnahmen Fremdleistungen 48.910,13
Schadensfall nach Entnahmen Verrechnungskonto 18.948,59
Schadensfall nach Entnahmen Darlehen 100.750,00
Summe 168.608,72

In der Beilage 2 „*Ermittlungsergebnisse zu den einzelnen Firmen*“ werden die durchgeführten Ermittlungen und Feststellungen betreffend drei Subfirmen (Scheinfirmen, Fremdleistungen nicht anerkannt) detailliert beschrieben (fiktive Personen, Deckungsrechnungen, Betrugsfirmen etc.)

Das für den Bf zuständige FA folgte diesen Feststellungen und erließ am 13.12.2011 Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2010 und rechnete dem Bf (zusätzlich zu seinen geringfügigen bzw. Teilzeit-Einkünften) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug iHv EUR 41.134,05 im Jahr 2009 und iHv EUR 168.608,72 im Jahr 2010 zu (siehe zahlenmäßige Darstellung in Pkt. 8 AP Bericht) und verwies in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Es erfolgte auch eine Hochrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988, da der Bf in den Streitjahren auch Arbeitslosengelder und Notstandshilfe bezogen hatte.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 04.01.2012 brachte der Bf vor, er habe die laut Einkommensteuerbescheiden 2009 und 2010 festgesetzten Beträge nie verdient, da er nur bei AMS gemeldet und geringfügig beschäftigt sei.

In der Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) des FA (undatiert) wurde der Berufung insofern stattgegeben, als die Hochrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 nicht (mehr) durchgeführt wurde, da anzunehmen sei, dass Beträge laufend, somit auch während des Bezugs der AMS-Gelder, dem „Arbeitgeber“ entzogen worden seien. Im Übrigen wurden die Erstbescheide bestätigt.

Im Vorlageantrag vom 08.11.2013 brachte der Bf vor, er habe in den Streitjahren nur Teilzeit bzw. geringfügig gearbeitet und könne daher unmöglich die vom FA angesetzten Summen verdient haben.

In einem Schreiben des steuerlichen Vertreters im Finanzstrafverfahren vom 28.03.2014 wurden inhaltliche Einwendungen, die zum Teil auch ggstdl Abgabenverfahren betreffen, erhoben, und zwar i.w. wie folgt:

Es ist anzuzweifeln, dass der Bf, der zwar über gute, aber nicht perfekte deutsche Sprachkenntnisse verfügt, die ihm gestellten Fragen richtig verstanden hat und korrekt beantworten konnte, zumal nur bei einer Einvernahme ein Dolmetscher anwesend war.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum keine weiteren Verfolgungsmaßnahmen gegen den seit Jahren verantwortlichen Gf gesetzt wurden, da ausreichende Verfolgungsinstrumente innerhalb der EU bestehen.

Der AP-Bericht stützt sich auf Verallgemeinerungen über dubiose Firmen und legt diese Verallgemeinerungen den getroffenen Feststellungen im konkreten Fall zu Grunde. Darauf

basierend werden persönliche Verantwortlichkeiten konstruiert, die schlussendlich auch den Bf treffen.

Faktische Machthabung:

Dem Bf wird vorgeworfen, dass er faktischer Gf der ABC GmbH war und in den Jahren 2009 und 2010 Geld dem Unternehmen entzogen haben soll, ohne diese Einnahmen einer korrekten Besteuerung zu unterwerfen.

Zum Prüfungsablauf ist zu ergänzen, dass sich der Bf unbewusst als sein Bruder ausgegeben hat. Der Bf kann dies nicht bestreiten, da ihm der konkrete Inhalt der Frage des Amtsorgans nach der Identität nicht mehr rememberlich ist. Er wollte seinem Bruder lediglich helfen, da dieser über weitaus schlechtere Deutschkenntnisse als der Bf verfügt. Die Hilfe zwischen Angehörigen mag zwar rechtlich nicht korrekt sein, ist aber menschlich verständlich. Eine faktische Machthabung der ABC GmbH ist damit aber weder indiziert noch erwiesen.

Die Behauptung der AP, der Bf habe über die Umsatz- und Gewinnentwicklung der GmbH Bescheid gewusst und dies sei als Beweis der faktischen Machthabung anzusehen, greift zu kurz.

Der Bf wusste als Teilzeitbeschäftigter keineswegs von Beginn an über unternehmensinterne Entwicklungen Bescheid. Vielmehr hat er sich dieses Wissen nach der Nachschau am 07.03.2011 angeeignet, um seinen Bruder bei der abgabenrechtlichen Abhandlung zu unterstützen. Die ggstdl Entwicklung wurde schlussendlich vom Bf in seiner Einvernahme am 29.07.2011 wiedergegeben, nachdem er sich dieses Wissen unter Bedacht der Unterstützung eines Angehörigen, seines Bruders Y. Z., angeeignet hatte. Auch aus diesem Wissen ist eine faktische Machthabung der ABC GmbH nicht ableitbar. Daher kann von einer Geschäftsführung des Bf nicht die Rede sein. Vielmehr liegt die Geschäftsführungsverantwortung in den betreffenden Jahren beim eingetragenen Organ. Diese Person ist für allfällige Malversationen der Gesellschaft aus der Verantwortung und Haftung der Organstellung heraus in gesellschafts- und abgabenrechtlicher Sicht zur Verantwortung heranzuziehen.

Zurechnung von Entnahmen:

Auch die 50%ige Zuteilung von Entnahmen an den Bf entspricht aus o.a. Gründen nicht den faktischen Gegebenheiten. Die behauptete Aufteilung 1:1 der zweifelhaften Zahlungsflüsse zwischen dem Bf und seinem Bruder ist ebenso aus o.a. Gründen zurückzuweisen. Es ist auch nicht nachvollziehbar, in welcher Beziehung der Bf mit den genannten Einnahmen persönlich in Verbindung zu bringen sei.

Darlehen:

Dem Bf wird vorgeworfen, dass er Geld in den Jahren 2009 und 2010 mittels fingierter Darlehen dem Unternehmen entzogen habe mit dem Vorsatz, dieses Geld nie zurück zu zahlen und diese Einkünfte keiner Besteuerung zugeführt zu haben. Die Abgabenbehörde qualifizierte diese Einkünfte als unversteuerte Einkünfte aus nsA.

Der Bf hat aber dieses Darlehen rückgeführt, was auch versucht wurde, glaubhaft zu machen. Der von der AP inkriminierte mangelnde Nachweis kann dem Bf nicht angelastet werden, da er erst nach Beginn der Untersuchungen Einblick in das buchhalterische Werk der Firma nahm. Vielmehr ist der laut Akt im Ausland befindliche Gf für die Führung der Bücher verantwortlich.

Zur Darlehensvergabe wird seitens der AP dargelegt, dass uneinbringliche Darlehen u.a. an den Bf vergeben wurden, wobei die Uneinbringlichkeit schon von Anfang an feststand. Derartige Vertragsabschlüsse fallen jedoch in den Verantwortungsbereich des Gf. Daraus eine abgabenrechtliche Verfehlung des Bf ableiten zu wollen, entbehrt jeder Grundlage. Auch die Bf führt aus, dass diese Forderung (so sie noch bestehen sollte), eine Forderung der GmbH darstellt und diese einen Ersatzanspruch hat. Es erfolgt jedoch sehr lapidar und einfach keine Einstellung dieser Forderung, da diese voraussichtlich uneinbringlich sei. Ohne nähere Begründung werden diese Darlehen als verdeckte Ausschüttungen behandelt. Auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips sind unternehmensrechtliche Maßstäbe auch für das Abgabenrecht heranzuziehen. Sollte eine Forderung tatsächlich bestehen, wäre diese unternehmensrechtlich einzustellen und zu bewerten und gegebenenfalls Einbringungsversuche aus gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen heraus zu betreiben. Dass diese nicht gesetzt wurden, liegt in der Verantwortung des nicht einvernommenen Gf. Eine abgabenrechtliche Verfehlung des Bf ist daraus nicht abzuleiten.

Zur Rückzahlung des Darlehens ist darauf zu verweisen, dass der Bf wiederholt aussagte, er habe dieses Darlehen für einen Wohnungskauf benötigt. Dieser Wohnungskauf fand jedoch schlussendlich nicht statt. Der Bf gab wiederholt an, dass er eine Genossenschaftswohnung bei der Firma ST. in Aussicht hatte. Der Wohnungskauf scheiterte, wodurch das geliehene Kapital wieder rückgeführt werden konnte. Unterlagen über diesen Wohnungskauf sind nicht mehr verfügbar.

Zusammenfassend gereicht die Tatsache, dass das Unternehmen scheinbar dolos gehandelt hat, dem Bf völlig zu Unrecht zum Nachteil, da das Handeln der Gesellschaft nicht in seinen Verantwortungsbereich fällt, da weder eine Gf- noch Gesellschafterstellung vorliegt.

In einer undatierten „Stellungnahme zur Berufung“ führte die AP i.w. aus:

Einvernahmen ohne Dolmetsch:

Laut Berufung wurden vom Bf infolge seiner schlechten Deutschkenntnisse bei Einvernahmen widersprüchliche Aussagen gemacht. Nur bei der Beschuldigteneinvernahme am 09.06.2011 war (laut Berufung) ein Dolmetsch anwesend.

Am 13.12.2011 soll eine BP „abgehalten“ worden sein, ohne Beiziehung eines Steuerberaters oder Dolmetsch.

07.03.2011: Erhebung am Betriebsort: Der Bf gibt sich als sein Bruder Y. aus, da (siehe Berufung, faktische Machthabung) dieser weitaus schlechtere Deutschkenntnisse als er hat. Fragen wurden niederschriftlich von X. genau beantwortet, nach einem Dolmetsch wurde nicht gefragt, X. konnte den Fragen folgen und sich gut auf Deutsch verständlich

machen. Im Büro war auch der Angestellte R. S. anwesend, der übersetzen hätte können, was jedoch nicht notwendig war.

Die Niederschrift wird der Stellungnahme beigelegt.

10.03.2011: Vorsprache des Bf und des Angestellten R. S. zur Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung. Niederschrift mit beiden, keine sprachlichen Probleme mit dem Bf, welcher seiner Aussage nach von Y. beauftragt war, einen Betrag von EUR 22.000,00 in der Abgabensicherung einzuzahlen. Y. vertraute ihm, übergab ihm daher das Geld, obwohl X. keine Funktion in der Firma hatte. Er wurde erst am 06.04.2011 als geringfügig beschäftigter Angestellter bei der Sozialversicherung angemeldet. Der Angestellte kam mit, weil er sich im FA auskannte.

Die Niederschriften werden beigelegt.

12.04.2011: Übergabe eines Sicherstellungsauftrages, Einvernahme von Y. Z. als Auskunftsperson in seiner Wohnung, Abbruch wegen seiner schlechten Deutschkenntnisse, Fortsetzung mit Dolmetsch im FA vereinbart. Bf erschien während der Befragung ebenfalls in der Wohnung und bot sich als Dolmetsch an.

Beilage der Niederschrift und eines Aktenvermerkes darüber.

09.06.2011: Einvernahme von Bf und Y. Z. im FA mit Dolmetsch.

Aussage Y.: Kein Kommentar, wie er Gesellschafter geworden ist. Im Büro ist er nur manchmal einmal pro Woche, keine Angaben über seine Tätigkeit. Aussage wird verweigert, nur Schulbildung wird beschrieben.

Aussage Bf: Verweigert die Aussage.

09.06.2011: Vorladung des Gf N., wird durch RA entschuldigt.

Von der Vorladung wurde N. durch RA telefonisch verständigt, kein Nachweis über die Verständigung.

Bisheriger Kontakt RA und N. nur per Mail.

Siehe auch Aktenvermerk über Vorladungen, Bericht GmbH Seite 4.

Es wird kritisiert, dass der laut Firmenbuch eingetragene Gf nicht innerhalb der EU verfolgt wird und daher schonender behandelt wird als der Bf.

Es konnte kein Kontakt mit dem eingetragenen Gf N. hergestellt werden, auch der RA hatte mit N. nie persönlichen Kontakt.

Seit Prüfungsbeginn März 2011 war N. untergetaucht, auch beide Brüder Z. konnten ihn (ihrer Aussage nach) nicht erreichen.

Lt. Bericht GmbH Seite 9 werden Verallgemeinerungen über dubiose Firmen ausgeführt, die Beweise dafür fehlen.

Beweise für die als Betrugsfirmen beurteilten Fremdleister wurden in Beilage 2 dargestellt.

Faktische Machthabung:

Auch bereits bei der Nachschau konnte der Bf genaue Angaben über die Geschäfte der Firma geben. Am 25.07.2011 wurde mit dem Bf eine Niederschrift als Auskunftsperson aufgenommen. Seiner Aussage nach wurden die Fragen nach einem Vorhalt mit Stb Dr. K. und ihm besprochen und von ihm beantwortet.

Nach dem Untertauchen des eingetragenen Gf N. wurde die Firma von ihm und Y. vertreten, obwohl beide nicht als Gf im Firmenbuch eingetragen waren.

Fortsetzung der Einvernahme mit dem Bf am 29.07.2011:

Ungenaue Angaben über die Tätigkeit von N. – seine Aufgabe war, im Büro der Kontakt zu anderen Geschäftsführern.

Nach einer Selbstanzeige durch Stb Dr. K. wurden Umsätze nachgemeldet.

Der Bf wusste seiner Aussage nach nicht, ob der vorherige Stb die Belegsammlung vollständig und rechtzeitig erhalten hatte.

Dr. K. wendete ein, er habe es doch gewusst – der Bf bestätigte darauf, dass an den vorherigen Stb nicht alle Belege übergeben wurden.

Der Bf wusste daher genau über die verkürzten Umsätze und den Kontakt mit den Stb Bescheid und konnte den Vorhalt mit Unterstützung des Stb beantworten, Y. konnte dazu nichts beitragen.

29.07.2011: Einvernahme Y. Z. als Auskunftsperson:

Y. war in den Vorjahren bei zwei Subunternehmen der GmbH angemeldet.

An die Firmenchefs und seine Tätigkeit bei diesen Firmen kann er sich nicht erinnern.

Die GmbH hat er übernommen, weil er aus der Firma „etwas machen wollte“. An die Eintragung beim Notar kann er sich nicht erinnern. Die Firma hatte zur Zeit seiner Geschäftsführertätigkeit keine Umsätze, er war nicht fähig die Firma zu führen. Als Gesellschafter hatte er keine Aufgaben in der Firma. Über die Geschäftspartner kann er keine Auskunft geben, kann nicht zwischen Auftraggebern und Subunternehmern unterscheiden.

Zurechnung der Einnahmen:

Die Aufteilung erfolgte auf beide Brüder zu gleichen Teilen, da Y. seinen Bruder teilweise beauftragte, teilweise wusste, dass dieser die Geschäfte der Firma führte.

Siehe obige Ausführungen zur faktischen Machthabung.

Darlehen:

Darlehensverträge weisen keine Unterschrift des Gf M. N. auf. Die Vergabe der Darlehen war dem Gesellschafter Y. Z. nicht bekannt, er verwickelte sich in Widersprüche.

Die Forderung wäre von Anfang an uneinbringlich gewesen, es wurde daher darauf verzichtet.

Es kann nicht festgestellt werden, ob der eingetragene Gf von der Darlehensvergabe informiert war.

Weder der Versuch des Wohnungskaufes noch der Geldfluss der Rückzahlung konnte vom Bf nachgewiesen werden.

Siehe auch Seite 11-12 Bericht GmbH.

Das FA legte die Beschwerde am 30.04.2015 (Datum des Einlangens) dem BFG vor und beantragte ein Erkenntnis im Sinne der Beschwerdeverentscheidung.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs ist festzustellen, dass die den Feststellungen der AP folgenden Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide an die ABC (GmbH) für 2009 und 2010 sowie die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer an Y. Z. für die Zeiträume 01-12/2009 und 01-12/2010 jeweils nach Rechtsmittelverfahren in Rechtskraft erwachsen. Das BFG geht daher von der Richtigkeit der entsprechenden Feststellungen im Bericht der AP betreffend die GmbH und Y. Z. aus.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Die GmbH wurde am 15.03.2007 errichtet und am 23.05.2007 in das Firmenbuch eingetragen.

Betriebsgegenstand war die Personalvermittlung zur Überlassung von Arbeitskräften für Transportgewerbe, Lagerarbeiten und Speditionen.

Der Gesellschafter Y. Z., der Bruder des Bf, war von 21.06.2007 – 20.01.2008 Gf. Vom 23.11.2009 – 04.08.2011 war M. N. (ohne inländischen Wohnsitz) Gf. Seit 05.08.2011 war wieder Y. Z. Gf.

Seit 04.09.2007 war Y. Z. Alleingesellschafter der GmbH.

Über das Vermögen der GmbH wurde mit Beschluss des HG Wien vom 2011 das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde mit Beschluss des HG Wien vom 2014 aufgehoben und die Firma wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht.

Im Rahmen einer bei der GmbH für die Jahre 2009 und 2010 durchgeführten Außenprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass keine ordnungsgemäße Buchhaltung vorlag. Auf dem Konto Fremdleistungen wurden in beiden Prüfungsjahren Rechnungen von Subunternehmern verbucht. Da die Leistungserbringung durch die Subfirmen weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, ist – dem FA folgend – davon auszugehen, dass Scheinrechnungen verbucht wurden, die Arbeiten von Arbeitern der GmbH (ohne Anmeldung) erbracht worden und die Zahlungen an die Subunternehmer nicht anzuerkennen sind.

Die nicht anerkannten Fremdleistungen sind in Punkt 4) des AP-Berichts zahlenmäßig dargestellt.

Y. Z. hat an den dubiosen Geschäftsfällen mitgewirkt und X. Z. (Bf), der geringfügig beschäftigt bzw. als Teilzeitbeschäftigter bei der GmbH angemeldet war und auch AMS-Bezüge erhielt, hat tatsächlich in den Streitjahren die Geschäfte geführt.

Das Verhältnis der Mitwirkung von Y. Z. wird mit 50% geschätzt und die Entnahmen durch X. Z. mit ebenfalls 50%. Die nicht anerkannten Fremdleistungen werden gleichmäßig auf beide aufgeteilt.

Die nicht anerkannten Fremdleistungen stellen laut FA bei der GmbH mit 50% eine verdeckte Ausschüttung, mit den anderen 50% einen Schadensfall durch Entnahmen von Firmenvermögen durch einen Dienstnehmer dar.

Am Verrechnungskonto der GmbH wurden wiederholt Entnahmen und private Einlagen verbucht. Die Belege wurden nur unvollständig vorgelegt.

Folgende Beträge wurden von Y. Z. lt. Kassabuchung entnommen, die Belege fehlen:

02.04.2010	K 156	60.000,00
30.06.2010	K 308		40.000,00
Summe			100.000,00

Er bestreitet, diese Beträge aus der Kassa genommen zu haben. Die Rückzahlung erfolgte laut Buchhaltung durch seine Zahlungen an den Subunternehmer. Da die Zahlungen an den Subunternehmer nur zu 50% anerkannt werden, wird 50% der Entnahme als Entzug der liquiden Mittel aus der GmbH betrachtet. Dieser Betrag wird nochmals mit 50% als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen, die anderen 50% stellen einen Schadensfall durch Entnahmen von Firmenvermögen durch den Dienstnehmer X. Z. (Bf) dar.

Fremdleistung ... GmbH	62.102,81
Entnahme	100.000,00
	37.897,19

Verdeckte Ausschüttung 50% 18.948,60

Schadensfall nach Entnahmen 50% 18.948,59

Nach den Feststellungen des FA finden sich in der Belegsammlung „private Darlehensverträge“ an den Gf und an drei Dienstnehmer, darunter den Bf.

Da der Zahlungsfluss von der GmbH an den Gf und die Dienstnehmer sowie deren Rückzahlungen in keiner Weise nachgewiesen werden konnten und X. Z. und Y. Z. darüber widersprüchliche Aussagen machten, werden die Entnahmen für die Darlehenshingaben als verdeckte Ausschüttungen bzw als Entnahmen von Firmenvermögen durch einen Dienstnehmer betrachtet.

Insgesamt handelt es sich um einen Betrag von EUR 201.500,00, von dem EUR 100.750,00 als verdeckte Ausschüttung und EUR 100.750,00 als Schadensfall nach Entnahmen gewertet werden.

Mangels näherer Aussagen von Y. Z. und X. Z. wird das Verhältnis der Mitwirkung durch Y. Z. und X. Z. (Bf) jeweils mit 50% geschätzt.

Die nicht anerkannten Darlehenshingaben stellen laut Feststellungen des FA bei der GmbH somit mit 50% eine verdeckte Ausschüttung, mit den anderen 50% einen Schadensfall durch Entnahmen von Firmenvermögen durch einen Dienstnehmer (Bf) dar und werden als Aufwand anerkannt.

Die verdeckten Ausschüttungen wurden vom FA der Kapitalertragsteuer unterzogen und dem Gesellschafter Y. Z. direkt in der dargestellten Höhe vorgeschrieben (siehe Pkt 7 AP-Bericht).

Die Entnahmen von Firmenvermögen werden dem Bf als Dienstnehmer zugerechnet.

Das FA wertete folgende Forderungen der GmbH an X. Z. als uneinbringlich (siehe Punkt 8 AP-Bericht):

2009:

Schadensfall nach Entnahmen Fremdleistungen 41.134,05

2010:

Schadensfall nach Entnahmen Fremdleistungen 48.910,13

Schadensfall nach Entnahmen Verrechnungskonto 18.948,59

Schadensfall nach Entnahmen Darlehen 100.750,00

Summe 168.608,72

Diese Entnahmen sind beim Bf als Einkünfte aus nsA ohne inländischen Steuerabzug iHv EUR 41.134,05 im Jahr 2009 und iHv EUR 168.608,72 im Jahr 2010 zu qualifizieren (siehe zahlenmäßige Darstellung in Pkt. 8 AP Bericht).

Diese Beträge hat der Bf laufend, somit auch während des Bezugs der AMS-Gelder, dem Arbeitgeber (GmbH) entzogen.

Beweiswürdigung:

Der Betriebsgegenstand der GmbH, die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse, die eingetragenen Gesellschafter und Geschäftsführer sind dem Firmenbuch zu entnehmen und unstrittig. Dass der Gf M. N. keinen inländischen Wohnsitz hat, ist durch die vom FA durchgeführten Abfragen aus dem ZMR und verschiedenen im AP-Verfahren dargelegten Aussagen und Vorbringen erwiesen.

Ebenfalls erwiesen sind die Feststellungen (die zu den erwähnten rechtskräftigen Bescheiden führten) zu den dargestellten Fremdleistungen, Entnahmen und Darlehen, soweit sie die GmbH und den Alleingesellschafter Y. Z. betreffen sowie die zahlenmäßigen Darstellungen des FA (Höhe der Entnahmen, nicht anerkannten Fremdleistungen, Darlehen etc.) der gesamten Höhe nach.

Bestritten wird, dass der Bf faktischer Gf der GmbH war und in den Streitjahren der GmbH Gelder entzogen hat, ohne sie einer korrekten Besteuerung unterzogen zu haben.

Das BFG folgt diesbezüglich den nachvollziehbaren und schlüssigen Feststellungen der AP, zu welchen diese in einem aufwändigen und sorgfältig geführten Verfahren mit zahlreichen Einvernahmen und durchgeführten Ermittlungen gelangte.

Dass sich der Bf „unbewusst“ als sein Bruder ausgegeben habe, weil er ihm helfen wollte, widerspricht jeglicher Lebenserfahrung und ist als Schutzbehauptung zu qualifizieren. Dass der Bf über weitaus bessere Deutschkenntnisse als sein Bruder verfügte, ist unbestritten und wird auch in den Ausführungen im Strafverfahren bestätigt.

Die Aussagen des Y. Z., er könne sich nicht erinnern, wie er seine Gesellschaftsanteile beim Notar eintragen ließ, ob ihm jemand geholfen oder ihn begleitet hat; er kenne die Umsatz- und Gewinnentwicklung der Firma nicht; er wisse nicht, ob die Firma Darlehen vergeben habe; er könne sich an die Firmenchefs der Subunternehmen, bei denen er angemeldet war, nicht erinnern; er könne keine Auskunft über die Geschäftspartner geben; sowie, dass er nicht zwischen Auftraggebern und Subunternehmern unterscheiden konnte, sind iZm den Aussagen des Bf zu bewerten. Dieser kannte die Geschäftsabläufe sowie die Umsatz- und Gewinnentwicklung der vergangenen Jahre; er erschien beim FA, um eine Unbedenklichkeitsbestätigung zu erhalten und um Rückstände zu begleichen; er wusste genau über die verkürzten Umsätze und den Kontakt mit den Stb Bescheid, konnte einen Vorhalt mit Unterstützung des Stb beantworten, während Y. Z. nichts dazu beitragen konnte. Diese Umstände sprechen massiv für die Ansicht des FA, wonach Y. Z. als Alleingesellschafter an den dubiosen Geschäftsfällen zwar mitgewirkt, aber X. Z. (Bf) tatsächlich in den Streitjahren die Geschäfte geführt hat.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass dem Bf die Feststellungen der AP betreffend die GmbH bekannt waren, da er bei der Schlussbesprechung anwesend war und in das Prüfungsverfahren der Gesellschaft einbezogen war. Zahlreiche weitere Unterlagen und Aussagen im Laufe des Verfahrens lassen nur den Schluss zu, dass der Bf gemeinsam mit dem Alleingesellschafter Y. Z. in den Streitjahren in die Geschäfte der Firma miteinbezogen war (vgl zB Aussage des Angestellten R. S. – Einstellung von Arbeitskräften, mit denen überwiegend arabisch zu sprechen war; Unterlagen Vermietung Büro der GmbH; bei der Nachschau durch das FA am 08.03.2011 war der Bf am Betriebsort anwesend; der Bf führte laut eigener Aussage Personalaufnahmen durch etc).

Wenn der Bf in der Niederschrift vom 25.07.2011 vor dem FA als Auskunftsperson ausführt, er und sein Bruder würden zur Zeit die Firma vertreten, obwohl sie nicht im Firmenbuch eingetragen seien, so zeigt dies nur, dass die Position des Bf in der GmbH – wohl auch in den Vorjahren (Streitjahren) – weit über die eines geringfügig bzw. Teilzeit beschäftigten Arbeiters hinausgeht.

Der in den Streitjahren eingetragene Gf M. N. hatte keinen inländischen Wohnsitz, war untergetaucht und nicht greifbar; die Firma wurde vom Bf und Y. Z. vertreten, diese traten gemeinsam auf. Den Ausführungen im Strafverfahren, M. N. hätte allfällige Malversationen zu verantworten, kann daher nicht gefolgt werden. Dieser konnte auch vom Bf und seinem Bruder Y. Z. nicht erreicht werden. Schon am 10.03.2011 gab der

Bf an, der Gf N. sei unbekannten Aufenthalts. In freier Beweiswürdigung hat der von der AP angenommene Sachverhalt, wonach N. in den Streitjahren keine tatsächliche Geschäftsführungstätigkeit ausübte, die größte Wahrscheinlichkeit für sich. Auf die Schwierigkeit der Wahrheitsfindung, auch bedingt durch die mangelnde Mitwirkung des Bf im AP-Verfahren, ist hinzuweisen.

Bestritten wird auch die 50%ige Zurechnung von Entnahmen an den Bf. Diese Aufteilung erfolgte durch die AP im Schätzungswege zu Recht, da der Alleingesellschafter Y. Z. seinen Bruder (Bf) teilweise beauftragte und wusste, dass der Bf die Geschäfte führte, während dem Bf als faktischem Machthaber mit Entscheidungsbefugnis die entsprechenden Einnahmen zuzurechnen sind. Mangels näherer Anhaltspunkte ist die Aufteilung im Verhältnis 50 : 50 sachgerecht.

Bestritten wird auch, dass der Bf mittels fingierter Darlehen dem Unternehmen Gelder entzogen hat. Der Bf konnte aber bezüglich des angeblich ihn betreffenden Darlehens weder den behaupteten versuchten Wohnungsverkauf noch die Rückzahlung nachweisen. In einer Einvernahme vor dem FA am 25.07.2011 brachte er vor, er habe das Geld zur Gänze der Firma zurückgezahlt, habe darüber aber keinen Zahlungsnachweis. Jedermann bewahrt derartige Belege (Kontoauszüge, Zahlungsbelege, Bestätigungen etc) über erfolgte Darlehensrückzahlungen auf. Die Ausführung, über den (versuchten) Wohnungsverkauf existierten (ebenfalls) keine Belege, passt in das Bild. Es ist daher davon auszugehen, dass keine Rückzahlung erfolgte.

Dass die fehlenden Nachweise (bei den anderen Darlehen) dem Bf nicht angelastet werden können, ist unglaubwürdig. Dem Bf als faktischem Gf war natürlich der Einblick in die Bücher der GmbH jederzeit möglich.

Dass der Bf das Darlehen iHv EUR 62.500 nicht zurückzahlen hätte können, ist auf Grund seiner Einkommensverhältnisse evident. Dies gilt auch für die anderen Darlehensnehmer. Die Rückzahlungsverpflichtungen übersteigen bei weitem das Jahreseinkommen der jeweiligen Darlehensnehmer.

Dass die Darlehensverträge keine Unterschrift des eingetragenen Gf M. N. aufweisen, ist ein Indiz dafür, dass Y. Z. als Alleingesellschafter und der Bf als faktischer Gf die Darlehensvergaben durchführten. Ob der eingetragene Gf von der Darlehensvergabe wusste, konnte nicht festgestellt werden.

Der Bf und Y. Z. wussten bereits bei der Darlehensvergabe, dass die Forderungen uneinbringlich sind. Sie haben gemeinsam der GmbH die Gelder entzogen.

Dass der Zahlungsfluss von der GmbH zu den Gesellschaftern und deren Rückzahlungen in keiner Weise nachgewiesen wurde, ist unbestritten. Y. Z. und der Bf machten darüber auch widersprüchliche Aussagen.

Es ist daher davon auszugehen, dass es sich um fingierte Darlehensverträge handelt, die nicht anzuerkennen sind.

Die entsprechenden Schlussfolgerungen der AP, wonach die Mitwirkung durch den Bf mit 50% zu beurteilen ist, woraus folgt, dass der Bf 50% der gesamten Darlehensbeträge

iHv EUR 100.750,00 der GmbH als Arbeitgeber entzogen hat, sind nachvollziehbar und richtig, zumal sowohl die die GmbH als auch Y. Z. betreffenden korrespondierenden Feststellungen der AP zu nach durchgeführten Rechtsmittelverfahren rechtskräftigen Bescheiden führten. Die Beträge sind der Höhe nach unbestritten.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im Bericht und im Arbeitsbogen der AP verwiesen.

Dass der Bf laufend, somit auch während des Bezugs der AMS-Gelder, der GmbH als Arbeitgeber Gelder entzogen hat, ist höchstwahrscheinlich und wurde dieser Sachverhalt auch vom FA in der BVE berücksichtigt.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 25 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Zu den Einkünften aus nsA zählen nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, die zu Unrecht bezogen wurden (vgl Jakom, EStG 2018, Kommentar, 11. Auflage, § 25 Rz 1).

Ausnahmsweise sind Einkünfte aus nsA im Veranlagungsweg (ohne Lohnsteuerabzug) zu erfassen, wenn sich ein Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber Vorteile aneignet (Veruntreuung, Untreue etc; vgl Jakom, § 25 Rz 2).

Da im vorliegenden Fall nicht davon auszugehen ist, dass der eingetragene Gf als vertretungsbefugtes Organ der GmbH dem Bf als Dienstnehmer rechtswidrig die Vorteile zukommen ließ, zumal nicht festgestellt werden kann, ob dieser überhaupt von den Malversationen des Bf (als faktischem Machthaber) und dessen Bruders (als Alleingesellschafter) wusste, ist die von der AP vorgenommene Zuordnung der festgestellten Entnahmen des Bf zu Einkünften aus nsA ohne Lohnsteuerabzug rechtlich geboten.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht ausreichend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl Ritz, BAO 2017, Kommentar, 6. Auflage, § 184, Rz 3 mwN).

Es ist darauf hinzuweisen, dass laut nachvollziehbaren Feststellungen der AP kein Interesse der Firmenverantwortlichen an einer Mitwirkung zur Wahrheitsfindung im Rahmen der Prüfung gegeben war. Es ist daher auch die sachliche Richtigkeit der – nur unvollständig – vorgelegten Unterlagen in Zweifel zu ziehen. Der Bf und sein Bruder machten keine näheren Angaben über das Verhältnis der Mitwirkung zu den festgestellten Entnahmen, sodass die von der AP durchgeführte Schätzung dem Grunde und der Höhe nach sachgerecht ist. Die vorgenommene Aufteilung auf den Bf und seinen Bruder im Verhältnis 50 : 50 wurde auch nicht substantiiert bestritten; vielmehr wurde – ohne Vorlage entsprechender Beweismittel –versucht, den eingetragenen, nicht greifbaren Gf als für die Malversationen Verantwortlichen hinzustellen; dieses Vorbringen verblieb

allerdings auf der Behauptungsebene. Zum vorgenommenen Aufteilungsmaßstab der Entnahmen auf den Bf und seinen Bruder wurde nichts vorgebracht, sodass von der Richtigkeit des Schätzungsmaßstabs auszugehen ist. Auch im Hinblick darauf, dass die Y. Z. in demselben AP Verfahren einerseits zugerechneten verdeckten Ausschüttungen im Rechtsmittelverfahren bestätigt wurden, ist die Richtigkeit der dem Bf andererseits zugerechneten Entnahmen naheliegend.

Gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 ist die Hochrechnung für einen Teil des Kalenderjahres bezogener gewisser steuerfreier Bezüge (hier AMS Gelder) nur dann vorgesehen, wenn die laufenden Einkünfte (hier Einkünfte aus nsA) nur für das restliche Kalenderjahr bezogen werden.

Das FA ging in der BVE zu Recht davon aus, dass die Einkünfte aus nsA nach den Feststellungen der AP im gesamten Kalenderjahr bezogen wurden. Eine Hochrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 hat daher nicht stattzufinden.

Die bekämpften Bescheide sind daher im Sinne der BVE abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im ggstdl Fall handelt es sich in erster Linie um Sachverhaltsfragen. Die zu Grunde liegenden und die übrigen zu lösenden Rechtsfragen folgen der höchstgerichtlichen Judikatur bzw ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 werden abgeändert wie folgt (Beträge in Euro):

Berechnung der Einkommensteuer 2009:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

ABC	314,26 (Kz. 245)	
ABC	594,85 (Kz. 245)	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug		41.134,05
Pauschbetrag für Werbungskosten		- 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		41.911,16
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00

<i>Einkommen</i>	41.851,16
<i>Die Einkommensteuer gem.</i>	
<i>§ 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i>	
$(41.851,16 - 25.000) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	12.392,11
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	12.392,11
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	- 291,00
<i>Arbeitnehmerabsetzbetrag</i>	- 54,00
<i>Einkommensteuer</i>	12.047,11

Festgesetzte Einkommensteuer **12.047,11**

Berechnung der Einkommensteuer 2010:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

<i>Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug</i>	168.608,72
<i>Pauschbetrag für Werbungskosten</i>	- 132,00
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	168.476,72
<i>Pauschbetrag für Sonderausgaben</i>	- 60,00
<i>Einkommen</i>	168.416,72

Die Einkommensteuer gem.

<i>§ 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i>	
$(168.416,72 - 60.000) \times 0,5 + 20.235,00$	74.443,36
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	74.443,36
<i>Verkehrsabsetzbetrag</i>	- 291,00
<i>Einkommensteuer</i>	74.152,36
<i>Rundung</i>	- 0,36
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	74.152,00

Wien, am 14. Jänner 2019

