

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Karin Pitzer, Dr. Barbara Postl und Mag. Christina Teuchtmann über die Beschwerde Bf., Adresse gegen die Bescheide des Finanzamtes S., vertreten durch B. und W., vom 23.4.2012, betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2005 bis 2010, in der Sitzung am 30.9.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensablauf:

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) war in den Jahren 2005 bis 2010 Gesellschafter (100%) und Geschäftsführer der I. GmbH (in der Folge I.GmbH).

Gegenstand des Unternehmens ist der Gaststätten (Bordell)- und Barbetrieb.

Die I.GmbH besteht aus mehreren Bordellbetrieben in C. und Z..

Bei der I.GmbH fand eine Betriebsprüfung (BP) für den Zeitraum 2005 bis 2010 statt. Folgende Feststellungen ergeben sich aus dem BP-Bericht vom 20.4.2012:

Tz 1: Zuschätzung Gewinn und USt (1):

Ort	Prostitution netto	USt	Mädchen	Erlös Haus netto	
X.	98.198	19.640	69.984	28.214	
Y.	22.498	4.500	16.340	6.158	
Gesamt	120.696	24.139	86.324	34.372	für 8 Monate
2011	181.044	36.209	129.486	51.558	hochgerechnet auf ein Jahr
gerundet	181.000	36.200	129.500	51.500	Schätzgrund- lage 2007 bis 2010

Bei den Erlösen aus Prostitution (Erlösanteil aus der Leistung der Prostituierten) wurden in den Jahren 2005 bis 2010 gravierende Mängel bei den Grundaufzeichnungen festgestellt. So wurde auf dem Großteil der Belege weder der Tag (Datum), der Ort noch die Art der Leistungserbringung angeführt. Großteils fehlt auch der (vollständige) Name der Dienstleisterin (Prostituierten). Weiteres wurden Beträge nicht einzeln und in nachvollziehbarer Weise festgehalten, sondern in nicht aufgeschlüsselten Summen erfasst. Die Aufzeichnungen entsprechen nicht den Normen der §§ 131ff BAO. Daher wird durch die Betriebsprüfung eine Schätzung gemäß § 184 Abs. 3 BAO durchgeführt.

Ab dem Jahr 2011 wurden die Aufzeichnungen nach den Normen der BAO geführt. Durch die Betriebsprüfung wurden daher die Prostitutionserlöse in den Betriebsstätten X., A., und Y., P. des Jahres 2011 als Grundlage für die Schätzung herangezogen.

Die Erlöse die dem Laufhaus Z. Altstadt zuzuordnen waren, wurden in die Schätzung nicht einbezogen. Jene Belege (Zettel in den Durchschreibebüchlein) auf denen als Leistungsort Z. bzw. Z1 und als Leistungserbringerin ein Mädchenvorname aufscheinen, wurden durch die Betriebsprüfung dem Laufhaus Z. Altstadt zugeordnet.

Betreffend Y. und X. sind die gesamten Prostitutionserlöse (Hausanteil+ Mädchenanteil) der Umsatzsteuer zu unterziehen. Der Mädchenanteil wird erst als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung wirksam.

Da es in den Jahren 2005 und 2006 als Vergleichsbasis das X. noch nicht gab, wurde es in diesen Jahren nicht für die Schätzung herangezogen. Aufgrund der äußerst mangelhaften Belegführung und den damit nicht nachvollziehbaren Bemessungsgrundlagen wird in diesen Jahren ein Sicherheitszuschlag von 10% festgesetzt.

Prostitution	USt	Haus	2005	2005
--------------	-----	------	------	------

<i>netto</i>		<i>netto</i>	<i>Bordelle</i>	<i>GoGo</i>
2005 erklärt	20.245	101.225	U. Y., L.	D.
SZ 10%	2.025	10.123		

<i>Prostitution netto</i>	<i>USt</i>	<i>Haus netto</i>	<i>2006 Bordelle</i>	<i>2006 GoGo</i>
2006 erklärt	10.198	50.992	U.,L. auslaufend Y. L. 3 Monate, D. 3-4 Monate, X. ca. 8 Monate beginnend	D. auslaufend, X.
SZ 10%	1.020	5.099		

Bordellbetriebe: Sicherheitszuschlag 10%

	2005 €	2006 €
Vor BP.	0,00	0,00
Nach BP.	10.123	5.099

Steuerliche Auswirkungen:

Umsatzsteuer:

	2005 €	2006 €
Steuerbarer Umsatz- Sicherheitszuschlag 10%	10.123	5.099

TZ 2: Zuschätzung Gewinn und USt (2) für die Jahre 2007 bis 2010

Auf die Ausführungen in TZ 1 wird hingewiesen.

Beträchtliche Auswirkungen:

Jahr 2007	<i>Prostitution netto €</i>	<i>USt €</i>	<i>Mädchen €</i>	<i>Haus netto €</i>	<i>2007 Bordelle</i>	<i>2007 GoGo</i>

<i>Basis 2011</i>	181.000	36.200	129.500	51.500	U. X. Y.	Keine GoGo
2007 erklärt	45.025	9.005		45.025		
Zuschätzung	35.975	27.195	129.500	6.475		

<i>Jahr 2008</i>	<i>Prostitution</i>	<i>USt</i>	<i>Mädchen</i>	<i>Haus netto</i>	<i>Bordelle 2008</i>	<i>Ab 2008 Laufhaus Altstadt Z.</i>
<i>Basis 2011</i>	181.000	36.2000	129.500	51.500	X. Y.	<i>Umsätze sind nicht in der Schätzung</i>
2008 erklärt	13.250	2.650		13.250		
Zuschätzung	67.750	33.550	129.500	38.250		

<i>Jahr 2009</i>	<i>Prostitution netto</i>	<i>USt</i>	<i>Mädchen</i>	<i>Haus netto</i>	<i>2009 Bordelle</i>
<i>Basis 2011</i>	181.000	36.200	129.500	51.500	X. Y.
2009 erklärt	17.500	3.500		17.500	
Zuschätzung	163.500	32.700	129.500	34.000	

<i>Jahr 2010</i>	<i>Prostitution netto</i>	<i>USt</i>	<i>Mädchen</i>	<i>Haus netto</i>	<i>2010 Bordelle</i>
<i>Basis 2011</i>	181.000	36.200	129.500	51.500	X. Y.
2010 erklärt	27.275	5.455		27.275	
Zuschätzung	153.725	30.745	129.500	24.225	

Bordellbetriebe:**Zuschätzung:**

Zeitraum	2007 €	2008 €	2009 €	2010 €
Vor BP.	0,00	0,00	0,00	0,00
Nach BP.	6.475	38.250	34.000	24.225

Steuerliche Auswirkungen:**Umsatzsteuer:**

	2007 €	2008 €	2009 €	2010 €
Steuerbarer Umsatz Zuschätzung	135.975	167.750	163.500	153.725
20% Normalsteuersatz Zuschätzung	135.975	167.750	163.500	153.725

TZ 3 Erlöse Getränke...

TZ 4 Ermittlung Zinserträge:

Die über Verrechnungskonto gebuchten Forderungen der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter wurden bisher nur im Jahr 2009 verzinst. Für die Jahre 2007, 2008 und 2010 wird die Verzinsung durch die Betriebsprüfung nachgeholt.

	2007 €	2008 €	2010 €
Stand Verrkoto zu Beginn	542	15.661	34.854
Stand Verrkoto am Ende	15.661	22.669	54.027
Summe	16.203	38.330	88.882
Durchschnitt	8.102	19.165	44.441
Zinsen 4%	324	767	1.778

TZ 5 Betriebskosten..

TZ 6 Berücksichtigung Lohnaufwand..

TZ 7 Zuschätzung und verdeckte Ausschüttung:

Aufgrund der Zuschätzungen Tz 1 und Tz 2 kommt es zu Mehrgewinnen bei der I.GmbH. Diese Mehrgewinne sind als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter - Bf. - zu werten.

Aus der RZ 1039 der KöstRI geht hervor, dass die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten sind (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0011, 94/13/0094, VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 0242) wobei die Aufteilung üblicherweise nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse erfolgt (VwGH 8.11.1983, 83/14/0037).

Offene und verdeckte Ausschüttungen aus dem Vermögen der Gesellschaft an die Gesellschafter unterliegen der Kapitalertragsteuer. Durch die steuerliche Vertretung wurde erklärt, dass die Kapitalertragsteuer von 25% der verdeckten Ausschüttung vom Bf. dem Alleingesellschafter der I.GmbH in den Jahren 2005 bis 2010 getragen wird.

Die Kapitalertragsteuer (KEST) wird durch separatem Festsetzungsbescheid dem Bf. vorgeschrieben.

	Prostitution netto	USt	Mädchen	Haus netto
2005	101.225	20.245		101.225
SZ 10%		2.025		10.123
<i>Summe für vA 2005</i>		12.148 €		
<i>Kapitalertragsteuer 25%</i>		3.037 €		

	Prostitution netto	USt	Mädchen	Haus netto
2006	50.992	10.198		50.992
SZ 10%		1.020		5.099
<i>Summe für vA 2006</i>		6.119 €		
<i>Kapitalertragsteuer 25%</i>		1.529,75 €		

		Brutto Zufluss	USt	Netto Zufluss	
Jahr 2011	Prostitution	217.200	36.200	181.000	

	<i>erlöse gesamt</i>				
59,62%	<i>Mädchen</i>	129.500	21.583	107.917	<i>Aufwand Mädchenanteil</i>
40,38%	<i>Haus</i>	87.700	14.617	73.083	

2007		<i>Brutto Zufluss</i>	<i>USt</i>	<i>Netto Zufluss</i>	
40% <i>Anteil</i>	<i>Haus</i>	87.700	14.617	73.083	
<i>Erklärter Anteil</i>	<i>Haus</i>	54.030	9.005	45.025	
<i>Zuschätzung USt für vdA</i>		33.670	5.612	28.058	<i>Aufwand -21.583 Mädchenanteil</i>
<i>Zuschätzung durch Bp. Erlös</i>		6.475			
<i>Summe USt und Erlös für vA 2007</i>		12.087 €			
<i>Kapitalertragsteuer 25%</i>		3.021,75 €			

Jahr 2008	<i>Brutto Zufluss</i>	<i>USt</i>	<i>Netto Zufluss</i>	
<i>Basis 2011 40% Hausanteil</i>	87.700	14.617	73.083	
<i>Erklärter Anteil Haus</i>	15.900	2.650	13.250	
<i>Zuschätzung USt für vdA</i>	71.800	11.967	59.833 - 21.583	<i>restl. Mädchenanteil</i>
<i>Zuschätzung Erlös durch Bp.</i>		38.250		
<i>Summe USt und Erlös für vA 2008</i>		50.217 €		
<i>Kapitalertragsteuer 25%</i>		12.554,25 €		

<i>Jahr 2009</i>	<i>Brutto Zufluss</i>	<i>USt</i>	<i>Netto Zufluss</i>	
<i>Basis 2011 40% Hausanteil</i>	<i>87.700</i>	<i>14.617</i>	<i>73.083</i>	
<i>Erklärter Anteil Haus</i>	<i>21.000</i>	<i>3.500</i>	<i>17.500</i>	
<i>Zuschätzung USt für vdA</i>	<i>66.700</i>	<i>11.117</i>	<i>55.583</i> <i>- 21.583</i>	<i>restl. Mädchenanteil</i>
<i>Zuschätzung Erlös durch Bp.</i>		<i>34.000</i>		
<i>Summe USt und Erlös für vA 2009</i>		<i>45.117 €</i>		
<i>Kapitalertragsteuer 25%</i>		<i>11.279,25 €</i>		

<i>Jahr 2010</i>	<i>Brutto Zufluss</i>	<i>USt</i>	<i>Netto Zufluss</i>	
<i>Basis 2011 40% Hausanteil</i>	<i>87.700</i>	<i>14.617</i>	<i>73.083</i>	
<i>Erklärter Anteil Haus</i>	<i>32.730</i>	<i>5.455</i>	<i>27.275</i>	
<i>Zuschätzung USt für vdA</i>	<i>54.970</i>	<i>9.162</i>	<i>45.808</i> <i>- 21.583</i>	<i>restl. Mädchenanteil</i>
<i>Zuschätzung Erlös durch Bp.</i>		<i>24.225</i>		
<i>Summe USt und Erlös für vA 2010</i>		<i>33.387 €</i>		
<i>Kapitalertragsteuer 25%</i>		<i>8.346,75 €</i>		

TZ 8 Zinserträge und verdeckte Ausschüttung:

Hinsichtlich der, durch die Betriebsprüfung in der Tz 4 ermittelten Zinsen für die Forderungen gegenüber dem Gesellschafter liegen verdeckte Ausschüttungen vor.

In der RZ 907 der KöstRI ist ersichtlich, dass zinsenlose Gesellschaftsdarlehen an einen Anteilsinhaber nicht fremdüblich sind und grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirken, ebenso unangemessen niedrige Zinsen.

Offene und verdeckte Ausschüttungen aus dem Vermögen der Gesellschaft an die Gesellschafter unterliegen der Kapitalertragsteuer. Durch die steuerliche Vertretung wurde erklärt, dass die Kapitalertragsteuer von 25% der verdeckten Ausschüttung vom Bf. dem Alleingesellschafter der I.GmbH in den Jahren 2005 bis 2010 getragen wird.

Die Kapitalertragsteuer wird durch separatem Festsetzungsbescheid dem Bf. vorgeschrieben.

	2007 €	2008 €	2010 €
<i>Stand zu Beginn</i>	542	15.661	34.854
<i>Stand am Ende</i>	15.661	22.669	54.027
<i>Summe</i>	16.203	38.330	88.882
<i>Durchschnitt</i>	8.102	19.165	44.441
<i>Zinsen 4%</i>	324	767	1.778
<i>KEST 25%</i>	81	191,75	444,50

Aufgrund der Betriebsprüfung wurde das Verfahren bei der I.GmbH für den Zeitraum 2005 bis 2010 wieder aufgenommen. Dementsprechend wurden die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für diesen Zeitraum vom Finanzamt am 27.4.2012 bei der I.GmbH erlassen.

Gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum 2005 bis 2010 wurden keine Rechtsmittel eingebracht, sodass diese Bescheide bereits rechtskräftig sind.

Im Anschluss an die bei der I.GmbH durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde dem Bf. mit Bescheiden vom **23.4.2012** für die Jahre 2005 bis 2010 Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Aus den **Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer** für die Jahre 2005 bis 2010 ergibt sich folgendes:

„Gemäß § 93 EStG 1988 ergeben sich steuerpflichtige Kapitalerträge für den

<i>Zeitraum 2005</i>	12.148 €
<i>Zeitraum 2006</i>	6.119 €
<i>Zeitraum 2007</i>	12.411 €
<i>Zeitraum 2008</i>	50.984 €
<i>Zeitraum 2009</i>	45.117 €
<i>Zeitraum 2010</i>	35.165 €

Die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% wird gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 festgesetzt:

Zeitraum 2005	3.037 €
Zeitraum 2006	1.529,75 €
Zeitraum 2007	3.102,75 €
Zeitraum 2008	12.746 €
Zeitraum 2009	11.279,25 €
Zeitraum 2010	8.791,25 €

In den Begründungen wurde ausgeführt:

„Die Begründung ist dem BP-Bericht zur Außenprüfung vom 20.4.2012 der I.GmbH Tz 7 zu entnehmen.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat, oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und die dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Direktvorschreibung liegt im Ermessen der Behörde und erfolgt im Sinne des § 20 BAO unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“.

Gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2010 brachte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung das Rechtsmittel der Berufung – datiert mit 31.5.2012 - ein mit folgender Begründung:

„... Es wird beantragt, die genannten Bescheide aufzuheben und dahingehend abzuändern, dass die gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 festgesetzte Kapitalertragsteuer mit insgesamt 12.712,67 Euro für die Jahre 2005 bis 2010 festgesetzt wird.

1. Bemessungsgrundlagen und Feststellungen:

Im Zuge einer Betriebsprüfung und dem Bericht über diese Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 20.4.2012 wurden unter TZ 1 Gewinnzuschätzungen und unter TZ 7 und 8 Zuschätzungen und verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt und zwar

Für das Jahr 2005 inkl. 10% SZ	12.148 €
Für das Jahr 2006 inkl. 10% SZ	6.119 €
Für das Jahr 2007 inkl. 10% SZ	12.411 €

Für das Jahr 2008 inkl. 10% SZ	50.984 €
Für das Jahr 2009 inkl. 10% SZ	45.117 €
Für das Jahr 2010 inkl. 10% SZ	35.165 €

Diese Feststellungen der Bemessungsgrundlagen für eine verdeckte Gewinnausschüttung wurden aus dem gesamten Ergebnis rechtswidrig ausgegliedert. Es wurden als Bemessungsgrundlagen lediglich Umsatzzuschätzungen bei Prostitutionserlösen abzüglich Anteil der Prostituierten an den Erlösen als Bemessungsgrundlagen herangezogen.

Diese Vorgangsweise ist rechtswidrig, Nachverrechnungen an Kapitalertragsteuer aufgrund von Umsatzzuschätzungen und daraus resultierenden Betriebsausgaben sind vorerst dem Gesamtergebnis zuzurechnen und aus dem betrieblichen Gesamtergebnis nach Abzug der Körperschaftsteuer ergibt sich die Bemessungsgrundlage für Kapitalertragsteuer.

Dieses Gesamtergebnis nach BP. und Zuschätzungen gemäß § 184 BAO wurden im bezeichneten Bericht in Kapitel Körperschaftsteuer RZ 704 vom Prüfungsorgan dargestellt.

Die Bemessung der Gewinne/Verluste wird vom Prüfer nach BP wie folgt dargestellt:

Gewinn 2005	7.343,25 €
Gewinn 2006	13.442,34 €
Gewinn 2007	- 4.006,30 €
Gewinn 2008	13.662,53 €
Gewinn 2009	14.058,84 €
Gewinn 2010	19.293,96 €

Zur Bemessung der Kapitalertragsteuer ist von diesen Gewinnen die Körperschaftsteuer mit Steuersatz 25 von 100 in Abzug zu bringen.

Der daraus entstehende Nettogewinn ist mit 25 von 100 gemäß § 95 EStG 1988 Kapitalertrag steuerpflichtig.

Unter diesen gesetzlichen Voraussetzungen ist die Richtigkeit der Umsatz- und der Erlöszuschätzungen voraussetzend, folgende Rechnung hinsichtlich Kapitalertragsteuer vorzunehmen:

	Gewinn nach BP	Köst	KEST
2005	7.343,25 €	1.835,81 €	1.376,86 €
2006	13.442,34 €	3.360,59 €	2.520,44 €

2007	-4.006,30 €	0,00 €	0,00 €
2008	13.662,53 €	3.415,62 €	2.561,72 €
2009	14.058,84 €	3.514,71 €	2.636,03 €
2010	19.293,96 €	4.823,49 €	3.617,62 €
<i>Summe Köst</i>			12.712, 67 €

Es ist sohin erwiesen, dass aufgrund des BP-Berichtes 27.773,33 Euro dem Bf. zu viel an Körperschaftsteuer vorgeschrieben wurden.

Es sind daher aus diesem Titel entsprechend der vorgelegten Tabellenrechnung die Bescheid mäßig vorgeschriebene Kapitalertragsteuer wie ausgeführt - siehe Tabelle - zu berichtigen.

2. Nachweis des Gewinnflusses:

Der Finanzbehörde ist es im Prüfungsverfahren nicht gelungen, jedenfalls wurde ein schlüssiger Beweis nicht vorgebracht, dass Gewinne aus dem geprüften Betrieb an den Abgabepflichtigen abgeflossen sind. Die reine zahlenmäßige Feststellung, noch dazu auf dem Schätzungswege und inhaltlich unrichtig, ist kein Beweis über den Zufluss von Gewinnen.

Es wurde bei der Sichtung von Belegen und Bankbelegen und Kassabelegen weder Auszahlungsbestätigungen oder Überweisungen an den Abgabepflichtigen festgestellt, noch Unregelmäßigkeiten (Fehlbeträge) in der Höhe der vorgehaltenen verdeckten Gewinnausschüttungen in der Kassa beanstanden. Die Finanzbehörde hat es nicht einmal der Mühe wert gefunden, den Abgabepflichtigen zu den Vorhalten zu befragen.

Wir beantragen die Entscheidung über diese Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung".

Aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 9.11.2012 geht folgendes hervor:

"Der Bf. war in den Jahren 2005 bis 2010 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der I.GmbH.

Bei den Erlösen aus Prostitution (Erlösanteil aus der Leistung der Prostituierten) wurden gravierende Mängel bei den Grundaufzeichnungen festgestellt. So wurde auf den Großteil der Belege weder der Tag (Datum), der Ort noch die Art der Leistungserbringung angeführt. Großteils fehlt auch der (vollständige) Namen der Dienstleisterin (Prostituierten). Weiteres wurden Beträge nicht einzeln und in nachvollziehbarer Weise festgehalten, sondern in nicht aufgeschlüsselten Summen erfasst. Die Aufzeichnungen entsprachen nicht den §§ 131 ff BAO. Daher wurde durch die BP eine Schätzung gemäß § 184 Abs. 3 BAO durchgeführt. Ab dem Jahr 2011 wurde die Verordnung über die Erfassung von Barerlösen weitgehend eingehalten und auch die Prostitutionserlöse

einzelne aufgezeichnet und der Umsatzsteuer unterzogen. Daher dient das Jahr 2011 als Schätzgrundlage für 2007 bis 2010.

Für die Jahre 2005 und 2006 wurde mangels Vergleichsmöglichkeit ein Sicherheitszuschlag festgesetzt.

Ebenfalls ab dem Jahr 2011 war der Geschäftsführer Herr A.A, der Bruder des Bf. Da die Prüfung im Jahr 2012 stattfand, wurden alle Besprechungen zu den Feststellungen der BP mit ihm und der steuerlichen Vertretung abgehalten. Weder durch den Bf. selbst, noch durch seinen Bruder oder die Steuerberaterin wurde ausgesprochen, dass der Bf. an Besprechungen teilnehmen möchte.

Erst als Herr A.A und die Steuerberaterin über die Gründe der Schätzung und ihrer Berechnung hinreichend informiert waren, wurde die Prüfung abgeschlossen und die Abgabenbescheide der GmbH durch Wiederaufnahme des Verfahrens abgeändert. Gegen diese Bescheide wurde keine Berufung eingebbracht.

Nach herrschender Rechtsauffassung können sich verdeckte Ausschüttungen auch auf Grund von Zuschätzungen – auch im Wege von Sicherheitszuschlägen – im Gefolge abgabenbehördlicher Prüfungen bei Kapitalgesellschaften ergeben, wobei derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft grundsätzlich den Gesellschaftern nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen sind, es sei denn, dass die Mehrgewinne nur einem (oder einigen der) Gesellschafter zugeflossen sind.

Aufgrund der Zuschätzungen kommt es zu Mehrgewinnen bei der I.GmbH. Diese Mehrgewinne sind daher als verdeckte Ausschüttung an den Alleingesellschafter, dem Bf., zu werten.

Offene und verdeckte Ausschüttungen aus dem Vermögen der Gesellschaft an die Gesellschafter unterliegen der Kapitalertragsteuer. Durch die steuerliche Vertretung der Gesellschaft, wurde erklärt, dass die Kapitalertragsteuer von 25% der verdeckten Ausschüttung vom Bf. getragen wird.

Die Kapitalertragsteuer wurde daher mittels der genannten Festsetzungsbescheiden dem Bf. vorgeschrieben".

In der Folge wurde die Stellungnahme der Betriebsprüfung dem Bf., zu Handen der steuerlichen Vertretung – da eine Zustellvollmacht aufrecht war - zur Gegenäußerung mit Schreiben vom 20.11.2012 übermittelt.

Eine Gegenäußerung erfolgte nicht.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 24.1.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG):

Mit BGBl 2012/51 wurden im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31.12.2013 aufgelöst. Die

Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art 129 B-VG iVm Art 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl 2012/51). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF. BGBl I 2013/14 nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

Im Schreiben vom 14. April 2014 wurde der Bf. ersucht bekanntzugeben, wie weit das Verfahren vor der Staatsanwaltschaft R. zu GZ 0000 fortgeschritten sei bzw. ob das Verfahren durch die Staatsanwaltschaft wegen §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinstrG eingestellt worden sei, oder ob es mittlerweile ein Urteil durch ein Gericht geben würde. Weiters seien in diesem Zusammenhang alle Unterlagen (zB. Urteil des Gerichts, Einstellung des Verfahren, Verhandlungsprotokoll etc.) zu übermitteln.

Der Bf. äußerte sich dazu nicht.

Die steuerliche Vertretung teilte telefonisch am 5.5.2014 - festgehalten in einem Aktenvermerk - mit, dass das Vollmachtverhältnis nicht mehr aufrecht sei.

Im am 5.5.2014 geführten Telefonat - festgehalten in einem Aktenvermerk - mit dem Leiter der Strafsachenstelle des Finanzamtes S. wurde mitgeteilt, dass ein Urteil des Gerichts im April 2014 ergangen sei, dieses wird an die Richterin übermittelt.

Aus dem Urteil des LG vom 24.4.2014 geht folgendes hervor:

"Der Bf. ist schuldig,

er hat ab dem Jahr 2007 bis zum Jahr 2011 als Geschäftsführer der I.GmbH im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes S. vorsätzlich

I) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung nachstehender Abgaben bewirkt, indem er Erlöse und Umsätze, nämlich die "Schandlöhne" der bei der I. GmbH beschäftigten Dienstnehmerinnen nicht vollständig im buchhalterischen Rechenwerk und folglich auch nicht vollständig in den Jahressteuererklärungen aufgenommen und somit nicht vollständig erklärt hat, wodurch die nachstehenden Steuern bescheidmäßig zu niedrig festgesetzt wurden:

A) an Umsatzsteuer...

B) an Kapitalertragsteuer

- 1) für das Jahr 2007 in Höhe von 3.021,75 Euro*
- 2) für das Jahr 2008 in Höhe von 12.554,25 Euro*
- 3) für das Jahr 2009 in Höhe von 11.279,25 Euro*
- 4) für das Jahr 2010 in Höhe von 8.346,75 Euro*

somit ein Gesamtbetrag in Höhe von 35.202 Euro

II)

Strafbare Handlungen:

zu I) die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinstrG idF des BGBl. I Nr. 28/1999....

Strafbemessungsgründe:

Erschwerend: Begehung über längeren Zeitraum

Mildernd: die gerichtliche und finanzstrafbehördliche Unbescholtenheit, das umfassende Geständnis.

Der Verurteilte verzichtet nach Besprechung mit seinem Verteidiger auf Rechtsmittel..".

Der Bf. ist zur mündlichen Senatverhandlung vor dem BFG am 30.9.2014 nicht erschienen. Die Zustellung an ihn ist laut Rückscheinbrief (RsA) als hinterlegt ausgewiesen. Die Vertreter der belangten Behörde wiederholten das bisherige Vorbringen und beantragten die Abweisung der Beschwerde im Sinne ihres Vorbringens.

B. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf. war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 100%iger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der I.GmbH. Ab 11.2.2011 ist der Bruder des Bf. (alleiniger) Geschäftsführer, und der Bf. zu 65% an der I.GmbH beteiligt.

Mit Ende 2012 wurde die Tätigkeit der I.GmbH eingestellt und mit 15.4.2014 wurde die I.GmbH von amtswegen gelöscht.

Die I.GmbH bestand aus mehreren Bordellbetrieben in Z. und C.. Diese wurden zeitlich entweder nebeneinander oder hintereinander geführt. Es handelte sich um die Lokale X. in A., Y. in P., L. und das Laufhaus in der Altstadt in Z., sowie das U. in D..

Bei der I.GmbH fand im Zeitraum 2011 und 2012 eine Betriebsprüfung für 2005 bis 2010 statt. Dabei wurde festgestellt, dass die Grundaufzeichnungen betreffend Prostitutionserlöse (Erlösanteil aus der Leistung der Prostituierten) in den Jahren 2005 bis 2010 gravierende Mängel aufwiesen. Auf dem Großteil der Belege wurde weder der Tag (Datum), der Ort noch die Art der Leistungserbringung angeführt. Es fehlten großteils die Namen der Dienstleisterinnen (Prostituierten). Die Beträge wurden nicht einzeln sondern in nicht aufgeschlüsselten Summen zusammengefasst.

Die Prostitutionserlöse, die grundsätzlich aus dem Anteil für das Etablissement ("Hausanteil") und dem Anteil für die Damen ("Mädchenanteil") bestanden, konnten aufgrund der gravierenden Aufzeichnungsmängel nicht nachvollzogen werden, sodass eine Schätzung der Prostitutionserlöse durch die Betriebsprüfung erfolgte.

Während die gesamten Prostitutionserlöse (Hausanteil und Mädchenanteil) der Umsatzsteuer unterzogen wurden, waren ertragsteuerlich die Prostitutionserlöse aus dem Hausanteil strittig.

Aus der Gegenüberstellung des Jahres 2011 mit den beschwerdegegenständlichen Jahren 2007 bis 2010 wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass die Prostitutionserlöse viel zu niedrig waren.

Da ab 2011 die Aufzeichnungen der Prostitutionserlöse formal die abgabenrechtlichen Erfordernisse erfüllten, wurden die Umsatzzahlen des Jahres 2011 von den beiden Betriebsstätten X. und Y. als Basis herangezogen.

Die gesamten Prostitutionserlöse (Mädchen- und Hausanteil) von acht Monaten aus diesen beiden Betriebsstätten wurde auf ein Jahr hochgerechnet und als Grundlage für die Schätzung 2007 bis 2010 angesetzt.

Die so ermittelten Prostitutionserlöse wurde den in den Steuererklärungen ausgewiesenen Beträgen der Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 gegenübergestellt. Die jeweilige Differenz wurde schließlich dem in der Steuererklärung erklärten Betriebsergebnis bei der I.GmbH und bei der Umsatzsteuer zugerechnet.

Das Verhältnis Hausanteil und Mädchenanteil wurde mit 40% zu 60% festgestellt. Der "Aufwand Mädchenanteil" ergibt sich im Jahr 2011 in Höhe von 107.917 Euro. Jährlich wurde bei der "Zuschätzung/verdeckte Ausschüttungen" ein Aufwand Mädchenanteil in Höhe von 21.583 Euro berücksichtigt.

Auf Basis 2011 wurde nun der 40%ige Hausanteil ermittelt und als Schätzgrundlage dem von der GmbH erklärten Hausanteil im jeweiligen Jahr von 2007 bis 2010 gegenübergestellt.

Die sich daraus ergebenden Differenzen bei der Umsatzsteuer sowie bei den Erlösen wurden dem Bf. als verdeckte Ausschüttungen in weiterer Folge in den Bescheiden als steuerpflichtige Kapitalerträge zugerechnet und der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% unterworfen.

Für 2005 und 2006 wurde ein Sicherheitszuschlag von 10% auf die Prostitutionserlöse "Hausanteil" und der Umsatzsteuer aufgrund der mangelhaften Belegführung und der nicht nachvollziehbaren Bemessungsgrundlagen zugeschlagen. Auch diese Zuschätzung wurde dem Bf. als verdeckte Ausschüttungen zugerechnet. Das Lokal X. wurde in die Schätzung nicht einbezogen, da es in diesem Zeitraum noch nicht existent war.

Gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum 2005 bis 2010 wurden keine Rechtsmittel eingebracht, sodass diese Bescheide rechtskräftig sind.

Die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2010 sind am 23.4.2012 an den Bf. ergangen. Die Bemessungsgrundlagen für die verdeckten Ausschüttungen an den Bf. ergeben sich aus dem BP-Bericht und den Kapitalertragsteuerbescheiden.

Laut Urteil des LG wurde der Bf. wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG verurteilt. Der Bf. legte ein Geständnis ab. Eine Hinterziehung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2007 bis 2010 im Gesamtbetrag von 35.202 Euro wurde durch das Geständnis vom Bf. bestätigt.

C. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus folgenden Unterlagen:

- Arbeitsbogen und Betriebsprüfungsbericht vom 20.4.2012 mit der Nr. 1 der I.GmbH zu StNr. zzzz.
- Arbeitsbogen und Betriebsprüfungsbericht mit der Auftragsbuch Nr. 2 des Bf. zu StNr. xxxx
- Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 9. November 2012 zur Berufung vom 30.5.2012
- Abschlussbericht vom 17. Oktober 2013 des FA S.
- Firmenbuchauszug FN yyy vom 1.9.2014
- Protokollsvermerk und gekürzte Urteilsausfertigung 1111 vom 24.4.2014
- Vorbringen des Bf. in der Beschwerde und den Aktenvermerken

Im Bericht der Betriebsprüfung betreffend die I.GmbH ist im Detail dargelegt und nachvollziehbar, wie sich die Zuschätzungen der Prostitutionserlöse ergeben. Es kann daher auf die dort getroffenen Feststellungen verwiesen werden, zumal kein konkreter Einwand gegen die Schätzung erfolgte. Die Schätzung erfolgte aufgrund gravierender Mängel bei den Grundaufzeichnungen der Prostitutionserlöse, die durch den Bf. verursacht wurden, als alleinigen Geschäftsführer und Gesellschafter der GmbH.

D. Rechtslage und Erwägungen:

1) Verjährung:

a) Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung.

Bei der Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 und 3 BAO).

Werden nach § 209 Abs 1 BAO innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

b) Allgemeines zur Verjährung:

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. Ritz, BAO⁵, § 207, Tz 3; VwGH 19.12.2006, 2004/15/0163; VwGH 11.11.2004,

2004/16/0028; VwGH 8.9.2005, 2005/17/0029) und in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen (VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182).

Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer.

Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

c) Erwägungen:

Die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 wäre grundsätzlich mit 31.12.2011 als verjährt anzusehen, da bezüglich dieses Jahres der Einkommensteuerbescheid für 2005 am 27.9.2006 ergangen ist.

Während der bei der GmbH durchgeführten BP wurden Amtshandlungen gegenüber dem Bf. betreffend Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gesetzt. Vom Prüfungsauftrag datiert mit 4.10.2011 ist u.a. die Kapitalertragsteuer 2005 bis 2009 umfasst. Im Zuge der Prüfung wurden Feststellungen zur Kapitalertragsteuer getroffen. Durch die Prüfung im Zeitraum 2011 und 2012, die in den Feststellungen der BP. mündeten, wurden Handlungen gesetzt, die die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bewirkt haben (Niederschrift vom 4.4.2012, BP-Bericht vom 20.4.2012).

Die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2005 bis 2010 sind am 23.4.2012 ergangen. Aufgrund der Verlängerungshandlungen liegt somit für das Jahr 2005 auch keine Verjährung vor.

2) Schätzung:

a) Rechtsgrundlagen:

§ 131 BAO lautet:

Abs. 1: Bücher, die gemäß den §§ 124 oder 125 zu führen sind oder die ohne gesetzliche Verpflichtung geführt werden, und Aufzeichnungen der in den §§ 126 bis 128 bezeichneten Art dürfen, wenn nicht anderes gesetzlich angeordnet ist, auch im Ausland geführt werden. Derartige Bücher und Aufzeichnungen sind auf Verlangen der Abgabenbehörde innerhalb angemessen festzusetzender Frist in das Inland zu bringen. Den Büchern und Aufzeichnungen zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind, wenn sie im Ausland geführt werden, innerhalb angemessener Frist in das Inland zu bringen und im Inland aufzubewahren; diese Verpflichtung entfällt hinsichtlich jener Vorgänge, die einem im Ausland gelegenen Betrieb, einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder einem im Ausland gelegenen Grundbesitz zuzuordnen sind. Es muss gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist.

Die gemäß §§ 124 oder 125 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die

Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Kontoauszüge, Bilanzabschriften oder Belege beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hiebei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.
2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung Erleichterungen bei den Büchern und Aufzeichnungen festlegen, wenn das Festhalten der einzelnen Bareingänge und Barausgänge unzumutbar wäre, sofern die ordnungsgemäße Ermittlung der Grundlagen der Abgabenerhebung dadurch nicht gefährdet wird.
3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.
4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.
5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, daß die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.
6. Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbarer Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder

auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verwendet werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein.

Abs. 2: Werden die Geschäftsvorfälle maschinell festgehalten, gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß mit der Maßgabe, daß durch gegenseitige Verweisungen oder Buchungszeichen der Zusammenhang zwischen den einzelnen Buchungen sowie der Zusammenhang zwischen den Buchungen und den Belegen klar nachgewiesen werden sollen; durch entsprechende Einrichtungen soll der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle leicht und sicher geführt werden können und sollen Summenbildungen nachvollziehbar sein.

Abs. 3: Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen können Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen."

§ 138 BAO lautet:

(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

§ 163 BAO lautet:

Abs. 1: Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben

zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Abs. 2: Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

§ 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.

b) Allgemeines zur Schätzung:

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt (berechnet) werden, so sind sie zu schätzen.

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil davon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Steuerpflichtigen und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, der muss allerdings die mit der Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz im Ergebnis - nicht im Verfahren und Denkvorgang - muss als der Schätzung immanent angenommen werden. Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (*Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 1 ff.*).

c) Schätzungsberechtigung:

Die Befugnis zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, der Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen, nicht aber bloße Schwierigkeiten sachlicher oder rechtlicher Natur (*Ritz*, BAO⁵, § 184, Tz 6 ff).

Formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen berechtigen nur dann zu einer Schätzung, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Bücher bzw. Aufzeichnungen nicht mehr glaubwürdig erscheint (*Ritz*, BAO⁵, § 184, Tz 9).

Zu schätzen ist daher stets dann, wenn sich die Grundlagen für eine Abgabenerhebung nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033). Derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, hat die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen (VwGH 29.11.2006, 2003/13/0087).

Laut BP-Bericht, TZ 7, steht fest, dass gravierende Aufzeichnungsmängel bei den Prostitutionserlösen im gegenständlichen Beschwerdezeitraum vorgelegen sind. Eine Nachvollziebarkeit bzw. zuverlässige Ermittlung der Prostitutionserlöse anhand der Aufzeichnungen war nicht möglich.

Die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO war somit gegeben, welche im Übrigen vom Bf. nicht bestritten wurde.

d) Schätzungsmethode:

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig folgerichtig sein und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (VwGH 28.6.2012, 2009/15/0201).

Es gibt verschiedenen Arten von Schätzungsmethoden, dazu gehören ua kalkulatorische Schätzung und der Sicherheitszuschlag (*Ritz*, BAO⁵, § 184 Tz 12ff).

Gegen die beiden angewendeten Schätzungsmethoden Sicherheitszuschlag für 2005 und 2006 und die kalkulatorische Schätzung auf Basis des Jahres 2011 hat der Bf. nichts Substantiiertes vorgebracht.

e) Erwägungen:

Konkrete Einwendungen bzw. Berechnungen, die geeignet gewesen wären, Mängel der durchgeföhrten Schätzung darzulegen, die Korrekturen erfordert hätten, wurden vom Bf. nicht erhoben.

Gegen die Schätzung wurden keine substantiierten Ausführungen vorgebracht bzw. auch keine Beweismittel angeboten und vorgelegt.

Zusammenfassend wird dazu festgestellt, dass die im Rahmen der Schätzung angestellte Berechnung, die auf dem als erwiesen beurteilten Sachverhalt beruht, logisch aufgebaut ist. In die Berechnung wurden auch Ausgaben wie der "Mädchenaufwand" miteinbezogen.

Den Feststellungen des Finanzamtes ist der Bf. nun insofern entgegengetreten als er vorbringt, dass "*es der Finanzbehörde im Prüfungsverfahren nicht gelungen ist, jedenfalls wurde ein schlüssiger Beweis nicht vorgebracht, dass Gewinne aus dem geprüften Betrieb an den Abgabepflichtigen abgeflossen sind und die reine zahlenmäßige Feststellung, noch dazu auf dem Schätzungswege inhaltlich unrichtig, kein Beweis über den Zufluss von Gewinnen ist*" .

Worin nun tatsächlich eine inhaltliche Unrichtigkeit der Schätzung zu sehen ist, hat der Bf. nicht konkretisiert und detailliert dargestellt. Nachweise hinsichtlich seiner vagen Behauptung wurden nicht vorgelegt.

Es ist davon auszugehen, dass die Schätzungsgrundlagen nicht als überzogen und somit den Tatsachen entsprechend beurteilt werden können.

Schätzungsbedingte Unschärfen hat der zur Schätzung Anlass Gebende zu tragen. Im übrigen wäre es den Verantwortlichen - Bf.- in jeder Lage des Verfahrens möglich gewesen, die tatsächlichen Bemessungsgrundlagen bekanntzugeben bzw. an der Ermittlung von deren tatsächlicher Höhe mitzuwirken.

Hinsichtlich der schlüssig begründeten Höhe der Zuschätzungen wurden vom Bf. keine Einwendungen vorgebracht, weshalb für den erkennenden Senat kein Anlass bestand, an der Richtigkeit des Schätzungsergebnisses zu zweifeln.

Trotz Wissens, dass eine BP. bei der I. GmbH stattgefunden hat, und trotz an ihn ergangenene Kapitalertragsteuerbescheide, hat der Bf. sich persönlich an den Verfahren nicht beteiligt. Er reagierte nicht einmal auf den an ihn zugestellten Vorhalt vom 14.4.2014 der Richterin des BFG. Auch zur mündlichen Verhandlung am 30.9.2014 ist der Bf. ohne Angabe von Gründen nicht erschienen. Insoweit ist das berufungsgegenständliche Vorbringen, der Bf. sei in das Verfahren nicht ausreichend einbezogen worden, insgesamt nicht nachvollziehbar.

Das Vorbringen des Bf. "*diese Vorgangsweise ist rechtswidrig, Nachverrechnungen an Kapitalertragsteuer aufgrund von Umsatzzuschätzungen und daraus resultierenden Betriebsausgaben sind vorerst dem Gesamtergebnis zuzurechnen und aus dem betrieblichen Gesamtergebnis nach Abzug der Körperschaftsteuer ergibt sich die Bemessungsgrundlage für Kapitalertragsteuer*" ist nicht nachvollziehbar. Es wird nämlich übersehen, dass es sich - entsprechend dem Trennungsprinzip (Raab/Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Körperschaftsteuergesetz 1988, 24. Auflage, § 8 Tz 108 mwN) dabei um zwei getrennte Rechtspersonen handelt einerseits die GmbH mit ihrer Gewinnermittlung und andererseits der Gesellschafter - Bf. -

dem verdeckte Ausschüttungen zugeflossen sind und die die Basis für die Berechnung der Kapitalertragsteuer bilden. Die Beurteilung als Einkünfte aus Kapitalvermögen hat unabhängig von der Behandlung der ausschüttenden Kapitalgesellschaft zu erfolgen.

Zu einer Steuerpflicht (idR im Wege der KEST) kommt es erst dann, wenn der Gewinn oder sonstige Vermögensvorteile an ihn ausgeschüttet werden. Der Bf. hat umittelbar keinen Gewinn aus der bloßen Anteilseignerschaft oder Tätigkeit der Kapitalgesellschaft zu versteuern.

Aufgrund der Feststellungen der BP und des Urteils des LG Ried steht fest, dass der Bf. als alleiniger Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter die nicht erklärten und festgestellten Zuschätzungen bei den Prostitutionserlösen nicht in das Rechenwerk der GmbH aufgenommen hat. Aufgrund der fehlenden bucherlichen Erfassung waren die durch die Schätzung festgestellten Erlöse zu erfassen, und dem Bf. im Wege der KEST vorzuschreiben.

Auch ist nicht nachvollziehbar, was der Bf. mit dem Vorbringen "*Dieses Gesamtergebnis nach BP. und Zuschätzungen gemäß § 184 BAO wurden im bezeichneten Bericht in Kapitel Körperschaftsteuer RZ 704 vom Prüfungsorgan dargestellt*" ausdrücken will. Konkrete Ausführungen diesbezüglich fehlen.

3) Kapitalertragsteuer, Verdeckte Ausschüttungen:

a) Rechtsgrundlagen in der für den Zeitraum geltenden Fassung:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 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 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten (§ 95 Abs. 1 EStG 1988). Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 3 EStG 1988).

Zum Abzug verpflichtet ist gemäß § 95 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 EStG der Schuldner der Kapitalerträge.

Nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen ua bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer **ausnahmsweise** vorzuschreiben, wenn

Z. 1: Der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

Z. 2: Der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

b) Allgemeines zur verdeckten Ausschüttung:

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a.

Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspricht § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; neben offenen Gewinnausschüttungen zählen dazu auch verdeckte Ausschüttungen (*Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 27 Tz 26, 28).

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.

Unter verdeckten (Gewinn)ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 2 EStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an ihre Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0180; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168, VwGH 16. Mai 2007, 2005/14/0005, VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002, *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Körperschaftsteuergesetz 1988, 24. Auflage, § 8 Tz 109).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (VwGH 30.10.2003, 99/15/0072).

Offene wie verdeckte Ausschüttungen setzen definitionsgemäß eine Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung voraus, ein bloßer "Machthaber" (etwa ein an der Gesellschafter nicht beteiligter Geschäftsführer) kann nicht Empfänger von Gewinnausschüttungen sein (VwGH 7.7.2004, 99/13/0215, 0216).

Eine derartige Einkommensminderung kann sich entweder daraus ergeben, dass der Anteilseigner der Körperschaft Erträge entzieht oder die Körperschaft zugunsten ihres Anteilseigners auf angemessene Einnahmen verzichtet.

Erwirtschaftet eine Körperschaft Erträge, die durch den Anteilseigner vereinnahmt und daher gar nicht in die Bücher der Körperschaft aufgenommen werden, ist von einer soziétär veranlassten Einkommensminderung auszugehen. Aufgrund der fehlenden bucherlichen Erfassung werden solche Einkommensminderungen vor allem durch Schätzung erfasst (*Ressler/Stürzlinger* in Lang/Schuch/Staringer, KStG Kommentar, § 8 Tz 111 und 112, Mehrgewinne aus berechtigten Zuschätzungen und die dazu angeführte Judikatur VwGH (17.9.1996, 95/14/0068, 10.12.1985, 85/14/0080, 11.12.1996, 95/13/0240)).

Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne aus nicht erklärten Erlösen, die daher im Betriebsergebnis keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022; 27.4.1994, 92/13/0011, VwGH 8.11.1983, 83/14/0037, 19.7.200, 97/13/0241, 0242, *Raab/Renner* in Quatschnigg/Renner/ Schellmann/Stöger/ Vock, Körperschaftsteuergesetz 1988, 24. Auflage, § 8 Tz 258).

Der Sicherheitszuschlag führt bei Anteilsinhaber nach stRsp zu verdeckten Ausschüttungen (VwGH 21.5.2005, 2002/13/0230, 24.3.1998, 97/14/0118, 0119) und ist nach Maßgabe der Gewinnverteilungsquoten zu verteilen. Keine verdeckte Ausschüttung wäre nur gegeben, wenn seitens des Anteilinhabers nachgewiesen wird, dass die nicht offengelegten Gewinne jemand anderen zugekommen oder in der Gesellschaft verblieben sind.

Die Beweislast für einen Nichtzufluss liegt beim Gesellschafter (VwGH vom 25.3.1999, 97/15/0059, 2.9.2009, 2005/15/0029). Dass durch Gewinnzuschätzungen ermittelte Mehrgewinne überhaupt nicht zur Ausschüttung gekommen sind, also weiterhin bei der Gesellschaft verblieben bzw. dort verwendet wurden, ist vom Abgabepflichtigen zu beweisen (VwGH 21.12.1989, 89/14/0151; 25.3.1999, 97/15/0059).

Keine verdeckte Gewinnausschüttung wäre somit gegeben, wenn die Gewinne nachweislich nicht dem Anteilsinhaber zugekommen sind. So könnte der Nachweis geführt werden, dass ein festgestellter Mehrgewinn

- * sich auf einem Schwarzgeldkonto der Körperschaft befindet,
- * zur Beschaffung von Schwarzeinkäufen verwendet wurde,
- * zur Bezahlung von Schmiergeldern verwendet wurde oder
- * einem Dienstnehmer (diebischen Angestellten) zugekommen ist (*Raab/Renner* in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Körperschaftsteuergesetz 1988, 24. Auflage, § 8-Anhang Tz 286).

c) Erwägungen:

Eingangs ist festzustellen, dass der Bf. nicht bestreitet, dass aufgrund der mangelhaften Grundaufzeichnungen nicht alle Prostitutionserlöse aufgezeichnet wurden und auch bei der I.GmbH nicht erfasst wurden.

Mit dem Vorbringen, dass "*es der Finanzbehörde im Prüfungsverfahren nicht gelungen ist, jedenfalls wurde ein schlüssiger Beweis nicht vorgebracht, dass Gewinne aus dem geprüften Betrieb an den Abgabepflichtigen abgeflossen sind und die reine zahlenmäßige Feststellung, noch dazu auf dem Schätzungswege inhaltlich unrichtig, kein Beweis über den Zufluss von Gewinnen ist*" ist aufgrund folgender Ausführungen nichts gewonnen:

Der Bf. verkennt die Rechtslage, wenn er vorbringt, dass die Finanzbehörde die Beweislast für den Zufluss von bislang nicht erklärten Gewinnen hat. Laut Rechtsprechung und Lehre liegt die Beweislast für den fehlenden Zufluss einer verdeckten Ausschüttung beim Anteilsinhaber, im gegenständlichen Fall beim Bf.

Der Bf. bestreitet weder die Feststellung in der Stellungnahme der BP. vom 9.11.2012, dass er alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war, noch dass er im fraglichen Zeitraum in wirtschaftlicher bzw. in kaufmännischer Hinsicht für die GmbH als Geschäftsführer tätig war.

Aus dem BP-Bericht der I.GmbH geht im Detail hervor, welche Vorgänge zu einer Zuschätzung und in konkret welcher Höhe zu einer solchen geführt haben. Aus diesen Feststellungen und aus dem Urteil des LG, mit dem der Bf. wegen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG ua auch der Kapitalertragsteuer für 2007 bis 2010 verurteilt wurde, geht hervor, dass die von der BP. in einer Schätzung festgestellten Erlöse dem Bf. zugeflossen sind, zumal die Verurteilung aufgrund eines Geständnisses des Bf. erfolgte.

Einen Nachweis dafür, dass die Gelder tatsächlich zur Abdeckung betrieblicher Verbindlichkeiten verwendet wurden und diesfalls für Gesellschaftszwecke verwendet worden wären, wurden nicht erbracht. Nebenbei ist zu erwähnen, dass bei der Ermittlung der KESt ein anteiliger Mädchenaufwand (geschätzt) jährlich die Bemessungsgrundlage vermindert. Hinsichtlich der Höhe des berücksichtigten Mädchenaufwandes wurden keine Einwendungen vorgetragen.

In konkret welchen Punkten eine unrichtige Schätzung vorliegt und konkret welche Beträge ihm nicht zugeflossen sind, wurde vom Bf. nicht detailliert dargelegt und nachgewiesen. Dass die nicht erklärten Prostitutionserlöse anderen Personen zugeflossen wären, wurde weder behauptet noch in irgendeiner Form nachgewiesen, sodass Zweifel an der Richtigkeit der dem Bf. zugerechneten verdeckten Ausschüttungen dem Grunde und der Höhe nach nicht bestehen.

Im gegenständlichen Fall wurde somit von der BP festgestellt, dass aufgrund gravierender Aufzeichnungsmängel Prostitutionserlöse in der Gewinnermittlung der GmbH nicht

aufgeschienen sind, sodass diese dem Bf. - mangels gegenteiliger Beweise - als zugeflossen zu werten sind.

Es ist im Streitfall somit von der Bereicherung des Alleingesellschafters und Geschäftsführers nämlich des Bf. auszugehen. Dadurch, dass die GmbH die Bereicherung des Alleingesellschafters und Geschäftsführers in Kauf genommen hat, ist ihr Einverständnis mit einer Bereicherung in Höhe der Zuschätzung zu unterstellen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Aus den dargelegten Gründen gelangt der Senat des BFG zur Ansicht, dass dem Bf. die festgestellten und nichterklärten Prostitutionserlöse in der festgestellten Höhe zugeflossen sind.

d) Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer:

a) Allgemeines:

§ 95 Abs 5 Z 1 EStG 1988 idF für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum (vgl. nunmehr gleichlautend § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) stellt hinsichtlich der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer (KESt) auf rein objektive Momente ab.

Der zum Abzug Verpflichtete hat die KESt nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (*Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶ § 95 Tz 67). Grundsätzlich hat der Abzugsverpflichtete die KESt gem § 95 Abs. 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Bei verdeckten Ausschüttungen ist nämlich grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge iSd § 95 Abs. 5 Z 1 EStG in der für beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung handelt, bei denen daher, so der Gesetzestext wörtlich, „ausnahmsweise“ die KESt dem Empfänger der Kapitalerträge (zB Anteilseigner) direkt vorzuschreiben ist (UFS 21.2.2008, RV/0189-W/06, bestätigend VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153 sowie UFS 30.10.2013, RV/0358-G/09, dazu *Raab/Renner*, Aktuelle Entscheidungen des UFS zu Körperschaften, BFGjournal 3/2014, 105 f.).

Nach dem VwGH-Erk vom 29.3.2012, 2008/15/0170, 0168 ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen „ein klassischer Anwendungsfall dieser Gesetzesbestimmung, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen“. Bei verdeckten Ausschüttungen kann somit der Empfänger hins der KESt jedenfalls unmittelbar in Anspruch genommen werden.

Die hA geht diesbezüglich davon aus, dass es im Ermessen der Abgabenbehörde steht, ob sie die KESt dem Empfänger oder dem Abzugsverpflichteten vorschreibt (*Jakom/Marschner*, EStG⁷, § 95 Rz 43, *Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶ § 95 Tz 66, *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 95 Tz 11; vgl zum

Meinungsstand auch *Twardosz*, ÖStZ 2009/634,318 f). Zumindest nach seinem Wortlaut (vgl arg „*ist.... vorzuschreiben*“) räumt allerdings § 95 Abs 5 Z 1 EStG 1988 idF für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum der Abgabenbehörde insoweit hingegen kein Ermessen ein, vielmehr ist zunächst der Empfänger zwingend und die ausschüttende Körperschaft allenfalls nachrangig (im Haftungswege) in Anspruch zu nehmen (vgl auch *Achatz*, Steuerfreie Kapitalerträge und KESt, insbesondere bei beschränkter Steuerpflicht, ÖStZ 1989, 255, der zutreffend darauf verweist, dass zwar nach der Rechtslage des EStG 1972 tatsächlich Auswahlermessen der Abgabenbehörde bestand, im Geltungsbereich des EStG 1988 hingegen die KESt zwingend dem Empfänger vorzuschreiben ist).

Der VwGH hat lediglich die Zulässigkeit der Inanspruchnahme des Empfängers an sich bestätigt, jedoch bislang keine ausdrückliche Aussage dahingehend getroffen, ob die Auswahl desjenigen, dem die KESt vorgeschrieben wird, im Ermessen liegt oder nicht.

Folgt man der bislang hA, dass die entsprechende Auswahl eine Ermessensentscheidung darstellt, so ist festzuhalten, dass Ermessensentscheidungen gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sind. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 20 Tz 7). Bei dieser Interessensabwägung ist wesentlich, dass sich die Zahlungsunfähigkeit der GmbH abzeichnete bzw die GmbH auch zahlungsunfähig geworden ist, eine Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer bei der GmbH daher aufgrund deren Überschuldung nicht mehr zu erwarten war. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 20 Tz 9) wäre es nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der KESt beim Bf. zu unterlassen und die KESt stattdessen einem Haftungspflichtigen vorzuschreiben, bei dem die Einbringlichkeit wenig wahrscheinlich ist. Eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruchs gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge stellt jedenfalls ein bei der Ermessensübung zu berücksichtigendes Zweckmäßigkeitselement dar (vgl *Schwaiger*, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen – Ein Plädoyer für die Direktvorschreibung aus dem Blickwinkel von Anspruchsverzinsung und Endbesteuerung, ÖStZ 2001/1029, 545). Auch wäre es unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gerechtfertigt, von einer verfahrensrechtlich noch möglichen Vorschreibung der KESt an den Gesellschafter abzusehen. Es entspricht der Intention des Gesetzgebers, die auf verdeckte Ausschüttungen einer GmbH entfallende KESt mittels Abgabenbescheid direkt dem begünstigten Gesellschafter vorzuschreiben. Die Zweckmäßigkeit einer solchen Maßnahme steht regelmäßig außer Zweifel (UFS 10.8.2011, RV/0383-G/09, UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09).

Für eine Ermessensentscheidung ist die Sachlage zum Zeitpunkt der Entscheidung der Berufungsbehörde maßgeblich (VwGH 21.2.2005, 2001/17/0075).

b) Erwägungen:

Da die I.GmbH die dem Bf. in den Jahren 2005 bis 2010 zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen nicht der Vorschrift des § 93 Abs. 2 EStG 1988 entsprechend gekürzt hat, sind somit die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 für eine direkte Inanspruchnahme des Bf. erfüllt.

Der Senat folgt in seinen Erwägungen der Rechtsansicht, dass angesichts des eindeutigen und unzweifelhaften Wortlauts des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 die vorrangige Vorschreibung der KESt an den Bf. eine zwingende Rechtsfolge ist. Eine Ermessensprüfung für die unmittelbare Inanspruchnahme des Bf. als Empfänger der Kapitalerträge erübrigert sich somit aufgrund der Ausführungen im Punkt a). Somit ist die Heranziehung des Bf. als Empfänger der Kapitalerträge ohne Prüfung weiterer Voraussetzungen gerechtfertigt.

Selbst wenn man der Meinung sein sollte, dass dennoch Ermessen zu üben wäre, hätte dies im gegenständlichen Fall keine andere Beurteilung zur Folge, weil die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für 2005 bis 2010 beim Bf. zweckmäßig war, zumal er in diesem Zeitraum als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der I.GmbH für diese Vorgangsweise zuständig und verantwortlich war. Außerdem wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. vorgebracht (siehe BP-Bericht), dass die KESt vom Bf. getragen wird.

Es kann insbesondere darin, dass steuerpflichtige Einkünfte der Besteuerung unterzogen werden, auch eine Verletzung berechtigter Interessen des Bf. nicht erblickt werden.

Ergänzend wird hingewiesen, dass laut Firmenbuchauzug vom 1.9.2014 am 10.4.2014 eine amtswegige Löschung der I.GmbH erfolgte und am Abgabenkonto ein nicht unbeträchtlicher Betrag in Vollstreckung aushaftend ist. Laut Firmenbuch war mit Beschluss des LG vom 5.7.2013 der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gemäß § 63 IO zurückgewiesen worden.

Billigkeitsgründe, die gegen eine Vorschreibung der KESt beim Bf. sprechen, wurden weder vorgebracht noch konnten solche vom Finanzgericht festgestellt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, 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 gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz so eindeutig gelöst sind, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung ernstlich in Betracht zu ziehen war und daran keine Zweifel

bestanden. Andererseits hing der Bechwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

, am 3. Oktober 2014