

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin N in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, H-Straße-xx, gegen die Bescheide des Finanzamtes Y, Gd Y, T-Straße-yy, vom 4. April 2014 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer gemäß § 93 iVm § 95 Abs. 5 EStG 1988 für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

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

In dem mit 4. April 2014 datierten Bericht über das Ergebnis der die Jahre 2007 bis 2012 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 ff BAO iVm § 99 FinStrG bei der V GmbH wurde in hier interessierender Hinsicht ua. Folgendes festgestellt (vgl. Tz 1 bis 9 des Prüfungsberichtes):

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

| Kto | 2007 | Bezeichnung |
|------|------------|------------------|
| 2321 | 26.000,00 | Darlehen |
| | | H |
| 2322 | 22.968,52 | Darlehen |
| | | Bf |
| 2323 | 22.998,09 | Darlehen |
| | | T. |
| 2325 | 25.788,63 | Darlehen |
| | | C |
| 2326 | 20.000,00 | Darlehen |
| | | K |
| 2327 | 26.056,60 | Darlehen |
| | | Bf |
| | 244.048,85 | |
| 2328 | 28.088,66 | Wertberichtigung |
| | | zu |
| | | Darlehen |

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

| davor | 2007 | Verzinsung |
|-------|-----------|------------|
| 2321 | 0,00 | Darlehen |
| | | H |
| 2322 | 0,00 | Darlehen |
| | | Bf |
| 2323 | 2.578,00 | Darlehen |
| | | T. |
| 2325 | 28.888,63 | Darlehen |
| | | C |
| 2326 | 648,00 | Darlehen |
| | | K |
| 2327 | 740,60 | Darlehen |
| | | Bf |
| | 10.068,60 | Pro |
| | | Jahr |

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

Laut Angaben von T - die aber durch den Masseverwalter nicht verifiziert hätten werden können - seien auch einige externe Personen für die Entwicklung und Konstruktion engagiert worden, wobei diese Personen "schwarz" bezahlt worden seien und seien diese daher weder im Aufwand für bezogene Leistungen noch als Dienstnehmer aufgeschienen. Diese Zahlungen seien in bar aus der Kassa gegangen. Dem Stb Mag. F sei mitgeteilt worden, dass dies Zahlungen an eine Firma O gewesen seien. Nachträglich habe der Steuerberater schriftliche Anweisungen des Geschäftsführers erhalten, diese Beträge auf Darlehensforderungen umzubuchen. Insgesamt handle es sich um die oben ersichtlichen 344.841,00 € per 31. Dezember 2011; davon seien im Jahr 2009 98.083,46 € wertberichtigt worden.

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

Im Zuge der Beschuldigteneinvernehmung durch das Landeskriminalamt Vorarlberg vom 15. April 2013 - wie auch im Zuge des Nachschauauftrages vom 6. September 2013 - sei vom Bf. bekannt gegeben worden (ohne Vorlage entsprechender Unterlagen bzw. Aufzeichnungen), dass es sich bei diesen Darlehen um den Kauf einer Maschine in Deutschland, die Bezahlung eines Konstrukteurteams in Deutschland und Schwarzlohnzahlungen an drei Mitarbeiter der V GmbH handle.

Betreffend der Zahlung der V GmbH an den Bf. iHv 40.034,74 € per 29. Februar 2008 habe der Bf. angegeben, dass er der genannten GmbH im Jahr 2007 ein Darlehen iHv 40.000,00 € gewährt habe und diesbezüglich ein Darlehensvertrag (datiert mit 2.12.2007) vorgelegt worden sei. Auf der Passivseite der vorliegenden Bilanz sei kein derartiges Darlehen ausgewiesen. Auch eine über das Verrechnungskonto Gesellschafter (Kto 2315) allenfalls gebuchte Darlehensgewährung durch den Bf. in dieser Höhe sei nicht ersichtlich. Es könne daher nur die Auszahlung an den Bf. iHv 40.034,74 € nachvollzogen werden. Auch das Gutachten des Sachverständigen Mag. (FH) E vom Dezember 2013 in der Strafsache gegen T über Befund und Gutachten zum Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit der V GmbH im Auftrag der Staatsanwaltschaft komme zum Schluss, dass die Herkunft dieses Darlehens nicht eindeutig festgestellt werden könne. Lt. mündlicher Stellungnahme

von T am 14. Februar 2014 lasse sich der diesbezügliche Sachverhalt so erklären, dass die Auszahlung von 40.034,74 € daraus resultiere, dass der Bf. am 29. Juli 2008 45.000,00 € an die V GmbH einbezahlt habe. Dies sei vom Prüfer überprüft worden. Der Einzahlung von 45.000,00 € vom 28. Juli 2008 (Kto 2770, BK 97) sei eine Auszahlung von 45.000,00 € vom 15. Juli 2008 (Kto 2770, BK 91) zuzuordnen. Eine Gewährung des Darlehens vom Bf. an die V GmbH sei nicht nachgewiesen worden.

Betreffend nachzuerfassende Lohnabgaben, andere behauptete Schwarzlohnzahlungen (auch gegenüber dem durch die Staatsanwaltschaft bestellten Sachverständigen sei im Übrigen keine Bekanntgabe oder etwa ein Nachweis der behaupteten Schwarzzahlungen im Detail erfolgt) sowie betreffend der Geschäftsführungs- und Beteiligungsverhältnisse (nach Offenlegung der treuhänderisch gehaltenen Gesellschaftsanteile durch RA Dr. Xy) im Prüfungszeitraum wird auf die entsprechenden Ausführungen im Prüfungsbericht verwiesen.

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

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

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

Lt. Stellungnahme von T mit E-Mail vom 28. Februar 2014 sei die *"nicht Nennung der Empfänger meinerseits zum einen in Unkenntnis derselbigen und zum anderen aus Zusagen um Kosten zu sparen"* erfolgt. Weiters sei von T bekannt gegeben worden, *"die ausgewiesenen Darlehen sind in der Form nie geflossen und wurden nie bestritten für Zahlungen von Lieferanten und Dienstleistungen aufgewendet."*

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

Zur Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Bf. wurde Folgendes ausgeführt:

Insbesondere im Zusammenhang mit Treuhandverhältnissen sei eine Beteiligung auch aus der Sicht des § 8 Abs. 2 KStG gem. § 24 Abs. 1 BAO dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Es komme somit auch bei verdeckten Ausschüttungen primär auf die wirtschaftlichen Gesellschaftsverhältnisse an.

Im Zuge der Einvernahme als Beschuldigter vom 15. April 2013 (LKA Vorarlberg) sei vom Bf. Folgendes bekannt gegeben worden: *"Ich war bei Gründung Hauptgesellschafter (treuhänderisch durch Dr. Xy gehalten)." Weiters habe der Bf. zu seiner Tätigkeit bezüglich der V GmbH wie folgt angegeben: "Ich war Gründer und Gesellschafter. Aktiv an den Geschäften war ich vielleicht bis Mitte 2008 tätig." Vom Bf. sei im Zuge dieser Vernehmung auf die Frage, wann und warum er aus dem Unternehmen ausgeschieden sei, noch Nachstehendes bekannt gegeben worden: "Ich schätze operativ ca. Mitte 2008, als Gesellschafter dann vermutlich mit Juli 2010."*

Von T sei in der Niederschrift vom 19. Juli 2013 angegeben worden, dass der Bf. in den Jahren 2007 und 2008 die Bankvollmacht gehabt habe. Zumindest folgende Zahlungen von den Bankkonten der V GmbH hätten aufgrund der vorgelegten Unterlagen eindeutig dem Bf. zugeordnet werden können, weil diese vom Bf. unterschrieben worden seien (21.7.2008 - 40.034,74 €; 26.5.2008 - 5.860,00 €; 20.5.2008 - 11.111,00 €; 5.6.2008 - 6.000,00 €; 10.4.2008 - 48.000,00 €; 10.4.2008 - 9.050,00 €).

Aufgrund der Aussagen des Bf. sowie den tatsächlichen Verhältnissen betreffend die Bankabhebungen sowie die durchgeführten Zahlungen durch den Bf. sei dieser in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem. § 24 BAO bis zur Übertragung der Anteile an T per 11. Juni 2010 neben Dr. R als Gesellschafter der V GmbH anzusehen.

Eine Zahlung von Geldbeträgen an Dr. R als Gesellschafter könne den vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden. Es sei im Zuge der Außenprüfung festgestellt worden, dass die Bargeldbeträge betreffend die in der Bilanz ausgewiesenen Darlehen sich in der Verfügung von T als Geschäftsführer und dem Bf. als Gesellschafter befunden hätten. Für den Zeitraum bis zum 11. Juni 2010 erfolge die Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Bf.

Im Rahmen der Vorsprache des Bf. beim Finanzamt am 4. April 2014 seien die Feststellungen betreffend die V GmbH besprochen worden.

Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 (vormals Abs. 5) sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, wenn nach Z 2 leg. cit. der Empfänger wisse, dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt worden sei. Die Nichtabfuhr der Kapitalertragsteuer sei dem Bf. zumindest bewusst gewesen, weil er lt. Einvernahmeprotokoll vom 14. April 2013 (LKA Vorarlberg) Folgendes bekannt gegeben habe: *"Ich weiß, dass große Beträge schwarz bezahlt wurden, dies habe sicherlich auch ich gemacht, aber hauptsächlich der T..."* Bezüglich der Kapitalertragsteuer erfolge daher eine Inanspruchnahme des Bf. gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 wie folgt (Beträge in Euro):

| <i>Festsetzung KEST</i> | <i>2007</i> | <i>2008</i> | <i>2009</i> | <i>2010</i> | <i>2011</i> |
|------------------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| <i>Darlehensstand</i> | <i>15.000,00</i> | <i>226.050,74</i> | <i>260.583,41</i> | <i>332.323,41</i> | <i>332.323,41</i> |
| <i>gewährte Darlehen lt.</i> | <i>15.000,00</i> | <i>211.050,74</i> | <i>34.532,67</i> | <i>71.740,00</i> | <i>0,00</i> |
| <i>Aufstellung</i> | | | | | |

| | | | | | |
|--------------------------|------------------|-------------------|------------------|------------------|-------------|
| davon an T | 0,00 | -26.860,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| davon KEST T | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -21.740,00 | 0,00 |
| Restlicher Betrag | 15.000,00 | 184.190,74 | 34.532,67 | 50.000,00 | 0,00 |
| davon 25% KEST | 3.750,00 | 46.047,69 | 8.633,17 | 12.500,00 | 0,00 |

Angesichts dieser Feststellungen wurde dem Bf. im Zusammenhang mit Bargeldabhebungen von den Bankkonten der V GmbH durch den Bf. und ihm als Gesellschafter der genannten Gesellschaft mit beschränkter Haftung in den Jahren 2007 bis 2010 als zugeflossen gewerteten verdeckten Ausschüttungen in Höhe von 15.000,00 € (2007), 184.190,74 € (2008), 34.532,67 € (2009) und 50.000,00 € (2010) mit Bescheiden vom 4. April 2014 gemäß §§ 93 iVm 95 Abs. 5 EStG 1988 Kapitalertragsteuer in der Höhe von 3.750,00 € (2007), 46.047,69 € (2008), 8.633,17 € (2009) und 12.500,00 € (2010) vorgeschrieben.

Mit der gegen diese Festsetzungsbescheide erhobenen Beschwerden vom 24. April 2014 beantragte der Bf., diese in den angefochtenen Bescheiden festgesetzte Kapitalertragsteuer iHv gesamt 70.930,86 € auf Null zu setzen, und führte dazu Nachstehendes aus:

"" Ich war Gesellschafter des Start-up-Unternehmens V GmbH, welches ständig Liquiditätsprobleme hatte. Die Gründe dafür waren vielfältig. Es musste u.a. sehr viel in die Technik und in den Vertrieb investiert werden. Die einzige Möglichkeit Fremdleistungen von Konstrukteuren und Lieferanten zu generieren, war ihnen ihre Dienstleistungen "schwarz" zu bezahlen.

Ich habe mich aber niemals persönlich bereichert!

*Die teilweise durch mich durchgeführten "Schwarzzahlungen" aus betrieblichen Motiven
- um eben dieses Start-up-Unternehmen vor der drohenden Insolvenz zu bewahren
- und die Verweigerung der Empfängerbenennung im Hinblick auf geschäftliche Rücksichtnahme sind die Abzugsfähigkeit dieser getätigten Betriebsausgaben abzulehnen (§ 162 BAO). ""*

Nachdem das Finanzamt die gegenständlichen Beschwerden mit Beschwerdevereinscheidungen vom 4. Juni 2014 als unbegründet abgewiesen hat (auf die entsprechenden begründenden Ausführungen des Finanzamtes wird an dieser Stelle verwiesen), stellte der Bf. mit Schriftsatz vom 8. Juli 2014 einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerden an das Bundesfinanzgericht, womit diese wiederum als unerledigt galten. Im Vorlageantrag führte der Bf. in Erwiderung zu den Ausführungen in den Beschwerdevereinscheidungen Nachstehendes aus:

" Gem. § 162 BAO ist der steuerliche Abzug von Zahlungen zu verweigern, wenn der Abgabepflichtige die Empfänger der Beiträge verweigert.

Das Finanzamt Y erkennt den Sinn und Zweck der Bestimmung völlig und nimmt ihm jeglichen Anwendungsbereich: Die Firma V-GmbH hat einen sehr hohen Exportanteil in einer Branche, in welcher ohne entsprechende Schwarzzahlungen von Vermittlern und

Lieferanten praktisch keine Geschäfte möglich sind. Genau für solche Fälle wurde die Bestimmung des § 162 BAO geschaffen.

Geradezu grotesk mutet die Forderung des Finanzamtes an, die Schwarzzahlungen belegmäßig (Zahlungsbeleg, Quittung, Rechnung) nachzuweisen. Es liegt wohl in der Natur von Schwarzzahlungen, dass darüber keine Rechnungen, Quittungen, etc. ausgestellt werden. Würden sie nachgewiesen werden, lägen keine Schwarzzahlungen mehr vor.

Ferner ist zu berücksichtigen, dass nach ständiger Rechtsprechung zwingend zum Abzug zuzulassen sind, wenn die betriebliche Veranlassung unzweifelhaft feststeht.

Das Darlehen in Höhe von 40.000,00 €, welches der Beschwerdeführer der Firma V-GmbH am 2.12.2007 gewährt hat, wurde in den Büchern nicht erfasst, da die Geldmittel vom Geschäftsführer T umgehend zur Bezahlung von Aufwendungen, welche unter § 162 BAO fallen, verwendet wurden.

Selbst wenn man der Auffassung des Finanzamtes, wonach § 162 BAO totes Recht darstellt, folgen würde, erweist sich die Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer deshalb als grob rechtswidrig, da der Ausschüttungstatbestand von vornherein nur im Hinblick auf einen Anteilseigner erfüllt werden kann (siehe z.B. Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 155, mit zahlreichen wN). Eine Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen an den Beschwerdeführer käme daher nur dann in Betracht, wenn der Beschwerdeführer wirtschaftlicher Eigentümer von Anteilen der VGmbH gewesen wäre. Diesen Nachweis ist das Finanzamt allerdings schuldig geblieben. Bankabhebungen durch den Beschwerdeführer sowie Zahlungen an ihn vermögen jedenfalls kein wirtschaftliches Eigentum an den Gesellschaftsanteilen zu begründen. Es wird daher beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. "

Mit Vorlagebericht vom 12. März 2015 legte das Finanzamt - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde ua. folgende Stellungnahme ab:

"" Auf der Ebene der Körperschaft der V GmbH wurden anfänglich Zahlungen an Konstrukteure und Lieferanten bezahlt. Damit solche Zahlungen als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen sind, ist die Gläubigerbenennung nach § 162 BAO erforderlich. Die Gläubigerbenennung erfolgte gegenüber der BP nicht. Damit wurde den beantragten Aufwendungen der Betriebsausgabencharakter versagt. Die vor dem Finanzamt, dem LKA und dem Masseverwalter behaupteten "Schwarzgeldzahlungen" an Konstrukteure, etc. konnten aufgrund des Rechenwerks nicht nachvollzogen werden. Nachvollzogen werden konnte lediglich, dass es zu Barabhebungen von den verschiedenen Bankkonten der V.-GmbH durch den Beschwerdeführer gekommen ist. Das vom Beschwerdeführer behauptete Darlehen existiert nicht. Die behauptete Anschaffung einer Maschine konnte ebenfalls nicht glaubhaft gemacht werden. Es liegt somit nach Ansicht der Abgabenbehörde das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung vor. In Anwendung des § 21 BAO ist auch davon auszugehen, dass das subjektive Tatbild (die Bereicherungsabsicht des Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft) vorliegt.

Offene als auch verdeckte Ausschüttungen stellen auf der Ebene der Körperschaft eine Einkommensverwendung dar (§ 8 Abs. 1 KStG). Auf der Ebene des Gesellschafters fällt für einen solchen Vorgang Kapitalertragsteuer an. Hat der zum Abzug verpflichtete (die Körperschaft) die Kapitalertragsteuer nicht in Abzug gebracht, kann gemäß § 95 Abs. 4 EStG der Empfänger der Kapitalerträge herangezogen werden. ""

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

Streit besteht im gegenständlichen Beschwerdefall darüber, ob dem Bf. als Gesellschafter der V GmbH Bargeldabhebungen von den Bankkonten der genannten GmbH als verdeckte Ausschüttungen in den Beschwerdejahren zuzurechnen sind und zur Vorschreibung von Kapitalertragsteuer bei ihm berechtigten.

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht grundsätzlich den Überlegungen und Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes im gegenständlichen Prüfungsbericht und in den Beschwerdeverentscheidungen vom 4. Juni 2014 verweist. Außerdem wird an dieser Stelle auch auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. August 2016, RV/1100155/2015, betreffend den (Gesellschafter-)Geschäftsführer der V GmbH verwiesen.

Folgender entscheidungswesentlicher **Sachverhalt** wird festgestellt:

Der Bf. war in den Beschwerdejahren (bis 11.6.2010) Gesellschafter (treuhänderisch gehalten durch Dr. XY) der V GmbH mit Sitz in X. Als Geschäftsführer fungierte T (ab Juni 2010 war er auch alleiniger Gesellschafter der in Rede stehenden GmbH). In den Jahresabschlüssen dieser Gesellschaft mit beschränkter Haftung wurden in den Jahren 2007 bis 2011 Darlehen ausgewiesen (per 31.12.2011 344.841,00 €; davon sind im Jahr 2009 98.083,46 € wertberichtigt worden).

Die Darlehensforderungen gegenüber T, dem Bf., C. und K. sind unrichtig; es handelt sich dabei um falsche Angaben in der Bilanz. Abgesehen von den von T vorgelegten Bankkontoauszügen wurden keinerlei sonstige Buchhaltungsunterlagen - weder Eingangs- oder Ausgangsrechnungen noch Kassenbelege oder sonstige Aufzeichnungen - vorgelegt. Die gegenüber dem Masseverwalter, dem Landeskriminalamt und im Verfahren vor dem Finanzamt von T wie auch vom Bf. behaupteten Schwarzszahlungen an Konstrukteure, Mitarbeiter sowie Zahlungen für den Kauf einer Maschine fanden - trotz entsprechender Vorhaltungen - durch entsprechende Unterlagen keine Bestätigung; keine der behaupteten Zahlungen wurde etwa durch eine Rechnung oder einen Zahlungsbeleg nachgewiesen. Anhand von vorgelegten Bankkontoauszügen konnte lediglich nachvollzogen werden, dass Bargeldabhebungen von den Bankkonten der V GmbH durch T wie auch durch den Bf. stattgefunden haben (vgl. dazu die im Verfahrensgang dargestellten Ausführungen des Betriebsprüfers und die dort zitierten Beweismittel; siehe dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde in den Beschwerdeverentscheidungen vom 4. Juni 2014; an dieser Stelle sei erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof

mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, bislang unwidersprochene Feststellungen des Finanzamtes in den Beschwerdevorentscheidungen zu entkräften).

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

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

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

Nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung muss die Buchführung (formell) insbesondere so beschaffen sein, *"dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen"* (§ 190 Abs. 1 UGB). Die Eintragungen in den Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen *"zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden"*. Um den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wie etwa der Bilanzwahrheit, die auf die inhaltliche Richtigkeit, Vollständigkeit und Willkürfreiheit einer Bilanz abzielt, auch materiell gerecht zu werden, müssen Buchungen sachlich richtig und vollständig sein (§ 190 Abs. 3 UGB iVm § 131 Abs. 1 Z 2 BAO). Dies bedeutet auch, dass sich Buchungen aus richtigen Grundaufzeichnungen ableiten lassen müssen; bei jedem Geschäftsvorfall müssen Grundlagen, Inhalt und Bedeutung für den Betrieb sowie der zeitliche Zusammenhang mit seiner buchmäßigen Erfassung nachvollziehbar sein. Fehlende Aufzeichnungen (an dieser Stelle wird auf die Aufbewahrungspflicht des Unternehmers verwiesen) begründen im Übrigen auch einen materiellen Mangel (vgl. dazu Torggler in Straube, UGB II/RLG³ § 190 Rzen 31 ff; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 4 Rz 120).

Wie oben dargelegt, sind die oben dargestellten, bei der V GmbH ausgewiesenen Darlehensforderungen gegenüber T, dem Bf., C. und K. unrichtig; es handelt sich dabei unstrittig um falsche Angaben in der Bilanz. Die Buchungen lassen sich nicht aus

(richtigen) Grundaufzeichnungen ableiten. Entsprechende Geschäftsvorfälle, deren Grundlagen, Inhalt und Bedeutung für den Betrieb sowie der zeitliche Zusammenhang mit seiner buchmäßigen Erfassung nachvollziehbar sind, lagen nicht vor. Zwingende Bilanzberichtigungen wurden nicht vorgenommen.

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

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Abgabepflichtige die als Betriebsausgaben geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft machen (§ 138 Abs. 1 BAO). Aufwendungen, für die keine oder ungenügende Belege vorhanden sind, kann in freier Beweiswürdigung der Abzug versagt werden, wenn es dem Abgabepflichtigen nicht gelingt, seine Behauptungen (schlüssig) glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tzen 269 f; VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, kann (Ermessen) die Abgabenbehörde gemäß § 162 Abs. 1 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. § 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei einem Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei einem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung (tatsächliche Zahlung, betriebliche Veranlassung) abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Abgabepflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Werden die verlangten Angaben eines auf § 162 BAO gestützten Auftrages verweigert, sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen (Abs. 2 leg. cit.). Eine fehlende Empfängerbenennung nach § 162 BAO vermag nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Versagung der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben rechtfertigen, stellt aber *für sich alleine* keine Grundlage zur Beurteilung der Frage dar, ob eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter geflossen ist (vgl. VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102). Soweit somit feststeht, dass Beträge an nicht offen gelegte Empfänger bezahlt wurden, können diese Beträge nicht als Vorteilszuwendungen und damit als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter gewertet werden (vgl. VwGH 25.4.2001, 98/13/0081; siehe dazu auch Raab/Renner, in: Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Rzen 251 f).

Das Finanzgericht hat in Entsprechung des § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu

beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hierbei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Die Notwendigkeit des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist Folge des Trennungsprinzips. Danach sind die Kapitalgesellschaften regelmäßig als solche und unabhängig von ihren Gesellschaftern Steuersubjekt.

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

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

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann; sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (vgl. Raab/Renner, in: Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock,

KStG 1988, § 8 Rzen 151 ff, und die dort zit. VwGH-Judikatur; Ressler/Stürzlinger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rzen 100 ff).

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

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

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

Auf Grund der vorliegenden formellen und materiellen Buchführungsmängel und des Umstandes, dass der Bf. trotz entsprechender Aufforderung nicht in der Lage war,

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

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, wonach der Ausschüttungstatbestand von vornherein nur im Hinblick auf einen Anteilseigner erfüllt werden könne, eine Zurechnung von verdeckten (Gewinn-)Ausschüttungen an den Bf. daher nur dann in Betracht kommen würde, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer von Anteilen der V GmbH gewesen wäre, wobei die Abgabenbehörde diesen Nachweis schuldig geblieben sei, und Bankabhebungen durch den Bf. sowie Zahlungen an ihn jedenfalls kein wirtschaftliches Eigentum an den Gesellschaftsanteilen begründen würden, ist zu Folgendes zu entgegnen:

Es ist dem Bf. zuzustimmen, dass bei fehlender Anteilseignereigenschaft einer Person der Tatbestand iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 nicht verwirklicht werden kann.

Grundsätzlich sind Anteilseigner bei Kapitalgesellschaften die Gesellschafter. Werden die Anteilsrechte treuhänderisch gehalten, ist iSd § 24 Abs. 1 BAO der Treugeber als Anteilseigner zu qualifizieren. Ein zur abweichenden Zurechnung führendes (verdecktes) Treuhandverhältnis ist zwar nur wirksam, wenn es eindeutig vereinbart und nachweisbar ist. Der Nachweis muss jedoch nicht notwendigerweise durch schriftliche Vereinbarungen geführt werden, sondern kann sich auch aus den Gesamtumständen, insbesondere der eindeutigen tatsächlichen Handhabung ergeben (vgl. dazu Ressler/Stürzlinger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 10; Raab/Renner, in: Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988, § 8 Rzen 139 sowie 149/1 f).

§ 24 BAO regelt die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften. Diese folgt bei Einkünften aus einem Treuhandvermögen der nach österreichischem Recht im Innenverhältnis grundsätzlich beim Treugeber bleibenden Dispositionsbefugnis.

In den Beschwerdejahren waren Dr. XY und Dr. R als Gesellschafter der V GmbH im Firmenbuch eingetragen. Nach entsprechender Offenlegung durch RA Dr. Xy hielt dieser (als Treuhänder) in den Beschwerdejahren (bis 11.6.2010) treuhänderisch für den Bf. (als Treugeber) Gesellschaftsanteile der genannten GmbH [vgl. die diesbezüglichen

Feststellungen (Tz 6) der Abgabenbehörde im gegenständlichen Prüfungsbericht; siehe dazu auch die entsprechenden Ausführungen (Pkt. 2) des Masseverwalters im Schlussbericht vom 8.2.2013; der Bf. hat diese Treuhandschaft im Übrigen auch in der (Beschuldigten-)Einvernahme des LKA Vorarlberg vom 15.4.2013 wie auch in der Niederschrift der Abgabenbehörde vom 6.9.2013 bestätigt].

Das Wesen von Treuhandverhältnissen besteht vor allem darin, dass jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll (Zweckbindung). Der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechtes, er kann darüber wie ein sonstiger Berechtigter wirksam verfügen. Der Treuhänder handelt in eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen hin unbeschränkt Verfügungsberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben, also von seiner äußeren Rechtsstellung als voll Verfügungsberechtigter nur dem inneren Zweck entsprechend Gebrauch zu machen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 302; Ritz, BAO⁵, § 24 Tz 13).

Abgesehen davon, dass der Bf. - wie oben im Verfahrensgang dargestellt - mehrmalig selbst erklärt hat, dass er in den Beschwerdejahren (von der Gründung der Gesellschaft im Jahr 2007 bis Mitte 2010) Gesellschafter der V GmbH war und auch Bargeldabhebungen von den Bankkonten der genannten GmbH durch den Bf. stattgefunden haben, RA Dr. Xy offengelegt hat, dass er die Geschäftsanteile an der genannten GmbH (nur) treuhändig ua. für den Bf. (als Treugeber) gehalten hat (der Bf. ist entsprechend den obigen Ausführungen daher nach § 24 BAO als Anteilseigner zu qualifizieren), wäre es auch Aufgabe des Bf., der ungewöhnliche - somit vom Regelfall (hier: Qualifizierung des Treugebers als Anteilseigner bei treuhänderisch gehaltenen Anteilsrechten) abweichende - Verhältnisse behauptet, gewesen, im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht die von ihm behauptete fehlende Anteilseignereigenschaft insbesondere durch Vorlage des Treuhandvertrages bzw. der im Einzelfall getroffenen Vereinbarung zu belegen. Der Vorgangsweise der Abgabenbehörde (Qualifizierung des Bf. als Anteilseigner der in Rede stehenden Gesellschaft in den Beschwerdejahren) war daher in freier Beweiswürdigung zuzustimmen. Dieses erstmals im Vorlageantrag vorgetragene Beschwerdevorbringen war als reine Zweckbehauptung zu werten.

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

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 52/2009) wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 65/2008) der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer, die gemäß § 95 Abs. 1 leg. cit. 25% beträgt, ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

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

Da der Besteuerungstatbestand der verdeckten Ausschüttung - wie oben dargestellt - verwirklicht wurde und auch von der diesbezüglichen Zuordnung von verdeckten Ausschüttungen zu Gunsten des Bf. in dem vom Finanzamt angenommenen (und vom Bf. unbestritten gebliebenen) Maß auszugehen war, war dem Bf. als Empfänger dieser Kapitalerträge (für die Zeiträume vor 11.6.2010) Kapitalertragsteuer vorzuschreiben. Die zum Abzug verpflichtete V GmbH hat die Kapitalerträge (festgestellte verdeckte Ausschüttungen) nicht vorschriftsmäßig gekürzt. Bei einer verdeckten Ausschüttung kann im Übrigen automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt. Da daher die Voraussetzungen für eine direkte Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) vorlagen, stand es im Ermessen des Finanzamtes, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten GmbH vorzuschreiben (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 95 Tzen 65 ff; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 95 Tz 11; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165). Die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer beim Bf. war zweckmäßig, zumal mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom xyz über das Vermögen der haftungspflichtigen V GmbH der Konkurs eröffnet und diese damit aufgelöst wurde [mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom yzx wurde der Konkurs nach Schlussverteilung gemäß § 139 IO aufgehoben; in der Folge wurde die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht (vgl. dazu auch entsprechenden Firmenbuchauszug)]. Billigkeitsgründe, die gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Bf. sprechen, wurden weder vorgebracht noch konnten solche vom Finanzgericht festgestellt werden. Damit war die vom Finanzamt durchgeführte Ermessensübung durch das Finanzgericht zu bestätigen.

Zulässigkeit der Revision:

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

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. August 2016