

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Name-Bf, Adresse-Bf, über die Beschwerde vom 21. April 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 16. März 2011 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Beschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen die Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist folgendes zu entnehmen:

Der Bf war an der Softwaregesellschaft zu 24 Prozent als Gesellschafter beteiligt. Er war als Geschäftsführer für die Gesellschaft tätig.

Diese Gesellschaft wurde abgabenbehördlich gemäß § 147 Abs 1 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG geprüft. Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass dem Bf als Gesellschafter Beträge ausbezahlt und diese Beträge in den Bilanzen als "Gesellschafterdarlehen" ausgewiesen worden waren. Diese Zahlungen erfolgten mittels Banküberweisung an den Gesellschafter-Geschäftsführer auf dessen Bankkonto.

Zu den in der Buchhaltung der Gesellschaft ausgewiesenen Darlehen der Gesellschafter konnten keine schriftlichen Darlehensverträge vorgelegt werden, weil solche nicht erstellt

worden waren. Dies wurde von den beiden weiteren Gesellschaftern Gesellschafter-1 und Gesellschafter-2 in der Beschuldigteneinvernahme vom 24. Juni 2009 bestätigt. Wie bei dieser Einvernahme angegeben wurde, seien sie vorgeblich in dem Glauben gewesen, dass es sich hierbei nicht um Darlehen, sondern um Gewinnausschüttungen gehandelt habe. Daher habe es auch keine Darlehensverträge geben können.

Der Bf hat in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Gesellschaft von Subunternehmern überhöhte Rechnungen ausstellen lassen und sich die Differenz zu den tatsächlichen Aufwendungen auszahlen lassen bzw Rechnungen von Subunternehmern ausstellen lassen, denen keine Leistungen für die Gesellschaft gegenüberstanden. Diese als Aufwendungen dargestellten Beträge führte er als Kick-Backzahlungen seiner eigenen Vermögenssphäre zu und schmälerte damit das Vermögen der Gesellschaft.

In der Bilanz der Gesellschaft wurden fingierte Werbe-, Repräsentations- und Fahrtkosten ausgewiesen. Diese Beträge wurden unter dem Titel Aufwandsersatz zum Teil an den Bf überwiesen.

Nach Ansicht der abgabenbehördlichen Prüfung handelte es sich bei den an den Bf als Gesellschafter ausbezahlten Beträgen im Zeitpunkt der Auszahlung um verdeckte Gewinnausschüttungen. Diese waren der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Bis zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchung am 11. Juni 2009 wurden von der Softwaregesellschaft weder Gewinnausschüttungen erklärt noch Kapitalertragsteuer entrichtet. Erst Ende Juni 2009 wurde Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 in der Höhe von 275.000 Euro zur Anmeldung gebracht und durch Überweisung von 100.000 Euro zuzüglich Verrechnung des Guthabens auf dem Abgabekonto entrichtet.

Über das Vermögen der Softwaregesellschaft wurde am Datum¹ der Konkurs eröffnet.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Die Bescheide betreffend die Softwaregesellschaft wurden entsprechend den Prüfungsergebnissen erlassen. Die im Zuge des Prüfungsverfahrens angemeldete und entrichtete Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 wurde mit Bescheiden vom 8. Juli 2009 mit Null Euro festgesetzt. Die Buchungen der Kapitalertragsteuer auf dem Konto der Gesellschaft wurden von der Abgabenbehörde storniert.

Die auf die verdeckten Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer wurde dem Bf als Gesellschafter direkt mittels Abgabenbescheiden vom 16. März 2011 vorgeschrieben.

Die Softwaregesellschaft erhob gegen die Bescheide betreffend die Gesellschaft Berufung. Die Betriebsprüfung nahm zu dieser Berufung Stellung. Diese Stellungnahme wurde dem Masseverwalter zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit zu einer Gegenäußerung eingeräumt.

Die Staatsanwaltschaft Wien erhob am 10. Jänner 2012 Anklage gegen den Bf und die übrigen beteiligten Gesellschafter. Nach Durchführung einer Hauptverhandlung am 24. April 2013 erkannte das Straflandesgericht Wien als Schöffengericht den Bf und die übrigen beschuldigten Gesellschafter wegen des Verbrechens der Untreue für schuldig.

Auf Grund der Ergebnisse des Strafverfahrens zog der Masseverwalter der Gesellschaft Softwaregesellschaft sämtliche anhängigen Beschwerden betreffend die Jahre 2005 bis 2009 zurück. Angemerkt wurde in diesem Schreiben, dass der Masseverwalter beabsichtige, das Verfahren einer Beendigung zuzuführen und dass mit einer Quote von 50 Prozent gerechnet werden könne.

Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung am Datum aufgehoben und die Firma im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Der Bf erhob gegen die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer Berufung. In der Berufung wurde vorgebracht:

Gesellschafterdarlehen:

Werde eine Darlehensvereinbarung getroffen, bei der die Rückzahlung aus künftigen Gewinnausschüttungen finanziert werde, so könne grundsätzlich auf die Rückzahlungsabsicht geschlossen werden. Die tatsächliche Rückzahlung sei lediglich ein Indiz für die Ernsthaftigkeit. Laut Gesellschaftsvertrag seien die Gesellschafter berechtigt, während des Jahres einen Vorschuss auf ihren Gewinnanteil zu nehmen. Diese Tatsache decke sich mit den Aussagen der Gesellschafter Gesellschafter-1 und Gesellschafter-2, dass es sich um Entnahmen gehandelt habe, die mit der nächsten offiziellen Gewinnausschüttung kompensiert würden. Da Vorwegdividenden aus Gläubigerschutzgründen unzulässig seien, seien die Auszahlungen als rückzahlungspflichtige Entnahmen zu qualifizieren gewesen und deren Darstellung in den Büchern der Gesellschaft daher gesetzeskonform. Die getätigten Entnahmen seien auf den Gesellschaftsvertrag gestützt und kämen daher auch nach außen hinreichend zum Ausdruck. Die Dividendenansprüche der Gesellschafter entstünden mit der Feststellung des Jahresabschlusses. Die Feststellung der Jahresabschlüsse für die Jahre 2005 bis 2007 sowie die Beschlüsse über die Gewinnausschüttung seien in der Generalversammlung vom 1. Juli 2009 erfolgt. Da die Darlehensrückzahlung stets gewollt gewesen sei und der Bilanzgewinn deutlich höher gewesen sei als das Darlehen, bliebe für eine verdeckte Gewinnausschüttung kein Raum.

Kick-Back-Zahlungen:

Bei dem von Frau **Subunternehmerin-1** erhobenen Vorwurf der Kick-Back-Zahlungen seien vielmehr wirtschaftliche, finanzielle und steuerliche Probleme bei Frau Subunternehmerin-1 zu vermuten. Der Vorwurf solle offensichtlich vom eigenen gesetzwidrigen Verhalten ablenken. So sei in einer Aussage gegenüber dem Finanzamt die Rückzahlung des Differenzbetrages mit 80 Prozent angegeben worden, gegenüber der Wiener Gebietskrankenkasse mit 50 Prozent und vor der Staatsanwaltschaft sei nur mehr von "einem Teil" die Rede gewesen. Dass hohe Beträge in einem Großraumbüro unter der Tastatur versteckt worden seien, sei abstrus und märchenhaft. Wenn die Behörde davon ausgehe, dass die Gelder dem Bf zugeflossen seien, dann handle es sich um eine bloße Vermutung, die durch keinen Beweis gesichert sei. Nicht bestritten werde hingegen die Übergabe eines Betrages von 5.000 Euro in einem Cafe, welcher

auch in das Rechenwerk der Gesellschaft eingegangen sei und als Pönale für eine Vertragsauflösung bezahlt worden sei. Der von der Behörde so einseitig ermittelte Sachverhalt werde als unglaublich bestritten.

Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit habe der Bf mangels geeignetem Kontakt zum Auftraggeber-1 und Auftraggeber-2 keinesfalls den Auftrag über die Firma Auftraggeber-X akquirieren können. Nachdem eine Auftragserteilung von der Firma Auftraggeber-X erfolgt sei, so gingen die Vermutungen der Finanzbehörde, dass die Firma **Akquisitionsgesellschaft** Rechnungen ausgestellt habe ohne Leistungen zu erbringen, ins Leere. Auch widerspreche es jeder Denklogik, dass der Bf Zahlungen von dieser Firma erhalten habe, wenn die beiden anderen Gesellschafter die wahren Nutznießer der Gesellschaft waren. Eine Zahlung an den Bf sei daher nicht nachvollziehbar. Der verdeckten Gewinnausschüttung sei damit der Boden entzogen.

Herr **Angestellter-1** sei als zukünftiger Geschäftsführer der Gesellschaft in Konkurrenz zum Bf gestanden. Umso unglaublicher sei daher die Unterstellung, der Bf habe Herrn Angestellter-1 unter Druck gesetzt und veranlasst, Rechnungen an Dritte ohne Leistungsinhalt zu bezahlen. Die von der Behörde unterstellte verdeckte Gewinnausschüttung entbehre daher jeder Grundlage.

Fahrtkosten:

Die Fahrtkosten für 2008 hätten nur 6.274,31 Euro betragen und seien im Jahr 2008 zur Gänze als Aufwand eliminiert worden.

Repräsentations-, Anbahnungs- und Werbeaufwand:

Nach der glaubwürdigen Aussage des Bf haben die beiden weiteren Gesellschafter Gesellschafter-1 und Gesellschafter-2 ebenfalls wie der Bf Rechnungen über getätigte Repräsentationskosten gelegt. Die von der Finanzbehörde getroffene Aufteilung, wonach der Bf zur Gänze belastet worden sei, sei nicht korrekt. Es sei die Aussage vor der Staatsanwaltschaft nicht gewürdigt worden. Mangels vorliegender Unterlagen könne eine konkrete Aufteilung durch den Bf nur nach Einsichtnahme in den Akt getätigt werden.

Abschließend werde daher beantragt, die Bescheide entsprechend dem begründeten Rechtsmittel abzuändern.

Stellungnahme Finanzamt:

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme aus, dass die als Darlehen verbuchten Zahlungen an die Gesellschafter von Beginn an als Gewinnausschüttungen gedacht gewesen seien. Diese Darlehen hielten auch einem Fremdvergleich nicht stand, da kein genauer Termin für die Rückzahlung durch Gewinnausschüttungsbeschluss vereinbart gewesen sei. Die Darlehen seien auch tatsächlich nicht rückgeführt worden. Erst in Folge der Hausdurchsuchungen seien beim Finanzamt KEST-Anmeldungen für die Jahre 2005 und 2006 abgegeben worden. Indem kein genauer Rückzahlungstermin vereinbart gewesen sei und auch keine Sicherheiten vertraglich festgehalten worden seien, habe man bewusst in Kauf genommen, dass eventuelle negative

Geschäftsentwicklungen dazu hätten führen können, dass die angedachte Saldierung mit offenen Gewinnausschüttungen nicht zu bewerkstelligen gewesen wäre.

Der Versuch, Frau Subunternehmerin-1 anhand abstrakter Argumentationen als unglaublich darzustellen, gehe ins Leere, wenn einerseits das Verstecken von Geldbeträgen unter der Tastatur als unglaublich bestritten werde, gleichzeitig aber die im Rahmen von verdeckten Ermittlungen beobachtete Kick-Back-Zahlung in einem Kaffeehaus nicht bestritten werde. Die Zeugenaussage von Frau Zeugin-1 über erhöhte Fakturierung und anschließende Kick-Back-Zahlung werde in der Berufung mit keinem Wort erwähnt. Der in den beschlagnahmten Unterlagen sichergestellte Dienstleistungsrahmenvertrag gehe von einem Stundensatz von 25 Euro aus, dazu sei in der Berufung ebenfalls geschwiegen worden. Dass der Bf Kick-Back-Zahlungen erhalten habe, sei auch aus den sichergestellten EDV-Daten erkennbar.

Die Berufungsausführungen zu den Feststellungen betreffend die Firma **Akquisitionsgesellschaft** beschränkten sich auf Vermutungen. Herr Gesellschafter-1 sei im Rahmen zahlreicher Zeugenniederschriften als der agierende Auftragswerber festgestellt worden.

Bei den Fahrtkosten handle es sich tatsächlich um den Sollbetrag laut Saldenliste, bei dem die Habenbuchung nicht berücksichtigt worden sei. Zusammenfassend ergäbe sich daraus eine Minderung von 806,14 Euro auf 6.274,31 Euro.

Hinsichtlich der Werbe- und Repräsentationsaufwendungen habe der Bf genug Gelegenheit gehabt, die Unterlagen einzusehen oder Kopien anzufertigen. Diese Möglichkeit sei vom Bf auch genutzt worden. Warum daher bis dato keine konkreten Nachweise über die vermeintliche Aufteilung erbracht worden seien, könne nicht nachvollzogen werden.

Eine Gegenäußerung des Bf zur Stellungnahme der Betriebsprüfung erfolgte nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf war an der Firma Softwaregesellschaft mit Sitz in Wien zu 24 Prozent beteiligt und als Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt.

Die Gesellschaft wurde gegründet, um öffentliche Aufträge vom Auftraggeber-1 und Auftraggeber-2 zu erhalten. Die Gesellschaft sollte als Subauftragsfirma diese öffentlichen Aufträge ausführen. Einer dieser Aufträge war die Umsetzung des elektronischen Konto-X.

Der Gesellschafter Gesellschafter-1 war Dienstnehmer bei der Firma Auftraggeber-X und als solcher mit der Vergabe von Aufträgen durch das Auftraggeber-1 und durch das Auftraggeber-2 an die Firma Auftraggeber-X vertraut. Auf Grund dieser Erfahrungen reifte bei Gesellschafter-1 der Plan, über eine neu zu gründende Firma selbst diese Aufträge als Subauftragsfirma zu lukrieren.

Um von der guten Auftragslage des Unternehmens nicht erst am Jahresende zu profitieren, wurde eine unterjährige Auszahlungsmöglichkeit entwickelt.

In den Veranlagungsjahren 2005 bis 2008 wurden die voraussichtlichen Gewinne im Verhältnis der Beteiligung auf die Gesellschafter verteilt und die verteilten Beträge als Darlehen an Gesellschafter in der Bilanz dargestellt. Offene Gewinnausschüttungen durch die Gesellschaft nach Abschluss der Wirtschaftsjahre erfolgten bis zum Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung nicht.

Der Bf erhielt im Zuge dieser als Darlehen bezeichneten Gewinnverteilungen folgende Beträge:

2005: 10.800 Euro

2006: 179.280 Euro

2007: 159.600 Euro

2008: 14.400 Euro.

Diese Gewinnverteilungen bzw. Ausschüttungen wurden dem Finanzamt nicht als solche gemeldet. Die Firma Softwaregesellschaft meldete diese Beträge nicht zur Kapitalertragsteuer an. Diese errechneten Beträge wurden auf das Konto des Bf überwiesen.

Der Bf wendete sich weitere Vermögenswerte der Gesellschaft zu, indem er

- überhöhte Rechnungen von Subunternehmen fakturieren ließ. Diese wurden von der Gesellschaft beglichen und als Aufwand abgesetzt. Die Subauftragnehmer zahlten in der Folge die Erhöhungsbeträge wieder an den Bf zurück.
- Rechnungen von Unternehmen fakturieren ließ, welche keine Leistung für die Gesellschaft erbrachten. Diese Rechnungen wurden als Aufwand im Rechenwerk der Gesellschaft verbucht. Diese Unternehmen zahlten in der Folge nach Abzug eines Provisionsbetrages die Beträge wieder an den Bf zurück.

Auf Grund dieser Vorgangsweise erhielt der Bf nachstehende Zahlungen (Kick-Back-Zahlungen):

2006: 20.320 Euro

2007: 56.660 Euro

2008: 455.128 Euro

2009: 169.165 Euro

Darüber hinaus erhielt der Bf nachstehende Beträge als Aufwandsersatz für fingierte Werbe-und Repräsentationskosten (nach Abzug von 5 Prozent als Ersatz für tatsächliche Aufwendungen gleichlautend zum Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen):

2005: 8.862,55 Euro

2006: 47.167,50 Euro

2007: 98.734,45 Euro

2008: 47.039,25 Euro

Darüber hinaus erhielt der Bf nachstehende Beträge als Aufwandsersatz für fingierte Fahrtkosten (Wert 2008 entsprechend dem Vorbringen in der Berufung):

2005: 3.505 Euro

2006: 4.928 Euro

2007: 4.829 Euro

2008: 6.274 Euro

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Sachverhaltsfeststellungen des Urteiles des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 24. April 2013, GZ. XXXX Insoweit die Beträge im Rahmen der Feststellungen im Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen eine Änderung erfuhren, wurden die geänderten Beträge der Entscheidung zugrunde gelegt. Hinsichtlich der Fahrtkosten für 2008 folgte das Bundesfinanzgericht dem Berufungsvorbringen, das in der Stellungnahme der Betriebsprüfung bestätigt wurde.

Am Datum¹ wurde über das Vermögen der Softwaregesellschaft der Konkurs eröffnet. Im Mai 2016 erfolgte die Schlussverteilung und die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch (Firmenbuchauszug zu FN 123).

Mit Bescheiden vom 16. März 2011 schrieb die Abgabenbehörde dem Bf die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 vor.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Insoweit dagegen sprechende Umstände vorgebracht wurden und in Widerspruch zu den Feststellungen des Urteiles des Landesgerichtes für Strafsachen stehen, ist das Bundesfinanzgericht nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteiles festgestellten Tatsachen im Sinne des § 116 Abs 2 BAO gebunden. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988.

Zu den Bezügen nach § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 gehören auch verdeckte Ausschüttungen.

Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer nach § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988.

Die Kapitalertragsteuer wird nach § 93 Abs 1 EStG 1988 durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben.

Zum Abzug der Kapitalertragsteuer bei inländischen Kapitalerträgen ist der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet (§ 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung). Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen (§ 95 Abs 4 EStG 1988). Der zum Abzug Verpflichtete hat die einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen (§ 96 Abs 1 Z 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung). Er hat zu diesem Zweck die KEST in einer KEST-Anmeldung zu dokumentieren und an das Finanzamt zu übermitteln.

Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung ist der Empfänger der Kapitalerträge der Schuldner der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Sind die Voraussetzungen des § 95 Abs 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung erfüllt, liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie die Haftung des Schuldners der Kapitalerträge (also der ausschüttenden Gesellschaft) geltend macht oder den Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch nimmt (siehe ausführlich Zorn in SWK 20/21/2015, 978; VwGH 28.5.2015, 2014/15/0046).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ein klassischer Fall der Anwendung 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 (vgl. VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170 mit weiteren Verweisen).

Bei einer verdeckten Ausschüttung sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 95 Abs 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung somit idR verwirklicht. Es liegt daher im Ermessen der Abgabenbehörden, ob die Haftung gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt.

Die Ermessensübung stellt immer auf den Einzelfall ab. Ein bedeutsamer Umstand wird die Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer bei der GmbH sein.

Indem im vorliegenden Fall die Verteilung des Gewinnes als Gesellschafterdarlehen dargestellt wurde, fiktive Spesen geltend gemacht wurden und Kick-Back-Zahlungen in Empfang genommen wurden, lagen verdeckte Ausschüttungen vor. Eine vorschriftsmäßige Kürzung dieser Kapitalerträge ist nicht erfolgt. Somit ist der Tatbestand des § 95 Abs 5 Z 1 EStG 1988 erfüllt.

Die Einbringung der Kapitalertragsteuer war bei der Softwaregesellschaft wegen der Konkurseröffnung am Datum¹ nicht mehr zu erwarten. Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bf erfolgte im März 2011, der Konkurs über die Gesellschaft war im Datum¹ eröffnet worden. Damit war eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit des Abgabensanspruches gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge gegeben gewesen. Die Vorschreibung an den Bf ist auch unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt gewesen. Auf Grund des steuerlichen Verhaltens des Bf im Zusammenhang mit der Darlehensgestaltung und der damit verbundenen Verschleierung der Gewinnverteilungen sowie mit den Kick-Back-Zahlungen verstößt die Vorschreibung direkt an den Bf auch nicht gegen berechnete Interessen der Partei. Das Ermessen wurde somit im Rahmen der gesetzlich gegebenen Ermessenskriterien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit ausgeübt.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Absatz 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist (§ 201 Abs 1 BAO).

Die Festsetzung kann erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine

Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden (§ 201 Abs 2 Z 3 BAO). In diesem Fall erfolgt die Festsetzung der Behörde berichtigend. Sie liegt im Ermessen der Behörde.

Die §§ 201 und 201a BAO gelten sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind die Nachforderungen mittels Haftungsbescheides geltend zu machen (§ 202 Abs 1 BAO).

Wurde durch den Abfuhrpflichtigen eine vollständige und richtige Erklärung verspätet abgegeben, aber die Abgabe rechtzeitig und vollständig entrichtet und ist nicht bereits vor verspäteter Einreichung der Erklärung eine Abgabefestsetzung ergangen, so bedarf es einer Abgabefestsetzung nicht mehr (Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 2124 zur alten Rechtslage).

Im vorliegenden Fall wurde die Erklärung für die Jahre 2005 und 2006 durch die abzugsverpflichtete GmbH verspätet und unrichtig abgegeben, für die Jahre 2007 und 2008 wurde keine Erklärung abgegeben. Die Erfassung sämtlicher verdeckter Ausschüttungen, wie sie von der abgabenbehördlichen Prüfung und hinsichtlich Kick-Back-Zahlungen und Aufwandersatz für Werbungs- und Repräsentationsaufwand im Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen festgestellt wurden, ergibt für die Jahre 2005 und 2006 eine andere Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer und eine andere Abgabe als erklärt. Daraus folgt die Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärungen für die Jahre 2005 und 2006. Die verspätete Anmeldung und Entrichtung für diese beiden Jahre hat sich dadurch als nicht richtig erwiesen. Die Tatsachen, in denen die festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen der Jahre 2005 bis 2008 begründet sind, wurden der Behörde erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt und sind nicht geringfügig. Es lag für die Behörde daher im Ermessen, die Selbstberechnungsabgaben mittels Bescheid festzusetzen und allenfalls im Wege der Haftung bei der Gesellschaft geltend zu machen.

Die Abgabenbehörde hat von diesem Ermessen dahingehend Gebrauch gemacht, dass die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005 und 2006 mit Bescheiden vom 8. Juli 2009 gegenüber der Gesellschaft mit Null festgesetzt wurde, die Buchungen auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft storniert wurden und die Kapitalertragsteuer direkt dem Bf mit Bescheid vorgeschrieben wurde. Für die Jahre 2007 und 2008 wurde gegenüber der Gesellschaft von vorneherein keine Kapitalertragsteuer mit Bescheid festgesetzt. Die Behörde handelte damit im Rahmen des ihr von den Abgabenvorschriften eingeräumten Ermessens.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Insoweit im vorliegenden Fall die gesetzlichen Bestimmungen einer weiteren Auslegung bedurften, wurde diese im Sinne der angeführten herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen (vgl. VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170 zur Anwendung des § 95 Abs 5 EStG 1988 bei verdeckten Ausschüttungen und VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046 zur direkten Inanspruchnahme des Abgabenschuldners).

Aus diesem Grund war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Beilage: Berechnung Bemessungsgrundlagen und Kapitalertragsteuer

Wien, am 19. Dezember 2016