



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z. vom 31. Jänner 2006 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 (Vorschreibung der Kapitalertragsteuer direkt beim Empfänger gem. § 95 Abs. 5 EStG 1988) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Kapitalertragsteuer für 2000 beträgt € 25.000, das sind 25% von € 100.000.

Die Kapitalertragsteuer für 2001 beträgt € 75.000, das sind 25% von € 300.000.

Die Kapitalertragsteuer für 2002 beträgt € 75.000, das sind 25% von € 300.000.

Die Kapitalertragsteuer für 2003 beträgt € 75.000, das sind 25% von € 300.000.

Die Kapitalertragsteuer für 2004 beträgt € 75.000, das sind 25% von € 300.000.

Die Abgaben waren bereits fällig. Die Fälligkeit ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Berufungsjahren Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma A. B. GmbH (in der Folge kurz: GmbH). Diese Firma befindet sich mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 11. April 2007 in Konkurs.

Im Anschluss an eine bei der GmbH durchgeführte abgabenrechtliche Prüfung, bei welcher es zu Feststellungen bezüglich einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Bw. kam (vgl. Seite 13 f des Besprechungsprogramms vom 13. Oktober 2005, welches vollinhaltlicher Bestandteil der Schlussbesprechungsniederschrift ist), wurde dem Bw. mit den angefochtenen

Abgabenbescheiden vom 31. Jänner 2006 Kapitalertragsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 in der Höhe von insgesamt € 325.000 gemäß [§ 95 Abs. 5 EStG 1988](#) vorgeschrieben.

In den Bescheidbegründungen wurde auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung bei der GmbH und damit zusammenhängende Unterlagen explizit verwiesen, woraus auch die näheren Feststellungen und Sachverhaltselemente nachvollziehbar zu entnehmen sind.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wies der Bw. begründend auf die Berufung vom 29. März 2006 der GmbH hin und führte weiter aus: er habe mehrmals darauf hingewiesen, dass er von den diversen Machenschaften des Herrn R. nichts gewusst habe und dies alles hinter seinem Rücken geschehen sei.

Aus den vom Finanzamt vorgeschriebenen Abgaben, die jeglicher Realität entsprechen (*Anmerkung der Referentin, gemeint war wohl : widersprechen*), sei auch eindeutig ersichtlich, dass es sich hier um eine willkürliche Vorschreibung von Abgaben handle, die einzig den Zweck erfüllen solle, ihm als seinerzeitigem Geschäftsführer und der GmbH Schaden zuzufügen. Denn diese Vorschreibungen basierten ausschließlich auf den unwahren Angaben eines Mannes, der weiterhin unbestraft und ohne Skrupel seine Machenschaften bei anderen Firmen auslebe.

Ein willkürliches Verhalten liege auch dann vor, wenn die Behörde ihre Entscheidung leichtfertig (wie in diesem Fall) gefällt habe, was insbesondere dann der Fall sei, wenn die Behörde trotz strittigen Sachverhaltes ohne jegliches im Sinne des Gesetzes durchzuführendes Ermittlungsverfahren entschieden habe.

Solche Verfahren seien derart qualifiziert mangelhaft, dass die Verfassungssphäre berührt werde (unter Verweis auf VfGH vom 28.2.1980 [B 397/77](#)).

Es werde daher beantragt, von den Bescheiden betreffend Kapitalertragsteuer Abstand zu nehmen.

Diese Berufung wurde dem UFS am 28. Mai 2009 zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Bw. verweist in seiner Berufung weitgehend auf die Ausführungen im Rechtsmittelverfahren die A. B. GmbH betreffend. Hinsichtlich der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an sich werden keine substantiierten Ausführungen vorgebracht.

Zur GmbH ist mit 16. Februar 2011 die (voll abweisende) Berufungsentscheidung ergangen (zur Geschäftszahl RV/0381-G/09), welche bereits rechtskräftig ist.

Es kann daher weitgehend (bzw. ergänzend) auf die dort getroffenen Ausführungen verwiesen werden:

*„Entscheidungsgründe: Nach einer Buch- und Betriebsprüfung wurde mit Bescheiden vom 27. Jänner 2006 der Bw. (= GmbH) gegenüber die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 festgesetzt.*

*Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass durch die Bw. "Schwarzbaustellen" ausgeführt wurden. Nach einem umfangreichen Vorhalteverfahren und intensiven Ermittlungen, mehreren Einvernahmen von Gesellschaftern, Geschäftsführer, (ehemaligen) Dienstnehmern, Baustofflieferanten und auch Bauherren wurde letztlich durch Herrn O. S. sen. nach Vorhalt einer Liste, auf der er mit seiner Unterschrift die Übernahme namhafter Geldbeträge von einem Dienstnehmer, Herrn R., bestätigte, dieser Umstand eingestanden. Er führte dazu aus, dass es sich dabei um von ihm selbst getätigte Schwarzumsätze und nicht um solche der Bw. handeln würde. Das Finanzamt wertete diese Aussage als Schutzbehauptung und schenkte ihr keinen Glauben, denn es konnte nachgewiesen werden, dass sowohl Materialbestellungen und -lieferungen für die Schwarzbaustellen über die Bw. getätigt wurden als auch, dass auf den Schwarzbaustellen Arbeitnehmer der Bw. zum Einsatz kamen. In diesem nachweisbaren Umfang wurden auch Eingeständnisse abgegeben. Weiters belegen die Unterschriften von O. S. jun. und von M S. auf den Übergabe- bzw. Übernahmebestätigungen, dass sie sehr wohl von Schwarzbaustellen wussten.*

*Ausgehend von diesen Feststellungen kam es im gesamten Prüfungszeitraum zu Umsatzzuschätzungen, die sich auch gewinnerhöhend auswirkten.*

*In der Berufung wendet sich die Bw. gegen die Höhe der Zuschätzungen und bringt dagegen vor, dass der Grundsatz des Parteiengleichs nicht gewahrt worden sei, da beantragte Zeugen-einvernahmen und Ermittlungen nicht durchgeführt wurden. Weiters seien belastende Aussagen und Unterlagen nicht vorgelegt worden. Die erzielten Schwarzerlöse seien nicht der Bw. sondern Herrn R. zuzurechnen. Die geschätzten Umsätze seien mit dem Personalstand der Bw. und der Jahresarbeitszeit nicht zu erzielen, auch ein Gewinn von 33,33 % des Umsatzes sei nicht zu erwirtschaften, üblich seien 2 - 4 % des Umsatzes. Für pauschale Betriebsausgaben seien auch pauschale Vorsteuern zu gewähren. Die von der Behörde gewählte Vorgangsweise erscheine willkürlich und sei verfassungsrechtlich bedenklich. Abschließend erklärte sich die Bw. bereit, einen jährlichen Sicherheitszuschlag in Höhe von € 1.000,- + MwSt zu akzeptieren.*

**Über die Berufung wurde erwogen:** *Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*Nach Abs. 2 ist insbesondere dann zu schätzen, 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.*

*Nach Abs. 3 ist insbesondere dann zu schätzen, 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.*

*Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 184 Tz 12).*

*Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, aaO, § 184 Tz 3).*

*Der von der Betriebsprüfung festgestellte Sachverhalt wurde seitens der Bw. anfangs bestritten, erst nach Konfrontation mit eindeutigen Belegen wurden einzelne Sachverhaltselemente zugegeben. Sogar in der Berufung wird nach wie vor behauptet, Herr R. sei für die Schwarzbaustellen allein verantwortlich, obwohl durch die bestätigten Geldübergabelisten und die getätigten Materialbestellungen die Unrichtigkeit dieser Behauptungen belegt ist.*

*Eine Verletzung des Parteiengehörs kann der UFS nicht erkennen, denn der Bw. wurde während des gesamten Prüfungs- und Rechtsmittelverfahrens ausreichend Gelegenheit gegeben, sich zu den einzelnen Feststellungen der Betriebsprüfung zu äußern. Dass dies nur weitgehend in Form von Schutzbehauptungen erfolgte, kann nicht der Behörde angelastet werden. Zu den beantragten weiteren Beweisaufnahmen ist anzumerken, dass nicht klar erkennbar ist, welche Tatsachen sie belegen sollen, vielmehr geht der UFS davon aus, dass sie nur der Verfahrensverzögerung dienen sollen. Eine Vermögensdeckungsrechnung bei Herrn R. erübrigt sich, denn es geht im vorliegenden Verfahren um die Abgabenfestsetzung gegenüber der Bw. Über die Abgabenansprüche gegenüber Herrn R. ist nicht in diesem Verfahren zu entscheiden.*

*Wenn die Bw. behauptet, die Schwarzbaustellen nicht mit dem vorhandenen Personal in der Normarbeitszeit bewältigen zu können, so hat sie selbst angegeben, dass ihre Dienstnehmer auch an Wochenenden ihre Fahrzeuge und Gerätschaften benützen dürfen. Dass an Wochenenden überwiegend Schwarzbaustellen bedient werden, ist eine allgemein anerkannte Tatsache.*

*Zur beantragten pauschalen Anerkennung von Vorsteuern ist anzumerken, dass dies im Gesetz nicht vorgesehen ist.*

*Materiellrechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist das Ausstellen einer Rechnung gem. § 11 UStG 1994, weshalb die Schätzung von Vorsteuern grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Eine Schätzung von Vorsteuern kommt nur dann in Betracht, wenn eine Rechnung ursprünglich vorhanden war aber später in Verlust gerät oder wenn die Originalrechnung weitergegeben werden muss.*

*Im vorliegenden Fall wurde seitens der Bw. nicht einmal behauptet, dass Rechnungen ausgestellt wurden. Es wird lediglich der Antrag gestellt, dass neben den pauschal gewährten Betriebsausgaben auch pauschale Vorsteuern im Schätzungswege zu ermitteln seien. Damit bringt die Bw. aber selbst zum Ausdruck, dass es sich um Schwarzeinkäufe handelt und Rechnungen nicht vorliegen. Es würde auch den Denkgesetzen und den Erfahrungen des Geschäftslebens widersprechen, dass bei Schwarzeinkäufen Rechnungen ausgestellt werden. Aus diesem Grund kommt die Schätzung einer Vorsteuer nicht in Betracht.*

*Wenn die Bw. aus Vereinfachungsgründen eine Zuschätzung von € 1.000,- pro Jahr als Sicherheitszuschlag bereit wäre zu akzeptieren, so möge der Hinweis auf die vorliegende Übernahmeliste genügen, worin ein Zahlungsfluss in einer vielfachen Höhe nachgewiesen und auch eingestanden wurde.*

*Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ist sowohl die Schätzungsberechtigung gegeben als auch die Zuschätzung wie vom Finanzamt vorgenommen als nicht rechtswidrig zu erkennen, sodass spruchgemäß zu entscheiden war."*

Ausgehend von diesen (mittlerweile rechtskräftigen) Feststellungen und der rechtlichen Würdigung im Verfahren zur GmbH wird ergänzend festgestellt: Bei der GmbH ist es zu massiven Schwarzumsätzen gekommen, von denen die Gesellschafter (die Familie S., und damit auch der Bw.) wussten und welche diese auch in großem Stil betrieben.

Das gesamte Verfahren war davon geprägt, dass die Herren S. Malversationen so lange beharrlich leugneten, bis aufgrund der Vorlage eindeutiger Beweismittel (wie Lieferscheine und Zeugenaussagen) ein weiteres Leugnen nicht mehr zweckmäßig erschien.

Die Aussagen des Herrn R. werden in freier Beweiswürdigung als glaubhaft gewertet, da auch durch die übrigen Ermittlungsergebnisse ihre Richtigkeit bestätigt werden konnte und der Umstand, dass Schwarzumsätze getätigt wurden, letztlich auch von Herrn S. sen. eingestanden wurde.

Nach den glaubhaften und nachvollziehbaren Ausführungen des Herrn R. wurden belastende Geschäftsunterlagen verbrannt und er beauftragt, weitere belastende Unterlagen zu beseitigen. Nachdem sich Herr S. sen. darüber versichert hatte, dass Herr R. keine Kopien der in seinen Händen befindlichen Unterlagen angefertigt habe, (was dieser jedoch sehr wohl gemacht hatte), verbrannte er das Belastungsmaterial und man ging zur Strategie über, Herrn R. als den allein Schuldigen hinzustellen, der ohne Wissen und Wollen der GmbH bzw. deren Gesellschafter seine Machenschaften betrieben habe.

Diese Verantwortung musste aber aufgrund der laufenden Ermittlungsergebnisse aufgegeben werden. Als die noch vorhandenen Geldübernahmelisten vorgehalten wurden, und die Übernahme von Geldern von nicht in den Büchern der GmbH aufscheinenden Baustellen nicht mehr zu leugnen war, behauptete Herr S. sen. nunmehr, dass es sich um von ihm als Einzelperson vorgenommene Umsätze handle, welche nicht der GmbH zuzurechnen seien, obwohl er bis zuletzt behauptet hatte, niemals in eigenem Namen Verputz- und Estricharbeiten durchgeführt zu haben bzw. nie Gelder von Herrn R. entgegengenommen zu haben.

Doch auch diese Verantwortung erwies sich als unglaubliche reine Schutzbehauptung und wurde durch die Ermittlungsergebnisse widerlegt, die aufgrund zahlreicher Zeugenaussagen, Lieferscheine und Anboterstellungen auf Firmenpapier der GmbH einen eindeutigen Zusammenhang der Umsätze mit der GmbH herstellten.

Dass auch der Bw. von diesen Schwarzumsätzen wusste, ist durch die Aussagen des Herrn R. und die eindeutig nachgewiesene Übernahme von Schwarzumsätzen laut Quittungsliste belegt. Sein Vorbringen, er habe nichts davon gewusst, muss somit als durch die Aktenlage widerlegte reine Schutzbehauptung gewertet werden. Ebenso ist sein Vorbringen, Herr R. hätte diese Umsätze „hinter seinem Rücken“ erwirtschaftet, durch die Aktenlage eindeutig widerlegt.

Ausgehend von eindeutig belegten Übernahmebeträgen eines Teiles der Schwarzgelder erfolgte eine sorgfältige Schätzung der Umsätze. Auch im berufsgegenständlichen Verfahren kann der UFS aufgrund der eindeutig vorliegenden Schätzungsberechtigung, die Schätzungsgrundlagen und Ergebnisse nachvollziehen und bestätigen.

Die Argumentation, es ließe sich ein solcher Umsatz mit dem zur Verfügung stehenden Per-

sonal und der durchschnittlichen Jahresarbeitszeit von acht Monaten nicht erzielen, ist auf die Ermittlungsergebnisse zu verweisen, dass Personal durchaus auch am Wochenende, nach der regulären Arbeitszeit und sogar während des Bezuges von Arbeitslosengeld für die GmbH eingesetzt wurde, wobei der Lohn anteilig „schwarz“ zur Auszahlung kam.

Auch dass zwei Drittel des Umsatzes als Betriebsausgaben schätzungsweise abgezogen wurde, kann noch im Rahmen der Schätzungsbreite angesehen werden, selbst wenn der Bw. einwendet, dass sich ein so hoher Gewinn nicht erzielen lasse.

Es ist evident und ergibt sich aus dem Rechenwerk der GmbH, dass sämtliche Fixkosten und Unkosten allgemeiner Art wie allgemeine betriebliche Personalkosten, Sozialabgaben, Mieten, Steuern, Ausgaben für Betriebsausstattung, Werkzeuge und Fahrzeuge, Fortbildung, Reisekosten, Reparaturen Gebühren, Bankspesen etc. bereits von den offiziell erklärten Umsatzrenditen abgezogen worden sind, sodass es nachvollziehbar wird, dass ein Gewinn von einem Drittel aus den Schwarzumsätzen verbleibt, da nur die umsatzspezifischen Material- und Personalkosten (die ohne Abzug von Sozialabgaben und Steuern geleistet wurden), anfallen.

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

Aus den Ermittlungsergebnissen geht hervor, dass die bar kassierten Gelder in die Kasse, eine verschließbare Lade im Schreibtisch des Büros gegeben wurden (Aussage der Herrn S. sen. vom 7. Juli 2005 im Beisein des Bw.). Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass damit der Bw. und Geschäftsführer der GmbH in bar die jeweiligen Rechnungsbeträge vereinnahmt hat bzw. die darauf entfallenden Aufwendungen in Abzug brachte. Die verdeckten Gewinnausschüttungen sind somit ihm allein als zugeflossen zuzurechnen (vgl. S. 13 des Besprechungsprogramms vom 13. Oktober 2006).

Diesen Feststellungen über den Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttungen ist der Bw. nicht entgegengetreten.

Was den Hinweis des Bw. auf das Erkenntnis des VfGH vom 28.2.1980, [B 397/77](#) betrifft, wonach Willkür vorliege, wenn die Behörde trotz strittigen Sachverhaltes ohne jegliches im Sinne des Gesetzes geführtes Ermittlungsverfahren entschieden habe, so genügt die Sichtung des umfangreichen Arbeitsbogens der Betriebsprüfung, welcher die umfassenden und genauen Ermittlungshandlungen über Monate unter Wahrung des Parteiengehörs wiedergibt, um diesen Vorwurf als inhaltsleer zu erkennen.

### **Prüfung der Verjährung:**

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 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](#)).

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).

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](#)).

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

Damit wäre die Festsetzung der Einkommensteuer mit Bescheid vom 31. Jänner 2006 für das Jahr 2000 als verjährt anzusehen (da bezüglich dieses Jahres auch später überhaupt kein Einkommensteuerbescheid ergangen ist). Die übrigen Zeiträume liegen außerhalb der Verjährungsfrist.

Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO (in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 57/2004 aufgrund der Bestimmung § 323 Abs. 27 BAO idF BGBl. I Nr. 105/2010) beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben (für die Einkommensteuer des Jahres 2000) sieben Jahre. Ob eine Abgabe gemäß den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt im Falle des Nichtvorliegens einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellungen voraus (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 207, Tz 15 mwN zur Rechtsprechung).

*§ 33 Finanzstrafgesetz (Abgabenhinterziehung) lautet:*

*§ 33. (1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*(2) Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich*

*a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) oder*

*b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1972 entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer oder Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen*

*bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.*

*(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,*

*a) wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) festgesetzt wurden,*

*b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,*

*c) wenn Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden,*

*d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden,*

*e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde, oder*

*f) wenn auf einen Abgabenanspruch zu Unrecht ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht ganz oder teilweise nachgesehen wurde.*

Im berufungsgegenständlichen Fall wurden Umsätze in beträchtlicher Höhe vereinnahmt und nicht versteuert. Der Bw. wusste als Geschäftsführer und Gesellschafter der GmbH um diese Geschäftspraktiken, billigte diese und war daran beteiligt. Er hat selbst nachweislich Schwarzumsätze entgegengenommen. Unter seiner Mithilfe und mit seinem Wissen wurden die im Prüfungsverfahren festgestellten zu niedrigen bescheidmäßigen Festsetzungen (hinsichtlich Körperschaftssteuer und Umsatzsteuer) bzw. nicht vorgenommenen Steuerfestsetzungen hinsichtlich der Kapitalertragsteuer verursacht und bewirkt.

Er hat daher zumindest bedingt vorsätzlich im Hinblick auf die hinterzogene Kapitalertragsteuer bezüglich der verdeckten Gewinnausschüttung gehandelt und den Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt.

Die Verjährungsfrist für die Kapitalertragsteuer 2000 verlängert sich daher auf 7 Jahre.

Im Übrigen wurden während der bei der GmbH durchgeführten Betriebsprüfung auf die Geltendmachung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Bw. gerichtete Amtshandlungen gesetzt.

Vom Prüfungsauftrag vom 23. September 2004 ist auch die Kapitalertragsteuer 2000 bis 2003 umfasst, im Zuge der Prüfung wurden Feststellungen zur Kapitalertragsteuer getroffen (vgl. S. 13 des Besprechungsprogramms vom 13. Oktober 2006). Diese haben die Verjährungsfrist jedenfalls gem. § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 57/2004 unterbrochen und die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bewirkt (§ 323 Abs. 18 dritter Satz BAO idF BGBl. I 180/2004; vgl. VwGH 11.4.1984, 82/13/0050.)



Der im berufsgegenständlichen Verfahren vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer steht somit die Verjährung nicht entgegen.

### **Verdeckte Ausschüttungen:**

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 Gewinnausschüttungen (Doralt/Kirchmayr, EStG<sup>8</sup>, § 93 Tz 19, 21) im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG, worunter alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 25.6.2007, [2007/14/0002](#)).

Bei einer Kapitalgesellschaft festgestellte Mehrgewinne (im Verhältnis zu den in ihrem Rechnungswesen ausgewiesenen Ergebnissen) sind als den Gesellschaftern im Wege einer verdeckten Ausschüttung zugeflossen zu werten (VwGH 2.9.2009, [2005/15/0029](#) unter Verweis auf VwGH 27.4.1994, [92/13/0011](#)), es sei denn, es wird der Nachweis für eine anderweitige Mittelverwendung erbracht.

Im berufsgegenständlichen Fall wurde kein diesbezügliches Vorbringen getätigt, somit erfolgte die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer zu Recht.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die GmbH Betriebseinnahmen erzielt hat, welche nicht in der Buchhaltung der GmbH erfasst worden sind. Der Schlussfolgerung, dass diese nicht erfassten Beträge dem Bw. zugeflossen sind, tritt die Berufung nicht entgegen. Es wird lediglich die Höhe der geschätzten Umsätze und Gewinne bestritten, nicht aber ein Zufluss als solcher.

Die Heranziehung des zugeschätzten Gewinnes und der sich daraus ergebenden Umsatzsteuer entspricht der Annahme, dass die nicht erklärten Bruttoerlöse direkt dem begünstigten Gesellschafter zugute gekommen sind.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug verpflichtet ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge.

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.

§ 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 stellt auf rein objektive Momente ab: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (Doralt/Kirchmayr, EStG<sup>8</sup>, § 95 Tz 45).

Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer. Die Vornahme einer solchen Ausschüttung ohne Abzug von Kapitalertragsteuer bedeutet zugleich, dass eine vorschriftsmäßige - nämlich der Vorschrift des § 93 Abs. 2 EStG 1988 entsprechende - Kürzung unterblieben ist. Darauf, ob der Schuldner der Kapitalerträge die Gewinnausschüttung als Kapitalertrag behandelt (vgl. Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 95 Tz 11), kann es nicht ankommen, zumal dem eindeutigen, auf rein objektive Merkmale abstellenden Wortlaut des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 eine Differenzierung zwischen (ungekürzt ausbezahlten) offenen und (ungekürzt ausbezahlten) verdeckten Ausschüttungen nicht zu entnehmen ist. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann vielmehr automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (Doralt/Kirchmayr, EStG<sup>8</sup>, § 95 Tz 46).

Im Falle verdeckter Gewinnausschüttungen wird in aller Regel die Kapitalertragsteuer nicht einbehalten (VwGH 25.3.1999, [97/15/0059](#)). Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen einen typischen Anwendungsfall des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 dar (Schwaiger, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen, ÖStZ 2001, 545).

Da die GmbH die dem Bw. in den Jahren 2000 bis 2004 zugeflossenen verdeckten Gewinnausschüttungen 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 Bw. erfüllt.

Die unmittelbare Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Bw. erscheint auch aus folgenden Überlegungen gerechtfertigt:

Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen beim Empfänger gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die vor Einführung der Endbesteuerung beim Empfänger in dessen Einkommensteuerverfahren zum normalen Einkommensteuertarif unter Anrechnung einer allenfalls einbehaltenen Kapitalertragsteuer zu versteuern waren. Seit dem Jahr 1994 unterliegen Beteiligungserträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG der Steuerabgeltung (§ 97 Abs. 1 Satz 2 EStG). Zweck der Vorschrift des § 97 EStG 1988, die sich auch auf verdeckte Ausschüttungen erstreckt, ist es, im Wege eines einheitlichen Steuersatzes von 25 % beim

Kapitalertragsteuerabzug u.a. die Einkommensteuer von bestimmten Kapitalerträgen abzugelten. Der Umstand, dass verdeckte Gewinnausschüttungen seit dem Jahr 1994 nicht mehr zum laufenden Tarif, sondern mit einem Steuersatz von 25 % zu versteuern sind, kann aber nichts daran ändern, dass es sich dabei dem Grunde nach um beim Empfänger steuerpflichtige Einkünfte handelt, weshalb es auch weiterhin zulässig sein muss, diese Einkünfte, zumal wenn der Schuldner der Kapitalerträge einen Steuerabzug unterlassen hat, direkt beim Empfänger der Besteuerung zu unterziehen.

Nach herrschender Lehre steht die Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge an Stelle des Abzugsverpflichteten im Ermessen der Abgabenbehörde (Doralt / Kirchmayr, EStG<sup>8</sup>, § 95 Tz 44).

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 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 bzw. nunmehr auszuschließen ist.

Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 20 Tz 9) wäre es nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Bw. zu unterlassen und die Kapitalertragsteuer 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, ÖStZ 2001, 545). Auch wäre es unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gerechtfertigt, von einer verfahrensrechtlich noch möglichen Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter abzusehen.

Es entspricht der Intention des Gesetzgebers, die auf verdeckte Ausschüttungen einer GmbH entfallende Kapitalertragsteuer mittels Abgabenbescheid direkt dem begünstigten Gesellschafter vorzuschreiben. Die Zweckmäßigkeit einer solchen Maßnahme steht regelmäßig außer Zweifel (vgl. UFS RV/0476-S/09 vom 9.11.2010).

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

Gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sprechende Billigkeitsgründe hat der Bw. nicht dargelegt und sind dem Sachverhalt nicht zu entnehmen. Es kann insbesondere darin, dass steuerpflichtige Einkünfte der Besteuerung unterzogen werden, eine Verletzung berechtigter Interessen des Bw. nicht erblickt werden.

Eine fehlende Begründung – auch des Ermessens – kann durch die Rechtsmittelbehörde nachgeholt werden (vgl. UFS RV/0476-S/09).

Im Übrigen wird ergänzend auf die Ausführungen in der Begründung der Erstbescheide und die dort zitierten Schriftstücke verwiesen, aus denen sich sämtliche verfahrensrelevanten Feststellungen und die rechtliche Würdigung entnehmen lassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. August 2011