

Titel:

Verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch Zahlungen über ein für ihn fremdes Scheinfirmengeflecht

Normenketten:

KStG § 8 Abs. 3 S. 2

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2

EStG § 11 Abs. 1

AO § 41 Abs. 1

FGO § 69 Abs. 3 S. 1

FGO § 69 Abs. 2 S. 2

Leitsätze:

Eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis mit der Folge einer verdeckten Gewinnausschüttung kann je nach den Umständen des Einzelfalls anzunehmen sein, wenn erhebliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass es sich bei den von einer Kapitalgesellschaft als Aufwand verbuchten Rechnungen tatsächlich um Scheinrechnungen handelt und ein tatsächlicher Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem in den Rechnungen ausgewiesenen Auftragnehmer nicht stattgefunden hat. (redaktioneller Leitsatz)

Scheingeschäfte liegen regelmäßig vor, wenn zwischengeschaltete Rechtsträger – Domizilgesellschaften – mangels wirtschaftlicher Substanz und Aktivität keine Leistungen erbringen können oder sollen. Die gleichwohl mit solchen Gesellschaften geschlossenen (Schein-)Verträge sind Teil eines nach außen aufgebauten Täuschungsszenarios. Maßgeblich ist dann der verdeckte Sachverhalt. (redaktioneller Leitsatz)

Für die Frage, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, kommt es allein auf den Vorgang der Vermögensminderung, also der Leistung der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter, an. (redaktioneller Leitsatz)

Eine verdeckte Gewinnausschüttung fließt dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bereits dann zu, wenn dieser eine Überweisung an eine für ihn fremde Scheinfirma tätigt und der weitere Transfer des Geldes zurück an ihn selbst oder seine Angehörigen nur kraft eines schuldrechtlichen Vertrags mit dem faktischen Beherrscher der Scheinfirmen gesteuert wird. (redaktioneller Leitsatz)

Umfangreiche Ausführungen zur Würdigung der zwischen der Antragstellerin und verschiedenen ausländischen Firmen geschlossenen Verträge. Das Gericht gelangte zu der Überzeugung, dass es sich um Scheinrechnungen handelte, denen weder eine tatsächliche Lieferbeziehung noch ein Vermittlungsverhältnis zugrunde lag, und dass die an die ausländischen (Schein-)Firmen gezahlten Beträge letztlich an den Gesellschafter-Geschäftsführer oder seine Angehörigen zurückgeleitet wurden und ihm damit zugeflossen sind. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch Zahlungen über ein für ihn fremdes Scheinfirmengeflecht, Einkommensteuer

Fundstellen:

StEd 2026, 142

EFG 2026, 702

LSK 2025, 41348

Tenor

1. Der Antrag wird abgelehnt.
2. Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Beschwerde wird zugelassen.

Gründe

I.

1

Die Antragstellerin (AST'in) ist eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Gegenstand ihres Unternehmens ist die Produktion von und der Handel mit mineralischen Produkten. Sie unterhielt auf einem Produktionsgrundstück ... eine Produktionsstätte zur Vermahlung von

2

Gesellschafter der AST'in waren bis Juli 2018 Herr ... mit 30 %, Herr ... mit 40 % sowie Frau A mit 30 %. Seit Juli 2018 ist A alleinige Gesellschafterin. Sie ist seit Oktober 2012 zudem die einzige Geschäftsführerin der AST'in.

3

Auf dem Geschäftsbankkonto der AST'in gingen zwischen 2014 und 2021 Zahlungen seitens A sowie Bareinzahlungen im Auftrag der AST'in in Höhe von 278.133,90 EUR ein. Die Verwendungszwecke der Überweisungen lauteten „Einzahlung von Gesellschafterin“, „Der Beitrag des Geldes vom Besitzer“, „Der Beitrag vom Aktionär“, „Zufuehrung des Geldes vom Besitzer“, „Geld fuer Ihre Firma“, „Aktionärsbeitrag“, „Der Beitrag des Geldes vom Besitzer der Gesellschaft“ sowie „Hilfe vom Aktionär“. Bei den Bareinzahlungen waren überwiegend keine Verwendungszwecke angegeben.

4

Nachdem die AST'in das Produktionsgrundstück im Januar 2018 an die N-GmbH verkauft hatte, veräußerte sie im März 2018 sämtliche bestehende Ausrüstung zur Produktion von industriellen Mineralien samt Zubehör, Dokumentationen sowie Betriebsanweisungen, welche sich auf dem Grundstück in ... befanden, ebenfalls an die N-GmbH für 1.200.000 EUR. In der Anlage 1 zu diesem Kaufvertrag sind u.a. vier Zerkleinerer ... aufgelistet. In der Anlage 2 des Kaufvertrages sind unter Nr. 24 sechs ... mit Reduzierstück, auf dem Rahmen mit Elektromotoren“ erfasst.

5

Die N-GmbH hatte zuvor im Oktober 2017 ein Wertgutachten über die Produktionsanlage in ... bei der Firma ... in Spanien in Auftrag gegeben. Nach diesem Gutachten betrug der Gesamtwert der Anlage 3.374.752 EUR, wovon auf einen von vier Zerkleinerern 245.000 EUR entfielen.

6

Laut der zunächst im Juli 2021 übermittelten elektronischen Bilanz erwirtschaftete die AST'in im Jahr 2020 einen Verlust in Höhe von ... EUR. Dabei erzielte sie Umsatzerlöse in Höhe von ... EUR. Im September 2023 ging eine geänderte Bilanz samt Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2020 ein. U.a. erhöhte sich der Posten sonstige Vermögensgegenstände gegenüber Gesellschaftern. Das bilanzielle Ergebnis wies nunmehr ein Gewinn in Höhe von ... EUR aus.

7

Am 14. Oktober 2021 schloss die AST'in mit der im Juni 2021 gegründeten litauischen Gesellschaft F einen Generalunternehmervertrag über den gemeinsamen Bau einer ...-fabrik mit einer Zerkleinerungs- und Sortieranlage auf einem Grundstück in ..., Litauen. Für die F handelten als Manager A sowie VS, für die AST'in Herr G, Ehemann der A. Dieser hatte von A am 7. Oktober 2021 eine auf das Projekt mit F bezogene Vollmacht bekommen. An der F ist neben VS mit 20 %, auch K, Sohn von A, mit ebenfalls 20 % sowie die maltesische Firma ... Ltd. mit 60 %, welche Herrn D zu 100 % gehört, beteiligt. A wurde als Managerin der F am 22. März 2022 abberufen. In dem Vertrag verpflichtet sich die AST'in u.a. acht montierte Mühlen und acht montierte Ersatzrotoren zu liefern. Zudem war die AST'in auch verpflichtet, Steuerungs- und Überwachungssysteme zu entwerfen. Die F war nach diesem Vertrag u.a. verpflichtet, ... EUR an die AST'in nach einem Zahlungsplan zu leisten. Zudem hatte F gemäß Anhang 2 Ausrüstungsgegenstände nach einer Liste zu erwerben. Der AST'in oblag es, Firmen zur Durchführung der Planungs- und Bauarbeiten aller Art zu suchen. Die F musste über die beauftragten Firmen informiert werden. Die Arbeiten zur Errichtung der Mühlen sollten unter Nutzung von ... Patenten der A erfolgen. Hierüber sollte ein Lizenzvertrag geschlossen werden.

8

Bereits im Januar 2021 hatte A per E-Mail VS angeschrieben, um ihn -und mögliche weitere – Investor(en) – für eine Kooperation zu gewinnen. Ziel der Kooperation sollte der gemeinsame Bau einer Anlage unter Nutzung der Technologien der A in ... sein. Nachdem von A formulierten Vorschlag an VS für eine Zusammenarbeit sollten mögliche Investoren eine Investitionssumme von 20.000.000 EUR aufbringen. Der AST'in als Projektinitiatorin sollte hiernach die Herstellung der Anlage obliegen. Zur Umsetzung schlug A dem VA ein Gemeinschaftsunternehmen in der EU vor. An deren Gewinn sollten die Investoren zu 80 % und die AST'in zu 20 % beteiligt sein. Deren Gewinnanteil bezifferte sie mit 4.000.000 EUR, also 20% von 20.000.000 EUR Investitionssumme.

9

Am 15. November 2021 ging auf dem Konto der AST'in bei der X-Bank ... eine Zahlung von F in Höhe von 4.033.613 EUR ein.

10

Die AST'in überwies A ab dem 16. November 2021 vom Konto der AST'in bei der X-Bank ... insgesamt 12 Zahlungen wie folgt:

Datum	Verwendungszweck	Betrag
16.11.2021	„Einladen Rückzahlung“	8.500 EUR
17.11.2021	„Einladen Rückzahlung“	9.900 EUR
19.11.2021	„Einladen Rückzahlung“	9.800 EUR
22.11.2021	„Einladen Rückzahlung“	9.800 EUR
22.11.2021	„Einladen Rückzahlung“	9.900 EUR
22.11.2021	„Einladen Rückzahlung“	9.900 EUR
22.11.2021	„Einladen Rückzahlung“	9.950 EUR
23.11.2021	„Einladen Rückzahlung“	9.950 EUR
23.11.2021	„Rückzahlung“	8.000 EUR
23.11.2021	„Rückzahlung“	8.500 EUR
23.11.2021	„Rückzahlung“	8.900 EUR
30.11.2021	„Rückzahlung“	6.500 EUR
Summe:		109.600,00 EUR

11

Am 16. November 2021 bestellte die AST'in bei der Firma ST 10 Rahmen und Gehäuse sowie 20 obere und 20 untere Scheiben jeweils aus hochfestem Stahl inkl. Keramikhaltern für 368.920 EUR. Dabei kostete eine Scheibe jeweils 7.758 EUR, ein Gehäuse 3.450 EUR und ein Rahmen 2.512 EUR.

12

Diesem Vertrag mit ST war ein Telegram-Chat zwischen A und Herrn E, Chefsingenieur bei Y, einer Metallbaufirma in Weißrussland, seit April 2021 vorausgegangen. Diese Unterhaltung wurde in russischer Sprache geführt. Das Gericht bezieht sich stets auf die zu den einzelnen Chats beigefügte Übersetzung. U.a. teilt A dem E am 30. April 2021 mit, dass 20 obere und 20 untere Rotoren, 10 Gehäuse sowie 10 Rahmen wohl benötigt würden. Sie bat den E einen Stückpreis zu nennen. E antwortete am 6. Mai 2021, dass ein Rotor 9.600 Dollar kosten würde. Dabei entfielen 3.000 Dollar auf die keramischen Halterungen sowie 3000 Dollar auf die Herstellung des Rotors. Die Materialkosten würden 3.600 Dollar betragen. Auf Nachfrage der A vom 6. Mai 2021 nach den Kosten für die Rahmen (10 Stück) und die Schnecken teilt E am 7. Mai 2021 mit, dass die Schnecke je nach Material 3.500 oder 4.000 Dollar kosten würden. Die Rahmen mit Hilfsrahmen würden sich auf 2.800 Dollar belaufen. Er schreibt zudem, dass die Fläche für den Start der Montage bereitstehe. Die Lieferfrist für die gesamte Bestellung betrage 120 Tage. Am 12. September 2021 hängt E einen unausgefüllten Vertragsentwurf sowohl mit RS als auch mit ST an den Chat an. Dieser Entwurf wird in der Folge mehrfach geändert. Am 26. Oktober 2021 bittet die A den E um die Vorbereitung der Spezifikation für den Vertrag. In diesem müsse die Herstellung der Scheiben, ausgestattet mit Keramikplatten, je mit Preis und Anzahl genauso ausgewiesen werden wie die Schnecken und Rahmen. Am 7. November 2021 übersendet E die erste Version der Spezifikation als Word-Datei. Noch am selben Tag antwortet A, dass das Wort „Zerkleinerer“ ersatzlos entfernt werden müsse. Zudem weist sie daraufhin, dass „Scheibe/Diskus“ kein Rotor sei. Das sei bereits besprochen gewesen. Zudem wird die Materialfrage zwischen E und A diskutiert. A schickt Angaben zu Stahl an E. E antwortet, dass die Materialeigenschaften am Rotor tatsächlich solche seien. Am 8. November 2021 wird der geänderte Vertragsentwurf mit der geänderten Spezifikation von E an A gesandt. Dies entsprach im Wesentlichen dem letztlich unterschriebenen Vertrag zwischen ST und der AST'in.

13

Am 17. November 2021 schloss die AST'in mit der RS einen Liefervertrag über insgesamt 22 Elektromotoren, wovon 20 Motoren von X zum Einzelpreis von 7.400 EUR bestellt wurden. Zudem waren in der Bestellung 10 Ölstationen und 10 mechanische Antriebe zum Einzelpreis von 15.020 EUR enthalten. Der Gesamtpreis des Vertrags betrug 377.400 EUR.

14

Auch diesem Vertrag war ein Chat auf Telegram zwischen A und E vorausgegangen. A hatte am 17. November 2021 den E aufgefordert, dass nun ein zweiter Vertrag für die Getriebe und alles andere geschickt werden sollte. E schickte A noch am gleichen Tag einen Vertragsentwurf mit RS. In diesem Entwurf war in der Spezifikation Nr. 1 neben den 22 Motoren unter 4. auch die Lieferung von zehn „Reduzierstücken“ zum Stückpreis von 16.200 EUR aufgelistet. Am 18. November 2021 schrieb A dem E, dass der Preis zu hoch sei und der Name des Getriebes in „mechanischer Antrieb“ zu ändern sei. Daraufhin schickte E einen geänderten Vertragsentwurf. In dessen Spezifikation Nr. 1 finden sich unter Position Nr. 4 zehn mechanische Antriebe zu einem Stückpreis von je 15.020 EUR.

15

Ebenfalls am 17. November 2021 bestellte die AST'in bei der W vier Reduzierstücke ... zu einem Gesamtpreis in Höhe von 2.600.000 EUR. Die W war zur Herstellung und Übergabe verpflichtet. Die Herstellung hatte anhand der übergebenen Zeichnungen zu erfolgen. Die W war zudem verpflichtet, eine Vertraulichkeitserklärung abzugeben. Nach der Anlage 2 des Vertrags hatte ein Reduzierstück samt Montage und Installation innerhalb von zwölf Wochen nach Vertragsschluss zu liefern; die anderen drei binnen 20 Wochen. Die AST'in hatte ein Reduzierstück fünf Tage nach Vertragsschluss zu bezahlen. Nach acht Wochen waren 50 % der Gesamtsumme abzüglich der Vorauszahlung fällig und der Rest innerhalb von fünf Tagen nach der Benachrichtigung über den Versand mit Übergabe der Versandpapiere. Eine technische Zeichnung war beigelegt.

16

Einen Tag zuvor, am 16. November 2021, hatte A auf Telegram an ... alias RBC geschrieben. Sie hatte ihn mit N begrüßt und an das Gespräch im April 2021 erinnert. Sie hatte mitgeteilt, dass es nunmehr ein „Thema“ gebe. RBC verabredete sich noch am selben Tag mit A zu einem Telefonat. Sie bestätigte, von RBC vier Briefe mit Firmen bekommen zu haben. RBC versprach, noch weitere Firmen für längere Verträge zu benennen. Mit RBC hatte A bereits Ende März 2021 über Telegram telefoniert und geschrieben. U.a. schickte RBC ein Dokument zu, welches A als kompliziert empfand. Sie teilte RBC aber mit, dass die Gutschrift in Teilbeträgen erfolgen soll. Denn es bestehe keine Notwendigkeit alles auf einmal abzuheben. Es wäre zudem verrückt, alles nach Russland zu fahren. Dort werde auch „nur ein Teil – 1,5-2-“ benötigt. A schrieb, dass es bisher keine Einnahmen gebe.

17

Am 18. November 2021 trat A, private Inhaberin von ... Patenten, diese an die F, vertreten durch A, ab. Es handelte sich um die Patente Der A wurde dabei unter I. 3. ein unwiderrufliches, aber bedingtes Recht auf Rückübertragung eingeräumt. Die Bedingungen sollten sich aus weiteren Verträgen ergeben.

18

Nach der Proforma-Rechnung der W vom 19. November 2021 hatte die AST'in zunächst 650.000 EUR und dann zweimal 975.000 EUR zu zahlen.

19

Am 20. November 2021 begann ein Telegram-Chat zwischen A und einem Kontakt mit der Nr. Ein alias Name war nicht hinzugefügt. Der unbekannte Kontakt (UK) weist daraufhin, dass die andere Nummer auch funktioniere, aber es besser sei, alles hier zu besprechen. A bezeichnet den Kontakt im weiteren Verlauf mit N. UK weist A auf einen E-Mail-Eingang unbekannten Inhalts hin. Er teilt A zudem am 22. November 2021 mit, dass die erste Rate bis 300.000 EUR betragen solle und dann eine zweite Rate folgen solle. A antwortete, dass sie sich die Unterlagen anschauen, ausfertigen und zurücksenden werde. Danach könnte sie heute die erste Zahlung „-300“ anweisen und morgen auch 300. UK antwortet, dass die Beträge verschieden gestückelt sein sollten und nicht glatt 100. Auf die Nachfrage der A zum Grund der unterschiedlichen Beträge, antwortet UK, dass dies eine Bitte der Empfängerbank sei. Nach einem Telefonat mit UK teilt A dem UK noch am selben Tag mit: „70.000 in EUR oder der entsprechende Betrag in Dollar. 18 Millionen Rubel, Rest in EUR“. UK erkundigt sich, ob EUR oder Dollar von A bevorzugt würden. A

antwortet, dass ihr das egal sei. Danach schickt sie UK ein Foto. Auf diesem ist die Unterschriftsseite des Vertrags mit W zu erkennen; jedoch an der Stelle für den Namen und die Unterschrift des Auftragnehmers ist ein schwarzes Feld. A erklärt UK, dass dies passiere, wenn keine echte Unterschrift, sondern ein Auszug aus einer pdf verwendet werde. Am 23. November 2021 teilt A dem UK mit, dass sie vier Beträge geschickt habe und fragt, ob sie noch weitere drei senden soll. UK möchte die nächsten Überweisungen lieber morgen abwickeln.

20

Die AST'in überwies am 23. und 24. November 2021 an die W folgende Beträge von ihrem X-Bank-Konto:

Datum	Empfänger	Betrag
23.11.2021	W	92.857,14 EUR
23.11.2021	W	92.850,00 EUR
23.11.2021	W	92.856,00 EUR
23.11.2021	W	92.860,00 EUR
24.11.2021	W	92.858,86 EUR
24.11.2021	W	95.700,00 EUR
24.11.2021	W	90.018,00 EUR
Summe:		650.000,00 EUR

21

Ebenfalls noch am 23. November 2021 fragt A den UK, wann K, der gerade in Moskau sei, die erste Charge abholen könne. UK antwortet, dass sie morgen „abladen“ werden. A erkundigt sich nach der Zeit für das Treffen. UK schreibt später, dass alles gekommen sei. Am 24. November 2021 schreibt A an UK, dass sie dessen schwierige Berechnungen erhalten habe, die sie sehr verwirrend finde. Zudem teilt sie UK durch angehängte Umsatznachweise mit, dass sie weitere drei Überweisungen an W geleistet habe. UK schreibt A zudem, dass „sie“ in einer Stunde anrufen werden und in ein paar Stunden sie „sie“ haben werde. Später entschuldigt er sich für die verspätete Lieferung. Am nächsten Morgen, 25. November 2021, erkundigt sich A, wann mit dem Boten des N gerechnet werden könne. Dieser antwortet, dass dies gegen 17 Uhr geplant sei. A wendet ein, dass dann die Banken nicht mehr arbeiten würden.

22

Am 24. November 2021 erhielt A von einer Person NZ eine E-Mail mit einer angefügten Excel-Datei namens ..., übersetzt Berechnungen AST'in mit fünf Spalten. In dieser Excel-Tabelle sind in der ersten Spalte, welche mit Datum überschrieben ist, die Daten „23.11.2021“ sowie „24.11.2021“ eingetragen. In der zweiten Spalte, die mit Summe überschrieben ist, die einzelnen Beträge der ersten vier Zahlungen der AST'in in Höhe von insgesamt 371.423,14 EUR an die W mit Datum „23.11.2021“ aufgelistet. Eine dritte Spalte ist mit „Verbrauch“ bezeichnete, die vierte mit „Rest“ und die fünfte und letzte enthält Kommentare. Am 24. November 2021 sind bei Verbrauch vier Beträge erfasst, welche jeweils 4,5 % der einzelnen Überweisung an W ausmachen. Zudem wird 2 % Umsatzsteuer auf die einzelnen Überweisungen berechnet und als Verbrauch vom Rest abgezogen. Dieser beträgt nach der Tabelle 347.280 EUR nach den Abzügen. Letztlich wird von diesem Betrag noch eine Barprovision in Höhe von 2,2 % abgezogen, sodass ein Wert von 339.640,47 EUR verbleibt. Als nächstes weist die Tabelle ebenfalls unter dem 24.11.2021 einen Verbrauch in Höhe von 215.853,22 EUR aus. In der Kommentarspalte wird Umrechnung in Rubel zu einem Wechselkurs von 83,39 und die Zahlung von 18.000.000 Rubel beschrieben. Ein weiterer Verbrauch am 24.11.2021 ist in Höhe von 123.750 EUR erfasst. Unter Kommentar findet sich Ausgabe in Euro. Es verbleibt ein Rest in Höhe von 37,25 EUR.

23

A chattet zur selben Zeit auch mit K. Dieser schreibt u.a. am 25. November 2021 an A, dass er alles zur Bank gebracht habe. Er fragt, wann ihm das Paket übergeben wird. A erwidert, dass N schweige. Am 26. November 2021 übersendet K der A die Zahl „117600“ und bittet seine Mutter A, die Summen zusammen mit ... zu überprüfen. A antwortet, dass alles zusammengefasst werden sollte, damit sie verstehe, wieviel sie von 650 bekommen haben. Daraufhin schickt K per Telegram zwei Bildschirmfotos von einem Handy mit der geöffneten Taschenrechner App und einmal der angezeigten Zahl „594 403,22“ sowie einmal mit der Zahl „-55 596,7802“. Daraufhin schreibt A, dass sie das Auto gespendet haben. A erwidert, dass dies weniger sei, als jede Steuer.

24

Drei weitere Eingänge am 24.11.2021 mit dem Kommentar „...-W“ sind aus einer neueren „Version“ der Berechnung, welche NZ am 21. Februar 2022 an A per Email übersendet hatte, nunmehr erkennbar. Auch von diesen drei Eingängen werden jeweils 4,5 % sowie 2 % Umsatzsteuer als Ausgaben abgezogen. Danach verbleiben 260.506,61 von denen 2,2 % Barprovision abgezogen werden. Am 25.11.2021 ist eine Ausgabe in Höhe von „117.700“ und am 26.11.2021 in Höhe von „137.100“ erfasst. In der Kommentarspalte ist jeweils Ausgabe in Euro vermerkt. Bei Rest ist ein negativer Betrag in Höhe von 24,54 eingetragen.

25

Am 30. November 2021 teilt A dem UK mit, dass ein Gespräch dringend erforderlich wäre und bittet ihn um Rückmeldung. Am 1. Dezember fragt A den UK, ob sie noch heute Abend die Angaben von ihm bekomme. UK antwortet, dass er selber warte, aber sie heute kommen sollen. Etwas später teilt UK kommentarlos die Bankverbindung der Firma C mit Sitz in Ungarn, sowie die Adresse der Bank, die Registrierungsnummer, das Gründungsdatum und die VAT Nummer mit. A antwortet, dass sie es wohl morgen schicken werde. Allerdings fragte sie nach, ob die Tätigkeit passend sei für das Geschäft der A und ob sie einen Vertrag über die Herstellung von Ausrüstung machen könne. UK antwortet, dass das gehe. Aber A solle wie beim letzten Mal, den Vertrag vorher zur Abstimmung schicken. Am 2. Dezember 2021 schreibt A dem UK, dass der Name des Direktors fehle; sie schon alle Unterlagen zur Überprüfung per Email geschickt habe. Am 3. Dezember 2021 schreibt A an UK, dass sie davon ausgehe, dass es heute nichts mehr mit dem Vertrag und der Zahlung werde. Zudem führt sie aus, dass der Zahlungsplan, nach dem N sich zuvor erkundigt habe, sich wie folgt darstellt. Im Dezember, gleich heute und morgen sollen „890“ auf den neuen Vertrag gezahlt werden und im Januar „975“ auf den ersten Vertrag sowie Ende Januar nochmals „890“ auf den zweiten Vertrag Zahlungen erfolgen. A ergänzte, dass es gut wäre, wenn jetzt ein dritter Vertrag hinzukäme, auf den dann alles im Februar überwiesen werden könnte. UK sagte die Übersendung des Vertrags und anderer Dokumente innerhalb der nächsten Stunde zu. Später weist er A auf eine gesendete E-Mail unbekannten Inhalts hin. A fragt, ob sie die erste Zahlung am Montag tätigen könne, falls der Vertrag passen sollte. Dies bejaht UK. A hat jedoch Änderungswünsche und teilt am 6. Dezember mit, dass sie geänderte Dokumente am 5. Dezember 2021 an UK per E-Mail übersendet habe und erbat die ausgefertigten zurück. N verweist auf eine E-Mail an A. Diese schreibt kurze Zeit später, dass alles so passt und sie nun mit den Zahlungen beginnen werde. Sie fragt nach, ob sie auch dieses Mal nicht genau 100.000 überweisen, sondern abermals in verschiedene Beträge aufteilen solle. UK bejaht dies und erklärt, dass dies besser sei, um unnötige Fragen zu vermeiden. Zwei Stunden später übersendet A dem UK sechs Nachweise über Zahlungen an C.

26

Mit Vertrag vom 2. Dezember 2021 bestellte die AST'in bei C 16 Rotoren zu einem Preis von je 190.084 EUR. Mit Kosten für 16 bestellte Keramikhalter sowie Aufbauarbeiten war ein Gesamtpreis von 3.411.764 EUR von der AST'in zu zahlen. Die Abnahme der bestellten Produkte war nach dem Vertrag schriftlich in einem Abnahmeprotokoll, das beide Parteien zu unterschreiben hatten, festzuhalten. C garantierte eine dem europäischen Standard entsprechende Qualität. Die Zahlung wurde im Anhang 3 in der Weise vereinbart, dass der Gesamtbetrag in vier gleichen Tranchen in Höhe von 852.941 EUR zu erfolgen hat. Die erste Zahlung war vor der 49. Kalenderwoche (2021), die zweite vor der 2. Kalenderwoche (2022), die dritte vor der 6. und die letzte vor der 11. Kalenderwoche zu erbringen. In der Anlage 2 dieses Vertrages waren Liefertermine vereinbart worden. Danach waren nach zwei Wochen zwei Rotoren, nach zehn Wochen weitere zwei, nach zwölf Wochen vier und nach 16 bzw. 20 Wochen ebenfalls jeweils vier Rotoren zu liefern. Die Montagearbeiten waren für acht Produkte nach 12 Wochen vorgesehen. Die Keramikhalter waren in der Lieferübersicht nicht enthalten. Zudem war dem Vertrag eine technische Zeichnung mit verschiedenen Bildern beigelegt.

27

Ebenfalls am 2. Dezember 2021 erstellte die C eine Vorauszahlungsübersicht. Nach dieser hatte die AST'in in vier Tranchen je 890.756 EUR, beginnend in der 49. Kalenderwoche, an die C zu bezahlen.

28

Im Telegram-Chat zwischen A und UK schreibt A am 6. Dezember 2021, dass sie drei weitere Rechnungen/Bankverbindungen benötige für insgesamt 260.000. Sie führt aus, dass es um ein Elektronik-Projekt gehe und fragt, ob es jemanden gebe. UK fragt nach, ob es sich um „die“ Projektarbeiten handele, was A bejaht. A ergänzt, dass es ein Projekt zur automatischen Produktionssteuerung sei. Da antwortet UK, dass im Allgemeinen S passen könnte. Daraufhin erwidert A, dass sie alles in Euro bräuchte. Am 7. Dezember 2021 bittet A den UK um Übersendung der Registrierungsnummer von S. Sie sei mit dem

Vertrag schon fast fertig. Diese Summe solle, wenn es möglich ist bar auf Zypern („CY“) sein. UK übersendet am selben Tag die Daten von S. A bedankt sich, verspricht die Eintragung der Daten und sagt die Übersendung des Vertrags zu. A bittet UK, dem K, der gerade in Moskau sei, sämtliche Originalverträge zu übergeben. Zudem erkundigt sie sich, ob bis Freitag alle Geschäfte/Transaktionen abgeschlossen seien. Sie ergänzt, dass K nicht mehr am selben Tag zur Bank könne, wenn es wieder erst spät am Abend wäre. Dann würde K am Freitag seinen Flug verpassen. Am 8. Dezember 2021 schreibt A, dass etwas nicht stimme, die Lieferung habe nur 1/10 betragen. UK antwortet, dass Freitag alles abgeschlossen werde. K solle lieber erst Samstag fliegen. A fragt, ob es morgen eine Lieferung geben werde. Dies bejaht N. Am 8. Dezember 2021 fragt A nach, was mit dem dritten Vertrag sei. UK antwortete später, dass er S geschickt habe.

29

Die AST'in reichte Vertragsunterlagen ein, nach denen W zwischen dem 3. und dem 8. Dezember 2021 vier weitere, ausschließlich russische, Firmen mit der Herstellung und Lieferung von Teilen des Reduzierers X beauftragt hat. Im Einzelnen hatte danach die ... Bauteile im Umfang von 132.300 EUR, die Firma ... zu einem Preis von 120.590 EUR, die Firma ... im Wert von 169.350 EUR sowie die Firma ... im Umfang von 226.300 EUR an die W zu liefern.

30

Am 4. Dezember 2021 beauftragte die AST'in S, vertreten durch den Direktor M, mit der Entwicklung eines automatisierten Steuerungssystems zum Festpreis von 397.840 EUR. S hatte nach dem Anhang 1 zum Vertrag eine Konstruktionsdokumentation, ein Visualisierungsprojekt inkl. Software für ein automatisiertes Steuerungsprogramm zu entwickeln, Fehler der entwickelten Software zu finden und zu beheben sowie ein Benutzerhandbuch für das automatisierte Kontrollsystem zu erstellen. Die Zahlung hatte zur Hälfte fünf Tagen nach Vertragsschluss und zur anderen Hälfte fünf Tage nach der unterzeichneten Abnahme der abgeschlossenen technischen Dokumentation zu erfolgen. Es wurde vereinbart, dass die Dienstleistung spätestens 45 Tage nach Vertragsschluss zu erbringen ist.

31

Am 6. Dezember 2021 überwies die AST'in an C insgesamt zehn Beträge von ihrem X-Bankkonto:

Datum	Empfänger	Betrag
06.12.2021	C	98.972,00 EUR
06.12.2021	C	98.970,00 EUR
06.12.2021	C	95.000,00 EUR
06.12.2021	C	96.500,00 EUR
06.12.2021	C	99.500,00 EUR
06.12.2021	C	99.900,00 EUR
06.12.2021	C	98.500,00 EUR
06.12.2021	C	97.900,00 EUR
06.12.2021	C	50.000,00 EUR
06.12.2021	C	55.514,00 EUR
Summe:		890.756,00 EUR

32

Die selben zehn Beträge finden sich in der o.g. neueren „Version“ der Berechnung, welche NZ am 21. Februar 2022 an A per Email übersendet hat. Dort sind zehn Eingänge am 06.12.2021 mit dem Kommentar ...-C erkennbar. Von diesen zehn Eingängen werden jeweils 4,5 % sowie 2 % Umsatzsteuer als Ausgaben abgezogen. Danach verbleiben 838.521,64 EUR von denen nun 2,3 % Barprovision abgezogen werden. Am 9.12.2021 ist eine Ausgabe in Höhe von 95.150, am 10.12.2021 in Höhe von 112.180, am 13.12.2021 in Höhe von 164.320, am 14.12.2021 in Höhe von 82.600, am 15.12.2021 in Höhe von 120.365,91 und am 17.12.2021 in Höhe von 35.775 erfasst. In der Kommentarspalte ist jeweils Ausgabe in Euro vermerkt, außer am 15.12.2021. Zu dieser Zeile ist 10.000.000 Rubel und der Kurs 83,08 vermerkt. Am 21.12.2021 ist eine Ausgabe in Höhe von 2,3 % für einen Kauf von USDT eingetragen. Ebenfalls am 25.12.2021 ist unter Ausgabe ein Betrag von 208.844 eingetragen. In der Kommentarspalte ist der Ankauf von 235 785 USDT zum Kurs von 1,129 und Überweisung an W vermerkt.

33

Im Telegram-Chat zwischen A und K schrieb K am 14. Dezember 2021, dass nichts gebracht wurde. A antwortete am selben Tag, dass ... angerufen habe und es morgen alles gebe. K schreibt am 15. Dezember

2021, dass das Geschenk übergeben wurde. Am 16. Dezember 2021 erkundigt sich A bei K, ob es Post gab. K antwortet, dass ... angerufen hätte und gesagt habe, dass morgen alles zu ... gebracht werden würde. A antwortet, dass es nicht schlimm sei, wenn es wieder nicht klappen würde. Es werde alles über ... abgewickelt. Am 22. Dezember 2021 schreibt K an A, dass ... gestern die Hälfte geschickt habe, heute solle die zweite kommen. ... werde dann bei K anrufen. Später teilt K mit, dass das Geld bei ... sei.

34

Im Rahmen des Telegram-Chats zwischen A und UK fragt A am 13. Dezember 2021 UK, ob sie im Rahmen des dritten Vertrages Zahlungen tätigen könnte. UK bejaht dies.

35

Ebenfalls am 13. Dezember 2021 fragt A per E-Mail NZ, ob sie im Rahmen des dritten Vertrags mit Lieferung nach „CY“ eine Umbuchung vornehmen könne. Dies bejaht dieser am 14. Dezember 2021.

36

Am 17. Dezember 2021 beschwert sich A bei K via Telegram, dass ihr Konto wegen ...'s „Kuriositäten“ seit einer Woche gesperrt sei. 700.000 seien blockiert. Sie könne keine Überweisung tätigen.

37

Am 3. Januar 2022 teilt A dem UK mit, dass das Konto vorläufig entsperrt worden sei. Sie fragt, ob sie nunmehr eine Zahlung auf den letzten Vertrag leisten könne. Zudem möchte sie wissen, ob die Entlastung in Zypern gehe. UK fragt nach, ob es um 198.500 gehe, was A bejaht. A schreibt nochmals am 5. Januar 2022 an UK, dass sie das in Zypern brauche auf die gleiche Weise wie zuletzt in Moskau. A schickt UK Nachweise für zwei Zahlungen an S vom 5. Januar 2022.

38

Die ASt'in überwies an S am 5. Januar 2022 sowie Anfang Februar 2022 insgesamt vier Beträge von ihrem X-Bankkonto:

Datum	Empfänger	Betrag
05.01.2022	S	100.000 EUR
05.01.2022	S	98.920 EUR
03.02.2022	S	98.920 EUR
04.02.2022	S	100.000 EUR
Summe:		397.840 EUR

39

Diese vier Beträge finden sich in der o.g. neueren „Version“ der Berechnung, welche NZ am 21. Februar 2022 an A per Email übersendet hat. Es sind zwei Eingänge am 05.01.2022 mit dem Kommentar ...-S erkennbar. Von diesen zwei Eingängen werden jeweils 4,5 % sowie 2 % Umsatzsteuer als Ausgaben abgezogen. Danach verbleiben 185.990,82 von denen nun 2,4 % für einen Kauf von USDT abgezogen werden. Es verbleiben 181.527,04. Am 7. Januar 2022 ist unter Ausgabe ein Betrag von 181.527,04 eingetragen. In der Kommentarspalte ist der Ankauf von 204 762,5 USDT zum Kurs von 1,128 und Überweisung an ... vermerkt.

40

Am 10. Januar 2022 schreibt K an A auf Telegram, dass er jetzt das Paket von ... holen werde. Am 15. Januar 2022 fragt A den K, ob es möglich wäre, erst am Dienstag zu bezahlen, wenn das Paket da ist.

41

Am 19. Januar 2022 schrieb A im Rahmen des Telegram-Chats UK an und erkundigte sich, ob sie Montag mit den Zahlungen der zweiten und dritten Tranche auf den beigefügten Vertrag mit C starten könne. Sie fragt, wie viele Zahlungen sie pro Tag anweisen solle und ob alles am gleichen Tag gehe. Die Entladung solle teilweise in Zypern, in Deutschland und in Russland stattfinden. Beigefügt ist die Proforma-Rechnung der C. Am 21. Januar 2022 schreibt A dem UK, dass die Entladung nun entschieden sei. Hier her solle der größte Teil, nach Russland 400 und USDT 250. UK erkundigt sich, ob „hier“ ... sei. A antwortete, nein Zypern. A teilt UK mit, dass ihre Probleme mit der Bank daher kämen, dass sie Zahlungen in Finanzsysteme tätige und nicht an normale Banken. Sie beschwerte sich bei UK, dass sie nun beim Unternehmen C in ein spanisches Finanzsystem zahlen müsse. UK übersandte ihr ein paar Stunden später eine neue Bankverbindung für C bei einer ukrainischen Bank. A lehnte sofort ab; nur nicht die Ukraine.

42

Am 20. Januar 2022 beauftragte die ASt'in die Firma EG, vertreten durch den Direktor ... mit der Entwicklung eines automatisierten Steuerungssystems zum Festpreis von 62.440 EUR. EG hatte nach dem Anhang 1 zum Vertrag eine Konstruktionsdokumentation, ein Visualisierungsprojekt inkl. Software für ein automatisiertes Steuerungsprogramm zu entwickeln, Fehler der entwickelten Software zu finden und zu beheben sowie ein Benutzerhandbuch für das automatisierte Kontrollsystem zu erstellen. Die Zahlung hatte zur Hälfte fünf Tagen nach Vertragsschluss, zu 40 % fünf Tage nach der unterzeichneten Abnahme der abgeschlossenen technischen Dokumentation sowie 10 % nach der unterzeichneten Abnahme der Dienstleistung zu erfolgen.

43

Diesem Vertrag war eine Kommunikation der ASt'in und EG per E-Mails vorausgegangen. Bereits im September 2021 trat die ASt'in an die EG heran und erbat eine Interessenbekundung. Letztlich unterbreitete die EG der ASt'in im Oktober 2021 ein erstes Angebot, welches neben der ... und der ... für jeweils ... EUR zudem ein Angebot für Ingenieurleistungen im Hinblick auf Software etc. für 57.640 EUR beinhaltete. Am 14. Januar 2022 wies A in einer E-Mail EG daraufhin, dass zwar der Vertrag angekommen sei, aber der Basisvertrag noch fehle. Am 17. Januar 2022 übermittelte EG einen Vertragsentwurf. Die F schloss mit der EG am 31. Januar 2022 einen Vertrag über die ... und die ... in Höhe von insgesamt ... EUR. Diesbezüglich gab es später Kommunikation wegen eines Lieferverzugs.

44

Ebenfalls am 20. Januar 2022 ging auf dem X-Bankkonto der ASt'in eine weitere Zahlung der F in Höhe von 1.500.000 EUR ein.

45

Ab 24. Januar 2022 schrieb A auf Telegram mit dem Alias NZ. A redet diesen mit N an. Diesem (N) teilt sie am 24. Januar 2022 mit, dass ihre Bank keine Zahlungsaufträge mehr ausführe. Sie erkundigt sich nach der Bank in Luxemburg, da die Situation mit der X-Bank katastrophal sei. Zudem wollte sie wissen, falls sie doch über Geld verfügen könnte, ob und in welcher Höhe eine Zahlung an C möglich sei.

46

Am 28. Januar 2022 teilte N mittels Telegram-Chat A die Daten einer Firma namens T samt Bankverbindung mit. Er ergänzte, dass ggfs. die Waren/Dienstleistungen im Verwendungszweck anzugeben seien. A solle dies unbedingt vor der Überweisung mit ihm abstimmen. A teilt dem N mit, dass T geschrieben habe, dass man sich über den Zweck der Zahlung einigen müsse. A könne aber nur eintragen, was auch im Vertrag stehe. Zudem gibt sie gegenüber N zu bedenken, dass „200“ am Tag für eine Woche Arbeit nicht ausreiche. N antwortet, dass dies schon erledigt sei. Die Dokumente hätten keine Kommentare mehr. Außerdem solle sie sich keine Sorgen machen, es werde erweitert.

47

Am 28. Januar 2022 schrieb A der X-Bank eine E-Mail. In dieser bat sie darum, die bereits angewiesenen Zahlungen an C über 100.000 EUR, sowie zweimal über 89.075,60 EUR zurückzuziehen. Denn der Direktor der C habe sie über die Nichterreichbarkeit des Kontos informiert.

48

Am 31. Januar 2022 führte die X-Bank drei Überweisungsaufträge an die C aus; zweimal in Höhe von 89.075,60 EUR sowie einmal in Höhe von 100.000 EUR.

49

Die A teilte dem N im Telegram-Chat am 31. Januar 2022 mit, dass sie von W „975000 – 400 in Moskau und 575 hier“ sowie von S „198920 alles hier“ brauche. Zudem müsse sie Versanddokumente über C und die Beendigung des Vertrags ausstellen. Am selben Tag schickt N eine neue Bankverbindung für S an A. Sodann teilt A dem N mit, dass sie die neuen Dokumente per Email geschickt habe. Später schickt N die unterzeichneten Dokumente wieder an A. Diese fragt N, wieviel Zahlungen sie am Tag leisten könne und ob es „100“ sein dürfen. N antwortet, dass sie morgen an T zwei und an S eine Zahlung anweisen könne.

50

Ebenfalls am 31. Januar 2022 schickt A per E-Mail an NZ einen auf den 2. Februar 2022 datierten, nicht unterschriebenen Vertrag mit T – über die Herstellung und Lieferung von zwölf Rotoren – samt Spezifikation und Zahlungsplan sowie der Vorauszahlungsanforderung. A bat N, zügig unterschreiben zu lassen.

51

N schickte am selben Tag die Vertragsunterlagen betreffend T an A mit dem Stempel der T und mit der Unterschrift der General-Direktorin der T ... zurück. Nach diesem Vertrag vom 2. Februar 2022 beauftragte die ASt'in T zur Herstellung und Lieferung von zwölf Rotoren samt Herstellung von Keramikhaltern im Einzelpreis von 210.000 EUR. Die ASt'in hatte den Gesamtpreis mit Aufbau-, Montagearbeiten und Transport in Höhe von 2.614.800 EUR zu zahlen, wovon die ASt'in 50 %, also 1.307.400 EUR, binnen fünf Tagen nach Vertragsschluss zu zahlen hatte. Die T hatte sechs Rotoren zwölf Wochen nach Vertragsschluss und die anderen sechs nach 16 Wochen herzustellen und zu liefern.

52

Am 1. Februar 2022 erfolgten auf dem Konto der ASt'in bei der X-Bank drei Gutschriften in Höhe von zweimal 89.000,60 EUR sowie einmal in Höhe von 99.915 EUR. Als Buchungstext war „Returned payment AC04 Account close, d. Original amount 100.000 EUR“ sowie zweimal der gleiche Text jedoch mit dem Hinweis auf den Originalbetrag von 89.075,60 EUR.

53

Das Abnahmeprotokoll zwischen der ASt'in und S datiert auf den 2. Februar 2022. Darin bestätigte die ASt'in, dass die S sämtliche Vertragsbedingungen erfüllt habe und diese den vorgegebenen Standards entsprechen würden. Die Dokumentation sei in deutscher Sprache erstellt und ausgehändigt worden. Die S bestätigte, dass sämtliche Zahlungen durch die ASt'in eingegangen seien und keine weiteren finanziellen Forderungen mehr bestünden. Diese Bestätigung schickte NZ per E-Mail an A am 3. Februar 2022 mit der Unterschrift des Direktors ..., nachdem A den Entwurf 21 Minuten zuvor an N via Telegram geschickt und um Unterschrift gebeten hatte.

54

Die ASt'in zahlte folgende Beträge an die T von ihrem X-Bankkonto:

Datum	Empfänger	Betrag
02.02.2022	T	99.000 EUR
02.02.2022	T	100.000 EUR
03.02.2022	T	100.000 EUR
03.02.2022	T	99.900 EUR
04.02.2022	T	99.950 EUR
04.02.2022	T	99.990 EUR
04.02.2022	T	100.000 EUR
08.02.2022	T	100.000 EUR
08.02.2022	T	99.000 EUR
08.02.2022	T	99.900 EUR
10.02.2022	T	99.000 EUR
10.02.2022	T	80.000 EUR
10.02.2022	T	70.660 EUR
10.02.2022	T	60.000 EUR
Summe:		1.307.400 EUR

55

A schickte N im Telegram-Chat am 2. Februar 2022 die Zahlungsnachweise für zwei Zahlungen an T vom selben Tag und fragte nach, wie viel sie morgen zahlen dürfe. Am 3. Februar 2022 schickte sie N drei und am 4. Februar 2022 vier Zahlungsnachweise. Die letzteren betrafen zum einen S mit 100.000 EUR und dreimal T.

56

In einem Zusatzvertrag, der auf den 10. Februar 2022 datiert, vereinbarten C und die ASt'in die vorzeitige Beendigung des Vertrags vom 2. Dezember 2021. In der Bestätigung der C über diese Vertragsänderung wird ausgeführt, dass Anfang Februar 2022 die ersten vier Produkte fertig gewesen seien. Die ASt'in war mit der Qualität nicht zufrieden gewesen. Es wurde beschlossen, den nicht erfüllten Teil des Vertrags von anderen Firmen herstellen zu lassen. 12.605 EUR seien wegen der Unzufriedenheit als Kompensation nicht gezahlt worden.

57

In einem undatierten Schreiben der W führt diese aus, dass die ASt'in zunächst 650.000 EUR bezahlt habe. Ende Januar/Anfang Februar sei das erste Produkt -Reduzierstück – fertig gewesen. Im Februar hätten

Korrekturarbeiten an diesem stattgefunden. Schließlich sei im März die Abnahmeerklärung von der AST'in unterzeichnet worden. Allerdings würden derzeit keine weiteren Herstellungsarbeiten mehr ausgeführt. Denn wegen der Sperrung des Kontos der AST'in seien keine regelmäßigen Zahlungen möglich.

58

Die 14 Zahlungen der AST'in an T sind aus der o.g. neueren „Version“ der Berechnung, welche NZ am 21. Februar 2022 an A per Email übersendet hat, als Eingänge mit dem Kommentar ...-T erfasst. Die Eintragungen betreffen den Zeitraum vom 2.02.2022 bis 10.02.2022. Die zwei Zahlungen an die S sind mit dem Hinweis ...-S erkennbar. Von diesen 14 Eingängen zu T werden ebenso wie von den beiden Eingängen S jeweils 4,5 % sowie 2 % Umsatzsteuer als Ausgaben abgezogen. Danach verbleiben 1.118.877,10 von denen nun 2,4 % Barprovision in Höhe von 12.295 abgezogen werden. Am 9.2.2022 ist eine Ausgabe von 500.000 mit der Bemerkung Ausgabe Euro, Moskau versehen. Dann folgt eine Ausgabe für eine Barprovision Insel in Höhe von 5 %. Am 10.02.2022 ist eine Ausgabe von 100.000 mit der Bemerkung bar Euro, Insel eingetragen. Auch am 14.02.2022, 16.02.2022 und 18.02.2022 ist eine Ausgabe in Höhe von 100.000 nach Abzug der Barprovision Insel für eine Auszahlung Euro, Insel vermerkt. Es verbleiben 475.061,60.

59

Am 10. Februar 2022 schreibt A dem N auf Telegram, dass das Paket abgeholt werde. Später bestätigt sie, dass alles ok sei -„100“. Am 11. Februar 2022 fragt A bei N nach, ob es heute ein Paket gebe. N vertröstet A auf Montag, 14. Februar 2022. An diesem Tag teilt A dem N mit, dass sie das Paket erhalten habe. Sie fragt, ob sie noch 600 für Moskau machen könnte. Am 15. Februar 2022 schreibt A an N, dass sie die genaue Summe für die Entladung in Moskau noch mitteilen werde. Momentan solle noch alles hierher. Am 16. Februar 2021 teilt A dem N mit, dass sie hier alles entladen sollen. N antwortet, dass heute „100“ gebracht werden.

60

K teilt der A am 9. Februar 2022 via Telegram, dass ... gesagt habe, dass es heute in Moskau und morgen auf Zypern ein Paket gebe. Am 10. Februar 2022 schreibt A dem K, dass das Paket „100“ sei. Am 15. Februar 2022 schreibt A dem K, dass ... etwas durcheinander gebracht habe. Sie hätte 1.505.000 EUR überwiesen aber K hätte nur „500“ und sie selbst „200“ bekommen. Da seien noch 800 übrig. Nachdem K eingewendet hatte, dass davon noch Zinsen abgezogen werden müssten, antwortete A, „aber doch nicht 200 Tausend!“ K entgegnet, etwa 150 Tausend, ... würde das alles richtig rechnen. Darauf erwidert A, dass sie ihr noch „4“ geben müssten. Am 21. Februar 2022 rechnet A dem K vor, dass sie „1307400 + 198000“ überwiesen habe. „500“ haben wir in Moskau und „300“ hier bekommen. K korrigiert, dass A „400“ hier bekommen habe. Sie antwortet, dass es noch „450“ geben solle.

61

Am 21. März 2022 schreibt K an A via Telegram, dass ... morgen in Weißrussland beginnen werde, die Rotoranlagen zu bauen.

62

Bereits am 26. Januar 2022 leitete die Kriminalpolizeiinspektion ...(KPi) ein Ermittlungsverfahren gegen A und ihren Ehemann G wegen ... ein.

63

Am 8. März 2022 überwies die F der AST'in einen Betrag von 1.500.000 EUR auf das Konto ... bei der ...-Bank.

64

Am 4. und 6. April 2022 fanden Durchsuchungsmaßnahmen der KPi u.a. bei A und der AST'in statt.

65

Ebenfalls fanden Durchsuchungsmaßnahmen mit Beteiligung der Steuerfahndung am 5. April 2022 in Ungarn an den Meldeadressen der Firmen W, C und S statt.

66

Die AST'in eröffnete am 22. April 2022 ein weiteres Geschäftskonto in Litauen bei der Z-Bank.

67

Auf diesem Konto der AST'in gingen am 27. April 2022 650.000 EUR und am 3. Mai 2022 700.000 EUR von F ein.

68

Die AST'in überwies von diesem Konto in Litauen folgende Beträge an die T:

Datum	Empfänger	Betrag
28.04.2022	T	300.000,00 EUR
29.04.2022	T	300.000,00 EUR
03.05.2022	T	300.000,00 EUR
04.05.2022	T	145.920,00 EUR
24.05.2022	T	261.480,00 EUR
Summe:		1.307.400,00 EUR

69

Am 17. Mai 2022 wurde der Zeuge Ka in Ungarn vernommen. Er gab u.a. an, als Buchhalter der Firmen C und S sowie später auch W gewesen zu sein. W und C hätten Umsätze von unter 10.000.000 Ungarische Forint und Gewinne in Höhe von ca. 10.000 EUR gehabt. Es habe keine Mitarbeiter gegeben. Beide Firmen seien als Handelsvermittler verschiedener Waren tätig gewesen. Beauftragt worden sei er von M. Seit zwei Jahren sei er auch für die W tätig. Diesbezüglich habe ihn Herr I beauftragt.

70

Am 3. November 2022 vernahm die Polizei in der Schweiz unter Anwesenheit der Kriminalpolizei Herrn D im Auftrag der Staatsanwaltschaft ... als Zeugen. Im Protokoll der Vernehmung findet sich die Aussage, dass die 10.000.000 EUR noch nicht vollständig an A ausgezahlt worden seien. Es müssten noch ca. 2.500.000 EUR offen sein. Auf den Einwand des Polizisten, dass es über die 10.000.000 EUR keine Kontrolle gegeben habe und A mit dem Geld nach Belieben habe verfahren können, antwortet D, dass ihm bewusst gewesen sei, dass A einen Teil dieser 10.000.000 EUR für sich als persönlichen Profit verwenden werde. Dies habe sie gleich am Anfang zur Bedingung gemacht. Zwar sei dies nicht im Vertrag festgehalten worden, aber es sei für D in Ordnung gewesen. Denn er habe die Patente der A im Gegenzug bekommen. Wie hoch der von A für sich verwendete Betrag gewesen sei wisse er nicht. Auch darüber, wofür die A das Geld verwendet habe, habe er keine Kenntnis. Einzelheiten interessierten ihn nicht. Eine Mühle sei einsatzbereit und 80 % der Maschinen seien bereits in der Lagerhalle. Auf die Frage, ob er wisse, wann die Fabrik fertiggestellt sein sollte, antwortete D, dass es 12 Monate dauern sollte. Aber die Baugenehmigung sei erst vor drei Wochen erteilt worden.

71

Am 18. November 2022 erstattete die KPiz eine Mitteilung nach § 116 Abgabenordnung (AO) an die Steuerfahndung zur Überprüfung steuerrelevanter Sachverhalte. In der Folge leitete die Steuerfahndung am 2. Dezember 2022 ein Strafverfahren gegen A als Gesellschafter-Geschäftsführerin der AST'in wegen verschiedener Steuerstraftaten ein; u.a. wegen Nichtabgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen in den Zeiträumen November und Dezember 2021 sowie für Januar und Februar 2022.

72

Die AST'in gab Erklärungen betreffend das steuerliche Einlagekonto zum 31. Dezember 2014 bis zum 31. Dezember 2021 jeweils dahingehend ab, dass sowohl der Endbestand des Vorjahres als auch der Endbestand des Wirtschaftsjahres 0 EUR betragen.

73

Das FA stellte das steuerliche Einlagekonto zum 31. Dezember 2014 bis zum 31. Dezember 2020 durch Bescheide jeweils antragsgemäß mit 0 EUR fest.

74

Im strafrechtlichen Ermittlungsbericht der Steuerfahndung vom 26. Januar 2024 geht die Steuerfahndung davon aus, dass A als Geschäftsführerin der AST'in für verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) in Höhe von 4.662.996 EUR Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.165.748 EUR hätte anmelden und zahlen müssen. Dabei unterscheidet die Steuerfahndung zwei verschiedene Komplexe. Zum einen soll A Gelder vom Konto der AST'in an sich selbst in Höhe von insgesamt 109.600 EUR überwiesen haben. Diese Überweisungen soll A als Rückzahlung bezeichnet haben. Zum anderen soll die AST'in Gelder, die sie für das Projekt von F bekommen hatte, über Briefkastenfirmen im Ausland letztlich für sich oder Familienangehörige vereinnahmt haben. Der erste Komplex führe zur Annahme einer vGA, weil das festgestellte steuerliche Einlagekonto

sowohl zum 31. Dezember 2020 als auch zum 31. Dezember 2021 „0“ EUR betrage. Der zweite Sachverhaltskomplex betreffe vier Scheinfirmen im Ausland. Es handle sich hierbei um die Firmen S, W, T sowie C. Diese Firmen hätten keinen tatsächlichen Geschäftsbetrieb. Dies habe sich bei den Durchsuchungen am Sitz der C, W und S bestätigt. Am postalischen Sitz der W habe Frau ... mitgeteilt, dass sie für viele Firmen als Postbotin fungiere, aber nicht für W. Die ungarischen Kollegen der Steuerfahndung hätten zudem herausgefunden, dass weder das vorgeschriebene Firmenportfolio existiere noch Steuererklärungen abgegeben worden seien. Am Sitz der Firma C wurde Herr Ka angetroffen. Dieser sei der Buchhalter. Es habe weder Geschäftsbeziehungen zwischen C und der ASt'in noch mit A gegeben. Der Umsatz der C sei sehr niedrig, unter 10.000.000 Ungarische Forint. Dies gelte in gleichem Umfang auch für die Firma S, die er ebenfalls in Buchführungsangelegenheiten betreue. Anweisungen seien elektronisch durch Herrn M eingegangen. Am Sitz der Firma S habe sich ebenfalls ein Briefkasten mit mehreren Firmen befunden. Ein Rechtsanwalt sei dort wohnhaft. Dieser habe weder zur Art der Tätigkeit noch sonst zum Geschäft der S etwas sagen können. Seine Aufgabe sei allein die Firmengründung gewesen. Bei der Firma T hätten bereits Vorfeldermittlungen ergeben, dass sich am genannten Firmensitz lediglich ein Bürohaus befinde. Dort könne nur ein virtueller Sitz sein. Zudem habe A mit den vier Firmen zu keinem Zeitpunkt inhaltlich über die abgeschlossenen Verträge verhandelt. A sei es stets nur um die Zahlungen gegangen. Dies ergebe sich aus den Chats über Telegram mit N. Letzterer habe der ASt'in offensichtlich ein Scheinfirmennetz zur Verfügung gestellt. Die Gelder seien auch an A bzw. an ihre Familienangehörigen zurückgefließen. Dies belege eine von NZ an A übersandte Excel-Tabelle mit Berechnungen. Dort seien nicht nur der Eingang sämtlicher Zahlungen an W, C, S sowie T vermerkt, sondern auch der Abfluss. Es handle sich daher um Scheinverträge, die nicht betrieblich veranlasst gewesen seien. Der Abfluss sei mithin gesellschaftlich veranlasst gewesen. Wegen ihrer Rolle als beherrschende Gesellschafterin-Geschäftsführerin sei der Zufluss bei A oder ihren nahestehenden Personen bereits im Zeitpunkt der Überweisungen an die Firmen T, C, S und W anzunehmen.

75

Am 18. März 2024 erstellte die Steuerfahndung den steuerlichen Bericht. In diesem ging die Steuerfahndung wiederum davon aus, dass die ASt'in zur Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen und zur Bezahlung von Kapitalertragsteuer als Geschäftsführerin der ASt'in verpflichtet gewesen sei. Die Zahlungen an T, S, C und W seien sämtlich als vGA zu qualifizieren. Denn diesen Zahlungen habe keine Gegenleistung gegenübergestanden. Daher sei das Vermögen der ASt'in aus gesellschaftlichen Gründen gemindert worden.

76

Am 22. April 2024 erließ der Antragsgegner, das Finanzamt (FA), einen Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer sowie Solidaritätszuschlag hierzu. Es setzte für Ausschüttungen im Jahr 2021 an acht verschiedenen Tagen jeweils Kapitalertragsteuer sowie Solidaritätszuschlag fest. Insgesamt ergab sich für 2021 eine Kapitalertragsteuer samt Solidaritätszuschlag in Höhe von 435.280,33 EUR. Für das Jahr 2022 setzte das FA für Ausschüttungen an elf Tagen insgesamt Kapitalertragsteuer samt Solidaritätszuschlag 794.583,82 EUR fest.

77

Mit Schreiben vom 6. Mai 2024 legte der steuerliche Vertreter der ASt'in Einspruch gegen den Bescheid über Kapitalertragsteuer für 2021 und 2022 ein. Zugleich beantragte er die Aussetzung der Vollziehung. vGA's würden nicht vorliegen. Dies wird unter Hinweis auf sein Schreiben vom 30. Juli 2023 begründet. Das FA habe sich mit den dort vorgelegten Erklärungen und Belegen zu keiner Zeit auseinandergesetzt. In diesem Schreiben habe der steuerliche Vertreter nachgewiesen, dass es sich bei den Firmen T, C, W und S keinesfalls um Scheinfirmen handle. Vielmehr lägen Zahlungen an Zulieferer und Dienstleister vor. Zudem sei das FA im Hinblick auf die vGA's der ihr obliegenden Feststellungslast nicht nachgekommen. Auch die Transaktionen des zweiten Komplexes seien im Schreiben vom 30. Juli 2023 umfassend erläutert und nachgewiesen worden. Das FA übersehe, dass A im Zeitraum 2014 bis 2021 Zahlungen in Höhe von 278.133,90 EUR als Einlagen in die ASt'in erbracht habe. Die Zahlungen von der ASt'in an A seien daher schlichte Rückzahlungen dieser zuvor geleisteten Einlagen. Zudem setze eine vGA denklösig einen ausschüttbaren Gewinn voraus, an dem es hier fehle. Jedoch mangle es bereits an einer Kapitalertragsteuerpflicht, wenn Geld aus Einlagen bzw. leihweise überlassenem Kapital an die Gesellschafterin zurückgezahlt werde.

78

Mit Schreiben vom 31. Mai 2024 lehnte das FA die von der ASt'in beantragte Aussetzung der Vollziehung ab. Es bestünden weder ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angegriffenen Verwaltungsakts noch seien Gründe ersichtlich, dass der ASt'in durch den Vollzug schwer wiedergutzumachende Nachteile entstünden. Im Übrigen verwies das FA auf den steuerlichen Bericht der Steuerfahndung vom 18. März 2024.

79

Mit Schreiben vom 28. Juni 2024 legte der steuerliche Vertreter der ASt'in gegen die Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung Einspruch ein. Eine Begründung sollte folgen.

80

Am 29. August 2024 stellte die ASt'in einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bei Gericht. Dieser wurde am 2. Dezember 2024 zurückgenommen.

81

Am 5. September 2024 wurde der Zeuge Herr I in Düsseldorf bei der Steuerfahndung vernommen. Er sagte u.a., dass er seit 18. März 2022 in Deutschland lebt. Zuvor habe er in der Ukraine gewohnt. Dort sei er ein Geschäftsmann gewesen. Er ist seit 1. Februar 2021 und bis heute der Inhaber und der Direktor der Firma W. Er habe die Firma W von Herrn ... gekauft. An den Kaufpreis könne er sich aber nicht erinnern. Alle Rechnungen und Verträge der W befinden sich in Ungarn. Jedenfalls könne er sie besorgen, von seinen Juristen. Deren Namen wolle er aber nicht sagen. Von Deutschland aus, habe er keinen Zugriff. Er sei zweimal selbst in Ungarn gewesen, einmal zur Umschreibung nach dem Firmenkauf. Herr I führt aus, dass er als Handelsagent tätig gewesen sei. Vor dem Erwerb sei er zwar schon als Ansprechpartner genannt worden, aber noch nicht tätig geworden. Herrn Ka kenne er nicht. Aber er habe einen Mitarbeiter eingestellt, an dessen Namen er sich aber nicht erinnere. Es gebe 10 Mitarbeiter bei W. Zum Umsatz und Gewinn der W könne er keine, auch keine ungefähren Angaben machen. Dafür sei der Buchhalter zuständig. Aber zu russischen Firmen habe W niemals Beziehungen gehabt. Befragt zu den Millionenbeträgen, die auch dem Bankkonto ein- und ausgegangen sind, gab er an, dass dies vor seiner Zeit gewesen sein müsse. Er kenne solche hohen Summen nicht. Er habe immer sehr viele Unterlagen zum Unterschreiben bekommen in einer Datei. Diese hätte er ausgedruckt, unterschrieben eingescannt und wieder zurückgeschickt. Es könne sein, dass ein bestimmtes Dokument dabei gewesen sei.

82

Am 29. Oktober 2024 erhob die Staatsanwaltschaft ... Anklage gegen A zum Landgericht wegen Steuerhinterziehung in Höhe von 1.229.864,15 EUR. Die StA warf A vor, dass sie in 19 Fällen für die ASt'in Kapitalertragsteuer weder angemeldet noch abgeführt zu haben.

83

Das Strafverfahren wurde nach Zahlung einer Auflage im Sinne des § 153a Abs. 2 Strafprozessordnung (StPO) in Höhe von 125.000 EUR durch Beschluss vom 30. Januar 2025 endgültig eingestellt.

84

Das FA pfändete durch Pfändungs- und Überweisungsbeschluss ebenfalls vom 30. Januar 2025 den Herausgabeanspruch der ASt'in gegen die Staatskasse in Höhe von 1.094.865,05 EUR. Dieser war durch die Freigabe des bis dahin bestehenden Arrestbeschlusses entstanden. Das AG ... als Hinterlegungsstelle überwies in der Folge den o.g. Betrag an das FA. Dieses teilte der ASt'in mit Schreiben vom 25. März 2025 mit, dass der Betrag in Höhe von 1.094.864,05 EUR eingegangen und auf welche Forderungen dieser Betrag verbucht worden sei.

85

Mit Schreiben vom 8. April 2025 beantragte die ASt'in beim FA Aufhebung der Vollziehung in Höhe von 1.094.864,05 EUR sowie Aussetzung der Vollziehung in Höhe von 245.924,99 EUR. Der steuerliche Vertreter der ASt'in wies daraufhin, dass die Rücknahme des ersten gerichtlichen AdV-Antrags aus taktischen Gründen erfolgt sei. Er führt aus, dass der tatsächliche Wohnort der A in ... dem FA ebenso bekannt gewesen sei wie ihr Aufenthaltsort auf Zypern in Zudem gehe die Annahme des FA fehl, dass A als Geschäftsführerin der ASt'in und der F das Geschehen beherrscht habe. Im Gegenteil, sie habe bei F keine Überweisungen ohne Zustimmung des D tätigen dürfen. Daher habe sie das Geschehen nicht beherrscht und habe nicht Millionen an sich selbst überweisen können. Bezüglich der Zahlungen an die Firmen C, T, W und S nahm der steuerliche Vertreter der ASt'in auf den AdV-Antrag vom 29. August 2024

Bezug und wies daraufhin, dass die Unternehmen W, C, S und T zwar in die Lieferkette eingebunden gewesen seien, jedoch nicht als Herstellungsbetriebe, sondern als Finanzdienstleister, die die Gelder an die Produzenten in Russland weitergeleitet hätten. N habe die AST'in bei der Auftragsvergabe und der Bezahlung von Zulieferern aus der Russischen Föderation unterstützt. Der Vertragsinhalt in der Kommunikation mit N sei als irrelevant anzusehen, da es auf die Vereinbarung mit den tatsächlichen Herstellern in Russland ankomme und nicht auf den Vertrag mit dem Vermittler von Zahlungsströmen. Für die Weiterleitung von Geldern hätten die Geschäftsbetriebe der Firmen C, T, W und S zudem genügt. Ohne diese Weiterleitung von Geldern hätten die russischen Herstellerbetriebe nicht gearbeitet und es hätte keine Maschinen in Litauen gegeben. Dass die Maschinen durch die Firmen C, T, W im Werk in Litauen angekommen seien, sei durch Lieferscheine ausreichend nachgewiesen worden. Folglich seien die Projektgelder bei den Herstellern angekommen und nicht bei A privat. Es sei zudem nicht zwingend, dass die Firmen C, T, W und S Vermittlerverträge hätten abschließen müssen. Im Steuerrecht gelte zudem die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Der steuerliche Vertreter wies daraufhin, dass die Gestaltung der Verträge so gewählt worden sei, um die Überweisungen an die Unternehmen in der Lieferkette zu ermöglichen, und nicht um Kapitalertragssteuer zu sparen. In der Praxis würden sich die Banken weigern, Gelder zu transferieren, wenn der Überweisende nicht wirtschaftlich Verfügungsberechtigt sei. Ein Vermittler sei über das vermittelte Auftragsvolumen in der Regel aber nicht Verfügungsberechtigt. Überdies komme es im Wirtschaftsleben durchaus vor, dass ein Vermittler einen Vertrag über das Gesamtvolumen einer Lieferung abschließe und den Vertrag anschließend nach Herausrechnen seiner Marge an die ihm nachfolgende Lieferkette weitergebe. Überdies würden die Verträge mit C, T, W und S kein Verbot, Subunternehmer zu beauftragen, enthalten. Die Mängelgewährleistung der Firmen C, T, W und S sei vertraglich festgelegt. Dass W als Vermittler aufgetreten sei, hindere dieses Unternehmen nicht daran, Verantwortung für die Qualität der Liefergegenstände zu übernehmen und sich um Nachbesserung zu kümmern. Die private Vertragsautonomie lasse diese Vertragsgestaltung ausdrücklich zu.

86

In Bezug auf die Chatnachrichten zwischen A und N führt der steuerliche Vertreter aus, dass diese in Teilen falsch übersetzt, ganze Satzteile weggelassen worden und die Telefonate dazwischen ausgeblendet worden seien. Daher entstehe eine falsche Interpretation, welche auf einer manipulierten Zusammenstellung der Chatnachrichten beruhe. Die Chatnachrichten würden einen Beweis für den kapitalertragssteuerpflichtigen Geldzufluss bei A nicht liefern.

87

Ungeachtet der mit Unterstützung des Vermittlers / Finanzdienstleisters N konkret zu liefernden Ware, habe es sich offenbar jedenfalls nicht um die Gelder aus den Überweisungen der AST'in an die W gehandelt. Diese habe nachweislich ein Reduzierstück geliefert. Die anderen Reduzierstücke seien von anderen Lieferanten geliefert worden. Das Vorhandensein von ausreichend privaten Geldmitteln bei A und ihrer Familie sei bereits nachgewiesen worden. Es seien Eigentum an Grundstücken, Wohnungen etc. verkauft worden.

88

Betreffend C führt die AST'in aus, dass diese 16 Rotoren hätte liefern sollen. Das Zusammensetzen der Mühlen erfolge in Litauen in der Weise, dass zunächst die Getriebe, die blauen Motoren vorbereitet, dann würde das Herzstück der Mühle, das Reduzierstück angeschlossen und am Ende würden die Rotoren in die runde Fassung eingesetzt. Pro Mühle würden zwei Rotoren benötigt. Bei einem Rotor handele es sich um eine verschachtelte, aus mehreren Ebenen bestehende kreisförmige Scheibe. Die C habe über den Zulieferer ... vier Rotoren gemäß Lieferschein geliefert, wobei der Lieferschein über die zu den vier Rotoren dazugehörigen Einzelteile sich aus der Anlage C ... ergebe. 12 Rotoren seien wegen der Mängelrügen der AST'in und der vorzeitigen Vertragsbeendigung von anderen Herstellern geliefert worden.

89

Die T habe dagegen ihre Lieferverpflichtung ebenfalls zuzüglich Einzelteilen erfüllt und an Y geliefert. Letztlich habe Y sechs Mühlen, als Jet-Shredder bezeichnet, an ST geliefert. Letztere Firma habe schließlich an die AST'in sechs Mühlen geliefert.

90

Betreffend S führt der steuerliche Vertreter aus, dass deren Tätigkeitsfeld „computer consultancy activities“ nicht nur im Handelsregister eingetragen sei, sondern projektbezogen passend, weil S Teil der Lieferkette

„automatische Steuerung und Kontrollsystem“ gewesen sei. Die Leistung der Lieferkette konnte und wurde zudem bereits in Februar erbracht. Denn dafür sei die Fertigstellung des Werks nicht erforderlich. In der Bestätigung der AST'in sei nur von der „documentation“ – also von der schriftlichen Projektierung gesprochen worden. Jene Dokumentation, deren Fertigstellung und Übergabe am 02.02.2022 bestätigt worden sei, liege in Form eines Netzwerkhandbuches / Anschlusshandbuches im Umfang von 882 Seiten vor. Auch die Zahlungen an S führten zu keinem Zufluss bei A. Denn die angebliche Zusicherung, dass die eingezahlten Geldbeträge i. H. v. 198.920,00 EUR in Zypern und in Russland wieder ausgezahlt würden, welche A vor der ersten Zahlung an S gefordert haben solle, stimme weder chronologisch noch inhaltlich. Nach der Tabelle ... sei die am 5. Januar 2022 an S überwiesenen 198.920,00 EUR bereits am 7. Januar 2022 in Krypto investiert worden. Offensichtlich hätten die russischen Zulieferer wohl in Krypto bezahlt werden wollen. Daher sei ein „auscashed“ am 9. Januar 2022 nicht mehr möglich gewesen. Zudem setze das FA für dieselben Geldbeträge mehrfach eine vGA an.

91

Zusammenfassend stellt die AST'in fest, dass die Subunternehmer W, C, S und T Zahlungsdienstleistungen an A erbracht hätten, weswegen deren Adressverwendung, die Personalunion in der Geschäftsführung sowie der mit anderen Firmen geteilte Betriebssitz irrelevant sei. Denn diese Firmen hätten die bestellten, bezahlten und erbrachten Dienstleistungen eben nicht selbst erbracht, sondern die Zahlungen weiterbewirkt. Auch bezüglich des vom FA angenommenen Zuflusses der Zahlungen der AST'in an T liege ein solcher nicht vor. Der herangezogene Chatverkehr sei fehlerhaft übersetzt worden und zudem falsch interpretiert worden. Das FA verkenne bei der Annahme, dass das Werk letztlich von anderen Firmen tatsächlich gebaut worden sei, dass es eine Aufgabenteilung zwischen F und der AST'in gegeben habe. Denn dem Vertrag mit F sei zu entnehmen, dass in diesem ganzen hochtechnologischen Werk, das von AST'in unter Leitung von A geplant und projektiert worden sei, lediglich die acht zusammengebauten Reduzierstücke und acht Ersatzrotoren von der Universal Mills GmbH selbst zu liefern gewesen seien. Auch im Hinblick auf die Beschränkungen der A durch die F und wegen des Zustimmungsvorbehalts ab 1.000 EUR Überweisung, wäre es den Anteilseignern der F sicher aufgefallen, wenn von den Projektgeldern 4.662.996 EUR – ohne eine werthaltige Gegenleistung – fehlen würden, weil A sie privat vereinnahmt hätte. Auch die vom FA bemühte Aussage des Investors D führe zu keinem anderen Ergebnis. Dessen Aussage, wonach A Gelder für sich verwenden wolle, sei (nur) in der Weise zu verstehen, dass A vom Gesamtvolumen einen Gewinn erwirtschaften wolle. Zudem habe A wegen der erdrückenden Regelungen im Hinblick auf ihre Patente im Vertrag zwischen der AST'in und F ein sehr hohes Risiko für das Gelingen des Projekts getragen. Vor diesem Hintergrund sei eine Abzweigung von Geldern undenkbar. Denn dies hätte das Projekt gefährdet und ihre Patente wären endgültig verloren gewesen.

92

Speziell zu W führte der steuerliche Vertreter aus, dass erhebliche Zweifel am Wahrheitsgehalt der in der Anklageschrift widergegebenen Aussagen der anlässlich der ungarischen Ermittlungen vernommenen Personen bestünden. Es bleibe offen, ob die nicht namentlich benannten ungarischen Kollegen tatsächlich Einblick in die Steuerakten der W genommen hätten. Auch die Aussage des Zeugen Ka erscheine vor dem Hintergrund von Schwarzarbeit nicht glaubhaft. Jedenfalls würden die Kontoumsätze der W keine Überweisung an A aufzeigen. Daher fehle es am Zufluss bei A. Dagegen habe der Zeuge I bestätigt, dass W als Vermittler tätig gewesen sei. Damit liege eine Geschäftstätigkeit der W vor. Da sich jedoch die Zeugen I und Ka diametral widersprochen hätten, seien beide Aussagen als Beweis ungeeignet.

93

Soweit das FA die Firmen ST und RD, vertreten durch E, als Beleg tatsächlicher Geschäftsbeziehungen heranziehe, übersehe es jedoch, dass E für die Firma Y die Lieferscheine der W, C und T unterschrieben habe. Wegen dieser Lieferscheine könne auch nicht behauptet werden, dass die Firmen des E die Anlagen und Maschinen allein gebaut hätten. Zudem bliebe dann die Frage offen, wie die Firmen um E bezahlt worden seien sollen, wenn A das Geld privat verwendet habe. Zudem sei die von N vorgegebene Stückelung bei der Zahlung den russischen Produzenten geschuldet, die nicht hätten auffallen wollen. Daher sei die Stückelung betrieblich veranlasst. Die Projektgelder hätten möglichst reibungslos bei den Herstellern in Russland ankommen sollen. Die Excel-Tabelle gebe die Zahlungen an die Subunternehmer wieder. Ohne bezahlt zu werden, hätten die Hersteller der Anlagen und Maschinen, deren ordnungsgemäße Lieferung von Herrn E auf den Lieferscheinen quittiert worden sei, nicht geliefert. Die Abzüge, „Provision“, „Mehrwertsteuer“ stünden im Zusammenhang mit der Vermittlung. Die AST'in nimmt zur

Erläuterung auf die Ausführungen im Schriftsatz vom 31. Juli 2023 Bezug. In diesem habe der steuerliche Vertreter angemerkt, dass etwaige Vermittler eine Vermittlungsprovision, erhalten würden. Die unterschiedlichen Arten der Provision sei u.a. von der Art der mit den weiteren Lieferanten (Subunternehmer) vereinbarten Zahlungsbedingungen abhängig gewesen. Zudem sei die Abkürzung „2% НДС“, was USt bedeute, ein Synonym dafür gewesen, dass die Subunternehmer eine umsatzsteuerliche Buchführung unterhielten und ihren umsatzsteuerlichen Pflichten nachkämen. Aus Sicht der ASt'in sei durch die Provisionen kein zusätzlicher Aufwand entstanden. Denn diese Provisionen seien in den Rechnungen, welche C, T, S und W der ASt'in geschrieben hätten, bereits enthalten gewesen. Vielmehr seien diese Provisionen zu Lasten der C, T, S und W gegangen. Über diese Betriebsausgabe habe zudem keine Rechenschaftspflicht gegenüber der ASt'in bestanden. Daher seien die vollen Zahlungseingänge bestätigt worden.

94

Zu den Telegram-Chats zwischen A und N führt der steuerliche Vertreter aus, dass diese keine Aufforderung das Geld nach Zypern zu bringen beinhalten würden. Die Telegram-Chats aus dem März 2022 hätten lediglich die Bargeldabhebungen von den Privatkonten der A betroffen. Dies sei dem russischen Krieg und der dadurch unklaren Finanzlage für russische Bürger in Europa geschuldet gewesen. Deswegen hätten die zyprischen Banken so großen Zulauf in dieser Zeit gehabt. Jedoch sei es nicht möglich gewesen, mehrere hunderttausend Euro auf die Insel Zypern mit dem Flugzeug zu bringen. Es gebe Fluggast- und Gepäckkontrollen. Auch die Umwandlung von Geldbeträgen in Krypto sei kein Beleg für eine vGA, sondern es sei das Recht der Zulieferer dies zu fordern. Ebenso dürfte die Familie der A ihr privates Geld in Krypto umwandeln und damit Wirtschaftsgüter erwerben. Vorsorglich weist der steuerliche Vertreter daraufhin, dass die Höhe der angeblichen Gewinnausschüttungen ohnehin um den Saldo der Tabelle von 475.061,60 EUR zu mindern sei, da dieser Saldo offenbar nicht „ausgecasht“ worden sei und es auch sonst keine weiteren Anzeichen für einen Zufluss bei A bzw. bei ihr nahestehenden Personen in dieser Höhe gebe. Zur angemessenen Höhe des mit den Firmen C, W und T vereinbarten Preisen erklärt der steuerliche Vertreter, dass der Zeuge Sch. von der Firma ... ungeeignet sei, weil er keine Ahnung von den Mühlen der ASt'in oder den Getrieben habe. Im Gegensatz dazu habe die ASt'in ein Angebot der ... AG an die N-GmbH zur Modernisierung des Werkes vorgelegt. Danach habe eine ...-maschine im Jahr 2018 2.055.000 EUR gekostet. Das einem Reduzierstück vergleichbare Mühlenbauteil ... sei für 439.800 EUR, der ... sogar für 457.000 EUR im Jahr 2017 angeboten worden. Folglich seien unter Berücksichtigung der Preissteigerung bis 2021/2022 die mit den Firmen C, W und T vereinbarten Preise marktangemessen. Der steuerliche Vertreter ergänzt sein Vorbringen noch dahingehend, dass auch unter Einbeziehung der Zahlungen an die Firmen S, W, T und C als Betriebsausgaben ein Gewinn in Höhe von 3,9 Mio EUR bei der ASt'in verblieben wäre. Bezüglich der Werte für die Mühlen auf den Lieferscheinen führt die ASt'in aus, dass die Firmen Y und ST dies zu verzollen gehabt hätten. Es habe keine Rechenschaftspflicht an die ASt'in gegeben. Die Lieferscheine seien von Y zur Verfügung gestellt worden. Betreffend die Höhe des Werts der Anlagen in ... und Litauen sei festzuhalten, dass die Werke technologisch nicht vergleichbar seien. Die Zeugen Ö und B hätten dies jedoch gar nicht wissen können. Denn beide Werke basierten auf unterschiedlichen Patenten. Auch die Reduzierstücke in Litauen würden sich im inneren Aufbau stark von der in ... verwendeten Technologie unterscheiden. Zudem sei bei der Bewertung der Mühlen in ... zu beachten, dass die sechs Reduzierstücke zum Veräußerungszeitpunkt bereits 15 Jahre alt gewesen seien. Herr B habe offenbar nicht erkannt, dass er eine Technologie aus 2003 bewertet habe. Zudem sage der Kaufpreis für die Mühlen in ... nichts über den Wert der Reduzierstücke. Denn der Vertragspreis ergebe sich aus einer Vielzahl von Faktoren. Hier sei zu beachten, dass die ASt'in nicht nur den Verkaufspreis erhalten habe, sondern auch den Erlass der Verbindlichkeiten im Wert von 2,3 Mio EUR. Dies zusammen ergebe einen wirtschaftlichen Gewinn in Höhe von 3,6 Mio EUR. Rechne man dies pro Mühle um, ergebe sich ein Wert von 718.489 EUR. Die Preise, welche die ASt'in bei W, C und T habe zahlen müssen ergebe einen Wert von ca. 820.000 EUR und entspreche damit in etwa dem von ... trotz Preissteigerungen und höherwertiger Technologie. Folglich könne von maßlos überzogenen Preisen keine Rede sein. Die Firmen ST und RD hätten lediglich zugearbeitet. Daher würden ihre Leistungen nur einen Bruchteil der gesamten Anlagekosten ausmachen. So oblag ST nur rudimentäre End- und Installationsarbeiten, aber nicht die Herstellung. Dies gelte in gleicher Weise für die EG. Letztlich bleibe festzuhalten, dass die Zuflussfiktion der vGA vorliegend nicht eingreifen könne, da es sich um tatsächlich gelieferte Anlagen zu marktüblichen Preisen handle.

95

Im Hinblick auf die Zahlungen der ASt'in an A in Höhe von insgesamt 109.600 EUR verweist der steuerliche Vertreter der ASt'in auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen, 04.06.2003, IV A 2-S 2836-2/03, und führt aus, dass im Fall der ASt'in ausgehend vom Jahresfehlbetrag in Höhe von ... ein negativer ausschüttbarer Gewinn in Höhe von ... EUR vorliege. Insofern würden die „Leistungen“ der ASt'in den ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Folglich könne es sich bei den Leistungen nicht um kapitalertragssteuerpflichtige Beteiligungserträge handeln. Denn wo es keinen ausschüttbaren Gewinn gebe, könne es keine Gewinnausschüttungen geben, weder offen, noch verdeckt. Auch wenn es sich um die Rückzahlung von leihweise überlassenem Kapital gehandelt haben sollte, entstünde keine Kapitalertragsteuerpflicht. Wenn das FA von Einlagen seitens der A ausgehe, habe es die Grundsätze des BFH-Urteils I R 47/18 vom 8. Dezember 2021 zu beachten. Auch vorliegend sei ohne Bescheinigung über das steuerliche Einlagekonto aus dem Jahresabschluss klar erkennbar gewesen, dass ein nicht mit der Kapitalertragsteuer zu belastender Vorgang stattgefunden habe.

96

Die ASt'in beantragt,

die Vollziehung des Bescheides über die Festsetzung der Kapitalertragssteuer sowie des Solidaritätszuschlages zur Kapitalertragssteuer vom 22.04.2024 in Höhe von 1.094.864,05 EUR aufzuheben und in Höhe von 245.924,99 EUR auszusetzen.

97

Das FA beantragt,

den Antrag abzulehnen.

98

Das FA ist der Auffassung, dass an dem Kapitalertragsteuerbescheid keine ernstlichen rechtlichen Zweifel bestünden. Es bezieht sich im Wesentlichen auf den strafrechtlichen Bericht der Steuerfahndung, auf deren Stellungnahme vom 4. November 2024 sowie vom 11. Dezember 2024. In der Stellungnahme vom 4. November 2024 hatte das FA ausgeführt, dass im Hinblick auf W widersprüchlich seitens der ASt'in vorgetragen worden sei. In deren Schreiben vom 31. Juli 2023 habe der steuerliche Vertreter ausgeführt, dass es zutreffend sei, dass W zur Lieferung von vier Rotoranlagen verpflichtet gewesen sei. Sie sei insofern tätig geworden, als dass sie Bauteilen bei vier verschiedenen Zulieferern bestellt habe. Das FA merkt hierzu an, dass zunächst ein Herstellungs- und Liefervertrag vorgelegt worden sei und nunmehr eine reine Vermittlerleistung der W behauptet werde. Danach soll die W unmittelbar nach Vertragsschluss mit der ASt'in vier Firmen mit der Lieferung verschiedener Bauteile beauftragt haben. Diese Firmen hätten dann weitere sieben Zulieferer beauftragt. Die dazu vorgelegten Lieferbescheinigungen hätten jedoch keine Beweiskraft. Denn zwei der beauftragten Firmen seien bereits Monate vor der Beauftragung liquidiert worden. Das FA wies zudem in Bezug auf W daraufhin, dass nach dem vorgelegten Abnahmedokument, welches aus dem März 2022 stamme, Anpassungen am Produkt im Februar 2022 stattgefunden hätten. Der Zeuge I, der seit 1. Februar 2022 Direktor und Inhaber der W gewesen sei, habe jedoch in seiner Vernehmung gesagt, dass es keine Geschäftsbeziehungen zu russischen Firmen gegeben habe. Im Hinblick auf die C führt das FA in seiner Stellungnahme vom 4. November 2024 aus, dass diese entgegen des Herstellungs- und Liefervertrags zwei weitere Firmen beauftragt haben solle. Eines davon habe wiederum zwei weitere Zulieferer beauftragt, welche jedoch beide bereits vor Vertragsschluss liquidiert worden seien. Zur Einlassung der ASt'in, dass die Qualität des von C gelieferten als Rotor bezeichneten Reduzierstückes nicht überzeugend gewesen sei und deshalb der Vertrag aufgehoben worden sei, führte das FA aus, dass die ASt'in außer für die vier Rotoren weitere Zahlungen an die C überwiesen hätte. Diese seien jedoch wegen der Kontoschließung zurückgekommen. Daher könne der Einwand der fehlenden Qualität nicht überzeugen. Im Hinblick auf S merkt das FA an, dass das vorgelegte Handbuch an diversen Fehlern leide. U.a. seien die digital eingefügten Unterschriften auf einer Seite ...vertauscht worden. Zudem gebe es Unstimmigkeiten bei den Daten. Denn am 8. Februar 2021 sei ein Vertrag zwischen der ASt'in und der S noch gar nicht geschlossen gewesen und am 17. März 2022 sei dieser schon seit ca. 1,5 Monaten vollständig beidseitig erfüllt gewesen. Der Auftrag, den S habe erfüllen sollen, sei zudem bereits zuvor an die Firma EG vergeben worden. Die Vertragsinhalte seien nahezu identisch. Nur der Rechnungsbetrag weiche enorm zu Gunsten der S ab (EG: 62.440 EUR sowie S: 397.840 EUR). Auch ein E-Mail-Chat zwischen EG und der ASt'in lasse auf die tatsächliche Durchführung schließen. Daher habe es wirtschaftlich der Beauftragung von S nicht bedurft.

In der Stellungnahme vom 12. Dezember 2024 stellt das FA die Beauftragungen der Firma RD und W gegenüber. Das FA gelangt dabei zu dem Ergebnis, dass in dem Vertrag mit RD wie bei W vier Reduzierstücke nach der deutsch-russischen Fassung bestellt worden sein, die aber in der englisch-deutschen Version mechanischer Antrieb heißen würden. Auch die Preise seien leicht abweichend. Mit dem für die Banken relevanten Betrag von 377.400 EUR, dem die tatsächliche Anzahlung der AST'in entsprochen habe, weiche der Gesamtwert zudem exorbitant zu dem mit W vereinbarten Preis ab. Der Vertragstext sei jedoch identisch. Auch ein Vergleich zwischen dem Vertrag mit der ST auf der einen und den Verträgen mit C und T auf der anderen würden sich Übereinstimmungen ergeben. Ergänzend zu den bisherigen Stellungnahmen führt das FA aus, dass A als Geschäftsführerin Verfügungsmacht über das Vermögen der AST'in gehabt habe. Wegen des Fehlens einer Gegenleistung für die Überweisungen der AST'in an die Firmen W, S, C und T handle es sich um eine vGA. Zudem verbliebe – unter Berücksichtigung der Zahlungen an Firmen W, S, C und T als Betriebsausgaben – kein Gewinn bei der AST'in. A habe bereits durch die vorgenommenen Transaktionen an die Briefkastenfirmen W, S, C und T frei über die Projektgelder verfügt. Das FA verneine nicht den Projekterfolg, sondern gehe davon aus, dass das Projekt mit geringeren Ausgaben realisiert worden sei und die überschüssigen Gelder dem Vermögen der AST'in ohne Besteuerung entzogen worden seien. Das FA weist daraufhin, dass die angeblichen Vermittlungsleistungen der Firmen W, S, C und T nicht vorlägen. Die dazugehörige Vertragsgestaltung sei weder fremdüblich noch angemessen. Es wäre ein Leichtes gewesen, die Vermittlungsprovisionen als solche auszuweisen. Im Hinblick auf die nunmehr vertretene Vermittlerrolle der Firmen W, S, C und T sei nicht nachvollziehbar, wie es zu Mängelrügen wie bei C kommen könne. Aus den von der AST'in vorgelegten Lieferscheinen von Y an ST würden sich zudem andere Werte pro Mühle ergeben. Diese seien dort mit Werten zwischen 30.750 EUR und 36.850 EUR angegeben. Dies spreche ebenfalls für die überhöhten Preise mit den Firmen W, S, C und T. Aus den Aussagen der Zeugen Ka und I ergebe sich aber eindeutig, dass es sich um Briefkastenfirmen handle. Denn sowohl dem Buchhalter als auch dem Direktor habe der Vertrag mit der AST'in nichts gesagt. Dass Herr I erst zum 1. Februar 2022 die W übernommen habe, stehe diesem Befund nicht entgegen. Denn zu diesem Zeitpunkt sei gerade erst eines von vier bestellten Reduzierstücken geliefert worden. Die Geschäftsbeziehung habe also noch bestanden als Herr I die Firma übernommen habe. Zum Wert der einzelnen Bauteile führt das FA aus, dass die Anlage in ... für 1.200.000 EUR verkauft worden sei. Laut dem Gutachter Herr B habe eine Mühle basierend auf osteuropäischer Herstellung einen Neuwert pro Mühle von 240.000 EUR. Anhand der eingereichten Fotos sei augenscheinlich, dass die Anlage in ... mit der in Litauen vergleichbar sei. Der Zeuge Ö habe dies auch bestätigt. Die Mühlen in ... jeweils mit 200.000 EUR versichert worden. Es sei festzuhalten, dass die tatsächlichen Herstellungskosten von acht Zerkleinerern mit acht Ersatzrotoren signifikant geringer hätten sein müssen, als Gelder mittels Scheinrechnungen an die Briefkastenfirmen transferiert worden seien.

100

Das FA führt zudem aus, dass die AST'in verpflichtete gewesen sei, Kapitalertragsteuer (KapEst) auf die vGA's einzubehalten. Da dies unterblieben sei, habe das FA zu Recht einen Nachforderungsbescheid im Sinne des § 44 Abs. 5 EStG erlassen. Zu den sonstigen Bezügen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG würden auch vGAEURs gehören. Hier würden vGA's vorliegen. Denn ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer hätte nicht auf Rechnungen gezahlt, denen keine Leistungen gegenüberstehen würden. Die Auszahlungen der Gelder an die Scheinfirmen seien damit nicht betrieblich veranlasst gewesen. Zwar seien die Firmen rechtlich existent gewesen. Allerdings würden die Chatauswertungen zeigen, dass A ausschließlich das Ziel verfolgt habe, der AST'in Projektgelder zu entziehen und ins Privatvermögen zu transferieren. Auch hätte die Einlassung der AST'in zur Folge, dass die benötigten Bestandteile der Anlagen mehrmals bestellt und geliefert worden wären. Zudem habe die AST'in keine Nachweise erbracht, wer die tatsächlichen Zahlungsempfänger in Russland waren. Die vGA's seien der A auch zugeflossen. Denn bei beherrschenden Gesellschaftern sei der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen. Im vorliegenden Fall habe A als Gesellschaftergeschäftsführerin Scheinverträge zwischen der AST'in und diversen Scheinfirmen geschlossen und Scheinrechnungen erstellen lassen. Mit Erstellung der Scheinrechnungen sei der Anspruch fällig geworden und damit eine vGA zugeflossen. Spätestens mit Auszahlung des Geldbetrages an die Scheinfirmen sei ein Zufluss erfolgt. Darauf, ob und wann A die Gelder tatsächlich zugegangen seien, komme es nicht an. Die Kapitalertragsteuern seien daher im November und Dezember 2021 und im Januar, Februar, April und Mai 2022 entstanden und seien von der

Antragstellerin als Entrichtungspflichtige anzumelden und abzuführen gewesen. Die ASt'in könne sich im Rahmen der Inanspruchnahme nach § 44 Abs. 5 EStG auch nicht dahingehend exkulpieren, dass sie die ihr auferlegten Pflichten weder grob fahrlässig noch vorsätzlich verletzt habe. Denn A habe selbst die vGA's veranlasst. Zudem habe das FA zu Recht nach § 167 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 AO die ASt'in durch einen Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen. Da A diese vGA's auch nicht im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung erklärt habe, bestehe auch kein Vorrang des Veranlagungsverfahrens zum Abzugsverfahren. Im Hinblick auf die „Einlagenrückgewähr“ führt das FA aus, dass das steuerliche Einlagekonto zum 31. Dezember 2020 auf 0 EUR festgestellt worden sei. Eine Rückzahlung von Einlagen aus dem steuerlichen Einlagekonto sei daher nicht möglich. Die Rückzahlung gilt als aus dem übrigen Eigenkapital erbracht und unterliege der KapESt, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 i. V. m. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

101

Auf die von den Beteiligten vorgelegten Daten und Unterlagen, die ausgetauschten Schriftsätze sowie auf die vorgelegten Akten wird Bezug genommen.

II.

102

Der zulässige Antrag ist unbegründet. An der Rechtmäßigkeit der insgesamt 19 Kapitalertragsteuernachforderungen für 2021 und 2022, die im Bescheid vom 22. April 2024 zusammengefasst wurden, bestehen weder ernstlichen Zweifel noch ist eine Aussetzung wegen des Vorliegens einer unbilligen Härte geboten.

103

1. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes im Sinne des § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) bestehen nach Aktenlage nicht.

104

a) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen, wenn bei überschlüssiger Prüfung anhand des aktenkundigen Sachverhalts neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, dagegensprechende Gründe zu Tage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ist bereits dann begründet, wenn ein nicht nur geringer Grad von Wahrscheinlichkeit dafürspricht, dass der gegen den Verwaltungsakt eingelegte Rechtsbehelf Erfolg haben wird (Bundesfinanzhof-BFH-Urteil vom 7. Juni 1994 IX R 141/89, BStBl II 1994, 756; BFH-Beschlüsse vom 15. Januar 1998 IX B 25/97, BFH/NV 1998, 994; vom 25. August 1998 II B 25/98, BStBl II 1998, 674; vom 23. Juli 1999 VI B 116/99, BStBl II 1999, 684).

105

b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen und auch ausreichenden summarischen Beurteilung des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten, der Aktenlage und anhand der präsenten Beweismittel ergibt (BFH-Beschlüsse vom 7. September 2011 I B 157/10, BStBl II 2012, 590 und vom 14. März 2019 V B 3/19, BFHE 263, 571), bestehen hier keine ernstlichen Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 3 und Abs. 2 der FGO an der Rechtmäßigkeit des Bescheids über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer sowie Solidaritätszuschlag für 2021 und 2022 vom 22. April 2024. Denn die in dem Bescheid aufgeführten Zahlungen an die Firmen C, W, T und S sind ebenso wie die Zahlungen der ASt'in an die A sämtlich als vGA im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu qualifizieren (aa), die der A auch zugeflossen sind (bb). Überdies bestehen auch an der Höhe der vGA keine ernstlichen Zweifel (cc). Zudem lagen die weiteren Voraussetzungen zum Erlass eines Nachforderungsbescheids vor (dd).

106

aa) Sowohl die Zahlungen von der ASt'in an die A als auch die gesamten Zahlungen der ASt'in an die Firmen C, W, S und T sind nach summarischer Prüfung vGA.

107

aaa) Eine vGA iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn eine Körperschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und der Vermögensvorteil dem Gesellschafter zugeflossen ist (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830).

Das „Nahestehen“ in diesem Sinne kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (BFH, Urteil vom 19. Juni 2007 – VIII R 54/05 –, BStBl II 2007, 830, Rn. 15). Nicht erforderlich für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist eine Gewinnminderung auf der Ebene der Körperschaft (FG Münster, Urteil vom 17. Dezember 2021 – 12 K 2233/18 E –, Rn. 42, juris, bestätigt durch BFH, Beschluss vom 30. Mai 2023 – VIII B 15/22 –, BFH/NV 2023, 964).

108

(1) Eine gesellschaftliche Veranlassung liegt nach ständiger Rechtsprechung stets dann vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Kapitalgesellschaft den Vorteil einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht gewährt hätte (BFH, Urteil vom 19. Dezember 2007 – VIII R 13/05 –, BFHE 220, 187, BStBl II 2008, 568). Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Tatsachen, die eine vGA begründen, trägt grundsätzlich das Finanzamt. Zwar sind grundsätzlich die Anteilseigner-Ebene und die Gesellschaftsebene getrennt voneinander zu beurteilen. Jedoch ist die Klammer zwischen beiden Ebenen die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Kapitel 11 Körperschaftsteuer, Rn. 11_89).

109

(2) Eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis mit der Folge einer vGA kann je nach den Umständen des Einzelfalls anzunehmen sein, wenn erhebliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass es sich bei den von einer Kapitalgesellschaft als Aufwand verbuchten Rechnungen tatsächlich um Scheinrechnungen handelt und ein tatsächlicher Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem in den Rechnungen ausgewiesenen Auftragnehmer nicht stattgefunden hat (vgl. zu solchen Konstellationen etwa FG Hamburg, Beschlüsse vom 28.2.2020 2 V 114/19, DStRE 2020, 1232 und vom 27.11.2019 2 K 111/17, DStRE 2020, 606; FG Münster, Urteil vom 18. März 2021 – 10 K 1556/16 K,G –, Rn. 49, juris).

110

(3) Ein Scheingeschäft im Sinne des § 41 Abs. 1 AO liegt vor, wenn sich die Vertragsparteien über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig sind, indem sie die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag nicht ziehen (BFH, Urteil vom 11. Januar 2024 – IV R 24/21 –, Rn. 56, BFH/NV 2024, 769) oder andere vertragliche Beziehungen verdecken (Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 284. Lieferung, 1/2025, § 41 AO 1977, Rn. 211). Derartige Scheingeschäfte liegen regelmäßig vor, wenn zwischengeschaltete Rechtsträger – Domizilgesellschaften – mangels wirtschaftlicher Substanz und Aktivität keine Leistungen erbringen können oder sollen (Fischer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 284. Lieferung, 1/2025, § 41 AO 1977, Rn. 239). Die gleichwohl mit solchen Gesellschaften geschlossenen (Schein-)Verträge sind Teil eines nach außen aufgebauten Täuschungsszenarios. Maßgeblich ist dann der verdeckte Sachverhalt (BGH, Beschluss vom 28. Mai 2014 – 3 StR 206/13 –, BGHSt 59, 244-252, Rn. 14). Solche Domizilgesellschaften werden u.a. dazu genutzt, Steuern rechtswidrig zu verkürzen, indem beispielsweise Geschäfte mit einer solchen Gesellschaft vorgetäuscht werden, um Zahlungen an die Gesellschaft als Betriebsausgaben steuerlich absetzen zu können, die tatsächlich an den Steuerpflichtigen zurückgeleitet werden (BVerfG, Beschluss vom 10. März 2008 – 1 BvR 2388/03 –, BVerfGE 120, 351-377, BStBl II 2009, 23, Rn. 113).

111

(4) Ist der begünstigte Gesellschafter-Geschäftsführer ein beherrschender, kann die Vermögensminderung auch dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an den beherrschenden Gesellschafter oder an eine diesem nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (BFH, Urteil vom 5. Oktober 2004 – VIII R 9/03 –, Rn. 25, juris; BFH v. 21.7.1982 – I R 56/78, BStBl. II 1982, 761; BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645; BFH v. 9.7.2003 – I R 100/02, BFH/NV 2003, 1666; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526). Denn beherrschende Gesellschafter haben es in der Regel ohne Weiteres in der Hand, Gewinne in der verschleierten Form der Betriebsausgaben auszuschütten und dadurch den zur Besteuerung heranzuziehenden Gewinn nach ihrem Belieben „abzusaugen“ (BFH, Urteil vom 21. Juli 1982 – I R 56/78 –, BFHE 136, 386, BStBl II 1982, 761, Rn. 22).

112

bbb) In Anwendung dieser Grundsätze sind sowohl die Zahlungen der ASt'in an A unmittelbar (1) als auch diejenigen an die Firmen W, C, T und S (2) als vGA zu qualifizieren.

113

(1) Die zwölf Überweisungen der ASt'in an A im Zeitraum vom 16. bis 30. November 2021 in Höhe von insgesamt 109.600 EUR sind als vGA zu qualifizieren. Denn weder hat die ASt'in das Vorliegen schuldrechtlicher Vereinbarungen glaubhaft gemacht, auf denen die Zahlung basierte (1.1) noch konnte eine steuerfreie Rückzahlung von Einlagen an die A erfolgen (1.2).

114

(1.1.) Insbesondere hat die ASt'in keine Darlehensverträge zwischen ihr und A glaubhaft gemacht, aus denen sich die Rückzahlung der streitigen Beträge ergeben könnte. Die konjunktivische Formulierung im Schriftsatz der ASt'in ..., wonach auch leihweise überlassenes Geld nicht zur Kapitalertragsteuerpflicht führen würde, genügt jedenfalls nicht. Aus den von der ASt'in bezeichneten Verwendungszwecken bei den Überweisungen lässt sich ebenfalls kein Indiz für ein Darlehensverhältnis erkennen. Die bei vier Zahlungen verwendete Bezeichnung „Rückzahlung“ kann sich sowohl auf eine Darlehens- als auch eine Einlagenrückgewähr beziehen. Und die bei acht Überweisungen benutzte Formulierung „Einladen Rückzahlung“ spricht nach Auffassung des Senats wegen der Nähe zum Begriff der „Einlagen“ gegen eine mögliche Darlehensschuld der ASt'in gegenüber A. Entgegen der Auffassung der ASt'in trägt sie letztlich die Feststellungslast, dass Zahlungen, die unstreitig von der Gesellschaft an die Gesellschafter-Geschäftsführerin geleistet wurden, auf einer schuldrechtlichen Grundlage beruhen. Zwar trägt das FA grundsätzlich die Feststellungslast für das Vorliegen einer vGA. Jedoch ist diese Beweislast reduziert, wenn der Fremdvergleich eine gesellschaftliche Veranlassung indiziert. So liegt es hier. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte ohne schuldrechtliche Grundlage oder ohne einen Ausschüttungsbeschluss kein Geld der Gesellschaft an die Gesellschafterin überwiesen. Der Senat ist deshalb bei Würdigung des Sachverhalts der Überzeugung, dass die streitigen Zahlungen gesellschaftlich veranlasst sind.

115

(1.2.) Die Überweisungen an A waren auch nicht vor dem Hintergrund der Einlagenrückgewähr von der Kapitalertragsteuerpflicht befreit. Grundsätzlich unterliegt jede Leistung einer Kapitalgesellschaft an den oder die Gesellschafter der Kapitalertragsteuerpflicht, § 43 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Leistungen sind dabei alle Auskehrungen an die Gesellschafter, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben. Dies können sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen, aber auch andere Auskehrungen aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses wie etwa Auszahlungen aus der Kapitalrücklage oder die Rückzahlung von Nachschüssen sein (BFH, Urteil vom 30. Januar 2013 – I R 35/11 –, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560, Rn. 16). Jedoch liegen keine Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor, wenn für die Leistungen an den oder die Gesellschafter das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Tatbestandsmerkmal des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind damit die im Bescheid nach § 27 Abs. 2 KStG ausgewiesenen Bestände (BFH, Urteil vom 19. Mai 2010 – I R 51/09 –, BFHE 230, 128, BStBl II 2010, 937, Rn. 23). Das steuerliche Einlagekonto dient mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu, die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen, die von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr bezeichnet wird, zu identifizieren bzw. von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren (BFH, Urteil vom 30. Januar 2013 – I R 35/11 –, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560, Rn. 16).

116

Da im Streitfall weder zum 31. Dezember 2020 noch zum 31. Dezember 2021 nicht in das Stammkapital geleistete Gesellschaftereinlagen für die ASt'in vom FA festgestellt wurden, konnte die Ausnahme des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Kapitalertragsteuerpflicht nicht eingreifen. Eine Verwendung des Einlagekontos war nicht möglich. Entgegen der Auffassung der ASt'in führt dieser Befund dazu, dass es bei der grundsätzlichen Kapitalertragsteuerpflicht der A -für von der ASt'in unstreitig erhaltene Leistungen- und damit bei der Entrichtungsschuld der ASt'in verbleibt. Das Vorhandensein eines ausschüttbaren Gewinns ist entgegen der Auffassung der ASt'in keine Voraussetzung einer vGA, sondern nur entscheidend bei der Verwendungsreihenfolge im Fall einer (offenen) Ausschüttung. Auch ein Berufen auf zuvor geleistete Einlagen im Allgemeinen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn wegen der geschäftsvorfallbezogenen Betrachtung kommt es für die Frage, ob eine vGA vorliegt, allein auf den Vorgang der Vermögensminderung, also der Leistung der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter, an (Gosch

KStG/Gosch, 4. Aufl. 2020, KStG § 8 Rn. 398, beck-online). Demgemäß ist das Ergebnis zutreffend, dass die Ausschüttung von nicht im Einlagekonto festgestellten Einlagen -gleich in welcher Form- kapitalertragsteuerpflichtig sind.

117

Der Einwand der ASt'in auf die Korrekturmöglichkeit nach § 129 AO in Fällen der unrichtigen Feststellung von Einlagekonto verfängt im Streitfall nicht. Denn es fehlt bereits an einem offensichtlichen Fehler. Dieser liegt im Zusammenhang mit einer 0-Feststellung für das Einlagekonto nach § 27 Abs. 2 KStG nur vor, wenn ausgehend von dem von der ASt'in eingereichten Jahresabschluss ausgeschlossen ist, dass ein unvoreingenommener Dritter die Angabe des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2020 mit 0 EUR als zutreffend ansehen könnte (BFH, Urteil vom 8. Dezember 2021 – I R 47/18 –, BFHE 275, 293, BStBl II 2022, 827, Rn. 19). Bereits an dieser Voraussetzung fehlt es indes. Die ASt'in hatte gerade nicht die nunmehr geltend gemachten Beträge, die A an die ASt'in geleistet hatte, in die Kapitalrücklage eingestellt. Es gab keine Kapitalrücklage. Insofern war weder aus dem Jahresabschluss 2020 noch aus dem für 2021 erkennbar, dass das steuerliche Einlagekonto unzutreffend mit 0 erklärt und in der Folge eine Feststellung in dieser Höhe unrichtig wäre. Insofern kann offenbleiben, ob sich die ASt'in im vorliegenden Verfahren als Entrichtungsschuldnerin überhaupt auf die Fehlerhaftigkeit der Feststellung des Einlagekontos berufen kann.

118

Eine Vermögensminderung bei der ASt'in ist nach den o.g. Voraussetzungen bei der Prüfung des Gesellschafters als Empfänger der vGA gerade nicht erforderlich. Schließlich standen die Zahlungen an die A seitens der ASt'in auch nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung.

119

(2) Sämtliche Überweisungen, welche die ASt'in an die Firmen W, C, T und S getätigt hat, waren nicht betrieblich, sondern gesellschaftlich veranlasst. Der Senat gelangt nach summarischer Prüfung zu dem Ergebnis, dass die Firmen W, C, T und S keine Leistung an die ASt'in erbracht haben, sondern lediglich Gelder der ASt'in – wie zuvor zivilrechtlich vereinbart – durchschleusen sollten, welche am Ende in bar oder in Kryptowährung an die A bzw. an ihre Angehörigen ohne Steuerabzug zurückkommen sollte. Bei summarischer Würdigung ist deshalb A als beherrschende Gesellschafterin der ASt'in die wahre Begünstigte aus dem Abschluss von Scheinverträgen zur Verschleierung der geplanten Auszahlung an sich bzw. an ihre nahen Angehörigen. Dafür sprechen aus Sicht des Gerichts folgende Indizien. Ein betrieblich nachvollziehbarer Grund für die an die an die Firmen W, C, T und S erteilten Aufträge ist weder schlüssig vorgetragen noch sonst ersichtlich. Die dafür aufgewandten Ausgaben erscheinen für die ASt'in daher nachteilhaft, weil ihnen bereits nominell keine verwertbaren Leistungen gegenüberstehen (2.1.). Zudem schließt sich das Gericht der Auffassung des FA insoweit an, als dass die Verträge mit den Firmen W, C, T und S nur zum Schein abgeschlossen wurden (2.2). Weder waren diese im Fall der ASt'in selbst wirtschaftlich tatsächlich aktiv noch haben sie in anderer Weise die tatsächlichen Lieferungen bzw. die Dienstleistungen bewirkt (2.3). Die Überweisungen an die Firmen W, C, T und S sollten von Anfang an unter Abzug von Gebühren zur Nutzung der Schein-Firmen-Infrastruktur an die A zurückfließen (2.4). Im Ergebnis kommt der Senat zu einer gesellschaftlichen Veranlassung sämtlicher Überweisungen von der ASt'in an die Firmen W, C, T und S (2.5).

120

(2.1) Entgegen der Auffassung der ASt'in bedurfte es der Verträge mit C, W, T und S nicht, um die Verpflichtungen der ASt'in gegenüber F betreffend das Werk in Litauen zu erfüllen. Sämtliche von der ASt'in für den Aufbau der Mühlen in Litauen benötigten Bauteile bzw. Dienstleistungen wurden von der ASt'in bei anderen Firmen erworben bzw. von anderen Firmen erbracht. Die ASt'in hat durch die Beauftragung der Firmen ST (2.1.1) und RD (2.1.2) sämtliche wesentlichen Bauteile zur Herstellung der acht Mühlen, wofür sie nach dem Generalunternehmervertrag mit F zuständig war, samt Montage bestellt. Anders als die ASt'in vorträgt, waren die Beiträge dieser beiden Firmen nicht untergeordnet, sondern die zentralen. Nach dem eigenen Vortrag der ASt'in in diesem Verfahren besteht eine Mühle aus je zwei Rotoren, einem Motor und dem Reduzierstück als ihrem „Herzstück“. All diese Komponenten wurden von den beiden Unternehmen geliefert. Zudem erbrachte die Firma EG (2.1.3) die erforderlichen Leistungen im Bereich der Automatisierung/Steuerung der Anlage. Ein eigener Leistungsanteil der Firmen C, T, W und S ist nicht gegeben. Mithin waren die mit den Firmen W, T, S und C geschlossenen Verträge überflüssig. Sie erfolgten demnach nicht zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen gegenüber F, sondern zusätzlich (2.1.4).

121

(2.1.1) Die Firma ST – aus dem geschäftlichen Umfeld des E – war nach dem Vertrag vom 16. November 2021 zur Lieferung von 40 Rotoren verpflichtet. Zwar ergibt sich das nicht aus dem Wortlaut der Spezifikation Nr. 1. Denn dort ist von 20 oberen und 20 unteren Scheiben sowie von Gehäusen und Keramikhaltern die Rede. Allerdings ist der Vertrag vor dem Hintergrund des parallel zwischen E und A geführten Telegram-Chats auszulegen. Denn der Vertrag ist sprachlich an die Wünsche der A im Laufe der Zeit durch E angepasst worden. Nach Auffassung des Gerichts war der Vertrag zuvor inhaltlich nicht unzutreffend, sondern ließ lediglich zu klar erkennen, dass ST den Auftrag für die Herstellung und Lieferung der Rotoren bekommen hatte. Dies wird dadurch erkennbar, dass A den E im Chat Nr. ... darauf hinweist, dass es sich um „Scheiben“ handelt und nicht um einen Rotor, sie hätten doch darüber gesprochen. Diese Botschaft rückt A dadurch ins Zentrum jenes Dialogs, dass sie diese Sprachregelung in russischen Großbuchstaben vorgibt (KEIN ROTOR). Damit wird der Hinweis deutlich, dass das Wort „Rotor“ nicht auftauchen darf. In der Folge sind es dementsprechend 20 obere und 20 untere Scheiben, statt 20 Rotoren mit spezifischer Verwendung. Letzteres hatte A hatte gegenüber E noch im April 2021 erklärt, als sie den Bedarf von 20 oberen und 20 unteren Rotoren sowie zehn Gehäuse und zehn Rahmen mitteilte. Die ASt'in hat hierzu selbst erklärt, dass ein Rotor eine verschachtelte kreisförmige Scheibe sei. Der Begriff des Rotors sollte hier erkennbar deshalb nicht verwendet werden, damit der Bezug von Rotoren als plausibler Leistungsgegenstand weiterer Vertragsverhältnisse erhalten bleiben sollte.

122

Dass der Vertrag mit ST sämtliche wesentlichen Bauteile für einen Rotor enthält, wird auch an dem Preis deutlich. Denn nach der Telegram-Chat-Nachricht des E an A im Mai 2021 sollte ein Rotor 9.600 Dollar kosten. Davon sollten 3.000 Dollar auf die Herstellung sowie 3.000 Dollar auf die Keramikhalter entfallen. Nach dem im November 2021 geschlossenen Vertrag ist der Preis für einen Rotor in ähnlicher Höhe vereinbart, nämlich 7.758 EUR. Dies entspricht ca. 8.855 USD (BMF Umsatzsteuer-Umrechnungskurse; Gesamtübersicht für das Jahr 2021 v. 2. Februar 2022). Somit hatte die ASt'in nach den präsenten Beweismitteln im November 2021 bereits 40 komplette Rotoren – und damit mehr als vertraglich an F geschuldet – bei ST bestellt. Nach Auffassung des Senats haben die Firmen um E tatsächlich die geschuldeten Mühlen zusammengebaut. Denn E ist als leitender Ingenieur zum einen zur Umsetzung eines solchen Projekts fachlich geeignet und hat den Willen hierzu in den vielen Chat-Nachrichten mit A dargetan. Er bestätigte zudem den Geldeingang der ersten Tranche durch die ASt'in.

123

(2.1.2.) Die Firma RD, ebenfalls aus dem geschäftlichen Umfeld des E stammend, war nach dem Vertrag vom 17. November 2021 verpflichtet, zum einen insgesamt 22 Motoren und zum anderen 10 Reduzierstücke mit Ölstationen zu liefern und zu montieren. Auch dies ergibt sich nicht auf den ersten Blick aus dem (endgültigen) Vertrag zwischen RD und der ASt'in. Auch hier ist für die Auslegung des tatsächlichen Vertragsinhalts auf die parallel hierzu zwischen E und A geführten Telegram-Kommunikation zurückzugreifen. In einem Entwurf von E ist in der Spezifikation Nr. 1 unter 4. noch „Reduzierstück“ zehn Stück zu je 16.200 EUR enthalten. Zu diesem Entwurf schreibt A dem E zum einen, dass der Betrag für das Getriebe zu hoch ist. Sie hätten 15 ausgemacht. A weist E an, das Getriebe, welches sie auf Russisch „редуктор(а)“ nennt, „in mechanischen Antrieb“ zu ändern. Nach der wörtlichen Übersetzung bedeutet Reduzierer „редуктор“ (<https://de.pons.com/text-%C3%BCbersetzung/deutsch-russisch?q=Reduzierer>). Dieses Wort „редуктор“ benutzt A auch im Chat mit E im April 2021, als sie das gemeinsame Projekt vorbesprechen und A von E Preise für Rotoren und Getriebe hören möchte. Das Gericht ist aufgrund dieser Kommunikation davon überzeugt, dass die 10 Reduzierer, die am Ende 10 „mechanische Antriebe“ heißen, die „Herzstücke(n)“ der Mühlen sind und bei RD bestellt wurden. Das Getriebe ist entgegen der Einlassung der ASt'in nicht gleichbedeutend mit den Motoren, sondern wurde hier erkennbar synonym für das Reduzierstück verwendet. Letzteres ist für die spezifische Getriebeart namensgebend, vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Reduktionsgetriebe>. Motoren wurden zudem zusätzlich bestellt.

124

Insofern sind alle wesentlichen Bauteile bestellt. Auch hier geht das Gericht davon aus, dass RD tatsächlich geliefert hat. Denn jedenfalls hat E am Ende die Mühlen zusammengebaut mit Bauteilen, die er zuvor über die ASt'in bereits im November 2021 hat bestellen lassen.

125

(2.1.3) Die ASt'in hat mit EG am 20. Januar 2022 einen Vertrag über Ingenieurarbeiten zur Entwicklung eines automatisierten Steuerungssystems zum Gesamtpreis von 62.440 EUR geschlossen. Nach der Spezifikation des Anhang 1 zu diesem Vertrag hatte die EG dabei u.a. eine Konstruktionsdokumentation und Software zu entwickeln, letztere auf Fehler zu überprüfen sowie ein Handbuch zu erstellen. Diesem Vertrag lag ein Angebot der EG an die ASt'in vom Oktober 2021 zu Grunde. Danach sei für 57.640 EUR die Entwicklung einer Konstruktionsdokumentation, Entwicklung der Steuerungssoftware, Entwicklung eines übergeordneten Scada-Systems sowie die Vor-Ort-System-Debugging zu erbringen. Auch ein weiteres Angebot der Firma ... wurde diesbezüglich im Oktober 2021 eingeholt. Aufgrund der E-Mail-Kommunikation zwischen A und der EG im Vorfeld des Vertragsschlusses geht das Gericht zum einen vom tatsächlichen Abschluss des Vertrages und zum anderen von der Durchführung der Automationsaufgaben durch die Firma EG aus. Folglich war auch diese Aufgabe der ASt'in aus dem Vertrag mit F vergeben.

126

(2.1.4) Für die Beauftragung der Firmen C, T, W und S gab es zur Überzeugung des Gerichts basierend auf den präsenten Beweismitteln keine betrieblichen Gründe. Denn die Verpflichtungen, welche die ASt'in gegenüber der F zu erbringen hatte, waren nach Auffassung des Gerichts bereits durch die Verträge mit den Firmen ST, RD sowie EG vollständig abgedeckt. Mit Bauteilen für zehn Mühlen und 20 Ersatzrotoren, also 40 Rotoren mit Keramikhaltern, 20 Motoren, zehn Reduzierer, zehn Gehäuse sowie zehn Rahmen konnte die ASt'in jedenfalls die geschuldeten acht Mühlen samt acht Ersatzrotoren hergestellt werden. Anhaltspunkte dafür, dass die Verträge mit den genannten Firmen nicht erfüllt wurden, liegen nicht vor. Jede weitere Bestellung von Rotoren oder Reduzierstücken ist daher unschlüssig, weil sie außerhalb des vertraglich Geschuldetem liegt.

127

Eine doppelte Bestellung erscheint dem Gericht aus wirtschaftlichen Gründen nicht nur unüblich, sondern fernliegend. Denn bei den Firmen C und T wurden ausschließlich Rotoren, bei der W Reduzierer bestellt. Wie bereits ausgeführt, waren diese bereits bei den Firmen ST und RD, jeweils als Teil einer größeren Bestellung, geordert worden. Ein entscheidendes Indiz zur fehlenden betrieblichen Veranlassung ist zudem der Preis. Während die ASt'in bei ST 7.758 EUR pro Rotor mit Keramikhaltern zahlen muss, schuldet sie C nach dem Vertrag vom 2. Dezember 2021 190.084 EUR pro Rotor zuzüglich 23.151,25 EUR für montierte Keramikhalter, also zusammen 213.235 EUR für einen einzelnen Rotor. Bei T sollte die ASt'in nach dem Vertrag vom 2. Februar 2022 für einen Rotor 214.400 EUR zahlen. In Anbetracht der Differenz von über 200.000 EUR pro Rotor, ist die Entscheidung für die Verträge mit C und T für das Gericht nicht aus betrieblichen Gründen erklärbar. Für die benötigten Reduzierstücke zahlte die ASt'in an RD jeweils 19.420 EUR, wenn man die Montagekosten allein dem Reduzierstück und weder den Ölstationen noch den Motoren zurechnet. Bei der Firma W bestellte die ASt'in durch Vertrag vom 17. November 2021 vier Reduzierstücke zum Preis von je 650.000 EUR. Zum einen ist nicht nachvollziehbar, warum nur vier Reduzierstücke bestellt werden, wenn mindestens acht gebraucht werden und zum anderen ist die Preisdifferenz von über 630.000 EUR pro Reduzierstück für den erkennenden Senat nicht anders als mit gesellschaftlichen Gründen der A nachzuzuvollziehen. Kein ordentlicher und gewissenhafter Fremdgeschäftsführer hätte anstelle der A diese Verträge mit C, T und W für die ASt'in abgeschlossen. Denn sie benachteiligen die ASt'in in einer Art und Weise, die auch nicht durch andere Vorteile ausgeglichen werden. Jedenfalls sind solche für den Senat nicht erkennbar. Ein fremder Geschäftsführer hätte sich mit diesen Vertragsabschlüssen der ASt'in gegenüber schadensersatzpflichtig gemacht. Die von der ASt'in vorgelegten Wertberechnungen für die Rotoren, die Weldolets sowie die Reduzierer vermögen daran nichts zu ändern. Denn die ASt'in hat nach Auffassung des Gerichts die benötigten Bauteile jedenfalls tatsächlich bei anderen Firmen, s.o., günstiger erworben. Daher kann die Frage nach dem üblichen Marktpreis offenbleiben.

128

Ähnlich verhält es sich bei der Beauftragung der Firma S mit der Entwicklung eines automatisierten Steuerungssystems. Auch hier kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass S tatsächlich nicht tätig wurde, also keine Leistung gegenüber der ASt'in erbracht hat. Zwar hatte die ASt'in zuerst die S, nämlich im Dezember 2021, verpflichtet. Allerdings hätte es kein Bedürfnis nach Kommunikation mit EG im Januar 2022 mit anschließendem Vertragsabschluss über diese Aufgabe gegeben, wenn S tatsächlich hätte tätig werden sollen. Denn nach dem Vortrag der ASt'in hat S die Leistung bereits am 2. Februar 2022 vollständig erbracht und die ASt'in sämtliche Zahlungen geleistet. Dass diese Aufgabe nur einmal insgesamt zu

erbringen war, steht zur Überzeugung des Senats fest. Ebenso sieht das Gericht den Vertrag mit EG als tatsächlich gewollt an. Denn anders als in der o.g. Kommunikation mit eben EG gab es vor dem Vertragsabschluss mit S keine inhaltliche Vorberatung zwischen A und UK.

129

Betreffend N hat das Gericht keine ernstlichen Zweifel, dass die Telegram-Chatnachrichten von RBC, UK sowie von N von der gleichen Person, nämlich N stammen. Dies ergibt sich bereits aus den anknüpfenden Inhalten. Denn A spricht die Person jeweils mit ... an und nimmt jeweils Bezug auf zuvor unter einem anderen Alias geführte Telegram-Kommunikation. Aber auch aus der Verklammerung der Telegram-Chats mit den E-Mails von NZ wird die Personenidentität deutlich. Denn auf diese E-Mails wird in den Telegram-Chats immer Bezug genommen. Sämtliche Verträge werden über Telegram besprochen, angefordert oder benannt. Der Versand jener Verträge erfolgt dann zumeist über E-Mail.

130

Zudem verlangt A von N betreffend S -anders als bei EG und ...- keinen Kostenvoranschlag. In den Chats und E-Mails geht es ausschließlich um Zahlungen und korrekte Angaben zum Vertrag. Zwar übersandte N bereits am 17. November 2021 die Daten der Firma S zusammen mit denen von W. Nach seiner E-Mail vom 19. November 2021 sollten die Verträge für den Anfang sein, welche von ihm ausgefüllt und von A passend gemacht werden sollten. Am selben Tag weist N daraufhin, dass ein Fehler passiert sei, bei S sei der Zweck „Colsulting Services!!!“. Allerdings erkundigt sich dann A erst am 6. Dezember 2021, ob N ihr für ein Elektronik-Projekt eine Firma nennen könnte. Dabei fällt auf, dass sie zunächst den N um drei weitere Rechnungen oder ein Konto bittet. Erst dann beschreibt sie oberflächlich, welche Tätigkeit die Firma erbringen soll. Letztlich empfiehlt N letztlich S. Bereits am 7. Dezember 2021 und damit einen Tag später wird der Vertragsentwurf – unter dem unveränderten Entwurfsdatum 4. Dezember 2021 – im Wesentlichen finalisiert. An N schreibt sie diesbezüglich, dass sie nur noch die Registrierungsnummern von S sowie die im Vertrag genannte Summe in bar auf Zypern brauche. Nach Auffassung des Senats ist die Kommunikation mit N nicht darauf ausgelegt, einen Vertrag zu schließen, der tatsächlich durchgeführt werden soll. Auch hier ist festzustellen, dass die S für den Auftrag mit 397.840 EUR gegenüber der EG, mit der 62.440 EUR vereinbart wurden, mehr als das sechsfache erhalten sollte. Dies unterstützt das gefundene Ergebnis.

131

(2.2) Der erkennende Senat kommt unter Berücksichtigung der Ausführungen zu Ziffer (2.1) im Rahmen einer Gesamtwürdigung des vorliegenden Sachverhalts zu dem Ergebnis, dass die ASt'in die Verträge mit den Firmen W, C, T und S nur zum Schein abgeschlossen hat und die vertraglich bezeichneten Leistungen tatsächlich nicht erbracht werden sollten und auch nicht erbracht wurden. Es handelt sich deshalb um Scheingeschäfte im Sinne des § 41 Abs. 2 AO. Dafür spricht nach Auffassung des Senats zum einen die Überflüssigkeit der vereinbarten Leistungen und Lieferungen sowie die viel zu hohen Entgelte für jene (unter 1. b aa bbb (2.1.4) und zum anderen, dass die Firmen W, C, T und S nicht in der Lage waren, die im Vertrag bezeichneten Lieferungen bzw. Leistungen zu erbringen (2.2.1). Nach Auffassung des Senats können die Verträge entgegen dem Vortrag der ASt'in im vorliegenden Verfahren nicht als Vermittlungsverträge ausgelegt werden (2.2.2). Auch die Rolle des namentlich unbekannten N, der unter verschiedenen Alias aufgetreten ist, im Zusammenhang mit dem Abschluss der Verträge bewertet der Senat abweichend zur Auffassung der ASt'in (2.2.3.).

132

(2.2.1) Die Firmen W, C, T und S waren zwar rechtlich unstreitig existent. Allerdings verfügte keine der Firmen über einen Geschäftsbetrieb, der die Erbringung der vertraglich gegenüber der ASt'in geschuldeten Leistung /Lieferung erlaubt hätte. Dies ergibt sich für C, W und S aus den am 5. April 2023 durchgeführten Durchsuchungsmaßnahmen an den gemeldeten Adressen in Ungarn. Nach dem Vermerk der Steuerfahnderin ..., den das Gericht für glaubhaft hält, befand sich ein Wohnkomplex mit mehreren Wohnungen und einer Übersicht über viele Firmennamen an der Adresse der W. Eine dort wohnhafte Frau erklärte demnach, für viele Briefkastenfirmen zuständig zu sein, aber nicht für W. Von dieser würde sie für die Postannahme kein Geld bekommen, weswegen sie die Annahme verweigern würde. An der Adresse der Firmen S und C war ein Bürogebäude. Auf den Klingelschildern im Außenbereich gab es weder die S noch die C, jedoch eine ... Kft. Auf der Glasfassade im Außenbereich war der Name der W angebracht. Im Empfangsbereich des Gebäudes im Erdgeschoss gab es eine Übersicht über sämtliche Firmen. Dort waren sowohl C als auch S aufgeführt, jedoch nicht W. Auf dem Klingelschild des Büroraums war ebenfalls

allein der Name ... Kft. aufgebracht. An der Adresse der S befand sich ein freistehendes Wohnhaus. An dem zugehörigen Briefkasten waren neben der S weitere Firmennamen aufgelistet. Der Sohn, Herr ..., gab an, dass sein Vater, ein Rechtsanwalt, die S registriert habe, aber dieser ausgezogen sei. Er und seine Mutter würden für S mangels Bezahlung keine Post mehr annehmen. Eine Durchsuchung bei T in Tschechien wurde zwar nicht durchgeführt. Jedoch hat die in Tschechien mit den Vorermittlungen befasste Staatsanwältin, Frau ..., mitgeteilt, dass die angegebene Adresse ein virtueller Sitz in einem sog. „Office-House“ sei. Für das Gericht ergibt sich jedenfalls unzweifelhaft, dass sich an diesen Adressen kein für die Umsetzung der vertraglichen Verpflichtungen erforderlicher Geschäftsbetrieb befunden hat. Selbst die ASt'in hat in ihrer Antragsschrift nicht (mehr) behauptet, dass die Firmen C, T und W selbst hergestellt bzw. die Leistung erbracht (S) hätten.

133

(2.2.2) Das Gericht vermag dem Einwand der ASt'in, wonach die Verträge nur äußerlich Lieferverträge, aber tatsächlich Vermittlungsverträge gewesen seien, nicht zu folgen. Der ASt'in ist zwar insofern zuzustimmen, als dass das tatsächlich Gewollte für das Besteuerungsverfahren maßgeblich ist. Anders als die ASt'in sieht das Gericht jedoch das Gewollte weder in einem Vermittlungsvertrag noch in einem Produktionsvertrag. Die Gründe, warum „offiziell“ Herstellungs- und Leistungsverträge trotz anderen Willens abgeschlossen worden sein sollen, überzeugen den Senat nicht.

134

Insbesondere ist nicht nachvollziehbar, warum die ASt'in einen Vermittler, hier den N, kostenpflichtig bemüht, um dann doch keinen Direktvertrag jeweils mit dem günstigen russischen Hersteller abzuschließen, sondern nur weitere vermittelnde Unternehmen aus der EU beauftragt. Diese doppelte Vermittlungstätigkeit ist wirtschaftlich nicht nachvollziehbar. Denn jedes Unternehmen in der Kette -auch die beiden reinen vorgeblichen Vermittler- möchte an dem Auftragswert partizipieren. Der Einwand der ASt'in die russischen Zulieferer möchten „schwarz“ arbeiten, passt nicht zu den vorgelegten Verträgen der C und der W mit den Zulieferern. Denn hiernach sind die vorgeblichen Leistungspflichten dokumentiert. Dass hingegen nur die Zahlungswege unerkannt bleiben sollen, ist nicht schlüssig.

135

Auch das provisions- und damit kostenträchtige Einschalten von mind. zwei Vermittlern entspricht nicht dem Vorgehen der A bei der Kommunikation mit E bei der Preisgestaltung der Verträge mit ST und RD. Dort hatte sie mit Nachdruck verhandelt und auf Preiskorrekturen zu Gunsten der ASt'in gedrängt. Dazu passt, dass die ASt'in auf ihrer Homepage damit wirbt, dass sie seit 30 Jahren und damit auch unter der jahrelangen Ägide der A auf dem Markt ist, ihr betriebswirtschaftlich sehr erfolgreiches Agieren also auch durch diverse Wirtschaftskrisen hindurch unter Beweis gestellt hat. Insofern verängt der Hinweis, dass A unerfahren war, nicht. Zum anderen macht die Verschleierung eines aufsichtsrechtlich allenfalls konturierten Vermittlungsvertrags durch einen ungleich stärker regulierten Herstellungsvertrag innerhalb der EU wenig Sinn.

136

Des Weiteren ist die von den Firmen C, T, W und S übernommene Gewährleistung bei einem reinen Vermittlungsvertrag im Hinblick auf die Vertragsautonomie zwar unzweifelhaft zulässig. Jedoch ist diese sehr ungewöhnliche Vereinbarung im Rahmen einer Vertragsauslegung erklärungsbedürftig. An solchen nachvollziehbaren Erwägungen fehlt es indes. Aus Sicht des Gerichts spricht die Gewährleistungsübernahme der C, W T und S im Rahmen der Auslegung des vertraglich Gewollten für einen (Schein-)Herstellungsvertrag. Dafür spricht das Prozedere um die vorgebliche Mängelrüge durch die ASt'in gegenüber C. Im Ergebnis heben C und die ASt'in den Vertrag wegen angeblicher Sachmängel an den vier gelieferten Rotoren ohne Nachbesserungsaufforderung, ohne Verhandlungen über die Schuldfrage, ohne Schadensersatzforderungen, einfach am 10. Februar 2022 einvernehmlich auf. Es gibt im ganzen Kommunikationsverkehr zwischen N und A keinen Hinweis auf eine mangelhafte Lieferung. Einzig Versanddokumente sowie eine Vertragsbeendigung mit C fordert A von N am 31. Januar 2022. Daher wusste A bereits vor der Lieferung der ersten Rotoren, dass sie den Vertrag beenden muss. Denn ausweislich der Vertragsbeendigung wurden die Rotoren erst Anfang Februar 2022 zur Prüfung geliefert. Dies zeichnet kein Bild eines tatsächlichen Geschäftsvorfalles unter Fremden. Die Tatsache, dass A noch am 31. Januar 2022 drei Zahlungen an die C angewiesen hat, passt zur Vertragsaufhebung wegen angeblicher Mängel in keiner Weise. Zuvor hatte A an N am 27. Januar 2022 per Telegram-Chat gefragt, welche Beträge sie an C zahlen könne und wie viel am Tag. Nur kamen diese drei Zahlungen wegen einer

Kontoschließung bei C zurück. Über die Kontoschließung wurde A von N am 31. Januar 2021, aber eben nach den drei Überweisungen informiert. A hatte daraufhin vergeblich versucht, die Überweisung zu stoppen. Allerdings schickte ihr N bereits am 31. Januar 2022 per E-Mail einen neuen, auf den 2. Februar 2022 vordatierten, Vertrag, nämlich den mit T, über zwölf Rotoren, also bevor die C überhaupt „geliefert“ hatte. Deren Lieferung sollte erst Anfang Februar 2022 erfolgen. Dieses Verhalten ist nach Auffassung des Gerichts allein dann schlüssig im Gesamtkontext, wenn A und N bereits am 31. Januar 2022 wussten, dass die Firma C zum Geldschleusen nicht mehr verwendet werden kann. Denn C konnte im Nachgang ihrer Kontoschließung keine verwendbare Kontoverbindung mehr benennen. Sie wurde jedenfalls durch T schlicht ersetzt. Und bereits am 2. Februar 2022 wies A die ersten Zahlungen an T an.

137

Überdies ging A zur Überzeugung des Gerichts im März 2022 selbst (noch) davon aus, dass die Firmen C, W, T und S – wenn auch zum Schein – selbst liefern/herstellen sollten und keine Vermittler sein sollten. Denn A bittet N am 2. April 2022 – nachdem der Vermögensarrest des AG ... wegen ... teilweise vollstreckt wurde- um Hilfe nach weiteren Informationen betreffend die Firmen S, T, W und C. U.a. möchte A von N wissen, wie er sichergestellt habe, dass die von ihr beauftragten Firmen in der Lage gewesen seien, die Aufträge auszuführen. Es kann bei einer solch dokumentiert erfahrenen Geschäftsfrau wie A davon ausgegangen werden, dass sie weiß, welche Rolle welche Firma zu welchem Preis spielt – jedenfalls dann, wenn es sich um tatsächlich gewollte und bezahlte Verträge handelt. Es wäre zu erwarten gewesen, dass sich A nach Nachweisen zu den „tatsächlichen“ – durch die Firmen C, W, T und S vermittelten – Lieferanten erkundigt. Eine solche, sich aufdrängende Frage wurde indes nicht gestellt. Dies legt den Schluss nahe, dass es Lieferungen oder sonstige Leistungen in dieser Hinsicht weder gab noch solche ernstlich vereinbart waren.

138

Im Ergebnis geht das Gericht davon aus, dass den Verträgen der AST'in mit den Firmen C, W, T und S eine tatsächliche Leistung nicht zu Grunde liegen sollte. Weder die Herstellung von Rotoren oder Reduzierstücken noch die Entwicklung des automatischen Kontrollsystems noch die reine Vermittlungstätigkeit kommen hierfür in Frage. Denn alle für die Herstellung der Anlage in Litauen essenziellen Leistungen waren bereits am Markt beschafft. Die Verträge sollten nach Auffassung des Senats nur die tatsächlich durchgeführten Zahlungen der AST'in über die Firmen C, W, T und S an die Gesellschafterin A verdecken.

139

(2.2.3.) Entgegen der Auffassung der AST'in hat der unter verschiedenen Pseudonymen auftretende N der AST'in nicht einfach nur bei der Auftragsvergabe und der Bezahlung der russischen Zulieferer geholfen. Im Gegenteil, er hat gegen Bezahlung geholfen, mit Firmen aus seinem Netzwerk Scheinverträge zu generieren, auf welche dann tatsächlich gezahlt wurde. Der Senat geht auf der Grundlage der vorliegenden Beweismittel davon aus, dass N sämtliche der A genannten Firmen (C, T, W und S) zwar nicht rechtlich, aber faktisch beherrscht. Nach Einschätzung des Gerichts schaltete und waltete N trotz formal rechtlicher Selbständigkeit nach Belieben in den Firmen C, W, T und S. Der einzige Zweck jener Firmen bestand offenkundig darin, anderen Personen den Erhalt von Scheinrechnungen sowie einen dadurch verschleierte Rückfluss eigener Gelder gegen eine Gebühr zu ermöglichen. Aus diesem Grund ist A auch bereits im April auf N zugegangen. Anders als in der Konversation mit E ging es bei N zu keiner Zeit um das Projekt und die Details. Diese fehlende Kommunikation bezüglich des Vertragsinhalts wird u.a. deutlich am Beispiel des Vertrags mit C. Dort führte dies zu einer überhöhten Anzahlung, ohne dass A dies reklamiert hätte. E hatte sie wegen eines zu teuren Getriebes sofort zur Änderung aufgefordert. Nach der Spezifikation des Vertrags mit C hatte die AST'in insgesamt 3.411.764 EUR zu zahlen, welche in vier Tranchen zu je 852.941 EUR zu zahlen waren. Abweichend hierzu wies die Payment Invoice vier Zahlungen zu je 890.756 EUR aus. Dies ergibt in der Summe jedoch 3.563.024 EUR. Das Nichtauffallen und Nichtmonieren eines Mehrpreises von über 150.000 EUR durch A spricht ebenfalls dafür, dass es hier nicht um den Preis einer Sache geht, sondern um einen Geldtransfer zu ihr. Die AST'in zahlte an C schließlich auch 890.756 EUR vorgeblich für ein einzelnes Getriebe, mithin also 37.815 EUR „zu viel“.

140

Es wurde lediglich darauf geachtet, dass ein Unternehmen von N genannt wird, welches thematisch zu der vereinbarten Leistung passt. Denn Ziel war es, dass die Transaktionen nicht auffallen. Wären die Firmen C, T, S und W sämtlich Vermittler gewesen, wie von der AST'in vorgetragen, wäre die in den jeweiligen

Registern eingetragenen Geschäftsfelder bei der Auswahl der Firma unerheblich gewesen bzw. ohne Vermittlungstätigkeit sogar fehlerhaft und damit auffällig. Dann jedoch hätte N jedoch nicht per E-Mail auf den „richtigen“ Zweck bei der S hinweisen müssen.

141

Als weiteres Indiz wertet das Gericht die Kontaktaufnahme der A zu N bereits im März 2021. Nach einem Telefonat zwischen A und N sendet A ihre persönliche E-Mail-Adresse – und nicht die der ASt'in – via Telegram an N. In der Folge bekam A E-Mails von N. In diesen E-Mails sind nach Auffassung des Gerichts die Bedingungen und die Funktionsweise des Netzwerks um N erläutert. Denn A schreibt noch am selben Tag, dass es kompliziert sei. Eines stellte sie gleich klar, die Gutschrift solle in Teilbeträgen erfolgen und es bestehe auch keine Notwendigkeit, alles auf einmal abzuheben. Daneben erwähnt A die Option den größeren Teil hier bei ihr in der EU zu lassen und eben nicht alles nach Russland zu fahren. Auch wenn die mitgelieferte Übersetzung nicht eindeutig ist, geht das Gericht aus dem Zusammenhang davon aus, dass A sinngemäß in derselben Nachricht überdies schreibt, dass sie Geld an die Polen und die Ungarn zahlt und dies dann zu ihr zurückkehrt.

142

Nachdem A sich mit N geeinigt hatte, dass sie wie beschrieben verfahren möchte, schickte ihr N die ersten Firmennamen mit Kontodaten, nachdem F die ersten Zahlungen an die ASt'in geleistet hatte. Über seine Dienste, also die Nutzung der Firmen C, T, W und S und das anschließende Zurückführen an A oder ihre Angehörigen, rechnete N ordnungsgemäß ab. In dieser Abrechnung ist jeder Zahlungseingang, mit Datum und Betrag vermerkt und unter Kommentar ist der zu Grund liegende Vertrag genannt, also zunächst die Firma W. N zieht von allen Eingängen 4,5 % Provision für sich und 2 % Steuer ab. Diese Abzüge werden von der Gesamtsumme abgezogen unter Verbrauch. Am 24. November 2021 ist ein Verbrauch in Höhe von 215.583,22 EUR vermerkt. Zuvor wurde noch eine Barprovision von 2,2 % abgezogen. Das Gericht ist davon überzeugt, dass ein Betrag in Höhe von 18.000.000 Rubel, wie von A am 22. November 2021 gewünscht, zur Auszahlung gelangte. Dies ergibt sich für den Senat unzweifelhaft aus dem Telegram-Chat hat zwischen N und A. Denn A fragt am 23. November 2021, wann K, der zu dieser Zeit in Moskau gewesen sei, die erste Charge abholen könne. N antwortet, dass sie morgen abladen werden. Später teilte N mit, dass er den genauen Bargeldbetrag erst morgen nach dem Erwerb der Rubel mitteilen könne. N entschuldigt sich am 24. November 2021 für die verspätete Lieferung. Letztlich bestätigt K der A, dass das Geld bei ... angekommen ist und er (K) es nun zur Bank gebracht hat.

143

Zutreffend führt der steuerliche Vertreter der ASt'in hierzu aus, dass die einzelnen Nachrichten sehr vieles bedeuten könnten und teilweise schlecht übersetzt seien. Allerdings hat die ASt'in keine Übersetzung durch einen vereidigten Dolmetscher vorgelegt. Mithin legt das Gericht bei seiner summarischen Prüfung die mitgelieferte Übersetzung zu Grunde. Zudem ergibt sich ein deutlicheres Bild vom Inhalt der Chat-Nachricht in der Zusammenschau sämtlicher Chat-Nachrichten, der Bankvorgänge und der Abrechnung von N. Danach wird in den Chats u.a. über die Auszahlung des Geldes geschrieben. Auch die Nachricht von A an K vom 26. November 2021 fügt sich in eben dieses Bild. A schreibt dort, dass er [K] verstehen müsste, wie viel sie von „650“ bekommen hätten. 650.000 EUR entspricht der an W 23. und 24. November 2021 gezahlten Beträge. Ausweislich der Abrechnungstabelle des N ergeben sich nach Abzug von allen seitens N berechneten Provisionen und Steuern Auszahlungsbeträge aus den Zahlungen an W in Höhe von 594.403 EUR. Dies entspricht dem Foto eines Taschenrechners, welches K an A schickt mit dem Kommentar, das ist weniger als jede Steuer. Die Auslegung der ASt'in, dass es sich bei den 594.403 EUR um die Zahlung an die Subunternehmer handele und die Provisionen nur eben unterschiedlich heißen würden, ist zwar möglich, aber nicht naheliegend. Denn der Versuch, die 2 % Umsatzsteuer als Provision als Instrument zur Überwachung der Einhaltung der Buchführungspflichten der russischen Zulieferer zu erklären, wirkt derart sachverhaltsfern, dass ein Zusammenhang mit dem tatsächlichen Geschehen nicht zu erkennen ist. Der Senat geht vielmehr davon aus, dass die verschiedenen Provisionen genau das bedeuten, als was sie bezeichnet wurden. Mit den 4,5 % wird die Nutzung des Firmennetzwerkes für das Durchschleusen des Geldes abgegolten. Dies entspricht zudem der zivilrechtlichen Vereinbarung zwischen A und N. Danach sollte ein Teil bar nach Russland und der andere Teil in der EU verbleiben.

144

(2.3) Entgegen des Vortrags der ASt'in vermag das Gericht keinen Beitrag der Firmen W, C, T und S zur letztlich an die ASt'in erfolgten Lieferung erkennen. Dies ergibt sich bereits aus dem zu den Scheinverträgen

Ausgeführten. Es war weder gewollt, dass die Firmen W, C, T und S etwas liefern, herstellen oder sonst leisten noch ist dies tatsächlich passiert. Auch eine Beteiligung an der echten Lieferung durch eine Handelsvermittlungstätigkeit ist, wie bereits ausgeführt, zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht beabsichtigt worden. Eine Abrede über die Provision der Vermittlungstätigkeit der Firmen W, C, T und S fehlt gänzlich. Anders als die ASt'in meint, wäre diese Abrede zentral für einen Vermittlungsauftrag. Das Fehlen spricht nach Auffassung des Senats gegen eine Vermittlungstätigkeit dieser Firmen. Für die Qualifizierung des N als Vermittler der Zahlungen der ASt'in an A über sein Netzwerk an Firmen spricht hingegen, dass er seine Provision offen ausgewiesen und gegenüber der ASt'in abgerechnet hat. Zudem scheint N als russisch-sprechende Person viel geeigneter mit russischen Zulieferern Verträge zu schließen, als die europäischen Firmen W, C, T und S. Hieran ändern auch die von der ASt'in vorgelegten Lieferscheine nichts. Ausgehend von diesen übermittelten Dokumenten, welche im summarischen Verfahren als präsenste Beweismittel zu beurteilen sind, gelangt das Gericht zu der Auffassung, dass diese Dokumente weder eine Leistung als solche, noch die konkret angegebene belegen können. Das Gericht spricht diesen Belegen jegliche Beweiskraft ab. Denn diese Bescheinigungen sind zur Überzeugung des Gerichts mittels Computer mindestens verändert, wenn nicht überhaupt erstmals (nach-)erstellt worden. Dies ergibt sich aus verschiedenen Indizien.

145

Die Unterschrift des E, auf welche die ASt'in mehrfach hingewiesen hat, ist zur Überzeugung des Gerichts in keinem einzigen Fall eine echte Unterschrift von E, sondern ein eingefügtes Faksimile. Denn die sog. Unterschrift ist auf allen Lieferscheinen identisch im Schriftbild, wenn auch in verschiedene Richtungen leicht gedreht bzw. ganz leicht vergrößert worden. Betrachtet man die vermeintliche Unterschrift des E zum Beispiel auf dem Lieferschein der Firma ... in der Vergrößerung, so ergibt sich das exakt gleiche Verhältnis der Länge des Durchmessers des ersten Buchstabens zu dem doch sehr lang gezogenen letzten Buchstaben. Bei tatsächlich geleisteten Unterschriften ist die Gleichheit jedes Bogens schon unrealistisch, jedoch das gleiche Verhältnis zwischen der Größe den einzelnen Buchstaben – eben nur vergrößert – nahezu ausgeschlossen. Zudem ist bei dem ersten Buchstaben eine dunklere Stelle, die in beiden „Unterschriften“ an derselben Position ist. Überdies lässt sich beim Vergrößern nur ein rascher Qualitätsverlust feststellen, jedoch keine Verbindung zwischen der Unterschrift und dem Papier. Im Kontrast hierzu lässt sich eine echte Unterschrift mustergültig bei dem CMR-Frachtbrief für die Lieferung von Y, bei der E leitend angestellt, an ST erkennen. Auch bei sehr starker Vergrößerung wird die Unterschrift nicht unklar, es zeichnen sich Druckpunkte des Stifts auf dem Papier ab. Die Unterschrift scheint auch nicht von E persönlich, sondern von einem anderen Mitarbeiter geleistet worden zu sein. Dies erscheint in einer größeren Firma, die viele Lieferungen erhält, schlüssig. Die Unterschriften des E auf den anderen Frachtbriefen von Y an ST sind zwar als dessen erkennbar, aber eben nicht mehr identisch im Schriftbild.

146

Weiterhin spricht für die nachträgliche Herstellung der Lieferscheine, welche die Lieferung der Firmen T, W und W nachweisen sollen, das einheitliche Äußere. Sämtliche Lieferscheine entsprechen dem Formular TORG 12, dessen Benutzungspflicht in der Russischen Föderation bereits seit 1. Januar 2013 abgeschafft wurde. Daher ist es nicht schlüssig, dass alle von der ASt'in benannten Zulieferer – immerhin acht – zufällig dieses alte Muster verwenden und weder eigene Vordrucke noch den internationalen CMR-Frachtbrief verwenden. Bei all diesen Lieferungen soll zudem stets E anwesend gewesen sein und den Erhalt der Lieferung persönlich quittiert haben. Dies erscheint bei den verschiedenen Daten der Lieferungen sehr unwahrscheinlich.

147

Genauso auffällig verhält es sich mit dem ovalen, aber stets nicht gut lesbaren Stempel von J – in russischer Sprache – auf allen Lieferscheinen von W, C und T. Bei diesen sind die nichtlesbaren bzw. zu schwach gedruckten Stellen immer die gleichen. U.a. ist der äußere Ring stets an derselben Stelle unterbrochen.

148

Nach alldem sind die von der ASt'in vorgelegten Lieferscheine auch im summarischen Verfahren nicht dafür geeignet, einen Nachweis für Lieferungen der Firmen C, T und W zu erbringen.

149

(2.4) Die zur Annahme einer vGA erforderliche Begünstigung der Gesellschafterin liegt in dem geplanten Rückfluss der von der ASt'in an die Firmen C, T, W und S bezahlten Beträge – unter Abzug von diversen Gebühren – an A persönlich bzw. an ihre Angehörigen. Denn würde man die Scheinfirmen hinwegdenken, stellt sich jede Zahlung der ASt'in an die Firmen C, T, W und S als Zahlung an A und damit an eine Gesellschafterin dar. Mangels tatsächlichem Fremdgeschäft bleibt rechtlich nur eine schlichte Auszahlung – wenn auch über tatsächliche Umwege – von der Gesellschaft an die Alleingesellschafterin übrig. Ausgangspunkt hierfür ist die Abrede mit N über den Rückfluss der Gelder über diverse Firmen, die sämtlich keine eigene Aktivität haben, sondern von N komplett gesteuert werden. Wegen des Vortäuschens einer tatsächlichen Geschäftsbeziehung bleibt die Auszahlungssumme nicht nur kapitalertragsteuerfrei, sondern mindert letztlich den Gewinn der ASt'in. Wie bereits ausgeführt, ist das Gericht davon überzeugt, dass N bereits im März 2021 A das Prinzip seines Scheinfirmensystems im Wege von E-Mails erläutert hat. A fasst es via Telegram zusammen und weist daraufhin, dass sie nicht alles auf einmal benötigt, sondern Teilbeträge in Ordnung seien. Es sei auch verrückt, ergänzt sie, alles nach Russland zu fahren. Daher solle der größere Teil hier in der EU bleiben. Der Senat versteht das System des N so, dass das Geld an polnische, ungarische etc. Firmen gezahlt wird, um im Anschluss zu A auf verschiedenen Wegen und in Höhe von 1,5 bis 2 Millionen EUR in bar nach Russland zu K gebracht zu werden. Nachweise hierzu wurden bereits unter (2.2.3) dargestellt. Diese Summen fügen sich in das tatsächlich umgesetzte Geschehen. Denn tatsächlich hat A bereits kurz nach Eingang der ersten Tranche von F angefangen, Geld über die Firmen von N an sich selbst auszuzahlen. Insgesamt überwies die ASt'in 4.553.396 EUR an die Firmen C, T, W und S. Diese rund 4.500.000 EUR entsprechen den vier Millionen Euro, welche A von Anfang an für sich selbst ausbedungen hatte. Denn dass am Ende des ganzen Projekts mit einer Investitionssumme von 20.000.000 EUR gut 4.000.000 EUR Gewinn für die ASt'in verbleiben sollte, hatte A bereits im Januar 2021 VS geschrieben, als sie auf der Suche nach Investoren war. Insofern stand die Höhe des „Gewinns“ der ASt'in schon vor dem Abschluss des Generalunternehmensvertrag mit F und damit auch vor der tatsächlichen Umsetzung fest. Auch D bestätigte in seiner Vernehmung, dass A einen der Teil der 10.000.000 EUR für sich persönlich verwenden wollte. Dies sei ihm aber im Hinblick auf die erhaltenen Patente egal gewesen. Insofern waren VS und D im Hinblick auf die von A persönlich überlassenen Patente damit einverstanden, dass A Geld bereits am Anfang des Projekts für sich verwendet. Damit verfängt das Argument der ASt'in, dass A keine Projektgelder für fremde Zwecke hätte verwenden können, weil es den Verantwortlichen der F hätte auffallen müssen, nicht. Denn die Verantwortlichen der F waren damit einverstanden. Insofern mag zwar im Vertrag mit F etwas Anderes geregelt sein. Dies wurde jedoch nicht gelebt. Zudem war dieser Betrag in die Gesamtinvestitionssumme eingepreist. Daher führt auch das weitere Argument der ASt'in, wonach das „abgezweigte“ Geld dann für das Projekt gefehlt hätte, nicht zu einem anderen Ergebnis. Denn die echten Zahlungen an ST, RD sowie EG beliefen sich nur auf einen Gesamtbetrag von insgesamt 808.760 EUR. In Anbetracht der Gesamtinvestitionssumme durch F ist der tatsächliche Aufwand der ASt'in für Lieferungen und Herstellung überschaubar. Ein Risiko der A persönlich bestand nach Auffassung des Gerichts im Hinblick auf den Verlust ihrer Patente daher nicht. Es scheint sogar näherliegender, dass die vier Millionen als „Preis“ für die Überlassung der Patente gezahlt wurde und daher in die Kalkulation zusätzlich zur Werkserstellung eingerechnet wurden.

150

Die Nutzung von Scheinverträgen mit Firmen aus dem Netzwerk des N, diene daher dazu, die rund 4.500.000 EUR persönlichen Gewinnanteil der A ergebnisneutral von der ASt'in zur A persönlich und ohne Kapitalertragsteuerpflicht zu bekommen. Die Abrechnungen des N in Form der Tabelle ... bestätigen die Auffassung des Gerichts. Denn in dieser legt N der A -und nicht der ASt'in gegenüber- Rechnung, wie viel Geld in seinem System von ihr ankam und nach Abzug von diversen Gebühren und Steuern zu ihr in welcher Form und wo zurückkam. Die Anweisung, an welchen Ort wie viel Geld ankommen sollte erteilte A per Telegram-Chat. Zu Recht weist die ASt'in daraufhin, dass A das Geschehen bei den Firmen W, C, S und T rechtlich nicht kontrollieren oder gar beherrschen konnte. Allerdings kommt es darauf nicht an. Denn A hatte mit N eine vertragliche Abmachung, nach welcher N Gelder der ASt'in unter Nutzung von für die ASt'in fremden Firmen „betrieblich“ ausschleust und am Ende A persönlich oder ihren Angehörigen, wie K, zukommen lässt. Diese vertragliche Bindung führt somit zu einer fortgesetzten und damit durchgehend vorhandenen Verfügungsmacht der A über die Gelder.

151

Dass dabei nicht alle einzelnen „Geld-Lieferungen“ in der Abrechnungstabelle ... mit dem Chatverkehr übereinzustimmen scheinen, ändert an diesem Befund nichts. Im Rahmen des summarischen Verfahrens

erscheint es sachgerecht, die Tabelle mit den Chatnachrichten stichprobenartig abzugleichen. Im Hinblick auf die Zahlungen an C vom 6. Dezember 2021 hat der Senat keine ernstlichen Zweifel, dass die Gelder abzüglich der Provisionen und Gebühren vollständig bei A bzw. ihren Angehörigen angekommen sind. Dies ergibt sich zunächst aus den Telegram-Chats. Dort bittet N ebenfalls am 6. Dezember 2021 um eine Aufteilung der Auszahlungen. A erklärt, dass sie alles in Euro brauche. Am 8. Dezember 2021 beschwert sich A, dass nur ein Zehntel angekommen sei. N antwortet am selben Tag, dass sie garantiert am Freitag abschließen würden. A fragt, ob es morgen, also am 9. Dezember 2021, noch eine Lieferung geben wird, was N bejaht. Am 14. Dezember schreibt sie K, dass N gesagt habe, dass es morgen, also am 15. Dezember 2021 den Rest geben würde. Nach der Auswertungstabelle gab es Auszahlungen in Euro am 9., 10., 13. und 14. Dezember und eine Auszahlung von 10.000.000 Rubel am 15. Dezember 2021. K schreibt am 15. Dezember 2021, als er in Moskau ist, dass es das Geschenk gegeben habe. Für den Senat ist nach der summarischen Prüfung nicht zweifelhaft, dass die Auszahlung in Rubel letztlich an K erfolgt ist. Die vermeintliche Abweichung von der ursprünglichen Bestellung in Euro zu einer Aufteilung mit einem Rubel-Anteil führt nicht zu Zweifeln am Zufluss bei A. Denn zum einen fanden immer wieder Telefonate zwischen N und A statt, in denen eine anderer Lieferort oder Währung besprochen worden sein könnte. Zum anderen gab es vom 14. Dezember 2021 bis 4. Januar 2022 keinen Chatverkehr zwischen A und N. Daher scheint es möglich, dass in dieser Zeit über andere Wege kommuniziert wurde. Letztlich ist aus Sicht des Gerichts der Rückfluss des Geldes, welches zuvor an die Firmen C, T, S und W gezahlt wurde, an A nicht nur geplant gewesen, sondern ist auch zeitnah zum jeweiligen Zahlungszeitpunkt umgesetzt worden.

152

Der Senat hat keine ernstlichen Zweifel, dass es auch Zuflüsse in Form von Bargeld auf Zypern gab. Dies ergibt sich aus den Chats und aus der Abrechnungstabelle. Allein der Einwand der AST'in, dass niemand Bargeld in großem Umfang nach Zypern bringen könne, genügt indes nicht, um gleichwohl Zweifel am Rückfluss auf Zypern zu begründen. Denn zum einen bedeutet ein Bargeldzufluss nicht zwingend, dass bereits Bargeld nach Zypern gelangt ist. Zum anderen ist ein Transfer von Geldern -bar oder unbar- nach Zypern nach Auffassung des Senats jedenfalls nicht von vornherein ausgeschlossen. Denn ob die Einhaltung der betreffenden Rechtsvorschriften betreffend Geldtransfers seitens Zypern im Jahr 2022 flächendeckend kontrolliert wurde, erscheint zumindest zweifelhaft (<https://www.zdfheute.de/politik/ausland/zypern-briefkastenfirmen-cyprus-confidential-faq-100.html>).

153

(2.5) Im Ergebnis waren sämtliche Überweisungen der AST'in an W, T, C und S gesellschaftlich veranlasst. Denn die Scheinverträge zwischen der AST'in und den Firmen C, T, W und S können keine betriebliche Veranlassung begründen. Sie sind nach § 41 Abs. 2 AO unbeachtlich. Da A -wie aufgezeigt- die letztlich begünstigte Gesellschafterin ist, waren die Zahlungen gesellschaftlich veranlasst. Ein fremder, gewissenhafter Geschäftsleiter hätte weder Verträge, die eine Zahlungspflicht der Gesellschaft ohne Gegenleistung begründen abgeschlossen, noch hätte er Zahlungen ohne tatsächlich gewollte Gegenleistung geleistet. Selbst als „echte“ Liefer- und Herstellungsverträge hätte ein solcher, fremder Geschäftsleiter die Verträge mit den Firmen C, T, W und S nicht abgeschlossen. Denn diese Vorgänge hätten für die Gesellschaft nur wirtschaftliche Nachteile gehabt. Wie bereits aufgezeigt, wurden andere Firmen mit denselben Aufträgen verpflichtet und dies im Vergleich zu deutlich günstigeren Preisen. Letztlich erfolgten die Zahlungen an die Firmen C, T, W und S ohne Rechtsgrund. Wegen des Rückflusses zu A ist die gesellschaftliche Veranlassung unzweifelhaft gegeben.

154

bb) Die von der AST'in an die Firmen C, T, W und S gezahlten Beträge in Höhe von 4.553.396 EUR sind A auch zugeflossen.

155

aaa) Einnahmen sind zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich verfügen kann. Geldbeträge fließen in der Regel dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Aber auch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten kann einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht (BFH, Urteil vom 14. Februar 1984 – VIII R 221/80 –, BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480, Rn. 17). Bei beherrschenden Gesellschaftern ist der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des

Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen; denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu. Diese Zuflussregel gilt stets dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet (BFH, Urteil vom 5. Oktober 2004 – VIII R 9/03 –, Rn. 34, juris). Ein Zufluss beim Gesellschafter kann dabei auch dann vorliegen, wenn er selbst (noch) keine Zahlung erhalten hat. Denn für die Annahme eines Vermögenszuflusses genügt es, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht (BGH, Beschluss vom 2. November 2010 – 1 StR 544/09 –, Rn. 104, juris). „Nahe stehend“ sind nicht nur Angehörige i.S.v. § 15 AO; eine Beziehung, die auf die außerbetriebliche Zuwendung schließen lässt, kann auch gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Art sein (BFH, Urteil vom 18. Dezember 1996 – I R 139/94, NJW 1997, 2198). Ein Zufluss ist beim Gesellschafter auch dann gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft an einen Dritten zahlt und damit eine Verpflichtung des Gesellschafters erfüllt (BFH, Urteil vom 24. Januar 1989 – VIII R 74/84, BStBl II 1989, 419, 420). Dies ist auch dann der Fall, wenn die Gesellschaft die Verpflichtung zur Zahlung der ausschließlich privat veranlassten „Kosten“ für Dienste im Zusammenhang mit der Erstellung von Scheinrechnungen und Geldtransfers erfüllt (BGH, Beschluss vom 2. November 2010 – 1 StR 544/09 –, Rn. 107, juris).

156

bbb) In Anwendung dieser Grundsätze hat der erkennende Senat keine ernstlichen Zweifel, dass A die gesamten Zahlungen, welche die AST'in an die Firmen T, C, W und S geleistet hat, im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen sind. Aufgrund der Allein-Gesellschafterstellung von A und der zugleich ausgeübten Geschäftsführertätigkeit sowie der zivilrechtlichen Vereinbarung mit N zur Steuerung des auf Grundlage von Scheinrechnungen ausgekehrten Vermögens der AST'in ist ein Zufluss bei A bereits im Zeitpunkt der Zahlungsanweisung der AST'in an die Bank anzunehmen (1). Selbst wenn man den Zufluss erst mit Entgegennahme des Bargelds durch A oder ihre Angehörigen sehen würde, ergebe sich im Streitfall nach summarischer Prüfung anhand der Abrechnungstabelle des N im Zusammenspiel mit den verschiedenen Chats ein Zufluss jedenfalls in Höhe von 3.245.996 EUR (2).

157

(1) Zwar sind nach Auffassung des Gerichts die Grundsätze über den Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter bereits bei Fälligkeit einer Forderung nicht anzuwenden. Denn es gab keinen Vertrag zwischen der AST'in und A, aufgrund dessen A eine Forderung aus einer Leistungsbeziehung gehabt hätte. Auch hat A nicht an eine eigene Firma oder die eines Angehörigen oder an sich selbst überwiesen. Gleichwohl sieht der Senat den Zufluss der vGA bereits im Zeitpunkt der Anweisung durch A an die Bank zur Überweisung der streitigen Beträge an die Firmen C, T, W und S als gerechtfertigt an. Denn A hatte mit der jeweiligen Auskehr des Vermögens der AST'in zugleich über dessen nicht betriebliche Verwendung entschieden. Die Gelder wollte sie jeweils für ihre privaten Zwecke verwenden. Sie hat mit N eine Vereinbarung über die Nutzung eines Scheinfirmennetzwerks, in welchem N jede Firma tatsächlich beherrscht hat (1.1), abgeschlossen ohne damit die tatsächliche Verfügungsgewalt aus der Hand zu geben. Denn ehe diese Geldtransfers erfolgten, war deren weiterer Weg hin zu ihr bzw. zu ihrem Sohn K vorgegeben (1.2).

158

(1.1) Nach summarischer Prüfung der vorliegenden Unterlagen und Beweismittel geht der Senat davon aus, dass N die Firmen C, W, T und S tatsächlich beherrscht hat. Die formal eingesetzten Direktoren hatten keine Entscheidungsbefugnis, sondern sie mussten Verträge unterschreiben, die N vorbereitet hatte, teilweise wurde die Unterschrift durch ein Faksimile gleich ersetzt. Dieses Ergebnis ergibt sich aus der Zusammenschau von Chatnachrichten zwischen N und A sowie aus der Vernehmung des Zeugen I, den Direktor und Inhaber der W, vom 22. August 2024. Aus dessen Aussagen schließt der Senat, dass der Zeuge ein Strohhalm war, der weder eigene Kompetenzen noch Kenntnisse hatte. Denn er wusste weder wie hoch die Umsätze oder die Gewinne der W ungefähr in den Jahren 2021, 2022 waren, noch was er für den Firmenkauf bezahlt hat, noch kannte er Herrn Ka, den Buchhalter der W. Er hat zwar einen Mitarbeiter eingestellt, den hat er aber sprachlich nicht verstanden und deswegen erinnert er sich nicht an dessen Namen. Immerhin wusste er, dass die Buchhaltungsunterlagen beim Buchhalter sind. Jedoch kannte er das Konto der W, auf dem ca. 61.000.000 EUR binnen eines Jahres eingegangen und wieder abgefließen sind, nicht. Ganz sicher war er sich aber darin, dass es zu russischen Firmen keine Geschäftsbeziehungen

gegeben hat. Ganz deutlich wird die Strohmann-Eigenschaft, wenn der Zeuge I erklärt, dass er viele Sachen unterschrieben habe, die er elektronisch bekommen habe und nach Unterschrift zurückgesendet habe. Der Zeuge I hat nach Auffassung des Gerichts auch keine einem Geschäftsführer entsprechende Geschäfte ausgeführt. Dies war schon räumlich schwierig. Denn er lebte bis zum Kriegsbeginn in der Ukraine und flüchtete dann nach Deutschland. Er war nach seinen Angaben selbst nur zweimal an der Meldeadresse der W in Ungarn, u.a. zur Umschreibung nach Erwerb. Aufgrund seiner Erklärung, dass alle Vertragsunterlagen in Ungarn seien und er von Deutschland aus keinen Zugriff habe, erscheint es für das Gericht ausgeschlossen, dass er mit dem Tagesgeschäft der Firma W, die ihm immerhin formal gehörte, etwas zu tun hatte. Nach Unterlagen und Verträgen befragt, wurde die Abhängigkeit von N und seinen Helfern deutlich. Denn der Zeuge I wusste nicht, wo die Unterlagen sind, bot jedoch an, alles mit seinen Juristen zu klären, die er jedoch nicht benennen wollte. Jeder Geschäftsführer einer aktiven oder „lebenden“ Gesellschaft hätte auf diese Fragen antworten können und müssen. Aber der Zeuge I hätte alle Informationen erst bei N und seinen Helfern erfragen müssen. Selbst den Buchhalter, den er nach dessen Aussage gegenüber ungarischen Vernehmungsbeamten selbst eingestellt hat, kannte er nicht. Der Buchhalter, der Zeuge Ka, wiederum hatte zwar Unterlagen der Firmen S, C und teilweise von W., erklärte aber, dass die Firmen C und S keine Mitarbeiter gehabt hätten und Jahresumsätze von unter 10.000.000 ungarische Forint waren. Die ASt'in kannte er jedenfalls nicht. Auch das ist nach Auffassung des Gerichts ein Beleg dafür, dass kein anderer außer N von den Scheinverträgen wusste, nämlich nicht der Buchhalter und zumindest bei W auch nicht der Direktor. Denn die hohen Umsätze mit der ASt'in waren beiden Zeugen unbekannt. Auch wusste der Zeuge I, der seit 1. Februar 2022 der Direktor war, nichts von der Lieferung des ersten Reduzierstücks seitens W an die ASt'in Anfang Februar 2022. Das Abnahmeprotokoll aus dem März 2022 hat zudem Herr ..., der Vorgänger des Herrn I unterzeichnet, der aber nicht mehr für die W tätig war. Insofern wird deutlich, dass die Direktoren der Firmen W, C, T und S nichts mit den Geschäften dieser Firmen zu tun hatten; abgesehen vom Unterschreiben bereits vorgefertigter Texte. Dem steht die Kontovollmacht des Zeugen Ka für das Konto der W in der Zeit vom 17. Dezember 2021 bis 31. Januar 2022 nicht entgegen. Denn zum einen wurde der Zeuge bezüglich dieses Kontos nicht befragt und zum anderen geht der Senat mangels Bankkarte für das Konto davon aus, dass es ein reines Online-Konto war und keiner der formal Verfügungsberechtigten tatsächlich auf das Konto Zugriff hatte. Dies ergibt sich aus den taggleichen Bestätigungen des N gegenüber A, wenn diese die streitigen Überweisungen in Auftrag gegeben hatte. Der Senat sieht zudem keine Probleme, die beiden Zeugenaussagen heranzuziehen. Denn die Widersprüche in beiden Aussagen oder auch eine von der ASt'in behauptet Schwarzarbeit des Zeugen Ka können nicht davon ablenken, dass beide keine Kenntnisse über die jeweiligen Firmen hatten. Das belegt aber gerade, dass N selbst die Firmen W, C, T und S beherrscht hat. Für die Firmen S, T und C ergibt sich dieser Befund aus dem Chatverlauf mit A. Dort ist erkennbar, dass N, der nach dem Vorbringen der ASt'in nur Vermittler zwischen der ASt'in und den Firmen C, T, W und S gewesen sein soll, bereits vor Vertragsunterzeichnung mit W über die Höhe der ersten Zahlung – bis 300.000 EUR – spricht. Dann gibt N – und nicht etwa der Direktor der W – die Anweisung, dass die Beträge gestückelt werden müssen, nicht gleich hoch sein sollen und unter 100.000 EUR liegen sollen. Auf die Nachfrage seitens A nach dem „warum“ der Stückelung, antwortet N sofort, also ohne Rückfrage bei W, dass dies eine Bitte der Empfängerbank ist. Dies wertet das Gericht als starkes Indiz für die tatsächliche Beherrschung des Geldverkehrs der W durch N. Denn mit der Empfängerbank des vermittelten Vertragspartners hat der Vermittler üblicherweise gar nichts zu tun. Zudem spricht die vorgegebene Stückelung für ein Konto, das zum Durchschleusen von großen Geldsummen genutzt wird. Der Erklärungsversuch der ASt'in, dass dies im Hinblick auf die russischen Zulieferer erfolgt sei, vermag nicht zu überzeugen. Denn die Bezahlung dieser ist in keiner Weise von der Höhe der eingegangenen Beträge abhängig. Denn deren Bezahlung würde erst im zweiten Schritt erfolgen und hätte durch Barabhebungen in entsprechender Höhe problemlos angepasst werden können. Auch die Antwort von N, auf die Frage seitens A, ob sie heute noch drei Summen anweisen könnte, „lieber morgen“, spricht für die Chef-Rolle des N, der alle gesteuert hat. Noch deutlicher wird die Position des N, als A sich bei ihm beschwert, dass sie mit ihrer Bank Probleme habe, weil sie nicht an „normale“ Banken überweist, sondern an „Zahlungssysteme“, wie bei C an ein spanisches. N teilt A, nach Auffassung des Gerichts ohne jegliche Absprache mit Herrn ..., nicht mal vier Stunden später eine neue Bankverbindung für C mit. Dies geht nur deshalb so schnell, weil N ein System an Banken hat, die er für seine Geldbewegungszwecke einsetzt. Diese Wertung durch das Gericht wird zudem durch die Kommunikation zwischen A und N bezüglich der Vertragsabschlüsse bzw. deren Änderungen gestützt. Zum Beispiel weist A am 4. Februar 2022 um 6.50 Uhr N daraufhin, dass die Bankverbindung bei S angepasst werden müsste. Bereits 8.45 Uhr schickt N den Hinweis der W, dass sich die Kontoverbindung geändert hat

– mit einem Stempel der S, datiert auf den 31. Januar 2022, und der Unterschrift des Direktors, Herrn In diesen zwei Stunden erscheint es dem Senat als ausgeschlossen, dass tatsächlich eine Kontaktaufnahme mit dem Direktor der S stattgefunden hat und dass dieser am Ende eine Entscheidung getroffen und selbst unterschrieben hat. Vielmehr ist zur Überzeugung des Senats wiederum ein Faksimile als Unterschrift eingesetzt worden. Denn auch hier wird die sehr gleiche Unterschrift des Herrn ... im Vergleich zu dem von A übersandten alten Musters in der Vergrößerung sehr unscharf. Das aber zeigt deutlich, wer das gesamte Geschehen bestimmt hat, nämlich N und sein Helferteam, „seine Jungs“.

159

(1.2) A hatte aufgrund der mit N getroffenen Verabredung einen Anspruch auf Auszahlung der von ihr in sein System gezahlten Gelder unter Abzug von Provisionen und Gebühren. Dies ergibt sich aus der grundlegenden Vereinbarung, aber auch daraus, dass A sich bei N beschwert, wenn es Verzögerungen bei der „Lieferung“ gibt oder diese unvollständig waren, s.o. Zudem erfolgen Nachfragen seitens A und auch Rechtfertigungen des N, wenn eine „Lieferung“ sich verzögert.

160

(1.3) Aufgrund der aufgezeigten Beherrschung der Firmen C, T W und S durch N und dem schuldrechtlichen Vertrag der A mit N überweist A faktisch an eine durch einen schuldrechtlichen Vertrag mit ihr verbundenen N, der als nahestehende Person zu qualifizieren ist. Demnach ist bereits mit jedem Auftrag an die Bank zur Überweisung die vGA bei A zugeflossen.

161

(2) Selbst wenn man dies nicht genügen lassen würde, hat der Senat keine ernstlichen Zweifel daran, dass das Geld der AST'in bei A oder ihren Angehörigen, wie K, tatsächlich angekommen und damit zugeflossen ist. Dies gilt auch für die 475.061,60 EUR, welche nach der Abrechnungstabelle des N bis 18. Februar 2022 noch nicht zu A zurückgeflossen waren. Denn aus den Telegram-Chats zwischen N und A ergibt sich aus Sicht des Senats, dass es spätestens am 21. Februar 2022 einen weiteren Zufluss gegeben hat. Dort bedankt sich A bei N, ohne dass es davor eine Kommunikation gegeben hätte. Es steht auch im zeitlichen Zusammenhang mit den anderen „Lieferungen“ und zudem gibt es keine Nachfrage seitens A mehr, wann der Rest komme. Dies hat sie in der Vergangenheit jedoch stets getan. Gegenüber K schreibt sie bereits am 20. Februar 2022, dass das Geld da ist und fragt was sie tun soll. In der Gesamtschau geht das Gericht davon aus, dass am 20. Februar 2022 und 21. Februar 2022 die abschließenden Lieferungen erfolgt sind. Die Provisionen, Steuer und sonstigen Gebühren des N sind wegen der Tilgung von Schulden des Gesellschafters bereits beim Abzug durch N nach der o.g. Rechtsprechung des BGH zugeflossen.

162

Lediglich für die Zahlungen der AST'in an T im April und Mai 2022 in Höhe von 1.307.400 EUR gibt es weder eine aktualisierte Abrechnungstabelle noch Chats zwischen A und N, welche dem Gericht vorliegen. Insofern gibt es diesbezüglich keine Anhaltspunkte über einen tatsächlichen Zufluss bei A.

163

Indessen kommt es hierauf aus den aufgezeigten Gründen nicht an. Ein Zufluss liegt für die der von A zur Auszahlung gebrachten Gelder der AST'in in Höhe 4.553.396 EUR vor.

164

cc) Zutreffend geht das FA davon aus, dass die vGA in voller Höhe der Zahlungen an die Firmen C, T, W und S der A zugeflossen sind. Ein Abzug für mögliche Werbungskosten kommt wegen § 20 Abs. 9 EStG nicht in Betracht. Danach ist der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ausgeschlossen. Dies verkennt die Entscheidung des BGH, Beschluss vom 10. August 2021 – 1 StR 399/20 –, Rn 23, juris, die offensichtlich noch vom alten System, welches bis zum 31. Dezember 2008 galt, ausgegangen war. Daher kann offenbleiben, ob es sich der Art nach um Werbungskosten handelt.

165

dd) Die übrigen Voraussetzungen zum Erlass eines Kapitalertragsteuer-Nachforderungsbescheids gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO) lagen vor. Denn die AST'in hatte für Ausschüttungen an ihre Gesellschafterin A weder eine Kapitalertragsteueranmeldung nach § 45 a Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) an das FA übermittelt noch die Kapitalertragsteuer abgeführt, obwohl sie nach § 44 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 43 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG als Schuldnerin von Ausschüttungen aus Gewinnanteilen zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer verpflichtet war. Zu diesen gehören auch verdeckte

Gewinnausschüttungen (vGA) als sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (BFH, Beschluss vom 18. Mai 2021 – I B 75/20 (AdV) –, Rn. 14, BFH/NV 2021, 1489). Die ASt hat damit ihre Entrichtungsschuld nicht erfüllt. Dies hat zur Folge, dass auch im Fall des Nachforderungsbescheids, d.h. bei Geltendmachung des Anspruchs auf Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch Steuerbescheid statt durch Haftungsbescheid, die tatbestandlichen Erfordernisse des § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG zu beachten sind (BFH, Urteil vom 21. September 2017 – VIII R 59/14 –, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rn. 38). Hierzu gehört insbesondere die Exkulpationsmöglichkeit des Steuerpflichtigen gemäß § 44 Abs. 5 Satz 1 letzter Halbsatz EStG (BFH, Urteil vom 21. September 2017 – VIII R 59/14 –, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rn. 39). Die Exkulpation gemäß § 44 Abs. 5 Satz 1 letzter Halbsatz EStG setzt den Nachweis voraus, dass der Entrichtungsschuldner die ihm auferlegten Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat. Ein solcher Nachweis ist im Streitfall zum einen nicht glaubhaft gemacht worden. Zum anderen ist im Streitfall eine Exkulpation bereits deswegen ausgeschlossen, weil A bewusst und damit vorsätzlich Zahlungen ohne Rechtsgrund an Scheinfirmen geleistet hat. Dagegen sind besondere Ermessenserwägungen nicht erforderlich (BFH, Urteil vom 21. September 2017 – VIII R 59/14 –, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rn. 39).

166

2. Die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes ist auch nicht wegen unbilliger Härte gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen.

167

a) Eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte im Sinne dieser Vorschriften liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes Nachteile drohen, die durch eine etwaige spätere Rückzahlung des eingezogenen Betrages nicht ausgeglichen werden oder nur schwer gutzumachen sind, oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde (Bundesfinanzhof-BFH-Beschlüsse vom 21. Februar 1990 II B 98/89, BFHE 160, 61 BStBl II 1990, 510; vom 5. März 1998 VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325).

168

b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.

169

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

170

4. Die Beschwerde an den Bundesfinanzhof gegen diesen Beschluss wird zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 128 Abs. 3 i.V. mit § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Die Frage, ob eine vGA dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bereits dann zufließt, wenn dieser eine Überweisung an eine für ihn fremde Scheinfirma tätigt und der weitere Transfer des Geldes an ihn nur kraft eines schuldrechtlichen Vertrag mit dem faktischen Beherrscher der Scheinfirmen gesteuert wird, ist -soweit ersichtlich- noch nicht höchstrichterlich entschieden.