

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Rechtsanwalt***, über die Beschwerde vom 3. Juni 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** (jetzt Finanzamt Österreich) vom 28. April 2014 betreffend Kapitalertragsteuer 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Abgabenbescheid vom 28.04.2014 wurde die von der BF zu tragende Kapitalertragsteuer für 2013 mit 9.000 Euro (25% von 36.000 Euro) festgesetzt.

Begründend wurde auf den Bericht zur Außenprüfung vom 25.04.2014 verwiesen. Von der Außenprüfung wurde eine verdeckte Ausschüttung iHv. 36.000 Euro von der ***C*** GmbH, deren 100%-ige Gesellschafterin die BF lt. Firmenbuch war, an die BF festgestellt.

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG wurde der BF selbst die Kapitalertragsteuer iHv. 25% vorgeschrieben.

2. Gegen diesen Bescheid erhob die BF mit Schriftsatz vom 02.06.2014 fristgerecht Beschwerde und beantragte die Einvernahme von ***A*** als Zeugen.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.07.2017 wurde diese Beschwerde als unbegründet abgewiesen, wobei von der Einvernahme des genannten Zeugen abgesehen wurde. Die Abweisung wurde im Wesentlichen wie folgt begründet:

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabeberechnung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden.

Im gegenständlichen Fall gab es nur wenige Privatbaustellen in der Buchhaltung. Vom Außenprüfer wurden zwei Fälle aufgedeckt, die nicht in der Buchhaltung erfasst waren, eine weitere Baustelle wurde nur teilweise erfasst. Es liegt nahe, dass es bei der GmbH weitere nicht erfasste Privatbaustellen gibt.

In der Begründung der Beschwerdeverentscheidung vom 22.12.2014 bezüglich die Festsetzung der Umsatzsteuer für 9/2013 und 12/2013 bei der ***C*** GmbH wurde ausführlich das Vorliegen von Schwarzgeschäften begründet.

Die Aussagen von ***A*** seien in sich widersprüchlich und stehen auch in Widerspruch zur glaubwürdigen Aussage von Herrn ***D*** (Bauherr) und den weiteren Beweisen (Baustellenunterlagen).

Die Zuschätzung von 30.000 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer erscheine nach der Lage des Falles angemessen.

4. Mit Eingabe vom 18.08.2017 beantragte die BF die Vorlage der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

5. Im Verfahren betreffend die ***C*** GmbH, bezüglich der Beschwerde gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2013 und 12/2013, erfolgte indessen die schriftliche Einholung der Zeugenaussagen von ***A*** und eines weiteren Mitarbeiters der ***C*** GmbH. Gemäß § 183 Abs. 2 BAO ist eine unmittelbare Beweisaufnahme im Abgabenverfahren nicht erforderlich, daher dürfen diese Zeugenaussagen auch im gegenständlichen Verfahren verwendet werden.

6. Dem Masseverwalter der ***C*** GmbH wurden die Ergebnisse der Zeugenbefragung mitgeteilt, worauf dieser am 14.11.2017 die Beschwerde gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2013 und 12/2013 wegen Aussichtslosigkeit zurücknahm. Das Verfahren wurde vom Bundesfinanzgericht daraufhin mit Beschluss vom 17.11.2017 für gegenstandslos erklärt.

7. Mit Beschluss vom 12.03.2020 wurde der BF der bisherige Verfahrensgang übermittelt und um Stellungnahme ersucht.

8. Mit Schreiben vom 23.07.2020 teilte der Parteienvertreter mit, dass die BF lediglich treuhändig die GmbH-Anteile für ***A*** gehalten habe und sämtliche Ausschüttungen diesem zugeflossen seien, sofern es welche gegeben hat.
9. Mit Beschluss vom 17.05.2022 forderte das Bundesfinanzgericht die BF auf, Unterlagen für die behauptete Treuhandschaft vorzulegen.
10. Mit Schreiben vom 03.06.2022 gab der Parteienvertreter bekannt, dass Unterlagen für die Treuhandschaft nicht vorliegen, weil diese mündlich vereinbart worden sei. Es werde die Einvernahme von ***A*** beantragt.
11. Am 25.07.2022 erging eine Aufforderung zur schriftlichen Zeugenaussage an ***A***.
12. Am 19.08.2022 gab ***A*** telefonisch beim Bundesfinanzgericht bekannt, dass eine Treuhandschaft mündliche vereinbart worden sei. Entsprechende Unterlagen würden in den nächsten Wochen dem Bundesfinanzgericht übermittelt.
13. Einer telefonischen Urgenz am 3.10.2022 zur Vorlage der angekündigten Unterlagen kam ***A*** nicht nach.
14. Am 26.01.2023 wurde ***A*** beim Bundesfinanzgericht als Zeuge einvernommen und antwortete wie folgt auf die Befragung:

Frage 1: Wurde eine Vereinbarung geschlossen, wonach die BF die Gesellschaftsanteile an der ***C*** GmbH treuhändig für Sie, ***A***, halten soll? Haben Sie Unterlagen zu dem behaupteten Sachverhalt?

Antwort: Es wurde anlässlich der Gründung eine Vereinbarung geschlossen. Aufgrund des persönlichen Verhältnisses (aufrechte Lebensgemeinschaft) allerdings nur mündlich. Es gibt keine Unterlagen.

Frage 2: Die GmbH wurde am 13.9.2012 gegründet, Geschäftsführerin und 100%-ige Gesellschafterin war die BF. Seit 22.4.2013 sind Sie, ***A***, einziger Geschäftsführer. Auf wessen Initiative kam es zur Gründung der GmbH?

Antwort: Ausschließlich auf meine Initiative. Ambitionen von der BF gab es keine. Die ***B*** GmbH war in Insolvenz geraten, deshalb wurde eine neue Gesellschaft benötigt. Die Idee war die Kunden zu übernehmen. Die BF wurde dabei benötigt, weil es sich sonst um einen Betriebsübergang gehandelt hätte, bei der die neue GmbH für die Verbindlichkeiten der insolventen GmbH haftet hätte.

Frage 3: Wer bezahlte die Stammeinlage von 35.000 Euro?

Antwort: Das Geld kam von mir. Zahlungsbelege gibt es keine. Ich weiß nicht mehr in welcher Form bezahlt wurde.

Frage 4: Welches persönliches Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative hatte die BF?

Antwort: Keinerlei.

Frage 5: Gab es Ausschüttungen an die BF?

Antwort: Nein.

Frage 6: Welchen finanziellen Vorteil hatte die BF durch Übernahme der Gesellschafterstellung?

Antwort: Keinen.

Frage 7: Waren Sie (als Geschäftsführer und davor) für das Konto der GmbH zeichnungsberechtigt?

Antwort: Jawohl.

Frage 8: Wem flossen die Einnahmen aus den Baustellen zu?

Antwort: Dem Bankkonto der GmbH.

Frage 9: In welchem Verhältnis standen Sie mit der BF in den Jahren 2012 bis 2013?

Antwort: In aufrechter Lebensgemeinschaft bis 2018.

Frage 10: Warum wurde eine Treuhandschaft nicht früher offengelegt?

Antwort: Es hat sich nie die Frage ergeben. Fest steht für den Zeugen, dass die BF keinerlei Aktivitäten in der GmbH gesetzt hat. Das Treuhandverhältnis wurde zum Zeitpunkt der Errichtung der GmbH festgelegt.

15. Dem Finanzamt und der BF wurde die Niederschrift zur Zeugeneinvernahme übermittelt. Das Finanzamt nahm mit Schreiben vom 13.2.2023 dazu Stellung und führte aus, dass es für die steuerliche Anerkennung einer Treuhandschaft einer klar nachweisbaren Vereinbarung und deren tatsächlicher Durchführung bedürfe. Umstände, die nicht nach außen in Erscheinung treten, seien in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet. Im gegenständlichen Fall sind keine schriftlichen Vereinbarungen oder Aufzeichnungen vorhanden und es sei nicht mehr bekannt wie die Gründungskosten beglichen wurden.

Das Vorliegen einer Treuhandenschaft wurde erstmalig im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht behauptet, obwohl es davor mehrere Möglichkeiten und Anlässe gegeben hätte. Daher sei diese Darstellung als reine Schutzbehauptung zu sehen. Eine rückwirkende Berufung auf eine vermeintliche Treuhandenschaft sei nicht anzuerkennen.

16. Die Stellungnahme des Finanzamtes wurde dem Parteienvertreter übermittelt, welcher keine weitere Stellungnahme dazu erstattete.

17. Mit Telefax vom 17.5.2023 wurde der Antrag auf eine mündliche Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Aufgrund der Beweiswürdigung festgestellter Sachverhalt

Die BF war 100%-ige Gesellschafterin der ***C*** GmbH von der Gründung der Gesellschaft am 12.10.2012 bis zur Liquidierung am 7.3.2014.

A vertrat als Geschäftsführer die Gesellschaft selbständig seit 22.4.2013.

Dies ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug.

Es kann nicht festgestellt werden wie die Gründungskosten der GmbH beglichen wurden.

A behauptet zwar, dass das Geld aus seiner Sphäre stamme, konnte allerdings keine Belege vorlegen.

Zwischen der BF und ***A*** bestand zumindest seit 2012 bis 2018 eine Lebensgemeinschaft. Dies ergibt sich aus der unwidersprochenen und glaubwürdigen Aussage von ***A***.

Es gibt keine Unterlagen zum Beleg einer Treuhandschaftsvereinbarung zwischen der BF und ***A***.

Mit Abgabenbescheid vom 28.04.2014 wurde die von der BF zu tragende Kapitalertragsteuer für 2013 mit 9.000 Euro (25% von 36.000 Euro) festgesetzt. Begründend wurde auf den Bericht zur Außenprüfung bei der ***C*** GmbH vom 25.04.2014 verwiesen. Von der Außenprüfung wurde eine verdeckte Ausschüttung iHv. 36.000 Euro an die BF festgestellt.

In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 22.12.2014 bezüglich die Festsetzung der Umsatzsteuer für 9/2013 und 12/2013 bei der ***C*** GmbH wurde ausführlich das Vorliegen von Schwarzgeschäften begründet.

Die Schätzung und ihre Höhe wurde vom Finanzamt damit begründet, dass vom Außenprüfer zwei Fälle aufgedeckt wurden, die nicht in der Buchhaltung erfasst waren und eine weitere Baustelle nur teilweise erfasst war. Es liegt nahe, dass es bei der GmbH weitere nicht erfasste Privatbaustellen gibt.

Dem Masseverwalter der ***C*** GmbH wurden die Ergebnisse der Zeugenbefragung (***A*** und ein weiterer Mitarbeiter) mitgeteilt, worauf dieser am 14.11.2017 die Beschwerde gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für 09/2013 und 12/2013 wegen Aussichtslosigkeit zurücknahm.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

2.1.1. Schätzung wegen Schwarzumsätzen:

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Die Zuschätzung von 30.000 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer erscheint nach der Lage des Falles angemessen, angesichts dessen, dass zwei Privatbaustellen nicht in der Buchhaltung erfasst wurden. Die Aussagen von ***A*** zu diesen Baustellen sind in sich widersprüchlich und stehen auch in Widerspruch zur glaubwürdigen Aussage von Herrn ***D*** (Bauherr) und den weiteren Beweisen (Baustellenunterlagen). Die Beweiswürdigung des Finanzamtes erweist sich als schlüssig und hat die allgemeine Lebenserfahrung für sich.

Diese Auffassung wird offenbar auch vom Masseverwalter der GmbH vertreten, der die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen wegen Aussichtslosigkeit zurücknahm.

2.1.2. Verdeckte Ausschüttung und KEST-Vorschreibung:

Gewinne aus Schwarzumsätzen sind grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung anzusehen und nach Maßgabe des geltenden Gewinnverteilungsschlüssels auf die Anteilsinhaber zu verteilen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 2.4.1994, 92/13/0011; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241). Die Beweislast des behaupteten Nichtzuflusses der durch Gewinnzuschätzungen ermittelten Mehrgewinne, also ob die Mehrgewinne weiterhin bei der Gesellschaft verwendet worden seien, trifft den Gesellschafter (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151; VwGH 25.3.1999, 97/15/0059). Der Beweis des Nichtzuflusses an die BF wurde nicht erbracht.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 u.a. der Schuldner der Kapitalerträge. Gemäß § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 gegeben (VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170). Solcherart liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). Im Hinblick darauf, dass die ***C*** GmbH am 7.3.2014 amtswegig infolge Eröffnung des Konkursverfahrens im Firmenbuch gelöscht wurde, eine Haftung nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 damit nicht mehr durchsetzbar ist, hat das Finanzamt im Rahmen des Ermessens die Kapitalertragsteuer mit dem angefochtenen Bescheid vom 28.4.2014 zu Recht der BF als Empfängerin der verdeckten Ausschüttung vorgeschrieben.

3. Vorliegen einer Treuhandvereinbarung:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet. Dieser Bestimmung liegt die Überlegung zu Grunde, dass ungeachtet der umfassenden Rechtsausübungsbefugnisse des Treuhänders der wirtschaftliche Nutzen (Ertrag) und Wertsteigerungen des Treuhandvermögens dem Treugeber ebenso zu Gute kommen wie ihn das Risiko einer allfälligen Wertminderung trifft.

Für die steuerliche Anerkennung einer Treuhandschaft bedarf es einer klar nachweisbaren Vereinbarung und deren tatsächlicher Durchführung.

Der VwGH verlangt in dieser Hinsicht eine eindeutige Festlegung betreffend Gegenstand, Dauer, Beendigung und beiderseitiger Rechte und Pflichten. Diese hat tunlichst in Schriftform zu erfolgen (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

Allgemein sind die „für die Abgabenfestsetzung maßgebenden Umstände“ gem § 120 BAO anzuzeigen. Treuhandverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes binnen Monatsfrist der Finanzbehörde pro futuro anzuzeigen (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0094). Die betreffende Treuhandvereinbarung wäre der Abgabenbehörde demnach unter Schilderung der wesentlichen Punkte zeitnah offenzulegen gewesen.

In der Literatur wird auch die Auffassung vertreten, dass der Nachweis eines (verdeckten) Treuhandverhältnisses nicht notwendigerweise durch schriftliche Vereinbarungen geführt werden muss, sondern sich auch aus den Gesamtumständen, insbesondere der eindeutigen tatsächlichen Handhabung ergeben kann (Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer, 32. Lfg 2019, 4. Verdeckte Ausschüttungen, Rz 711).

Doch auch in diesem Fall ist das Treuhandverhältnis nur wirksam, wenn es eindeutig vereinbart und nachweisbar ist.

Demnach darf kein Zweifel darüber bestehen, dass dem Treugeber die wesentlichen, mit dem Zivilrecht üblicherweise verbundenen und der realen Sachherrschaft entsprechenden Befugnisse zustehen.

Der Treugeber muss daher insbesondere über eine umfassende Weisungsbefugnis und einen Herausgabeanspruch verfügen (VwGH 19.12.1990, 86/13/0136).

Der Treugeber hat ein Recht auf Rückgabe bzw. Herausgabe des Treuhandvermögens und seiner Früchte. Er kann durch Beendigung des Treuhandverhältnisses die Rechtsausübungsbefugnis als Eigentümer (wiederum) zurückerlangen.

Wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft treuhänderisch gehalten, dann ist in der Regel der Treugeber Gesellschafter; hingegen ist der Treuhänder Gesellschafter, wenn ihm gegenüber der Treugeber bloß eine Geldforderung und keinen Anspruch auf Herausgabe des Treuhandvermögens hat und der Treuhänder persönliches Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfaltet (vgl. VwGH 19.12.1990, 86/13/0136; VwGH 25.11.1999, 97/15/0118).

Ein Anspruch von ***A*** auf Herausgabe eines Treuhandvermögens (Gesellschaftsanteile) konnte nicht festgestellt werden.

Ebensowenig kann festgestellt werden, wie die Gründungskosten der GmbH beglichen wurden.

Die Einnahmen aus Baustellen flossen lt. Zeugenaussage von ***A*** dem Bankkonto der GmbH zu.

Die Erlöse aus den nicht erklärten Baustellen flossen nach den Feststellungen der Abgabenbehörde jedenfalls der GmbH zu. Dies ergibt sich aus den Ausgangsrechnungen und den Aussagen der Bauherren.

Die Treuhand ist in erster Linie von dem unter Beweis zu stellen, der sie behauptet. Es besteht eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht desjenigen, der ungewöhnliche - somit vom Regelfall (hier: einer Zurechnung an die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung) abweichende - Verhältnisse behauptet (VwGH 7.6.2001, 95/15/0049; VwGH 7.8.2001, 95/14/0041). Unklarheiten trotz ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit der Behörde und entsprechender Mitwirkung der Partei gehen zu Lasten

dessen, zu dessen Gunsten das erweisliche Vorliegen des behaupteten Treuhandverhältnisses gewirkt hätte.

Die BF konnte keine Unterlagen zum Beleg einer Treuhandschaft vorlegen. Für das Vorliegen einer Treuhandschaft würde nur ihre eigene Behauptung und die Aussage von ***A*** sprechen.

Zu dieser Zeugenaussage ist Folgendes festzustellen:

Im Beschwerdeverfahren hätte die BF mehrmals die Möglichkeit gehabt eine Treuhandschaft einzuwenden und den Beweis dafür zu bringen.

Die BF brachte erstmalig nach Beendigung ihrer Lebensgemeinschaft mit ***A*** im Schreiben vom 23.07.2020 an das Bundesfinanzgericht vor, dass sie lediglich treuhändig die GmbH-Anteile für ***A*** gehalten habe und sämtliche Ausschüttungen diesem zugeflossen seien, wenn es welche gegeben habe.

Die BF und ***A*** konnten zu diesem Zeitpunkt davon ausgehen, dass eine Verschreibung der Kapitalertragsteuer aufgrund der verdeckten Ausschüttung im Jahr 2013 an ***A*** wegen der Verjährungsbestimmungen (§ 207 BAO, Festsetzungsverjährung nach fünf Jahren) nicht mehr möglich ist.

Die Beweiskraft dieser Aussage ist somit nicht hoch einzuschätzen, weil die Vermutung nahe liegt, dass es sich um eine Gefälligkeitsaussage handelt.

In freier Beweiswürdigung stellt das Bundesfinanzgericht deshalb fest, dass keine Treuhandschaft nachgewiesen werden konnte.

Die Beschwerde war deshalb spruchgemäß abzuweisen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der im

Rahmen der erfolgten rechtlichen Beurteilung zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Bezüglich der Frage des Vorliegens einer Treuhandschaft handelt es sich um eine Frage der Beweiswürdigung im Einzelfall, die einer ordentlichen Revision nicht zugänglich ist.

Innsbruck, am 19. Mai 2023