

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Alfred TRENDL Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Neubaugasse 79 Tür 10, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 18. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 30. Juni 2017 betreffend Kapitalertragsteuer 2013, 2014, 2015 und Kapitalertragsteuer 01/2016 – 04/2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers gegen folgende Bescheide dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt:

- Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer 2013
- Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer 2014
- Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer 2015
- Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer 01/2016 bis 04/2016

Aufgrund des in diesem Zuge elektronisch übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer ist mit einem Anteil von 77% an der ***1*** GmbH (künftig ***1*** GmbH genannt) beteiligt. Die restlichen 23% der Anteile hält ***2*** ***3***. Die ***1***

GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. August 2013 gegründet. Ihr Stammkapital beträgt € 10.000,--. Sie ist im Beschwerdezeitraum im Bau- und Baunebengewerbe tätig.

Bei der ***1*** GmbH fand eine Außenprüfung auf Grundlage der §§ 147 ff BAO statt. Prüfungsgegenstand waren die Umsatzsteuer, die Kapitalertragsteuer, die Körperschaftsteuer und die zusammenfassende Meldung. Der Prüfungszeitraum erstreckte sich von 2013 bis 2015. Der Zeitraum der Nachschau erstreckte sich vom 1. Jänner 2016 bis 30. April 2016.

Im Zuge von Lokalaugenscheinen am 24. November 2015 und am 21. Juni 2016 an der Firmenadresse ***4***, ***5*** wurde ein in renoviertem Bauzustand befindliches Gebäude vorgefunden. Es sei jedoch keinerlei technische Einrichtung vorhanden gewesen.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass diverse Leistungsaufzeichnungen zu Bauvorhaben keinen Eingang in das Rechenwerk der ***1*** GmbH gefunden haben. Betreffend das Jahr 2013 wurde festgestellt, dass die auf dem Konto Erlöse Bauleistungen 0% fakturierten Umsätze in der Höhe von € 99.531,50 mit den aus der Buchhaltung ersichtlichen Ressourcen selbst bei Berücksichtigung der Subunternehmerrechnungen nicht zu erwirtschaften waren.

Auf dem Bankkonto waren im Jahr 2013 Zahlungseingänge von € 17.146,50 ersichtlich. Dies veranlasste die Betriebsprüfung dazu, für das Jahr 2013 ein Leistungsvolumen von nicht mehr als € 18.000,00 anzunehmen.

Im Zeitraum 2014 bis April 2016 waren unter Berücksichtigung der laut den vorhandenen Unterlagen verfügbaren Ressourcen Mehrleistungen der ***1*** GmbH erzielbar. Unter den von der ***1*** GmbH angeführten Subfirmen befanden sich jedoch mehrere bekannte Scheinfirmen, welche mangels eigenen Personals nicht zur Leistungserbringung fähig waren.

Ebenso erfolgte die Führung des Kassabuches lückenhaft. Die Buchungen auf dem Verrechnungskonto Gesellschafter und dem Konto Gesellschafterdarlehen haben reine Korrekturbuchungen dargestellt.

Eine dieser Subfirmen, mit welcher die ***1*** GmbH rege Geschäftsbeziehungen tätigte, war die ***6*** GmbH (künftig ***6*** GmbH genannt). An dieser Gesellschaft hielt der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum 100% der Gesellschaftsanteile.

Auch bei der ***6*** GmbH fand eine Außenprüfung auf Grundlage der §§ 147 ff BAO statt. Aus den unvollständigen Aufzeichnungen der ***6*** GmbH wurde das Fakturierungsvolumen der ***1*** GmbH abgeleitet.

Aufgrund des mangelhaften und unvollständigen Rechenwerks der ***1*** GmbH machte der zuständige Prüfer von der Schätzungsbefugnis des § 184 BAO Gebrauch. In Bezug auf die Differenzbeträge zwischen den erklärten Umsätzen bzw. Betriebsausgaben unterstellte die

Betriebsprüfung verdeckte Ausschüttungen an die beiden Gesellschafter der ***1*** GmbH. Das Ausmaß der verdeckten Gewinnausschüttung wurde seitens der Betriebsprüfung analog zu den Beteiligungsverhältnissen an der ***1*** GmbH aufgeteilt.

Aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der ***1*** GmbH wurde die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 EStG in Form einer Direktvorschreibung an den Beschwerdeführer vorgeschrieben.

Die in den Jahren 2013, 2014, 2015 und 01/2016 bis 04/2016 festgesetzte Kapitalertragsteuer stellt sich wie folgt dar:

Jahr	steuerpflichtige Kapitalerträge	festgesetzte Kapitalertragsteuer
2013	18.595,50	4.648,88
2014	101.727,01	25.431,75
2015	12.963,00	3.234,00
01/2016 – 04/2016	16.947,70	4.660,62

Bescheidbegründend führte die belangte Behörde aus wie folgt:

*„Die Begründung ist der Niederschrift bzw. dem Bericht zur Außenprüfung der ***1*** GmbH, StNr. XX-XXX/XXXX BV-XX vom 27. Juni 2017 zu entnehmen.*

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

*Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer des Jahres 2013 basiert auf einer anlässlich der Außenprüfung gem. § 147 Abs. 2 BAO bei der ***1*** GmbH festgestellten verdeckten Ausschüttung und war auf Grundlage der nachstehenden Sachverhaltswürdigung anteilmäßig den Gesellschaftern zuzurechnen:*

****2*** ***3***, geb. XX.XX.XXXX – 23%*

Beschwerdeführer, geb. XX.XX.XXXX – 77%

Die ***1*** GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 05. August 2013 mit einer Stammkapitalausstattung in Höhe von € 10.000,00 und Sitz ***4***, ***5*** gegründet.

Im Wesentlichen war zudem auf Grundlage einer durchgeführten Wertschöpfungsanalyse abzuleiten, dass - nach Einbeziehung der Subunternehmerrechnungen und Gesellschafterverrechnungskonten - sich die Auftragsverhältnisse im Bereich der ***1*** GmbH als völlig unplausibel darstellten.

Auf Grundlage der sich insgesamt präsentierenden Gesamtverhältnisse sowie unter Berücksichtigung kalkulatorisch ableitbarer Leistungskennzahlen waren verdeckte Ausschüttungen resultierend aus der Nichtanerkennung von Leistungen und Zahlungsflüssen auf Grundlage von festgestellten relativen bzw. absoluten Scheingeschäften im Subunternehmersegment in nachstehender Höhe zu eruieren:

Jahr	Betrag
2013	24.150,00
2014	132.113,00
2015	16.800,00
01/2016 – 04/2016	22.010,00

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheint nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil sich im Rahmen von am Firmensitz ***4***, ***5*** durchgeführten Lokalaugenscheinen herausstellte, dass das als offizieller Firmensitz fungierende hofseitige Gebäude als reine Briefkastenadresse genutzt wird.

Die ***1*** GmbH besaß außerdem zu keiner Zeit eine aufrechte Berechtigung zur Ausübung des Gewerbes und war demnach vulgo als reine „Pfuscherfirma“ einzustufen.

Über die ***1*** GmbH wird seit Dezember 2016 zudem keine operative Tätigkeit mehr ausgeübt und laufende Pfändungsmaßnahmen zur Sicherung des auf dem Abgabenkonto aushaftenden vollstreckbaren Rückstandes blieben weitgehend ergebnislos.“

Mit Schriftsatz vom 18. Juli 2017 erhob der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2013 bis 2015 und 01/2016 bis 04/2016.

Im Beschwerdeschriftsatz brachte der steuerliche Vertreter zum Ausdruck, dass der Beschwerdeführer von der ***1*** GmbH keinerlei offene oder verdeckte Ausschüttungen erhalten habe. Operativ sei einzig und allein der Geschäftsführer tätig gewesen. Zudem wurde beantragt, die Niederschrift bzw. den Betriebsprüfungsbericht, auf welchen sich die Begründung der Bescheide beziehe, dem Beschwerdeführer zuzustellen. Abschließend wurde die Aussetzung der Einhebung des streitverfangenen Betrages von € 38.734,76 beantragt.

Nach Erhalt der urgierten Unterlagen, nahm der Beschwerdeführer in seinem Schriftsatz vom 19. September 2017 ausführlich zum Sachverhalt Stellung.

Im genannten Schriftsatz führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass er lediglich als freundschaftliches Entgegenkommen den 77 % Anteil an der ***1*** GmbH übernommen habe. Dies sei vor dem Hintergrund geschehen, dass ***2*** ***3*** trotz dessen Strafverurteilung einen Arbeitsplatz und somit sozialversicherungsrechtliche Ansprüche bewahren hätte können. Er sei aufgrund der Strafverurteilung als gewerberechtlicher Geschäftsführer im Baumeistergewerbe für die Dauer von drei Jahren gesperrt gewesen.

Mit Schriftsatz vom 06. März 2018 ergänzte der Beschwerdeführer seine anhängige Bescheidbeschwerde.

Er führte darin aus, dass es sich bei der ***1*** GmbH um keine Scheinfirma handle. Diese sei mit Gesellschaftsvertrag vom 05. August 2013 gegründet worden. Bereits im Gründungsstadium bzw zeitlich davor, habe es bereits einige Geschäftsfälle gegeben, bei welchen die Kontaktaufnahmen der Auftraggeber direkt mit dem Beschwerdeführer erfolgt seien.

Die Abrechnung der Leistungen, welche die ***6*** GmbH erbracht habe seien mit Rechnungskonvolut vom 24. September 2013 verrechnet worden. Es handle sich dabei um folgende Rechnungen bzw Auftraggeber:

Datum	Rechnungsnummer	Betrag netto	Leistung	Auftraggeber
24. September 2013	ER 275	10.733,00	Kontakt zw. Auftraggeber und ***1*** GmbH in Gründung; Leistung durch ***6*** GmbH mit 10 % GU Aufschlag; Leistung wurde ausschließlich	***7***

			durch ***1*** GmbH erbracht.	
24. September 2013	ER 276	8.423,00	Fertigstellungsarbeiten an einem Mehrfamilienhaus; Auftraggeberin ist mittlerweile verstorben; Leistungserbringung durch ***1*** GmbH	Hausverwaltung ***8***
24. September 2013	ER 277	4.391,00	Leistungserbringung durch ***1*** GmbH	Bauaufsicht Planungsbüro ***9***
28. Oktober 2013	ER 325	6.935,00	Gemeinde Wien MA 25, Beauftragung der ***1*** GmbH in Gründung, Durchführung der Arbeiten durch ***6*** GmbH	Herr ***10*** MA 25 Wien
28. Oktober 2013	ER 328 und Er 329	3.046,00	Beauftragung der ***6*** GmbH als Generalunternehmer; Lieferung und Montage von Kaminaufsätzen durch ***1*** GmbH	Dr ***11***
30.12.2013	ER 412	14.033,00	Generalunternehmer ***6*** GmbH; Leistungserbringung durch ***1*** GmbH	Dr ***12***

Der Beschwerdeführer beantragt die Ladung und Einvernahme der oben genannten Personen als Zeugen in Zusammenhang mit dem Vorwurf, dass es sich bei der ***1*** GmbH um eine Scheinfirma handle.

Abschließend führte der Beschwerdeführer in seinem Schriftsatz vom 06. März 2018 aus wie folgt:

- Sämtlichen in Rechnung gestellten Leistungen der ***1*** GmbH an die ***6*** GmbH stehe eine Ausgangsrechnung zu einem Bauvorhaben der ***6*** GmbH gegenüber. Barzahlungen seien nur getätigt worden, als diese noch üblich und zulässig gewesen seien.
- Die Umsätze zwischen den betroffenen Unternehmen seien auf Grundlage des § 19a UStG ohne Umsatzsteuer verrechnet worden.
- Den Abrechnungen zwischen ***1*** GmbH und ***6*** GmbH stünden vom jeweiligen Auftraggeber anerkannte Leistungen dar.
- An den Beschwerdeführer seien keine verdeckten Ausschüttungen geflossen.

Es werde daher beantragt, die vorgeschriebene Kapitalertragsteuer zu löschen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. März 2018, wies die belangte Behörde das Beschwerdebegehren als unbegründet ab. In Bezug auf die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes führte sie im Wesentlichen aus wie folgt:

Die Verprobung der fakturierten Leistungen anhand der vom handelsrechtlichen Geschäftsführer bekannt gegebenen durchschnittlichen Gewinnaufschlagsverhältnisse ergab, dass die verbuchten Leistungen nicht mit den in der Buchhaltung aufscheinenden Ressourcen erbracht werden konnten, selbst wenn man die dubiosen Subunternehmerrechnungen anerkennen würde. Dass der Beschwerdeführer als Bauunternehmer keinerlei Einblick in die Vorgänge in einem Bauunternehmen gehabt haben soll, an dem er zu 77% beteiligt war sei unglaublich und widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung.

Der Bausektor als Hochrisikobranche erfordere bei der Beauftragung von Subunternehmern eine besonders gründliche Beweisvorsorge seitens der Auftraggeber.

*Die ***1*** GmbH erfülle aber nicht einmal die im normalen Wirtschaftsverkehr üblichen Aufbewahrungspflichten. Ein Steuerpflichtiger, welcher der Betriebsprüfung unvollständige Unterlagen zur Prüfung zur Verfügung stellt und so der Betriebsprüfung die Grundlagen für eine eingehende Kontrolle seiner Erlöse nimmt, solle durch dieses Manko an passiver Prüfungsfähigkeit nicht besser behandelt werden als ein Steuerpflichtiger, der alle Unterlagen vorlegt.*

Gemäß § 184 Abs 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Buchhaltung hat in Folge dessen nicht mehr die Vermutung der Richtigkeit für sich und ein Schätzungsgrund liegt vor. Dem Wesen nach sei die Schätzung ein Beweisverfahren (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO), bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Besteht ein begründeter Anlass zur Schätzung, dann müsse die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hingenommen werden. Es liege geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (VwGH vom 05.11.1991, GZ 91/14/0049).

Dass der Bausektor einen ausgesprochen großen Anteil an Schwarzarbeitern und Scheinfirmen aufweise, sei sogar dem Durchschnittsbürger bekannt.

Dies gelte umso mehr für ein Unternehmen und einen Unternehmer, die ihre Umsätze im Bausektor erzielen. Ein seriöses Bauunternehmen hätte vor Aufnahme von Geschäftsbeziehungen zumindest einen Ortsaugenschein an den Firmenadressen seiner Geschäftspartner vorgenommen und die Kommunikation und die Geschäftsvorgänge ordnungsgemäß dokumentiert. Auf jeden Fall sei auffällig, dass zusätzlich zu den fehlenden Aufzeichnungen gleichzeitig eine so große Anzahl der Geschäftsführer von Vertragspartnern nicht mehr kontaktier- bzw. auffindbar ist.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z. 1 lit a EStG sind "Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung" Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 leg. cit. gehören.

Nach § 93 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen im Sinne des Abs. 2 der Bestimmung durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (=Kapitalertragsteuer/KESt). § 93 Abs. 2 EStG erfasst, soweit hier relevant, inländische Kapitalerträge, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung" handelt (§ 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG).

Zu den sonstigen Bezügen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen. Verdeckte Ausschüttungen gehören somit zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG. Da im Rahmen der Außenprüfung im Schätzungswege die Betriebsausgaben in größerem Ausmaß als die Betriebseinnahmen gekürzt wurden, war die Differenz als verdeckte Ausschüttung den Gesellschaftern zuzurechnen und der KESt zu unterwerfen.

*Aufgrund der Vertrautheit des Beschwerdeführers mit dem Bausektor und der Tatsache, dass ein großer Teil des Auftragsvolumens der ***1*** GmbH von seinem Unternehmen ***6*** GmbH kam, sei davon auszugehen, dass ein Teil der o.a. Differenz an den Beschwerdeführer geflossen ist.*

*Sein Anteil sei, mangels genauerer Anhaltspunkte, im Schätzungswege mit dem Prozentsatz seiner Beteiligung an der ***1*** GmbH bemessen. Nach Lehre und Rechtsprechung ist der vom Gesetzgeber primär vorgesehene Weg der Steuererhebung für Einkünfte, die nach § 93 der KESt unterliegen, der KESt-Abzug durch den Haftungspflichtigen (§ 95 Abs. 2 EStG). Die Besteuerung verdeckter Ausschüttungen hält der VwGH allerdings für einen typischen Anwendungsfall der als Ausnahmebestimmung in § 95 Abs. 5 EStG vorgesehenen Direktvorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge. Die Entscheidung über die Anwendung der Ausnahmebestimmung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 31.5.2011 2008/15/0153).*

Auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers wurde die Beschwerdeentscheidung am 19. Oktober 2018 mit dem Zusatz bei der Adressierung „WP & StB GmbH“ nochmals versendet.

Mit Schriftsatz vom 27. April 2018 richtete der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter einen Vorlageantrag an die belangte Behörde. Darin brachte er im Wesentlichen wie folgt vor:

*Er sei bei der Betriebsprüfung nicht eingebunden gewesen. Die Geschäftsbeziehung seiner eignen GmbH zur ***1*** GmbH sei jedenfalls eine übliche und alltägliche gewesen. Es handle sich um ordnungsgemäß erbrachte Leistungen, welche an die ***1*** GmbH seitens der Subfirmen erbracht worden seien. Zahlreiche angebotene Zeugen könnten dies belegen. Die I. Instanz habe jedoch auf eine Befragung der Zeugen verzichtet.*

Die Beschwerde richte sich in erster Linie dagegen, dass dem Beschwerdeführer automatisch, ohne auf sein Vorbringen einzugehen, die von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Ausschüttungen zugerechnet worden seien.

*Der Beschwerdeführer leite eine Maler- und Anstreicher GmbH mit ca 7 Mitarbeitern, welche auch einfache Baumeisterarbeiten ausführe. Für größere Bauleistungen sei fallweise die ***1*** GmbH beauftragt worden. In die Prüfung bei der ***1*** GmbH sei der Beschwerdeführer nicht eingebunden gewesen.*

*Der Beschwerdeführer halte die Anteile an der ***1*** GmbH de facto treuhändig aufgrund eines Entgegenkommens gegenüber ***2*** ***3***.*

****2*** ***3***, der Geschäftsführer der ***1*** GmbH, sei während der Betriebsprüfung aus persönlichen Gründen zeitweilig nicht in der Lage gewesen, adäquat auf die Vorhalte der*

Betriebsprüfung zu reagieren. Auch der steuerliche Vertreter der ***1*** GmbH sei aufgrund von Krankheit nicht in der Lage gewesen, auf die Vorhalte der Betriebsprüfung entsprechend zu reagieren.

Am tt.mm.2017 sei der steuerliche Vertreter der ***1*** GmbH nach monatelangem Leiden verstorben. Die Zustellung an die ***13*** KG, dessen Geschäftsführer der Verstorbene war, sei somit nicht ordnungsgemäß erfolgt.

De facto sei der Geschäftsführer der ***1*** GmbH steuerlich unvertreten gewesen, weshalb es zu keinen Ergebnissen der Betriebsprüfung kommen könne.

Der Feststellung im BP-Bericht, wonach es sich bei der ***1*** GmbH um eine Briefkastenfirma handle und keinerlei technische Infrastruktur vorhanden sei, werde widersprochen. Es habe auch eine entsprechende Büroeinrichtung gegeben. Diesbezüglich werde auf den Bericht des Masseverwalters verwiesen, welcher im Zuge einer Fahrnisexekution des BG Donaustadt Drucker, Stehlampe, Sitzgarnitur, Holzleiter, Schreibtischsessel, Regal und Couchtisch exekutiert habe. Es handle sich um ein Büro eines Kleinunternehmens. ***2*** ***3*** habe sein Büro (Laptop und Handy) stets bei sich getragen.

In der Beschwerdeentscheidung sei auch nicht darauf eingegangen worden, dass es zusätzlich zum Büro in Wien, ein Lager in ***14*** gebe. Aus dem Bericht des Masseverwalters sei ersichtlich, dass dort Baugerüste, Plateauaufzug, Schubkarren, Mischmaschine und Baustoffe versteigert wurden.

Die Beschwerdeentscheidung führe aus, dass die ***6*** GmbH im Zuge des Abverlangens von Unterlagen keine Grundaufzeichnungen geliefert habe, sondern lediglich die Rechnungen an die ***1*** GmbH in der Buchhaltung aufgenommen worden seien. Aufgrund der Zahlungseingänge auf dem Bankkonto der ***6*** GmbH sei das Leistungsvolumen der ***1*** GmbH im Beschwerdezeitraum angenommen worden.

Zudem verneine die Betriebsprüfung, als auch die Beschwerdeentscheidung, die Möglichkeit der Barzahlung. Auch diesbezüglich seien Zeugen angeboten worden, von welchen bis dato kein Gebrauch gemacht wurde. Der diesbezügliche Antrag bleibe weiter aufrecht.

Die Betriebsprüfung, als auch nachfolgend die Beschwerdeentscheidung nehme für das Jahr 2013 ein Leistungsvolumen zwischen der ***1*** GmbH und der ***6*** in der Höhe von € 18.000,00 an und begründe dies mit den Zahlungseingängen auf dem Bankkonto in der Höhe von € 17.000,00. Diesbezüglich werde festgehalten, dass Barzahlungen im Jahre 2013 erlaubt gewesen seien und insbesondere für Unternehmen, welche seitens der Banken keine Kredite erhalten, notwendig seien.

Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung an den Beschwerdeführer werde mit der allgemeinen Lebenserfahrung begründet. Dies sei im vorliegenden Fall unrichtig, da der

Beschwerdeführer die Beteiligung de facto nur treuhändig gehalten habe und deshalb eine Zurechnung auf Grundlage der Beteiligungsverhältnisse verfehlt sei.

*Aufgrund von Forderungspfändungen des Finanzamtes seien ab 2016 Forderungen der ***1*** GmbH an die ***6*** direkt an die Abgabenbehörde bezahlt worden. Dies sei ein weiterer Beleg dafür, dass Bauleistungen erbracht, abgerechnet und bezahlt worden seien.*

Das Finanzstrafverfahren gegen den Geschäftsführer habe hinsichtlich der Hinzuschätzungen der Betriebsprüfung mit einer Einstellung geendet. Eine Strafe habe es lediglich wegen der Nicht- bzw verspäteten Abgaben von Umsatzsteuermeldungen gegeben.

*Die in der schriftlichen Eingabe vom 06. März 2018 angeführten Auftraggeber könnten die ordnungsgemäße Erbringung der Leistungen durch die ***1*** GmbH bestätigen. Die Anträge, die genannten Personen als Zeugen zu hören, bleiben aufrecht.*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer ist im Beschwerdezeitraum mit einem Anteil von 77% an der ***1*** GmbH beteiligt. Die restlichen 23% der Anteile hält ***2*** ***3***. Die ***1*** GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. August 2013 gegründet. Ihr Stammkapital beträgt € 10.000,--, Im Beschwerdezeitraum war sie im Bau- und Baunebengewerbe tätig.

Dass der Beschwerdeführer die Anteile an der ***1*** GmbH treuhändig gehalten hat, konnte nicht festgestellt werden.

Bei der ***1*** GmbH fand im Jahr 2016 eine Außenprüfung auf Grundlage der §§ 147 ff BAO statt. Der Prüfungszeitraum erstreckte sich von 2013 bis 2015, der Zeitraum der Nachschau von 01/2016 bis 04/2016.

Im Zuge von Lokalaugenscheinen am 24. November 2015 und am 21. Juni 2016 an der Firmenadresse ***4***, ***5*** ist ein in renoviertem Bauzustand befindliches Gebäude vorgefunden worden. Technische Einrichtung für das Bau- bzw Baunebengewerbe wurde nicht vorgefunden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass diverse Leistungsaufzeichnungen zu Bauvorhaben keinen Eingang in das Rechenwerk der ***1*** GmbH gefunden haben. Betreffend das Jahr 2013 wurde festgestellt, dass die auf dem Konto Erlöse Bauleistungen 0% fakturierten Umsätze in der Höhe von € 99.531,50 mit den aus der Buchhaltung ersichtlichen

Ressourcen selbst bei Berücksichtigung der Subunternehmerrechnungen nicht zu erwirtschaften waren.

Auf dem Bankkonto waren im Jahr 2013 Zahlungseingänge von € 17.146,50 ersichtlich. Dies veranlasste Betriebsprüfung dazu, für das Jahr 2013 ein Leistungsvolumen von nicht mehr als € 18.000,00 anzunehmen.

Die auf dem Verrechnungskonto Gesellschafter (2575) und auf dem Konto Gesellschafterdarlehen (3480) aufscheinenden Buchungen stellen reine Korrekturbuchungen ohne nachvollziehbaren wirtschaftlichen Hintergrund dar. Die Buchungen auf dem Konto Kassa (2700) sind im Prüfungszeitraum lückenhaft vorgenommen worden.

Im Zeitraum 2014 bis April 2016 waren unter Berücksichtigung der laut den vorhandenen Unterlagen verfügbaren Ressourcen Mehrleistungen der ***1*** GmbH erzielbar.

Eine dieser Subfirmen, mit welcher die ***1*** GmbH rege Geschäftsbeziehungen tätigte, war die ***6*** GmbH. An dieser Gesellschaft hielt der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum 100 % der Gesellschaftsanteile.

Auch bei der ***6*** GmbH fand eine Außenprüfung auf Grundlage der § 147 ff BAO statt. Aus den unvollständigen Aufzeichnungen der ***6*** GmbH wurde das Fakturierungsvolumen der ***1*** GmbH abgeleitet.

Aufgrund des mangelhaften und unvollständigen Rechenwerks der ***1*** GmbH machte der zuständige Prüfer von der Schätzungsbefugnis des § 184 BAO Gebrauch. In Bezug auf die Differenzbeträge zwischen den erklärten Umsätzen bzw. Betriebsausgaben unterstellte die Betriebsprüfung verdeckte Ausschüttungen an die beiden Gesellschafter der ***1*** GmbH. Das Ausmaß der verdeckten Ausschüttung wurde seitens der Betriebsprüfung analog zu den Beteiligungsverhältnissen an der ***1*** GmbH aufgeteilt.

Über die ***1*** GmbH wurde mittels Edikt vom 08. September 2017 Aktenzeichen ***15*** durch Beschluss des Handelsgerichts Wien das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 17. April 2018 wurde der Konkurs über die ***1*** GmbH nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben. Die Verteilungsquote betrug 3,061012 %.

Mit Eintragung im Firmenbuch vom 05. Dezember 2018 wurde die ***1*** GmbH gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Die Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum 2013 bis 2016, als auch die Umsatzsteuerbescheide für den Zeitraum 2013 bis 2016 der ***1*** GmbH sind in Rechtskraft erwachsen.

Aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der ***1*** GmbH wurde die Kapitalertragsteuer gemäß § 94 Abs 4 EStG in Form einer Direktvorschreibung an den Beschwerdeführer vorgeschrieben.

Die in den Jahren 2013, 2014, 2015 und 01/2016 bis 04/2016 festgesetzte Kapitalertragsteuer stellt sich wie folgt dar:

Jahr	Steuerpflichtige Kapitalerträge	festgesetzte Kapitalertragsteuer
2013	18.595,50	4.648,88
2014	101.727,01	25.431,75
2015	12.963,00	3.234,00
01/2016 – 04/2016	16.947,70	4.660,62

Ein Finanzstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer in Bezug auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren ist nicht anhängig.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen in Bezug auf die Gesellschafter, das Beteiligungsverhältnis, das Stammkapital und das Gründungsdatum der ***1*** GmbH leitet das Bundesfinanzgericht aus einer Einsicht in das Firmenbuch ab. Die ***1*** GmbH ist dort unter der Firmenbuchnummer FN ***16*** geführt.

Dass der Beschwerdeführer die Anteile an der ***1*** GmbH treuhändig gehalten hat, konnte nicht festgestellt werden.

Die Feststellungen in Bezug auf das Konkursverfahren der ***1*** GmbH leitet das Bundesfinanzgericht aus einer Abfrage des elektronischen Steueraktes ab, welcher bei der belangten Behörde geführt wird. Dort sind sowohl die Edikte der Justiz, als auch ein Firmenbuchauszug des Firmenbuchgerichtes hochgeladen.

Die Feststellungen betreffend das mangelhafte Rechenwerk der ***1*** GmbH eröffnet sich dem Bundesfinanzgericht aus den Feststellungen der Betriebsprüfung, welche im BP-Bericht vom 27. Juni 2017 ersichtlich sind.

Die Feststellungen betreffend der mit der ***1*** GmbH agierenden Subfirmen ergeben sich ebenfalls aus dem BP-Bericht der ***1*** GmbH und den Feststellungen der Betriebsprüfung in Bezug auf die ***6*** GmbH.

Sie sind Teil des Verwaltungsaktes, welchen die belangte Behörde im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht übermittelt hat.

Die Feststellungen in Bezug auf das Nichtvorhandensein eines Finanzstrafverfahrens in Bezug auf den Beschwerdeführer leitet das Bundesfinanzgericht auf seine Erhebungen bei der zuständigen Strafsachenstelle ab. Die zuständige Teamleiterin informierte darüber, dass gegen den Beschwerdeführer in Bezug auf das gegenständliche Verfahren kein Finanzstrafverfahren anhängig ist.

Das Bundesfinanzgericht hegt keinen Zweifel an der Echtheit und Glaubwürdigkeit der vorliegenden Beweismittel.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 126 BAO lautet wie folgt:

Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

(2) Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

(3) Abs. 2 gilt sinngemäß für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte.

Aufzeichnungen lassen sich durch die Sammlung und Aufbewahrung von Belegen und sonstigen Unterlagen nicht ersetzen.

§ 163 BAO lautet wie folgt:

Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

§ 184 BAO lautet wie folgt:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 95 EStG 1988 idF BGBl I BGBl I 2015/118 lautet auszugsweise wie folgt:

§ 95. (1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ...

(2) Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem Investmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes oder einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes:

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat ...

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalerträge im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. ...

(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder

2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

§ 184 Abs 1 BAO zufolge hat die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen nur dann und insoweit zu schätzen, als sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Wie sich aus dem Zusammenhang ergibt, ist unter ermitteln und berechnen iSd § 184 Abs 1 eine präzise und exakte Ermittlung oder Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung zu verstehen.

Eine Schätzung iSd § 184 Abs 1 ist somit eine nur subsidiär anzuwendende Art der zur Erfassung und gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtigen und der von Amts wegen vorzunehmenden Erforschung der abgabepflichtigen Fälle und der für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse erforderlichen Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen.

Ihrem Wesen nach handelt es sich bei der Schätzung um ein Beweisverfahren, bei dem der abgabenrechtlich relevante Sachverhalt mittels indirekter Beweisführung ermittelt werden soll. Angesichts der Unbeschränktheit der Beweismittel ist daher auch jede zielführend erscheinende Schätzungsmethode anwendbar, es sei denn, dass Beweisverwertungsverbote entgegenstehen.

Sinn der Schätzung im Abgabenverfahren ist es, der Wahrheit möglichst nahe zu kommen, somit ein Ergebnis zu erreichen, von dem anzunehmen ist, dass es die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat und den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommt; eine Schätzung darf daher nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben.

Allerdings ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent und muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. VwGH 2. 10. 2014, 2012/15/0123) (vgl. hierzu Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 184, RZ 6 – 8).

Unvollständige Bücher und Aufzeichnungen führen zur Schätzungsberechtigung. Dabei kann eine Zuschätzung auch erfolgen, wenn die festgestellten Buchführungsmängel prima facie zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlagen geführt hätten. Eine Verkürzung des Wareneinsatzes führt nämlich regelmäßig auch insofern zu einer dementsprechenden Verkürzung des Umsatzes, als dann der nicht deklarierte Wareneinsatz auch außerhalb des Rechenwerks verkauft wird (VwGH 2. 10. 2014, 2012/15/0123) (vgl. hierzu Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 184, RZ 24).

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wurde, handelt es sich beim Bau- und Baunebengewerbe um eine sogenannte Hochrisikobranche.

Die Betriebsprüfung bei der ***1*** GmbH hat nach Einsicht in deren Bücher und Aufzeichnungen festgestellt, dass sich die tatsächlichen Auftragsverhältnisse völlig anders

darstellen, als dies anhand der vorliegenden Aufzeichnungen der Fall sein kann. Insgesamt wurden Aufzeichnungsmängel festgestellt, welche sich als lückenhafte Buchungen auf dem Kassakonto, oder als reine Umbuchungen ohne wirtschaftlichen Hintergrund auf dem Verrechnungskonto Gesellschafter oder dem Konto Gesellschafterdarlehen zeigten.

In Bezug auf die Differenzbeträge zwischen den erklärten Umsätzen bzw. Betriebsausgaben liegt eine verdeckte Ausschüttung an den Beschwerdeführer vor. Das Ausmaß der verdeckten Ausschüttung wurde seitens der Betriebsprüfung analog zu den Beteiligungsverhältnissen an der ***1*** GmbH aufgeteilt.

Es gilt für das EStG 1988, dass die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge (also von der ausschüttenden Gesellschaft) abzuführen und bei Verstoß gegen die Abfuhrpflicht ein Haftungsbescheid an den Abfuhrpflichtigen zu erlassen ist.

Nur ausnahmsweise (so § 95 Abs. 4 im Einleitungssatz) wird der Empfänger der Kapitalerträge in Anspruch genommen. Sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 erfüllt, liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie die Haftung des Schuldners der Kapitalerträge (also der ausschüttenden Gesellschaft) geltend macht oder den Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch nimmt.

Bei einer verdeckten Ausschüttung sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 95 Abs. 4 EStG 1988 in der Regel verwirklicht. Es liegt daher im Ermessen der Finanzbehörden, ob die Haftung gegenüber der ausschüttenden Gesellschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Die Ermessensübung stellt immer auf den Einzelfall ab, weshalb es nicht möglich ist, die Umstände, die berücksichtigt werden können, abschließend aufzuzählen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall liegt ein Anwendungsfall des § 95 Abs 4 Z 1 EStG vor. Aufgrund der Tatsache, dass die ausschüttende Gesellschaft in finanzielle und wirtschaftliche Schieflage mit anschließendem Konkurs und Löschung im Firmenbuch geraten ist, ist davon auszugehen, dass eine Haftung nicht bzw nur erschwert durchsetzbar ist.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ein klassischer Fall der Anwendung dieser Gesetzesbestimmung, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen (vgl VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen anzusehen (siehe etwa VwGH 18. September 2003,

99/15/0262, 0263, vom 17. Dezember 2002, 97/14/0026, vom 19. Juli 2002, 97/13/0241 und 0242, vom 22. März 2000, 97/13/0173, vom 24. März 1998, 97/14/0118, vom 28. Jänner 1998, 95/13/0069, VwSlg 7247 F/1998, vom 6. April 1995, 93/15/0060, und vom 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094 sowie VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, mwA).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, u.a. vom 19. September 2007, 2004/13/0108, sind bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts anderes ergeben hat, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022).

Wird behauptet, diese Regel gelte im konkreten Fall nicht, so ist es Sache der Gesellschafter nachzuweisen, ihnen seien keine bzw in einem ihren Beteiligungsverhältnissen nicht entsprechenden Ausmaß verdeckte Ausschüttungen zugeflossen (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

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

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

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

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

Gemäß § 27a Abs 1 Z 2 EStG idgF beträgt der besondere Steuersatz für Kapitalerträge 27,5 %. Für verdeckte Ausschüttungen bis zum 31. Dezember 2015 sah § 27a Abs 1 Z 3 EStG einen besonderen Steuersatz von 25 % vor.

Auf das wesentliche Vorbringen im Beschwerdeschriftsatz samt Ergänzungen und im Vorlageantrag wird wie folgt eingegangen:

De facto treuhändige Übernahme von Anteilen an der *1*** Bau GmbH durch den Beschwerdeführer:**

Die Treuhandschaft ist im österreichischen Recht gesetzlich nicht geregelt, sondern im Geschäftsverkehr durch Gewohnheitsrecht entstanden. Das Treuhandverhältnis ist in der Regel ein Auftragsverhältnis, auf das die Bestimmungen der §§ 1002 ff ABGB Anwendung finden.

Gemäß § 24 Abs 1 lit b und c BAO werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben oder übereignet worden sind, dem Treugeber zugerechnet.

Wesensmerkmal der Treuhandschaft ist, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt. Er handelt in eigenem Namen und auf fremde Rechnung.

Ein Treuhandverhältnis liegt vor, wenn der Treugeber dem Treuhänder zu Wirtschaftsgütern eine Rechtsstellung einräumt, die der intern verfolgte Zweck an sich nicht erfordert und deren Ausübung deshalb im Innenverhältnis durch ausdrückliche oder stillschweigende Abmachungen gebunden wird.

Die Treuhandschaft ist ebenso erhöht beweisbedürftig wie sonstige an sich irreguläre Phänomene auch, sollen sie mit besonderen Besteuerungserfolgen verknüpft werden. Bei der Prüfung ob ein Treuhandverhältnis tatsächlich gegeben ist, ist daher ein strenger Maßstab anzulegen.

Das Treuhandverhältnis muss auf ernst gemeinten und klar nachweisbaren Vereinbarungen beruhen und tatsächlich durchgeführt werden. Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen folgt dabei den allgemeinen Grundsätzen der Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen.

Bei den Anteilen an einer juristischen Person – im beschwerdegegenständlichen Fall einer GmbH – handelt es sich zweifelsohne um ein Wirtschaftsgut. Ein Treuhandverhältnis liegt vor, wenn der Treugeber dem Treuhänder zu Wirtschaftsgütern eine Rechtsstellung einräumt, die der intern verfolgte Zweck an sich nicht erfordert und deren Ausübung deshalb im Innenverhältnis durch ausdrückliche oder stillschweigende Abmachungen gebunden wird.

Seitens des Beschwerdeführers wurde das Vorhandensein einer de facto Treuhand in Bezug auf die Gesellschaftsanteile an der ***1*** GmbH behauptet. Entsprechende Unterlagen, welche die in Rede stehende Treuhandschaft beweisen oder zumindest glaubhaft machen, blieb der Beschwerdeführer jedoch schuldig.

Ordnungsgemäße Zustellung der Bescheide samt BP Bericht an die *1*** GmbH:**

Zu diesem Punkt hat die belangte Behörde bereits im Vorlagebericht vom 22. Oktober 2018 ausführlich Stellung genommen. Der Vorlagebericht ist dem Beschwerdeführer bzw dessen steuerlichem Vertreter im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht übermittelt worden.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers in die Richtung, dass die ***1*** GmbH keinen standesrechtlich zugelassenen Vertreter gehabt hat, ist für das gegenständliche Verfahren betreffend die Kapitalertragsteuer des Beschwerdeführers nicht von Relevanz.

Die ***13*** KG wurde von der ***1*** GmbH als steuerlicher Vertreter bekannt gegeben. Sie war mit Wissen und Willen des Vertretenen tätig. Ein solcher Vertreter kann erst dann nicht mehr wirksam für den Vertretenen tätig werden, wenn er vom Finanzamt bescheidmäßig abgelehnt wird.

Nachdem die ***13*** KG während der Prüfung und zu den Zustellungszeitpunkten eine Zustellvollmacht besaß, konnte an diese auch wirksam zugestellt werden. Der angebliche Krankenhausaufenthalt des Geschäftsführers der ***13*** KG wurde im Vorlageantrag des Beschwerdeführers zum ersten Mal eingewendet und war der Behörde bisher nicht bekannt.

Von der ***1*** GmbH gab es keine Eingaben hierzu. Aber auch wenn die Ausführungen des Beschwerdeführers zum Gesundheitszustand des Vertreters der ***1*** GmbH stimmen sollten, ist deren Bedeutung für die streitgegenständliche Kapitalertragsteuer des Beschwerdeführers nicht ersichtlich.

Wie bereits den Ausführungen der belangten Behörde zu entnehmen ist, handelt es sich bei der ***1*** GmbH um ein vom gegenständlichen Verfahren differentes Verfahren bzw um einen anderen Abgabepflichtigen. Dies bezieht sich auch auf den jeweiligen steuerlichen Vertreter.

Büro der *3*** GmbH:**

In Bezug auf die Ausführungen des Vorlageantrages, wonach die ***1*** GmbH als Briefkastenfirma eingestuft wurde wird seitens des Bundesfinanzgerichtes entgegengetreten.

Wie bereits aus dem BP-Bericht zu entnehmen ist, hat die ***1*** GmbH Rechnungen von verschiedenen anderen Scheinfirmen in ihrem Rechenwerk. Auf Grundlage dieser Feststellung und aufgrund der Tatsache, dass das Rechenwerk der ***1*** GmbH lückenhaft und mangelhaft war, leitete die Betriebsprüfung folglich auch die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO und in weiterer Folge das Vorhandensein einer verdeckten Ausschüttung ab.

Seitens der belangten Behörde und auch seitens des Bundesfinanzgerichtes wird in Bezug auf die ***1*** GmbH ausdrücklich nicht von einem Scheinunternehmen (Scheinfirma) ausgegangen. Aus diesem Grunde ist die Einvernahme der vom Beschwerdeführer angebotenen Zeugen entbehrlich. Diesem Antrag wird seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht entsprochen.

Berichte Masseverwalter und Lager *14***:**

Die Ausführungen des Vorlageantrages versuchen in diesem Punkte zu untermauern, dass es sich bei der ***1*** GmbH um keine Scheinfirma handelt. Wie bereits den obigen Ausführungen zu entnehmen ist, wird im vorliegenden Beschwerdefall nicht vom Vorhandensein einer Scheinfirma ausgegangen.

Grundaufzeichnungen beim Lieferanten:

Die diesbezüglichen Ausführungen haben keinen Einfluss auf die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes und gehen aus diesem Grunde ins Leere.

Keine Barzahlungen erlaubt oder möglich:

Auch die unter obigem Punkt erfolgte Einlassung vermag es nicht, den vorliegenden Sachverhalt einer differenten rechtlichen Würdigung zu unterziehen.

Umsätze zwischen *1*** GmbH und ***6*** GmbH:**

Auch die unter obigem Punkt erfolgte Einlassung vermag es nicht, den vorliegenden Sachverhalt einer differenten rechtlichen Würdigung zu unterziehen.

Zurechnung der verdeckten Ausschüttung an den Beschwerdeführer:

Diesbezüglich wird auf die obigen Ausführungen und die angeführte Judikatur des VwGH verwiesen.

Pfändung der Forderungen der *1*** GmbH:**

Die betreffenden Ausführungen zielen darauf ab, das Vorhandensein einer Scheinfirma bei der ***1*** GmbH zu widerlegen. Weder im Erstbescheid, noch in der Beschwerdeentscheidung wurde die ***1*** GmbH als Scheinfirma beurteilt.

Finanzstrafverfahren:

In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen des Vorlageberichtes verwiesen. Eine Bindungswirkung zwischen Abgabenverfahren und Finanzstrafverfahren besteht somit nicht (siehe u.a. VfGH vom 12.6.1982, B 34/78 und VwGH vom 5.12.1983, 1055/79).

Auf Grundlage von Erhebungen, welche das Bundesfinanzgericht durchgeführt hat, ist in Bezug auf den gegenständlichen Beschwerdefall kein Finanzstrafverfahren aktuell anhängig oder in der Vergangenheit anhängig gewesen.

Erneute Zustellung der Beschwerdeentscheidung:

Wie aus den Ausführungen des Vorlageberichtes ersichtlich ist, wurde die Beschwerdeentscheidung auf Ersuchen des steuerlichen Vertreters mit Datum 19. Oktober 2018 mit dem gewünschten Zusatz in der Adressierung erneut zugestellt.

3.2. 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.

Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Einklang mit den klaren und eindeutigen oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen. Von der gefestigten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – welche oben angeführt wurde – wird nicht abgegangen. Eine durch den Verwaltungsgerichtshof zu lösende Rechtsfrage liegt nicht vor.

Die Zulässigkeit der ordentlichen Revision war somit zu versagen.

Feldkirch, am 8. März 2024