

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Dr. Maximilian Schludermann, Rechtsanwalt, Ditscheinergasse 2, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 13. April 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 15. März 2016 betreffend Kapitalertragsteuer 2009, 2010 und 2011, Steuernummer ***BFStNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Mit den angefochtenen drei Bescheiden vom 15.3.2016 setzte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 (€ 97.586,45), 2010 (€ 380.848,39) und 2011 (€ 298.379,69) fest. Sie ging davon aus, dass der Beschwerdeführer und sein Bruder in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Geschäftsführer und Gesellschafter der ***X*** GmbH zu betrachten seien und es sich bei dem im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter-Geschäftsführer ***X-Gf*** - dieser hatte angegeben, dass die Geschäfte der ***X*** GmbH tatsächlich vom Beschwerdeführer und seinem Bruder geführt wurden und er selbst lediglich Unterschriften auf diversen Dokumenten geleistet und regelmäßig Bargeld von einem Geschäftskonto abgehoben und dem Beschwerdeführer ausgehändigt hat - lediglich um

einen „Strohmann“ handle. Dem war eine Betriebsprüfung bei der ***X*** GmbH vorausgegangen, in deren Zuge eine Reihe von Eingangsrechnungen als Deckungsrechnungen für Schwarzarbeiter qualifiziert wurden. Diese wurden nur zu 50 % (geschätzter fiktiver Lohneinsatz) anerkannt. Die restlichen 50 % betrachtete die belangte Behörde als Mehrgewinn, der im Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden hat und daher in Form einer verdeckten Ausschüttung den (faktischen) Gesellschaftern und damit zur Hälfte dem Beschwerdeführer zugeflossen sein müsse. Da die ***X*** GmbH vermögenslos und daher die Kapitalertragsteuer im Haftungswege bei dieser nicht einbringlich sei, erfolge die Vorschreibung gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 beim Empfänger.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 13.4.2016. In dieser bemängelt der Beschwerdeführer, dass aus dem Bescheid nicht zu erkennen sei, weshalb ihm die gegenständliche Kapitalertragsteuer zu 50 % vorgeschrieben wurde; die Höhe des Prozentsatzes lasse sich aus den Ausführungen nicht ableiten. Eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger sei zudem nur dann zulässig, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre. Ob eine vorschriftsmäßige Kürzung vorgenommen wurde oder nicht, sei der Begründung des Bescheides nicht zu entnehmen. Weiters zitiere die belangte Behörde über mehrere Seiten lediglich aus dem Bericht über die Außenprüfung bei der ***X*** GmbH; eigene Ermittlungshandlung in der Behörde seien nicht ersichtlich. Letztlich stelle der angefochtene Bescheid eine Überraschungsentscheidung unter Missachtung des Parteienghört dar. Der Beschwerdeführer habe durch diese Entscheidung erstmalig erfahren, dass ihm Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden und habe er zur Aussage des ***X-Gf*** keine Stellung nehmen können.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8.1.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Dem Beschwerdevorbringen hält sie darin entgegen, dass sich aufgrund der Nichtanerkennung von 50 % des geltend gemachten Aufwandes ein Mehrgewinn ergeben habe, der im Betriebsvermögen der ***X*** GmbH keinen Niederschlag gefunden habe und daher als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten sei, wobei bei einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich unterstellt werden könne, dass die Kapitalerträge nicht vorschriftsgemäß gekürzt wurden. Die Beschwerde enthalte kein dezidiertes Vorbringen gegen die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung. Ebenso wenig werde behauptet, dass eine Einbehaltung von Kapitalertragsteuer erfolgt sei. Gegen die ***X*** GmbH sei ein Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet worden. Mittlerweile sei sie gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht worden. Bei der ***X*** GmbH sei die Kapitalertragsteuer daher nicht einbringlich, weshalb sie dem Beschwerdeführer vorzuschreiben sei. Dem Vorwurf des mangelnden Parteienghört hielt die Behörde entgegen, dass der Beschwerdeführer am 22.9.2014 im Beisein seines Rechtsanwaltes einvernommen und darüber informiert wurde, dass gegen ihn der Verdacht bestehe, dass er als faktischer Geschäftsführer durch Aufnahme von Deckungsrechnungen in das Rechenwerk

der ***X*** GmbH eine Abgabenhinterziehung zu verantworten habe und dass beabsichtigt sei, ihm den daraus resultierenden Mehrgewinn zur Hälfte als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen. Der Beschwerdeführer habe hierauf mitgeteilt, keine Angaben machen zu wollen bzw. erst nach Vorliegen des Berichtes über die Außenprüfung Stellung zu nehmen.

Mit Schriftsatz vom 6.2.2018 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 BAO, in dem auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde.

Mit weiterem Schriftsatz vom 16.9.2020 bestritt der Beschwerdeführer, dass er faktischer Geschäftsführer und Gesellschafter der ***X*** GmbH gewesen sei. Vielmehr habe ausschließlich ***X-Gf*** die Kontakte zu den Auftraggebern und Subfirmen hergestellt und die Verträge mit diesen abgeschlossen. Der Beschwerdeführer sei gemeinsam mit seinem Bruder Geschäftsführer der ***Y*** Gastronomiebetriebsgesellschaft m.b.H. gewesen, welche am ***Y-Adr*** ein Café betrieben habe. Diesem Café habe seine Haupttätigkeit gegolten und hätte er deshalb auch keine zeitliche Kapazität gehabt, als faktischer Geschäftsführer-Gesellschafter der ***X*** GmbH tätig zu sein. ***X-Gf*** habe er in diesem Café kennengelernt und sei es so dazugekommen, dass er ab 21.4.2008 als Hilfs-Polier für die ***X*** GmbH gearbeitet habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***X*** GmbH (FN ***X-FN***) wurde mit Erklärung vom 5.12.2005 errichtet. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war zunächst ***A***. Dieser veräußerte seinen Geschäftsanteil mit Notariatsakt vom 19.10.2006 zu Gänze an ***X-Gf***. Mit Gesellschafterbeschluss vom selben Tage wurde ***A*** als Geschäftsführer abberufen und ***X-Gf*** zum neuen selbstständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt, der bis zur Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch (s.u.) alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer blieb.

Der Beschwerdeführer war vom 21.4.2008 bis 28.11.2008, vom 5.3.2009 bis 22.12.2009 und vom 11.1.2010 bis 25.1.2010 als Arbeiter sowie vom 1.2.2010 bis 10.6.2010 als geringfügig beschäftigter Arbeiter bei der ***X*** GmbH gemeldet. Gesellschafter oder Geschäftsführer dieser Gesellschaft war er zu keinem Zeitpunkt.

Im Jahr 2015 fand eine Betriebsprüfung durch das damalige Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf bei der ***X*** GmbH statt, in deren Zuge eine Reihe von Firmen, die als Auftragnehmer der ***X*** GmbH auftraten, als Scheinfirmen und die von diesen gelegten Rechnungen als Deckungsrechnungen qualifiziert wurden. Das Finanzamt ging davon aus, dass

die verrechneten Arbeiten tatsächlich von eigenen (Schwarz-) Arbeitern der ***X*** GmbH ausgeführt wurden und erkannte lediglich 50 % der Rechnungsbeträge als geschätzten fiktiven Lohneinsatz an. Die übrigen 50 % qualifizierte sie als verdeckte Ausschüttung.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom **.4.2013, ***GZ-Ins***, wurde mangels kostendeckenden Vermögens ein Konkursverfahren über das Vermögen der ***X*** GmbH nicht eröffnet. Mit weiterem Beschluss des Handelsgerichtes Wien (als Firmenbuchgericht) vom **.4.2016 erfolgte die amtswegige Löschung der ***X*** GmbH im Firmenbuch.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen sowie zum (nicht eröffneten) Insolvenzverfahren der ***X*** GmbH gründen sich auf das offene Firmenbuch sowie auf den Notariatsakt und den Gesellschafterbeschluss vom 19.10.2006. Dass der Beschwerdeführer bei der ***X*** GmbH beschäftigt war, hat er in seiner Parteieneinvernahme angegeben und wird dies grundsätzlich auch von der belangten Behörde nicht angezweifelt. Auch in den Stundenlisten (Arbeitsaufzeichnungen), die sich auf jenem USB-Stick befanden, den ***X-Gf*** laut eigenen Angaben in den Räumlichkeiten der ***X*** GmbH gefunden und der Behörde übergeben hat, scheint der Name des Beschwerdeführers auf. Die genauen Anmeldedaten sind dem Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung vom 25.8.2020 entnommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gem. § 27 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital und damit zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die daraus resultierende Kapitalertragsteuer wird grundsätzlich durch Steuerabzug erhoben (§ 93 Abs. 1 EStG 1988) wobei der Schuldner der Kapitalerträge (d.i. bei Gewinnanteilen und sonstigen Bezügen aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Gesellschaft) die darauf entfallende Kapitalertragsteuer abzuziehen und an das Finanzamt abzuführen hat (§ 95 Abs. 2 Z. 1 lit. a i.V.m. § 96 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988). Gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 haftet er dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr, sodass er bei Nichterfüllung dieser Verpflichtungen mit Haftungsbescheid zur Zahlung verhalten werden kann. Ausnahmsweise ist die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsgemäß gekürzt hat und seine Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder wenn der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsgemäß abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 95 Abs. 4 EStG 1988).

Hierbei macht es keinen Unterschied, ob die Gewinnausschüttung offen oder verdeckt erfolgt. Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (st. Rsp., z.B. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0027). Werden von der Behörde (wie hier bei der ***X*** GmbH aufgrund der Nichtanerkennung der Deckungsrechnungen im Ausmaß von 50 %) Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft gegenüber den im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinnen festgestellt, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, so wird i.d.R. davon auszugehen sein, dass diese Mehrgewinne den Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen sind (VwGH 24.3.1998, 97/14/0118; 19.9.2007, 2003/13/0115).

Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 27 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 liegen jedoch nur dann vor, wenn Zuwendungen der Gesellschaft einem Gesellschafter zufließen. Dass der Empfänger der Zuwendungen als (rechtlicher oder tatsächlicher) „Machthaber“ der Gesellschaft zu betrachten ist, reicht nicht aus. Fließen die Zuwendungen demnach einem Nichtgesellschafter zu, etwa weil er aufgrund seines faktischen Einflusses auf die Gesellschaft die Möglichkeit hat, Vermögenswerte von der Gesellschaft „abzuziehen“, führt dies bei ihm nicht zur Erfassung von Einkünften aus Anteilsrechten i.S.d. § 27 EStG 1988. Ob und im Rahmen welcher Einkunftsart eine einkommensteuerliche Erfassung allenfalls erfolgt, ist von der von ihm entfalteten Tätigkeit abhängig. Denkbar sind etwa Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, wenn er in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft stand. Denkbar sind weiters Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind dann denkbar, wenn es sich beim Begünstigten um eine dem Gesellschafter nahestehende Person handelt; diese Einkünfte werden dann aber nicht dem Begünstigten, sondern dem Gesellschafter zugerechnet (zu all dem: VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; 14.12.2005, 2002/13/0022).

Damit kann dahingestellt bleiben, ob der Beschwerdeführer tatsächlich die Geschäfte der ***X*** GmbH geführt und laufend Bargeldbeträge aus dem Gesellschaftsvermögen erhalten hat. Da er nicht Gesellschafter der ***X*** GmbH war, könnte dies jedenfalls nicht zum Entstehen von Kapitalertragsteuer bei ihm führen. Ebenso kann dahingestellt bleiben, ob die strittigen Zahlungen - sollten sie stattgefunden haben - dem Beschwerdeführer aufgrund seines Dienstverhältnisses zur ***X*** GmbH zugeflossen sind, oder ob er in einem Naheverhältnis zu den im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter ***X-Gf*** stand. Zwar wäre es denkbar, dass im ersten Fall der Beschwerdeführer Lohnsteuer anstatt Kapitalertragsteuer schuldet, bzw. dass im zweiten Fall ***X-Gf*** anstatt des Beschwerdeführers die gegenständliche Kapitalertragsteuer schuldet. Die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes gem. § 279 BAO ist jedoch durch die „Sache“ begrenzt, also durch die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Das Bundesfinanzgericht könnte daher weder eine andere Abgabe als jene des angefochtenen

Bescheides vorschreiben bzw. den Besteuerungsgegenstand auswechseln, hier also dem Beschwerdeführer - was zudem die Voraussetzungen des § 83 Abs. 3 EStG 1988 erfordern würde - Lohnsteuer anstatt Kapitalertragsteuer vorschreiben (zB VwGH 23.4.1993, 91/17/0066; 28.2.2002, 2000/16/0317; 25.5.2005, 2003/17/0017; vlg. auch VwGH 26.1.1995, 94/16/0058), noch den Bescheidadressaten austauschen, hier also die Kapitalertragsteuer dem tatsächlichen Gesellschafter ***X-Gf*** anstelle des Beschwerdeführers vorschreiben (zB VwGH 30.7.1992, 90/17/0333; 16.5.2011, 2010/17/0128).

Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

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. Dass Zuwendungen aus dem Vermögen einer GmbH an einen Nichtgesellschafter, auch wenn dieser einen bestimmenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, nicht zur Entstehung von Kapitalertragsteuer bei diesem Nichtgesellschafter führen können, ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114; 14.12.2005, 2002/13/0022). Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 15. Februar 2024